

DYNAMISKE STYRINGSSYSTEMER - HVA ER DET? ^F



TROND BJØRNENAK er dr. oec. fra Norges Handelshøyskole (NHH), hvor han arbeider som professor ved Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap og er programdirektør for Executive MBA programmet i økonomisk styring og ledelse. Han forsker primært innen økonomisk styring med særlig vekt på strategiske lønnsomhetsanalyser og prestasjonsmåling. Han er fagredaktør i Magma nr 5 2011.



KATARINA KAARBØE er professor ved Norges Handelshøyskole (NHH), hvor hun arbeider som instituttstyrer ved institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap. Hun har i sin forskning først og fremst vært interessert i bindeleddet mellom ledelse og styring og har publisert et antall artikler innenfor området. Kaarbøe er prosjektleder for forskningsprogrammet Beyond Budgeting ved NHH/SNF/AFF.

SAMMENDRAG

De siste årene er det blitt rettet søkelyset mot styringssystemers manglende dynamiske egenskaper. I dette ligger at virksomhetens omgivelser endres, og at man derfor har behov for å endre hvordan virksomheten styres. Hva man skal endre, og hva som legges i dynamiske styringssystemer, er imidlertid uklart. I denne artikkelen gir vi en oversikt

over ulike former for dynamikk som har vært diskutert de siste årene, og hvordan disse kan settes sammen for å få bedre tilpasning mellom styringsinformasjon og virksomhetens utfordringer. Vi fokuserer også på behovet for en kunnskapsdrevet dynamikk som har vært undervurdert i litteraturen så langt.

INNLEDNING: VERDEN ENDRER SEG - STYRINGSSYSTEMENE MÅ ENDRES

Utgangspunktet for etterspørselen etter dynamiske styringssystemer synes å være av typen verden endrer seg, og da må også styringssystemene endres. Dette har vist seg gjentakende ganger i litteraturen. For snart 25 år siden publiserte de amerikanske professorene H. Thomas Johnson og Robert S. Kaplan boken *Relevance lost – the rise and fall of management accounting*. Boken var en hard kritikk av hvordan man underviste, forsket på og praktiserte økonomisk styringssystemer. Hovedpoenget var at verden endret seg, men ikke styringssystemene:

In this time of rapid technological change, vigorous global and domestic competition, and enormously expanding information processing capabilities, management accounting systems are not providing useful, timely information for the process control, product costing, and performance evaluation activities of managers. (Johnson og Kaplan, 1987, forord)

Løsningen kom i form av en rekke ulike verktøy, inklusive aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) og balansert målstyring (*Balanced Scorecard*). Det resulterte i endringer i hva det ble forsket på, med et spesielt fokus på behovet for mer empirisk forskning generelt og casestu-

dier spesielt. Karakteristika ved suksessfulle og mindre suksessfulle implementeringer ble beskrevet, og adopsjonsrater ble kartlagt. Lærebøker og undervisningsmaterieell ble også skrevet om. Faktisk ble et flertall av begrepene som inngikk i ordlisten i ulike versjoner av én og samme lærebok (Horngren mfl. *Cost Accounting*), endret i løpet av drøyt 20 år (Ax og Bjørnenak, 2007).

Endringene i kjølvannet av *Relevance Lost* synes imidlertid ikke å være nok. Det siste tiåret har vi fått en ny *Relevance Lost*-bevegelse, nemlig *Beyond Budgeting*. Enda en gang er det endringer i omgivelsene som er drivkraften bak behovet for nye styringssystemer. Statoils Bjarte Bogsnes, som også er president i *Beyond Budgeting Roundtable*, uttrykker dette slik i boken *Beyond Budgeting*:

Across almost all business, the operating environment has become radically more dynamic, unpredictable, and turbulent. (Bogsnes, 2009)

Argumentasjonen som følger, går på at i tilfeller med ustabile omgivelser må man kvitte seg med budsjetter og erstatte det med et sett av mer dynamiske verktøy tilpasset de stadig endrede behovene for informasjon. Koblingen mellom usikkerhet og styringsutfordringer er imidlertid ikke en ny problemstilling. På 1960-tallet var usikkerhet nettopp ett av argumentene som ble diskutert i tilknytning til budsjetter. Merkelig nok var argumentasjonen da snudd tvert om. Usikkerhet tilsa mer budsjettering. Den sentrale danske professor Palle Hansen uttrykte det slik:

Men er markedsforholdene urolige, øges behovet for en stadig koordinering af arbejdsfunktionene og budgeteringen er da det middel, som ledelsen kan betjene sig af for at sikre tilpasning efter de varierende markedsforhold. (Hansen, 1975)

Som disse sitatene illustrerer, er det et gjentakende tema knyttet til at virksomheten må tilpasse seg omgivelser som stadig blir mer usikre. Vi finner eksempel i hvert tiår fra 1960-tallet og frem til i dag. Dynamisk styring i betydningen bevegelse som følge av endringer er derfor ikke noe nytt. Dette betyr ikke at det ikke er viktig. Snarere tvert imot kan det at det stadig trekkes frem, være et signal om at det faktisk er så viktig at det bør gjentas. Hva som bør være dynamisk, og hvorfor,

har imidlertid endret seg over tid.

Begrepet dynamikk oppstod tidlig på 1900-tallet og kommer fra det greske ordet *dunamikos*, som betyr kraft (Oxford Dictionary of English, 2010). En definisjon av begrepet dynamikk er at det er en kontinuerlig og produktiv aktivitet eller endring. Begrepet er også nært knyttet til fysikk, hvor det karakteriserer energi som er i bevegelse. Kontrasten er å være statisk. Å forstå dynamikk er å forstå hvorfor ting er i bevegelse, og hvordan endring i denne bevegelse oppstår.

I styringslitteraturen er det skrevet lite om begrepet dynamikk. Det som er nevnt i litteraturen, er at bedrifter bør være dynamiske i forhold til omgivelsene, jf. sitatene over. Utviklingen i omgivelsene beskrives som rask når det gjelder økende globalisering, teknologisk utvikling og andre forandringer. Dette stiller krav til bedriftene, som må tilpasse seg og være dynamiske når det gjelder endringer i etterspørsel og krav fra kunder, myndigheter og andre aktører.

I senere tid har dynamikk også blitt brukt i tilknytning til utforming og bruk av interne styringssystemer. Det er dette som er fokuset i denne artikkelen, og det er først og fremst to områder vi ønsker å belyse. Det første er dynamikk i relasjon til atferdsendringer / bruk av styringsinformasjon. I kjølvannet av den nevnte *relevance lost*-debatten økte etterspørselen etter bedre intern styringsinformasjon. Rapporteringen skulle tilpasses bedre til lederen ute i organisasjonen, og ikke hovedsakelig være rettet mot investorer. Fokus flyttes derfor fra finansregnskapet til behovet for informasjon hos beslutningstakeren. Dette hadde også stor betydning for controllerrollen. Fra å levere ofte standardiserte rapporter og arbeide reaktivt basert på avvik, argumenterer man for en mer proaktivt controllerrolle som aktivt er med på å tilrettelegge for endringer i virksomheten. Betegnelsen *hybrid accountant* er innført på engelsk, og dette uttrykker en mer konsulentorientert rolle i virksomheten.

Den type dynamikk kalles i litteraturen ofte for sosial dynamikk, det vil si en gruppes muligheter og evner til å reagere på endring. I sosial dynamikk er individets valg og interaksjon forstått som et aggregert nivå av adferd. Det ligger en antagelse om at mennesket er begrenset rasjonelt og derfor agerer på lokal informasjon i stedet for å bruke den best tilgjengelige informasjonen. Det dynamiske fokuset innebærer at det skjer en suksessiv (inkrementell) endring i adferd over tid.

Den andre delen av dynamikken handler om dynamikk i hvilke styringsverktøy som brukes i ulike virksomheter og i ulike situasjoner. Mens den første delen dreier seg om bruk av styringssystemer, dreier den andre seg om utforming (design) av styringssystemer. Kollingen mellom utforming og bruk av styringssystemer er sentral i den videre fremstillingen.

I det følgende presenteres ulike perspektiver på dynamikk i styringssystemer. Vi har valgt å avgrense oss til økonomiske styringssystemer, det vil si begrepene *management accounting* og *management control systems* på engelsk. Basert på den akademiske debatten på området har vi identifisert følgende former for dynamikk:

- dynamikk i kostnadsbildet
- dynamikk i verktøy
- dynamikk i tid
- dynamikk i fokus
- dynamikk i sammensetningen av pakker

De to første formene for dynamikk er klart uttrykt i læreboklitteraturen, mens de tre siste hovedsakelig er diskutert i akademiske journaler og ikke er etablert i den konvensjonelle lære, det vil si i undervisningsmateriell etc. De neste avsnittene tar for seg de ulike formene for dynamikk.

DYNAMIKK I KOSTNADSBILDET: «DIFFERENT COST FOR DIFFERENT PURPOSES»

Overgangen i den amerikanske litteraturen fra *Cost Accounting* til *Management Accounting* på 1960-tallet representerer den første formen for dynamikk. Forskjellen mellom de to begrepene ligger i minst to forhold. For det første dreier kostnadsregnskap seg kun om tall og sammenstilling av tall, mens *Management Accounting* også dreier som om bruk av tallene. Fokuset flyttes derfor fra bokføring og tallsammensetninger til beslutnings- og styringsformål. Den andre forskjellen er knyttet til at kostnadsregnskap fokuserte på et fullfordelt kostnadsbilde, mens innføringen av ulike kostnader for ulike formål står sentralt i *Management Accounting*.

Det dynamiske elementet er nært knyttet til ledelsens ulike beslutningssituasjoner. Man kan derfor ikke lenger benytte et standardisert oppsett for kostnadsbildet, men må gjøre det dynamisk avhengig av hva

beslutningen gjelder. I noen tilfeller kan for eksempel kostnader reverseres, i andre tilfeller er dette ikke mulig. Om en kostnad er relevant, er derfor avhengig av hvilken beslutning man betrakter.

Begrepene *særkostnader* og *alternativkostnader* er i seg selv dynamiske. Særkostnadene er den kostnaden som endrer seg med et spesielt handlingsalternativ, mens alternativkostnaden er det tapte bidraget ved å velge bort det nest beste alternativet. Merk at begrepene direkte og indirekte kostnader normalt fremstilles som statiske begreper med hensyn til bruksdimensjonen. Kostnadsregistrering og kostnadsfordeling gjøres uavhengig av hva man skal bruke informasjonen til.

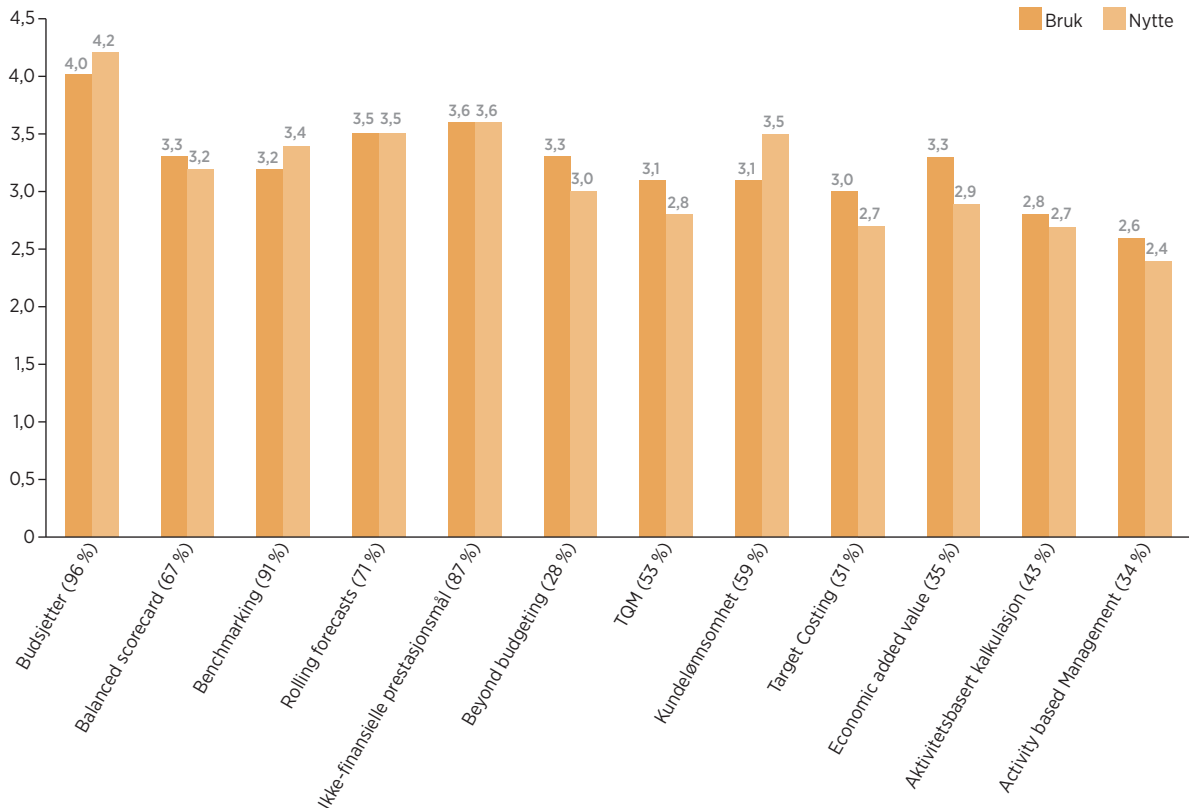
Et annet viktig moment er at mer avanserte kalkylesystemer kan være *mindre* dynamiske. Årsaken til dette er at avanserte fordelingsmekanismer gjør det vanskeligere å ha oversikten og vanskeligere å tilpasse kostnadsbildet til den enkelte beslutningssituasjon. Innføring av aktivitetsbaserte kalkyler (ABC) etc. kan derfor ha virket mot behovet for dynamisk å tilpasse kostnadsbildet til den enkelte beslutning. Dette kan forklare nedgangen i bruken av ABC-systemer i senere år (Gosslin, 2007). Systemene blir for omfattende, og fokus på bruken forsvinner i de fordelingstekniske løsningene.

DYNAMIKK I VERKTØY: ULIKE VERKTØY FOR ULIKE FORMÅL

Som en følge av *Relevance Lost*-debatten ble det som nevnt innført en rekke nye verktøy i økonomistyringen. Aktivitetsbasert kalkulasjon og balansert målstyring er de mest kjente, men andre teknikker som *Target Costing*, *Performance Pyramid*, *Backflush Costing* etc. ble også innført. Dynamikken i denne utviklingen kan uttrykkes på tre måter. For det første fikk man ulike verktøy spesialtilpasset for spesifikke formål. I tillegg fikk man et vesentlig større handlingsrom for utforming av de ulike verktøyene. Sist, men ikke minst, vekket man til liv en debatt om hvilke virksomhetskarakteristika som passet best for ulike systemer.

Kalkylesystemer kan uttrykke den første formen for dynamikk. På 1990-tallet kom det en rekke «nye» kalkylemetoder tilpasset ulike formål. For å øke fokuset på flaskehals og produksjonsflyt innførte man *Throughput Accounting*, en metode som fokuserte på gjennomstrømningsbidraget i flaskehals. Metoden

FIGUR 1 Utbredelse av ulike verktøy i norske virksomheter. Prosenttallene i parentes beskriver andelen som har adoptert teknikken i en eller annen grad. Bruk er graden av bruk på en skala fra 1 til 5 blant dem som har adoptert verktøyet, og nytte er graden av opplevd nytteverdi for dem som har adoptert verktøyet i en eller annen grad. Årstall: 2010.



tar kun med direkte materialkostnader og er således en form for ekstrem bidragskalkulasjon. For virksomheter som innførte *Just-in-Time*, foreslo man *Backflush Costing* som grunnlag for lagervurdering, en svært forenklet standardkostnadsmetode som også kun tar med direkte kostnader. For mer avanserte lønnsomhetsanalyser kom aktivitetsbaserte kalkyler (ABC), og for virksomheter med høy grad av kostnadsinnlåsning fikk man målkostnads kalkulering (*Target Costing*). Vi fikk altså *ulike verktøy for ulike formål*.

For å kartlegge utbredelsen av noen av de mest sentrale verktøyene gjennomførte vi en studie av norsk praksis. Figur 1 viser resultatene fra denne undersøkelsen.

Studien er basert på 109 svar (av totalt 186 spurte) i en spørreundersøkelse fra tidligere norske *Executive MBA*-studenter. Som vist i figuren er budsjetter fremdeles det mest utbredte, brukte og nyttige verktøyet. Sett av ulike verktøy som er i bruk, er imidlertid betydelig.

Selv om dette i seg selv ikke sier noe om dynamikk, er det en indikasjon på at verktøykassen i norske virksomheter er stor.

I tillegg til et utvidet sett av verktøy har vi sett en utvikling i retning av at verktøyene kan gis ulik innhold (*scope*) avhengig av hva som er formålet. Man kan utvikle aktivitetsbaserte kalkyler for å beregne lønnsomheten av kunder, produkter, distribusjonskanaler osv. Dette kaller vi en økning i *beskrivende objekter*, fordi man ønsker å beskrive egenskaper (for eksempel inntekter og kostnader) for disse objektene. For de beskrivende objektene kan man utnytte en rekke ulike måltall. Disse kan igjen ha en rekke ulike egenskaper. For eksempel kan man bruke både finansielle og ikke-finansielle måltall for å beskrive prestasjonene til en avdeling. I tillegg er det et økt fokus på kausalitet i de nye verktøyene. Dette representerer også en form for dynamikk. En kostnadsdriver er en faktor som beskriver variasjoner i kostnadene for et objekt. Tilsvarende

forsøker man innen prestasjonsmåling å utvikle årsaks-sammenhenger mellom ulike måltall. For eksempel at kundetilfredshet leder til kundelojalitet. Vi har derfor fått en utvikling i retning av at *verktøyene utformes ulikt for ulike formål*.

Sist, men ikke minst, har man fått et økt fokus på hvilke verktøy som er best egnet for ulike typer virksomheter. Basert på *betingelses- (contingency-)* teori har man studert sammenhengen mellom variabler som størrelse, organisering, teknologi, usikkerhet, strategi og effekten av ulike verktøy. I grove trekk er det få klare funn fra denne typen studier (Chenhall, 2007). Med unntak av størrelse er det vanskelig å finne klare sammenhenger mellom egenskaper ved virksomhetene og hvem som adopterer ulike verktøy, og hva som er effekten av implementeringen. Tre forhold trekkes frem som forklaringer på hvorfor man ikke finner klare sammenheng. For det første er det, som beskrevet over, vanskelig å definere verktøyene entydig siden de forandrer seg og blir mer og mer dynamiske. For det andre er det vanskelig å måle effekten av styringssystemene isolert fra andre forhold. For det tredje er også vanskelig å si noe om årsakssammenhengene. Mer lønnsomme virksomheter kan for eksempel adoptere balansert målstyring uten at det er balansert målstyring som gjør dem mer lønnsomme (se Nørreklit, 2002 for kritikken av logikken i balansert målstyring).

En interessant utvikling i litteraturen er at forskere også trekker inn egenskaper ved økonomisjefer (CFO) og adopsjon av ulike teknikker. I studien vist i figur 1 fant vi at yngre respondenter i større grad adopterte nye ideer enn eldre respondenter. Dette er også konsistent med funn internasjonalt og i et annet norsk datasett (Navekvien og Johnsen, 2011). Yngre CFOer er mer tilbøyelig til å adoptere flere og mer avanserte verktøy. I et systemperspektiv kan dette sees som å være mer dynamisk.

DYNAMIKK I TID: FRIGJØRING FRA ÅRSRYTMEN

Vi har til nå sett på tilpasning av kostnadsbildet, verktøy og innhold i verktøy som dynamiske elementer i et styringssystem. Alle disse elementene har imidlertid også en tidsdimensjon. Tradisjonelt har denne tiden vært knyttet til det enkelte år. Et eksempel er årsbudsjetter, eller at årets kostnader eller deler av årets kostnader fordeles på ulike objekter. Det er imidlertid mange

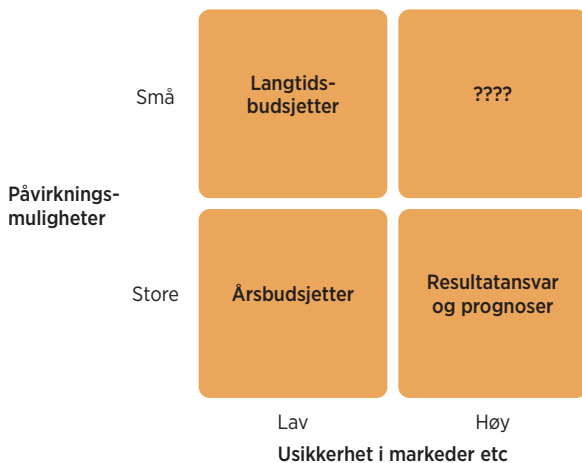
alternative muligheter for modellering av tidsdimensjon, blant annet

- historiske eller fremtidige perioder
- kalenderår eller rullerende år
- tidsrom frikoblet fra kalenderrytmen, kortere eller lengre enn ett år

Inspirert av en betingelses- (contingency-) tenkning kan man utlede en sammenheng mellom tidsperiode for modellering av styringsinformasjon, og faktorene fleksibilitet og usikkerhet. Fleksibilitet har med graden av påvirkelighet å gjøre. Et typisk eksempel er graden av kostnadsinnlåsning, det vil si muligheten for å endre ressursbruken dersom organisasjonen legger om aktiviteten. I enkelte tilfeller, som for eksempel for den faste staben ved en akademisk høyskole (NHH), kan det være små påvirkningsmuligheter. Reduseres etterspørselen etter noen typer kurs, kan det være vanskelig å vri kompetansen mot andre fagområder. I alle fall på kort sikt. Ved drift av et utdanningsprogram med høy grad av innleid arbeidskraft, kan påvirkningsmulighetene være betydelig større. Det kan derfor være naturlig å ha forskjellige styringssystemer for en etter- og videreutdanning og den ordinære undervisningsaktiviteten ved en statlig høyskole.

Den andre faktoren har med graden av usikkerhet i markeder, reguleringer og andre forhold å gjøre. Dersom det er høy grad av predikerbarhet, kan organisasjonen ha en mer langsiktig horisont enn dersom usikkerheten er større. Det er imidlertid viktig å merke seg at høy usikkerhet ikke er tilfellet for alle typer virksomheter. Norske sykehus har for eksempel relativt stabile behandlingsmønstre, inntekter og kostnader. Både tilbuds- og etterspørselssiden er relativt stabile på kort sikt (innen et år). Å karakterisere norske sykehus som virksomheter med høy grad av usikkerhet, er derfor misvisende. Innen en og samme bedrift kan det også være varierende grad av usikkerhet. Noen enheter kan være mer eller mindre skjermet fra usikkerheten, mens andre ikke vet hva de kommer til å selge om tolv måneder. Forskjellen kan igjen illustreres med en markedsutsatt etter- og videreutdanning og en stabil etterspørsel av søkere til bachelorstudier. En mulig modell for å beskrive tilpasninger til disse to faktorene, eller driverne av dynamikk, er beskrevet under.

FIGUR 2 Ulike planleggings- og kontrollsystemer for ulik grad av usikkerhet og fleksibilitet (hentet fra Bergstrand mfl. 1999).



Figur 2 skisserer ulike typer planleggings- og kontrollsystemer for ulik grad av usikkerhet og påvirkningsmulighet. Hvis usikkerheten er høy, men organisasjonen har muligheten for å tilpasse seg, bør ledelsen fokusere på å stille folk ansvarlig for resultater. I tillegg til at ledelsen bør kreve oppdaterte aggregerte prognoser/estimer for en rullerende tidshorison (ett til fem kvartaler frem i tid). Dette kan for eksempel gjelde for Hurtigrutens salgsenhet, hvor de har betydelige muligheter for vridning av markedsinnsatsen etc. dersom man opplever endringer i etterspørselen (for eksempel etter NRKs TV-sendinger). For Oslo Universitetssykehus, hvor «markedsusikkerheten» på aggregert nivå er relativt lav, er situasjonen en annen. På den annen side har et sykehus høy grad av kostnadsinnlåsing som fører til at det er behov for et styringssystem som har et lengre tidsperspektiv. I et lengre perspektiv kan man sette fokus på funksjonsfordeling og strukturkostnader. Derfor kan det være fornuftig å ha langtidsbudsjetter for sykehuset og resultatansvar og prognoser for Hurtigruten. Hvis usikkerheten er stor og organisasjonen har liten påvirkningsmulighet, er problemet imidlertid større. Da hjelper det lite med dynamiske styringssystemer. I slike tilfeller må man finne løsninger for å gjøre organisasjonen mer dynamisk. Dette kan for eksempel gjelde for en utdanningsinstitusjon som opplever at de ikke får søkere til noen av sine programmer, men sitter med store innlåste fagstaber.

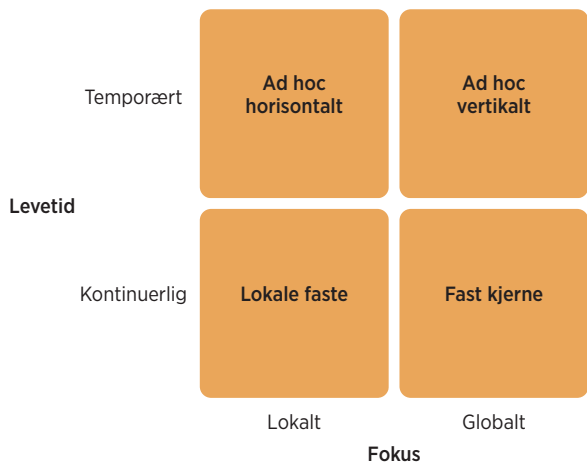
DYNAMIKK I FOKUS OG TID

Tid i styringssystemer er imidlertid mer enn den perioden man bygger en modell eller rapporter rundt. Tid kan også brukes dynamisk til å fokusere på ulike ting på ulike tidspunkter. Dette er en problemstilling som er viet betydelig mindre oppmerksomhet i litteraturen. En nylig publisert studie antyder imidlertid at aktivitetsbasert kalkulasjon implementert som temporære frittstående systemer, ansees mer nyttige enn fullintegret løsninger i ERP-systemer (Pike mfl., 2011). Årsaken til dette var at de ble ansett som mer målrettede/problemfokuserede. Noen systemer må imidlertid ligge fast. Disse betegner vi som kontinuerlige systemer. For virksomheter er det viktig å finne en balanse mellom hva som skal være temporære og hva som skal være kontinuerlige systemer.

En annen dimensjon er om systemene skal være lokale eller globale. Sistnevnte viser til om de skal innføres i hele virksomheten, mens lokale systemer utvikles spesifikt for en enhet, for eksempel et forretningsområde. For større virksomheter kan man for eksempel tenke seg at noen systemer utvikles i den enkelte lokale enhet, mens andre deler ligger fast for hele virksomhetene. Figur 3 illustrerer ulike mulige kombinasjoner av systemer. Den faste kjerne kan for eksempel være et sett av faste finansielle nøkkeltall (for eksempel resultatgrad) og ikke-finansielle nøkkeltall (for eksempel kundetilfredshet) som alle enheter måles på (globalt – kontinuerlig). For noen tilfeller kan det være aktuelt å kjøre en ad hoc-analyse for alle enheter, for eksempel en produktlønnsomhetsanalyse basert på ABC (global – temporær). Det kan også være at noen enheter ønsker å analysere en lokal kundegruppe og lønnsomheten av denne (lokal – temporær) eller fast å benchmarke ressursbruken på enkelte aktiviteter (lokalt – kontinuerlig).

Hovedpoenget er at systemdifferensiering kan tilpasses brukergrupper og sosiale systemer på en slik måte at de blir mer fokusert. Driveren i dynamikken ligger ikke nødvendigvis i endringer i behov, men i egenskaper ved problemer og brukere. En slik type tenkning finner vi også innen programmering og systemutvikling. *Agile programming*, *SCRUM* og *Dynamic System Development Method (DSDM)* er eksempler på denne typen tenkning. Her står problemløsning i tett dialog med problemeier sentralt. Målet er å finne en rask og målrettet løsning på et problem, og ikke en fullt inte-

FIGUR 3 Ulike systemdimensjoner.



grert modell. Man kan illustrere dette med at problemet er å finne ut hvilke kunder man tjener penger på. Dette kan løses ved at man lager en fullintegrert ABC-modell i et ERP-system. Avanserte fordelinger er imidlertid ikke nødvendigvis det som bidrar til økt forståelse for variasjon. En mer smidig (*agile*) tilnærming kan derfor være å utvikle forenklete alternativer som raskere leder til et «godt nok» bilde. Dessuten kan en integrert-interaktiv tilnærming bidra til økt forståelse for problemet hos den som utvikler systemet (controlleren), og økt forståelse for løsningen hos brukeren (beslutningstakeren). Litteraturen om *Management Accounting / Management Control* er imidlertid ikke rik på denne typen systemutvikling. Tvert imot synes verktøykassen å legge opp til omfattende globale og kontinuerlige systemer. Et eksempel på dette er balansert målstyring, som typisk fremstilles som et globalt, kontinuerlig system, dog med lokale tilpasninger av prestasjonsindikatorer.

En mer dynamisk tilnærming til systemutvikling og rapportering vil være å la systemene være drevet av to forhold:

- Hendelsesdrevet. Når noe endres i omgivelsene, for eksempel at en sentral kunde forsvinner eller markedet endrer seg, bør dette lede til endringer i hva som rapporteres.
- Kunnskapsdrevet, det vil si basert på brukernes/controllerens kunnskap og hypoteser. I de fleste virksomheter finnes det ideer om hva som bør

undersøkes nærmere / utforskes. Kartleggingen av norske Executive MBA-studenter viste for eksempel at mange mente at man ikke hadde god nok oversikt over variasjoner i kundelønnsomhet. Den underliggende hypotesen for mange er at det ligger et potensial i å utnytte informasjon om variasjon i kundelønnsomhet.

En dynamisk systemtenkning vil ta inn over seg begge drivere av behovet for dynamikk, både den kontinuerlige påvirkningen fra eksterne hendelser og intern kunnskap. Dette stiller nye krav til controllerrollen, samtidig som det krever at andre systemer ikke binder opp all kapasitet i de kontinuerlige lokale og globale systemene.

FRA VERKTØY TIL STYRINGSPAKKER

Vi har til nå sett på utforming av styringssystemer som er relativt frikoblet fra øvrige deler av styringssystemet, hvilket er en vesentlig forenkling. Økonomisk styringsinformasjon bør sees i sammenheng med andre deler av styringssystemet, så vel virksomhetens verdigrunnlag som belønningssystemer og organisering. Hvordan ledelsen utformer prestasjonsmålings-systemer, må for eksempel sees i sammenheng med graden av desentralisering, virksomhetens kultur osv. Dette er ingen ny tanke, men en tanke som har fått økt oppmerksomhet i styringslitteraturen de siste årene i forbindelse med introduksjonen av begrepet styringspakker (*control packages*, se for eksempel Malmi og Brown, 2008).

Det grunnleggende synet er at det er for enkelt å betrakte nytten av styringsverktøy som betinget av egenskaper ved en virksomhet og dens omgivelser, slik man typisk finner i *contingency*-studier. Isteden må man se på at utfordringer kan håndteres på ulike måter. Målsetningen om å ha en prestasjonskultur i en virksomhet kan for eksempel underbygges gjennom målesystemer eller uten målesystemer, avhengig av hva som innføres eller fokuseres forøvrig. Fokus på utvelgelse av personer (rekruttering), organisering, opplæring og bonus- og incentivsystemer er alle vesentlige elementer som påvirker kulturen. Effekten av prestasjonsmåling vil derfor avhenge av alle disse elementene. I et slikt perspektiv blir det også for enkelt å snakke om bedre styring uten budsjetter, siden et slikt valg må gjøres i lys av en rekke andre forhold.

TABELL 1 Ulike typer dynamikk og dynamiske elementer.

TYPE DYNAMIKK	FOKUS I DYNAMIKK	DYNAMISKE ELEMENTER
Kostnadsbilde	Utforming av lønnsomhetsanalyser	Særkostnader Alternativkostnader
Ulike systemer for ulike formål	Valg av verktøy	Ulike verktøy Beskrivende objekter Variabilitetsfaktorer Type måltall
Tidsdynamikk	Tidshorisonen	Rapporteringsperiode Prognoser Langtidsbudsjetter
Fokus og tid	Ulikt fokus i tid og rom	Lokale vs. globale systemer Temporære vs. kontinuerlige
Dynamiske styringspakker	Koblingen mellom verktøy	Ulike løsninger gjennom ulike systemer

Det vi snakker om i denne artikkelen, er altså et høyere nivå for dynamikk, der styringssystemet utformes for bruk av andre mekanismer. Denne tenkningen er på ingen måte i konflikt med de andre formene for dynamikk som er diskutert tidligere. Styringspakkeperspektivet poengterer bare at tilpasning av økonomisk styringsinformasjon må gjøres på en måte som tar hensyn til andre deler av styringssystemet, både lokalt og globalt. Det har for eksempel vist seg at det kan være vanskelig å både ha årlige budsjetter og balansert målstyring fokusert samtidig, ettersom det kan skape ulike beslutningsgrunnlag. Budsjettet har ofte et finansielt, kortsiktig fokus, med formål å ansvarliggjøre lederen, mens den balanserte målstyringen i tillegg til det finansielle også fokuserer på ikke-finansiell og langsiktig måloppnåelse for å skape strategisk målrettethet og fornyelse (Bourmistrov og Østergren-Kaarbøe, 2011). Det kortsiktige fokuset kan komme i konflikt med den langsiktige målsetningen og skape uklare retningslinjer. Fokus på styringspakken forteller noe om hvilke verktøy som brukes, men også om hvilke som tillegges mer eller mindre vekt. Et overordnet budsjett kan for eksempel totalt dominere den balanserte målstyringen.

Andre studier viser at slik pakketering (*bundling*) av løsninger påvirker hvordan verktøyet utformes og brukes i en spesifikk kontekst. Et eksempel på dette er utforming og bruk av balansert målstyring i en skandinavisk kultur (Ax og Bjørnenak, 2005). Den skandinaviske modellen for balansert målstyring synes å være mer interesseorientert, med et sterkere fokus på HMS og medarbeiderperspektiver enn den amerikanske

lærebokversjonen. Et slikt utvidet perspektiv er derfor viktig for å forstå både verktøyenes utforming og bruk.

KONKLUSJON

Vi har i denne artikkelen forsøkt å vise at dynamiske elementer er kommet inn på mange måter i debatten om hvordan organisasjoner utformer og bruker økonomiske styringsdata. Tabell 1 gir en oversikt over ulike typer dynamikk og hva som er de dynamiske elementene. Det er viktig å notere at det er to ulike typer dynamikk. Det ene dreier seg om utforming eller design av systemer, for eksempel ulike kostnader for ulike formål, bruk av ikke-finansielle nøkkeltall for å måle immaterielle eiendeler og liknende. Dynamikken ligger i at systemene tilpasses behovet. Fokuset er imidlertid på valg av objekter, verktøy etc. som kan benyttes. Den andre typen dynamikk tar utgangspunkt i brukeren og de sosiale systemene. Fokuset flytter seg over tid, uten at omgivelsene nødvendigvis har endret seg. Det er et bevisst valg knyttet til at ledelsen ønsker å fokusere på ulike problemer på ulike tidspunkter og samle seg om en ting av gangen. Problemet står i sentrum, og løsningene blir lett temporære og lokale.

Vi tror at det ligger et stort potensial i å innføre mer dynamikk i styringssystemene, ikke minst når det gjelder å utnytte kompetansen i økonomifunksjonen. Dynamikk gir større muligheter for en proaktiv rolle som er kunnskaps- og hypotesedrevet. Argumentet om at verden endrer seg stadig raskere, med økt konkurranse og usikre markedsforhold, har vært brukt de siste 50 årene. For noen er det tilfellet, mens for andre har

usikkerheten alltid vært stor, og for en tredje gruppe er verden i Norge sikrere enn på lenge. Dette er imidlertid ikke et argument mot dynamiske styringssystemer.

Kanskje er det største problemet store, statiske styringssystemer (globale og kontinuerlige) som hindrer kunnskapsdriven dynamikk. M

REFERANSER

Ax, C. og T. Bjørnenak (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, Vol. 16(1):1–20.

Ax, C. og T. Bjørnenak (2007). Management accounting innovations: origins and diffusion. I T. Hopper, R.W. Scapens og D. Nortcott. *Issues in Management Accounting*, s. 357–376. Essex: Pearson Education Limited.

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

Bogsnes, B. (2009). *Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential*. Hoboken, N.J: John Wiley & Sons, Inc.

Bourmistrov, A. og K.Ø. Kaarbøe (2011). Tensions in Using Information from Budgets and Balanced Scorecard: A Case Study of a Telecom Company in Distress. Working paper, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap. Bergen: Norges Handelshøyskole.

Chenhall, R.H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. I C.S. Chapman, A.G. Hopwood og

M.D. Shields. *Handbook of Management Accounting Research*, s. 163–205. Oxford: Elsevier Ltd.

Gosselin, M. (2007). A review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. I C.S. Chapman, A.G. Hopwood og M.D. Shields. *Handbook of Management Accounting Research*, s. 641–671. Oxford: Elsevier Ltd.

Hansen, P. (red) (1975). *Håndbog i budgetering*. Valby: Institut for Lederskab og Lønsomhed.

Johnsen, T.H. og R.S. Kaplan (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Massachusetts: Harvard Business school press.

Malmi, T. og D.A. Brown (2008). Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, vol. 19(4): 287–300.

Navekvien, K.A. og M.S. Johnsen (2011). Hvordan spres Beyond Budgeting? Masterutredning. Bergen: Norges Handelshøyskole.

Nørreklit, H. (2000) The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, vol. 11(1): 65–88.



ALT PÅ ETT KORT

NYHET!

DRIVSTOFFRABATT

40 øre
fra første liter

Esso MasterCard er mer enn gode rabatter på drivstoff. Det er også et fullverdig kredittkort uten årsavgift, som sparer deg for penger.

Les mer om alle fordelene på nettsiden vår.

essomastercard.no
Drivstoffrabatt og mye, mye mer



Send en SMS med **ECONA** og e-postadressen din til **2290** så sender vi deg søknadsskjema.