

Beyond budgeting – er det noe som passer for Block Watne?

Et studium av styringssystemet til Block Watne

Arild Gulliksen
Bjørn Remseth Jæger

Veileder

Terje Heskestad

*Masteroppgaven er gjennomført som ledd i utdanningen ved
Universitetet i Agder og er godkjent som del av denne utdanningen.
Denne godkjenningen innebærer ikke at universitetet inntår for de
metoder som er anvendt og de konklusjoner som er trukket.*

Forord

Denne utredningen er gjennomført som en del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Universitetet i Agder, og utgjør 30 studiepoeng av fordypningsprofilen økonomisk styring og prosjektledelse.

Vi hadde stor interesse for styringsmodeller før utredningen startet, gjennom en lærerik prosess har interessen og fasinasjonen for beoynd budgeting blitt større. Det har vært spesielt spennende å koble teorien mot en bedrift.

Vi ønsker å takke Block Watne for at vi kunne bruke de som vårt case. Vi ønsker å rette en stor takk til Benth Eik og Magne Staalstrøm ved distriktskontoret Arendal som har stilt opp og hjulpet oss når det har vært nødvendig. Vi ønsker også å takke de andre intervjuobjektene våres, Dorte Gjernvik, Knut Sjødal, Sven Ravn Carlsen og Frank Engejordet.

Vi vil også rette en stor takk til vår veileder Terje Heskestad, som har hjulpet oss gjennom prosessen og kommet med konstruktive tilbakemeldinger.

Arild Gulliksen

Bjørn Remseth Jæger

Kristiansand 30. Mai 2014

Sammendrag

De siste årene har det tradisjonelle budsjettet blitt kritisert på flere områder. Kritikerne drar det så langt at de mener det ikke egner seg til sine bruksområder. I nyere tid har det kommet en mer moderne styringsmodell ved navn beyond budgeting. Denne modellen svarer på mye av kritikken til det tradisjonelle budsjettet, men er allikevel ikke veldig utbredt hos norske bedrifter enda. Block Watne bruker i dag tradisjonelle budsjetter som suppleres med prognoser. Denne utredningen har som formål å undersøke hvordan Block Watne sine tradisjonelle verktøy står opp mot beyond budgeting-filosofien.

Vi har dermed satt følgende problemstilling som vi søker å besvare for denne utredningen:
"Hvordan står Block Watne sitt nåværende økonomiske styringsystem opp mot beyond budgeting-filosofien?"

Etter grundig analyse av Block Watne kan vi se at det er forskjeller mellom det tradisjonelle styringsverktøyet som benyttes i dag, og beyond budgeting. Blant annet kan vi trekke frem at Block Watne bruker budsjetter, med ett års tidshorisont. Dette går i mot beyond budgeting, hvor man ønsker å frigjøre seg fra kalenderåret og detaljstyringen i budsjettet. Men vi kan allikevel se at det er enkelte likhetstrekk med blant annet desentralisering av ansvar. Samtidig fokuserer de på å ha en åpen og gjennomiktig bedrift, slik at kommunikasjonen er smidig.

Hvis vi ser på prinsippene til beyond budgeting, så ser vi som forklart i resultatene at Block Watne spesielt skiller seg fra prinsippene som omhandler planlegging, koordinering og ressurser. Planlegging anbefales å forandres til en mer kontinuerlig og inkluderende prosess, ikke én årlig hendelse. Koordineringen bør foregå på en slik måte at samhandlingen skjer mer som en dynamisk og bevegelig prosess. Ressursene bør i følge teorien gjøres tilgjengelig når de behøves og ikke som en engangshendelse hvert år.

Bjarte Bogsnes (2012) mener at det kan være overveldende for en bedrift å gå løs på de 12 prinsippene for beyond budgeting. Derfor mener han at man kan starte på et enklere nivå, ved å stille seg de to spørsmålene: Hvorfor vi budsjetterer? Hva er formålet med budsjettallene våre? Ved å stille disse spørsmålene vil nok mange komme frem til at budsjettets tre ulike formål er: mål, prognose og ressursallokering. Hver for seg utgjør kanskje ikke de enkelte

formålene noe problem, men når de i budsjettprosessen er kombinert så kan vi møte på problemer.

Avslutningsvis har vi med grunnlag i teorien og analysen kommet frem til en rekke anbefalinger til Block Watne. Vi trekker ikke noen bombastiske konklusjoner og hevder at Block Watne bør forkaste hele sitt nåværende styringssystem, men vi anbefaler blant annet å innføre en mer moderne tankegang. Samt at vi kommer med tips og anbefalinger som vi mener kan bidra positivt.

Blant annet råder vi Block Watne til å gå for en produkt differensierings-strategi, med fokus på å forbedre produkter og planløsning. Dette vil kunne bidra positivt på lønnsomhet i forhold til å ha et fokus på både kostnadslederskap og produkt differensiering, slik det er i dag. Men dette betyr ikke at vi mener de bør droppe å fokusere på kostnader i det hele tatt. Videre forklarer vi at Block Watne bør se om deres bruk av budsjetter gir nok nytte i forhold til tids- og ressursbruken. Som et alternativ forklarer vi at de eventuelt kan løsrive seg fra kalenderåret og fokusere mer på bruken av rullerende prognoser. Dette vil føre til et mer fremtidsrettet fokus. Vi råder også til å benchmarke seg mot konkurrenter, slik at man kan være trygg på at resultatene man får faktisk er gode.

Vi anbefaler også å gi ansvar og beslutningsmyndigheten til de ansatte, også i dårlige perioder. Men at det fortsatt kan være fornuftig å fortsette med enkelte restriksjoner etter prosjektgodkjennelse for å opprettholde de gode standardiserte avtalene og effektiviteten til tømmerne. Til slutt råder vi Block Watne til å innføre en mer langsiktig bonusordning enn det ettårs perspektivet de har i dag, slik at de ansatte vil få insentiver til å tenke mer langsiktig.

Innhold

Forord	2
Sammendrag	3
Innhold	5
Figurer og tabeller	6
1. Innledning.....	7
1.1 Bakgrunn	7
1.2 Om bedriften	8
1.3 Problemstilling og forskningsspørsmål	8
1.4 Avgrensning	9
1.5 Videre kapittelinndeling	10
2. Metode.....	11
2.1 Studieobjekt.....	11
2.2 Forskningsdesign.....	12
2.3 Datainnsamling.....	12
2.3.1 Kvalitativ og kvantitativ metode	13
2.3.2 Intervju	13
2.4 Evaluering av data	15
2.4.1 Reliabilitet	15
2.4.2 Validitet	16
2.4.3 Overførbarhet	17
2.5 Avslutning	17
3. Teoretisk perspektiv	19
3.1 Økonomistyring.....	19
3.1.1 Tradisjonell økonomistyring	20
3.1.2 Strategisk økonomistyring.....	22
3.2 Styring av bedrifter.....	24
3.3 Alternativer til budsjettering	25
3.4 Budsjettering	27
3.4.1 Kritikk mot budsjettering	29
3.5 Prognoser.....	30
3.5.1 Rullerende prognoser	30
3.6 Valg av planleggingssystem.....	32
3.7 Beyond budgeting	33
3.7.1 Prinsippene bak beyond budgeting	36
3.7.2 Kritikk mot beyond budgeting	40
3.7.3 Balansert målstyring.....	41
3.7.4 Oppsummering av beyond budgeting	43
3.8 Key performance indicators (KPI)	44
3.9 Benchmarking	45
3.9.1 Barrierer knyttet til benchmarking	46
3.10 Insentiver	46
3.11 Avslutning	49

4. Analyse.....	50
4.1 Dagens situasjon sett fra hovedkontoret.....	50
4.1.1 Nåværende styringsverktøy	50
4.1.2 Budsjett og prognoser.....	52
4.1.3 Alternative styringsverktøy	53
4.1.4 Prestasjoner/Bonus	53
4.1.5 Annet	55
4.2 Dagens situasjon sett fra distriktskontorene.....	56
4.2.1 Budsjett og prognoser.....	56
4.2.2 Frihet og fleksibilitet	59
4.2.3 Prestasjoner/Bonus	60
4.2.4 Annet	61
4.3 Analyse av Block Watne	61
4.3.1 Strategisk posisjonering	62
4.3.2 Budsjett.....	63
4.3.3 Beyond budgeting	65
4.3.4 Frihet og fleksibilitet	68
4.3.5 Endringsvillighet	69
4.3.6 Benchmarking	70
4.3.7 Bruk av bonussystemer	71
5. Avslutning	75
5.1 Resultater.....	75
5.2 Anbefaling.....	78
5.3 Kritikk mot oppgaven.....	80
5.4 Forslag til videre forskning	80
Litteraturliste	81
Vedlegg 1 Intervjuguide – Hovedkontor.....	84
Vedlegg 2 Intervjuguide – Distriktskontor.....	86

Figurer og tabeller

Figur 1 Valg mellom ulike planleggingssystemer (Boye m.fl., 1999).....	33
Figur 2 Endring i prosesser og lederskap (Bogsnes, 2012).....	36
Figur 3 Hvordan løse en budsjettkonflikt? (Bogsnes, 2012).....	39
Figur 4 Et annerledes tanke sett (Bogsnes, 2012)	40
Tabell 1 Fordeler og ulemper med bidrags- og selvkostmetoden (Heskestad, 2014c)	21
Tabell 2 Utviklingstrekk etter Relevance Lost I (Bjørnenak, 2010).....	26
Tabell 3 Forskjellene mellom Relevance Lost 1 – BB1 og BB2 (Bjørnenak, 2010).....	27

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

De siste årene har det kommet en del kritikk mot det tradisjonelle budsjettet. Likevel velger en stor andel av norske bedrifter å beholde det. I en undersøkelse fra 2010 var det over 75 prosent av bedriftene i undersøkelsen som i stor grad benyttet budsjett som styringsverktøy (Eriksrud og McKeown, 2010). Av utfordrere til den tradisjonelle budsjetteringen er beyond budgeting en filosofi det er snakket mye om de senere årene. Det er dog ikke så mange bedrifter som har valgt å gå for dette enda. I Eriksrud og McKeown (2010) sin undersøkelse var det kun i overkant 8 prosent av bedriftene som i stor grad benytter seg av beyond budgeting.

Vi ble enige med Block Watne om å ha en oppgave som så deres nåværende styringssystem opp mot beyond budgeting-filosofien. Dette var et tema som var interessant for begge parter. Mye av grunnen til at vi foreslo dette temaet var at vi ble motivert etter å ha sett på et foredrag av Bjarte Bogsnes om beyond budgeting. Etter å ha satt oss inn i teorien og lest om selskaper som Svenska Handelsbanken med Jan Wallander i spissen, ble vi enda mer lystne på å skrive rundt dette fagfeltet. Det å vite at man kan bidra til kanskje å endre eller komme med forslag til nytt styringssystem var også noe som motiverte oss.

Block Watne benytter seg som de fleste andre norske selskaper av tradisjonell budsjettering som følger kalenderåret, noe som er den strake motsetningen til nettopp beyond budgeting. Med dette så skjønnte vi at ting lå til rette for å kunne skrive en spennende og forhåpentligvis nyttig oppgave for Block Watne.

Bjarte Bogsnes (2009) kommer med et eksempel som på en god måte belyser mye av det som ønskes ved beyond budgeting. Tenk deg at tradisjonell budsjettering er et lyskryss, hvor biler må stoppe i påvente av grønt lys. Avgjørelser kan ikke tas på egenhånd. Beyond budgeting kan du derimot se for deg som en rundkjøring, hvor man har kjøreregler og vikeplikt, men hver enkelt kan på bakgrunn av rykende fersk informasjon ta egne avgjørelser på hva som er det beste valget. Vi vet godt hvilke av disse to trafikkløsningene som gir best trafikkflyt, så er spørsmålet om det samme gjelder i næringslivet.

1.2 Om bedriften

Block Watne er en av Norges største boligbyggere og eies av BWG Homes konsernet som er notert på Oslo børs. Omsetningen til Block Watne var i 2013 på 2,4 milliarder kroner. Block Watne har 20 distriktskontorer fra Trøndelag og sørover. Årlig leverer Block Watne 1 000 boliger gjennom egenutviklede boligprosjekter, og til kunder med egen tomt.

Kjernevirksomheten er utvikling av boligprosjekter med kvalitetsboliger i egen regi, til fornuftige priser. Boligprosjektene er i randsonen av større byer og sentrumsnære områder. Block Watne bygger leiligheter, rekkehus og eneboliger (BWG Homes, 2014a) (Block Watne, 2014a).

90 prosent av prosjektene til Block Watne er egenutviklede og det er de som kjøper tomt, prosjekterer, tegner, bygger og selger (Block Watne, 2014b). De har dermed kontroll over hele verdikjeden. I stedet for å leie inn tømre, så er ca. 350 av 580 ansatte tømre. Dette gjør de for å ha kontinuitet og kvalitet i alle ledd. På denne måten vet tømrene akkurat hvordan boligene skal settes opp og man opprettholder kvaliteten. Selve byggeprosessen består i fire faser hvor spesialiserte tømrelag utfører hver sin prosess. Dette sørger for effektiv fremdrift (Block Watne, 2014c).

Block Watne kan vise til vekst i omsetningen og en høy ordreinngang i 2013. Men svakere salg i fjerde kvartal kombinert med økte produksjonskostnader resulterte allikevel i svakere lønnsomhet enn i 2012. Ved utgangen av året hadde Block Watne 915 boliger i produksjon i forhold til 1 015 i 2012. Operative driftsinntekter for 2013 ble NOK 2 369 millioner. Dette er en økning på NOK 67 millioner (2,9 %) i forhold til 2012. Driftsresultatet ble NOK 367 millioner; en reduksjon på NOK 53 millioner (12,5 %) (BWG Homes 2014a).

Block Watne er den mest kjente merkevaren blant boligaktørene i Norge, og oppnådde 97 % på en merkegjennkjenningsgrad i en merkevareundersøkelse utført av Prognosesenteret AS (BWG Homes, 2014b).

1.3 Problemstilling og forskningsspørsmål

Formålet med problemstillingen er å undersøke hvordan Block Watne sitt nåværende styringssystem fungerer. Samtidig ønsker vi å se dette opp mot beyond budgeting-filosofien. Vi ønsker derfor at utredningen skal gi svar på følgende hovedproblemstilling:

"Hvordan står Block Watne sitt nåværende økonomiske styringssystem opp mot beyond budgeting-filosofien?"

Videre så vil vi dele problemstillingen inn i forskningsspørsmål for lettere å få frem det vi vil undersøke. Problemstilling er delt inn 4 antall forskningsspørsmål:

1. Hvordan fungerer det nåværende styringssystemet til Block Watne?

Med dette forskningsspørsmålet ønsker vi å se hvordan det nåværende styringssystemet fungerer og se det opp mot kritikken og motivene for budsjettering.

2. Hvordan stiller hovedkontoret seg til moderne styringsmodeller som beyond budgeting?

Vi ønsker her å få frem hovedkontorets syn på bruk av moderne modeller som beyond budgeting. Vi vil spesifikt få frem hvordan hovedkontoret stiller seg til dette, fordi det er nettopp der disse strategiske beslutningene blir tatt.

3. Hvordan stiller Block Watne seg til endringer av det nåværende styringssystemet?

Dette forskningsspørsmålet skal belyse hvordan de ansatte stiller seg til endringer av styringssystemet som brukes i dag.

4. Hvordan stiller Block Watne seg til bruk av bonuser?

Med dette forskningsspørsmålet vil vi se på Block Watne sine bonussystemer og drøfte dette opp mot teori og de ansattes holdninger til dette.

Vi har valgt å begrense oss til disse fire forskningsspørsmålene fordi vi ønsker å undersøke noen få områder nøye, istedenfor å undersøke bredt. Den begrensede tidsperioden vi har hatt å jobbe med oppgaven har også gjort det naturlig å begrense oppgaven slik vi har gjort. Ønsket vårt med utredningen er ikke nødvendigvis at Block Watne skal innføre en helt ny og moderne styringsmodell. Men vi håper at de kan plukke opp noen nyttige tips og hint som kan bidra til å forbedre deres nåværende styringssystem.

1.4 Avgrensning

Utredningen er begrenset til kun å gjelde Block Watne sin virksomhet. Dette er fordi vi ønsket en dybdeforståelse for å kunne besvare utredningens problemstilling. Vi gjorde et bevisst valg

å holde andre enheter i BWG Homes konsernet utenfor. På grunn av at arbeidet kun skulle gjennomføres i løpet av et semester så valgte vi fokusere på tre kontorer i forskjellige størrelser, samt hovedkontoret. Oppgaven begrenser seg dermed til holdningene og oppfatningene til de vi har stilt spørsmål til.

1.5 Videre kapittelinnledning

Utredningen er bygget opp slik at vi videre i kapittel 2 går gjennom metoden. I det tredje kapitlet går vi inn på det teoretiske perspektivet til oppgaven, som legger grunnlaget for den videre analysen. I starten av kapittel 4 vil vi trekke ut den viktigste informasjonen fra intervjuene vi har gjennomført. Videre i kapitlet analyserer vi denne informasjonen opp mot det teoretiske perspektivet. Avslutningsvis vil vi drøfte og konkludere våre funn i kapittel 5.

2. Metode

I dette kapittelet vil vi redegjøre for vårt valg av metode som ligger grunn for oppgaven vår. Videre vil presentere studieobjektet, forskningsdesign, datainnsamling og gi en evaluering av det innsamlede datamaterialet. Samfunnsvitenskapelig metode handler om hvordan vi skal gå fram når vi skal hente inn informasjon om virkeligheten. Det handler også om hvordan denne informasjonen skal analyseres (Johannessen, m.fl., 2011).

Formålet med denne utredningen er å undersøke hvordan Block Watne sitt nåværende styringssystem står opp mot beyond budgeting-filosofien. Som nevnt tidligere har vi følgende problemstilling som vi skal besvare:

"Hvordan står Block Watne sitt nåværende økonomiske styringssystem opp mot beyond budgeting-filosofien?"

2.1 Studieobjekt

Vi har valgt Block Watne som studieobjekt fordi dette er et stort og spennende selskap som har 20 kontorer rundt om i Norge. Selskapet benytter seg per dags dato av det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy, i tillegg til at de prognoserer utenom. Siden vi ønsket å ha et analyseobjekt vi kunne analysere opp mot beyond budgeting, så anså vi dette som et interessant analyseobjekt. De fleste utredningene vi har lest innenfor beyond budgeting, tar for seg et generelt perspektiv. Derfor ønsket vi å skrive en utredning som tar for seg et spesifikt selskap.

Vi fokuserte også på å gå mer i dybden på dette ene selskapet, noe som blant annet innebærer at vi har benyttet oss av fem intervjuobjekter. Dette mener vi styrker oppgaven i forhold til at vi kanskje hadde valgt å intervjué én person fra mange forskjellige bedrifter. Respondentene våre var interessante, spesielt siden vi hadde en god blanding av intervjuobjekter fra ledelsen og ansatte ute på distriktskontorene. Utvalget vårt i denne utredningen er økonomisjef og controller på hovedkontoret. Samt to distriktskontorsjefer og en region-/distriktskontorsjef.

Vi bestemte oss for å begrense utredningen ved kun å intervjué disse fem informantene. Vi kunne naturligvis valgt å intervjué enda flere distriktskontorer og/eller flere intervjuobjekter

på hovedkontoret, men dette ville blitt mye mer tid- og ressurskrevende. Allikevel vil vi hevde at utvalget vårt er godt nok til å få en utredning med dybdeforståelse innenfor temaet, samtidig som den både er valid og reliabel.

2.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign innebærer at man må ta stilling til hva og hvem som skal undersøkes, og hvordan undersøkelsen skal gjennomføres (Johannessen, m.fl., 2011). Forskningsdesign er med andre ord alt som knytter seg til undersøkelsen. Vi vil først gå nærmere inn på hvilken forskningstilnærming vi har valgt, før vi beskriver hva slags design vi har valgt.

Før vi kan velge forskningsdesign, må vi se på hva undersøkelsens formål er. Innenfor formål så skiller Johannessen, m.fl. (2011) mellom flere formål. Formålene kan være for eksempel beskrivende, forklarende eller eksplorative undersøkelser. Beskrivende design brukes når formålet er å beskrive en hendelse. I kvalitativ metode så kan man da kartlegge konkrete fenomener og beskrive konsekvensene. Vi har dermed valgt å ha et beskrivende design på vår oppgave.

I vår utredning har vi valgt casesdesign som forskningsdesign, det vil si at det er ett tilfelle som studeres grundig (Johannessen m.fl., 2011). Sagt på en annen måte så skal man samle så mye data som mulig om et avgrenset fenomen. Casestudier egner seg videre best til spørsmålene hvordan og hvorfor. I vår utredning så har vi en fler-case-design med én analyseenhet. Det vil si at vi har flere case (informanter), som studeres på flere tidspunkt (Johannessen, m.fl., 2011). Innvendingen mot casestudier er at man ikke kan generalisere resultatene. Vi ser ikke på det som et problem for oss fordi vi ønsker å få utfyllende informasjon et avgrenset fenomen.

2.3 Datainnsamling

Det finnes mange ulike måter å gjennomføre undersøkelser, det vil si at data kan foreligge i mange former. Hovedskillet i datainnsamlingen er mellom kvalitativ og kvantitativ metode. Videre så skiller vi hovedsakelig mellom to typer data. Det første er sekundærdata som er samlet inn for et annet formål og dataen er brukt tidligere. Det andre er primærdata vi selv samler inn for å besvare spørsmålene (Gripsrud og Olsson, 2000). For å lage det teoretiske

perspektivet tok vi utgangspunkt i sekundærdata. Siden det ikke fantes undersøkelser om Block Watne sitt styringssystem så gjennomførte vi intervjuer for å samle inn vår primærdata.

2.3.1 Kvalitativ og kvantitativ metode

I kvantitativ metode er man opptatt av å kartlegge utbredelsen av fenomener. Det er tilpasset slik at det er mennesker og menneskelige fenomener som studeres (Johannessen, m.fl., 2011). Kvantitativ metode involverer tall og det som er målbart, og vil dermed kreve mer tolkning. I kvantitativ metode vil det være et stort antall informanter, dette er fordi man ønsker å kunne generalisere resultatet til å gjelde en annen situasjon. Innsamlingsprosessen er strukturert og det vil være liten fleksibilitet. Forskeren er ikke involvert, og resultatene som blir tolket vil være objektive (Zikmund, m.fl., 2013).

I kvalitativ metode så er det et begrenset antall informanter, og man vil dermed få en dypere beskrivelse. Kvalitativ metode er ustrukturert og mer fleksibelt. Fokuset er på å observere, lytte og tolke, dermed blir forskeren involvert i prosessen og resultatene. Kvalitativ metode anklages ofte for å være subjektiv, slik at resultatet avhenger av forskeren. Dermed kan det bli vanskelig for en annen forsker å følge samme prosess og komme til likt resultat (Zikmund, m.fl., 2013). Kvalitativ metode er anvendelig når man skal forske på fenomener man ikke kjenner godt, og som det er forsket lite på (Johannessen, m.fl., 2011).

I vår oppgave har vi valgt kvalitativ metode og intervju. Dette er fordi vi ikke trenger mange informanter, og heller ikke har tilgang til det. Det at vi får en dypere beskrivelse og at vi under intervjuene kan komme med oppfølgingsspørsmål gjorde at vi falt på det valget. Valg av metode passer også valg av forskningsdesign.

2.3.2 Intervju

En av de mest brukte måtene å samle inn kvalitative data på er ved bruk av intervju. Det finnes flere grunner til å samle inn data via intervju. En av grunnene er for at forskeren skal få erfaring og oppfatninger som informanten innehar. Noen sammenhenger er komplekse, og ved å bruke intervju så kan man gå i dybden. Noe som begrenser intervjuet er den prestrukturerte intervjuguiden. Den avgrenser slik at det ikke er mulig å få informasjon uten om det det spørres om. Men forskeren kan la informanten få større frihet enn hva det prestrukturerte intervjuguiden tillater (Johannessen, m.fl., 2011).

Hvordan man velger å gjennomføre intervjuet avhenger av hvor tilrettelagt det er på forhånd. Man kan velge å gjennomføre et ustrukturert intervju, som består av åpne spørsmål og hvor spørsmålene tilpasses hver enkelt intervjusituasjon. Eller så kan man velge et semi-strukturert intervju, her er det en overordnet intervjuguide som danner utgangspunktet for intervjuet. Intervjueren kan bevege seg frem og tilbake mellom spørsmål og rekkefølge. Neste mulighet er et strukturert intervju, her det fastlagt både tema og spørsmålsformuleringer. Et siste valg er et strukturert intervju med faste svaralternativer, her vil forskeren huke av i forhold til hva informanten svarer. Uavhengig av hvilken måte som velges vil det være forskeren/intervjueren som har kontroll på situasjonen (Johannessen, m.fl., 2011).

Vi valgte å benytte semi-strukturert intervju. Tema og spørsmål var bestemt på forhånd og kan ses i intervjuguiden som er vedlagt i vedlegg 1 og 2. Vi valgte å ha forskjellig intervjuguide til hovedkontor og distriktskontor, fordi vi fant ut i forkant av intervjuene at de strategiske beslutningene ble tatt på hovedkontoret slik at det var ikke behov å spørre distriktskontorene om det. Ved å ha utarbeidet temaene og spørsmålene på forhånd så ville vi dermed få svar på våre forskningsspørsmål (Johannessen, m.fl., 2011). Ved å velge semi-strukturert intervju så fikk vi muligheten til å komme med oppfølgingsspørsmål der hvor det var aktuelt, samtidig som vi også kunne presisere spørsmålet for informanten hvis informanten ikke forstod spørsmålet. Vi kunne dermed også justere fokuset i intervjuene til den enkelte informanten og hvilke momenter som fikk fokus under intervjuet.

Vi gjennomførte to personlige intervjuer og to telefonintervjuer. De personlige intervjuene ble gjennomført først, henholdsvis på kontoret til Block Watne i Oslo og Arendal. Vi fant det hensiktsmessig å intervjuer de personlig, slik at vi kunne se kroppsspråket, få muligheten til å forklare spørsmålet hvis noe var uklart og få et dypere innblikk. Ulempen ved å gjennomføre personlige intervjuer er at det er ressurskrevende (Zikmund, m.fl., 2013).

Vi valgte så å gjennomføre to telefonintervjuer med kontorene i Hønefoss og Forus. På grunn av mye informasjon allerede var sammenfallende i Oslo og Arendal så vi ikke behovet for å gjennomføre personlige intervjuer med disse. Vi så fordelene ved at det går raskere, og var mindre ressurskrevende for begge parter.

2.4 Evaluering av data

I dette delkapittelet skal vi vurdere troverdigheten av den innsamlede dataen. For å evaluere oppgavens troverdighet er det nødvendig å ta stilling til oppgavens reliabilitet, validitet og overførbarhet.

2.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet knytter seg til hvor pålitelig dataen er. Det knytter seg til undersøkelsens data, hvilke data som brukes, den måten de samles inn på, og hvordan de bearbeides (Johannessen m.fl., 2011). Vi gjennomførte to intervjuer ansikt til ansikt og to intervjuer over telefon. I en kvalitativ utredning så kan man styrke reliabiliteten ved å gi leseren en åpen og detaljert framstilling av fremgangsmåten under hele forskningsprosessen (Johannessen, m.fl., 2011). Vi har dermed valgt å gi en beskrivelse av objektet, begrunnelse av metodevalg, avgrensninger og andre fremgangsmåter for å styrke reliabiliteten vår slik at andre kan evaluere våre metoder.

Spørsmålene vi stilte var nøytralt formulert. Alle informantene uten om Benth Eik på Arendalskontoret fikk tilsendt spørsmål på forhånd. Eik fikk derimot forberedt seg ved at noen av spørsmålene ble stilt på et møte ca. en uke i forkant av intervjuet. Vi sendte intervjuguiden i forkant slik at de fikk muligheten til å forbedre seg. Dette kan ha gjort at informantene fikk gjort seg opp en mening før vi stilte spørsmålet. Samtidig gjorde vi dette for å redusere at vår fremtoning og spørsmålsstilling også kunne ha påvirket informanten.

Alle intervjuene ble tatt opp på bånd for så å bli transkribert. Transkriberingen ble utført så raskt som mulig etter intervjuet var gjennomført. Transkriberingen ble videre brukt som grunnlag for analysen. Vi valgte å ta opp intervjuet for at vi skulle oppfatte alt informanten sa, slik at vi ikke gikk glipp av viktig informasjon. For muligens å ha økt reliabiliteten til dataene, kunne vi fått informantene til å lese gjennom transkriberingen før vi startet å analysere. Men på en annen side, så kunne dette ført til at svarene hadde blitt endret i etterkant. Derfor var dette et bevisst valg ikke å la informantene gjennomlese transkriberingen.

Intervjuene våre ble gjennomført på forskjellig tidspunkt, slik at diskusjoner mellom informantene kan ha påvirket svarene de har gitt og dermed muligens redusert reliabiliteten. Dette gjelder først og fremst svarene vi fikk etter å ha gjennomført telefonintervjuene da de

ble gjennomført to uker etter de første intervjuene. Vi tror riktignok ikke dette har hatt noen innvirkning.

I de to intervjuene vi gjennomførte ansikt til ansikt fikk vi muligheten til å se reaksjonene til informanten. Dette vil gjøre det lettere å se om informanten har forstått spørsmålet eller ikke, og vi kan lettere komme med forklaringer (Zikmund, m.fl., 2013). Dette er med på å øke reliabiliteten til svarene vi har fått. Telefonintervjuene kan potensielt gi like høy kvalitet som den dataen som er samlet inn ansikt til ansikt. Men ved å gjennomføre telefonintervjuer mister man muligheten til å se ansiktsuttrykk og reaksjoner på spørsmålet. Dette betyr at risikoen for mistolkninger øker (Zikmund, m.fl., 2013).

2.4.2 Validitet

Validitet dreier seg som i hvilken grad forskerens funn på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten (Johannessen m.fl., 2011). For å styrke validiteten finnes det to teknikker, det er vedvarende observasjon og metodetriangulering. Vedvarende observasjon dreier seg om å bli godt kjent med felten, slik at man kan skille mellom relevant og ikke relevant informasjon og bygge opp tillitt. Metodetriangulering vil si at man bruker flere settinger når man skal undersøke (Johannessen, m.fl., 2011).

I arbeidet med denne utredningen har vi hatt flere møter distriktskontor- og regionssjef Benth Eik og prosjektleder Magne Staalstrøm ved Arendalskontoret. Dette for å få et godt kjennskap til Block Watne og gjøre det lettere å forstå fenomenet. I tillegg var det viktig å ha tillitt hos Block Watne, slik at de ønsket å dele informasjon, meninger og erfaringer med oss. Vår erfaring er at informantene har satt av tid og har vært motiverte til å svare på våre spørsmål, noe vi mener styrker validiteten.

I vår utredning har vi valgt metodetriangulering ved at vi har intervjuet to distriktskontorsjefer, en distriktskontor- og regionssjef samt en controller og økonomisjefen for selskapet. Distriktskontorene som var med er også av variert størrelse. Det var et lite, middels og et stort kontor. Dette gjorde vi på grunn av at vi mente det å ha informanter på forskjellige steder i virksomheten vil øke validiteten. Distriktskontor- og regionssjefen satt for ordens skyld også i ledergruppa hos Block Watne.

En ting som kan ha svekket validiteten noe er at distriktskontorsjefene ikke besitter nok kunnskap rundt noen av de økonomiske spørsmålene. Derfor valgte vi å utelate noen av spørsmålene i intervjuguiden til distriktskontorene. Vi tror riktignok ikke det har vært noe stort problem fordi distriktskontorsjefene uansett er delaktige i arbeidet vedrørende oppgavene. Hvis de ikke hadde den nødvendige kunnskapen, så hadde de uansett en mening om spørsmålet som hjalp oss til å se hvor det eventuelt kunne vært et problem. I tillegg så fikk de på hovedkontoret nesten de samme spørsmålene, slik at vi kan si at validiteten er høy.

Et annet spørsmål som er verdt å stille er om det som ble sagt i intervjuene faktisk er det som blir utført. Dette er noe vi ikke har fått kontrollert, og for å få gjort det måtte vi ha investert mye mer tid og ressurser. Dermed kan man vi si at validiteten muligens er litt svekket. Slik situasjonen er så må vi bare stole på at intervjuobjektene har fortalt oss sannheten. Vi ser ikke noen grunn til at de skal holde informasjon tilbake, siden oppgaven også er konfidensiell.

2.4.3 Overførbarhet

I kvalitative undersøkelser snakker vi også om overføring av kunnskap. Hvis vi lykkes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger, så kan man si at man har god overførbarhet (Johannessen, m.fl., 2011). I forbindelse med våre intervjuer så har vi som nevnt tidligere forsøkt å intervju informanter med forskjellige roller og ansvar. Dette for å avdekke om noen har ulike oppfattelser i bedriften.

Denne utredningen er avgrenset til kun å gjelde Block Watne. Resultatene i fra denne undersøkelsen vil ikke kunne overføres til andre bedrifter. Resultatene kan nok være overførbare og representative for de andre distriktskontorene til Block Watne, fordi vi har intervjuet distriktskontor i forskjellig størrelse.

2.5 Avslutning

De metodiske valgene vi har tatt i dette kapittelet er gjort for best mulig å svare på den problemstillingen som er satt. For å belyse problemstillingen så har vi valgt å gjennomføre intervjuer som primærdata og samle inn sekundærdata. De metodiske valgene våre vil påvirke utfallet og konklusjonen på oppgaven. For eksempel så vil måten vi stilte spørsmålene til intervjuobjektene påvirke de svarene vi får tilbake. Samtidig så vil de metodiske valgene vi

har gjort også gjøre det vanskelig å overføre resultatene direkte til andre selskaper. Men vi har gjennom prosessen fokusert på å få en oppgave som både er reliabel og har god validitet.

3. Teoretisk perspektiv

Formålet med dette kapitlet er å gi et teoretisk rammeverk slik at vi kan analysere hvilket styringsverktøy som er mest egnet for Block Watne. Teorien er valgt med utgangspunkt i problemstillingen og forskningsspørsmålene. Teorien skal gi et relevant grunnlag til å analysere intervjuene for videre å besvare problemstillingen. Hovedvekten legges på budsjettering, prognoser og beyond budgeting. Budsjettering og prognoser fordi det er det styringsverktøyet Block Watne bruker i dag og beyond budgeting fordi det er en motsetning som svarer på mye av kritikken mot tradisjonell budsjettering.

Dette kapitlet er disponert som følger:

- Økonomistyring
- Styring av bedrifter
- Alternativer til budsjettering
- Budsjettering
- Prognoser
- Valg av planleggingssystem
- Beyond budgeting
- Key performance indicators (KPI)
- Benchmarking
- Bruk av insentiver
- Avslutning

3.1 Økonomistyring

Økonomistyring er viktig for å forstå hva som er årsakene til virksomhetenes resultat, og samtidig lære av dette for å øke verdiskapningen i fremtiden. Økonomistyring vil føre til mer handlingsorientert styring. Heskestad (2014b) nevner det er fem fundamentale spørsmål for økonomistyring, dette viser hvorfor økonomistyring er viktig samt hvorfor det er viktig å ha fokus på det. Kan økonomistyringssystemet gi tilfredsstillende informasjon til rett tid for å besvare disse spørsmålene?

Det første spørsmålet som må stilles er: "Tjener vi penger?". Dette er ikke et ja eller nei spørsmål. Det omhandler hva man oppnår i potensielt resultat. Det vil si hva er det maksimalt

vi kan tjene. Det andre spørsmålet er: "Hvor tjener vi penger?". Dette går ut på at vi må finne ut hvilke produkter, tjenester og kunder vi tjener penger på. Det tredje spørsmålet er: "Hva er det som gjør at vi tjener penger?". Her må det sees på om selskapets ansatte har en forståelse av hva som skal til for å lykkes og tjener på langsikt. Det fjerde spørsmålet er: "Hva bør vi holde på med selv?" Her er det viktig å ha fokus på kjernekompetansen i selskapet, og eventuelt outsource støtteaktiviteter. Det femte spørsmålet er: "Kommer vi til å tjene penger og realisere strategien?". Her må vi stille det kritiske spørsmålet om det som bedriften driver med kommer til å skape verdi og om målene vil bli realisert.

I tillegg til dette er det blitt slik at dagens konkurransesituasjon endrer seg hyppigere, dette setter krav til økt informasjonstilgang. Dette gir økt frihandel og deregulering av markeder (Hoff, 2009). Men det er viktig å huske dette også gir muligheter gjennom at det er lettere å skape adgang til nye markeder (Heskestad, 2014b). Det at rammebetingelsene endrer seg hyppigere fører til at man bør fokusere mer på sin kjernekompetanse (Hoff, 2009). Det er videre enkelt å outsource støtteaktiviteter som andre kan gjøre billigere og mer effektivt. Det er viktig med økt fokus på kunder og lønnsomhet fordi kunder nå har større forventinger til funksjonalitet og kvalitet. Dette bør motivere til kreativitet, nyskaping og innovasjon (Heskestad, 2014b).

3.1.1 Tradisjonell økonomistyring

Bidrag og selvkost blir sett på som en del av den tradisjonelle økonomistyringen. Den største forskjellen mellom bidrag og selvkostkalkyle er behandlingen av faste kostnader. I følge bidragsmetoden er de faste kostnadene relatert til bedriftens kapasitet og ikke enhetskostnaden med det å produsere et gitt produkt. Selvkostmetoden, så er alle kostnadene likeverdige. Det vil si ved lageroppbygging så overføres faste kostnader til neste periode (Heskestad, 2014b).

Av fordeler og ulemper i tabell 1 under, så er kanskje den mest kjente forskjellen at selvkostmodellen inkluderer fastkost, mens bidragsmodellen ikke gjør det. Bidragsmodellens store fordel er at man enkelt kan ta standpunkt til om en tilleggsordre er lønnsom ved å se på om dekningsbidraget er større enn null. Modellen får da en ulempe i at den ikke tar hensyn til kapasitetskostnaden (faste kostnader) ved å ta tilleggsordren. Samtidig fører dette til at man lett kan takke ja til mange ordre, som kan føre til at det blir for ekspansjonsdrivende. Til

syvende og sist kan dette også føre til at prisen presses så lavt at man taper penger på det, også kjent som kamikaze prising (Heskestad, 2014c).

Av ulempene til selvkostmodellen kan vi nevne at bruk av kostnadsdrivere som ikke viser hva som forårsaker kostnadene. Dessuten kan det fort føre til kryss-subsidiering, siden høyvolumprodukter får en for høy andel av faste kostnader og lavvolumprodukter for lav andel. En siste ulempe er at det fordeles faste kostnader på budsjettert volum som også kalles dødens spiral (Heskestad, 2014c).

Bidrag		Selvkost	
Fordeler	Ulemper	Fordeler	Ulemper
Kun variable kostnader	Variabiliteten i kostnadene er undervurdert	Inkluderer fastkost	Bruker kostnadsdrivere som ikke viser årsak
Forteller om tilleggsordre er lønnsomme	Kapasitetskostnaden settes lik null.		Fører fort til kryss-subsidiering
	Ekspansjonsdrivende "Kamikaze" prising		Dødens spiral

Tabell 1 Fordeler og ulemper med bidrags- og selvkostmetoden (Heskestad, 2014c)

Problemet med disse tradisjonelle kalkylene er at det er liten forskjell mellom høy- og lavvolums-produkter eller ressurskrevende og mindre ressurskrevende produkter. Det kan også være vanskelig å forklare hvorfor marginene er store eller små. Det er fordi produktene har gode marginer, men konkurrentene reagerer ikke. Eller at produksjonskostnadene er høyere enn markedsprisen, men man ikke kan forklare hvorfor (Heskestad, 2014b).

For å forbedre kalkylen kan man øke andel direkte kostnader gjennom å bedre registreringer og øke antall kostnadsgrupper. Ved å bruke bedre fordelingsnøkler som viser et bedre årsaks-/virkningsforhold (Heskestad, 2014b).

Kritikken mot det tradisjonelle styringssystemet er at det er for mye fokus på det administrative nivået, som omhandler oppfølging av virksomhetens ressursbruk og prestasjoner. Nå til dags prøver man å ha mer fokus på det operative nivået, som omhandler virksomhetens arbeidsprosesser (Bjørnenak, 2003). Det sies at styringssystemet ikke er tilpasset virkeligheten og at den eksterne rapporteringen dominerer den interne rapporteringen. Med tradisjonell økonomistyring så kan det være usikkert hvor man faktisk

tjener penger. Dermed er det også vanskelig å vite hvor man forbedre seg. Det kan være problemer knyttet til om vi faktisk får realisert strategien på grunn av manglende styring. Den viktigste innvendingen er at man i for stor grad retter styringen mot avvik og korreksjoner fremfor aktiv styring (Heskestad, 2014b).

3.1.2 Strategisk økonomistyring

Bjørnenak (2003) skriver i sin artikkel at det i litteraturen er noen fellestrekk som går igjen når strategisk økonomistyring skal defineres. Det første er at man fokuserer på eksterne data, som for eksempel aktører og virksomheter som ligger utenfor egen virksomhet. For det andre så fokuseres det på varierende tidsperioder. Det legges ofte til grunn en lengre tidsperiode enn i et tradisjonelt budsjett. Ved å ha et lengre fokus vil flere kostnader bli påvirkbare, og dermed bli sett på som variable (Heskestad, 2014b). En tredje ting er at det legges mer vekt på et større sett av kostnadsdrivere for å forklare kostnadsforskjeller. For det fjerde er målsettingen med styringssystemet koblet til virksomhetens strategi (Bjørnenak, 2003).

Bedrifter har ulike strategiske orienteringer, det kan være produkt differensierings- eller kostnadslederorientert. Bedrifter som fokuserer på produkt differensiering vil forsøke å differensiere seg fra de andre konkurrentene og fremstå som unik. Kostnadsledere fokuserer på å ha de laveste kostnadene i markedet.

Hoff (2009) skriver i sin bok at Porter mener kostnadsleder og differensiering er to gjensidig utelukkende alternativer. Dermed er det slik at hvis en bedrift forsøker å følge begge strategiene, kan bedriften få dårligere resultater. Dette er på grunn av at bedriften vil havne i midten av de to strategiene. Kritikken som har kommet mot Porter er at man sjelden har et klart alternativ, men at utfordringen heller ligger i hvordan blandede strategier gjennomføres.

Virksomheter bør dermed velge ulike styringssystemer i forhold til sin orientering. Bjørnenak (2003) skriver at kostnadsledere bør velge tradisjonelle styringssystemer som budsjettkontroll og rentabilitetsmåling (lønnsomhetsmåling). Han forklarer videre at differensieringsorienterte virksomheter bør fokusere på verktøy med flerdimensjonal prestasjonsmåling som balansert målstyring, som skal forsøke å integrere flere måleinstrumenter i resultatmålingen (Boye m.fl., 1999). Et annet eksempel er ikke-finansielle nøkkeltall. Bjørnenak (2003) har videre sett på studiene til Chanhall og Langfield-Smith i fra 1998, hvor de har studert om det er nyttig å

benytte ulike teknikker til ulike strategiske valg. Resultatet ga delvis støtte til det synet. Budskapet bør i midlertidig være i praksis at nytteverdien av styringsverktøyene er betinget av strategisk posisjonering, og at valg av riktig styringsverktøy vil gi økt lønnsomhet (Bjørnenak, 2003).

Michael Raynor har skrevet en bok der han trekker frem tre regler for hvordan bedrifter kan skape langsiktig lønnsomhet. Den første regelen sier at man bør bli bedre, fremfor billigere. Dermed bør man ikke konkurrere på pris, men heller konkurrere på verdi. Den andre regelen er at man bør øke omsetningen, fremfor å kutte kostnadene. Han mener man bør prøve å finne veier til å ta høyere priser, eller øke volumene. Totalt sett skapes ikke langsiktig lønnsomhet gjennom kostnadsutt. Hans tredje regel er at det ikke finnes andre regler, og beslutninger bør tas i lys av de to første reglene (Deloitte, 2014).

Når vi er inne på økt lønnsomhet så nevner Bjørnenak (2003) at man bør gjennomføre en strategisk lønnsomhetsanalyse for å få ut potensialet til bedriften. For å oppnå best mulig resultat bør man også ha fokus på sine kunder, produkter, aktiviteter og ressurser. På kundelønnsomhet er tankegangen at man bør fokusere på karakteristika som kundene etterspør ved produktet, og ikke produktet i seg selv. De virksomhetene som på best mulig måte klarer å maksimere differansen mellom kostnader og kundens betalingsvillighet vil ha størst potensiale for lønnsomhet.

Optimalt sett kan man oppnå potensielt resultat, men hvis bedriften har for høye innsatsfaktorer, ineffektive prosesser, ulønnsomme produkter og kunder så vil dette påvirke resultatet. En illustrering av dette vises under (Heskestad, 2014b):

- Inntekter fra lønnsomme produkter og kunder
- Kostnader ved effektiv produksjon knyttet til denne inntekten
- = Potensielt resultat
- Disponering til for høye kostnader
- Disponering til slakk i aktiviteter
- Disponering til ulønnsomme produkter
- Disponering til ulønnsomme kunder
- = Realisert resultat

Kort forklart er det realiserste resultatet det bedriften sitter igjen med, mens det potensielle resultatet er det man hadde fått hvis absolutt alt hadde vært gjort optimalt. Det vil si at man må eliminere for høye kostnader, slakk, ulønnsomme produkter og kunder for oppnå potensielt resultat. Ved å synliggjøre disse disponeringene kan man komme nærmere det potensielle resultatet. Det er dessuten store variasjoner i kostnader per kunde. Derfor ønsker vi å ta vare på de mest lønnsomme kundene og rette ressursbruken mot disse. Samtidig må vi forsøke å gjøre ulønnsomme kunder mer lønnsomme (Heskestad, 2014b). Vi kan oppsummere strategiske lønnsomhetsanalyser med at det styrker fokuset på lønnsomme produkter, kundesegmenter, strukturelle valg og rendyrking av produktet/tjenestens egenskaper som kunden faktisk etterspør (Bjørnenak, 2003).

3.2 Styring av bedrifter

Det fins flere forskjellige måter å styre en bedrift på, i de mindre bedriftene er det mer vanlig med direkte styring. Det vil si at eieren styrer hva arbeidstakerne skal gjøre ved å forklare arbeidsoppgaver og hvordan de skal utføres (Boye m.fl., 1999). Det kan fortsatt trenes budsjett for å planlegge. I mindre bedrifter så skriver Boye (m.fl., 1999) om at de arbeider med en sentralisert budsjettprosess. Prosess er ikke helt riktig ord, da man bygger budsjettet på enkle antagelser om fremtiden. Hvis dette ikke blir gjort vil man kunne gå glipp av viktig informasjon som legges til grunn for avgjørelser.

I større bedrifter vil det være vanskelig å ha direkte styring fordi eieren ikke kan overvåke alt som blir gjort. Da vil man gå over til programstyring. Her skriver man ned hvordan arbeidet skal bli utført og det vil bli gitt instruksjoner på hvordan det kan kontrolleres i ettertid. Det negative med denne styringsmetoden er at det kan bli svært byråkratisk, og være meget tidkrevende (Boye m.fl., 1999).

Budsjettering kan dermed bli meget komplisert i en programstyrt bedrift. Det vil si at man arbeider med en sentralstyrt budsjettprosess hvor hovedkontoret beskriver de allmenne forutsetningene for bedriftens virksomhet for den kommende perioden (Boye m.fl., 1999). Det vil også lages instruksjoner til arbeidstakerne på hvem som har ansvar og hvordan det skal gjøres.

I de senere årene har det skjedd en utvikling i retning målstyring. Her skal man definere mål, og gi frihet med tanke på hvilke midler som velges for å nå målene. Dette er for å unngå å beskrive styringen i detalj. Innenfor rammene til målstyring vil det være naturlig å gå fra en sentralstyrt budsjetteringsprosess til en enhetsstyrt budsjettering. Dette viste seg å være vanskelig, fordi mange bedrifter stilte så mange krav til sine enheter slik at budsjetteringen ikke ble lettere. På grunn av at budsjetteringen ble mer komplisert, så ble det vanskelig å oppnå høyere fleksibilitet og bedre rom for fleksibilitet (Boye m.fl., 1999).

3.3 Alternativer til budsjettering

I dag er det mange bedrifter som fokuserer på å finne alternative løsninger til tradisjonell budsjettering. Vi kan hovedsakelig dele de alternative løsningene i to hovedgrupper. Den ene hovedgruppen inneholder enkle, finansielt orienterte verktøy. Den andre er mer avansert og dynamisk. De to gruppene er svært forskjellige og stiller ulike krav til virksomhetens styringssystemer og ledelse. Det de to har til felles er at de baseres på kritikk av det tradisjonelle styringssystemet (Bjørnenak, 2010). Mye av kritikken mot tradisjonell budsjettering kommer fra praksis og store virksomheter som Statoil og Telenor som begge har vært sentrale i beyond budgeting-debatten (Bjørnenak, 2010).

Som tabell 2 viser, er det omfattende endringer i kalkuleringen fra de tradisjonelle systemene i forhold til de moderne løsningene. ABC er en forkortelse for activity-based costing og er en mer avansert fordeling av de indirekte kostnadene, i forhold til de tradisjonelle systemene som ble benyttet tidligere (Bjørnenak, 2010). Fokuset på objekter har også endret seg fra typisk avdelinger og produkter i de tradisjonelle systemene, til flerdimensjonale modeller med fokus på kunder og distribusjonskanaler. I de nyere modellene er det også blitt mer fokus på å inkludere eksterne datakilder i tillegg til de interne. En annen vesentlig forskjell er tidsperspektivet som har endret seg i fra kalenderåret til en tidsperiode tilpasset hver enkelt virksomhets drift. Av prestasjonsmål så er det i de moderne modellene ikke lenger bare fokus på de finansielle prestasjonsmålene, men også de ikke-finansielle (Bjørnenak, 2010).

Dimensjon	"Tradisjonelle" Systemer	"Moderne" Løsninger
Kalkulering	Enkle selvkost-kalkyler	Mer avanserte ABC-analyser
Objekter	Avdelinger og produkter	Flerdimensjonale (for eksempel kunder, distribusjonskanaler)
Datakilder	Interne	Interne og eksterne
Tidsperspektiver	Ex post-kalender	Mer ex ante med ulike tidsperioder
Prestasjonsmål	Finansielle	Kombinasjoner av finansielle og ikke-finansielle

Tabell 2 Utviklingstrekk etter Relevance Lost I (Bjørnenak, 2010)

I tabell 3 nedenfor, så er relevance lost-debatten er navnet på debatten rundt at styringsdata kom for sent og ikke var god nok. Debatten ble innledet av akademika, nærmere bestemt Thomas H. Johnson og Robert S. Kaplan for mer enn 20 år siden. Et av de sentrale problemene som ble tatt opp i relevance lost del 1 var manglende kunnskap om hva bedrifter tjener penger på. Det startet med kritikk mot produktkalkyler fordi de var misvisende og for enkle. Løsningen ble mer avanserte verktøy som på en bedre måte kunne fordele indirekte kostnader. Endringene gikk ut på mer avanserte kalkyler og prestasjonsmålingssystemer. Tidsdimensjonen her er en kombinasjon av ex post (ettertid) og ex ante (forhåndsvurdering). Det fokuseres på å velge de riktige verktøyene for å løse problemene (Bjørnenak, 2010).

Beyond budgeting 1 (BB1) og beyond budgeting 2 (BB2) er to ulike retninger innenfor relevance lost del 2. BB1 henviser til Jan Wallander (administrerende direktør i Svenska Handelsbanken) som blir regnet som pioneren innenfor beyond budgeting. Han mener budsjettet er villedende og at man bør ha søkelys på kostnader og finansielle resultater. Wallander fikk motivasjon til å fjerne budsjettet etter bruk av prognoser, da han fant ut hvor lite treffsikre prognoser som tok utgangspunkt i historiske tall var (Bjørnenak, 2010).

BB1 debatten ble drevet av administrerende direktører i praksis, slik som Wallander. Hans løsning var å gjøre ting enkelt og ikke bruke avanserte modeller. Han ville heller fokusere på relativ prestasjonsmåling og benchmarking (sammenligning) av egne enheter. Relativ prestasjonsmåling er for eksempel kostnad i prosent av inntekt. Samtidig mener Wallander at man har nytte av en langsiktig bonusavtale for de ansatte. Her er det en ex post tidsdimensjon

med fokus på det som er utenfor verktøyene med blant annet kontinuerlig tilpasning til endringer i omgivelsene (Bjørnenak, 2010).

BB2 henviser til Bjarte Bogsnes (styreleder Beyond Budgeting Round Table Europe) syn på beyond budgeting. Bogsnes legger mye vekt på at budsjettet skaper problemer tilknyttet opportuniste og manglende motivasjon (Bjørnenak, 2010). Debatten er drevet gjennom praksis av kontrollere i bedrifter. Bogsnes kritiserer mer grundig budsjettets negative atferdsmessige sider, både på kostnader og inntekter. Samtidig som det bidrar lite til verdiskapning og til å få ut virksomhetens potensiale. Løsningen går her mer på styring enn hvilke verktøy som skal erstatte budsjettet. Her fokuseres det også på mer bruk av målstyring, prognoser og benchmarking. Tidsdimensjonen her er en kombinasjon av ex post og ex ante. Bogsnes mener videre at både dynamikken i og utenfor verktøyene er viktig å ta hensyn til (Bjørnenak, 2010).

Momenter	Relevance Lost 1	BB1	BB2
Problemet	Tradisjonelle kalkyler og finansielle prestasjonsmål	Budsjett som planleggingsverktøy	Budsjettets atferdsmessige sider (opportuniste og motivasjon)
Driver av debatten	Akademia	Praksis (adm. dir.)	Praksis (controller)
Type løsning	Nye verktøy	Keep it simple	Mer interaktivitet og dynamikk
Endringer i systemet	Mer avanserte kalkyler og prestasjonsmålings-systemer	Benchmarking	Målstyring, prognoser (og benchmarking)
Tidsdimensjon	Ex post og ex ante	Ex post	Ex post og ex ante
Dynamikk	I verktøyene	Utenfor verktøyene	Både-og

Tabell 3 Forskjellene mellom Relevance Lost 1 – BB1 og BB2 (Bjørnenak, 2010)

3.4 Budsjettering

Budsjett dreier seg om den taktiske planlegging på veien mot virksomhetens strategiske mål og visjoner (Hoff, 2004). Den tradisjonelle budsjetteringsmetoden har blitt kritisert mye de

senere årene, etter at de mer dynamiske økonomiske styringssystemene har kommet til. Men det finnes selvfølgelig også motiver for å bruke budsjettering.

Det er blitt viktig å kunne vise til en plan for virksomheten, slik at eierne kan tilfredsstilles med den avkastningen de ønsker på kapitalen de har spyttet inn i selskapet. Budsjett vil også vise eierne at bedriften er på riktig vei (Bergstrand, 2009). Budsjett brukes ofte i større bedrifter for å samordne virksomheten i de forskjellige avdelingene (Hoff, 2004). Dette kan man se ut i fra at bedriften har behov for å planlegge kvanta og fremdrift for den totale produksjonen (Boye m.fl., 1999). Ved at bedriften vil få oversikt over det samlede ressursgrunnlaget, så vil man styre de knappe ressursene på best mulig måte (Hoff, 2004).

Med budsjett så vil ledelsen kunne desentralisere, uten at avdelingene må kontakte ledelsen om alle aktiviteter som skal gjennomføres. Ved å desentralisere så kan man identifisere ansvarlige mellom-ledere. Når folk er ansvarlig for noe, så vil de prøve å behandle det bra (Bergstrand, 2009). Budsjett brukes også for å skape motivasjon til de ansatte (Bergstrand, 2009). Når man har vært med på å utforme budsjettet får man bedre forståelse for egne og andre sine oppgaver (Hoff, 2004). De ansatte får da mer interesse av å gjøre sitt beste for å øke lønnsomheten, ved at man får et større ansvar for å klare de økonomiske forpliktelsene som er godkjent (Boye m.fl., 1999).

I mange virksomheter brukes ofte budsjett som en motivasjonsfaktor ved at det brukes som et grunnlag for bonussystem. Tanken er at de ansatte skal yte en ekstra innsats, gjennom at de får bonuslønn hvis bedriften eller avdelingen overstiger budsjettet (Boye m.fl., 1999). På kort sikt så kan det være en god løsning, men på lengre sikt kan det være at de ansatte fikler med budsjettet slik at de alltid overstiger budsjettet noe som kan virke uheldig for bedriften.

Budsjettet er et redskap for oppfølging. Gjennom oppfølging og kontroll kan bedriften gjennomføre avviksanalyse, slik at de har kontroll på den løpende driften. Det vil dermed være et styringsredskap for driften. Man kan analysere større avvik og komme med tiltak for endre kursen, hvis analyse av avvikene skulle tilsi det (Hoff, 2004).

3.4.1 Kritikk mot budsjettering

Den mest tradisjonelle kritikken er at budsjettet medfører for mye arbeid (Hoff, 2004). Noen mener at de ikke ønsker at det som skal gjøres i fremtiden skal bli konkretisert og dermed at de kan bli målt på det. For ledelsen sin del er det viktig å vite hvordan arbeidsoppgavene skal gjennomføres og hvilke finansielle konsekvenser dette har. En annen del av kritikken som er kommet er mot detaljnivået i budsjettene (Bergstrand, 2009). Det er ofte usikkert og gir ofte lite nytte i budsjettoppfølgningen. Men dette argumentet går mer på hvordan man budsjetterer og ikke mot budsjetteringen i seg selv (Boye m.fl., 1999).

Boye m.fl. (1999) skriver at det som er uheldig med budsjettering er at det kan føre til at virksomheter og beslutninger blir fastlåst. Grunnen til at det kan bli fastlåst er at man må forholde seg til det man vedtok når budsjettet ble vedtatt. Budsjettet gir dermed et bilde av bedriftens situasjon da det ble utarbeidet. Ved at forutsetningene som lå til grunn har endret seg siden budsjettåret startet så vil budsjettet være uten styringsverdi. Det er dermed ikke nok bevegelse i et budsjett til å være et styringsredskap i markedet uten en rimelig grad av forutsigbarhet (Hoff, 2004). Bergstrand (2009) legger vekt på at når et budsjett er godtatt av styret, så kan det være vanskelig å endre budsjettet.

Jan Wallander har kommet med kritikk der han hevder budsjettet bygger på prognoser som er dårlig underbygget. Det er også vanskelig å forutse trendbrudd, dette er fordi man tror at ting vil fortsette i samme takt som før (Boye m.fl., 1999). Et annet problem er også at hvis en avdeling velger å budsjettere lavt, så kan det føre til kutt hos dem i fremtiden. Derfor velger de istedenfor å budsjettere høyt, uten å ta hensyn til det som vil skje i fremtiden (Bergstrand, 2009)

Budsjettet oppfordrer til kunstig og misledende periodeinndeling (Boye m.fl., 1999). Det vil si at avdelingen kan velge å prioritere en oppgave som ikke er viktig dette kalenderåret bare for å få brukt opp budsjettet. Dette gjøres fordi avdelingen vet at de trenger hele budsjettet neste år. Boye m.fl. (1999) skriver videre at det er bedre for avdelingen å bruke pengene enn å la de stå ubrukt, når det kan føre til nedskjæringer for avdelingen neste år. Dermed kunne man kanskje ha brukt pengene til noe annet og mer verdiskapende. En løsning på dette problemet kan være at man kan overføre ressurser fra periode til periode. Eller å fjerne den endelige horisonten, og heller operere med x antall måneder fremover i tid. Med en rullerende budsjetthorisont, så fjerner man noen av incentivene for å bruke opp alt før periodeslutt.

Bogsnes har lagt vekt på at det er tre hovedpunkter i kritikken mot budsjettering. Det første er en barriere for gode prestasjoner. Grunnene til det er svak kobling til strategien, ikke fleksibelt nok, bakover- og forklaringsorientert og lager en illusjon av kontroll. Det andre punktet er at man prøver å kombinere målsetting, prognoser og ressursallokering i et budsjett. Problemet med det er at målsettingene må være ambisiøse, mens prognoser må være realistiske. Det tredje punktet er at det ikke er effektivt. Man kan ikke bruke historiske tall på fremtiden, fordi man ikke vet hva fremtiden bringer (Bogsnes, 2014).

3.5 Prognoser

”Utgangspunktet for budsjettet er fastsatte mål og planer, mens en prognose er et estimat for det mest sannsynlige utfallet av en forventet utvikling” (Hoff, 2004, s. 253). Slik beskriver Hoff forskjellen mellom et budsjett og en prognose. For å utarbeide prognoser kan man bruke historiske data, eller vi kan bruke spesialistkunnskap for å bedømme fremtiden etter beste skjønn.

Prognoser kan brukes i et prosjekt for å estimere hva prosjektet vil koste når det er ferdig med en lik utvikling, eller hvis det plutselig skulle skje endringer. Hoff (2004) forklarer at det er vanlig å bruke prognoser i planleggingsarbeidet. Det vil være nyttig å vite den forventede befolkningsveksten for et område før Block Watne går i gang med et byggeprosjekt. En god prognose har fokus på verdiskapingen som er basert på en helhetlig forståelse, og er konsistent med historien. En prognose bør bli utarbeidet for hver resultatenheter, uten for omfattende koordinering av alle enhetene (Heskestad, 2014b).

3.5.1 Rullerende prognoser

Det er ingen absolutte regler på hvordan man skal organisere rullerende prognoser. Det som er vanlig er å ha kvartalsmessige prognoser. Dermed vil det vært kvartal være en revisjon på de tre nærmeste kvartalene og inkludere et nytt kvartal (Bergstrand, 2009). Det er viktig å huske på at dette ikke er et budsjett og bør inneholde bare de viktigste variablene (tallene). De ulike avdelingene kan gi kommentarer på markedet og hvordan kostnadene kommer til å utvikle seg (Bergstrand, 2009) (Boye m.fl., 1999).

I en velfungerende prosess vil man ikke ha behov for lange forhandlinger og diskusjoner om det som blir lagt frem. Hver leder vil ha fullt ansvar for hva som blir sendt videre til neste

leder. Det bør heller ikke være så mange diskusjoner i det prognosene skal legges frem, fordi det har vært mye tid til å diskutere dette tidligere når man hele tiden ser fire kvartal fremover. Hvis det er store uenigheter så vil lederen på neste nivå bestemme hva som skal sendes videre til neste nivå (Bergstrand, 2009).

For at dette skal fungere bra så er det viktig at prognosene blir oppdatert jevnlig og at lederne stoler på hverandre. Det er også viktig at neste kvartal er korrekt, og at de fremtidige kvartalene kan bli justert før de skal leveres (Bergstrand, 2009). På denne måten så vil man kunne justere tallene raskt i forhold til hva som skjer fremover.

Styrkene ved rullerende prognoser som Bergstrand (2009) nevner er at planleggingen vil gå raskere fordi det ikke er nødvendig at alle samles for å lage prognosene. Prognosene vil være mer realistisk og det vil dermed være lettere å tilpasse seg raskt til endringer i markedet. Man vil også få en bedre forutsetning mot slutten av året. Clarke (2007) skriver i sin artikkel at det er to hovedgrunner til at rullerende prognoser er nyttige. Det er fordi det hjelper en til å tenke utover den vanlige fristen og på den måten lar de ansatte tenke mer kreativt og se etter muligheter. Den andre grunnen er bruken av andre ytelsesmålinger som balansert målstyring og key performance indicators (KPI), som er kvantifiserbare parametere som vi kan bruke for å måle gevinster (Karlsen, 2009). De kan fungere som langsiktige mål, og rullerende prognoser kan dermed fungere som en kontrollmekanisme så man vet at man er på rett vei (Clarke, 2007).

Svakhetene ved rullerende prognoser som Bergstrand (2009) nevner i sin bok er at den totale arbeidsmengden kan øke. Det er fordi planleggingen vil foregå oftere enn kun en gang. Det vil bli vanskeligere å følge opp hva lederne får til. Det er fordi at man ikke har et budsjett å se tilbake på for å se om det ble avvik fordi prognosene endres oftere. Fordi man ikke har en stor gjennomgang så kan enten lederen endre planen litt etter litt for hva som passer han best. Eller så kan det bli vanskeligere å se om planen som virket god, fortsatt forblir god. Lederen vil dermed ikke ha en kontrakt med selskapet om hva som skal leveres, slik at rullerende prognoser er bygget på mye tillit til hverandre.

Kritikken mot budsjett som gikk på at budsjettet var lite fleksibelt over tid, og at det går ut på dato kan bli løst med rullerende prognoser, ved at man planlegger flere ganger i løpet av året istedenfor kun en gang i året (Bergstrand, 2009). Ved å ha et planleggingsdokument som

rullerer uten en ende, hvor hver periode pluss den neste perioden er inkludert så vil det ha samme hensikt som et budsjett (Bergstrand, 2009).

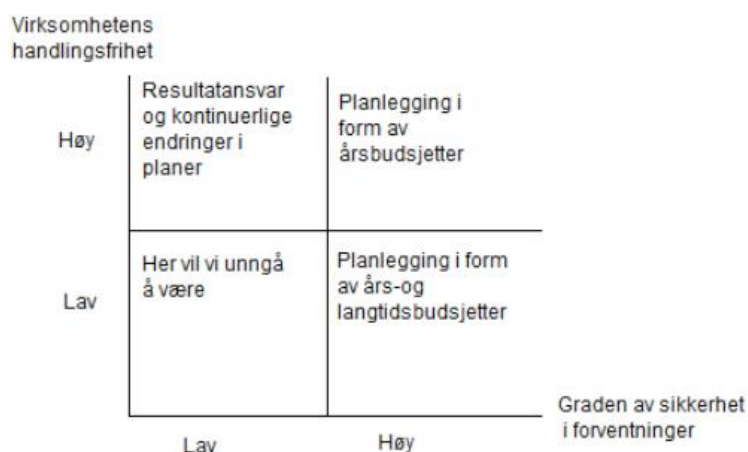
3.6 Valg av planleggingssystem

Hvordan man skal planlegge kan ikke besvares enkelt, fordi bedrifter befinner seg i ulike situasjoner, som igjen krever ulike løsninger. Men alle bedrifter må ha et styringssystem. Ledelsen og eierne av bedriften ønsker å vite hva som skal skje i fremtiden, og ikke bare hvordan det har gått. Derfor er det viktig å planlegge, men hvordan det skal planlegges avhenger av to ting. Det første er at fleksibilitet har med påvirkelighet å gjøre. Dette vil si hvor lett det er å endre ressursbruken dersom bedriften legger om aktiviteten. Den andre faktoren er hvor mye usikkerhet det er i et marked, reguleringer og andre forhold. Hvis det er lett å forutse fremtiden så kan man ha en langsiktig tidshorisont enn om usikkerheten er stor (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

I den tradisjonelle delen nede til høyre (figur 1 under), så endrer virkeligheten seg relativt sakte, noe som gjør at graden av prognosesikkerhet blir høy. Hvis bedriften er vanskelig å endre, så har vi et behov for et langsiktig prognosesystem, et eksempel på det kan være det offentlige (Boye m.fl., 1999).

Øverst til høyre, så er vi en situasjon hvor vi raskt kan omstille oss etter hva markedet ønsker og kan dermed raskt endre kurs. Her bør det brukes et regulært årsbudsjett, komplettert med oppfølginger hvert kvartal. Ved å ha kvartalsvise prognoser vil man fange opp aktuelle hendelser (Boye m.fl., 1999).

Øverst til venstre hvor det er høy grad av handlefrihet, men lav grad av sikkerhet. Så er det vanskelig å vite i begynnelsen av året hva som skjer i slutten av året. Derfor er det viktig å ha evnen til raskt å kunne tilpasse seg forholdene, og da kan årsbudsjettet være misvisende (Boye m.fl., 1999). En løsning kan være rullerende prognoser hvor prognosene er oppdaterte for en gitt periode fremover. Ved å ha rullerende prognoser så kan man reagere raskt på uforutsette hendelser og man vil ha tilnærmet dagsaktuelle tall på situasjonen (Hoff, 2004).



Figur 1 Valg mellom ulike planleggingssystemer (Boye m.fl., 1999)

3.7 Beyond budgeting

Som følge av opprøret mot det tradisjonelle budsjettet, så har vi fått flere nye og mer dynamiske styringsmodeller, herunder beyond budgeting (Bogsnes, 2012). Navnet i seg selv er egentlig misvisende, siden hovedformålet med beyond budgeting ikke er å kvitte seg med budsjettet, det er bare én av flere barrierer som må fjernes. Hovedformålet er frigjøring fra detaljstyring, talldyrking, kalenderåret, hierarkier, hemmeligheter og gulroten (Bogsnes 2009). Det ønskes å forbedre prestasjonene ved hjelp av mer smidige og dynamiske virksomheter som tar virkeligheten på alvor (Bogsnes, 2012). Vi kan kalle det en styringsmodell, hvor vi også benytter oss av ett eller flere styringsverktøyer som benchmarking og balansert målstyring for å nevne noen.

Som nevnt tidligere så blir det tradisjonelle budsjettet ofte kritisert fordi det kan sperre for fornuftige og verdiskapende beslutninger. Samtidig går budsjettforutsetningene fort ut på dato og er ofte dårlig egnet til å evaluere prestasjoner (Bogsnes, 2012). I følge Bogsnes (2009) er det er mange som kan gjenkjenne disse problemene, men det handler om hele filosofien bak budsjettering. Den tar rett og slett ikke verden rundt oss, eller virksomhetens medarbeidere på alvor. Bogsnes (2009) sier at han etter å ha spurt tusenvis av ledere, sitter igjen med et bilde av at de fleste synes det tradisjonelle budsjettet er noe som holder dem igjen og hindrer dem i å gjøre en god jobb.

Globalisering og teknologi har også ført til at våre omgivelser har blitt mer uforutsigbare, noe som vanskeliggjør planlegging. Bogsnes (2009) trekker også frem at vi i dag befinner oss i en kunnskapsøkonomi, hvor våre ansatte er viktigste aktiva. På 70- og 80-tallet var det stort sett

slik at aksjonærene var fornøyd med voksende resultater og ikke satte store krav til innovasjon. Mens det i nyere tider har utviklet seg til at mange aksjonærer krever at man er best i bransjen og at man hele tiden må innovere (Hope og Fraser, 2003)

Av selskaper som har gått vekk fra det tradisjonelle budsjettet til fordel for beyond budgeting, så er kanskje Svenska Handelsbanken det selskapet som har hatt størst suksess over flere år. Helt fra 1972 har de nesten hvert eneste år oppnådd en høyere egenkapitalavkastning enn sine konkurrenter (Kaarbør m.fl., 2013). Grunnen til at vi drar frem dette eksempelet er at dette, i likhet med Block Watne er et selskap som er desentralisert med mange forskjellige distriktskontorer spredd utover et stort geografisk område. Suksessoppskriften til Handelsbanken var å fokusere på bransje-benchmarking på kostnader, fortjeneste og kostnader, samt en bonusplan basert på overskuddsdeling.

Resultater fra en undersøkelse i 2010 viser samtidig at av de norske bankene som ikke benyttet budsjetter hadde høyere egenkapitalavkastning og lavere kostnad/inntekt rater enn de andre bankene (Kaarbør m.fl., 2013). Som Bjørnenak nevner (Kaarbør m.fl., 2013) er det paradoksalt at flertallet av virksomheter bruker budsjetter når resultater viser at desto mer de bruker budsjetter, så går lønnsomheten ned.

I en artikkel skrevet av Bjørnenak (2010) trekker han frem at av de nyeste alternativene til tradisjonell budsjettering er beyond budgeting og at det videre er basert på kritikk av de eksisterende styringssystemene. I Bogsnes (2009) sin kritikk av budsjettet funderer han videre over om det nødvendigvis er en god prestasjon å treffe på resultatbudsjettet, når våre konkurrenter har gjort det mye bedre enn oss. Dette sier bare at vi treffer på den planen vi la på starten av året, men det tas kanskje ikke høyde for at vi markedet generelt har hatt medvind. Vi kan også trekke frem flere myter som muligens gjør at virksomheter tviholder på tradisjonelle leder-stiler og budsjetter. Bogsnes (2009) forklarer videre at disse mytene er bygget på manglende kunnskap rundt temaene og at dette bidrar til at bedrifter beholder budsjettene sine (Bogsnes, 2009):

- Ingen sentralisert kontroll = kaos og mangel på styring
- Ingen budsjett = eksplosiv økning i kostnader
- Ingen individuelle bonuser = dårlige ytelser

- Jeg kan forklare = Jeg har kontroll

Vi vil videre gå inn på McGregor (1968) sine to menneskesyn, fordi vi mener hvordan en bedrift ser på sine ansatte i stor grad bestemmer hva de kan oppnå. Det er her snakk om to teorier, teori x og -y. I teori x forklarer så forklarer McGregor (1968) at gjennomsnittsmenneske har en iboende motvilje mot å arbeide og må dermed tvinges og bli styrt for å arbeide. Det trekkes også frem at gjennomsnittsmennesket ikke ønsker å ha mye ansvar, men heller å bli ledet. Teori y er motsetningen der tanken er at mennesket ikke har noen motvilje mot å arbeide, ønsker å påta seg ansvar og evner å bruke blant annet fantasi, oppfinnsomhet og skaperkraft i sine løsninger (McGregor, 1968).

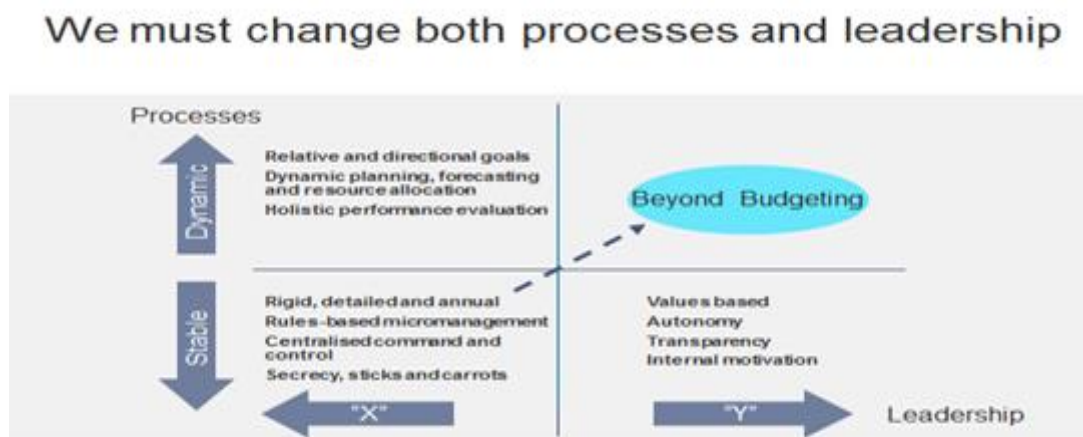
"Det nytter heller ikke å ha Teori Y inspirerte lederskapsvisjoner dersom man har Teori X styringsprosesser (X&Y; Douglas McGregor's positive og negative menneskesyn)" (Bogsnes, 2012. Lest dato: 01.05.14). Det som menes med disse teoriene er at det ikke nytter å snakke varmt om hvor viktige våre medarbeidere er og hvor mye man stoler på dem, og samtidig finstyre dem innenfor smale rammer (Bogsnes, 2012).

Eksempelvis kan vi nevne en pilot som har ansvaret for mange menneskeliv og dyre fly, men allikevel må han ha en skriftlig aksept for å skifte uniformen sin oftere en det som står i kontrakten (Bogsnes, 2009). Hvis vi ikke kan stole på de ansatte på filleting, hvordan kan vi da stole på dem når det gjelder? Det virker som om noen ledere anvender en strategi der de bruker forebyggende kontroll på alle ansatte, istedenfor skadekontroll på de få det gjelder. Det er behov for mer åpne og gjennomsiktede bedrifter (Bogsnes, 2009).

Beyond budgeting forsøker også å forbedre kostnadsstyringen i forhold til det tradisjonelle budsjettet. Tradisjonelt sett fokuseres det på hva som blir brukt, men ikke på hva vi får igjen. Investeringer blir kategorisert som kostnader, på lik linje med andre kostnader. Det som ikke blir hensyntatt er at disse investeringene gir avkastning. Beyond budgeting kategoriserer derfor investeringer som gode kostnader og andre kostnader som dårlige kostnader. Vi ønsker derfor selvfølgelig å redusere de dårlige kostnadene (Bogsnes, 2009). Samtidig mener Bogsnes (2009) at vi istedenfor ord som avvik heller kan bruke forandring, noe som ikke er like negativt ladet. Vi må derfor fokusere på både ledelsesprinsipper og styringsprosesser og skape konsistens mellom dem.

Som figur 2 nedenfor viser, så handler beyond budgeting om å få til mer dynamiske styringsprosesser og åpent lederskap med positive menneskesyn (Teori Y). Som Bogsnes (2012) Lest dato 01.05.14) sier: "I stedet trenger vi mer *selvregulerende* styringsmodeller, der vi erstatter trafikklysene med rundkjøringer, slik at beslutninger kan tas på riktig nivå og til riktig tid; av dem som er nærmest situasjonen med tilgang på rykende fersk informasjon.". Eksempelet med trafikklys som er en rigid form for styring og rundkjøring der den enkelte får mer tillitt og ansvar, mener vi gir et godt innblikk i hva som kan oppnås med mer åpne styrings- og lederskapsformer. Rundkjøringen øker risikoen litt, men til gjengjeld oppnås det mye bedre trafikkflyt (Bogsnes, 2012).

Når man går for en teori Y lederstil så er det viktig at man ikke sier en ting og gjør noe annet. For eksempel nytter det ikke å snakke varmt om samhold blant sine ansatte for så å innføre bonussystemer som går på individnivå. Det vil føre til motstridende interesser som ikke fungerer (Bogsnes, 2012)



Figur 2 Endring i prosesser og lederskap (Bogsnes, 2012)

3.7.1 Prinsippene bak beyond budgeting

De to engelskmennene Jeremy Hope og Robin Fraser intervjuet mange selskaper som hadde kastet ut det tradisjonelle budsjettet og etablerte det globale nettverket Beyond Budgeting Roundtable (BBRT) i 1997. Det er en medlemsdrevet møteplass der bedrifter og offentlige organisasjoner kan dele erfaringer, caser, presentasjoner og diskusjoner. Alle medlemmene har til felles at de mener det er noe galt med den tradisjonelle måten å budsjettere på (Bogsnes, 2009).

De kunne finne nok fellestrekk blant bedriftene til å formulere 12 prinsipper. Seks av prinsippene går under kategorien lederskap og de resterende under kategorien prosess. Navnet beyond budgeting ble også til i denne prosessen, samtidig som nettverket Beyond Budgeting Roundtable ble etablert (Bogsnes, 2012).

De seks ledelsesprinsippene skal ta tak i hvordan det man bør lede bedriften til bedre resultater. Disse prinsippene er som følger:

1. Kunder – Alle skal fokusere på det å optimalisere kundens opplevelse; ikke på hierarkiske relasjoner.
2. Organisasjon – Organisere bedriften som et nettverk av flere ansvarlige teams og ikke rundt sentraliserte funksjoner.
3. Ansvar – Legge til rette slik at alle kan handle og tenke som en leder og ikke bare følge planen.
4. Autonomi – Gi teamene frihet og mulighet til å handle; ikke detaljstyr dem.
5. Verdier – Vern om noen få og klare verdier, mål og grenser; ikke bruk detaljerte regler og budsjetter.
6. Åpenhet – Man bør fremme åpen informasjon for økt selvledelse; ikke begrense informasjonen til hierarkiske nivåer.

De seks siste er prosessprinsipper og Bogsnes (2009) mener at prosessene driver atferd og motsatt og at disse prinsippene derfor kan utgjøre en stor forskjell.

7. Mål – Sett relative mål for å fremme kontinuerlig forbedring; ikke forhandle frem fastlåste prestasjonsavtaler.
8. Belønning – Belønning for delt suksess basert på relative prestasjoner, ikke for å nå faste mål.
9. Planlegging – Gjør planlegging til en kontinuerlig og inkluderende prosess, ikke en årlig hendelse som går ovenfra og ned.
10. Kontroller – Baser kontrollene på relative indikatorer og trender, ikke på variasjoner i forhold til planen.
11. Ressurser – Gjør ressurser tilgjengelige når de behøves, ikke gjennom årlige budsjettallokeringer.

12. Koordinering – Koordiner interaksjoner dynamisk, ikke gjennom årlig planleggingssykluser.

Det er viktig å forstå at disse prinsippene ikke er noen mekanisk oppskrift som skal følges til punkt å prikke. Hele poenget er at de skal beskrive en ledelses- og styringsfilosofi i den enkelte virksomheten, samtidig er det viktig å se at de to settene av prinsipper støtter hverandre for å få et helhetlig bilde. En stor forskjell fra tradisjonell tenkemåte er at man ikke får en oppskrift, men må gjøre mesteparten av tenkingen selv (Bogsnes, 2009). Som Bogsnes (2012. Lest dato 01.05.14) sier: "Jeg er ikke glad i oppskrifter. Da har noen gjort all tenkingen, vår jobb er kun å implementere."

Mange kan oppleve det som overveldende med alle disse prinsippene. Derfor mener Bogsnes man kan starte på et enklere nivå, med å stille seg spørsmålene; Hvorfor budsjetterer vi? og Hva er formålet med budsjett-tallene våre? Samtidig påpeker han at vi ikke stiller oss spørsmål om hvorfor vi gjør ting, ofte nok (Bogsnes, 2012).

Hvis vi ber virksomheter stille seg spørsmålet om hvorfor de budsjetterer, så vil nok de fleste virksomheter være enige i at budsjettet har minst tre ulike formål (Bogsnes, 2012).

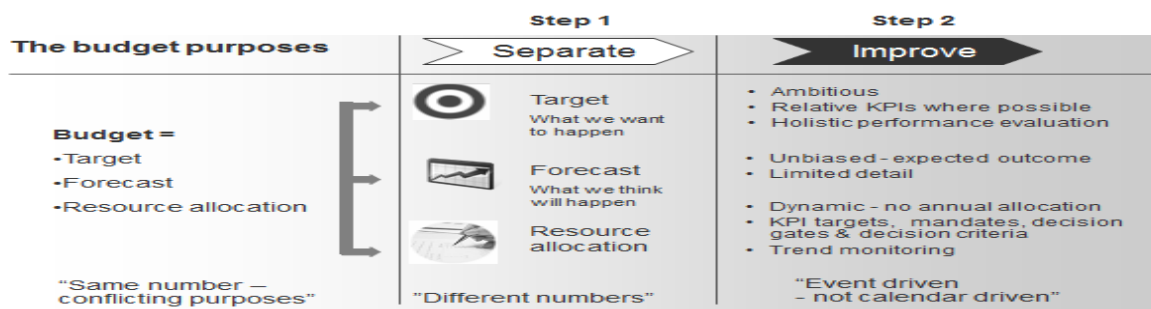
- **Mål** – både finansielle og operasjonelle som utgjør grunnlaget for prestasjonsevaluering.
- **Prognose** – vi prøver å se inn i fremtiden og forutse kontantstrømmer osv.
- **Ressursallokering** – budsjettet forteller hvor mye penger som maksimalt ønskes brukt på de forskjellige aktivitetene og kostnadspostene.

Hver for seg utgjør kanskje ikke de enkelte formålene noe problem, men når de i budsjettprosessen er kombinert så kan vi møte på problemer. Dette kan eksemplifiseres ved å se for oss budsjettprosessen og forsøke å forstå forventet kontantstrøm neste år. Vi kan starte med å spørre salgsavdelingen om forventede salgsinntekter neste år. Anta at vi får de får svart, samtidig nevner at inntektsprognosen også blir salgsmålet (som utløser bonus) for neste år. Det er da en betydelig sannsynlighet for at prognosen for inntekter vil bli satt lavere for lettere å nå bonusgrensen. Det samme problemet kan oppstå hvis avdelingen skal beregne prognoser av kostnader. Her kan kostnadene bli satt for høyt, hvis prognosen også styrer hvor mye penger de får tildelt den neste perioden (Bogsnes, 2012).

Det oppstår også problemer hvis ressursene først blir allokert og man da skal prøve å oppnå et gitt mål. Hvis ressursene som er tildelt er langt under det som kreves for å nå målet som er satt, så har vi et problem. Spesielt hvis man ved spørsmål om å få tildelt mer ressurser får blankt nei siden budsjettgrensen i tillegg er nådd.

Dette problemet kan løses effektivt og enkelt ved å dele opp de tre formålene i tre separate prosesser som figur 3 nedenfor viser. Diskusjonen rundt mål trigger det som motiverer medarbeiderne. Diskusjonen rundt prognoser trigger de virkelige og psykologiske årsakene til vurderingen av prognosene. Mens diskusjonen rundt ressursallokering trigger spørsmål om finstyring av ansatte, dersom virksomhetens verdier er den strake motsetning i forhold til tillit og ansvar (Bogsnes, 2012).

Solving a serious budget conflict



Figur 3 Hvordan løse en budsjettkonflikt? (Bogsnes, 2012)

Når de tre formålene separeres får vi ikke lenger et tall som forklarer alt, men forskjellige tall slik at vi enklere kan oppfatte hvordan ting virkelig er. Steg 2 blir da at man går inn for å forbedre hvert av de tre formålene for å få en mer hendelsesdrevet bedrift og ikke en som er kalenderdrevet. Mål bør være ambisiøse, man bør bruke relative KPI'er der det er mulig og fokusere på en helhetlig prestasjonsevaluering (Bogsnes, 2012). Disse relative KPI'ene er mye enklere å sammenligne uavhengig av avdelingsstørrelse og lignende, i forhold til absolutte KPI'er. Formålet med relative KPI'er er å koble sammen input med output og sammenligne med andre (Bogsnes, 2009).

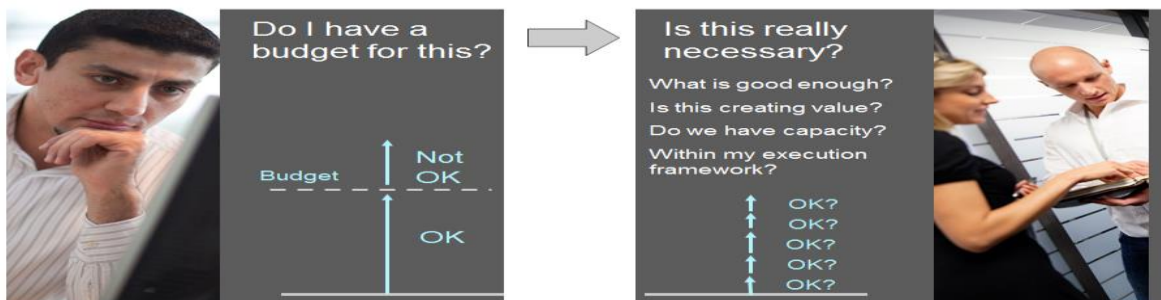
Prognosene forbedres ved å bruke forventningsrettet resultat og begrense detaljene. Grunnen til at man ønsker å begrense detaljene er at man på sikt uansett ikke kan prognosere alt ned i minste detalj. Ressursallokeringen vil man forbedre ved å gjøre det til en dynamisk prosess

uavhengig av kalenderåret. Overvåkning av trender bør også gjøres for å få tilgang på bedre informasjon om hva som er verdt å bruke ressurser på (Bogsnes, 2012).

Budsjettet har også en koordinerende rolle og det å koordinere handler om at mennesker snakker sammen ved behov (Bogsnes, 2012). Det er trolig de aller færreste som kun har behov for å snakke sammen årlig. Noen har behov for å snakke sammen daglig, ukentlig eller månedlig. Det som er viktig er at det må skje kontinuerlig, med en frekvens som passer aktiviteten (Bogsnes, 2012).

Ifølge Bogsnes (2012) er det ressursallokeringen som er mest krevende å gjennomføre. Figur 4 under viser at det ikke nytter kun å se på budsjetttrammen for å se om man bør forkaste eller satse på noe. Man må følge opp for å se på verdiskapning, kapasitet osv.

A different mindset - and different questions



Figur 4 Et annerledes tankesett (Bogsnes, 2012)

Som vist ovenfor, så handler det om å ha et annet tankesett og stille andre spørsmål. Tradisjonelt kan man godta investeringer frem til budsjettgrensen, mens man i den nye filosofien godtar de investeringene som man mener er nødvendig og vil være verdiskapende. Det kan kanskje oppfattes som at det kan bli for lite kontroll fra ledelsen. Men det er en balansegang av tillit, effektivitet og kontroll. I Statoil må man ha godkjennelse et nivå opp for store endringer, mens mindre endringer kun blir informert om (Bogsnes, 2012).

3.7.2 Kritikk mot beyond budgeting

Frem til nå har vi fremstilt beyond budgeting som et glansbilde, men denne styringsmodellen har selvfølgelig også sine kritikere. Men Neely m.fl. (2001) skriver at denne modellen foreløpig har høstet lite kritikk, noe som muligens kan skyldes at det er en relativt ukjent modell, som ikke er blitt implementert av flertallet enda. Noe den blant annet blir kritisert for

at dens prinsipper er for generelle, noe som Rickards (2006) mener kan føre til at det blir vanskelig å overtale virksomheter til å ta i bruk denne styringsmodellen. Han hevder også at kostnaden ved å innføre en slik modell overstiger nytten.

Neely m.fl. (2001) peker også på at suksesshistorier fra for eksempel Svenska Handelsbanken har flere ting som kan kritiseres. Han stiller spørsmål ved hvorvidt bankers struktur er egnet til en slik type styringsmodell, da han vil anta at innføring av benchmarking og intern konkurranse vil være enklere i en virksomhet hvor de ulike kontorene utfører mye av de samme arbeidsoppgavene. Boye m.fl. (1999) går inn på at man ikke ukritisk må gå for et slikt styringsverktøy, men tenke på at dette er avhengig av bedriftens handlingsfrihet og fremtidens usikkerheter.

3.7.3 Balansert målstyring

Beyond budgeting er en filosofi som tar tak i mye mer enn bare et enkelt styringsverktøy. Men det er selvfølgelig også her behov for verktøy som vi kan supplere med. Av styringsverktøyer som fungerer godt til å erstatte det tradisjonelle budsjettet, så kommer balansert målstyring høyt oppe på listen (Bogsnes, 2009). Mye av grunnen til det mener Bogsnes (2009) er at det er bygget på sunn fornuft, samtidig som det hjelper oss å koble kort- og langsiktighet, årsak-virkning, det finansielle mot ikke-finansielle, strategi og forvaltning av menneskelige ressurser.

Bogsnes (2009) fremhever at det er mange suksesshistorier med balansert målstyring, men at det ved feil implementering kan gå veldig galt. Derfor bør det fokuseres mer på å lære av det som går galt.

Balansert målstyring ble utviklet for å kommunisere alle målene virksomheter må oppnå for og ikke bare kunne konkurrere på grunnlag av materielle eiendeler, men også muligheter og innovasjon (Kaplan og Atkinson, 1998). Balansert målstyring skal forsøke å integrere flere måleinstrumenter i resultatmålingen (Boye m.fl., 1999).

Tankegangen er at man innfører en struktur på hvordan nøkkeltallene skal identifiseres og struktureres, ved hjelp av blant annet strategiske kart som viser årsaks-virkningssammenhenger mellom de strategiske målsetningene (Bjørnenak, 2010). Et

strategisk kart er en oversikt over de viktigste elementene på hvordan en bedrift skal skape verdi i fremtiden (Bjørnenak, 2003). Balansert målstyring overfører oppgaver og strategier til mål og tiltak, som igjen blir organisert i fire perspektiver; finansielt, kunder, interne arbeidsprosesser, læring og vekst (Kaplan og Atkinson, 1998).

Bogsnes (2009) trekker i sin bok frem noen fallgruver ved balansert målstyring. For det første mener han at det kan bli problematisk om det bare blir innført som et nytt verktøy på toppen av det man allerede har, uten å tenke noe mer gjennom det. For eksempel så representerer budsjettet og balansert målstyring to vidt forskjellige tilnærmelser og kan by på problemer eller føre til at ikke potensialet i den balanserte målstyringen nyttes fullt ut.

En annen fallgrube er for mye fokus på KPI'ene. Det er viktig at man forstår at bruk av KPI'er alene ikke er nok. Indikasjonene man får fra KPI'ene kan indikere at man er på rett vei, men de forklarer ikke hele bildet. Det må foretas observasjoner og se på det helhetlige bilde for å stille en diagnose på problemene (Bogsnes, 2009). Det trekkes også frem at mange kun benytter seg av balanserte målekort for toppledelsen, selv om dette også kan være nyttig lenger ned i bedriftshierarkiet. Dette er noen av fallgruvene som bør tas i betraktning for å forbedre nytten av den balanserte målstyringen (Bogsnes, 2009). Videre kan vi dele balansert målstyring inn i fire forskjellige perspektiver:

Finansielt perspektiv

Finansielle resultatmål indikerer om implementering og utførelse av strategi bidrar til forbedring på bunnlinjen. Finansielle mål er typisk relatert til lønnsomhetsmål som driftsinntekter og EVA (Kaplan og Atkinson, 1998). Economic value added (EVA) er et nøkkeltall som viser resultat etter kalkulatoriske rentekostnader på virksomhetens sysselsatte kapital (Bjørnenak, 2010). Man kan også si at dette er det eierne ønsker rapportert (Boye m.fl., 1999).

Kunde perspektivet

Her skal lederne identifisere kundene og segmentene de rette seg mot. Her inkluderes ofte mål som kundetilfredshet, kundelojalitet, kundelønnsomhet, markedsandeler og hvor mange nye kunder som kommer inn (Kaplan og Atkinson, 1998). Boye m. fl. (1999) omtaler dette perspektivet som hva våre kunders kritiske faktorer er.

Interne arbeidsprosesser

Her må virksomheten identifisere de kritiske interne prosessene som bedriften må beherske og utmerke seg i, eller hva organisasjonen bør være best til (Boye m. fl., 1999).

Det bør fokuseres på prosesser som har størst påvirkning på kundetilfredshet og finansiell måloppnåelse. Det finnes ingen oppskrift på hvilke prosesser dette bør være, det er individuelt fra bedrift til bedrift (Kaplan og Atkinson, 1998).

Læring og vekst

Også kalt infrastrukturperspektivet hvor det ses på hva som er virksomhetens kritiske kompetanse (Boye m. fl., 1999). Dette perspektivet identifiserer hvilken infrastruktur virksomheten må bygge opp for å oppnå langsiktig vekst og forbedringer (Kaplan og Atkinson, 1998).

Til slutt er det viktig å nevne at balansert målstyring ikke passer for alle. Balansert målstyring virker best når man står ovenfor store endringer og det er mulig å måle om aktivitetene lykkes (Heskestad, 2014b).

I balansert målstyring beholder man de tradisjonelle finansielle målene, men dette alene er ikke tilstrekkelig informasjon for å forstå hvordan selskaper skaper fremtidig verdi. Dette forteller hva som allerede er gjort. Når man inkluderer de tre andre perspektivene skal man lettere kunne se hva som skaper verdi i dag og hva som kan skape verdi i fremtiden. Balansert målstyring tillater både finansielle- og ikke finansielle mål i de ansattes informasjonssystemer på alle nivåer i virksomheten. Det er en slags oversettelse av virksomhetens visjon og strategi til konkrete mål og tiltak. Det er viktig å påpeke at balansert målstyring bør brukes som et kommunikasjons-, informasjons- og læringsystem og ikke som et kontrolleringsystem (Kaplan og Atkinson, 1998).

3.7.4 Oppsummering av beyond budgeting

Nå har vi gått inn på mange av punkter for å bygge mer forståelse for beyond budgeting-filosofien. Vi vil her forsøke å samle trådene til en kort oppsummering. Beyond budgeting har tro på at de ansatte kan ta de beste beslutningene basert på fersk informasjon. Bruk av dynamisk ressursallokering som gjør at man ikke har en budsjettgrense, men tildeler fortløpende ressurser til det som man tror skaper verdi. Man har dynamiske styringsprosesser

og åpent lederskap med positive menneskesyn. Man er opptatt av å skape samhold i virksomheten og er derfor for generelle bonusordninger fremfor individuelle som skaper det motsatte.

3.8 Key performance indicators (KPI)

KPI'er er kvantifiserbare parametere som vi kan bruke for å måle gevinster (Karlsen, 2009). Vi har både suksessfaktorer og styringsparametere. Suksessfaktorer er handlingsvariabler virksomheten må ha kontroll over eller lykkes med hvis den skal nå sine mål. Derfor må virksomheten finne de faktorene som de mener vil være nødvendig for å lykkes med strategien sin, mens styringsparametere gir oss en indikasjon på i hvilken grad vi når våre strategiske delmål (Heskestad, 2014b)

KPI'er kan være absolutte eller relative. De absolutte er for eksempel totale kostnader brukt per år, mens de relative kan være kostnader i prosent av inntekten. Den relative kobler da input mot output. Den absolutte vil dermed være vanskeligere å sammenligne enn den relative, siden den vil være veldig forskjellig i forhold til størrelse på avdelingen/bedriften og andre faktorer (ITU, 2012).

Formålet med KPI'er er å gi muligheten til å måle prosjektets og/eller virksomhetens ytelser (Chan og Chan, 2004). KPI'er er viktige for å vise hvor bra våre eiendeler yter i forhold til dets formål. De vil derfor være en verdifull retningslinje for brukere, kunder og administrasjon til å vurdere og sammenligne ytelsen over flere perioder (Hastings, 2010).

KPI'er har sin fordel i at det er enkelt å konstatere om vi har realisert de planlagte gevinstene våre (Karlsen, 2009) På det operasjonelle plan er KPI'er nyttige for ledere som pekepinner på hvordan et system yter, og som en indikator på styrker eller svakheter. Ideelt sett skal KPI'er designes slik at de ikke påvirker brukernes atferd, bortsett fra det å motivere til ytelsesforbedringer (Hastings, 2010). Det er også viktig at vi har KPI'er som er entydige, relevante, lette å forstå og enkle å benytte, slik at det blir lett å kommunisere dem (Karlsen, 2009).

3.9 Benchmarking

”Benchmarking går ut på å sammenligne egen effektivitet mot hva de beste på området presterer.” (Hoff, 2004, s. 272). Det man vil sammenligne kan være både interne og eksterne prosesser, produkter og tjenester (Hoff, 2009). Sammenligningen kan være mot en av de beste konkurrentene, eller bedrifter i helt andre bransjer som utfører en arbeidsprosess på en utmerket måte (Stapenhurst, 2009). Ved å utføre benchmarking så er man mer sikker om man måler seg mot de beste, fremfor kun å bruke interne mål (Hope og Fraser, 2003). Dermed kan man redusere gapet som er mellom den beste bedriften og vår bedrift ved og sette i gang tiltak for å eliminere gapet (Hoff, 2009).

Benchmarking er en potensiell kilde til idéer, informasjon, metode og hvordan man kan forbedre seg (Stapenhurst, 2009) for kostnadsreduksjon og kvalitetsforbedring knyttet til administrative aktiviteter, produksjonsprosessen også videre (Sending og Tangenes, 2007). Hoff (2004, 2009) skiller mellom fire typer benchmarking. Den første typen er intern benchmarking hvor man sammenligner avdelinger, fabrikker og lignende i egen bedrift. Den andre typen er ekstern benchmarking som sammenligner med like eksterne virksomheter. Den tredje er konkurrent benchmarking som sammenligner med konkurrentens funksjoner. Den siste er generisk benchmarking som sammenligner funksjoner og prosesser med bedrifter i helt andre bransjer.

Hvilke type man velger avhenger av hva man skal måle, de største forbedringer kommer normalt fra generisk benchmarking (Hoff, 2004). Fordelen ved å bruke benchmarking er at de målene som blir satt er oppnåelige og blir sett på som troverdige (Hope og Fraser, 2003). Benchmarking kan dermed brukes som motivasjon og for kontinuerlig forbedring av resultater (Hope og Fraser, 2003). I dårlige tider så kan det være vanskelig å oppnå de budsjetterte målene sine. For å evaluere de ansatte på en rettferdig måte så kan man benchmarke seg mot konkurrentene for å se hvordan man gjør det i forhold til dem (Hope og Fraser, 2003).

Det kan også tenkes at etter å ha benchmarket seg mot andre, at tiltak for å redusere gapet er for stort til at det er lønnsomt å gjennomføre, da kan man outsource eller kutte ut produktet/prosessen som en mulighet (Hoff, 2009).

Ulempen ved benchmarking er at man prøver å etterligne andre produkter og dermed vil produktene ligne mer på hverandre (Porter, 1996). Dette kan føre til at man ikke fokuserer på egne konkurransefortrinn og at man ikke vil klare å komme med noe nytt.

3.9.1 Barrierer knyttet til benchmarking

Hoff (2009) har drøftet noen av de viktigste barrierene som kan oppstå internt i bedriften ved innhenting av tallmateriale. Det første er at vår bedrift er annerledes eller unik, men det fins fortsatt muligheter for å lære og forbedre seg. Det andre er ikke nå, men senere. Det skyldes at bedriften føler det er for mange endringer samtidig. Man bør dermed satse på områder hvor de ansatte raskt kan se resultater. Det tredje er at bedriften ikke vil dele intern data med andre. Da kan man for eksempel starte med ikke-sensitiv data. Den siste barrieren kan knyttes til at man ikke har tid eller ressurser. En løsning på det problemet er å benchmarke mot offentlig tilgjengelige databaser. Hvis det er et stort gap her, mellom egne og den andre bedriften så blir det vanskelig å avfeie benchmarking.

3.10 Insentiver

Bruk av insentiver er ikke uvanlig å se i bedrifter. Det har de 10-15 siste årene blitt populært med bruk av bonuser (Hoff, 2009). Formålet med insentivene er selvfølgelig å få de ansatte til å arbeide slik som ledelsen ønsker det og yte mest mulig. Vi vil i denne oppgaven ha et fokus på typiske økonomiske insentiver knyttet til lønnsutbetaling.

Noen av de positive effektene man kan få ved bruk av insentiver er at de ansatte gir en ekstra innsats, jobber hardere og mer effektivt. Samtidig kan de ansatte bidra til oppnåelse av bedriftens langsiktige og kortsiktige mål. Insentivene kan øke motivasjon til de ansatte, samtidig som man beholder sine beste ansatte og tiltrekker seg nye kloke hoder. Samlet vil disse effektene nevnt ovenfor også kunne øke bedriften totale lønnsomhet (Hjelseth og Dahl, 2012).

Definisjonen på insentiver er som følger: *"Insentiver innebærer at en person eller en gruppe personer mottar en belønning som resultat av vedkommendes aktiviteter eller beslutninger. Belønningene påvirkes direkte av det den enkelte gjør, og atferden påvirkes av belønningene."* (Hoff, 2009, s. 428). Så dette betyr at endringer i belønninger kan gi endringer i atferden til den ansatte.

En leder kan i utgangspunktet fortelle sine ansatte hva og hvordan de skal gjøre jobben sin. For så å kontrollere at de utfører arbeidsoppgavene på ønsket måte. Men dette krever naturligvis mye informasjon, ressurser og tidsbruk. Ved bruk av belønninger for det resultatet (output) som leveres og ikke på hva som blir gjort, så har ikke lederen like mye kontroll. Men det er til gjengjeld mye mindre tids- og ressurskrevende. Aksjer og opsjoner er kanskje den formen for insentiver som krever minst ressurser. Dette fordi at aksjekursen gjør målingen for oss. Spørsmålet er da om aksjekursen er et godt tall for å måle verdiskapningen til den enkelte medarbeider og team (Hoff, 2009).

Bruk av bonuser som insentiver kan benyttes både på individ- og gruppenivå. En bonusordning på gruppenivå er bra å bruke når det er vanskelig å skille de ansattes prestasjoner fra hverandre. Men da kan man risikere å få gratispassasjerer som flyter på andres prestasjoner (Hjelseth og Dahl, 2012). Bogsnes (2009) er en av de som totalt har mistet troen på individuelle bonuser spesielt fordi han har erfart at de ikke motiverer, men fungerer mot sin hensikt. Han mener det er bedre med en kollektiv bonus som er basert på selskapets resultater.

Et stort usikkerhetsmoment ved bruk av insentiver er måleproblemer. Generelt dårlig økonomi i markedet, aggressive konkurrenter og en lagerbygning som går opp i brann er eksempler på uforutsette hendelser. Dette er hendelser som skaper støy og øker risikoen for å få utbetalt bonus. En annen ting er at et dårlig økonomisk resultat nå kan tilrettelegge for større verdiskapning i fremtiden. Men det kan allikevel føre til at man ikke får bonus, selv om man har tatt en god avgjørelse (Hoff, 2009).

For å redusere måleproblemer bør det blant annet fokuseres på å måle team istedenfor enkeltindivider. Dette fordi at det oppnådde resultatet ofte ikke kan knyttes til et individ alene, men heller er et resultat av samarbeid mellom flere personer. Samtidig er det gunstig å måle relative resultater fremfor absolutte resultater. Fordelen med en slik måling er at man ved å måle relative resultater i forhold til sine konkurrenter, fjerner mye av effekten med svingning i markedet. Hvis vi gjør det bedre enn konkurrentene våre, så vil det dermed kunne indikere et godt resultat det spesifikke året (Hoff, 2009).

Hvis det slites med å få de ansatte til å tenke langsiktig så kan det oppfordres til en langsiktig tankegang ved at det innføres et system der bonusen blir satt inn på en bonusbank som man

hvert år får utbetalt 1/3 av saldoen fra. Hvis man slutter i stillingen mister man inneværende saldo. Dette innførte Orkla som en del av sitt bonussystem (Heskestad, 2014a). Svenska Handelsbanken har gjort det slik at de gir de ansatte bonus i form av andel i aksjefond som utbetales ved pensjonering (Hoff, 2009). Begge disse metodene bidrar til en mer langsiktig tankegang.

I følge forskning på området så er svaret at insentiver kan oppnå midlertidig etterlevelse. Varige endringer i holdning og atferd er i midlertidig vanskelig å skape med belønning eller straff. Når belønningen tar slutt går den ansatte ofte tilbake til gamle vaner (Kohn, 1993). Oppsiktsvekkende viser også mange undersøkelser at de som forventer å få en belønning for en oppgave også ofte får et dårligere resultat enn en som ikke forventer å få belønning for den samme oppgaven (Kohn, 1993).

Kohn går også inn på 6 punkter for å undersøke hva den sanne kostnaden til et incentivprogram er (Kohn, 1993). Det første punktet er: *Lønn er ingen motivator*. I undersøkelser der de ansatte blir spurt om hva de bryr seg om, så havner lønn nede på 5-6 plass. Det kan tenkes at en sterk reduksjon i lønn kan senke arbeidsmoralen og motivasjonen, men det vil ikke si at en økning i lønnen vil føre til det motsatte. Det andre punktet er: *Belønning kan også straffe*. Det å bli kontrollert og manipulert til å oppnå resultater som utløser bonus, kan over tid oppleves som en straffende følelse over tid. Samtidig vil det kunne føles som en straff hvis man ikke oppnår bonusen man ble forespeilet.

Det tredje punktet er: *Belønninger bryter relasjoner*. Konkurransen om belønningene kan ødelegge relasjonene og samarbeidet mellom de ansatte. Det kan også føre til at ansatte vegrer seg til å luften problemer for overordnede og heller ønsker å la det se ut som de har ting under kontroll. Det fjerde punktet er: *Belønninger ignorerer årsaker*. Innfører man insentiver for å øke produktiviteten, så gjøres det ikke noe for å finne ut hva som virkelig er den underliggende årsaken og komme frem til en endring av dette. Samtidig kan det føles som det er mye enklere å innføre en bonusplan for å "løse" problemet.

Det femte punktet er: *Belønninger avskrekker fra å ta risiko*. Studier på området viser at folk som jobber med belønning som insentiv, velger en vei der de får minst mulig utfordring og risiko for å få en lettest mulig vei til målet som utløser belønningen. Dette hemmer kreativiteten til de ansatte. Det sjette punktet er: *Belønninger undergraver interessen for*

jobben. Flere studier viser også at incentiver fører til at man mister interessen for selve jobben og fokuserer mer på bonusen. Den indre motivasjonen som man har hvis man virkelig liker det man jobber med, forsvinner. Dessuten er det ofte slik at jo mer vi blir kontrollert, desto mer vil vi miste interessen for det vi driver med.

Avslutningsvis vil vi trekke frem noe Iver Bragelien skrev i Hoff (2009). "*Kort sagt, bonusordninger må skreddersys, og noen ganger kan det være bedre å bare gi fast lønn i stedet.*" (Hoff, 2009, s. 446). Det bør dermed tenkes nøye igjennom før bonusordninger innføres.

3.11 Avslutning

Den teorien vi har gjennomgått i dette kapitlet er valgt ut for å få et best mulig grunnlag til å analysere dette opp mot Block Watne sitt nåværende styringssystem. Med en slik oppbygning av oppgaven at det tradisjonelle blir utfordret av de mer moderne modellene og tankesettene. Med den teorien vi har gjennomgått vil vi ha et teoretisk grunnlag som vi kan bruke for å analysere problemstillingen og forskningsspørsmålene. Det gjør at vi lettere kan se likheter og ulikheter mellom deres nåværende styringssystem og beyond budgeting, og dermed kunne gi anbefalinger til Block Watne.

4. Analyse

Vi har bygget opp analysedelen slik at vi først trekker ut relevant informasjon fra intervjuene våre i delkapitlene 4.1 og 4.2, som henholdsvis er dagens situasjon sett fra hovedkontoret og distriktskontorene. Det er altså en oppsummering av hva intervjuobjektene har svart på spørsmålene våre, og ikke en analyse av dette. Det er dermed ikke knyttet til teorien eller våre egne meninger. Videre vil vi i delkapittel 4.3 analysere denne informasjonen opp mot teorien i kapittel 3. Teorien fungerer dermed som en teoretisk base som er nødvendig for å svare på problemstillingen og de underliggende forskningsspørsmålene.

Informasjonen som skal analyseres er samlet inn ved dybdeintervjuer av hvert kontor. Vi har intervjuet region- og distriktskontorsjef på Arendalskontoret og distriktskontorsjefene på kontorene i Hønefoss og Forus. Vi har også intervjuet økonomisjefen og en controller på hovedkontoret i Oslo. Grunnen til vi valgte å intervjuer både distriktskontorene og hovedkontoret var for å få et overordnet bilde av hvordan dagens styringsverktøy oppleves fra begge parter. Vi undersøkte også hva slags syn de hadde på eventuelle endringer av styringsverktøy. Hønefoss, Arendal og Forus er distriktskontorer vi spesifikt valgte for å få innblikk i hvordan situasjonen var ved et henholdsvis lite, mellomstort og stort distriktskontor.

Intervjuobjektene våre er økonomisjef Dortea Gjervik og controller Knut Sjødal fra hovedkontoret, region- og distriktskontorsjef Benth Eik i Arendal, distriktskontorsjef Sven Ravn Carlsen på Forus og distriktskontorsjef Frank Engejordet ved kontoret i Hønefoss.

4.1 Dagens situasjon sett fra hovedkontoret

Det vi gjennomgår i dette delkapittelet er det Gjervik og Sjødal har svart i våre intervjuer. De fikk tilsendt intervjuguide i forkant av møte, slik at de hadde mulighet til å forberede seg.

4.1.1 Nåværende styringsverktøy

Under dette punktet skal vi gjennomgå spørsmål 1.1 til 1.4 i vedlegg 1. Disse spørsmålene ble stilt for å få en oversikt dagens styringsverktøy og for å få mer informasjon om hvordan dette fungerer for Block Watne.

Sjødal forklarer at prognosene er et styringsverktøy for dem. Dette er nyttig siden de til en hver tid har gående over 240 prosjekter og da blir prognosen styringsverktøyet til den enkelte prosjektleder. Samtidig sier han at det er for å opprettholde kontrollen. Gjervik påpeker at det handler om å gjøre det enkelt for de som faktisk skal gjennomføre dette ute på distriktskontorene. Samtidig nevner hun at de er opptatt av og ikke å ta bort for mye av ansvaret ute på distriktskontorene, men beholde ansvaret der ute som det hører hjemme. Prognosene ute på distriktskontorene oppdateres hele tiden, mens det overordnede budsjettet og prognosene følger det naturlige års-hjulet. De overordnede prognosene settes i årets tre første kvartaler, mens budsjettet settes i starten av desember og er basert på prognosen fra tredje kvartal. Prognosene blir satt etter et "best guess"-estimat.

Målsettingen med bruken av det nåværende styringsverktøy er prosjektkontroll og at ansvaret skal ut til distriktskontorene. Totalt sett er de opptatt av mer frihet og at hovedkontoret da i hovedsak skal være en støttefunksjon samtidig som de har en rolle opp mot styret og konsernet i det børsnoterte selskapet.

På videre spørsmål om hvordan effekten av styringssystemet måles, så påpeker Gjervik at dette er vanskelig å svare på. Videre sier hun at det er sjelden at det bommes helt på tallene, på grunn av flere beholdningsgjennomganger. Controllerne er ute fire ganger i året og går gjennom alle prosjektene sammen med prosjektlederne og distriktskontorsjefene på distriktskontorene. Dette gjøres for blant annet å se på risikoen til de forskjellige prosjektene. Utenom de jevnlig oppfølgingene er det også litt ekstra oppfølging innimellom.

Dessuten merkes det også at de nyter godt av gjentakelseeffekt på prosjektene, da de kan se tilbake på tidligere prognoser og se hva de har gjort tidligere. Det forklares at erfarne og drevne prosjektledere kanskje har lettere for å beregne hva kostnadene vil være og hva som vil være av uforutsette hendelser. For nye prosjektledere så sikres det god opplæring og tett oppfølging dersom det trengs. Samtidig får vi forklart at det er laget til slik at prosessen er tyngre inne på hovedkontoret enn hva det er ute på distriktskontorene, dette for ikke å legge for mye arbeid på distriktskontorene.

4.1.2 Budsjett og prognoser

Under dette punktet skal vi gjennomgå spørsmål 2.1 til 2.4 i vedlegg 1. Formålet med disse spørsmålene var å få et dypere innblikk i Block Watne sin bruk av budsjett og prognoser.

Gjervik forklarer at det er distriktskontorsjefen som har det overordnet ansvaret for budsjetteringsprosessen. De baserer seg på tall fra tredje kvartal og legger til grunn prognosene som de ligger da. Det er distriktskontorsjefene som går gjennom prosjektene med de enkelte prosjektlederne og estimerer hvordan budsjettet skal se ut det kommende året. Prosessen kjøres i gang i starten av oktober og distriktskontorene har da en måned på seg til å sende tallene til hovedkontoret. Endelig godkjenning på hovedkontoret er i starten av desember.

Gjervik forklarer at budsjettet og prognoser følger det naturlige års-hjulet (januar-desember). I starten av året går man ut i fra budsjettet, helt til første kvartalsprognose der tallene oppdateres opp mot hva man forventer de resterende ni månedene. Budsjettet settes opp mot prognosen, og man vil få en rest som viser hva som står igjen for å gå i null.

Når det gjelder tidsbruk på budsjetter så nevner Gjervik at den tiden som blir benyttet ikke overstiger den verdien de får ut av arbeidet. På prognoser mener derimot Gjervik at de kanskje bruker litt mer tid enn verdien de får ut av dette arbeidet, fordi de ikke bruker prognosene til så veldig mye. Det snakkes her da om en prognosemodell i excel som gjennomføres i første, andre og tredje kvartal. De daglige prognoseoppdateringene sier hun i midlertidig de har mer nytte av, siden de baserer seg på disse hver måned. Når de får inn tallene fra kvartalsprognosene på hovedkontoret, så er det kun to tall som rapporteres til styret. Etter dette er de ferdige med prognosene på hovedkontoret. Derfor føler Gjervik at de kanskje bruker litt mer tid enn hva de bruker tallene til.

Sjødal mener derimot at de får en del nytte ut av kvartalsprognosene også. De gir et godt "forecast" av det som skjer fremover, samtidig som den er et styringsverktøy for risikotagningen. Samtidig så nevner han at denne kvartalsgjennomgangen i excel ikke tar så veldig mye tid. Han presiserer at den kanskje tar 2-3 kvelder, som riktignok kan være litt intense. Det forklares også at prognosene følges opp på daglig basis ute på distriktskontorene, mens hovedkontoret samler inn de kvartalsmessige prognosene tre ganger i året, i tillegg til budsjettprosessen.

4.1.3 Alternative styringsverktøy

Under dette punktet vil vi gjennomgå spørsmålene 3.1 til 3.5 i vedlegg 1. Formålet her var å finne ut om Block Watne benytter andre styringsverktøy, og om de eventuelt har vurdert å benytte seg av noen andre styringsverktøy.

Gjervik forklarer at Block Watne benytter seg av seg av benchmarking, men da kun internt. Det er ingen bruk av ekstern benchmarking i Block Watne. Grunnen til at dette ikke ses på som nødvendig er at Block Watne ser på seg selv som "best i klassen", og dermed føler de ikke har så mye å hente fra andre. Den interne benchmarkingen er slik at de ser de 20 kontorene opp mot hverandre, og ser hvilke kontorer som presterer best. Distriktskontorene får tilbakemelding på hvordan de ligger an i forhold til de andre kontorene. Samtidig så er det ikke alltid rettferdig å sammenligne alle kontorene med for eksempel Forus som er et av de største kontorene, og har et helt annet grunnlag på salgpris enn noen av de mindre kontorene. Men siden Block Watne har så mange kontorer, så er det alltid et kontor som det kan sammenlignes med.

Gjervik nevner også at det har vært snakk om beyond budgeting fra ASA, men at hun personlig er i mot det. Det er på grunn av at hun mener det må legges ned et stort stykke arbeid for å oppnå den kompetansen som kreves både på hovedkontor og distriktskontorene. Selv om det er suksesshistorier med store bedrifter som har lykket med beyond budgeting, så tror ikke Gjervik det vil fungere like bra her. Dette begrunner hun med at det kun er Gjervik og tre kontrollere på hovedkontoret. Gjervik og Sjødal mener videre at beyond budgeting ikke passer Block Watne sin virksomhet fordi de har mange små prosjekter.

Når vi spurte om KPI så forklarte Gjervik at de bruker noen KPI'er internt, men at det kun brukes til intern sammenligning. I intervjuguiden hadde vi også spørsmål om bruk av balansert målstyring, men dette la ikke Gjervik eller Sjødal vekt på under intervjuet.

4.1.4 Prestasjoner/Bonus

Under dette punktet skal vi gjennomgå spørsmål 4.1 til 4.4 i vedlegg 1. Formålet med dette var å finne ut hvordan bonusen er knyttet opp mot styringsverktøyet.

I Block Watne benyttes det flere delbonuser som skal motivere de ansatte til å gjøre en bedre jobb. I 2013 ble det blant annet utbetalt bonus dersom man klarte salgsbudsjettet i kroner. Men bonusene endres fra år til år for å få fokus på det som trengs. Hvert enkelt distriktskontor kommer frem til hvor mye de tror de kan selge, så går hovedkontoret gjennom for å se om det eventuelt må korrigeres. Vi får forklart at det også er en bonus på kundetilfredshet som blir målt av et eksternt selskap, samt en bonus som går på resultatgrad. I 2013 var det satt en resultatgrad på 11,5 % fra styret, så alt over det utløser bonus. Bonusen fungerer slik at den stiger trinnvis ettersom hvor mye man klarer å oppnå.

Sjødal påpeker også at det er noen delbonuser som er knyttet opp mot helse, miljø, sikkerhet og sykefravær. Kombinasjonen av disse bonusene tror han fører til en økt innsats, samtidig som det er vanskelig å jukse på kombinasjonen av disse bonusene.

Gjervik forteller at det tidligere var slik at man måtte oppnå resultatgraden som var satt, samtidig som man måtte klare budsjettet som ble satt på distriktskontoret. Det førte til at distriktskontorene var passive på hvor høyt de satt budsjettet fordi de visste at de ikke fikk noe igjen for å sette et budsjett som var høyere enn for eksempel en resultatgrad på 11,5 %. Dette ble senere fjernet. Det betyr at man nå får bonus hvis man oppnår for eksempel 11,5 % eller høyere i resultatgrad, uavhengig om man oppnår budsjettmålet eller ikke. Ting som det ønskes å få fokus på settes gjerne inn i bonusmodellen, slik at det tallet som er ønsket opp eller ned vil bli jobbet med.

Bonusmålingene til Block Watne er kortsiktige ettårs-intervaller. Dette fører til at det i tillegg må jobbes med å fremme en langsiktig tenkning hos de ansatte. Som Gjervik nevner vil bonus noen ganger slå rettferdig ut og noen ganger urettferdig, fordi du kanskje klarer å oppnå et godt/dårlig resultat på bakgrunn av en tomt du ikke har vært med på å kjøpe. Bonuskriteriene endrer seg fra år til år for å få fokus på det styret mener er viktig, samtidig som man ønsker å få til en mer langsiktig tenkning.

Sjødal forteller også at de har en positiv erfaring med akkordbetaling til tømmerne, som fører til at når de jobber raskere så tjener de mer per time. Det viser seg at tømmerne gjør mindre feil, gir høyere kvalitet på arbeidet og bruker mindre materialer i takt med økt akkordlønn. Bonusen betales ut til ansatte i mars-april. Hvis man slutter før 31. mars, så får man ikke bonus.

4.1.5 Annet

Under dette punktet skal vi gjennomgå spørsmål 5.1 til 5.4 i vedlegg 1. Her stiller vi frittstående spørsmål som ikke havner under noen andre kategorier. Til slutt fikk de muligheten til å tilføye ting de eventuelt følte ikke var belyst under intervjuet.

På spørsmål om de fokuserer på kostnadslederskap eller produktdifferensiering forteller Gjervik at det er kostnadene de skiller ut på og dermed er en kostnadsleder. Det er kostnader Block Watne hevder å være best på. Hun mener de ikke faller under produktdifferensiering siden de ikke er så eksepsjonelt forskjellig på produktene sine. Sjødal går mer inn på produktdifferensiering og forteller at det handler om å skape de riktige prosjektene på de tomtene man har. Noen steder vil det være riktig å bygge store eneboliger som selges for 7 millioner, mens man andre steder bygger boliger til 1,6 millioner fordi området ikke er like attraktivt. Men man må likevel klare å bygge det slik at man tjener penger på salget.

Sjødal forteller også at de har hatt et slagord som starter med at et barn flytter hjemmefra og trenger en leilighet. Videre treffer hun en kjæreste som hun flytter sammen med. Når de får sitt første barn trenger de en større leilighet. Etter sitt andre barn trenger de et hus og etter noen år skiller de lag og trenger dermed én leilighet til. Tanken med dette er at Block Watne ønsker at alle kjøpene skal være på et av sine boligfelt. Samtidig fokuseres det på å ha en bedre planløsning enn sine konkurrenter. Oppsummert mener Gjervik at Block Watne fokuserer litt på å være kostnadsleder samtidig som man forsøker å kapre kunder på produktdifferensiering.

Gjervik forteller at de ikke tror styringssystemet deres påvirker kommunikasjonen til Block Watne i noen særlig grad. De økonomiske målene håper de er så gode som det er mulig å få de. Samtidig fokuseres det på at det er distriktskontorene som skal ha styringen og ansvaret, mens hovedkontoret skal kontrollere at ting utføres i henhold til lover og regler, samtidig som de fungerer som en støttefunksjon til det som gjøres på distriktskontorene.

Sjødal hevder videre at gjentakelseeffekt ikke går på bekostning av nytenkning. Det er en egen teknisk avdeling med arkitekter og ingeniører som i stor utstrekning utvikler disse boligene. Arkitektene er ganske frie og kreative og vil helst ha så lite gjenbruk som mulig, men de blir holdt litt igjen av ingeniørene som vil ha mer gjenbruk. Samtidig kan det sies at Block Watne er en ingeniørstyrt bedrift og da blir det en del gjenbruk. Det fokuseres også

selvsagt på å bygge det som blir etterspurt i området. For eksempel så vil et hus i Stavangerområdet bli bygget på en helt annen måte enn på Østlandet, spesielt med tanke på flate/skrå tak.

Samtidig påpeker Gjervik at de også har hatt en gjentakelseeffekt da de gikk fra tidligere til nåværende regnskapssystem. Det ble fokusert på at overgangen fra det forrige regnskapssystemet skulle bli så lett som mulig for de ansatte ute på distriktskontorene. Gjervik nevner også at de vegrer seg mot å endre på den eksisterende bruken av budsjett og prognose fordi det vil være tungvint for de som jobber ute på distriktskontorene. For eksempel benytter distriktskontorene modellen for kvartalsprognose kun noen få ganger i året og en endring vil medføre mye tid for å sette seg inn den nye modellen.

Gjervik mener at det viktigste er hva man faktisk skal benytte outputen til. Man kan rapportere mye om det er ønskelig, og ideelt sett så hadde det kanskje vært mer målinger med KPI'er og lignende. Men dette er noe som Block Watne har innsett at ikke har noen verdi for dem. Det ønskes heller å fokusere på å finne det som er riktig, og ikke nødvendigvis måle alt. Sjødal legger til at mye av målingene er adhoc. Er det noen som etterspør noe, så får de tall på det ganske fort. Men det er ofte ikke ønskelig å få tallene levert videre i fremtiden. Tanken er at man ikke behøver å lage rapporter som ikke blir etterspurt, men heller fokusere på de rapportene som blir etterspurt og er nyttige.

4.2 Dagens situasjon sett fra distriktskontorene

Det vi gjennomgår i dette delkapittelet er det Eik, Carlsen og Engejordet har svart i våre intervjuer. Carlsen og Engejordet fikk tilsendt intervjuguide i forkant av telefonintervjuet, slik at de hadde mulighet til å forberede seg. Eik fikk ikke tilsendt spørsmålene på forkant, men ble stilt noen av de samme spørsmålene ca. en uke i forkant.

4.2.1 Budsjett og prognoser

Under dette punktet skal vi gjennomgå spørsmål 1.1 til 1.7 i vedlegg 2. Formålet med disse spørsmålene er å finne ut hvordan de opplever og bruker dagens styringsverktøy på distriktskontorene.

Carlsen sier at det er de fortløpende prognosene som er styrende for dem. Videre er det prosjektlederen som styrer den daglige oppfølgingen på økonomi. Budsjettene har en tendens til å bli mindre aktuelle når de er kommet i gang utover året. De siste års erfaringer og forventninger til neste år, legger grunnlag for budsjettet. Engejordet forteller at prognosene, akkvisisjonsplanen og en beholdningsgjennomgang skjer hver tredje måned.

Eik forklarer at prosjektprognosene blir overvåket og jobbet med på minimum ukeshvis. Han forteller videre at det viktigste ikke er at inntekter og utgifter blir helt balansert, men hvor mange boliger som faktisk blir solgt. Eik forteller videre at de ikke er helt budsjettlåste, men at man må sette i gang tiltak i forhold til om det går bedre eller dårligere enn forventet. Distriktskontoret må så argumentere for avvik, og gjennomgå dette med hovedkontoret. De tre intervjuobjektene fortalte at det fire ganger i året kommer en controller fra hovedkontor for å gjennomgå beholdningen. Prosjektregnskapet som gjelder hele prosjektet går uavhengig av året, og det kan vare fra 6 måneder til typisk 2-3 år.

Intervjuobjektene forteller at de synes budsjett og prognose fungerer godt og at de er fornøyd. Engejordet forteller at de også har noen egne utviklede styringsverktøyer som et hjelpemiddel med tanke på salg.

Eik forklarer at budsjettet settes opp lokalt, i samarbeid med distriktskontorsjef og prosjektleder. Budsjetteringsprosessen starter i oktober og går frem til det er godkjent i begynnelsen av desember. Det går da på prognostiseringer som er knyttet til erfaringstall fra tidligere, for å øke forutsigbarheten. Før budsjettprosessen starter så blir det delt ut et budsjettsskriv, hvor det ligger føringer i fra ledelsen. I budsjettsskrivet ligger også rammer for hva man tror om utviklingen i markedet. Deretter så blir det noen runder frem og tilbake mellom hovedkontor og distriktskontor med forhandlinger om budsjettet.

Budsjettet blir satt opp etter beste estimat og hva man har tro på. Men Carlsen sier at de har blitt flinkere til å gjøre en bedre budsjettjobb, fordi budsjettet og resultatet er nærmere nå enn tidligere.

Engejordet forklarer videre at budsjettene er på ett år, men at de har akkvisisjonsplaner som går over lengre tid. Akkvisisjonsplanene er en del av budsjettprosessen og viser hva slags prosjekter som skal bygges, og status på dem. Tidsperspektivet er da på 5 år. Benth Eik synes

ikke det er problematisk at budsjetthorisonten er på ett år på grunn av akkvisisjonsplanene. Engejordet forteller at utover året, så blir prognosene oppdatert for neste år ettersom hvor langt man har kommet i inneværende år.

Eik forklarer videre at det er et adekvat tidsforbruk i forhold til nytten ved utvikling av budsjettene. Dette er på grunn av god gjenbruk av de samme budsjettmodellene som gjør at det ikke blir altfor innviklet. Når det gjelder prognosene synes han det er innenfor og at det fungerer greit. Men at det i tidligfasene brukes mye tid på grunn av usikkerheten. Carlsen hevder derfor ikke at tidsbruken totalt sett overstiger verdien av arbeidet.

Engejordet forteller at det går med mange timer på budsjetteringen og at verdien av budsjettet blir mindre og mindre etter hvor lang tid det går fra det er satt. Dette forklarer han med at det kan ha skjedd mye innen den tid. Engejordet synes i midlertidig at det er nødvendig å ha et budsjett, siden det ligger der som en føring utover året. Videre nevner han at fleksibiliteten i budsjettet er på fastkosten, fordi salget blir som det blir og dermed vil kanskje budsjettet ikke være verdt så mye etter noen måneder.

På spørsmål om å bruke noe annet enn budsjett og prognose svarer Eik at han ikke føler det er noe som kan gi veldig mye mer verdi enn det som allerede foreligger. Han forteller videre at det potensielt ville gitt stor usikkerhet i virksomheten. Prognoseverktøyet ser han på som særdeles viktig og han føler det er kjernen i oppfølgingen. Eik ser på det som et problem at det må legges inn en stor innsats for å få nok kunnskap rundt et nytt system. Det nevnes også at alle må få et eierforhold til det nye, og at det kan være problematisk.

Eik tror ikke på at det kan komme noen revolusjoner fra et distriktskontor-nivå, men de kan komme med innspill på de systemene man allerede har. For at innspill skal nå gjennom må det komme noe veldig bra, for at hovedkontor skulle vært med på det. Det nevnes at dette er mest på grunn av kostnadssiden. Eik fremhever allikevel at de har klart å gå gjennom en endringsprosess ved at de nylig har skiftet regnskapsprogram.

Engejordet synes det er en trygghet i budsjettet/prognoser, og at det viktigste er å vite hvor langt man er kommet og hvordan det bør se ut fremover. Han forteller videre budsjetteringen i hovedsak er for styret og ledelsen, slik at de kan legge en plan for hvordan det kommende året

skal bli. En form for rullerende prognosering hadde kanskje vært bedre på distriktskontorene, med tanke på at budsjettet blir lagt i en skuff når det er vedtatt.

4.2.2 Frihet og fleksibilitet

Under dette punktet gjennomgår vi spørsmål 2.1 til 2.3 i vedlegg 2. Formålet med disse spørsmålene var å få frem hvordan det nåværende styringsverktøyet var tilpasset distriktskontorene i forhold til grad av frihet og fleksibilitet. Vi mener dette er viktig å få belyst fordi det er essensielt innenfor beyond budgeting-filosofien.

De tre intervjuobjektene forteller at styringsverktøyet har en sammenfallende interesse for både hovedkontoret og distriktskontoret. Engejordet og Eik nevner at de ikke har så mye rapportering, og at den rapporteringen de har er nødvendig.

Eik sier at Block Watne har en fordel i at de er en virksomhet hvor det ikke er så mange ledd. Samtidig har de en direkte kontakt med controller, slik at endringer er noe som oppleves som positivt. Når det gjelder føringer fra hovedkontoret, så forteller Eik at det er marginkrav hele tiden og at de er påpasselig på fastkost. Fokuset er at de skal være proaktive i forhold til ting som kan gå galt, og at man eventuelt må melde i fra om dette tidlig. Eik nevner også at de må prøve å unngå dupper.

Engejordet forteller om at de har krav til minimum dekningsgrad og krav til sentrale avtalepartnere, men det oppleves ikke som et problem. Alle tre sier at når kontoret leverer gode resultater så får de større frihet i fra hovedkontoret enn når det er dårligere tider. Engejordet forteller at fornuftige innspill som kommer i fra kontorene er noe hovedkontoret pleier å høre på.

Alle tre kontorene forteller om stor fleksibilitet frem til prosjektene er godkjent sentralt. Dette er fordi distriktskontorene har best lokalkunnskap. På selve utførelsen er det prosedyrer, standardiserte byggemåter og produktvalg som legger føringer. Eik forteller at det er mer diskusjon med hovedkontoret når det gjelder hva de skal bygge og hvordan de skal bygge. De har visse krav før de kan starte med et prosjekt, som for eksempel at de må dokumentere lønnsomheten og hvordan risikoen i et prosjekt skal vurderes. Eik har ikke opplevd det som et

problem, men forklarer at det også kan være på grunn av at det har vært god økonomi og muligheter til å satse på hans kontor.

4.2.3 Prestasjoner/Bonus

Under dette punktet skal vi gjennomgå spørsmål 3.1 til 3.4 i vedlegg 2. Formålet med disse spørsmålene er å finne ut hvilke tanker de har rundt bonuser og prestasjoner.

Eik forklarer at bonus blir styrt opp mot lønnsomhetsbonusrelaterte faktorer og volum. Bonus blir satt opp mot budsjettet og disse målene er satt i samarbeid mellom hovedkontor og distriktskontor. Videre så påpekes det at det ikke er noen straff om man ikke når budsjettet. Eik nevner også at det er viktig at målene er oppnåelige, slik at de fungerer slik de er ment. I gode år er bonusen effektiv og dermed øker lønnskostnaden forteller Eik.

Bonusene blir vurdert ut i fra en lønnsomhetstrapp som har vært fast ganske lenge, men den blir revidert hvert år med noen små endringer. Det er de som er mest lønnsomme som får mest bonus. Hovedmålet for bonusen er få en resultatgrad på 11,5 %. Men utenom det så måles de også på salgsbudsjettmål, kundetilfredshetsmål og et mål for å redusere kapitalbindingen. De har også mål på helse miljø og sikkerhet, skader og avvik ved tilsyn. Eik vil si at denne lønnsomhetstrappa motiverer de ansatte, men at det er veldig tøft når det er utenforliggende omstendigheter som ødelegger for bonusen.

Eik sier at bonusordningen ikke påvirker hvor høyt/lavt budsjettet blir satt med tanke på bonusen. Før så var det slik at hvis du ikke klarte oppnå omsetningsmålet så fikk du ikke noe, men det er nå kuttet ut og lønnsomhetstrappa brukes i stedet for.

Eik føler at det for Block Watne sin del ikke har vært en negativ atferdseffekt av at de ansatte blir påvirket av bonusen. Det har vært noen spørsmål angående dette nå som de har fått et mål på å redusere kapitalbindingen. Eik forklarer problemstillinger som: skal de la være å kjøpe en tomt, for å ha tre gode år til og dermed få bonus? Eller skal man aktivere kostnader for å få et bedre resultat nå? Dette er spørsmål som stilles, men med bakgrunn i verdiene til Block Watne som viser til at de skal være troverdige, så tror ikke Eik at det er noe problem. Men det må overvåkes, og hvis det skjer noe ekstraordinært som at man overtar en kjempereklamasjon

etter den tidligere distriktskontorsjefen så blir det tatt hensyn til. På grunn av gode kontroller, tror ikke Eik det er mange som jukser på dette.

Carlsen forteller at folk stiller opp og tar i et ekstra tak når det trengs, spesielt på grunn av kollektiv kontorbonus. Han nevner at de ikke har hatt noe problem med å tenke langsiktig på Forus, da de fleste har jobbet der i over ti år. I Hønefoss forklares det at de ønsker å ha et så godt resultat som mulig og helst så høyt at de kan få bonus. Engejordet føler ikke at det påvirker hverdagen så mye, men at det i praksis er vanskelig å få alle til å tenke på hva som kan gjøres for å forbedre resultatet mest mulig. Engejordet forklarer at de også er opptatt av og ikke gjør samme feil flere ganger.

4.2.4 Annet

Under dette punktet skal vi gjennomgå spørsmål 4.1 og 4.2. Spørsmål 4.1 ble stilt fordi vi ønsket å vite hvordan styringsverktøyet påvirket kommunikasjonen og økonomiske mål. Til slutt fikk de muligheten til å tilføye ting de eventuelt følte ikke var belyst under intervjuet.

Alle intervjuobjektene synes både kommunikasjonen og de økonomiske målene fungerer bra med tanke på styringsverktøyet. Eik sier de jobber tett sammen med hovedkontor om tallene, og at det hvert kvartal kommer en controller fra hovedkontor ned til distriktskontoret. Carlsen og Engejordet nevner at når det går bra økonomisk, så er det greit. Mens hvis det går dårlig, så blir det snakk om tiltak.

Til slutt så hadde ingen av intervjuobjektene noe særlig å tilføye. Men Eik forklarer at det er en sammenligning mellom kontorene, som går på lønnsomhet. Da blir de målt på hvor mye bidrag i prosent de har. Dette skjer både i måneden, kvartalet, året og løpende 3 år. Dette gjør at store og små kontorer kan ha felles bonussystem.

4.3 Analyse av Block Watne

I dette delkapittelet vil vi analysere det viktigste i fra intervjuene opp mot teorien. Analysen er bygget opp slik det fremkommer i teoridelen. Analysen skal dermed gi svar på de følgende forskningsspørsmålene ved å analysere intervjuene opp mot teorien:

1. Hvordan fungerer det nåværende styringssystemet til Block Watne?

2. *Hvordan stiller hovedkontoret seg til moderne styringsmodeller som beyond budgeting?*
3. *Hvordan stiller Block Watne seg til endringer av det nåværende styringssystemet?*
4. *Hvordan stiller Block Watne seg til bruk av bonuser?*

Vi har valgt å bygge opp analysedelen slik at den er relativt flytende. Men det første forskningsspørsmålet blir hovedsakelig svart på i starten av analysedelen, da primært i 4.3.1 og 4.3.2. Det andre forskningsspørsmålet blir svart på i 4.3.3, mens vi svarer på det tredje i 4.3.5. I delkapittel 4.3.7 blir det siste spørsmålet besvart. Når det gjelder de resterende punktene så berører de innto ett eller flere andre forskningsspørsmål.

4.3.1 Strategisk posisjonering

Som nevnt tidligere i oppgaven så bør valg av strategisk posisjonering påvirke hvilket styringsverktøy som blir valgt. På hovedkontoret var de litt splittet i om de ville plassere Block Watne som kostnadsleder- eller differensieringsorientert. I følge Bjørnenak (2003) så bør en kostnadsleder velge tradisjonelle styringssystemer, mens differensieringsorienterte bør ha fokus på flerdimensjonal prestasjonsmåling. Hvis vi legger til grunn at Block Watne har et riktig styringssystem nå, så bør den strategiske posisjonen i følge denne teorien være kostnadsleder.

Som Bjørnenak (2003) skrev i sin artikkel så vil nytten av styringsverktøyet være betinget av den strategiske posisjonen. Slik at valg av riktig verktøy vil gi økt lønnsomhet. Porter mener bedrifter som forsøker å følge begge strategiene vil få et dårligere resultat (Hoff, 2009). Siden Block Watne ikke har definert seg klart og tydelig, kan muligens lønnsomheten økes ved å ta et bevisst valg på hvilken strategisk posisjonering de har. Dermed kan de også skille seg tydeligere fra konkurrentene på forskjellige områder. Michael Raynor sier at man i det lange løp tjener på å fokusere på å bli bedre, fremfor å bli billigere. Dette vil si at man bør konkurrere på verdi, istedenfor pris (Deloitte, 2014). Dette er noe som går i favør av produkt differensiering fremfor kostnadslederskap. Likevel er det viktig å huske på at man også må ha kontroll over sine kostnader.

Kritikken mot at man ikke har et klart valg av strategi kan vi se i sammenheng med Block Watne sin situasjon. Gjervik påpekte i intervjuet at Block Watne fokuserer litt på å være kostnadsleder samtidig som de forsøker å kapre kunder på produkt differensiering. De kan

dermed havne i midten, som kan føre til at de faller gjennom på både produkt differensiering og kostnadslederskap. Block Watne bør dermed analysere de konkurransemessige kreftene som er i bransjen og ta et valg, slik at de posisjonerer seg bedre i forhold til kreftene i markedet (Hoff, 2009).

Teorien påpeker at utfordringen ligger i hvordan en blandet strategi skal gjennomføres, samtidig som det ved en blandet strategi vil være vanskelig å se hvor i verdikjeden man kan oppnå konkurransefortrinnene. Derfor er det viktig for Block Watne å ha et klarere standpunkt til dette. Dette er fordi det er viktig å skape lønnsomme merverdier i markedet der produktene blir solgt. For at hovedstrategien skal være vellykket må også delstrategiene samstemme med investeringer, ressurstilgang og hvilke markeder som bør betjenes. De vil også vise hvilke verdier som kan skapes på tvers av aktivitetene (Hoff, 2009).

Med bakgrunn i teorien vil vi si at Block Watne er differensieringsorienterte og bør dermed ha et større fokus på flerdimensjonale prestasjonsmålinger og dynamisk styringssystem, som vil si at de har mer frigjøring fra års-rytmen og tar hensyn til at verden rundt endrer seg. Vi plasserer Block Watne som differensieringsorientert siden de fokuserer på å differensiere seg slik at de har flere ulike boliger i et prosjekt. Tanken er at uansett hvor i livet du er så skal du kunne bosette seg hos dem. Samtidig forsøker de å differensiere seg ved å ha bedre planløsninger enn konkurrentene. På bakgrunn av det vi har trukket frem fra teorien kan det dermed være problematisk for Block Watne å ikke ta et valg, og ha en klar identitet på dette.

4.3.2 Budsjett

Som beskrevet tidligere så opplyste Sjødal og Gjervik om at de i Block Watne benytter budsjett og prognose for å opprettholde kontrollen over alle løpende prosjekter. I våre intervjuer med distriktskontorene fikk vi informasjon om at budsjetteringsprosessen foregår lokalt, før det blir godkjent sentralt i desember. Som beskrevet i teoridelen, kan det være motiverende for ansatte å benytte budsjett. Motivasjonen kan skapes ved at ansatte har vært med på å utforme budsjettet og dermed vil de få en bedre forståelse av sine egne og andres oppgaver. Som Boye m.fl. (1999) trekker frem så er ansvar for å nå de økonomiske forpliktelsene et av de viktigste elementene som øker motivasjonen lokalt.

Bergstrand (2009) påpeker at distriktskontorer kan manipulere budsjettet høyere eller lavere enn hva de bør, dette kan dermed bli et problem. Vi fikk ikke inntrykk av at dette var et problem i Block Watne, men det er alltid en reell problemstilling. Budsjettet må også korrigeres og godkjennes på hovedkontoret, dermed kan hovedkontoret lettere avsløre hvis noen prøver å jukse med budsjettet. Vi stiller også spørsmål rundt hvor mye kunnskap hovedkontoret har om situasjonen til distriktskontorene. Dette må tas i betraktning når budsjettet skal korrigeres og godkjennes.

Hovedkontoret skal primært fungere som en støttefunksjon, samtidig som de rapporterer til styre og konsern. Dette er som beskrevet i teorien viktig for en virksomhet, slik at eierne kan se en plan og at de kan få den avkastningen de ønsker på kapitalen.

Enkelte av Block Watne sine prosjekter kan være store og vare over flere år. Det kan derfor virke hensiktsmessig å benytte budsjett, når vi ser på fordelene som er nevnt i teoridelen som hovedsakelig går på koordinering og planlegging. Formålet er økt kontroll og god utnyttelse av de knappe ressursene. Av problemer vil vi trekke frem den store usikkerheten som kan oppstå over en lang tidsperiode.

Vi fikk vite at budsjettet ble laget på beste estimat og erfaringstall fra tidligere, slik at det er antagelser om hva som vil skje i fremtiden. Hoff (2004) skriver at det er slik at når forutsetningene som lå til grunn har endret seg, så vil budsjettet være uten styringsverdi. Bogsnes (2014) har også kritisert dette med bruk av historiske tall for å forutse fremtiden. En løsning på dette problemet er at man videreutvikler prognosene som allerede finnes. Det vil dermed være enklere å endre prognosene etter som man får mer informasjon om hvordan fremtiden kommer til å se ut.

Det kan også være vanskelig å forutse trendbrudd når budsjettet baseres på tall fra fjoråret. Dette kan føre til at man ikke ser potensialet som ligger i markedet, eller at man ikke ser faremomentene som kan dukke opp. Hvis man plukker opp trendbrudd senere enn sine konkurrenter, kan det hende at det allerede er for sent.

På distriktskontorene fikk vi vite at nytteverdien de hadde av budsjettet ble mindre og mindre utover året. Mens de på hovedkontoret bruker budsjettet videre i rapporteringen og at de mener nytteverdien overstiger tidsbruken. Budsjettarbeidet foregår fra oktober til starten av

desember. I følge teorien legges det ofte ned mye arbeid som er til liten nytte, spesielt når det virker som budsjettet ikke blir brukt så mye utover året.

For å redusere tidsbruken som brukes på budsjett, kan det blant annet fokuseres mer på rullerende prognoser som forklart i teoridelen. Disse prognosene har allerede Block Watne i bruk på sine prosjekter. Ved å legge ned mer arbeid i prognosene, så vil de ha mer kontroll på hva som skjer i fremtiden. Det bør også tas i betraktning at distriktskontorene i liten grad benytter seg av budsjettet, mens prognosene blir hyppig brukt.

4.3.3 Beyond budgeting

Det kom frem i intervjuet med hovedkontoret at Gjervik var motstander av beyond budgeting. Hun forklarer dette med at det vil bli for mye jobb og vil kreve mye kompetanse inne på hovedkontoret. Samtidig forklarer Gjervik at hun mener det trolig vil være vanskelig å kreve at distriktskontorene skal jobbe på denne måten. Vi vil her forsøke å danne et bilde av beyond budgeting-filosofien koblet opp mot Block Watne.

Spesielt synes vi teorien var sammenfallende med Block Watne sine synspunkter på hvor de mener ansvaret bør ligge. Hos Block Watne er det tydelig at mesteparten av ansvaret er desentralisert og ligger ute på distriktskontorene, i alle fall frem til hovedkontoret har godkjent prosjektet. Årsaken til at ansvaret bør ligge ute, er at de har tilgang til den ferskeste og mest aktuelle informasjonen som kan gi grunnlaget for de beste beslutningene (Bogsnes, 2012).

Samtidig fikk vi se at Block Watne er en bedrift som er ganske åpen og gjennomsiktig. Det er få ledd fra topp til bunn, som gjør at kommunikasjonen kan flyte lettere og avgjørelser kan bli fattet raskere enn i mer kompliserte organisatoriske modeller. Dette mener vi viser at Block Watne kanskje ubevisst allerede beveger seg et lite stykke på vei mot en beyond budgeting-filosofi. Både i form av mer dynamiske styringsprosesser og mer åpent lederskap som vi forklarer i teoridelen. Vi tror derfor at det muligens er en misoppfattelse av prinsippene bak denne filosofien som har ført til motstanden mot beyond budgeting i Block Watne.

Hvis vi tar utgangspunkt i de tolv prinsippene innenfor beyond budgeting (i delkapittel 3.7.1) som vi har vist til i teoridelen så kan Block Watne, i mer eller mindre grad kjenne seg delvis

igjen i noen av disse prinsippene. Både når det gjelder lederskap og styringsprosesser. Men samtidig så er det klart at det også er noen punkter som er ganske forskjellig sammenlignet med dagens situasjon. Det vil dermed kreve en omstilling i forhold til slik det gjøres hos Block Watne i dag. Spesielt vil vi trekke frem prinsippene som omhandler planlegging, koordinering og ressurser.

Planlegging anbefales å forandres til en mer kontinuerlig og inkluderende prosess, ikke én årlig hendelse. Koordineringen bør foregå på en slik måte at samhandlingen skjer mer som en dynamisk og bevegelig prosess. Ressursene bør i følge teorien gjøres tilgjengelig når de behøves og ikke som en engangshendelse hvert år. Her har Block Watne et mer tradisjonelt fokus hvor de følger års-hjulet i motsetning til en mer kontinuerlig og dynamisk prosess slik Bogsnes (2009) ønsker det.

I teoridelen trakk vi blant annet også frem to spørsmål som Bogsnes (2012) mener bedrifter må stille seg selv: hvorfor budsjetterer vi? og hva er formålet med budsjett-tallene våre? Dette er spørsmål vi mener Block Watne bør stille seg selv for å kartlegge om de faktisk har nytte av den tiden som legges ned i budsjettet. Generelt så mener vi som nevnt i teoridelen at spørsmålet om hvorfor vi gjør ting, ikke kan stilles nok ganger.

Gjervik hadde det synet at budsjettenees nytteverdi overstiger kostnadene og tiden som brukes for å komme frem til budsjettet. Gjervik er da enig med Bergstrand (2009) om at budsjettet er viktig for å kunne vise til en plan for bedriften.

Slik vi oppfattet det etter våre intervjuer med distriktskontorene så var det slik at følt nytte av budsjettet var lavere enn den tiden som ble brukt på det. Budsjettet blir i dag hovedsakelig brukt som en pekepinn i starten av året, frem til første prognose er gjennomført. Frem til da har det ofte skjedd så mye endringer at budsjettet er utdatert og blir lagt bort. Samtidig er det som Boye m.fl. (1999) nevner en stimulerende faktor til kunstig og misledende periodeinndeling.

En annen ting er at *mål, prognoser og ressursallokering* som er omtalt som budsjettets tre hovedformål ofte kan by på problemer når disse kombineres (Bogsnes, 2012). Hvis vi bare ser på hvert enkelt budsjettformål isolert sett så utgjør det sannsynligvis ingen problemer, men det er som sagt kombinasjonen som forårsaker problemene. Dette er også noe Block Watne

har og har hatt problemer med. Tidligere var det for eksempel slik at noen bonuser blant annet ble satt opp mot budsjettet og derfor kunne påvirke distriktskontorenes ressursallokering i budsjettet. Løsningen på dette problemet mener Bogsnes (2012) kan løses ved at man i første omgang deler opp formålene i tre separate prosesser som vist i figur 3 (s. 39).

Målene skal beskrive hva vi ønsker å oppnå. De bør være inspirerende, motiverende og ambisiøse, uten å overdrive. Samtidig skal de være spesifikke, målbare, oppnåelige, realistiske og tidsavgrensede. Block Watne går gjennom sine mål og gjør endringer hvert eneste år og de bør dermed ha dette i bakhodet når målene settes.

Prognosene som er det vi tror vil skje, bør i følge Bogsnes (2012) være forventningsrettede og beholde et begrenset detaljnivå. Så må det huskes på at formålet med disse prognosene er at man forsøker å oppdage ting tidlig nok, slik at det kan gjøres korrigerende tiltak i tide. Derfor er det også viktig at man velger en tidshorisont som er passende for det man driver med. Vi stiller derfor spørsmål ved Block Watne sitt kortsiktige fokus på sine prognoser. Flere av deres prosjekter varer over flere år og dette bør tas i betraktning. Derfor hadde en lengre tidshorisont kanskje vært passende.

Bruk av mer dynamiske prognoser betyr ikke nødvendigvis at antallet prognoser øker med at frekvensen er mer hendelsesdrevet. Men fokuset er i forhold til når man får viktig ny informasjon som kan endre prognosehorisonten (Bogsnes, 2009). Ved å fokusere på denne bruken av tidshorisont og frekvens vil muligens prognosene bli enda mer nyttige. Samtidig som kvaliteten øker i form av at man får tidligere advarsler og raskere og bedre beslutningsmuligheter. Man kan også øke effektiviteten slik at man får mer jevn arbeidsfordeling og mindre dobbeltarbeid.

Ressursallokeringen ønsker man å gjøre mer dynamisk og forkaster dermed den årlige allokeringen av ressurser som man har i budsjettet. Da blir det slik at man fortløpende tar standpunkt til om ting som dukker opp er verdt å satse på. Da må man se på om dette er godt nok og om det vil være verdiskapende i følge Bogsnes (2009). Det blir derfor viktig å se at de "gode" kostnadene er positive. De "gode" kostnadene er de som man investerer i noe som er verdiskapende. Alt i alt er muligens dynamisk ressursallokering ikke nødvendigvis noe enklere enn tradisjonell budsjettallokering, men tanken er at det er mye bedre.

Det må også huskes på at man i tillegg overvåker kostnadsutviklingen og at ikke ledelsen frasier seg ansvaret til å gripe inn dersom det blir oppdaget uansvarlig pengebruk. Men i motsetning til tradisjonell budsjettering så griper man bare inn hos den enheten som det gjelder og lar det ikke gå ut over alle (Bogsnes, 2009).

4.3.4 Frihet og fleksibilitet

De tre distriktskontorene vi har snakket med er enige om at fleksibiliteten og friheten er stor på prosjektutviklingsstadiet, som er frem til de har funnet et byggeområde og prosjektene blir godkjent sentralt på hovedkontoret. Dette ser vi på som positivt, da den ferskeste informasjonen naturligvis ligger ute på distriktskontorene og at man derfor kan ta bedre og raskere avgjørelser (Bogsnes, 2009).

Det som skjer videre i utførelsesfasen som går på hva som skal bygges og hvordan det skal bygges blir overstyrt av Block Watne sentralt siden det her er standardiserte byggemåter, prosedyrer og produktvalg som legger føringer. Vi fikk ikke noe inntrykk av at dette var noe stort problem for de som jobbet ute på distriktskontorene. Men som Engejordet nevnte så kan det ta tid å få det man trenger av informasjon og detaljer rundt hvordan det skal bygges. Vi vet ikke hvor mye dette har å si, men det er jo klart at ting tar lenger tid når det skal innom hovedkontoret før man kan ta en avgjørelse.

Hadde Block Watne lagt om til litt mer frie tøyler og muligheter for å ta fler avgjørelser på distriktskontorene, slik Bogsnes (2009) ønsker, så kan det potensielt sett gitt de på distriktskontorene muligheten til å ta flere av avgjørelsene også etter prosjektgodkjennelsen. Men dette må jo sees opp mot hva man eventuelt ville tapt på de standardiserte avtalene og prosedyrene som man i dag får fra sentralt hold. Dette er avtaler som høyst sannsynlig vil være vanskelig å konkurrere med, dersom det skal bestemmes fra distriktskontorene. Samtidig vil dette også kunne påvirke hvor lang tid det vil ta å bygge opp husene, siden tømmerne per dags dato får gjentakelseeffekt som følge av at de setter opp samme type hus flere ganger.

En annen interessant ting vi vil trekke frem er at vi fikk vite at fleksibiliteten og friheten typisk var større i en god periode hvor markedet også er godt. I motsatt fall er fleksibiliteten da lavere i en situasjon hvor man har et dårligere marked. Dette mener vi er litt merkelig, da dette kan bli sett på som at ledelsen stoler mer på sine ansattes avgjørelser når markedet peker

oppover. Indirekte kan det da sees på som om hovedkontoret ikke tør å stole på at de som jobber ute på distriktskontoret kan ta gode avgjørelser i en periode der markedet peker nedover. Det virker mot sin hensikt om ledelsen skal komme med lovord om samhold og ansvar og ikke stå ved dette (Bogsnes, 2012).

Ideelt sett tror vi med ankring i teorien at man potensielt sett får de beste resultatene når de ansatte får tillitt til å ta sine egne avgjørelser uavhengig av om markedet er godt eller ikke. Dette vil også føre til at de ansatte føler at de har tillitt og får muligens mer mestringsfølelse i forhold til et mer kontrollstyrt arbeidsmiljø.

4.3.5 Endringsvillighet

Hvis man som bedrift ønsker å drive virksomheten med gode positive resultater over en lengre periode, så har historien vist at det ofte lønner seg å lytte til markedet og være endringsvillig. Bogsnes (2009) sitt eksempel på Svenska Handelsbanken sine resultater underbygger dette. Som vi beskrev i teoridelen så har de stort sett vært markedsleder helt siden 1972, mye på grunn av at de har foretatt endringer i forhold til markedet rundt seg.

I løpet av vårt intervju på hovedkontoret så fikk vi vite at det blant annet ble endret på flere mål som utløste bonus, omtrent hvert eneste år. Dette viser at det er villighet til å foreta endringer er tilstede når man føler det trengs. Det var på spørsmål om større endringer som omhandler totalforandring av blant annet styringsverktøy vi fikk vite at det ikke var like ønskelig å foreta endringer. Spesielt fikk vi inntrykk av at Block Watne er klar over at de leverer bedre resultater enn sine konkurrenter og derfor ikke trenger å endre på noe.

Det at de leverer bedre resultater enn sine konkurrenter ser vi i utgangspunktet ikke på som noe problem. Men vi mener basert på teorien at man ved en slik tankegang fort kan havne i en situasjon der man etter hvert blir forbigått av sine konkurrenter fordi man fokuserer for lite på hvilke ting som kan gjøres bedre. Det kan muligens være fristende å fortsette med den samme oppskriften når ting går på skinner og resultatet viser at dette fungerer ypperlig. En slik mentalitet mener vi også kan føre til at man blir for trangsynt når konkurrenter får mer innvirkning på markedet.

Man kommer selvfølgelig også inn på risiko når det er snakk om endringer. Hvis man skal foreta større endringer som fungerer for andre, så vil det ikke nødvendigvis si at det fungerer for Block Watne. Derfor vil det alltid være en tilstedeværende risiko for at endringer fører til forverring av resultater. Men som Bogsnes (2012) forklarer så må man ta en risiko ved å gå fra en bedrift drevet som et lyskryss til en som er drevet som en rundkjøring, men man oppnår til gjengjeld mye bedre trafikkflyt. Lyskrysset refererer da til en kontrollstyrt organisasjon, mens rundkjøringen gir mer ansvar til den enkelte medarbeider som sitter på den ferskeste informasjonen.

Når Block Watne er i en situasjon der de gjør det bedre enn sine konkurrenter resultatmessig kan det være at bedriften vegrer seg mot å påta seg en slik risiko for å endre på noe som i utgangspunktet fungerer ganske bra per dags dato.

Distriktskontorene vi var i kontakt med forklarte at de ofte synes endring ikke nødvendigvis var enkelt eller den ønskede situasjonen for dem. Dette ble blant annet begrunnet med at det ofte medfører en periode hvor det går med mye tid på å sette seg inn i endringene, spesielt ved en større endring. Men de var også klare på at når det først eventuelt kommer endringer fra ledelsen med forklaring av hvorfor dette ønskes å bli innført, så er de ansatte stort sett villige og motiverte til å sette seg inn i det nye.

Derfor vil vi anta at de fleste distriktskontorene vil være fleksible og tilpasningsdyktige dersom endringer av større eller mindre karakter i styringsverktøyene blir innført. Så lenge de ansatte er positive og motiverte etter avgjørelsen er tatt så vil vi anta at også større endringer ikke bør by på de store problemene. Derfor mener vi at ledelsen ikke trenger å vegre seg så mye for at endringene skal legge for mye press på de ansatte på distriktskontorene. En annen årsak kan jo være at ledelsen faktisk ikke vil endre på det som fungerer og dermed blir det en sak om makt. Siden det er ledelsen som faktisk bestemmer hva som skal gjøres og ikke.

4.3.6 Benchmarking

I intervjuet fikk vi vite at Block Watne benchmarker internt blant de ulike kontorene, og ikke eksternt. Dette gjør de fordi de selv mener de er best i klassen og dermed mener at det ikke fins noen relevante konkurrenter å benchmarke seg mot. Dette kan sammenlignes med den ene barrieren til Hoff (2009), der han nevner at bedriften ser seg selv på som unik. Basert på

teorien og suksesshistorier som Svenska Handelsbanken, vil vi likevel anbefale å benchmarke eksternt i tillegg. En mulighet hvis de ikke ønsker å benchmarke seg eksternt, er at de ser tilbake på tidligere prestasjoner for å se hvordan de gjør det nå.

Vi vil trekke frem eksemplet med Handelsbanken som Kaarbør m.fl. (2013) never i sin bok så fokuserte de på å benchmarke avdelinger på kostnader, profitt og tap. I boken så blir det også referert til resultater av en undersøkelse, der viser det seg at de som benytter benchmarking har en positiv korrelasjon med høy profitt og lavere kostnader. Dette kan indikere at Block Watne bør fokusere på å benchmarke mer.

Måten Block Watne benchmarker seg internt ser vi likevel isolert på som positivt. Som nevnt i teoridelen så er noen av fordelene med benchmarking at målene er oppnåelige og troverdige. Dette kan hjelpe de ansatte på kontorene som leverer dårlige resultater til å se at de også kan klare det. Et eksempel i Block Watne er tømrekostnaden som kan benchmarkes mot alle kontorene, siden de har like vilkår over hele landet.

Selv om Block Watne mener de er best i klassen, så er det fortsatt lurt å bruke benchmarking eksternt mot noen andre. Som Hoff (2004) skrev så kommer de største forbedringene normalt sett i fra generisk benchmarking, som er mot andre bedrifter i helt andre bransjer. Dermed så kan de få nye idéer til metoder og hvordan man kan forbedre seg.

Det kan også være lurt å benchmarke eksternt mot konkurrenter i Norge, slik at man kan ha kontroll over hva de driver med og hva slags resultater de får i det samme markedet. Dermed vil man få et direkte sammenligningsgrunnlag på hvordan man ligger an i forhold til konkurrentene. Dette er også noe som kan skape ekstra motivasjon for de ansatte. På samme måte kan de også lære av det konkurrenten har gjort galt, og sørge for at man ikke gjør de samme feilene.

4.3.7 Bruk av bonussystemer

Vi vil gå inn på Block Watne sin bruk av bonussystemer for å belyse punkter som kan være positive og negative ved bruk av bonus som insentiv til å yte en bedre innsats på arbeidsplassen.

I utgangspunktet kan bonus virke som et ypperlig insentiv til å øke innsatsen til Block Watne sine ansatte. Dette er også noe de ansatte ute på distriktskontorene og ledelsen inne på hovedkontoret har inntrykk av at fungerer bra, og de har gode erfaringer med. Men som vi har beskrevet i teoridelen er det faktisk slik at mange undersøkelser viser at de som forventer å få en belønning for det arbeidet de skal utføre, i mange tilfeller vil utføre en dårligere jobb enn en person som ikke forventer å få belønning for det samme arbeidet. Dette forklares med at fokuset dras bort fra den indre motivasjonen for selve jobben (Kohn, 1993).

Spørsmålet er da om man faktisk kan dokumentere at bonus som insentiv skaper en ekstra motivasjon. Eller om det bare ser slik ut på grunn av et oppadgående marked eller andre faktorer som kan spille inn, slik at resultatet blir bedre enn forventet. Det er selvfølgelig ingen lett øvelse å finne ut hva som passer best i hver enkelt bedrift. Vi mener man bør være oppmerksomme og kritiske ved bruk av bonuser som insentiv for å forsøke å endre atferden til de ansatte. Dette er også noe som gjenspeiles i Kohn (1993) sin kritikk mot insentiver.

Som Sjødal nevner så er Block Watne sine bonusmål på kundetilfredshet, helse miljø og sikkerhet, samt sykefravær er eksempler på bonusinsentiver som nesten bare vil være positive. Disse målene er med å bidra til en bedre og sunnere hverdag for de ansatte, samtidig som kundene muligens får enda bedre behandling. I tillegg så kan man kanskje også kontrollere hvordan det eksterne selskapet Block Watne har ansatt faktisk måler kundetilfredsheten til kundene. På denne måten vil man være mer trygg på de resultatene undersøkelsene gir.

Et spesielt interessant punkt som vi gikk inn på i teoridelen er at flere studier på området viser at belønninger undergraver interessen for jobben. Grunnen til dette er at mye av fokuset og motivasjonen blir skjøvet fra selve jobben over på bonusen. Dette er noe vi mener man bør tenke godt gjennom ved bruk av bonus som insentiv, slik at man ikke havner i den fellen at man faktisk får ansatte som er mer opptatt av ”gulroten” enn det de er av arbeidsoppgavene. Dette er en potensiell brannfakkell da bonussystemene til Block Watne kan tjene mot sitt opprinnelige formål om å motivere de ansatte til å gjøre en bedre jobb.

En annen ting som kan være vanskelig ved bruk av bonuser er å få de ansatte til å ha en langsiktig holdning som er sammensvengende med bedriften sin tankegang. Det kan hende man enkelt kan oppnå bonus ved hjelp av handlinger som fungerer greit på kort sikt. Dersom det straffer seg for bedriften om flere år, så kan man fort få problemer med opportunistisk

atferd. Som Kohn (1993) skriver så er det viktigere å finne ut hva den faktiske underliggende årsaken er. Dette løser seg ofte ikke med bare å innføre et bonussystem.

Block Watne sine bonuser har et ettårsperspektiv og det kan dermed muligens oppstå problemer i forhold til å opprettholde den langsiktige tankegangen, selv om dette har fungert bra så langt. For å få et mer langsiktig perspektiv så vil vi oppfordre Block Watne til å innføre et bonussystem med en bonusbank som det utbetales for eksempel 1/3 av inneværende saldo hvert år. Det fører til at man får insentiv til å gjøre en god jobb, men man må også fortsette i jobben for å få utbetalt bonusen. Dette eksempelet som nevnt i teorien er allerede benyttet av Orkla (Heskestad, 2014a). Eventuelt kan de gjøre slik som Svenska Handelsbanken og benchmarker relative mål på kost, profitt og tap opp mot konkurrenter (Kaarbør m.fl., 2013). For så å få kollektiv bonus utbetalt i aksjefond som beskrevet i teoridelen.

Det er nylig blitt innført et mål på å redusere kapitalbinding. Dette ble innført nylig på grunn av at ledelsen så at kapitalbindingen nå kostet for mye penger i forhold til tidligere. Vi ser at dette er viktig for Block Watne, siden de har veldig mye bundet kapital som koster dem mye penger. Samtidig så vet ledelsen at mye av for eksempel tomtene som binder kapital også er med å skape inntekter.

Målet om redusert kapitalbinding kan helt klart by på problemer da man kan bli fristet til å oppnå bonusen i stedet for å kjøpe en attraktiv tomt som binder opp mye kapital. Velges det å kjøpe tomten kan det hende at det er det beste valget for Block Watne som bedrift. Men for en enkelt ansatt som tar avgjørelsen så kan det tenkes at man heller kan bli fristet av flere år med bonusutbetalinger som følge av en lavere kapitalbinding. Når det er nødvendig å redusere kapitalbindingen så ser vi selvfølgelig at et slikt mål vil sette fokus på det og få kapitalbindingen ned. Spørsmålet er da om kapitalbindingen muligens blir redusert mer enn hva som kanskje er nødvendig ved en slik bonusinnføring. Dette blir jo også en situasjon der man må stole på at de avgjørelser som blir tatt av ansatte er til selskapets beste og ikke sub-optimaliserende.

Hvis vi tar utgangspunkt i tilbakemeldingene vi fikk på spørsmålene vi stilte til de forskjellige distriktskontorene, fikk vi som svar at de mente bonusordningen motiverte dem til å gjøre en ekstra innsats. Samtidig ble det også påpekt at det selvfølgelig er veldig kjedelig hvis man

akkurat ikke når bonusmålet. Da kommer vi inn på at bonuser også kan bli som en straff dersom de ikke oppnås (Kohn, 1993).

Utover dette så kan det være ønskelig at fokuset rettes bort fra individuelle resultater (Bogsnes, 2009), noe som vi ser at Block Watne også har gjort mer og mer i det siste selv om de fortsatt har enkelte individuelle bonusmål. Vi vil også trekke frem at det i mange tilfeller vil være mer motiverende med den indre motivasjonen (Kohn, 1993) man får fra tilhørigheten og mestringsfølelsen fra jobben i seg selv. I motsetning til den eksterne motivasjon man får ved bruk av individuelle bonuser.

Bogsnes (2009) hevder også at de to årsakene til å bruke bonus ikke henger sammen. Den ene årsaken er å rekruttere og beholde ansatte. Noe som for så vidt også kan gjøres med andre metoder. På denne måten vil man få ansatte som er interessert i stillingen og ikke bare i økt lønn i form av bonusutbetalinger. Det andre er å motivere ansatte til å gjøre en bedre jobb, noe som vi i teorien har beskrevet at kan fungere mot sin hensikt.

En ting vi vil foreslå som kanskje kunne være av interesse for Block Watne er for eksempel å få en ekstern aktør til å utføre en undersøkelse der de ansatte blir stilt en rekke spørsmål om hvordan de blir påvirket av insentivene. Der de blir utfordret på hva som både er positivt og negativt. For at en slik undersøkelse skal ha noen verdi mener vi den må gjennomføres både i en situasjon der bedriften generelt går godt og pilene peker oppover og i en situasjon der ting buttrer mer i mot. Kanskje vil Block Watne ved hjelp av en slik undersøkelse få bedre innsikt i om bruk av disse insentivene er riktig for nettopp dem.

5. Avslutning

Formålet med dette kapittelet er å svare på problemstillingen og de underliggende forskningsspørsmålene. Samt at vi vil komme med kritikk mot oppgaven og forslag til videre forskning.

5.1 Resultater

Under dette delkapittelet vil vi kortfattet trekke frem de viktigste resultatene fra hvert enkelt forskningsspørsmål. Vi vil først vise til problemstillingen:

"Hvordan står Block Watne sitt nåværende økonomiske styringssystem opp mot beyond budgeting-filosofien?". Som forklart tidligere så er denne problemstillingen delt inn i følgende forskningsspørsmål, som vi vil forklare én etter én.

1. Hvordan fungerer det nåværende styringssystemet til Block Watne?

Dette forskningsspørsmålet ble valgt for å få innsikt i Block Watne sitt nåværende styringssystem. Vi ønsket både å få innsikt i hva de benytter seg av, og hvordan dette fungerer i praksis.

Vi vil først trekke frem at Block Watne ikke har tatt et klart valg i forhold til strategisk posisjonering. På hovedkontoret ble det klart at Block Watne fokuserte litt på å være kostnadsleder, samtidig som de ønsket å ha fokus på produkt differensiering. Det bør tas et klart valg på dette området, siden et uklart valg kan føre til dårligere resultater. Vi mener at Block Watne er produkt differensierte og bør fokusere på å forbedre produktet fremfor å forsøke å bli billigere, da dette er noe vi tror de vil tjene på i lengden. Vi vil allikevel påpeke at det er viktig å ha kontroll over sine kostnader.

Block Watne er ganske tradisjonell når det gjelder bruk av styringsverktøyer og benytter seg hovedsakelig av budsjetter og prognoser. Budsjettet blir kritisert for å miste mye av sin styringsverdi etter hvert, mye på grunn av bruk av historiske tall. Slik vi ser det så er ikke alle distriktskontorene like positive til nytten av budsjettet i forhold til tidsbruken. Hovedkontoret er mer positive til bruken av dette og mener nytteverdien er større enn tidsbruken. Når det gjelder bruk av prognoser, så brukes dette for å opprettholde kontrollen på prosjektene.

Slik vi ser det så fungerer prognosene tilfredsstillende, men vi stiller spørsmål ved bruk av budsjetter. Dette fordi vi ikke ser at budsjettet gir noen stor styringsverdi utover året. Grunnen til dette er at det bygger på historiske tall for å forutse fremtiden, samt at forutsetningene som lå til grunn kan ha endret seg. Vi vil også trekke frem at budsjettet kan ha positiv effekt for å koordinere og planlegge store prosjekter som varer over flere år.

Av andre ting så benytter Block Watne seg også av intern benchmarking av sine distriktskontorer. Det er valgt å ikke benchmarke seg eksternt, mye på grunn av at Block Watne mener de allerede er "best i klassen" og dermed ikke har så mye å hente fra sine konkurrenter. Basert på teorien mener vi i midlertidig at Block Watne bør benchmarke eksternt fordi det alltid er noe å lære ved å se på sine konkurrenter. Ved å gjennomføre en slik sammenligning vil man få en oversikt over hvor bra man gjør det i forhold til sine konkurrenter. Men samtidig kan man også lære av feilene til sine konkurrenter, og sørge for at de ikke gjør samme feil.

Oppsummert så vil vi si at det nåværende styringssystemet til Block Watne fungerer greit, men som nevnt ovenfor ser vi forbedringspotensialer på enkelte områder.

2. Hvordan stiller hovedkontoret seg til moderne styringsmodeller som beyond budgeting?

Med dette forskningsspørsmålet ville vi undersøke hvilket syn hovedkontoret har på nye og mer moderne styringsmodeller, siden de per dags dato benytter seg av mer tradisjonelle verktøy.

Generelt så kan vi si at motstanden til beyond budgeting var stor på hovedkontoret, og dette er et styringsverktøy som de ikke har noen tro på. Når vi har analysert intervjuene, så sitter vi igjen med en tanke om at det kan være mangel på kunnskap rundt temaet som fører til noe av motstanden. Etter å ha sammenlignet fler elementer fra beyond budgeting-filosofien med Block Watne, så kan vi se at det er ulikheter i styrings- og ledelsesprinsipper. Spesielt har vi her trukket frem de tre prinsippene planlegging, koordinering og ressurser som skiller seg ut fra Block Watne sin måte å drive på.

Vi vil også stille spørsmål ved at de på distriktskontorene sier de har større frihet og fleksibilitet i gode perioder, og mindre i dårlige. Dette kan tyde på at det blir gitt falsk tillitt

og ansvar til de ansatte, som blir innsnevret når markedet peker nedover. I følge teorien bør man også stole på at sine ansatte kan ta de beste beslutningene også i nedgangsperioder.

Samtidig kan vi trekke frem at det også er noen få likheter med Block Watne. Spesielt med tanke på fokuset rundt at ansvaret desentraliseres ut til distriktskontorene. Vi ser også likheter med tanke på at Block Watne søker å være en åpen og gjennomsiktig bedrift, med få ledd fra topp til bunn som fører til enkel og god kommunikasjonsflyt. Dette er riktignok delvise likheter og er ikke etterlevd fullt ut, slik det ønskes i beyond budgeting. Vi ser også at motstandsviljen mot slike modeller kan vanskeliggjøre en eventuell innføring av dette.

3. Hvordan stiller Block Watne seg til endringer av det nåværende styringssystemet?

Med dette forskningsspørsmålet ønsker vi å belyse endringsvilligheten og hvordan de ansatte vil stille seg ved en eventuell endring av styringssystemet.

Generelt fikk vi etter intervjuene inntrykk av at det var endringsvillighet når det gjelder mindre detaljer, som ikke forårsaker så store forandringer. Men for eksempel når det gjelder endring av det nåværende styringssystemet, fikk vi inntrykk av at det var lav endringsvillighet. Det ble blant annet lagt vekt på fra hovedkontoret at de allerede gjør det bedre enn sine konkurrenter, og dermed ikke ser noen grunn til å adoptere noe fra dem. Vi har fra teorien trukket frem Svenska Handelsbanken som viser at det lønner seg å tilpasse seg markedet og konkurrenter til en hver tid. På distriktskontorene er holdningen slik at de stort sett synes det gamle og kjente er greiest, men at de kan tilpasse seg hvis ledelsen bestemmer seg for å foreta større endringer.

I ytterste konsekvens kan mangelen på endringsvillighet føre til at Block Watne blir forbigått av sine konkurrenter fordi de ikke tar hensyn til dem, og fokuserer på forbedringer. Skal man som bedrift forbedre seg, så er det nødvendig å foreta endringer i stor eller liten grad. Det er selvfølgelig en viss risiko forbundet med det å foreta endringer, men dette er en risiko man må være villig til å ta om man ønsker å forbedre seg som bedrift.

4. Hvordan stiller Block Watne seg til bruk av bonuser?

Med dette forskningsspørsmålet ønsker vi å få innsikt i Block Watne sin bruk av bonuser. Med hensyn til blant annet motivasjon, langsiktighet og atferd.

Til tross for stor økning i bruken av bonuser blant bedrifter, har vi vist at teorien kommer med kritikk mot bruken av disse. I kritikken kommer det blant annet frem at bonuser trekker fokuset vekk fra den indre motivasjonen for selve jobben. Selve fokuset og motivasjonen kan da bli skjøvet fra selve jobben, over på bonusen. Block Watne har et ett års perspektiv på sine bonuser og det er noe som vi trekker frem som et problem. Dette kan hindre en langsiktig tankegang hos de ansatte, noe som kan straffe seg for bedriften på sikt. Fokuset bør dermed rettes mer mot en langsiktig tankegang.

Vi trekker også frem teori på område som belyser at man må tenke nøye på hvilke bonusmål som blir satt. Et problem som kan oppstå for Block Watne er for eksempel i forbindelse med bonusen på kapitalbinding. Ved å droppe et prosjekt og redusere kapitalbindingen, kan bonusen økes. Men bedriften risikerer også å gå glipp av lønnsomme prosjekter, ved å innføre bonuser som denne. Samtidig bør det også tenkes på at markedet går i bølgedaler, og at dette kan påvirke bonusutbetalinger. Dessuten vil også motivasjonen og atferden kunne påvirkes negativt ved at bonusen ikke blir nådd, og dette kan oppleves som en straff for de ansatte

5.2 Anbefaling

Avslutningsvis vil vi først svare på underliggende problemstilling, for så å komme med en anbefaling som er basert på analysen og teorien.

"Hvordan står Block Watne sitt nåværende økonomiske styringssystem opp mot beyond budgeting-filosofien?"

Etter grundig analyse av Block Watne kan vi se at det er forskjeller mellom det tradisjonelle styringsverktøyet som benyttes i dag, og beyond budgeting. Blant annet kan vi trekke frem at Block Watne bruker budsjetter, med ett års tidshorisont. Dette går i mot beyond budgeting, hvor man ønsker å frigjøre seg fra kalenderåret og detaljstyringen i budsjettet. Men vi kan allikevel se at det er enkelte likhetstrekk med blant annet desentralisering av ansvar. Samtidig fokuserer de på å ha en åpen og gjennomiktig bedrift, slik at kommunikasjonen er smidig. Hvis vi ser på prinsippene til beyond budgeting, så ser vi som forklart i resultatene at Block Watne spesielt skiller seg fra prinsippene som omhandler planlegging, koordinering og ressurser.

På bakgrunn av dette mener vi det er enkelte områder hvor det foreligger forbedringspotensialer til det nåværende styringssystemet. Derfor vil vi her komme med våre anbefalinger basert på de resultatene vi har fått ut av utredningen. Vår anbefaling er at det kan være fornuftig å implementere en noe mer moderne tankegang. Vi mener ikke nødvendigvis at dere i første omgang bør forkaste alt dere har, for så å innføre beyond budgeting. Men at dere kan plukke opp noen enkelte momenter som kan bidra positivt. Vi vil først anbefale at Block Watne tar et klart strategisk valg i forhold til sin posisjonering i markedet. Her vil vi anbefale å gå for en produkt differensiering-strategi, siden de i sin bedriftsmodell fokuserer på å skille seg ut på produkter og planløsninger.

Videre råder vi Block Watne å stille seg spørsmål om hvorfor de budsjetterer, og hvilken nytte de får fra budsjettet. Dette vil føre til avklaring om budsjettet faktisk er nødvendig, og kan forsvare tids- og ressursbruken. Som et alternativ, så kan Block Watne løsrive seg fra det tradisjonelle kalenderåret og fokusere mer på bruken av rullerende prognoser. Dette vil gjøre det enklere å ha et fremtidsrettet perspektiv og tilpasse seg endringer i markedet. Vi vil også i denne sammenheng anbefale eksternt benchmarking mot nasjonale konkurrenter. På denne måten kan man være tryggere på om resultatene er gode, ved å foreta en relativ sammenligning mot sine konkurrenter.

Vi anbefaler videre at planlegging, koordinering og ressursfordeling forandres i tråd med beyond budgeting-tankegangen. Med dette mener vi at planleggingen forandres til en mer kontinuerlig og inkluderende prosess, ikke én årlig hendelse. Koordineringen bør foregå på en slik måte at samhandlingen skjer mer som en dynamisk og bevegelig prosess. Ressursene bør i følge teorien gjøres tilgjengelig når det foreligger verdiskapende prosjekter, og ikke som en engangshendelse hvert år. Vi vil også råde Block Watne til å gi ansvar og beslutningsmyndighet til sine ansatte, også i dårlige perioder. Samtidig vil vi påpeke at det kan være fornuftig å fortsette med enkelte restriksjoner etter prosjektgodkjenning, for å opprettholde de gode standardiserte avtalene som foreligger og effektiviteten til tømmerne.

Når det gjelder Block Watne sin bruk av bonuser, så vil vi anbefale å få et mer langsiktig perspektiv. Dette kan for eksempel gjøres ved å innføre et bonussystem, der man har en bonusbank hvor opptjent bonus blir satt inn. Det kan for eksempel utbetales 1/3 av den inneværende saldoen hvert år. Dette fører til at man får insentiv til å gjøre en god jobb, men også får et langsiktig perspektiv som sammenfaller med bedriften.

5.3 Kritikk mot oppgaven

Da vi startet å skrive rundt beyond budgeting, så var dette temaet ganske nytt for oss. Det kan derfor tenkes at vi hadde gjort ting annerledes om vi hadde startet å skrive oppgaven i dag, med det kunnskapsnivået vi besitter nå i avslutningsfasen.

I ettertid så ser vi at vi også kunne stilt flere oppfølgingsspørsmål rundt beyond budgeting. Dette tenkte vi ikke på i starten, fordi flere av intervjuobjektene ikke hadde så mye kunnskap rundt dette temaet. Hvis vi hadde hatt mer tid kunne vi også forsøkt å verifisere at det som ble sagt i intervjuer og skrevet i oppgaven, faktisk samstemmer med slik det blir gjort i virkeligheten. Selv om vi har skrevet rett av det som ble sagt på lydbånd, så kunne vi også fått intervjuobjektene til å lese igjennom. Dette for å sikre at den skriftlige formuleringen får frem samme mening som det som ble lagt frem verbalt. Vi burde også ha sendt Benth Eik intervjuguiden på forhånd slik at han hadde fått et bedre grunnlag til å forberede seg. Dette ble ikke gjort siden vi kort tid i forveien stilte han noen av spørsmålene da vi var på besøk.

Til sist så kunne vi også eventuelt intervjuet administrerende direktør for å få et innblikk i hvordan han mener Block Watne bør fremstå. Samtidig kunne vi også intervjuet de to andre controllerne på hovedkontoret.

5.4 Forslag til videre forskning

I denne utredningen fokuserer vi kun på Block Watne som ett enkelt objekt, derfor kunne det være interessant med en videre forskning på andre konkurrenter i samme bransje. På denne måten vil Block Watne få større innsikt i hvordan sine konkurrenter stiller seg til beyond budgeting-filosofien. Dette kan for eksempel gjøres ved å gjennomføre en kvantitativ undersøkelse der de fleste boligbyggerne i bransjen blir inkludert. Gjennom dette vil man få frem bransjens syn på tradisjonelle verktøy og beyond budgeting-filosofien.

Litteraturliste

- Bergstrand, J. (2009). *Accounting for Management Control*. Lund: Studentlitteratur.
- Bjørnenak, T. (2003). Strategisk økonomistyring – en oversikt. *Magma Fagartikler*, 2/2003.
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma Fagartikler*, 4/2010.
- Bjørnenak, T. og Kaarbøe, K. (2011). Dynamiske styringssystemer – hva er det?. *Magma Fagartikler*, 5/2011, 22-30.
- Boye, K., Bjørnenak, T. og Bergstrand, J. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Chan, A. P.C. og Chan, A. P.L. (2004). Key performance indicators for measuring construction success. *Emerald Group Publishing Limited*, Vol. 11, No.2, 203-221.
- Clarke, P. (2007). The Rolling Forecast As a Catalyst for Change. *Accountancy Ireland*, Vol.39, No.5, 22-24.
- Eriksrud, M. S. og McKeown, M. B. (2010). *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Gripsrud, G. og Olsson, U. H. (2000). *Markedsanalyse*. (2.utg). Kristiansand: HøyskoleForlaget.
- Hastings, N. (2010). *Physical Assets Management*. Springer.
- Hjelseth, T. H. og Dahl, I. M. (2012). *Insentiver til ikke-ledende ansatte i norske industribedrifter*. Kongsberg: Høgskolen i Buskerud.
- Hoff, K. G. (2004). *Budsjettering - taktisk økonomistyring*. (3. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G. (2009). *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforlaget.

Hope J. og Fraser. R. (2003). *Beyond Budgeting – How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Massachusetts: Harvard business school press.

ITU (2012) General specifications and KPIs. *ITU Toolkit on Environmental Sustainability*.

Johannessen, A., Kristoffersen, L. og Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. (2. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.

Kaarbør, K., Gooderham, P.N. og Nørreklit, H. (2013). *Managing in Dynamic Business Environments. Between control and autonomy*. Northampton: Edward Elgar.

Kaplan, R. S. og Atkinson, A. A. (1998). *Advanced management accounting*. (3. utg.). New Jersey: Prentice Hall, Inc.

Karlsen, J. T. (2009). *Prosjektledelse – fra initiering til gevinstrealisering*. (3.utg). Oslo: Universitetsforlaget.

Kohn, A. (1993). Why Incentive Plans Cannot Work. *Harvard business review*.

McGregor, D. (1968). *Mennesket og bedriften*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.

Neely, A., Sutcliff, M. og Heyns, H. (2001). *Finance & Performance Management - Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*. Cranfield School of Management and Accenture.

Porter, M. E. (1996). What is strategy?. *Harvard Business Review*, Vol. 74, Issue. 6, 61-78.

Rickards, R. (2006). BEYOND BUDGETING: BOON OR BOONDOGGLE?. *Investment Management and Financial Innovations*. Volume 3, Issue 2, 62-67.

Sending, A. og Tangenes T. (2007). *Driftsregnskap og budsjettering – Økonomi- og virksomhetsstyring*. (2.utg). Bergen: Fagbokforlaget.

Stapenhurst. T. (2009). *The Benchmarking Book – A how-to-guide to best practice for managers and practitioners*. (First edition). Oxford: Butterworth- Heinemann

Zikmund, W.G., Babin, B. J., Carr, J. C. og Griffin, M. (2013). *Business Research Methods*. 9th edition. International Edition. South-Western CENGAGE Learning

Websider

Bogsnes, B. (2012). *Beyond Budgeting – en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor*. Hentet 01.05.2014, fra <http://biblogg.no/2012/10/08/beyond-budgeting-en-styringsmodell-som-tar-virkeligheten-pa-alvor/>

Block Watne. (2014a). *Om Block Watne - fakta*. Hentet 19.05.2014, fra <http://www.blockwatne.no/Om-Block-Watne>

Block Watne. (2014b). *Filosofi*. Hentet 24.01.2014, fra <http://www.blockwatne.no/Om-Block-Watne/Filosofi>

Block Watne. (2014c). *Faste tømrere – fast byggeprosess*. Hentet 24.01.2014, fra <http://www.blockwatne.no/Om-Block-Watne/Virksomheten/Faste-toemrere-fast-byggeprosess>

BWG Homes. (2014a). *Nærmere om segmentene*. Hentet 19.05.14, fra <http://bwghomes.no/no/Investortjenester/Arsrapport-2013/Finansiell-rapport/Narmere-om-segmentene/>

BWG Homes. (2014b). *Block Watne*. Hentet 28.04.2014, fra <http://www.bwghomes.no/no/Vare-merkevarer/BlockWatne/>

Deloitte. (2014). *Tre regler for å oppnå bedre lønnsomhet*. Hentet 29.05.14, fra <http://www2.deloitte.com/no/no/pages/finance/articles/tre-regler.html>

Annet

Bogsnes, B. (2014). *Beyond Budgeting - a management model for new business and people realities*. Statoil.

Heskestad, T. (2014a). *Resultatmåling i et styringsmessig perspektiv*. Forelesnings-slide.

Heskestad, T. (2014b). *Strategisk økonomistyring og beslutningsrelevant informasjon*. Forelesnings-slide.

Heskestad, T. (2014c). BE-406 Forelesningsnotater.

Vedlegg 1 Intervjuguide – Hovedkontor

Nåværende styringsverktøy

- 1.1 Hvilket styringsverktøy bruker dere i dag og hvordan blir deres daglige arbeid styrt av dette styringsverktøyet?
- 1.2 Hvorfor har dere valgt dette?
- 1.3 Hva er målsettingen med deres styringssystem?
- 1.4 Hvordan måler dere effekten av styringssystemet?

Budsjett og prognoser

- 2.1 Hvordan foregår budsjetteringsprosessen (hvem, hva og hvordan)?
- 2.2 Hvor mye tidsbruk går med til å utarbeide prognose/budsjett?
Overstiger kostnadene verdien av arbeidet?
- 2.3 Hvilket tidsperspektiv har dere på prognose/budsjett?
- 2.4 Hvor ofte og når følges budsjett/prognose opp? Hvordan skjer dette? (For eksempel kontinuerlig eller kun i slutten av perioden)

Alternative styringsverktøy

- 3.1 Supplerer dere de nåværende styringsverktøy med andre styringsverktøy?
- 3.2 Har dere vurdert benchmarking?
Hvorfor har det/har det ikke vært aktuelt?
- 3.3 Har dere vurdert beoynd budgeting?
Hvorfor har det/har det ikke vært aktuelt?
- 3.4 Har dere vurdert balansert målstyring?
Hvorfor har det/har det ikke vært aktuelt?
- 3.5 Har dere vurdert KPI?
Hvorfor har det/har det ikke vært aktuelt?

Prestasjoner/ Bonus

- 4.1 Vurderes prestasjoner (bonuser til ansatte) opp mot styringsverktøy?
- 4.2 Hvem setter målene for budsjettet/prognose?
- 4.3 Hvordan påvirker det hvor høyt/lavt budsjett blir satt, med tanke på bonus?

4.4 Hva tenker dere om at atferden til de ansatte kan bli påvirket av bonus?

Kortsiktig- VS langsiktig-tidsperspektiv.

Annet

5.1 Ser du på Block Watne som kostnadsleder eller produkt differensiering? Eventuelt hvorfor?

5.2 Har dere tenkt på hvordan deres styringsverktøy påvirker:

- Kommunikasjonen?
- Økonomiske mål?

5.3 Hva tenker dere om at gjentakelseeffekten (bruk av samme husmodell) kan gå utover nytenkning for å skape nye og kanskje bedre løsninger

5.4 Er det noe eventuelt dere vil tilføye som deres styringsverktøy?

Vedlegg 2 Intervjuguide – Distriktskontor

Budsjett og prognoser

- 1.1 Hvordan blir deres daglige arbeid styrt av budsjett og prognose?
- 1.2 Hvordan fungerer det til deres formål?
- 1.3 Hvordan foregår budsjetteringsprosessen (hvem, hva og hvordan)?
- 1.4 Hvor mye tidsbruk går med til å utarbeide prognose/budsjett?
Overstiger kostnadene verdien av arbeidet?
- 1.5 Hvilket tidsperspektiv har dere på prognose/budsjett?
- 1.6 Hvor ofte og når følges budsjett/prognose opp? Hvordan skjer dette? (For eksempel kontinuerlig eller kun i slutten av perioden)
- 1.7 Hvordan ville dere reagert om dere ikke skullet bruke budsjett og prognoser mer. Men kanskje noe som er annerledes?

Frihet og fleksibilitet

- 2.1 Vil dere si at det styringsverktøyet dere har nå er best tilpasset dere på distriktskontoret for dere for å følge opp prosjektet eller hovedkontoret gjennom at de skal rapportere det videre til eiere/børs? Hvorfor?
- 2.2 Hvor strenge føringer får dere i fra hovedkontoret?
Hvordan opplever dere endringer som kommer i fra HK?
- 2.3 Hvor mye/liten fleksibilitet har dere i arbeidet med prosjekter?
Er dette et problem?

Prestasjoner/bonuser

- 3.1 Vurderes prestasjoner (bonuser til ansatte) opp mot styringsverktøy?
- 3.2 Hvem setter målene for budsjettet/prognose?
- 3.3 Hvordan påvirker det hvor høyt/lavt budsjett blir satt, med tanke på bonus?
- 3.4 Hva tenker dere om at atferden til de ansatte kan bli påvirket av bonus?
Kortsiktig- VS langsiktig-tidsperspektiv.

Annet

4.1 Har dere tenkt på hvordan deres styringsverktøy påvirker:

- kommunikasjonen?
- Økonomiske mål?

4.2 Er det noe eventuelt dere vil tilføye om deres styringsverktøy?