

Beyond Budgeting og Lean i et sammensatt styringssystem

SILJE MARIE GRAM
ELISE AMUNDSEN RAA

VEILEDER
Terje Heskestad

Universitetet i Agder, 2019
Fakultet for Handelshøyskolen ved UiA
Institutt for økonomi



FORORD

Denne masteravhandlingen utgjør 30 studiepoeng. Den er skrevet i forbindelse med avslutning på vårt masterstudium innen økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Vår spesialisering er økonomisk styring.

Det har vært en lærerik og interessant prosess å arbeide med denne avhandlingen. Arbeidet har gitt oss en dypere forståelse innenfor et dagsaktuelt tema som kan være viktig videre i arbeidslivet som venter oss. Vi håper at de som leser avhandlingen vil ha god nytte av den. Vår interesse for temaet har sitt opphav fra forelesninger som omhandlet først og fremst Beyond Budgeting, men også Lean. Med denne bakgrunnskunnskapen ble internship i regi av UiA ekstra interessant. Det var blant annet i denne forbindelse at ideen om teamet oppstod ved å observere starten av Lean-implementering i en bedrift som opererte med det tradisjonelle budsjettet.

Vi vil først rette en stor takk til Terje Heskestad for å være vår veileder og for å ha gitt oss inspirasjon og gode innspill underveis i hele prosessen. Vi har satt stor pris på dette. Vi vil også takke Terje Heskestad og Rafael Heinzelmann for å ha introdusert oss for Beyond Budgeting- og Lean-filosofien gjennom forelesninger. Avslutningsvis vil vi takke bedriftene og tilhørende informanter som stilte opp og tok seg tid til denne studien. Uten dem hadde ikke avhandlingen vært mulig å gjennomføre.

Kristiansand, 03.06.2019

Silje M. Gram

Silje Marie Gram

Elise Raa

Elise Amundsen Raa

SAMMENDRAG

Det finnes flere studier som ser på hvordan styringssystemer og styringsverktøy fungerer isolert sett, men det finnes lite forskning som angår en kombinasjon av styringssystemer (Malmi & Brown, 2008, ss. 287-288). Dette gjelder også kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean. Formålet med vår avhandling er derfor å sammenligne disse to filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, sin funksjon hver for seg og i kombinasjon med hverandre. For å innhente erfaringer og gi dypere forståelse om dette temaet, har vi gjennomført en kvalitativ studie med et eksplorativt design og dybdeintervju. Problemstillingen vår er: *Hvordan utfyller og motvirker styringsverktøyene i Beyond Budgeting og Lean hverandre i et sammensatt styringssystem?*

I denne avhandlingen har vi studert og fremstilt hvilke likheter og ulikheter som finnes mellom Beyond Budgeting og Lean basert på tidligere teori og forskning. Dette teoretiske bidraget har til hensikt å gi en dypere forståelse av de to filosofiene og forskjellene mellom dem. Dette er en sentral del i vår avhandling og videreutvikles ved å trekke inn våre empiriske funn. Ved hjelp av dette har vi trukket linjer mellom likheter og ulikheter som styrker eller svekker kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean. I tillegg har vi analysert filosofiene basert på kontrolltypene presentert i Malmi og Brown sitt rammeverk og Simons sine “Levers of Control”. Basert på dette kom vi frem til at Beyond Budgeting ser ut til å fungere godt alene. Lean har derimot ikke noe svar på økonomisk styring, og må derfor kombineres med styringssystemer som har dette, eksempelvis Beyond Budgeting eller det tradisjonelle budsjettet. Likevel virker det som at kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean, og deres tilhørende styringsverktøy, utfyller hverandre i stor grad og en kombinasjon av disse to filosofiene er derfor det mest gunstige. På bakgrunn av dette omtaler vi Beyond Budgeting og Lean som et godt sammensatt styringssystem.

Gjennom denne studien har vi bidratt til å vise at Beyond Budgeting og Lean fungerer godt sammen og at tilhørende styringsverktøy ikke motarbeider hverandre. Avhandlingen gir både et teoretisk- og et empirisk bidrag. Ved hjelp av tidligere forskning gir vårt teoretiske rammeverk innblikk i og økt forståelse av hvordan Beyond Budgeting og Lean fungerer sammen. Avhandlingens empiriske bidrag er å vise hvordan bedrifter opplever kombinasjonen av filosofiene og styringsverktøyene i praksis.

INNHALDSFORTEGNELSE

Forord	I
Sammendrag	II
Innholdsfortegnelse	III
Figuroversikt	V
Tabelloversikt	V
1. Innledning	1
1.1 Aktualisering	1
1.2 Problemstilling	3
1.3 Avhandlingens oppbygging	4
2. Teoretisk rammeverk	5
2.1 Styringsystemer	5
2.1.1 Malmi og Brown sitt rammeverk	6
2.1.2 Simons sine “Levers of Control”	7
2.2 Balansert målstyring	9
2.3 Beyond Budgeting	11
2.3.1 Innledning	11
2.3.2 Historien bak Beyond Budgeting	14
2.3.3 De tolv prinsippene i Beyond Budgeting	15
2.3.4 Styringsverktøy i Beyond Budgeting	17
2.3.5 Styrker og svakheter ved Beyond Budgeting	19
2.4 Lean	20
2.4.1 Innledning	20
2.4.2 Historien bak Lean	21
2.4.3 Prinsippene i Lean	22
2.4.4 Styringsverktøy i Lean	27
2.4.5 Styrker og svakheter ved Lean	29
2.5 Likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean	30
2.6 Avslutning	35
3. Metode	36
3.1 Vitenskapelig ståsted	36
3.2 Forskningsdesign	38
3.3 Datainnsamling	39
3.4 Utvalgsmetode	42
3.5 Analyse av data	43
3.6 Evaluering av studien	45
3.6.1 Pålitelighet	45
3.6.2 Troverdighet	46
3.6.3 Overførbarhet	47
3.6.4 Bekreftbarhet	47
3.7 Etske avveininger	48
3.8 Avslutning	49

4. Presentasjon av empiriske funn	50
4.1 Beyond Budgeting	50
4.1.1 Endringer som følge av Beyond Budgeting	50
4.1.2 Fordeler ved Beyond Budgeting	53
4.1.3 Ulemper og utfordringer ved Beyond Budgeting	54
4.1.4 Styringsverktøy i Beyond Budgeting	56
4.2 Lean	59
4.2.1 Endringer som følge av Lean	59
4.2.2 Fordeler ved Lean	61
4.2.3 Ulemper og utfordringer ved Lean	62
4.2.4 Styringsverktøy i Lean	65
4.3 Kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean	67
4.3.1 Målet med å kombinere Beyond Budgeting og Lean	67
4.3.2 Endringer som følge av kombinasjonen	68
4.3.3 Fordeler, ulemper og utfordringer ved kombinasjonen	69
4.3.4 Likheter og ulikheter mellom filosofiene i en kombinasjon	70
4.3.5 Styringsverktøy i kombinasjonen	71
4.3.6 Hvordan Beyond Budgeting og Lean utfyller og motvirker hverandre i en kombinasjon	73
4.4 Avslutning	76
5. Analyse	77
5.1 Hvilke likheter og ulikheter har Beyond Budgeting og Lean?	78
5.2 Hvordan fungerer Beyond Budgeting uten Lean?	84
5.3 Hvordan fungerer Lean uten Beyond Budgeting?	86
5.4 Hvordan fungerer kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean?	88
5.5 Avslutning	91
6. Konklusjon	92
7. Litteraturliste	95
Vedlegg	101
Vedlegg 1: De 14 prinsippene i Lean	101
Vedlegg 2: Spørsmål som ble stilt under intervjuene	102
Vedlegg 3: Refleksjonsnotat av Silje Marie Gram	104
Vedlegg 4: Refleksjonsnotat av Elise Amundsen Raa	107

FIGUROVERSIKT

Figur 1: Malmi og Brown (2008) sitt rammeverk.....	7
Figur 2: Simons (1995) sine “Levers of Control”.....	9
Figur 3: Balansert målstyring.....	10
Figur 4: McGregor sin teori x og teori y i tilknytning til Beyond Budgeting.....	12
Figur 5: Beyond Budgeting og det tradisjonelle budsjettets tre formål.....	13
Figur 6: Ressurseffektivitet kontra flyteffektivitet.....	23
Figur 7: Visuell kontroll illustrert ved et eksempel.....	26

TABELLOVERSIKT

Tabell 1: Sammenstilling av likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean.....	31
Tabell 2: Bedrift- og informantoversikt.....	44
Tabell 3: Likheter, ulikheter, styrker og svakheter ved Beyond Budgeting og Lean.....	77
Tabell 4: Beyond Budgeting og Lean basert på Malmi og Brown og Simons sine rammeverk.....	84

1. INNLEDNING

1.1 Aktualisering

Det finnes mye forskning på styringssystemer individuelt. Det finnes imidlertid betydelig mindre litteratur som omhandler styringssystemer i kombinasjon, fordi det er vanskeligere å studere (Malmi & Brown, 2008, ss. 287-288). Videre finnes det få studier som omhandler Beyond Budgeting (heretter forkortet til BB) og Lean i en kombinasjon. Dette til tross for at Simons poengterer at man må forlate tanken om at “one-size-fits-all-systemer”, da det ikke er tilstrekkelig med kun ett styringssystem (Gjønnes & Tangenes, 2015, s. 366). Malmi og Brown (2008) påpeker av samme grunn at styringssystemer må studeres som en “pakke” og ikke individuelt (s. 287). Dette bekreftes også av Chenhall (2003, s.131). Malmi og Brown (2008) hevder videre at styrken ved deres rammeverk er det brede aspektet av styringssystemer som en pakke, fremfor en dyp diskusjon om individuelle systemer (s. 291). I vår avhandling vil vi derfor se på hvordan BB og Lean fungerer i kombinasjon, altså i et sammensatt styringssystem.

Beyond Budgeting oppstod som et svar på kritikken av det tradisjonelle budsjettet (Bjørnenak, 2010). Filosofien er mer tilpasset dagens dynamiske marked, ved blant annet å ha fokus på å delegerer beslutningsmyndighet og være adaptiv i skiftende omgivelser (Gjønnes & Tangenes, 2015, ss. 352-353; Heinzelmann, 2015, s. 96). For å få dette til definerte Hope and Fraser 12 prinsipper som gir organisasjoner hjelp og veiledning til å gjennomføre nødvendige endringer (BBRT, 2016; Bogsnes, 2012a, s. 7). På denne måten kan organisasjoner utvikle seg fra det tradisjonelle styringsregime som var rigid og statisk, til å ha mer fleksibel styring (Heskestad, 2014; Lem, 2009a).

Lean har sitt opphav fra Toyota Production Systems, som ble utviklet etter andre verdenskrig. Det var først mange tiår senere at produksjonsmetoden fikk ny oppmerksomhet og begrepet “Lean” ble introdusert (Womack, Jones, & Roos, 1990, s. 50). Lean-filosofien har totalt 14 prinsipper. De fem viktigste prinsippene går ut på å skape flyt i verdikjeden ved å eliminere sløsing og skape sug, jobbe kontinuerlig med forbedring og sist, men ikke minst, å maksimere kunde verdi (Womack & Jones, 2003, ss. 15-28). Hovedelementene er dermed å øke kunde verdi ved å skape en mest mulig knirkefri produksjon eller tjeneste som kontinuerlig forbedres.

For å kunne se hvordan BB- og Lean-filosofien fungerer i kombinasjon er det naturlig å se nærmere på likheter og ulikheter mellom filosofiene. Det er flere fremtredende likheter mellom BB og Lean. For det første fokuserer begge filosofiene på involvering av ansatte, enten direkte eller indirekte, gjennom delegering av beslutningsmyndighet (Gjønnes & Tangenes, 2015, ss. 352-353; Tillema & Steen, 2015, s. 69). For det andre fokuserer BB og Lean på å ha ressurser tilgjengelig for å muliggjøre rask tilpasning til dynamiske markeder (Hope & Fraser, 2003a, s. 70; Modig & Åhlström, 2014, ss. 1-4). I tillegg møter ofte organisasjoner motstand fra ansatte ved implementering av filosofiene (Hoff, 2016, s. 200; Wig, 2014, ss. 36-37).

Videre har BB og Lean også noen ulikheter. De har blant annet ulikt syn på effektivitet, hvor BB har fokus på å være ressurseffektiv og Lean har fokus på å være flyteffektiv (Bogsnes, 2012a, ss. 3-14; Saxer & Rølvåg, 2018, s. 71; Womack & Jones, 2003, ss. 21-24). I tillegg har filosofiene ulikt syn på planlegging (Alukal, 2007, s. 69; Hope & Fraser, 2003b, s. 70). Det er også verdt å nevne at det kun er BB som har det økonomiske perspektivet i form av verktøy som hjelper virksomheter med målsetting, lage prognoser og allokering av ressurser (Bogsnes, 2012a, s. 8).

Fremstillingen av likheter og ulikheter er et viktig teoretisk bidrag til vår avhandling da det gir en dypere forståelse for filosofiene og viser forskjellene mellom dem. Det er viktig å kartlegge likheter og ulikheter, men det essensielle er å finne ut om likhetene og ulikhetene har en positiv eller negativ effekt på kombinasjonen av BB og Lean i et sammensatt styringssystem. BB og Lean har flere fellestrekk, og man kan si at begge filosofiene hjelper organisasjoner å tilpasse seg dagens dynamiske og raskt endrende markeder (Alukal & Manos, 2006, s. 10; Gjønnes & Tangenes, 2015, s. 643; Heinzelmann, 2015, s. 96).

Til tross for at begge filosofiene oppstod i løpet av forrige århundre er det først i det siste tiåret at de har blitt populære i Norge (Storsveen, 2015, s. 64). I dag er BB og Lean et slags "moteord" blant virksomheter, og det er derfor aktuelt å studere hvordan filosofiene fungerer i praksis (Saxer & Rølvåg, 2018, s. 70). Tidligere har det ikke vært like mye fokus på å studere helhetlige styringssystemer. Det er først de siste årene at man har fått øynene opp for å undersøke hvordan styringsverktøy fungerer sammen i kombinasjon (Grabner & Moers, 2013, s. 407). En studie

som ser på kombinasjonen av BB og Lean, og deres tilhørende styringsverktøy, er derfor aktuell. Avhandlingen vil være interessant for dem som ønsker å lære om de to filosofiene, samt for virksomheter som ønsker å forbedre seg og implementere enten en av filosofiene eller begge i en kombinasjon.

1.2 Problemstilling

I denne studien ønsker vi å ta for oss hvordan Beyond Budgeting og Lean fungerer sammen og kombineres, både basert på teori og empiri. Studien gjennomføres ved å undersøke hvordan kombinasjonen av de to filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, fungerer i tre norske bedrifter. Ved hjelp av studien vil vi belyse problemstillingen vår som er:

Hvordan utfyller og motvirker styringsverktøyene i Beyond Budgeting og Lean hverandre i et sammensatt styringssystem?

Vi har utarbeidet fire forskningsspørsmål som vi vil ta utgangspunkt i for å besvare problemstillingen vår. Disse forskningsspørsmål er som følger:

- Hvilke likheter og ulikheter har Beyond Budgeting og Lean?
- Hvordan fungerer Beyond Budgeting uten Lean?
- Hvordan fungerer Lean uten Beyond Budgeting?
- Hvordan fungerer kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean?

Med et sammensatt styringssystem mener vi kombinasjonen av systemer bestående av ulike typer mekanismer. I denne sammenheng refererer “systemer” til filosofiene BB og Lean (Gjønnes & Tangenes, 2015, s. 369). Ordet “implementering” av BB og Lean blir brukt gjennom hele avhandlingen. Dette ordet brukes av praktiske årsaker for å enkelt beskrive anvendelse og iverksettelse av filosofiene. Verken BB eller Lean kan bli fullstendig implementert da dette er filosofier hvor man kontinuerlig forbedrer seg og er adaptiv i skiftende omgivelser. Vi vil derfor oppklare at filosofiene aldri blir “implementert” i ordets rette forstand. I det videre vil vi benytte både organisasjon og virksomhet om hverandre uten at den varierende bruken er ment å antyde en forskjell mellom de to begrepene. I tillegg bør det nevnes at vi i studien måtte sette en begrensning på grunn av avhandlingens omfang. Vi har derfor valgt å se bort fra belønningssystemer, da dette er et såpass omfattende tema.

1.3 Avhandlingens oppbygging

Denne avhandlingen består av totalt syv kapitler inklusiv dette kapittelet, hvor vi tar opp aktualiseringen av temaet og beskriver problemstillingen. I kapittel 2 tar vi for oss teori og tidligere forskning som er relevant for studien. I dette kapittelet benyttes også teori for å fremstille en oversikt over likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean. I kapittel 3 forklares våre metodiske valg og i kapittel 4 presenteres våre empiriske funn. Videre drøftes våre empiriske funn opp mot vårt teoretiske rammeverk med utgangspunkt i forskningsspørsmålene i kapittel 5. Drøftelsen rundt forskningsspørsmålene blir sammensatt til en konklusjon på vår problemstilling i kapittel 6. I dette kapittelet forklarer vi også avhandlingens bidrag og gir forslag til videre forskning. Litteraturliste vises i kapittel 7.

2. TEORETISK RAMMEVERK

I dette kapitlet skal vi ta for oss relevant teori for vår studie. Formålet er å gi nødvendig grunnkunnskap for å kunne sammenligne Beyond Budgeting og Lean, og deres tilhørende styringsverktøy. Vi vil først gi en kort introduksjon til styringssystemer, herunder Malmi og Brown (2008) og Simons (1995) sine rammeverk. Deretter vil vi presentere balansert målstyring, samt BB- og Lean-filosofien hver for seg. Vi går da nærmere inn på historien, prinsippene, styringsverktøyene, samt styrker og svakheter ved filosofiene. Vi avslutter teorikapitlet med å trekke frem likheter og ulikheter mellom BB og Lean, noe som vil være et viktig utgangspunkt for vår videre analyse.

2.1 Styringssystemer

En organisasjons økonomistyring er helt avhengig av å bruke styringsverktøy for å kontrollere og definere prestasjoner. Hvilke verktøy som brukes avhenger av virksomhetens mål og strategi. Hvert verktøy har forskjellige eller overlappende formål som sammen utgjør virksomhetens styringssystem(er). Det finnes flere definisjoner av styringssystemer, hvor en av dem er av Simons (1995) som definerer styringssystemer som formelle, informasjonsbaserte rutiner og prosedyrer som ledere bruker for å opprettholde eller endre handlingsmønster i organisasjonen (s. 5).

Som tidligere nevnt er det få studier om hvordan styringsverktøy fungerer i kombinasjon. Det er likevel essensielt å ha god kunnskap om hvordan verktøyene fungerer sammen for å kunne skape et best mulig sammensatt styringssystem i organisasjonen. Et styringsverktøy kan fungere godt alene, og samtidig fungere dårlig i kombinasjon med andre verktøy. Det kan også fungere godt i én organisasjon, og mindre godt i en annen. Det er derfor ikke et fasitsvar på hvordan en virksomhet skal kunne utvikle det perfekte styringssystemet. Et styringssystem er nyttig dersom det øker ansattes trivsel, gir grunnlag til å ta bedre beslutninger og oppnå organisatoriske mål (Chenhall, 2003, s. 132). Det finnes mye teori om styringsverktøy og styringssystemer, og blant de mest kjente er rammeverket til Malmi og Brown og Simons sine fire "Levers of Control". I det følgende skal vi ta for oss disse to rammeverkene.

2.1.1 Malmi og Brown sitt rammeverk

Malmi og Brown (2008) mener at det ofte finnes flere styringssystemer i en organisasjon med ulike formål. Dersom disse med hensikt koordineres sammen, kan man kalle det for ett styringssystem. Malmi og Brown kaller det for “styringssystem som en pakke”, da de mener kontroll i sin helhet ikke bør defineres som ett enkelt system, men som en pakke av systemer. De påpeker videre at styrken med typologien ligger i det brede omfanget av kontroller i stedet for en utdypende diskusjon av individuelle systemer (s. 291). I dette rammeverket er styringssystemer delt inn i fem typer kontroller; planning control, cybernetic controls, reward and compensation, cultural controls og administrative controls.

Den første typen er “planleggingskontroller” og brukes til å sette mål, kommunisere forventet innsats og oppførsel, samt veien for å nå målene. I denne kontrollen skiller rammeverket mellom kortsiktige mål for taktiske hensikter og langsiktig planlegging for strategiske hensikter.

Den andre typen kontroll, “kybernetiske kontroller”, fungerer som et styringssystem dersom det brukes til å linke oppførsel opp mot mål og for å finne variasjon mellom faktisk og forventet prestasjon. Det deles her inn i budsjetter, finansielle mål, ikke-finansielle mål og hybrider. Med hybrider menes både ikke-finansielle og finansielle målinger slik som for eksempel i balansert målstyring. Dette kommer vi tilbake til under delkapittel 2.2 Balansert Målstyring.

Den tredje typen kontroll, “belønninger”, brukes for å motivere ansatte og dermed sørge for økt og riktig ytelse. Vi går ikke nærmere inn på denne typen kontroll i løpet av avhandlingen som tidligere begrunnet i innledningen.

Den fjerde typen kontroll er “Administrativ kontroll”. Dette er en type kontroll hvor man ved hjelp av styrings- og organisasjonsstruktur, regler og prosedyrer kan kontrollere og bestemme hvordan arbeidsoppgaver skal utføres. Organisasjonsstrukturen kan være en viktig kontrollenhet fordi man ved å strukturere organisasjonen på en bestemt måte kan oppmuntre til bestemte typer interaksjoner mellom ansatte.

Til slutt mener Malmi og Brown at kultur i organisasjonen kan fungere som en type kontroll dersom den brukes til å påvirke oppførsel. For å påvirke organisasjonens kultur benyttes verdier, symboler og klaner, også kalt subkulturer. I tillegg trekkes opplæring av ansatte frem som enda et alternativ til kulturell kontroll (Malmi & Brown, 2008, ss. 291-294). Alle de overnevnte typer kontroller i Malmi og Brown sitt rammeverk er illustrert i figuren under.

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

Figur 1: Malmi og Brown (2008) sitt rammeverk (s. 291)

2.1.2 Simons sine “Levers of Control”

Simons (1995) har presentert et kjent rammeverk som kalles “Levers of Control”. Dette er av mange innen akademia betraktet som det viktigste bidraget til virksomhetsstyringslitteraturen i løpet av de to siste tiårene (Gjønnes & Tangenes, 2015, s. 363). Simons fokuserer på hva som er effektiv styring og hvordan organisasjonen sørger for at kontroll tilpasses til hvordan virksomheten fungerer, samt skaper verdi. Rammeverket er for lederne i organisasjonen og handler i hovedsak om implementering og kommunikasjon av strategi. Rammeverket er med andre ord ikke for å koordinere og å regulere aktiviteter i den operative delen av organisasjonen (Simons, 1995, s. 5).

Simons deler kontroll inn i tre nivåer, hvor det første nivået er virksomhetens strategi. Det neste nivået består av fire styringsobjekter som må analyseres og forstås; kjerneverdier, risikoer som må unngås, kritiske prestasjonsfaktorer og strategiske usikkerheter. Det tredje og siste nivået er de fire systemene for å få kontroll, herav “Levers of Control”. Systemene “holdninger” og “interaktiv kontroll” og representerer kreativitet og inspirerende krefter. De to andre systemene

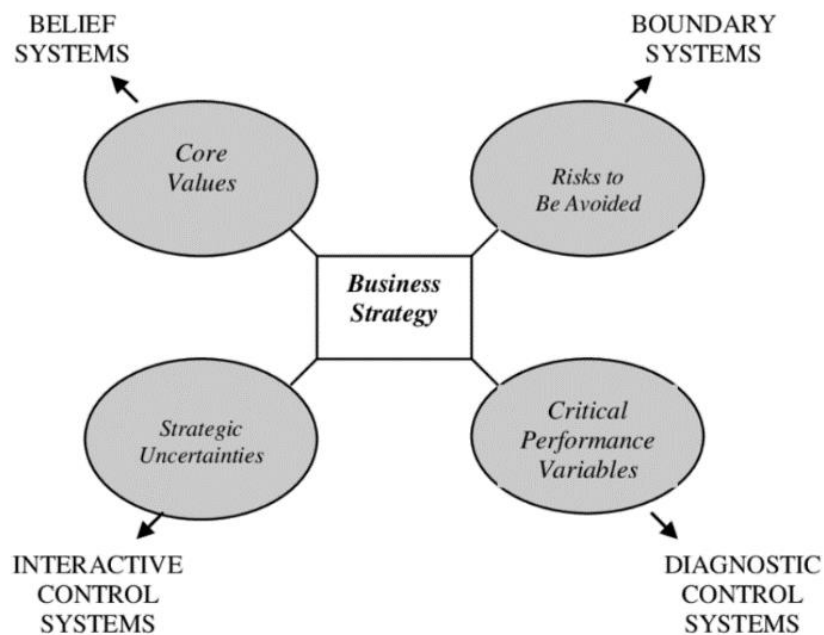
er “grenser” og “diagnostisk kontroll” og brukes for å sette begrensninger og sørge for at ordrer overholdes. Alle systemene virker samtidig, men med forskjellig hensikt. Det er derfor viktig å sette søkelys på alle på samme tid (Simons, 1995, ss. 7-8).

Det første av de fire systemene er “holdninger”, og er en samling av organisatoriske faktorer som ledere kommuniserer på en formell. Dette er for å forsterke virksomhetens grunnidé, verdier og retning. Systemet brukes altså for å inspirere og gi veiledning for nye muligheter. Man skal da bruke verdier, normer og kulturelle og menneskelige relasjoner for å skape foretrukket oppførsel (Simons, 1995, s. 34).

Det andre systemet er “grenser” som setter viktige grenser for aktiviteter som er motivert av systemet, “holdninger”. Dette brukes for å tillate kreativitet, men innenfor definerte grenser. Grensene settes ved hjelp av formelle regler, forbud og sanksjoner. Systemet brukes med andre ord til å forklare og spesifisere hvilke resultater organisasjonen ønsker å oppnå og hvor man ønsker å ende (Simons, 1995, ss. 39-40).

Det tredje systemet er “diagnostisk kontroll”, som brukes for å motivere, veilede, kontrollere prestasjoner, samt skape effektiv ressursutnyttelse. Dette systemet brukes også for å sørge for at avgjørelser blir tatt basert på organisasjonens overordnede mål. Verktøyene som trekkes frem som eksempler er budsjetter, målsystem, prosjekt-, strategi- og inntektssystemer (Simons, 1995, s. 59).

Det fjerde og siste systemet er “interaktiv kontroll”, som benyttes for å stimulere organisatorisk læring og fokus på organisatoriske usikkerheter, og inspirasjon til nye ideer og strategier. Ved hjelp av dette kan organisasjonen agere ved oppståtte muligheter og trusler. I denne sammenheng benyttes ulike planleggingssystemer (Simons, 1995, ss. 91-93). De tre nivåene av kontroll, inklusiv “Levers of Control” illustreres i figuren under.



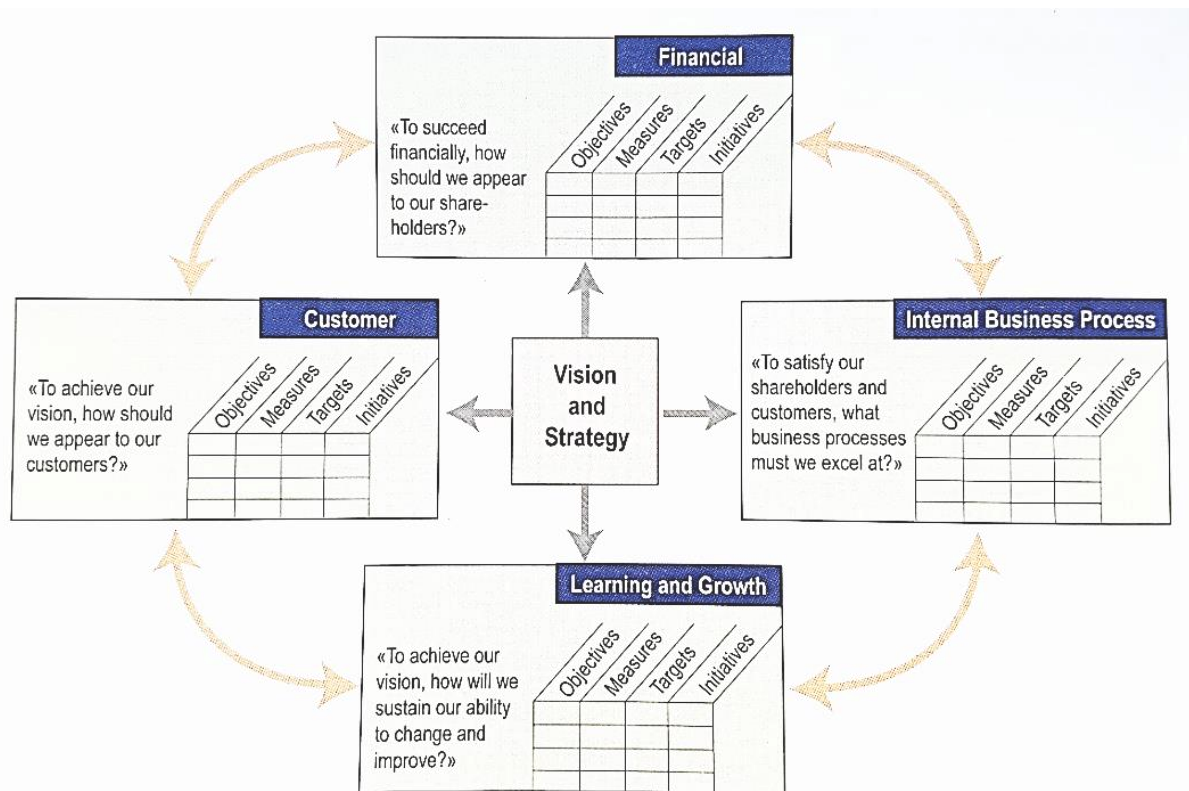
Figur 2: Simons (1995) sine "Levers of Control" (s. 7)

2.2 Balansert målstyring

Balansert målstyring, også kalt Balanced Scorecard, ble presentert av Kaplan og Norton i 1992 gjennom en artikkel i Harvard Business Review. Modellen ble utviklet som et styrings- og måleverktøy for både finansielle og ikke-finansielle målinger, da begge perspektivene er viktige for å opprettholde lønnsomheten i en virksomhet på lang sikt (Hoff, 2016, s. 313; Hoff & Holving, 2002, s. 133). I tillegg er modellens grunnleggende idé å gi bedre grunnlag for å koble virksomhetens visjon og strategi opp mot benchmarking (Hoff, 2016, s. 313; Hoff & Holving, 2002, s. 26; Horngren, Datar, & Rajan, 2015, s. 498). Formålet med balansert målstyring er altså å gi ledelsen et bredere grunnlag for sine beslutninger enn det som tidligere har blitt brukt av informasjon (Hoff & Holving, 2002, s. 133). Modellen fokuserer på både fortid og fremtid, og brukes i dag som et styringsverktøy for å implementere og å følge opp virksomhetens strategi (Hoff, 2016, ss. 313-314).

Det overordnede målet med balansert målstyring er at virksomheten skal skape verdi på lang sikt (Hoff & Holving, 2002, s. 133). Modellen vurderer utviklingen til virksomheten gjennom fire ulike styringsperspektiver. Disse er finansperspektivet, kundeperspektivet, interne prosesser-perspektivet, samt læring og vekst-perspektivet. Finans- og kundeperspektivet

knytter seg til eksterne krav, og handler om det organisasjonen skal levere, eksempelvis hva som kreves for å maksimere eierens verdier og hvilke kundekrav som må oppnås for at virksomheten skal nå sine markedsmessige mål. Både styringsperspektivet interne prosesser og styringsperspektivet læring og vekst, går under kategorien interne virkemidler, og innebærer organisasjonens løsninger på de krav som stilles. Disse uttrykker hvilke operative, innovative, organisatoriske og medarbeiderrelaterte prosesser som må beherskes dersom eierens og kundenes krav skal være oppfylt. Med andre ord representerer de ulike styringsperspektivene hvert sitt sett med strategiske delmål, hvor delmålene er stilt opp i årsak-virkning-sammenheng. Virksomhetens komplette strategi blir da altså summen av alle de strategiske delmålene (Hoff, 2016, ss. 319-328; Hoff & Holving, 2002, ss. 91-102; Horngren et al., 2015, ss. 498- 502; Husby & Løvlie, 1998). Alle styringsperspektivene vises samlet i figuren under.



Figur 3: *Balansert målstyring* (Hoff, 2016, s. 314)

Dersom balansert målstyring blir implementert på korrekt måte medfører det flere fordeler for virksomheten. For det første vil styringsverktøyet gi en dypere innsikt og en bedre forståelse for faktorene bak fremtidige økonomiske resultater. I tillegg bidrar balansert målstyring til å kommunisere konkretisert visjon og strategi ut til alle ansatte. Dette gjør at de ansatte i større

grad bidrar til å realisere virksomhetens overordnede mål, fordi hver enkelt ansatt vet hva som forventes og hva som skal til for å oppnå nettopp dette. Sist, men ikke minst, hjelper balansert målstyring ledelsen å evaluere de strategiske valgene som har blitt gjort gjennom regelmessig rapportering (Husby & Løvlie, 1998).

Det er mange fordeler ved bruk av balansert målstyring, men det må også poengteres at det kan være utfordrende å få modellen til å fungere. En utfordring som ble trukket frem av Nair (2004) er at dersom balansert målstyring ikke blir en del av de ansattes hverdag vil modellen bli benyttet på feil grunnlag. Den vil da brukes for å tøyne grenser og anvendt som en måte å se bra ut på papiret fremfor å bruke balansert målstyring slik det er tiltenkt, altså å se helheten (s. 208). I tillegg er det fare for at bedriften ser på implementeringen av balansert målstyring som en bryter som slås på, og glemmer at det er en krevende prosess hvor opplæring er essensielt (Nair, 2004, ss. 211, 213)

Balansert målstyring er en modell som er utviklet for å imøtekomme tradisjonell økonomirapportering. Hensikten er med andre ord å bedre den tradisjonelle virksomhetsstyringen. Dette er likt som i Beyond Budgeting, og balansert målstyring blir i flere tilfeller benyttet som et verktøy i filosofien (Bogsnes, 2012a, s. 14; Hope & Fraser, 2000, s. 34). Vi har likevel valgt å presentere dem hver for seg da de har ulikt opphav. I det følgende skal vi gå nærmere inn på BB-filosofien, hvor balansert målstyring også blir nevnt som et verktøy.

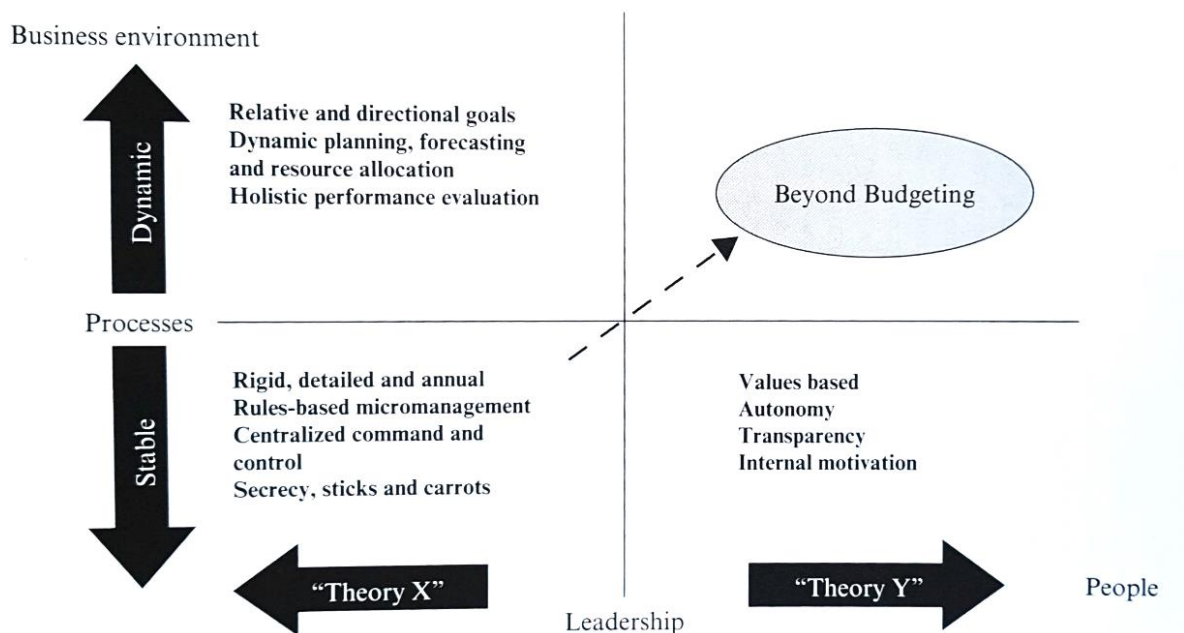
2.3 Beyond Budgeting

2.3.1 Innledning

Beyond Budgeting er en ledelses- og styringsfilosofi og defineres som et sett av veiledende prinsipper. Dersom disse prinsippene blir fulgt vil det gjøre det mulig for organisasjoner å styre ytelse og desentralisere beslutningsprosessen uten behov for det tradisjonelle budsjettet (Hope & Fraser, 2003b, s. 212). Delegert beslutningsmyndighet står derfor sentralt i BB (Gjønnes & Tangenes, 2015, ss. 352-353). Visjonen til BB er å få frem ytelsespotensialet til virksomheten ved å unngå å havne i en årlig prestasjonsfelle, som kan skje ved bruk av det tradisjonelle budsjettet, samt gi de ansatte mulighet til å utfordre seg selv (Hope & Fraser, 2003b, s. 37). BB

skal med andre ord gjøre det mulig for organisasjoner å forstå sine suksessfaktorer og være adaptiv i uforutsigbare omgivelser (Heinzelmann, 2015, s. 96).

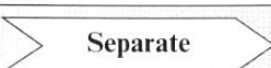




BB-filosofien vokste frem som et svar på kritikken av det tradisjonelle budsjettet og “command-and-control”-regimet. Den tradisjonelle og byråkratiske lederstilen ble blant annet kritisert under Johnson og Kaplan sin Relevance Lost-debatt. De fokuserte på problemer ved deler av styringssystemet som kalkyler og ekstern rapportering. Løsningen var, ifølge Johnson og Kaplan, å forbedre finansielle prestasjonsmål, samt å bruke flere ikke-finansielle nøkkeltall og balansert målstyring (Bjørnenak, 2010). Videre kritiserer også McGregor den tradisjonelle styremåten ved å definere noe han kalte for teori x og teori y. Teori x korrelerer med tradisjonell styring, hvor arbeidstakerne er avhengig av å bli fortalt hva de skal gjøre med klare retningslinjer fra ledelse for å kunne gjennomføre jobben. Dette fører til mindre motivasjon på arbeidsplassen. McGregor presenterer teori y som en bedre lederstil. Teori y går ut på at arbeidstakere får økt motivasjon til å yte sitt beste dersom vedkommende får mulighet til å ta ansvar for å ta beslutninger på vegne av organisasjonen (McGregor, 1960, ss. 464-467). McGregor sin forskning i tilknytning til BB illustreres i figuren under.



Figur 4: McGregor sin teori x og teori y i tilknytning til Beyond Budgeting (Bogsnes, 2012b, s. 21)

I tillegg til den byråkratiske lederstilen ble det tradisjonelle budsjettet kritisert for å være tidkrevende, detaljfokuserte og gi sentralisert beslutningsevne (Heskestad, 2014; Lem, 2009a). Det måles både finansielt og operasjonelt, og har som formål å definere grunnlag for målsetting, lage prognoser for en forventet utvikling og allokere ressurser. I og med at det tradisjonelle budsjettet kombinerer alle tre formålene til ett tallsett, og dermed ett verktøy, er det vanskelig å identifisere årsaken til problemene som foreligger i organisasjonen (Bogsnes, 2012a, s. 8). På bakgrunn av at det tradisjonelle budsjettet er såpass komplekst, blir det betraktet som statisk og dermed dårlig tilpasset dagens globale og dynamiske verden (Bogsnes, 2016, ss. 4-7; Hope & Fraser, 2000, ss. 30-35; Lem, 2009a). I tillegg har det tradisjonelle budsjettet større fokus på å redusere kostnader fremfor å skape verdi for virksomheten (Bjørnenak, 2010; Bogsnes, 2012a, s. 11).

BB har de samme tre formålene som det tradisjonelle budsjettet, men som svar på kritikken nevnt ovenfor, er formålene delt opp i tre separate prosesser. Dette gjør at hvert formål kan fungere optimalt uten negative konsekvenser fra de to andre. På denne måten vil hver av prosessene, og derav tilhørende verktøy, ha mindre omfang, samt være mindre tidkrevende å utarbeide, og dermed være mer dynamiske (Bogsnes, 2012a, s. 8; 2012b, s. 12; Heinzelmann, 2015, s. 97; Heskestad, 2014). Totalt sett vil verktøyene som benyttes måle andre aspekter enn bare kostnader, og dermed føre til mer fokus på verdiskaping for virksomheten. Dette illustreres i figuren under.

	Step 1	Step 2
The budget purposes	 Separate	 Improve
Budget= <ul style="list-style-type: none"> • Target • Forecast • Resource allocation “Same number – conflicting purposes”	<div style="display: flex; align-items: center;">  <div> Target What we want to happen </div> </div> <div style="display: flex; align-items: center;">  <div> Forecast What we think will happen </div> </div> <div style="display: flex; align-items: center;">  <div> Resource allocation </div> </div> “Different numbers”	<ul style="list-style-type: none"> • Inspiring and motivating • Relative where possible • Holistic performance evaluation <ul style="list-style-type: none"> • Unbiased – expected outcome • Limited detail <ul style="list-style-type: none"> • Dynamic – no annual allocation • KPI targets, mandates, decision gates and decision criteria • Trend monitoring “Event driven – not calendar driven”

Figur 5: *Beyond Budgeting* og det tradisjonelle budsjettets tre formål (Bogsnes, 2012b, s. 14)

I det følgende skal vi først ta for oss historien bak BB-filosofien. Deretter skal vi gå nærmere inn på de tolv prinsippene i BB. Etter det vil vi nevne de mest sentrale styringsverktøyene i filosofien, før vi avslutningsvis ser på styrker og svakheter i BB.

2.3.2 Historien bak Beyond Budgeting

Kritikken av det tradisjonelle budsjettet strekker seg tilbake til 1960-tallet. Allerede i begynnelsen av 1970-tallet avskaffet Svenska Handelsbanken det tradisjonelle budsjettet og implementerte i stedet Beyond Budgeting-prinsipper (Lem, 2009a). Dette var blant de første tiltakene Wallander innførte etter at han inntrådte som administrerende direktør i organisasjonen. På grunn av denne endringen regnes Wallander som en pioner innen BB-filosofien og Svenska Handelsbanken har vært en av verdens mest kostnadseffektive banker siden (Bjørnenak, 2010; Bogsnes, 2016, s. 74; Hope & Fraser, 2003b, s. 113). De har i tillegg, trolig på grunn av implementeringen, klart seg bedre enn sine konkurrenter under tidligere bankkriser, både på 1980-tallet og i 2008 (Bjørnenak, 2010; DeWaal, 2015, s. 58; Heskestad, 2014).

Bogsnes betegnes som den andre pioneren av BB-filosofien. Fra 1990-tallet arbeidet han kontinuerlig for å avskaffe det tradisjonelle budsjettet, både i Borealis og i Equinor (Statoil) (Bjørnenak, 2010). Borealis avskaffet det tradisjonelle budsjettet i 1995, og i 2005 fikk Bogsnes også gjennomslag i Equinor (Bogsnes, 2012a, s. 7; 2012b, s. 25; 2016, s. 125). I 2010 ble i tillegg kalenderen avskaffet i Equinor som en del av formålet om å bli mer fleksible og dynamiske (Bogsnes, 2012b, s. 26). Bogsnes sin kritikk handler ikke bare om å avskaffe det tradisjonelle budsjettet, men også om hvordan man utøver styring og samspill mellom ulike nivåer i organisasjonen (Bjørnenak, 2010; Heskestad, 2014). Hensikten med BB er, ifølge Bogsnes (2016), å skape smidigere og mer humane organisasjoner da dette er nødvendig for å være konkurransedyktig i dagens samfunn. En slik overgang krever en radikal endring i tradisjonell ledelse, noe som igjen innebærer endringer i budsjettprosessen (s. 4). Mer humane organisasjoner samsvarer i stor grad med McGregors teori y, hvor arbeidstakere ses på som ressurser som er i stand til å løse problemstillinger selvstendig (McGregor, 1960, ss. 464-467).

2.3.3 De tolv prinsippene i Beyond Budgeting

Hope og Fraser er to av dem som har stått sentralt i utviklingen av Beyond Budgeting-filosofien. De reiste rundt og intervjuet virksomheter som var i gang med administrative endringer for å avskaffe det tradisjonelle budsjettet. Basert på fellestrekkene de fant i observasjonene formulerte de tolv prinsipper, og navnet “Beyond Budgeting” ble til. Disse prinsippene ble en slags rød tråd på hva organisasjonene ønsket å utbedre og hva som måtte gjøres for å gjennomføre endringene (Bogsnes, 2012a, s. 7).

De tolv prinsippene er ingen regelrett oppskrift, men heller en beskrivelse som går ut på å bedre prestasjoner ved hjelp av mer dynamiske og menneskelige organisasjoner (Bogsnes, 2012a, s. 8; 2012b, s. 20; 2016, s. 72; Heskestad, 2014). De tolv prinsippene er delt i to dimensjoner, hvor de seks første kalles “ledelsesprinsipper” og de seks siste kalles “prosessprinsipper” (BBRT, 2016; Bogsnes, 2016, s. 69; Rickards, 2006, s. 64). Alle prinsippene må bli sett i sammenheng, da en sentral tanke i BB er at det må være sammenheng mellom hva som blir sagt og hva som blir gjort for å lykkes (Bogsnes, 2016, s. 71; Hope & Fraser, 2003b, s. 28). Prinsippene har endret både navn og rekkefølge over tid, men budskapet har forblitt det samme (Bogsnes, 2016, ss. 69-70). Innholdet i de ulike prinsippene som presenteres under er hentet fra Hope and Fraser og siste utgave Beyond Budgeting Round Table (BBRT) sin versjon fra 2016 (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003b).

Ledelsesprinsipper

Ledelsesprinsippene tar for seg hvordan ledelsen kan skape en desentralisert, fleksibel og dynamisk organisasjon og videre forbedre organisasjonskulturen (DeWaal, 2015, s. 56; Rickards, 2006, s. 64):

- *Purpose:* Dette prinsippet handler om å gi de ansatte en mening med arbeidet og på den måten skape engasjement og lojalitet til virksomheten. Hovedtanken er å skape en høyytelseskultur basert på relativ suksess, fremfor kortsiktige finansielle mål. Dette vil gi økt motivasjon og dermed bedre prestasjoner, som igjen vil komme hele organisasjonen til gode.
- *Values:* Dette prinsippet innebærer at virksomheten må angi en styringsramme basert på klare prinsipper og verdier for å skape en felles hensikt. Det er da lettere for de ansatte å forstå hvordan de skal forholde seg til ulike situasjoner. Virksomheten skal altså ikke

styres ved hjelp av detaljerte regler, men heller bedre samarbeid på tvers av organisasjonen og øke motivasjonen til de ansatte gjennom felles hensikt.

- *Transparency*: Det er viktig å ha en åpen og transparent organisasjon med fri flyt av informasjon til alle ansatte. Dette vil fungere som en kontrollmekanisme for å unngå at de ansatte utfører handlinger til egen fordel på bekostning av organisasjonen.
- *Organisation*: I stedet for at lederne bestemmer alt i minste detalj, bør ansvar og beslutningstakingen heller delegeres nedover i organisasjonen i små team som står ansvarlig for egne resultater. Tanken er at mindre team har en tendens til å fokusere bedre på verdiskapning. Dette er viktig for at organisasjonen skal kunne svare raskt på endringer i markedet.
- *Autonomy*: Dette prinsippet går ut på å gi de ansatte tillit til å handle på vegne av organisasjonen. Prinsippet støtter opp under forrige prinsipp da man må ha tillit til de ansatte for å være fortrolig med å desentralisere beslutningstakingen. I tillegg sier prinsippet at man ikke skal straffe alle dersom én har valgt å misbruke tilliten.
- *Customers*: Aktiviteter som gjennomføres i organisasjonen må ha til hensikt å skape merverdi for kundene slik at man fokuserer på kundene og deres behov. I tillegg må man unngå aktiviteter som kan føre til interessekonflikt mellom kunder og virksomheten. Salgsbonuser er et eksempel som trekkes frem da slike bonuser kan gi selger andre motiver ved en avtaleinngåelse enn kundens behov.

Prosessprinsipper

Prosessprinsippene skal hjelpe virksomheter å forbedre og effektivisere prosesser (Rickards, 2006, s. 64). Et nøkkelord for disse prinsippene er “relativitet” og de handler med andre ord om å designe en adaptiv styringsprosess for en fleksibel organisasjonsstruktur (DeWaal, 2015, s. 56; Hope & Fraser, 2003b, s. 26):

- *Rhythm*: Man skal koordinere handlinger og prosesser dynamisk istedenfor å benytte en planleggingssyklus basert på kalenderåret. Dette er fordi kalenderåret ikke vil være en naturlig syklus i de fleste bransjer, ettersom avtaler og arbeid ikke er avhengig av årstall.
- *Targets*: Dette prinsippet går ut på at man skal sette ambisiøse og relative mål fremfor faste og forhåndsbestemte mål. Ambisiøse mål er viktig for å ha noe å strekke seg etter, og som Michelangelo sa: “*Our problem is not that we aim too high and miss, but that we aim too low and hit*” (Bogsnes, 2012b, s. 15). Wallander påpekte at ved at målene i

tillegg er relative, hensyntar de også endringer i markedet: “*The real target is thus not an absolute sum in dollars and cents but a relative one. Beating the competition is the real target*” (Hope, 2007, s. 178).

- *Plans and forecasts:* Planer og prognoser skal gjenspeile et realistisk bilde av fremtiden, og det er derfor viktig å ikke basere prognosene på tall fra fortiden. Selv om planlegging og prognoser henger sammen med målsetting, bør mål være ambisiøse, mens planer og prognoser skal være realistiske. Man bør med andre ord lage planer og prognoser som er objektive.
- *Resource allocation:* Hovedpoenget med dette prinsippet er at ressursene skal være tilgjengelig når man trenger dem slik at virksomheten kan utnytte endringer som skjer i markedet til sin fordel. Ved det tradisjonelle budsjettet vil derimot fordelingen av ressurser bli fastsatt lang tid i forveien, og det er derfor vanskeligere å tilpasse seg endringer i omgivelsene.
- *Performance evaluation:* For at alle de ansatte skal forstå vurderingsgrunnlaget bør evalueringen være holistisk. Det betyr at den ikke bare består av tallbaserte mål, men også andre faktorer som visjon og strategi. Dette gir en mer helhetlig evaluering og gir rom for utvikling og læring, både for bedriften og for den enkelte ansatte.
- *Rewards:* I stedet for å gi belønninger basert på fastsatte mål, bør belønningssystemer heller baseres på gruppeprestasjoner sett i forhold til konkurrentene, altså på bakgrunn av relative mål. Formålet med teambasert insentivordninger er å motarbeide individualisme, usunn intern konkurranse og umoralske handlinger av ansatte for å oppnå egen vinning.

2.3.4 Styringsverktøy i Beyond Budgeting

Det finnes flere ulike styringsverktøy innen Beyond Budgeting-filosofien. Styringsverktøyene kan kombineres på mange ulike måter, og hver organisasjon må utarbeide sin egen pakke tilpasset egen virksomhet. Det finnes ingen rask og enkel løsning og man må derfor jobbe kontinuerlig for å holde takt med endringer i omgivelsene (Bogsnes, 2012a, s. 14; Lem, 2009b). Verktøyene som benyttes i BB har til hensikt å erstatte det tradisjonelle budsjettet, men likevel beholde den økonomiske kontrollen som budsjettet gir (Lem, 2009a). I de kommende avsnittene skal vi ta for oss de mest sentrale styringsverktøyene.

Benchmarking er en kontinuerlig prosess hvor man sammenligner egne prestasjoner med prestasjonene til de beste på området og på den måten sikre økonomisk kontroll (Bogsnes, 2016, s. 76; Hoff, 2016, s. 268; Hope & Fraser, 2003b, s. 212; Lem, 2009a). Basert på dette prestasjonsgapet dannes grunnlag for analyse og tiltak for forbedring (Hoff, 2016, s. 269). En kan benytte benchmarking både på finansielle mål og andre målbare faktorer, eksempelvis arbeidsmetode. Benchmarking deles i hovedsak inn i to kategorier; intern benchmarking og ekstern benchmarking. Ved intern benchmarking sammenlignes for eksempel avdelinger, datterselskap og fabrikker i egen virksomhet mot hverandre. Ekstern benchmarking er det motsatte, og innebærer en sammenligning mot andre eksterne aktører, eksempelvis likartede virksomheter, konkurrenter eller lignende virksomheter i andre bransjer (Gjønnes & Tangenes, 2015, ss. 707-711; Hoff, 2016, ss. 270-271).

En prognose defineres som en forutsigelse av hvordan en utvikling vil arte seg (Hoff, 2016, s. 457). Videre defineres rullerende prognoser som finansielle prognoser som oppdateres på rullerende basis, altså ved jevne mellomrom (Hope & Fraser, 2003b, s. 215). Rullerende prognoser anses å være det beste styringsverktøyet når det kommer til planlegging, da de i motsetning til det tradisjonelle budsjettet, er dynamiske og alltid vil være oppdaterte. Dette gjør at virksomheter har bedre forutsetninger til å ta gode strategiske valg (Heinzelmann, 2015, s. 97; Hoff, 2016, s. 457). Tidshorisonten til rullerende prognoser varierer, og tilpasses hver enkelt virksomhets behov. Dersom verktøyet ikke brukes på korrekt måte og blir for detaljert, blir kvaliteten redusert og arbeidet mangedoblet. Ved høyt detaljnivå er det derfor stor fare for at prognosen blir for statisk og dermed henger igjen slik som det tradisjonelle budsjettet (Bjørnenak, 2014; Heinzelmann, 2015, s. 97; Hope & Fraser, 2003b, s. 215).

KPI (key performance indicator) er nøkkelindikatorer som organisasjoner bruker for å måle egne prestasjoner (Hope & Fraser, 2003b, s. 214). Disse skal hjelpe ledelsen med å forstå hvilke tiltak som må iverksettes dersom virksomhetens utvikling ikke er som ønsket. Det er derfor viktig at KPI-ene er oppdaterte slik at man kan ta bedre strategiske valg for virksomheten (Hope, 2007, ss. 170-171). I og med at KPI-er er indikatorer, og dermed ikke alltid forteller hele sannheten, er det viktig å vite nøyaktig hva man ønsker å måle. Einstein sa: *“Not everything that counts can be counted and not everything that can be counted counts”* (Bogsnes, 2012b, s. 19).

Til tross for at balansert målstyring er en egen modell har den mange fellestrekk med BB, og benyttes derfor som et verktøy i filosofien. Som tidligere nevnt blir modellen brukt til å kommunisere konkret visjon og strategi ut til alle ansatte (Hoff & Holving, 2002, s. 26; Horngren et al., 2015, ss. 498- 502; Husby & Løvlie, 1998). Da BB ikke har budsjettet som setter begrensninger for beslutninger, er balansert målstyring et godt verktøy som hjelper til med å kommunisere visjon og strategi. Se nærmere utdypning i delkapittel 2.2 Balansert målstyring.

2.3.5 Styrker og svakheter ved Beyond Budgeting

Som tidligere nevnt retter Beyond Budgeting-filosofien opp i feil ved den tradisjonelle budsjetteringen ved å se på budsjetteringsprosessen med nye øyne (DeWaal, 2015, s. 66). I og med at filosofien anmoder om å desentralisere beslutningstakingen, blir de ansatte involvert i arbeidet i større grad. Dette gjør at de ansatte føler seg mer verdsatt, noe som igjen øker motivasjonen deres til å yte sitt beste (DeWaal, 2015, s. 58). Desentralisering gir i tillegg bedre og raskere avgjørelser da beslutningene blir tatt lokalt der situasjonen oppstår og av dem som har høyest kunnskap på området (Bogsnes, 2016, s. 2). Videre vil bruk av ulike styringsverktøy som rullerende prognoser og fokus på fri flyt av informasjon gjøre det mulig for virksomheten å tilpasse seg hyppige endringer i omgivelsene (DeWaal, 2015, s. 58). I tillegg til raskere reaksjonsevne og sterkere bånd til ansatte, hevder DeWaal (2015) at BB gir lavere kostnader, både i organisasjonsstrukturen og i ledelsesstrukturen. Han begrunner sitt argument med å vise til organisasjoner som IKEA, Svenska Handelsbanken, Ahlsell, og Borealis, som alle har implementert BB-filosofien og redusert kostnadene som følge av implementeringen (s. 58).

Selv om BB-filosofien har mange styrker, har den også svakheter. For det første er det en betydelig omstillingsprosess å avskaffe tradisjonelle budsjetter og implementere BB. Ikke bare kan det være utfordrende å implementere filosofien, men det kan også være vanskelig å få de ansatte med på laget. Å styre etter tradisjonelle budsjetter føles trygt for mange, og virksomheten kan derfor møte frykt for endring blant de ansatte (Tillema & Steen, 2015, ss. 77-79). I tillegg finner vi lite forskning på at BB har verktøy som hjelper til med å desentralisere beslutningsmyndighet. Videre er det vanskelig å måle riktige KPI-er i virksomheten, fordi det man måler er det man får. Det er derfor viktig å vite nøyaktig hvilke resultater man ønsker å oppnå ved hjelp av KPI-er (Bogsnes, 2012b, s. 19). Sist, men ikke minst, er BB-filosofien et

styringssystem hvor det er rom for tolkning. Dette kan gjøre det utfordrende for bedrifter å skape et godt styringssystem dersom de ikke har klare retningslinjer på hva de ønsker å forbedre (Bjørnenak & Kaarbøe, 2013, s. 167).

2.4 Lean

2.4.1 Innledning

Det er mye uenighet om hva Lean faktisk er. Det blir betegnet både som en organisasjonstrend, en strategi og en filosofi. Rolfsen (2014) skrev: “*Lean har mange ansikter*” (s. 40). Det er opp til den enkelte organisasjon å tilpasse konseptet til egen virksomhet. Vi vil likevel definere Lean som en prosessfilosofi som fokuserer på kunde verdi fremfor kostnadselementet. Filosofien vektlegger å eliminere ikke-verdiskapende aktiviteter sett fra kundens perspektiv (sløsing), slik at mer tid blir brukt på verdiskaping (Lodgaard, Ingvaldsen, & Gamme, 2016, s. 595; Womack & Jones, 2003, ss. 15-28; Womack et al., 1990, s. 56). Dette gjøres ved hjelp av 14 prinsipper, hvor Womack & Jones (2003) trekker frem fem hovedprinsipper. Disse er kunde verdi, identifisere verdistrøm, flyteffektivitet, skape sug og kontinuerlig forbedring (Rolfsen, 2014, s. 43; Womack & Jones, 2003, ss. 15-28). Ved hjelp av prinsippene forbedres prosesser og skaper dermed bedre prestasjoner og økt konkurransedyktighet (Storsveen, 2015, s. 64). Basert på en god forbedringskultur og visuell styring uttaler Wig (2014) at målet er å gradvis utvikle ansattes evne til å være selvstyrte (s. 83).

Ifølge Wig (2014) skal man i Lean fokusere på kreativitet fremfor kostnader (s. 17). Det betyr å fokusere på innovasjoner og ansattes kompetanse og erfaring fremfor å se på løsninger basert på kostnader. For å kunne utvikle menneskelig kapital, er det viktig å kunne tilegne seg ny kunnskap. Lean er en kontinuerlig prosess hvor man hele tiden fokuserer på å lære og utvikle seg. Wig skrev (2014): “... *det som ser ut som innføring av Lean, egentlig handler om utvikling av lærende organisasjoner. Det handler om å gå fra å se på arbeid som effektiv utførelse til å se på det som en læreprosess*” (s. 19).

I det følgende skal vi først ta for oss historien bak Lean, etterfulgt av prinsippene i Lean. Vi skal deretter nevne de mest sentrale styringsverktøyene som blir benyttet i filosofien og til slutt trekke frem styrker og svakheter ved filosofien.

2.4.2 Historien bak Lean

Lean-filosofien har sitt opphav fra Toyota Production System (TPS) i Japan. Organisasjonen ønsket å forbedre prosessene i produksjonssystemet fordi datidens produksjon var av dårlig kvalitet og lite effektiv. Lederne i Toyota besøkte blant annet flere Ford-fabriker, og ble inspirert av Henry Ford som hadde stort fokus på flyt og standarder (Womack et al., 1990, s. 50). Ford hadde innført bevegelige samleband og utskiftbare deler som effektiviserte prosessene og redusere enhetskostnaden ved masseproduksjon. Toyota var på dette tidspunktet etablert i et lite nasjonalt marked med lav etterspørsel og måtte derfor finne andre løsninger (Wig, 2014, s. 55; Womack & Jones, 2003, s. 23). Fabrikksjefen i Toyota, Taiichi Ohno, fikk i oppgave å utvikle produksjonen til å bli enda bedre enn Ford sin produksjon (Wig, 2014, s. 55).

Etter andre verdenskrig innførte Ohno fleksible produksjonslinjer ved hjelp av å skape flyt i produksjonen, og klarte på denne måten å produsere produkter basert på Just-in-time (Womack & Jones, 2003, ss. 23, 37). Just-in-time-produksjon betyr å produsere rett produkt eller tjeneste til rett tid og i rett mengde (Dennis, 2016, s. 89). Dette krevde at ansatte hadde høyere kompetanse enn ved Ford sin produksjonstilnærming (Tillema & Steen, 2015, s. 69). I tillegg måtte mange ingeniører arbeide for å forbedre og standardisere prosesser. Toyotas produksjonssystem ble kalt TQM og står for total kvalitetsledelse. Det var først mange tiår senere i boken "The machine that changed the world" at Toyotas produksjonsmetode fikk ny oppmerksomhet og begrepet "Lean" ble introdusert (Womack et al., 1990, s. 49). Lean betyr slank produksjon og er basert på at man ved Lean-filosofien har slankere lager og en produksjon som krever mindre ressurser, eksempelvis areal, materialer og utstyr. I følge Womack et al. (1990) er det som skiller Lean fra masseproduksjon det ultimate målet. Ved masseproduksjon er man fornøyd med å være god nok med tanke på feilproduksjon og lagerhold, mens i Lean vil man søke perfektjon på disse områdene (ss. 13-14).

I og med at Lean startet i en produksjonsbedrift, ble filosofien i lang tid betraktet som relevant kun for produksjonsbedrifter. I senere tid har filosofien blitt implementert i mange ulike industrier, derav også i tjenestebedrifter (Storsveen, 2015, s. 56). Selv om Lean startet i Toyota for mange år siden, er det først de siste årene det har blitt populært i Norge (Storsveen, 2015, s. 70).

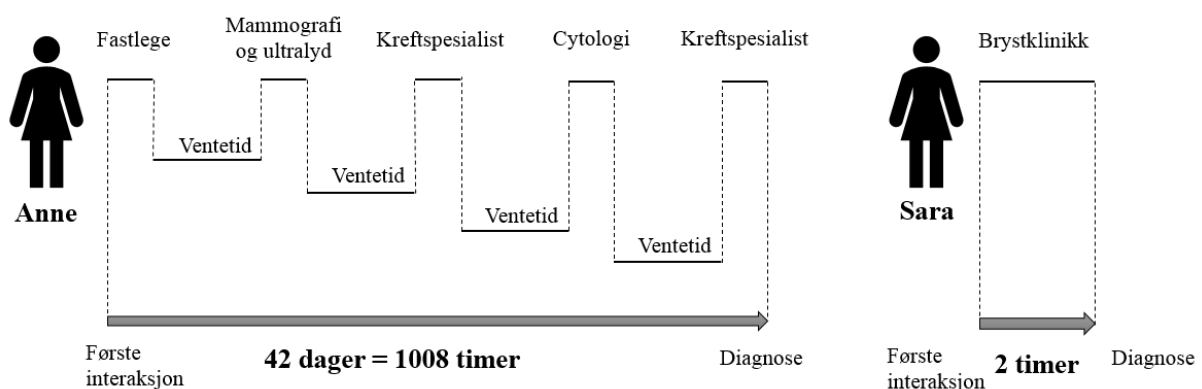
2.4.3 Prinsippene i Lean

Som tidligere nevnt finnes det totalt 14 prinsipper i Lean. Disse er vist i vedlegg 1. I og med at det er vanlig å trekke frem fem hovedprinsipper, har vi valgt å fokusere på disse fem (Rolfsen, 2014, ss. 43-44; Wig, 2014, s. 56; Womack & Jones, 2003, ss. 15-28). Det første hovedprinsippet, “kundeverti”, handler om at alle avgjørelser og aktiviteter skal skape verdi for kunden. Dette er det store fokuset og det overordnede målet i Lean-filosofien (Rolfsen, 2014, ss. 43-44; Womack & Jones, 2003, s. 16). De andre hovedprinsippene er med på å kunne muliggjøre dette store kundefokuset (Womack & Jones, 2003, ss. 16-26). I tillegg er prinsippet “visuell kontroll” verdt å nevne da det blir trukket frem som en viktig del av Lean av blant annet Modig og Åhlström (Modig & Åhlström, 2014, ss. 132-133; Wig, 2014, s. 34). I det kommende skal vi først ta for oss de to prinsippene “identifisere verdistrøm” og “flyteffektivitet”. Vi vil da forklare hvordan man kan oppnå flyt ved hjelp av å redusere sløsing. Deretter ser vi nærmere på prinsippene “visuell kontroll” og “skape sug”. Avslutningsvis går vi inn på “Kontinuerlig forbedring”, som er det viktigste prinsippet for å opprettholde Lean-tankegangen.

Identifisere verdistrøm og flyteffektivitet

Et stort fokus i Lean-filosofien er å identifisere sløsing i prosessene. Det ene prinsippet i filosofien sier derfor at man skal identifisere verdistrømmen som leverer verdi for kunden, altså den optimale verdistrømmen med kun verdiskapende aktiviteter. Tanken er at dersom man da sammenligner denne verdistrømmen med dagens verdistrøm, vil man lettere kunne identifisere sløsing og dermed øke flyteffektiviteten (Modig & Åhlström, 2014, s. 1; Rolfsen, 2014, s. 43; Wig, 2014, s. 26). Det finnes to forskjellige typer effektivitet; ressurseffektivitet og flyteffektivitet. Modig og Åhlström har et godt eksempel som beskriver forskjellen:

Anne og Sara finner en kul i brystet. Anne går til fastlegen og får en henvisning til mammografi og ultralyd. Hun får videre henvisning til en kreftspesialist, deretter til cytologi og til slutt tilbake til kreftspesialisten. Det er ventetid for å få svar på testene og ventetid mellom timene. Dette gjør at Anne totalt bruker 42 dager, tilsvarende 1008 timer, før hun får diagnosen sin. Sara drar derimot til en lokal brystklinikk hvor alt av utstyr og fagpersonell er samlet på samme sted. De har alle ledig tid til henne slik at hun maksimum må vente 15 minutter før hun kan møte neste spesialist eller ta neste prøve. Sara får diagnosen sin allerede etter 2 timer (Modig & Åhlström, 2014, ss. 1-4).



Figur 6: Ressurseeffektivitet kontra flyteffektivitet (Modig & Åhlström, 2014, ss. 9, 12)

Den store forskjellen er at helsesystemet Anne besøker har et ressurseeffektivt fokus, mens Sara-eksempelet viser fokus på effektiv behandling av pasienter, altså flyteffektivitet. Ressurseeffektivitet setter ressursen i fokus og har sine røtter lang tilbake i tid. Gjennom 200 år med industriell utvikling har produksjonsbedrifter organisert, spesialisert og strukturert med hensikt på å utnytte ressurser mest mulig ved hjelp av stordriftsfordeler (Wig, 2014, ss. 26-28). I Anne-eksempelet betyr det at legene skal ha pasienter som venter på dem og ikke motsatt. Ved denne typen effektivitet har man mye sløsing og mindre kunde verdi. Ressurseeffektivitet fører til økt sløsing fordi man har en rekke med arbeidsoppgaver som venter på å bli gjort. Dette fører til dårligere oversikt over alt som skal gjøres og kan føre til sløsing i form av tiden men bruker på å gjenoppta arbeidsoppgaver. Dette gjør at det totalt blir brukt mye mer tid på arbeidsoppgaven og leveransen til kunden, og kundetilfredsheten reduseres. Lean sin løsning på dette problemet å være flyteffektiv (Modig & Åhlström, 2014, ss. 1-46).

Flyteeffektivitet setter kunden i fokus. Kunden skal få mest mulig verdi både i form av kvalitet og leveransetid, altså er fokuset ikke lenger på utnyttelse av ressurser. Flytenheten, eksempelvis produktet eller pasienten, skal flyte gjennom prosessen og ha minst mulig stopp eller ventetid slik at ledetiden blir kortest mulig. For å kunne være flyteeffektiv må man ha ledig tid til uforutsette hendelser og for at arbeidsoppgaver ikke skal ligge på vent. Dette gir høyere effektivitet og verdi for alle parter, men spesielt for kunden. Målet er med andre ord å gi mest mulig kunde verdi på en effektiv og korrekt måte (Wig, 2014, ss. 26-29).

Sløsing - Muda

Sløsing kan være av både menneskelige- og materielle ressurser, og deles inn i tre hovedkategorier (Wig, 2014, ss. 41-43). Alle kategoriene inneholder former for sløsing som bør minimeres, og elimineres om mulig.

Produkt- og tjenesterelatert sløsing er tap relatert til at produktet eller tjenesten ikke møter kundens ønsker og behov. Tapet kan være relatert til feil eller mangler, eller at leveransen innehar egenskaper som ikke er etterspurt. Tapet av ressurser kan være på grunn av behandling av reklamasjoner, kundemisnøye, tapte kunder, dyrere produkter enn nødvendig og så videre.

Prosessrelatert sløsing er tap i form av utførte aktiviteter som ikke skaper verdi. Det er mye diskusjon om hvilke kategorier prosessrelatert tap skal deles inn i, og vi tar derfor for oss de mest sentrale (Alukal, 2003, s. 30; Alukal & Manos, 2006, ss. 3-4; Dennis, 2016, s. 29; Gjønnnes & Tangenes, 2015, ss. 631-632; Hoff, 2016, ss. 197-198; Jones, Hines, & Rich, 1997, s. 154; Wig, 2014, s. 42; Womack & Jones, 2003, s. 15).

- *Ventetid:* Dersom flytobjektet stopper opp mellom forskjellige steg i verdikjeden, vil denne tiden være ikke-verdiskapende og dermed ødelegge flyteeffektiviteten.
- *Transporttid og bevegelser:* Deler, produkter eller personer som flyttes fra A til Å blir betraktet som sløsing. Et eksempel på dette er dersom en person må gå langt for å hente riktig utstyr og deretter gå tilbake for å fullføre jobben.
- *Lagerhold:* Mange bedrifter har store lagerkostnader på grunn av stordriftsproduksjon, dårlig oversikt over etterspørsel eller stopp i produksjonen. I Lean-filosofien betraktes ikke lagerhold som en eiendel, men heller en kostnad. På bakgrunn av dette benyttes Just-in-time-produksjon for å unngå lagerkostnader.

- *Overproduksjon*: Overproduksjon blir betraktet som en kostnad av samme årsak som lagerhold. Det er ikke et mål å produsere for mye av et produkt for å ha reserver.
- *Feil og avvik*: Alle feil som blir gjort, enten det er direkte på flytobjektet eller indirekte, må rettes opp i og krever derfor ekstra ressurser. Antall feil minimeres ved hjelp av kontinuerlig forbedring.
- *Overprosessering*: Dersom man ikke gjennomfører arbeidet effektivt og korrekt i første omgang, kreves ofte ekstra arbeid. Dersom man for eksempel har et tungvint system for lagring av dokumenter som gjør at det tar lang tid å finne det man leter etter, vil dette betraktes som sløsing i form av overprosessering.

Utnyttelsesbasert sløsing gir ofte store tap, men får likevel lite oppmerksomhet da de er vanskelig å måle. Eksempler på dette er typisk fravær av forskning og utvikling, uutnyttet kompetanse og dårlig opplæring eller mistrivsel blant ansatte, leverandører eller samfunnet rundt.

Skape sug

Å skape sug, "pull" på engelsk, innebærer å produsere basert på faktisk etterspørsel (Rolfsen, 2014, s. 43). Dette prinsippet går altså ut på å at man skal gjennomføre aktiviteter i prosessen når det neste leddet "bestiller" eller etterspør det. På denne måten minimeres eksempelvis sløsing i form av lagerhold ved å produsere produkter på tidspunktet de er etterspurt av sluttkunden, og ikke overprodusere for å ha ekstra varer på lager (Wig, 2014, s. 56). Det benyttes ofte en form for signalstyring i denne sammenheng, også kalt "Kanban". Man kan her se likhetstrekk til Just-in-time produksjon, hvor begge krever at man har tilgjengelig materialer, informasjon, standardisering av prosesser og flyt i produksjonen (Rolfsen, 2014, s. 78; Wig, 2014, ss. 134-146). I flere forskningsartikler blir det påpekt at det kan være utfordrende å skape sug og ha Just-in-time-produksjon (Jina, Bhattacharya, & Walton, 1997, s. 10; Samuel, 2003). Dette kommer vi tilbake til under delkapittel 2.4.5 Styrker og svakheter ved Lean.

Visuell kontroll – Jidoka

Nishida-san, leder av spesialavdelingen for økt effektivitet i Toyota, sa en gang: "*Just-in-time handler om å skape flyt, mens jidoka handler om å danne et oversiktlig bilde, slik at man umiddelbart kan identifisere alle hendelsene i flyten og alt som hindrer eller forstyrrer den. De*

to prinsippene er to av samme sak...” (Modig & Åhlström, 2014, s. 134). For å forklare Jidoka bedre kan vi bruke et eksempel:

Visualiser en fotballbane full av telt og med mange baller i spill, slik som i figuren under. Spillerne er inne i hvert sitt telt og får poeng for hvor mange baller de sparker ut av teltet. Ingen vet verken stillingen, hvor målet står eller hvor de andre spillerne er. Alle bryr seg kun om å få baller ut av eget telt (Modig & Åhlström, 2014, ss. 131-133).



Figur 7: *Visuell kontroll illustrert ved et eksempel* (Modig & Åhlström, 2014, ss. 133-134)

Figuren over viser et godt bilde av mange bedrifter i dag, hvor alle konsentrerer seg om eget arbeid og vet lite om resten av verdikjeden. Få vet hva målet er eller hvordan man ligger an for å nå målet. Alt fokus er på seg selv eller avdelingen man tilhører, og ikke på bedriften som helhet. Den optimale situasjonen vil selvsagt være en vanlig fotballbane uten telt, der alle spiller hverandre gode og sammen scorer mål som i en lagsport.

I en situasjon som forklart over har man oversikt over alt som foregår og har dermed visuell kontroll (Modig & Åhlström, 2014, ss. 131-133). Dersom man kun ved hjelp av synet kan vite hva som skal gjøres, hva som skal forbedres og hvordan det går, har man visuell kontroll (Wig, 2014, s. 34). Ved visuell kontroll har ansatte bedre kontroll og oversikt selv. På denne måten kan ledelsesstyring reduseres, slik at man kan kutte unødvendig bruk av ressurser på ledelse. Det er også et mål å fjerne unødig byråkrati, som rapportering og dokumentasjon, da dette også krever mye ressurser i form av gjennomføring og overvåking (Wig, 2014, s. 35).

Kontinuerlig forbedring - Kaizen

Kaizen er en kombinasjon av to sammensatte japanske ord og betyr “endring til det bedre”, altså kontinuerlig forbedring (Alukal & Manos, 2006, s. 10). Kontinuerlig forbedring er et av de viktigste prinsippene i Lean (Rolfsen, 2014, s. 43). Blant annet på grunn av dette prinsippet kan man aldri si at man “er Lean” da det er en evigvarende prosess. I dag opplever man rask utvikling og forandring i de fleste industrier. Kontinuerlig forbedring er derfor viktig for at organisasjoner skal kunne opprettholde sin konkurransedyktighet (Bicen & Johnson, 2015, s. 279).

Kaizen blir også ansett som en type bedriftskultur (Alukal & Manos, 2006, s. 25). For å kunne ha fokus på kontinuerlig forbedring er det viktig at ansatte blir involvert, samt at forbedring og læring finnes i alle deler av organisasjonen (Berger, 1997, s. 111). Det er avgjørende å ha systemer og holdninger som gjør at alle gode forbedringstiltak blir vurdert og satt i aksjon. En viktig tankegang i Lean-filosofien er å ta aksjon med en gang: “*Det er bedre å implementere en mindre perfekt løsning i dag enn en perfekt løsning senere*” (Alukal & Manos, 2006, s. 9).

2.4.4 Styringsverktøy i Lean

Styringsverktøy som blir benyttet i Lean-filosofien hjelper virksomheten med å etterleve prinsippene beskrevet ovenfor. Det finnes mange forskjellige verktøy, og hver enkelt bedrift må finne de verktøyene som passer virksomheten. I de neste avsnittene tar vi for oss de mest sentrale styringsverktøyene.

- *Tavlemøter*: Dette er møter hvor tavler benyttes for å visualisere. Tavlemøtene kan ha to ulike formål, enten å vise status og progress eller fremstilling av forbedringsforslag i forbindelse med kontinuerlig forbedring (Rolfsen, 2014, ss. 87-89; Wig, 2014, ss. 82-83). Noen kombinerer disse to formålene i ett tavlemøte, mens andre benytter to separate tavlemøter. Hvordan tavlene ser ut, lengden på møtene og hyppigheten varierer med hva som passer teamet eller avdelingen best. Tavlene består ofte av flere av verktøyene som er nevnt under, eksempelvis KPI-er, PDCA-hjulet og A3.
- *KPI (Key performance indicator)*: Se nærmere forklaring på hva KPI-er er under delkapittelet 2.3.4 Styringsverktøy i Beyond Budgeting. KPI-er brukes ofte på tavlene for å måle om det er fremgang etter at et forbedringstiltak er gjennomført. Dette er for

å vise om man er på rett vei til å nå overordnede mål og strategier (Wig, 2014, ss. 91, 97-98).

- *PDCA-hjulet* (Plan-Do-Check-Act): Forbedringsforslaget skal planlegges (Plan), analysere data og finne riktig metode (Do), samt kontrollere om det ble som forventet (Check). Dersom utfallet var som forventet innføres forslaget (Act), hvis ikke må hjulet roteres en gang til (Dennis, 2016, ss. 192-196; Wig, 2014, s. 66).
- *A3*: Navnet har sitt opphav fra at det benyttes et A3-ark. Verktøyet brukes for problemløsning, samt lagre og spre kunnskap. Man analyserer da årsak til problemet, dagens tilstand, ønsket tilstand, plan og aksjonsliste på et A3-ark (Rolfsen, 2014, s. 99; Wig, 2014, s. 124).
- *5-Hvorfor*: Dette er en problemløsningsteknikk som brukes for å finne rotårsaken til problemet man har. Ofte ser man bare symptomer på et problem, og dersom man da kun løser symptomet vil problemet fremdeles være der. Derfor spør man hvorfor problemet oppstod, og deretter hvorfor igjen, inntil totalt 5 ganger (Rolfsen, 2014, s. 96).
- *Verdistrømsanalyse*: Dette viser hvordan flytobjektet beveger seg gjennom verdistrømmen. Det er vanlig å tegne et flytskjema som viser dagens situasjon og et som viser den optimale situasjonen. Disse to sammenlignes slik at man vet hva man kan strekke seg etter og i hvilke steg i prosessen det er størst behov for forbedring.
- *SMED (Single Minute Exchange of Die)*: Dette handler om å korte ned omstillingstiden mellom hver produktserie. Ved Just-in-time produksjon produseres små serier av hvert produkt og det er dermed svært viktig å ha kort omstillingstid (Rolfsen, 2014, s. 81). I den forbindelse bør det nevnes at små serier er mer kostbare enn store serier (Gjønnnes & Tangenes, 2015, s. 558).
- *5s*: Dette er et verktøy basert på fem japanske ord på S som definerer arbeidsprosess for å få visuell kontroll. De første tre stegene handler om å ha orden når man arbeider; "sortere", "systematisere", og "skinne" (renhold). De to siste handler om atferd og å skape standarder for hvordan man vil ha det, og sikre at det holder seg slik; "samhandling" og "sikre" (Alukal, 2003, s. 31; Rolfsen, 2014, s. 67; Wig, 2014, s. 69).
- *Gemba walk*: Gemba står for "virkelighetens sted". Gemba Walk handler om at man skal ta seg tid til å se hvordan prosessen er, og snakke med de som gjennomfører det verdiskapende arbeidet. Ledere skal altså være mer der det skjer, og ikke bare oppholde seg inne på sitt eget kontor (Wig, 2014, ss. 62-63).

I tillegg til verktøyene nevnt ovenfor, er det det verdt å nevne Six Sigma. I hovedsak er dette en ledelsesfilosofi, men omtales også som et verktøy, en metode og et målesystem (Rolfsen, 2014, s. 97). Six Sigma har mange fellestrekk med Lean og omtales derfor ofte i forbindelse med Lean (Wig, 2014, s. 61). Filosofien stammer fra store amerikanske virksomheter som Motorola og General Electric som ønsket å oppnå nullfeilproduksjon. Six Sigma har som hovedmål å redusere prosessvariasjon og øke kapabilitet. Dette oppnås ved bruk av verdistrømanalyse, matematiske og statistiske modeller. Navnet Six Sigma kommer av at man har som mål å kontrollere prosessen slik at kvaliteten er korrekt til sjette desimal (Gjønnes & Tangenes, 2015, ss. 717-718; Rolfsen, 2014, s. 97; Schroeder, Linderman, Liedtke, & Choo, 2008, s. 540).

2.4.5 Styrker og svakheter ved Lean

Lean-filosofien har blitt en organisasjonstrend de siste årene og mange ser på Lean-produksjon som en ny måte å oppnå en organisasjon av verdensklasse. Womack, Jones og Roos (1990) skrev: *“Our conclusion is simple: Lean production is a superior way for humans to make things [...] It follows that the whole world should adopt Lean Production and as quickly as possible”* (s. 225).

Det store kundefokuset i Lean resulterer i økt kundetilfredshet. Dette er derfor en styrke ved filosofien (Storsveen, 2015, s. 64; Womack et al., 1990, ss. 186-187). Videre gir den høye graden av kontinuerlig utvikling et gunstigere forbedrings- og læringsmiljø (Alukal & Manos, 2006, ss. 9-10). Fokuset på kvalitet og eliminering av sløsing gir i tillegg Lean-bedrifter økt kvalitetssikring og effektiv bruk av ressurser (Alukal, 2007, s. 69; Dennis, 2016, s. 29; Jones et al., 1997, ss. 164-165; Storsveen, 2015, s. 64; Womack et al., 1990, s. 58). Tidligere undersøkelser viser at ansatte opplever at filosofien fører til bedre resultatstyring og produktivitet (Moum & Bordewich, 2017, s. 62; Storsveen, 2015, s. 64). Til slutt gir Lean-filosofien høy grad av involvering av ansatte, økt fleksibilitet og kortere responstid (Storsveen, 2015, s. 64)

Lean-filosofien har også fått en del kritikk. Det er stilt spørsmål ved evnen til å imøtekomme store variasjoner i etterspørsel ved bruk av Just-in-time. Videre sies det å være vanskelig å opprettholde Just-in-time-produksjon i lavvolumsproduksjon, eksempelvis i mindre bedrifter

(Jina et al., 1997, s. 10). Lean har også fått kritikk basert på at implementeringens suksess avhenger av eksterne faktorer som organisasjoner ikke kan påvirke. Eksempler på dette er markedet organisasjonen befinner seg i, samt den sosiale kulturen, økonomien og forretningspraksisen i omgivelsene (Nakamura, Sakakibara, & Schroeder, 1996, s. 473). Det er også vanskelig å implementere Lean-filosofien. Implementeringen krever store endringer av både ledelse og ansatte for å skape en ny kultur som kan være utfordrende og i noen tilfeller oppstår det motstand fra ansatte (Bhasin, 2012, s. 449; Bhasin & Burcher, 2006, s. 56; Hoff, 2016, s. 200; Scherrer-Rathje, Boyle, & Deflorin, 2009, ss. 79-80; Tillema & Steen, 2015, s. 77; Voss, 1995, s. 13; Wig, 2014, ss. 36-37). Studier viser at Lean kan øke arbeidspresset som kan føre til redusert livskvalitet og økt stressnivå, noe som igjen begrenser kreativitet og innovasjon (Mehri, 2006, s. 22; Parker, 2003, ss. 620-621). Det er likevel litt uenighet om dette. Avhandlingen til Moun og Bordewich viser for eksempel at hele 72 % av deltakerne mente at Lean hadde ført til økt medarbeidertilfredshet (Moum & Bordewich, 2017, s. 62). Det er også andre studier som viser at Lean gir en høy motiverende arbeidskultur (Adler, 1992, s. 86). Vi anser derfor dette som både en styrke og en svakhet.

2.5 Likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean

For å kunne analysere om Beyond Budgeting og Lean utfyller eller motvirker hverandre, vil vi først trekke linjer mellom dem og se på likheter og ulikheter basert på teori og tidligere forskning. Dette teoretiske bidraget presenteres først i tabellen under og deretter utdypes dette videre.

Tabell 1: *Sammenstilling av likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean*

Likheter / ulikheter	Beyond Budgeting	Lean	Konklusjon
Tilpasset et marked i stor endring	Fokus på å være adaptiv	Fokus på kontinuerlig forbedring	Likt
	Etter at behovet har oppstått	Uavhengig av behov	Ulikt
Ha ressurser tilgjengelig	Prinsippet “resource allocation”	Flyteeffektivitet	Likt
Redusert forbruk av ressurser	Kutte unødig tid på statiske budsjetter	Reduksjon av sløsing	Likt
Fokus på effektivitet	Ressurseffektivitet	Flyteeffektivitet	Ulikt
Involvering av ansatte	Delegert beslutningstaking	Visuell kontroll og kontinuerlig forbedring	Likt
Desentralisering	Direkte via delegert beslutningsmyndighet	Indirekte via kontinuerlig forbedring	Delvis likt
Læring og utvikling	Utvikling av ansattes kompetanse via høy grad av involvering	Læringskultur via kontinuerlig forbedring	Likt
Fokus på kunder	Prinsippet “customers”	Overordnet mål om økt kunde verdi	Delvis Likt
Gi ansatte overordnet oversikt over hva som foregår i virksomheten	Balansert målstyring, brukes på virksomhetsnivå	Visuell kontroll, brukes på teamnivå	Delvis likt
Reduserte kostnader som konsekvens av implementering	Dynamisk og fleksibel styring	Fokus på standardisering og flyteeffektivitet	Likt
KPI	Et sentralt verktøy	Brukes ofte som et delverktøy under tavlemøter	Likt
Motstand fra ansatte	Møtes med frykt for å miste det tradisjonelle budsjettet, noe mange ser på som essensielt	Stor omveltning må til for å endre kulturen	Likt
Menneskesyn	Teori y	Teori y	Likt
Økonomisk styring	Allokere ressurser, målsetting, lage prognoser	Finner ikke tilsvarende	Ulikt
Sammenligning av prestasjoner	Benchmarking	Finner ikke tilsvarende	Ulikt
Tilgjengelig informasjon som kontrollmekanisme	Prinsippet “transparency”	Finner ikke tilsvarende	Ulikt
Planlegging og prognoser	Rullerende prognoser	Skape sug og Just-in-time	Ulikt
Ingen oppskrift	Tilpasses virksomheten	Tilpasses virksomheten	Likt

BB og Lean er to filosofier som er bygget opp for å kunne håndtere de hyppige endringene i dagens globale og digitale verden (Bicen & Johnson, 2015, s. 279; Hope & Fraser, 2000, ss. 30-35). Lean fokuserer på sin side på kontinuerlig forbedring som en evigvarende prosess, hvor man hele tiden ser etter forbedringer som ikke nødvendigvis er etterfulgt av et behov (Bicen & Johnson, 2015, s. 279; Gjønnnes & Tangenes, 2015, s. 643; Hoff, 2016, s. 190). BB fokuserer derimot på å være adaptiv slik at organisasjonen kan gjøre raske endringer, men ofte først etter at behovet har oppstått (Gjønnnes & Tangenes, 2015, ss. 352-353). Begge filosofiene har med andre ord verktøy og styringsmetoder som gjør at organisasjonen håndterer stadige endringer på best mulig måte og dette er derfor en likhet mellom filosofiene.

En annen likhet mellom BB og Lean er hvordan begge fokuserer på å ha ressurser tilgjengelig. I BB handler det ene prinsippet “resource allocation” om at organisasjonen vil kunne endre seg i takt med markedet dersom den har tilgjengelige ressurser (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003b, s. 70). I Lean brukes prinsippet om flyteffektivitet slik at ansatte alltid har ledig tid til uforutsette hendelser (Modig & Åhlström, 2014, ss. 1-4). Videre har begge filosofiene fokus på å redusere forbruk av ressurser; i BB ved å kutte unødig bruk av tid på statiske budsjetter, og i Lean ved reduksjon av sløsing. Til tross for at filosofiene har likheter angående tilgjengeligheten og det reduserte forbruket av ressurser, har de likevel ulikt fokus på effektivitet. I BB benyttes ressurseffektivitet, mens i Lean benyttes flyteffektivitet (Bogsnes, 2012a, ss. 3-14; Saxer & Rølvåg, 2018, s. 71; Womack & Jones, 2003, ss. 21-24).

Det neste temaet vi vil sammenligne er involvering av ansatte. I BB-filosofien står desentralisering sentralt og går ut på å delegere beslutningsmyndighet nedover i hierarkiet. Dette gjør at hver ansatt er mer involvert og har ansvar for de enkelte beslutningene (Gjønnnes & Tangenes, 2015, ss. 352-353). I Lean-filosofien involveres ansatte gjennom bruk av prinsippet om visuell kontroll for å sørge for at de ansatte har mer oversikt og kontroll selv. I prinsippet om kontinuerlig forbedring, er det også de ansatte selv som kommer med forbedringsforslag, prioriterer dem og gjennomfører dem (Dennis, 2016, ss. 146-147). På bakgrunn av dette kan man si at begge filosofier involverer ansatte. Videre har BB direkte fokus på delegert beslutningsmyndighet, mens Lean har indirekte fokus på dette gjennom kontinuerlig forbedring (Tillema & Steen, 2015, s. 69). I og med at desentralisering er viktig i begge filosofiene, er også høy kompetanse og videreutvikling av ansatte nødvendig. Dette er derfor

en annen likhet mellom BB og Lean (Alukal, 2006, s. 74; Hope & Fraser, 2003b, s. 82; Wig, 2014, ss. 91-92, 230).

I BB sier prinsippet “customers” at alle aktiviteter skal skape merverdi for kundene og gjennomføres med fokus på deres behov (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003b, s. 144). Det overordnede målet i Lean er å gi mest mulig kunde verdi ved å eliminere alle aktiviteter som er ikke-verdiskapende for kunder (Rolfesen, 2014, s. 43). BB har kundefokus som ett av de tolv prinsippene, mens i Lean er kunde verdi et av hovedprinsippene (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003b, s. 144; Rolfesen, 2014, s. 43). DeWaal (2015) påpeker at BB-filosofien har høyt kundefokus og at filosofien skaper fleksibilitet som gjør det mulig å maksimere kundetilfredsheten (s. 58). Til tross for dette var ett av fem hovedfunn i Saxer og Rølvåg (2018) sin studie at kundetilfredsheten økte da Lean ble implementert i en BB-bedrift (s. 67). Begge filosofiene har altså stort kundefokus. Likevel kan det virke som at det er lettere å få dette til å fungere i praksis ved Lean, da alle hovedprinsippene, i tillegg til verktøy, bygger opp under økt kundetilfredshet. På bakgrunn av dette har vi valgt å kategorisere fokus på kunder som delvis likt.

En annen likhet mellom BB og Lean er at begge filosofiene benytter verktøy som har til hensikt å gi ansatte et overordnet bilde av hva som foregår i virksomheten. I Lean er prinsippet om visuell kontroll basert på at alle ansatte skal få kontroll og oversikt bare ved å løfte blikket. Dette gjøres blant annet ved bruk av tavlemøter (Wig, 2014, s. 34). Tilsvarende kan det nevnes at verktøyet, balansert målstyring, brukes i BB til å kommunisere ut strategi og visjon til de ansatte (Husby & Løvlie, 1998). Begge filosofiene har med andre ord fokus på å gi oversikt til ansatte, men på to forskjellige nivåer. I BB er visualiseringen på virksomhetsnivå, mens i Lean er visuell kontroll nede på et teamnivå. Å gi ansatte oversikt over hva som foregår i virksomheten kategoriserer vi derfor som delvis likt.

DeWaal (2015) hevder at selv om reduksjon av kostnader ikke er et stort fokus i BB, er det ofte en konsekvens av å implementere filosofien (s. 58). På lik linje fokuserer heller ikke Lean på kostnadskutt, men derimot på å skape kunde verdi og kvalitet (Wig, 2014, ss. 28, 50; Womack et al., 1990, s. 58). Til tross for dette fører ofte implementeringen av Lean til bedre ressursstyring (Storsveen, 2015, s. 64). Begge filosofiene fører dermed til reduserte kostnader

som konsekvens av implementeringen og dette er derfor en likhet mellom dem. Det er også verdt å nevne at både BB og Lean bruker KPI som et verktøy for å måle prestasjoner og fremgang i forhold til resultater. Dette er derfor også en likhet mellom filosofiene (Hope, 2007, ss. 170-171; Rolfsen, 2014, s. 88; Wig, 2014, ss. 97-98) .

Motstand fra de ansatte kan også sees på som en felles konsekvens av implementeringen av BB- og Lean-filosofien. En overgang fra tradisjonelle styringsmetoder krever endring i organisasjonskulturen, samt tankesettet til de ansatte. Dette er omfattende prosesser som kan virke skremmende. I tillegg kan det føles unødvendig å gjennomgå en slik prosess dersom de ansatte ikke forstår nytten og viktigheten av det. Implementering av store endringer, slik som ved BB og Lean, blir derfor ofte møtt med frykt og dermed motstand fra ansatte (Edmondson & Schein, 2012, s. 42; Hoff, 2016, s. 200; Tillema & Steen, 2015, ss. 77-79; Voss, 1995, s. 13; Wig, 2014, ss. 36-37). Det bør også nevnes at filosofiene deler samme menneskesyn og korrelerer med McGregor (1960) sin teori y (ss. 464-467). Se forklaring på denne teorien under delkapittel 2.3.1 Innledning under Beyond Budgeting.

BB har som tidligere nevnt de samme tre formålene som det tradisjonelle budsjettet. Filosofien har dermed et svar på hvordan den økonomiske delen av virksomheten skal styres, derav allokering av ressurser, definere grunnlag for målsetting og se på fremtidsutsikter (Bogsnes, 2012a, s. 8). Lean har ingen tilsvarende verktøy eller svar på økonomisk styring. Dette betraktes derfor som en ulikhet mellom filosofiene. Innen BB benyttes videre benchmarking til å sette relative mål som gir økt motivasjon for å forbedre bedriften (Gjønnes & Tangenes, 2015, s. 709). Lean har derimot ikke en tilsvarende måte å sette mål på, hvor man sammenligner egne prestasjoner med andres prestasjoner fra samme periode. Sammenligning av prestasjoner kategoriseres derfor som en ulikhet.

En annen ulikhet mellom BB og Lean er at det i BB er fokus på å være transparent med fri flyt av informasjon gjennom prinsippet "transparency" (BBRT, 2016, ss. 155-157; Hope & Fraser, 2003a). Dette prinsippet brukes som en kontrollmekanisme for å unngå uetiske handlinger. Lean synliggjør også informasjon ved bruk av prinsippet om visuell kontroll (Modig & Åhlström, 2014, ss. 131-134; Wig, 2014, s. 34). Dette prinsippet benyttes likevel ikke som en kontrollmekanisme slik som i BB, men heller for å gi ansatte oversikt og et helhetlig bilde av

hva som foregår i organisasjonen. Tilgjengelig informasjon som kontrollmekanisme benyttes derfor kun i BB og dette er dermed en ulikhet mellom BB og Lean.

Fokuset på planlegging og prognoser er en annen ulikhet mellom BB og Lean. I BB er dette sentralt, og ved bruk av rullerende prognoser skal en alltid ha et realistisk og oppdatert bilde av fremtiden (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003b, s. 70). I Lean er det derimot ikke et stort fokus på planlegging da hele organisasjonen er bygget opp for å kunne håndtere etterspørsel ved bestilling gjennom å skape sug og Just-in-time produksjon (Alukal, 2007, s. 69). På denne måten blir planlegging og eksakt estimat på fremtidig etterspørsel mindre relevant. Det er likevel verdt å nevne at det kan benyttes hoshin-planlegging for å kommunisere strategiske mål og sette i gang tiltak for å nå disse (Dennis, 2016, s. 165). I BB-filosofien er det altså tydelig større fokus på prognoser og planlegging enn det er i Lean, og dette er derfor en ulikhet mellom dem.

Avslutningsvis bør det påpekes at ingen av filosofiene er en ferdig “pakke”. Organisasjonen må selv tilpasse filosofiene til egen virksomhet, da det som fungerer for noen ikke nødvendigvis fungerer for andre. Filosofiene kan derfor ikke defineres nøyaktig (Bogsnes, 2012a, s. 8; 2016, s. 72; Dennis, 2016, s. 204; Wig, 2014, s. 61). En likhet mellom BB og Lean er med andre ord er at ingen av dem er en ferdig oppskrift.

2.6 Avslutning

I dette kapitlet startet vi med å presentere Malmi og Brown (2008) og Simons (1995) sine rammeverk. I begge rammeverkene påpekes det at man må studere styringssystemer i kombinasjon, da de vil fungere ulikt individuelt sammenlignet med når de stettes i en kombinasjon med andre styringssystemer. Vi skal ta utgangspunkt i denne teorien i deler av vår analyse. Vi vil da drøfte om Beyond Budgeting og Lean fungerer bedre i kombinasjon enn hver for seg. Etter at vi presenterte Malmi og Brown og Simons sine rammeverk så vi nærmere på balansert målstyring som en separat modell. Deretter presenterte vi teori om BB- og Lean-filosofien hver for seg. Avslutningsvis benyttet vi denne teoretiske fremstillingen til å utforme en tabell som viser likheter og ulikheter mellom BB og Lean. Denne tabellen er en viktig del av studien og vil være grunnlaget for deler av analysen hvor den videreutvikles til å også inkludere styrker og svakheter.

3. METODE

Metode er en planmessig fremgangsmåte og er nært knyttet til vår forståelse av vitenskap (Gripsrud, Olsson, & Silkoset, 2015, s. 13). Vi skal i dette kapittelet gå nærmere inn på hvordan vi har gått frem for å svare på problemstillingen og forskningsspørsmålene våre. Først tar vi for oss vitenskapelig ståsted, før vi går nærmere inn på valgt forskningsdesign. Deretter presenterer vi gjennomføringen av datainnsamling og bestemmelse av utvalg. Vi vil også forklare hvordan vi har gått frem for å analysere våre empiriske funn. Avslutningsvis diskuterer vi studiens pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet, samt etiske avveininger.

3.1 Vitenskapelig ståsted

Vitenskapelige metoder defineres som *“Et system av eksplisitte regler og prosedyrer som forskning er basert på, og som forskningens krav på kunnskapsutvikling vurderes opp mot”* (Troye, 1994, s. 14). Hvilken metode som er best egnet i en bestemt situasjon avhenger av fastsatt mål, hvilke ressurser som er tilgjengelig og hvordan “verden” ser ut. Likevel baseres metodevalget på noen grunnleggende antagelser. Den første antagelsen er ontologi og går ut på den grunnleggende forståelsen av hvordan virkeligheten ser ut. Neste antagelse kalles for epistemologi og omhandler hvordan vi best mulig kan skaffe informasjon og kunnskap om denne virkeligheten. Til slutt er metodologi ulike metodiske teknikker for datainnsamling og dataanalyse som brukes for å planlegge den beste fremgangsmåten i en bestemt situasjon (Gripsrud et al., 2015, s. 13). I det følgende skal vi gå nærmere inn på vårt metodevalg basert på disse antagelsene for å forklare fenomenet: hvordan BB og Lean, og deres tilhørende styringsverktøy, påvirker hverandre i en kombinasjon.

To sentrale vitenskapelige ståsted er positivismen og hermeneutikken. I vår studie vil ikke positivismen være relevant da det her vektlegges å beskrive virkeligheten på en objektiv måte. I tillegg er positivismen opptatt av å utlede falsifiserbare hypoteser og generelle lover (Gripsrud et al., 2015, ss. 15-16). Dette er ikke formålet med vår studie, da vi ønsker å innhente tanker og erfaring på et dypere nivå. Positivismen forutsetter også at vitenskapen analyserer fenomener som eksisterer uavhengig av menneskers bevissthet (Gripsrud et al., 2015, s. 18). Hermeneutikken er derimot en fortolkningsbasert tilnærming hvor det subjektive legges til grunn, og fokuset er å studere menneskers fortolkninger, oppfatninger og meninger av virkeligheten (Gripsrud et al., 2015, ss. 17-18; Jacobsen, 2005, s. 32). I tillegg legges det her

vekt på at man ikke kan bryte ned et fenomen i mindre deler uten å miste helheten (Gripsrud et al., 2015, s. 19). Dette stemmer godt med vår undersøkelse da fenomenet vil miste sin mening dersom en faktor, for eksempel styringsverktøy, blir tatt vekk eller endret. På bakgrunn av dette vil hermeneutikken være den rette tilnærmingen å benytte i vår avhandling.

Hermeneutikken benytter kvalitativ forskningsstrategi. I hovedsak karakteriseres forskningsstrategien som enten kvalitativ eller kvantitativ basert på dataene som samles inn. Valgene som blir tatt i forskningen avhenger av hvilken forskningsstrategi man har (Bryman & Bell, 2011, s. 26). Vi har valgt å bruke en kvalitativ tilnærming i vår forskning fordi vi ønsker å forstå vårt fenomen bedre fremfor å undersøke om det er samvariasjon mellom filosofiene. Dette vil være en nødvendig tilnærming for å få bedre forståelse av de innhentede dataene fordi metoden fokuserer på data i form av ord fremfor tall eller annen mengdedata (Bryman & Bell, 2011, s. 717; Gripsrud et al., 2015, s. 79). Vi kunne benyttet kvantitativ tilnærming dersom vi ønsket å undersøke fenomenet på en mer “overfladisk” måte med enkle spørsmål som ikke krever utfyllende svar. Vi ønsker heller å finne ut hvordan og hvorfor, og det er derfor mer hensiktsmessig å benytte kvalitativ tilnærming.

Ulike vitenskapsfilosofier har ulike metodemessige konsekvenser, altså hvordan man bør legge opp undersøkelsen. Det er flere skillelinjer mellom positivismen og hermeneutikken. En av dem er at man kan enten ha en deduktiv- eller en induktiv tilnærming til problemstillingen (Jacobsen, 2005, s. 28). I vår studie vil det ikke være naturlig å benytte en deduktiv tilnærming da det innebærer at forskeren kommer opp med en hypotese. Denne hypotesen er basert på hva som allerede eksisterer av kunnskap på området i tillegg til teoretiske antagelser tilknyttet området. Dette innebærer altså at man har en teori som testes ved hjelp av hypoteser. Dette vil ikke være mulig i vår avhandling, da det ikke er hensiktsmessig å ha en falsifiserbar hypotese i kvalitative undersøkelser (Bryman & Bell, 2011, s. 11; Jacobsen, 2005, ss. 28-29). Ved en induktiv tilnærming er derimot teori utfallet av forskningen. Dette innebærer at man danner en teori basert på observasjoner gjort av et fenomen slik som i vår studie (Bryman & Bell, 2011, s. 13; Gripsrud et al., 2015, s. 15; Jacobsen, 2005, s. 29). Ved å ha hermeneutisk tilnærming i denne studien, har vi også induktiv tilnærming. Vi kommer dermed frem til en teori basert på empiri og vi forsøker å samle inn empiri som videre skal tolkes, uavhengig av tidligere forskning.

En annen skillelinje er individualisme og holistisk tilnærming til problemstillingen. Dette skillet går ut på valg av undersøkelsesenheter og i hvilken sammenheng man skal studere undersøkelsesenheter. Individualistisk tilnærming vil ikke være relevant for vår studie da det her studeres fenomener uten hensyn til sammenhengen studiene gjennomføres i. Her vil man kunne gjennomføre forskning i kunstige omgivelser som for eksempel i laboratorium. Ved holistisk tilnærming har det derimot betydning hvilken sammenheng man studerer fenomenene i (Jacobsen, 2005, ss. 29-30). Det vil være tilnærmet umulig å undersøke vårt fenomen ved bruk av kunstig fremstilling, da mange betydningsfulle faktorer, som vi ikke nødvendigvis vet om, ikke ville blitt inkludert i studien. Av den grunn har vi en holistisk tilnærming i vår studie.

Til slutt skilles det mellom nærhet og distanse. I hermeneutisk tilnærming er det naturlig å gå nærhet til studien da dette er nødvendig for å få fullstendig forståelse av fenomenet. Av samme årsak benytter vi kvalitative metoder som intervju for å innhente data i form av ord. Distanse er derimot en naturlig del av positivismen hvor forskeren har et distansert og objektivt forhold til informantene som studeres. Spørreundersøkelser blir ofte benyttet i en slik tilnærming hvor tall og annen objektiv data innhentes (Jacobsen, 2005, ss. 30-31). Distanse og tall benyttes ikke i vår undersøkelse da dette ville gitt et mer "overfladisk" resultat. Vi ønsker å gå i dybden for å undersøke tanker og erfaringer, og det er derfor mer fordelaktig å benytte nærhet og ord.

3.2 Forskningsdesign

Designet til undersøkelsen skal gi en beskrivelse av hvordan analyseprosessen legges opp for å løse den aktuelle problemstillingen. Man må derfor være klar over hvilke typer data man trenger og hvordan de skal fremskaffes og analyseres. Valg av design avhenger av hvor mye man vet om fenomenet man skal utforske og ambisjoner man har med hensyn til å analysere og forklare sammenhenger (Gripsrud et al., 2015, s. 38; Lehmann, Gupta, & Steckel, 1998, s. 63).

Det deles i hovedsak mellom tre ulike design; eksplorativt, deskriptivt og kausalt som er henholdsvis utforskende, beskrivende og forklarende (Gripsrud et al., 2015, s. 38). I vår studie har vi et eksplorativt forskningsdesign. Dette er fordi målet med vår undersøkelse er å forstå og tolke det aktuelle fenomenet på best mulig måte, altså hvordan Beyond Budgeting og Lean, og deres tilhørende styringsverktøy, påvirker hverandre i en kombinasjon. Dette designet gir

innsikt og skaper forståelse, samt er en fleksibel og ustrukturert prosess (Gripsrud et al., 2015, ss. 39-41). Dersom vi hadde valgt et deskriptivt design, ville fokuset i større grad vært å gi en fullstendig beskrivelse av fenomenet og om det er samvariasjon mellom filosofiene, fremfor forståelse av fenomenet (Gripsrud et al., 2015, ss. 41-45). Dette blir da feil fokus i forhold til formålet ved vår undersøkelse. I og med at vi ønsker å se på ulike faktorer i markedet som kan ha innvirkning på relasjonen mellom styringsverktøyene i filosofiene, er det vanskelig å få dette frem ved bruk av kausalt design, da kunstige omgivelser som laboratorium står sentralt her. I tillegg benyttes kausalt design for å kartlegge årsak-virkning-forhold, noe som ikke er relevant i vår studie (Gripsrud et al., 2015, ss. 45-49). Bruk av både kausalt- og deskriptivt design har fordeler, men dette er ikke fordeler som passer til vårt fenomen og de blir derfor ubetydelige for oss.

3.3 Datainnsamling

Når man skal samle inn kvalitative data til videre analyse, kan man enten benytte kommunikasjon, observasjon eller dokumentanalyse (Gripsrud & Olsson, 2000, s. 115). Basert på vår problemstilling betraktet vi det som mest hensiktsmessig å benytte kommunikasjon i form av case-studie og dybdeintervju for innsamling av data til videre analyse. I og med at vi har et eksplorativt design, benyttet vi også litteraturstudie for innsamling av bakgrunnsinformasjon til vårt teoretiske rammeverk (Gripsrud et al., 2015, s. 41). I det følgende skal vi ta for oss hvorfor vi har valgt disse datainnsamlingsmetodene.

En naturlig start ved bruk av eksplorativt design er å undersøke om det finnes studier og teori om temaet fra før (Gripsrud et al., 2015, s. 39). Dette har vi gjort ved bruk av litteraturstudie, en datainnsamlingsmetode hvor det samles inn sekundærdata. Med andre ord er det benyttet data som er produsert med andre formål enn analysen som skal gjennomføres (Churchill & Lacobucci, 2005, ss. 78-79). Vi har valgt å benytte denne datainnsamlingsmetoden fordi dette vil være den mest hensiktsmessige metoden å bruke for å samle inn bakgrunnsinformasjon om temaene vi vil belyse i videre analyse. I denne datainnsamlingsmetoden har vi benyttet både lærebøker, samt faglige forskningsartikler og tidsskrifter for å finne relevant teori. En god teorianvendelse er avgjørende for å gjennomføre en god case-studie.

For å samle inn data til videre analyse har vi betraktet det som fordelaktig å benytte kommunikasjon. Dersom vi hadde samlet inn data ved hjelp av observasjon ville vi først og fremst gått glipp av muligheten til å samle inn utvalgets tanker og refleksjoner rundt temaene. På den andre siden hadde vi ved observasjon hatt muligheten til å danne vårt eget inntrykk av styringssystemene i bedriftene, og da basert på hvordan prosessene faktisk er og ikke hvordan ansatte forteller at de er. Likevel ville observasjon tatt svært lang tid for å få nok informasjon til å analysere og vi kunne gått glipp av verdifulle erfaringer. Det vil derfor ikke være mulig i denne avhendingen.

I og med at vi har eksplorativt design anser vi case-studie som en aktuell form for forskning da vi ønsker å oppnå innsikt, og ikke teste forklaringer. I en case-studie jakter forskeren på relevant data, og ikke bare data som støtter den aktuelle problemstillingen. Målet er å være i stand til å se ting i perspektiv, for deretter å komme med en riktigst mulig konklusjon (Churchill & Lacobucci, 2005, s. 80).

Det finnes flere ulike typer case-studier, hvor en av dem er ekspertstudie. I denne typen case-studie benytter man intervjuobjekter som innehar en spesiell kompetanse om temaet som blir undersøkt (Andersen, 2016). Vi betrakter ekspertstudie som formålstjenlig fordi vi ønsker å finne ut hvordan Beyond Budgeting og Lean faktisk fungerer i bedriften. Vi har dermed behov for å snakke med personer som innehar inngående kompetanse og erfaring med disse filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy. Ved bruk av denne typen case-studie må vi være oppmerksomme på at intervjuobjektene kan interessere seg spesielt for temaet, og de kan dermed være mindre kritiske. Dersom vi heller hadde snakket med tilfeldige ansatte i bedriften hadde vi trolig fått mer informasjon om erfaringer på operativt nivå. Vi tror likevel at vi da hadde gått glipp av viktig informasjon om prosessene og valgene som er tatt i forbindelse med implementering av filosofiene. Vi har derfor valgt å benytte ekspertstudie.

Ved bruk av case-studie kan man benytte individuelle dybdeintervju, fokusgrupper og observasjoner (Jacobsen, 2015, s. 145). Som nevnt ovenfor er ikke observasjoner relevant for oss. Vi kunne derimot benyttet fokusgrupper med representanter fra hver bedrift for å samle inn data. Dette hadde vært hensiktsmessig for å få deltakerne til å inspirere hverandre og diskuterer forskjellige synspunkter som ellers ikke ville kommet like godt frem i et individuelt dybdeintervju (Gripsrud et al., 2015, s. 40). Dette kunne vært interessant, men vi er da bekymret

for at negative tanker og holdninger om egen bedrift ville blitt holdt tilbake. Det kunne også blitt vanskelig å gjennomføre på grunn av konfidensialitet. I motsetning til fokusgrupper, er individuelle dybdeintervju en metode som er ressurs- og tidkrevende, både med tanke på arrangering, innsamling og bearbeiding. Man risikerer også å ende opp med for mye innsamlet informasjon slik at det er vanskelig å få oversikten. På den andre siden vil det ved bruk av denne metoden være lettere å få frem hver og én sine tanker og meninger, da vi vet at alle intervjuobjektene svarer på alle spørsmålene. Det vil også være færre begrensninger på hva informantene kan og vil si. På bakgrunn av dette mener vi at individuelle dybdeintervju vil være den beste metoden å benytte i denne avhandlingen (Jacobsen, 2015, s. 146).

Noen viktige momenter som må vurderes når man skal gjennomføre dybdeintervju er kommunikasjonstype, dokumentering, sted, lengde og strukturering av intervjuet. For å få mest mulig tett, dynamisk og informativ samtale betrakter vi det som best å gjennomføre intervjuene ansikt-til-ansikt til tross for at dette er mer ressurskrevende enn chat, e-post og telefon (Gripsrud & Olsson, 2000, s. 64; Jacobsen, 2015, s. 147). Vi må likevel være oppmerksom på at det ved fysiske intervju er høyere sannsynlighet for intervjuereffekt og at flere kvier seg til å stille til intervju (Jacobsen, 2015, s. 148).

Videre er det viktig å tenke over stedet hvor intervjuene gjennomføres, og her skiller det ofte mellom en kunstig eller naturlig kontekst. Vi ønsker å være et sted med god atmosfære og hvor intervjuobjektene føler seg komfortable og bekvemme. Kontoret blir dermed en naturlig kontekst. Dersom vi hadde valgt kunstige omgivelser, eksempelvis en kafé, er det generelt fare for at informantene gir kunstige svar og opptrer annerledes. En av årsakene til at kunstige kontekster i noen tilfeller blir benyttet, er for å skjerme informantene fra forstyrrelser og påvirkninger (Jacobsen, 2015, s. 152). Vi anser ikke det som et problem i vår undersøkelse så lenge vi er i et lukket møterom.

Når man gjennomfører et intervju er det også viktig å tenke gjennom om man skal ta notater, opptak eller begge deler. På den ene siden vil notatskriving føre til mindre øyekontakt og dermed mindre åpenhet og flyt i samtalen (Jacobsen, 2015, s. 153). Det vil heller ikke være mulig å være helt sikker på at notatene er riktige. Tolkninger og oppfatninger kan dermed bli feil. Vi anser det derfor som best å ta opptak og deretter benytte dem til å transkribere. Alle

sitater som blir brukt i kapittel 4. Presentasjon av empiriske funn er med andre ord tatt opp på bånd og deretter transkribert. Opptak har likevel noen ulemper vi må ta hensyn til. Opptakeren kan ha en begrensende effekt på informanten, da noen kan få en negativ reaksjon på å bli tatt opp på bånd (Jacobsen, 2015, s. 153). Vi vil derfor alltid spørre om det er i orden at vi tar opp samtalen.

Det er også viktig å tenke gjennom lengden på intervjuene før innsamlingen av data starter. For korte intervju kan føre til at vi ikke får tid til å gå nok i dybden. Samtidig kan for lange intervju føre til at intervjuobjektet blir utslitt. Vi beregner derfor at hvert intervju vil ta fra en til en og en halv time, avhengig av informantens svar gjennom intervjuet.

Til slutt har vi valgt å ha et semi-strukturert intervju, da vi ønsker en relativt åpen samtale, men likevel noen begrensninger slik at vi sørger for å få de dataene vi trenger. Dette er fordi intervju uten strukturering kan gi for komplekse data slik at det blir vanskelig å analysere. Det hevdes også at det uten strukturering alltid vil forekomme en viss prestrukturering, selv om det er ubevisst (Jacobsen, 2015, s. 149). Et sterkt strukturert intervju på den andre siden, vil kunne virke begrensende fordi det da kan være vanskelig å skape den åpne og dype samtalen. Vi anser derfor semi-strukturering som fordelaktig.

3.4 Utvalgsmetode

Når man skal velge et utvalg blant hele populasjonen, må man først sette begrensninger for populasjonen og deretter finne utvalgsramme ved å sette inkluderingskrav til utvalget (Jacobsen, 2015, s. 179). Populasjonen vår består av alle norske bedrifter som har innført Beyond Budgeting og Lean. Det er et bevisst valg å begrense populasjonen til norske bedrifter fordi oppfatningen og erfaringen av filosofiene vil variere med ulike kulturer i forskjellige land (Nakamura et al., 1996, s. 468). Vi har ikke valgt en begrenset tidsperiode, da det gjerne er først i nyere tid at bedrifter har innført disse filosofiene.

Inkluderingskriteriene for utvalget vårt er basert på at vi ville møte bedrifter i forskjellige industrier for å få et mest mulig bredt spekter av inntrykk og erfaringer. Vi ønsket derfor å møte både produksjons- og tjenestebedrifter. I tillegg var vi avhengig av å ha et utvalg med

informanter som var villig til å dele både positive og negative erfaringer. Informantene innad i hver bedrift burde ha god kunnskap om minimum en av filosofiene og gjerne ha vært delaktig i implementeringen av filosofien(e). Dette anses som en fordel fordi vedkommende da kan ha en formening om forskjellen før og etter implementeringen.

Som utvalgsmetode benyttet vi først skjønsmessig utvalg, også kalt formålsrettet utvelgning, for å finne bedrifter som er villige til å dele informasjon og erfaringer rundt BB og Lean. Vi valgte de ulike bedriftene fordi de har gitt oss informasjon på forhånd på forskjellige måter om BB og Lean i deres bedrift. På bakgrunn av dette var det sannsynlig at de hadde erfaringer som de var villige til å dele. Ulempen med denne utvelgingsmetoden er at det er en ikke-sannsynlighetsutvelgingsmetode, noe som gjør at det ikke er mulig å generalisere (Jacobsen, 2015, s. 302). Faren er også stor for å utelukke relevante bedrifter uten at vi er klar over det (Jacobsen, 2015, s. 303).

Etter at vi valgte bedriftene benyttet vi metoden “expert choice” for å finne de mest aktuelle informantene innad i organisasjonen (Andersen, 2016). Vi startet med å kontakte en person og ba vedkommende om å anbefale informanter til å svare på spørsmål relatert til problemstillingen. Formålet var å komme i kontakt med mest mulig kompetente personer innad i hver bedrift.

3.5 Analyse av data

For at våre informanter skulle være mest mulig åpne og ikke holde tilbake negative tanker og holdninger om egen bedrift, har vi valgt å gjøre både informantene og bedriftene anonyme ved å gi dem nye navn. Vi har i tillegg valgt å ikke oppgi industri, men heller oppgi bedriftstype. Hovedårsaken til dette er at bedriftene har få konkurrenter som styrer etter både Beyond Budgeting og Lean, og vi anser det derfor som mulig å identifisere bedriften dersom vi oppgir industri. I tabellen under presenterer vi fiktive bedriftsnavn, bedriftstype, fiktive informantnavn, samt intervjulengde.

Tabell 2: *Bedrift- og informantoversikt*

Bedriftsnavn	Bedriftstype	Informantnavn	Tid
Bedrift 1	Sesongbetont produksjonsbedrift	Informant 1	51.42
		Informant 2	52.39
		Informant 3	1.16.24
Bedrift 2	Tjenestebedrift	Informant 4	1.29.20
		Informant 5	1.14.13
Bedrift 3	Internasjonal produksjonsbedrift	Informant 6	1.02.00
		Informant 7	1.06.54

I tillegg til opplysningene i tabellen kan vi oppgi at bedriftene har svært ulik størrelse. Bedrift 1 har under 500 ansatte, Bedrift 2 har under 1.500 ansatte og Bedrift 3 har i underkant av 10.000 ansatte. Dette gir oss muligheten til å sammenligne BB og Lean i ulike bedriftsstørrelser. De fleste av informantene vi intervjuet har ulike lederstillinger, helt opp til administrerende direktør. I tillegg kan det nevnes at samtlige bedrifter implementerte BB i forkant av Lean.

Etter at vi hadde gjennomført alle intervjuene, hadde vi en stor informasjonsmengde som måtte reduseres ned til et nivå med kun relevant informasjon. For å gjøre dette brukte vi analyseprosessen til Jacobsen (2005) som benytter følgende faser; beskrivelse, systematisering og kategorisering, samt sammenbinding (s. 186). I første fase, beskrivelse, transkriberte og renskrev vi intervjuene. Ved renskriving fjernet vi tilleggsord som “liksom”, “ikke sant” og “da” på slutten av setninger. Deretter skrev vi inn kommentarer på hvordan relevant teori fra vårt teoretiske rammeverk kunne forklare det som ble sagt. I tillegg kommenterte vi måter utsagn ble sagt på dersom dette var hensiktsmessig. Ifølge Jacobsen skal man også i første fase annotere og dermed lage et sammendrag. Dette gjorde vi ved å markere sitater som fremstod som viktig. I andre fase systematiserte og kategoriserte vi data. Kategoriene vi valgte var basert på tidligere markerte sitater og relevant teori. Vi valgte da å dele inn i tre hovedkategorier; BB, Lean og kombinasjonen. Videre valgte vi å ha lik inndeling i de to første hovedkategoriene for å lettere kunne sammenligne de to filosofiene i videre analyse. Deretter plasserte vi de allerede markerte sitatene i de ulike kategoriene. I siste fase knyttet vi empiriske funn til vårt teoretiske rammeverk, og på denne måten gikk vi fra å sammenbinde funn basert på det *spesielle* individ, og over til å forklare *generelle* sammenhenger basert på relevant teori (Jacobsen, 2005, ss. 185-203).

3.6 Evaluering av studien

Når en studie skal gjennomføres er det mange valg som må tas. Alle valgene vil påvirke studiens validitet og reliabilitet. Da vi har en kvalitativ undersøkelse er det representativt å evaluere studien ved å undersøke dens pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet (Bryman & Bell, 2011, s. 395; Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2011, s. 243). Vi skal i det følgende se nærmere på disse kriteriene.

3.6.1 Pålitelighet

Studiens pålitelighet, også kalt reliabilitet, baseres på hvilke data som brukes, hvordan de samles inn og hvordan de bearbeides. Denne målingen er mest kritisk i kvantitative undersøkelser, men bør også vurderes i kvalitative studier (Johannessen et al., 2011, s. 243). Ifølge Lincoln og Guba er formålet med pålitelighet å gjøre tiltak som sikrer at en eksakt lik studie utført av en annen forsker gir samme resultater og konklusjon (Lincoln & Guba, 1985, s. 292). Man skal med andre ord minimere feilkilder.

Utvalget har stor betydning for undersøkelsens pålitelighet (Jacobsen, 2015, s. 178). Informantene kan ha gitt feil informasjon av forskjellige årsaker. Det kan være fordi de ikke har nok kunnskaper om temaet, de kan med hensikt snakke usant eller fordi de ikke klarer å reflektere rundt spørsmålet (Jacobsen, 2005, ss. 368- 369). I og med at vi har benyttet utvalgsmetoden “expert choice” har vi møtt informanter som er “eksperter” på området, og dermed interesserer seg ekstra mye for dette fagfeltet. Dette er positivt i den forstand at vi gjerne får reflekterte svar som også ofte er basert på erfaringer og god kunnskap. Et slikt utvalg kan også være negativt fordi slike personer ofte er mer positive til fenomenet sammenlignet med andre. I vår studie har vi hatt et godt utvalg av informanter med forskjellig bakgrunn, kunnskap, erfaring og forståelse. Dette gjorde at vi fikk ulike synspunkter rundt temaene, noe som gir økt pålitelighet.

For at studien skal være mest mulig pålitelig er det viktig å tenke godt gjennom hvilke spørsmål som skal stilles i intervjuene. Da vi hadde semistrukturert intervju var det noe varierende hvordan vi stilte spørsmålene basert på sammenhengen i samtalen. Det har også vært ulikt hva informantene har hatt kunnskap om, og vi har derfor tilpasset intervjuene der etter. På grunn av

denne tilpasningen ble intervjuene noe ulike. Dette kan gjøre det vanskelig å skape samme resultater ved en ny tilsvarende studie. Vi har likevel en utfyllende metodedel som beskriver valg av metoder og hvorfor vi har tatt de valgene vi har tatt. Dette bidrar til å øke studiens pålitelighet. Påliteligheten er også høy fordi vi laget en mal i forkant av intervjuene hvor vi sørget for å ikke ha ledende spørsmål. Vi sendte intervjuguiden til informantene på forhånd slik at de hadde muligheten til å forberede seg og på denne måten ha muligheten til å gi gode og reflekterte svar. I tillegg er intervju spørsmålene lagt ved i avhandlingen (Vedlegg 2). Dette øker sannsynligheten for at en lik studie vil føre til likt resultat og dermed økes studiens pålitelighet.

3.6.2 Troverdighet

Troverdighet er parallell med intern validitet og innebærer å vurdere om vi måler det vi tror vi måler, altså hvor troverdig funnene våre er (Bryman & Bell, 2011, s. 43; Johannessen et al., 2011, s. 244). Da vi i denne avhandlingen har en kvalitativ undersøkelse, avhenger troverdighet av om vi har klart å reflektere rundt formålet med studien og å representere virkeligheten på en riktig måte ved hjelp av metodene vi har valgt og funnene vi har gjort (Johannessen et al., 2011, ss. 244-247). Valg av datainnsamlingsmetode er en viktig faktor i dataenes troverdighet fordi metoden må være egnet til å belyse problemstillingen på riktig måte (Jacobsen, 2015, ss. 145-146). Basert på vår problemstilling anser vi det som naturlig å benytte bedrifter som har både Beyond Budgeting og Lean for å innhente informasjon basert på erfaring fra begge filosofiene i kombinasjon. I tillegg har vi valgt å ha dybdeintervju for å øke forståelsen. Vi anser dette som gode metoder for formålet og det øker derfor studiens troverdighet.

Det at vi benyttet opptak underveis i intervjuene, og ikke tok notater, gjorde at vi fikk en god og åpen samtale. Dette gir høyere sannsynlighet for ærlige svar og øker troverdigheten. Båndopptaker kan i noen tilfeller begrense informantens uttalelser, men det opplevde vi ikke som et problem i vår studie. Vi merket i første intervjurunde at det var vanskelig å få informantene til å stille seg kritisk til BB og Lean og se negative sider ved filosofiene. Vi valgte derfor å stille flere spørsmål om negative sider i de to neste intervjurundene. Vanligvis skal man prøve å skape like intervjusituasjoner, men i og med at vi ikke skal sammenligne bedriftene, anser vi ikke dette som like viktig i vår avhandling. Dette påvirker derfor ikke troverdigheten.

3.6.3 Overførbarhet

I hvilken grad forskningsprosjektet kan overføres til andre fenomener og kontekster kalles for overførbarhet (Bryman & Bell, 2011, s. 43; Johannessen et al., 2011, ss. 247-248). Det dreier seg med andre ord om å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige på andre områder enn det som studeres (Johannessen et al., 2011, s. 248).

Basert på at vi i vår forskning har studert bedrifter i både produksjons- og tjenestesektoren, vil overførbarheten til andre kontekster være relativt stor. Likevel inngår det kun tre bedrifter i studien og dette svekker derfor overførbarheten. Studien vår kan derfor ikke generaliseres, men det er heller ikke hensikten. Hensikten er derimot at bedrifter som er interessert i enten en av filosofiene eller begge, kan benytte vår avhandling til å tilegne seg kunnskap om hvordan filosofiene fungerer hver for seg og sammen, samt andre bedrifters erfaringer. Dette kan være nyttig informasjon.

Et utforskende forskningsdesign, slik som vi har i denne studien, kan fungere som en forstudie til andre senere studier (Gripsrud et al., 2015, s. 49). Det betyr at andre forskere kan benytte vår avhandling i andre studier i senere tid. I denne sammenheng bør vårt teoretiske bidrag trekkes frem. Med dette mener vi tabell 1 som viser likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean. I tillegg kan tabell 3 nevnes, da denne illustrerer om likhetene og ulikhetene styrker eller svekker kombinasjonen av filosofiene.

3.6.4 Bekreftbarhet

Bekreftbarhet svarer til hvilken grad resultatene fra studien kan bekreftes av andre forskere i tilsvarende undersøkelser. Dette kriteriet kan også kalles objektivitet fordi en forskers subjektive meninger ikke skal påvirke studiens resultat (Johannessen et al., 2011, s. 249).

I kvalitativ forskning står intervjueffekten sentralt og vi må derfor vurdere om vi kan ha påvirket informanten i noen form. Som intervjuere vil man alltid kunne påvirke informanten med ulike stimuli og signaler under intervjuet (Johannessen et al., 2011, s. 245). Dette kan gjøre at informanten tenderer mot å si det han eller hun tror vi ønsker å høre istedenfor det som

vedkommende mener. Det er alltid en risiko for at denne effekten er til stedet. Dette var ikke noe vi har merket særskilt, men dersom det var tilfelle ville det påvirket studiens bekreftbarhet.

På den andre siden har vi gitt gode beskrivelser av alle beslutninger som er tatt slik at leseren kan følge opp våre vurderinger. Vi har også forsøkt å være selvkritisk til hvordan gjennomføringen har vært, både gjennomføring av datainnsamlingen, samt utvalgsutvelging. I tillegg sørget vi for å stille nødvendige kontrollspørsmål for å få bekreftet at vi hadde forstått informantene riktig gjennom gjentatte erklæringer. Dette øker studiens bekreftbarhet.

3.7 Etiske Avveininger

I vår studie snakker vi med informanter som deler opplysninger som i noen tilfeller kan være sensitiv informasjon om bedriften de representerer. Det er derfor viktig å tenke nøye gjennom hvilke etiske aspekter og dilemma som kan oppstå på forhånd og underveis (Jacobsen, 2005, s. 44; Johannessen et al., 2011, ss. 93-94). Vi skal i det følgende ta for oss ulike vurderinger vi har måttet ta basert på etiske prinsipper.

Det er svært viktig å behandle personopplysninger til informantene riktig i henhold til GDPR (General Data Protection Regulation) (Johannessen et al., 2011, s. 99; Personopplysningsloven, 2018). Da vi benytter båndopptaker vil opptakene bli betraktet som behandling av personopplysninger. Vi søkte derfor om bruk av båndopptaker ved NSD (Norsk senter for forskningsdata) og fikk dette godkjent. For å få en slik godkjenning må man gi en omfattende beskrivelse av hvordan man skal behandle og presentere data man samler inn. Opptakene vi har tatt ble transkribert og deretter slettet, slik at personopplysninger er lagret i kortest mulig tid for å unngå at de kommer på avveie og misbrukt i fremtiden.

Et av de etiske aspektene som må vurderes i vår studie er informantenes samtykke til å delta. Vi måtte være sikker på at informantene fikk nødvendig informasjon til å kunne ta valget om ønsket deltakelse (Jacobsen, 2005, ss. 46-47). I den forbindelse laget vi et informasjonsskriv om studiens formål og deres rettigheter som informant. Dette leste alle deltakerne gjennom og signerte på. I dette skrevet poengterte vi også at informantene hadde mulighet til å trekke seg fra deltakelsen når som helst dersom de ønsket det.

Et annet viktig aspekt ved vår studie er å sørge for at informantene ikke blir identifiserbare, da studiens formål ikke avhenger av verken identifiserbare personer eller bedrifter. Faren for at deltakere kan indentifiseres er større ved mindre utvalg slik som i denne studien (Jacobsen, 2005, s. 48). Vi bruker derfor lav detaljeringsgrad på dataene for å sørge for at verken bedrift eller personer i bedriftene skal kunne identifiseres. Som tidligere påpekt gjorde vi dette ved å anonymisere navn til bedriftene og informantene.

3.8 Avslutning

I dette kapitlet har vi presentert og begrunnet våre metodiske valg. Vi valgte å benytte hermeneutisk tilnærming med kvalitativ forskningsstrategi. Videre valgte vi eksplorativ forskningsdesign og dybdeintervju som datainnsamlingsmetode. Våre metodiske valg ble tatt for å kunne belyse problemstillingen vår på best mulig måte. Dette er fordi vi er avhengige av utfyllende svar fra informantene for å forstå bedre hvordan kombinasjonen av filosofiene fungerer. Disse metodene benyttes for å innhente data som kan brukes i videre analyse. Avslutningsvis gikk vi nærmere inn på studiens pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet, samt etiske avveininger.

4. PRESENTASJON AV EMPIRISKE FUNN

I dette kapitlet skal vi presentere relevante funn som vi samlet inn gjennom intervju med de ulike informantene. Vi vil først presentere empiriske funn fra Beyond Budgeting og Lean hver for seg, og til slutt presentere funn fra kombinasjonen av de to filosofiene. Formålet er å kunne sammenligne hvordan filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, fungerer hver for seg med hvordan de fungerer i kombinasjon. Videre vil vi derfor innenfor hver av disse delkapitlene gå inn på endringer som følge av implementeringen, fordeler, ulemper og utfordringer, samt styringsverktøy i de respektive filosofiene. Under kombinasjonen vil vi i tillegg presentere funn i forbindelse med hvorfor de har valgt kombinasjonen, likheter og ulikheter mellom filosofiene og om filosofiene utfyller eller motvirker hverandre.

4.1 Beyond Budgeting

4.1.1 Endringer som følge av Beyond Budgeting

Svarene fra de forskjellige informantene viste stor variasjon i forhold til hvor store endringer de opplevde ved implementering av Beyond Budgeting. Informant 2 sa at det ikke innebar en merkbar overgang fordi de i Bedrift 1 aldri har drevet “slavisk” med budsjettering. De resterende informantene nevnte større endringer som vi skal presentere i de følgende avsnittene. Vi har valgt å dele opp endringer i følgende kategorier; endring i kultur, endring relatert til involvering av ansatte og endring relatert til tilpasning til omgivelsene. Vi valgte denne inndelingen fordi dette var de mest fremtredende endringene, både basert på våre funn og teori.

Kultur

Ved spørsmål om informantene hadde merket en positiv eller negativ endring i kulturen, fikk vi samsvarte svar om at det hadde vært en positiv endring. Det bør likevel nevnes at Informant 2 ikke hadde merket en endring i kulturen. Flere av informantene nevnte at det har vært en positiv kulturendring som har ført til økt ansvar og eierskap. Informant 3 uttalte: *“Jeg merker jo forskjell på det at man er mer opptatt av at man må gjøre en vurdering og ikke snakke om hva man har i budsjett. Da gjør du en mer kvalifisert vurdering med en gang og du blir ansvarliggjort også”*. Dette bekreftet Informant 6 ved å si: *“... det er med på å skape eierskap. [...] Det har å gjøre med at så lenge du på en måte leverer på relative mål, så stopper ikke nødvendigvis veksten der”*. I tillegg fortalte Informant 6 om absolutte mål: *“Du får den effekten*

av at når du når målet ditt så er det greit, er det 100 millioner du skal opp til så kan du fort stoppe der”. Informant 7 hevdet at måten de tenker på når de setter mål har forandret seg: “... mer fokus på å gjøre ting, bli enige om hva vi skal gjøre mer enn å bli enige om hva resultatet vårt skal bli. Det tror jeg er en kulturell endring som vi ikke har snakket så mye om, men som nok er der”.

Det fremkommer i flere av svarene til informantene at etter implementering av BB har kulturen endret seg slik at bedriftene er mer dynamisk og i større grad tenker fremover. Informant 7 fortalte at Bedrift 3 har mindre fokus på tall: *“Det er en mindset-endring fra et annet fokus. Det er mer fokus på utvalgte områder, mer fokus på direkte oppfølging, mer fokus på trender, mens tidligere så var det kanskje mer fokus på sammenstillingen av tall og å prøve å se helheter på den måten. Så det er en annen måte å tenke helhet på som jeg kanskje synes fungerer bedre”.* Informant 5 og 4 nevnte henholdsvis at en viktig kulturendring har vært å se fremover: *“... mye mer fremoverskuende kultur og mindre bakoverskuende. Vi er mye mer opptatt av hva som ligger foran oss enn hva vi tenkte for en stund siden”,* og: *“... overordnet vil jeg si at kulturen i organisasjonen nå er mye mer, hva skal jeg si, utadrettet, og utenfra og inn, altså det å ta kundens behov og sette det inn i system og struktur på en helt annen måte enn det var tidligere”.* Informant 4 la til: *“Suksess er ikke det å gjøre det bedre enn et budsjett, suksess er å gjøre det bedre enn konkurrentene [...] Og det gjør noe med dynamikken og kulturen i organisasjonen. Du ser mer utover og fremover enn innover og bakover”.*

Involvering av ansatte

Et viktig prinsipp i BB er, som tidligere nevnt, å involvere ansatte og delegere beslutningsmyndighet. Da vi spurte informantene om dette, var det varierende hvor godt de synes involvering av ansatte har fungert. Informant 3 uttalte: *“Jeg vil egentlig ikke si at det kommer så langt ned som på ansatte, men det er jo det jeg har lyst til å gjøre videre. Det å klare å få beslutningene lengre ut. Det er vel et av de stedene hvor vi fortsatt har en del igjen”.* Dette bekreftet Informant 1 ved å si: *“Men jeg tror at vi har en vei å gå på det med å ha nok ansvar og myndighet der det hører hjemme, for vi er veldig sånn tradisjonelt oppbygd med mange nivåer. Så vi kan veldig fint si at beslutninger skal tas på lavest mulig nivå, men hvis den som står i situasjonen ikke opplever at den har den muligheten, så har vi jo ikke kommet langt nok”.* Informant 5 hevdet at involvering av ansatte har fungert veldig bra i Bedrift 2 og la til: *“Det*

har vi lagt stor vekt på hele tiden og det ligger jo litt i det jeg sa. Vi startet jo allerede før omleggingen med at dette ikke bare var et økonomiprojekt, men at dette også var et organisasjonsprosjekt og favnet bredt". I tillegg presiserte vedkommende: "...de (ansatte) sitter jo med styringen selv og de eier det selv. Og det tror jeg er helt avgjørende". Informant 7 fortalte at involvering av ansatte har fungert bra i Bedrift 3 og bemerket: "Og det er jo også en del av strategien vår".

Flere informanter hevdet at graden av involvering av ansatte ikke har endret seg bemerkelsesverdig etter overgangen til BB. To av informantene i Bedrift 1 sa at de per nå ikke trodde at ansatte merket noen forskjell. Informant 3 påpekte: *"Men jeg vil ikke si at det er ned på ansattnivå, jeg tror ikke alle ansatte merker dette veldig, det tror jeg ikke. Det blir jo mest på ledere"*. Informant 2 sa: *"Det er ikke noe særlig forskjell for det er sånn vi har gjort det. Så vi har alltid tatt ansvar for at man ikke bare skal bruke penger hvis det ikke er behov"*. Informant 7 uttalte at involveringen hadde fungert bra fordi det var en glidende overgang som gikk relativt knirkefritt.

Tilpasning til omgivelsene

Ved spørsmål om informantene har merket en forandring i forhold til hvordan organisasjonen tilpasser seg omgivelsene, ble det spesielt trukket frem at budsjetter ikke lenger begrenser valg. Flere av informantene nevnte at det er lettere å tilpasse seg omgivelsene når man ikke har budsjetter. Informant 1 sa: *"Jeg vil jo tro at vi er raskere på å tilpasse oss omgivelsene fordi vi kan ta beslutninger ut fra det vi vet i dag. Vi slipper å si at «det kan vi ikke gjøre fordi det har vi ikke budsjett til». Vi kan bestemme nå, ut fra det vi vet i dag"*. Informant 3 påpekte at Bedrift 1 er raskere til å tilpasse seg fordi de slipper å gjennomgå budsjettprosessen. Vedkommende nevnte i tillegg at de har et bedre beslutningsgrunnlag nå, da beslutninger blir tatt på bakgrunn av fornuft og ikke hva man har budsjett til. Informant 4 sin uttalelse gjenspeiler dette, men vedkommende henviste først og fremst til at denne endringen var på grunn av strategiprosessene: *"Det at vi følger mye mer med på markedet, på konkurrentene, hva de gjør, en helt annen form for agilitet, altså lettbenhet, i forhold til å foreta strategiske veivalg og endringer fordi at vi ikke har disse store tunge strategiprosessene"*. Informant 4 forklarte videre: *"Og så får du ikke det byråkratiet rundt det å endre budsjettet, og så slipper vi jo å hele tiden resten av året å sitte og forklare hvorfor vi hadde brukt mer penger enn det vi trodde vi*

kom til å bruke". Informant 7 påpekte at det var lettere å se trender etter implementeringen av BB. Informant 2 hevdet at det ikke har vært store endringer.

I tillegg til at budsjettene begrensninger er fjernet, ble det også nevnt at organisasjonen er mer fremtidsrettet og har mer tillit til sine ansatte etter implementeringen. Informant 3 uttalte: *"Den viktigste tingen er det at vi ikke ser så mye bakover, men vi ser fremover. Vi snakker om hvordan kommer resultatet vårt til å bli det neste året i stedet for hvordan er det nå i forhold til hva vi trodde i oktober i fjor"*. Informant 7 kommenterte at de først og fremst har fått et riktigere fokus: *"Du får et sterkere fokus, men du må jo da stole på at folk finner måter å gjøre det på uten at du må sitte og fintelle på hva skal hver enkelt"*. Informant 6 påpekte at det ikke hadde fungert for dem på en byråkratisk oppbygning fordi bransjen de opererer i krever såpass mye tilpasning og endring: *"En sånn toppstyrt, tung organisasjon [...] med veldig sterk grad av kontroll og veldig regelmessig oppfølging på helt klare budsjettmål. Det hadde fungert veldig dårlig for Bedrift 3. Særlig fordi det er såpass syklisk og fordi vi opererer i en bransje hvor det er behov for mye innovasjon"*.

4.1.2 Fordeler ved Beyond Budgeting

Det ble nevnt flere fordeler ved Beyond Budgeting-filosofien. En av dem omhandler å fjerne det tradisjonelle budsjettet. Informant 2 sa blant annet: *"Det som fungerer bra er jo at du kan ta utgiftene når det er behov for det"*. Vedkommende tilføyde: *"Og så synes jeg det er veldig greit å slippe å lage budsjettene fordi det tar unødvendig tid. For det eneste du vet er at det blir jo ikke sånn, når du har laget det"*. Informant 6 beskrev de samme ulempene ved det tradisjonelle budsjettet og hevdet at de frie rammene og tillit har gjort organisasjonen godt: *"Det at man gir folk tillit og det at man gir de relativt frie rammer, det har fungert veldig, veldig bra for Bedrift 3"*. Informant 7 påpekte et interessant poeng om detaljnivået til tradisjonelle budsjetter. Vedkommende uttalte om BB: *"Du har mer fleksibilitet. Du prøver ikke å lage en sikkerhet og et detaljnivå som ikke finnes i den virkelige verden fordi veldig mye av det du prøver å budsjettere styres av ting utenfor firmaet, og hvis du prøver å budsjettere ting utenfor firmaet så er du nesten garantert å bomme. Og da blir mye av jobben litt unødvendig"*.

Informant 5 nevnte også at det var en fordel å slippe å bruke unødvendig tid hver høst på å lage budsjetter som uansett ikke gav dem noe. Vedkommende poengterte videre andre fordeler ved BB: *“I mindre grad tradisjonell målnedbryting. Og så er det tross alt noe mer kvalitative diskusjoner. Det er ikke bare matematikk lenger. Vi har jo helt fjernet den der «nå har jeg så mye igjen så det får jeg bruke opp før årsslutt sånn at jeg får like mye neste år». [...] Og jeg ser jo at vi har blitt mye bedre. Vi ser mer fremover nå og mindre bakover, det er helt åpenbart”*. Informant 3 nevnte at et tettere forhold til kundene, økt ansvar og delegert beslutningsmyndighet er viktige positive sider ved BB. Informant 7 uttalte: *“Jeg synes opp gjennom tidene at vi har rapportert for mye. Jeg synes vi har hatt for mye corporate rapportering og laget masse tall bare for å rapportere, men det synes jeg vi har kvittet oss med det meste”*. Basert på disse uttalelsene kan det se ut til at en av fordelene med BB er at man bruker mindre tid på planlegging og rapportering i forhold til budsjett, som ifølge informantene gir begrenset nytteverdi.

4.1.3 Ulemper og utfordringer ved Beyond Budgeting

Det er flere momenter som trekkes frem ved spørsmål om hvilke ulemper og utfordringer bedriftene har møtt ved styring etter Beyond Budgeting-filosofien. En utfordring som ble nevnt av flere informanter var motstand fra ansatte ved at de opplevde usikkerhet, og at omstillingen var en mer krevende prosess enn først antatt. Informant 1 sa: *“Da vi startet med dynamisk styring og sluttet med budsjettene, var det nok en del som opplevde og var redd for at de mistet kontroll”*. Informant 4 forklarte at det var flere ledere som opplevde overgangen til BB som vanskelig: *“Det var trygt med budsjett. Du visste hva du ble målt på [...] vi undervurderte nok litt hvor krevende mange av lederne opplevde det å plutselig skulle bokstavelig talt ut av kontoret og stå på gulvet foran sine medarbeidere med en tavle. Eksponere seg på den måten overfor sine ansatte. Og samtidig være den som ikke hadde alle svarene, men som hadde spørsmålene”*. I tillegg påpekte Informant 6 at det til tider er utfordrende å være en internasjonalbedrift da de opererer i ulike land med ulike kulturer: *“Slik at man møter en viss motstand og man ser BB som en sånn fri flyt og manglende kontroll type styring”*. Informanter i både Bedrift 1 og Bedrift 2 bemerket at de har opplevd at ledere ikke håndtere omstillingen fra tradisjonelle budsjetter til BB og har dermed byttet jobb. Informant 1 avsluttet med å si at det blant ansatte var motstand mot noe nytt fordi de ansatte ikke visste hva det var: *“Når du først får forståelsen for det, er det lite motstand. Men det er jo en reise, sånn at det er ikke alle som er med fra starten av”*.

Flere av informantene nevnte at det ikke bare er fra ansatte de har opplevd motstand, men også utfordringer på styrenivå. Informant 3 beskrev det som at det har vært vanskelig å få styret til å forstå hvordan de skulle forholde seg til styring uten budsjetter: *“Styret var vant til å ha et budsjett som de vedtok og opplevde at da hadde de god kontroll [...] Den blir jo litt borte når du ikke har et budsjett, men den løpende prognosen i stedet”*. Dette påpekte også Informant 5 som i tillegg la til: *“Det måtte jobbes ganske tungt på styrenivå for å få aksept for at dette var en bedre måte å ha kontroll på. Det er jo en pedagogisk oppgave i seg selv”*.

En annen utfordring som ble nevnt er at det er vanskelig for ledere å stole på sine ansatte, samtidig som det kan oppfattes som utrygt for ansatte å skulle ta beslutninger selv hvis de ikke er vant til det. Informant 3 sa blant annet: *“Vi har ikke budsjett-tankesettet, det er borte. Kanskje det er litt igjen av det i en av avdelingene, men budsjettet har vi ikke. Men jeg føler at det for ledere å tørre å slippe de ansatte til og å stole på folk, der har vi mye å gå på enda”*. Informant 3 påpekte videre: *“Hvis du aldri er vant til å ta beslutninger, men du er vant til å spørre sjefen din om alt, så vil det føles veldig rart å plutselig høre at «det kan du bestemme, du har jo tett kundekontakt så det kan du bestemme selv»*. Det tror jeg ville føltes veldig rart og utrygt”. Informant 6 fortalte om en hendelse hvor en kollega i utlandet fikk beskjed av lederen sin om å komme opp med en løsning på et problem på egenhånd: *“... vedkommende mente da at han var kanskje den verste lederen han hadde hatt fordi at han ikke tok ansvar som leder og instruerte vedkommende om hvordan han skulle gjøre dette her. Og det er noe av kjernen i BB, det er jo nettopp at man er nødt til å gjøre individuelle vurderinger”*. Informantenes svar tyder derfor på at delegert beslutningsmyndighet kan oppfattes som utfordrende for både ledere og for ansatte.

Et annet moment som ble påpekt av begge informantene i Bedrift 2 var at det er viktig å ha en toppledelse med klare visjoner for kultur- og adferdsendringer i bedriften. Informant 5 sa: *“Jeg tror vi kunne lagt mer vekt på kultur og adferd tidligere og grundigere”*. Senere poengterte Informant 5: *“Mye av nøkkelen handler om å endre kultur, og det er ikke lett”*. Informant 4 sa: *“Det føltes noen ganger som om at det var to steg frem og ett tilbake i en del av de årene. [...] så skal du holde momentum oppe og dytte dette videre og videre og videre. Hvis du da ikke har et topplederteam som er samkjørt og taler med samme stemme i organisasjonen om dette her, så er det vanskelig”*. Informant 4 sa deretter: *“... men jeg ser nok i ettertid at vi kunne ha vært enda flinkere til å informere og involvere enda større del av organisasjonen, og der kom jo Lean egentlig litt som en sånn redningsplanke”*.

Et gjentagende svar på hva som fungerer dårlig ved BB var at det ikke var noen negative sider ved filosofien. Informant 2 nevnte likevel: *“... det er jo noen som har veldig behov for å ha forutsigbarhet. Kanskje de har litt større utfordringer enn det jeg har”*. Vedkommende la også til: *“Nå er det sånn at når det går godt så blir det litt mer slakke tøyler. Jeg kunne nok tenke meg at vi kunne hatt litt tettere oppfølging på det økonomiske. På regnskap for avdelingene og sånne ting”*. Informant 7 hevdet også at det kan være vanskelig å få en helhet i organisasjonen når man ikke lenger har en funksjon i det tradisjonelle budsjettet som knytter alt sammen: *“Når du tar bort det (budsjettet), så blir det for det første ullent hva man styrer etter. Du må være tydeligere på strategier. Du må være tydeligere på hva er viktig fordi du har mange valg. Så det krever mer, kanskje. Og så er det kanskje en liten tendens til [...] at du går på mer interne prosesser i avdelinger og i funksjoner og kanskje mister litt av den helheten”*. Informant 4 påpekte også at noe av helheten har forsvunnet: *“Det som budsjettprosessen hadde og som jeg kanskje savner av og til, det er at vi hadde en strukturert prosess på høsten, hvor de ulike forretningsområdene måtte sette seg ned sammen og diskutere «hvordan skal vi nå fordele ressurser, og hva er viktig og hvordan prioriterer vi dette her». Den arenaen har vi nok ikke helt klart å erstatte da vi fjernet budsjettet”*.

4.1.4 Styringsverktøy i Beyond Budgeting

Bruk av KPI-er og relative mål er, som tidligere nevnt, sentrale styringsverktøy i Beyond Budgeting. Flere av informantene la frem forskjellige erfaringer ved bruk av KPI-er som målstyring i virksomheten. Informant 3 fortalte at Bedrift 1 har problemer med å finne de riktige KPI-ene og tilføyde: *“Jeg tror at KPI-er fungerer veldig bra, du må bare være helt sikker på at du har valgt de riktige. Eller så fungerer det veldig bra uten at du vil at det skal fungere veldig bra”*. Vi oppfatter med dette at vedkommende mener at KPI-er kan føre til resultater man ikke ønsker fordi KPI-er kan måle feile aspekter dersom de ikke er formulert korrekt. Både Informant 6 og 7 nevnte at de i Bedrift 3 har flere KPI-er, men at én av dem er spesielt god og som det dermed er stort fokus på. Informant 6 forklarte: *“Så lenge du klarer å skape mer vekst i inntekt kontra kostnader, så er det aldri noen som kommer til å si «men du hadde et budsjett på 100 millioner, hvorfor befinner du deg over dette». Det er mer det at «her finner vi en bærekraftig, eller ikke bærekraftig utvikling i kostnadene» og det er det som blir adressert i møte med disse enhetene”*. Informant 6 bemerket videre at relative KPI-er er med på å skape et sunnere fokus på kostnader enn den tradisjonelle budsjettankegangen.

I tillegg til KPI-er, ble det nevnt av flere informanter at benchmarking, enten eksternt eller internt, benyttes av samtlige bedrifter. Informant 4 fra Bedrift 2 sa følgende: *“...vi sammenligner oss med konkurrenter hvert kvartal, måler avkastning, måler nøkkeltall, og ikke mot et budsjett”*. Benchmarking blir også, ifølge Informant 3 og 6, benyttet i både Bedrift 1 og 3, men da kun internt. Informant 5 påpekte en negativ side ved absolutte mål: *“Si at vi tenker at vi må ha en vekst på 4%, for å være best på vekst, som er målet vårt, så hjelper det ikke at vi har fått 4% hvis en konkurrent fikk 6%. For da har vi fortsatt ikke nådd målet vårt”*.

Budsjett blir ofte benyttet som en metode for å sørge for at avdelinger eller ansatte ikke bruker mer penger enn de har fått tildelt. Vi spurte derfor om informantene følte at de fremdeles hadde “kontroll” på kostnadene. På dette spørsmålet svarte Informant 1: *“Vi har jo samme kontroll som vi har hatt før, men det er jo det at vi ikke må måle opp mot budsjett. Vi har jo alt av regnskapsrapporter og nøkkeltall og sånt, så det er jo bare det å følge med på en annen måte”*. Dette bekreftet Informant 3 og forklarte at det da er lett å oppdage dersom kostnadene skulle øke. Informant 6 sa: *“Nei, det er ikke så viktig for oss å ha kontroll på kostnadene, så lenge man klarer å generere vekst”*, og henviste til den tidligere nevnte gode KPI-en. Informant 7 informerte om at de fremdeles bruker kostnadsbudsjetter på avdelingsnivå og dermed har kontroll: *“Men det er klart, hver avdeling har fortsatt et kostnadsbudsjett. Men vi har ikke den totale budsjetteringen, det har vi sluttet med”*.

I tillegg til å benytte regnskap til å ha “kontroll” nevnte Informant 4 at de i Bedrift 2 også bruker det å være transparent som en kontrollmekanisme. Dette gjør de ved å ha regnskap helt ned på bilagsnivå tilgjengelig for alle avdelingsledere. Vedkommende utdypet: *“Det er jo et stikkord i BB; gjøre tingene transparent. Det er en av de sterkeste kontrollmekanismene du har, det med den sosiale kontrollen for omgivelsene. Og vi som fulgte kostnadsutviklingen, vi opplevde jo at det var jo ikke noe kostnadsøkning”*. Informant 4 presiserte videre hvordan kostnadsoppfølgingen var bedre ved det tradisjonelle budsjettet, men da med feil sammenligningsgrunnlag: *“Når det er sagt er det likevel mer riktig å si at vi var tettere på kostnadsbildet og kostnadsoppfølging i budsjettregimet, det er nok riktig. Men hva er det da man kontrollerer mot? Jo, kanskje et oppblåst kostnadsbudsjett, og man ville hatt lavere kostnader uten et kostnadsbudsjett, og det er jo en mer sånn filosofisk betraktning”*. Informant 3 nevnte at Bedrift 1 også er transparent i den forstand at flere ansatte har tilgang til informasjon om transaksjoner ned på bilagsnivå, men at trolig de færreste faktisk bruker denne muligheten.

Deretter påpekte vedkommende: *“Men bare det at det ligger der, og du vet at du kan gjøre det, kan jo være litt sånn disiplinerende i seg selv”*.

Da vi spurte bedriftene om hvordan de planlegger og følger opp sine planer, kom det frem at selve strategiprosessen kanskje er den viktigste planleggingsfasen. Informant 6 informerte om at de ikke benytter prognoser, men nevnte strategiprosessen som et sentralt planleggingsverktøy: *“Da er det den strategiprosessen, hvor man begynner å sette litt langsiktige mål. Men det er lite løpende prognosearbeid totalt i konsernet”*. Informant 2 la også vekt på strategiprosessen i sitt svar: *“Vi har en strategi og strategiprosesser som går langt frem i tid. Det er hele tiden at vi har en kurs vi skal gå etter og vi måler jo at vi er på rett vei”*, og la til: *“Vi har en salgsprognose på volum, hvor mye vi skal selge, og det er målet”*.

Det kom tydelig frem at det har vært en del utfordringer i forbindelse med bruk av prognoser. Informant 4 sa: *“... jeg var rett og slett i tvil om vi skulle implementere prognose fordi jeg var redd for at det bare ville bli et budsjett, eller bli brukt som et budsjettstyringsverktøy med en oppdatering fire ganger i året, istedenfor en gang i året. Og sånn var det i stor grad i starten, men det henger nok igjen litt i deler av organisasjonen, dette her med at «vi skal nå prognosen». At prognosen er et mål, det blir nesten som et budsjett”*. Vedkommende påpekte deretter at i flere tilfeller lages prognoser med feil utgangspunkt; det brukes til å sette mål istedenfor en oversikt over hvordan de tror fremtiden faktisk blir. Basert på siste sitat i forrige avsnitt, kan det tyde på at Bedrift 1 har samme utfordring. Informant 4 nevnte også at de i stor grad prøver å involvere de forskjellige teamene når de lager prognoser. Det oppfattes likevel som at vedkommende i dag er fornøyd med verktøyet prognoser. Dette samsvarer med Informant 5: *“... å bruke prognoser og ha fortløpende planlegging og ressursstyring, det fungerer veldig godt”*.

I flere av intervjuene kom det frem at det er lett å begynne med et altfor høyt detaljnivå når man starter med prognoser. I tillegg kan det være vanskelig å løsrive seg fra kalenderåret og å planlegge langt frem i tid. Informant 3 sa for eksempel: *“I begynnelsen var jeg veldig opptatt av at jeg alltid skulle ha prognoser på minimum 15 måneder. [...] Men så fant jeg ut etter hvert at jeg trenger jo egentlig ikke noe regel for det. Jeg lager det jeg har behov for”*. Vedkommende bemerket videre at kalenderåret fremdeles blir brukt, men at prognosene kan oppdateres

sjeldnere: *“Kanskje litt sjeldnere hvis det ikke har skjedd noe spesielt, det er riktig det. Og aller mest, den største endringen i forhold til prognosene er kanskje også at jeg er mer overordnet. [...] Jeg lager mye grovere prognoser nå enn det jeg gjorde i starten”*.

4.2 Lean

I dette delkapittelet er det verdt å nevne at Informant 6 ikke hadde godt kjennskap til Lean, men kjente igjen noen av Lean-prinsippene og verktøyene i Bedrift 3. Vi refererer derfor sjeldent til sitater fra Informant 6. Informanten ble likevel inkludert i studien fordi vedkommende hadde gode innspill angående Beyond Budgeting. I tillegg fikk vi ikke informasjon om kunnskapsnivået på forhånd da vi ikke gjennomførte forstudie.

4.2.1 Endringer som følge av Lean

Ved spørsmål om informantene hadde merket endringer etter implementeringen av Lean, samsvarte svarene fra de fleste informantene. Alle, med unntak av Informant 6, nevnte bemerkelsesverdige endringer hovedsakelig innen kultur og involvering av ansatte. Disse endringene skal vi presentere i det følgende og vi har valgt samme kategorisering som i delkapittel 4.1.1 Endringer som følge av Beyond Budgeting; kultur, involvering av ansatte og tilpasning til omgivelsene. Vi mener dette gir et godt sammenligningsgrunnlag for videre analyse.

Kultur

Ved spørsmål om kultur og holdninger har endret seg på en positiv eller negativ måte etter implementering av Lean-filosofien, var informantene samstemte om at det hadde vært en positiv endring. Informant 7 hadde dette synspunktet: *“På en positiv måte. Jeg kan ikke si noe annet. Særlig fordi vi har fått en enhetlig Bedrift 3. Mye mer fokus på å lære av hverandre. Fokus på å forbedre seg sammen”*. Informant 2 uttalte: *“... så er det litt forskjellig hvor lang tid folk trenger for å endre holdninger. Og når det først begynner å løsne et sted så er det veldig gøy å se at de tar ansvar og jobber med forbedringer og det er jo litt smittsomt”*.

Informant 3 påpekte en viktig endring som Bedrift 1 har opplevd etter implementering av Lean: *“... tidligere hadde vi en tendens til å forklare feil, eller, ja, la oss kalle det en feil som oppstod ved at noen hadde gjort en dårlig jobb. Mens gjennom Lean ser vi at det veldig sjeldent handler om mennesker, men at det handler om at det er noe som sviker i selve prosessen. Det kan jo være opplæring [...] Eller at det mangler rutiner, eller at det er andre grunner som gjør at det ikke var mulig å gjøre den jobben bedre”*. Informant 5 forklarte endringen i kultur og holdninger i Bedrift 2 ved å si: *“Det har jo blitt mye mer kunde og prosessorientert. Lettere å ta tak i ting. Målprosessen har blitt bedre, det er mindre top-down, og mer bottom-up styring. Det er mindre kontrollfokus”*. Vedkommende la så til en negativ endring: *“Det eneste er jo kanskje at det blir sprik i kulturen fordi noen har jobbet veldig godt med det og andre ikke”*. Informant 6 hevdet at Bedrift 3 alltid har hatt et mål om kontinuerlig forbedring: *“Lenge før man begynte å snakke om Lean, var kontinuerlig forbedring en sentral del av kulturen”*.

Involvering av ansatte

Flere av informantene påpekte positive endringer i ansattes arbeidshverdag. Nøkkelordene som ble nevnt var eierskap og ansvar. Informant 5 hevdet at de har vært flinke til å involvere ansatte: *“For det første er det reell medarbeiderinnvirkning. Folk opplever at de er med på å styre sin egen hverdag, og er med på å bestemme de store tingene. De får ikke så mye tredd nedover hodet sitt lenger. Og det blir selvfølgelig veldig positivt i forhold til endringer. Lederne opplever at de har bedre tid fordi de sitter ikke lenger og bruker tid på ting som medarbeiderne kunne løst selv. Så de har en helt annen hverdag”*. Informant 4 uttalte at Bedrift 2 har klart å involvere ansatte slik at de føler et eierskap til problemene: *“Den største endringen er rett og slett eierskapet til problemet lokalt og at vi har klart å skape en tydeligere link mellom avdelingsbidrag og selskapets overordnede mål. Altså har vi klart å lage den røde tråden bedre enn jeg opplevde at vi hadde i det gamle regimet”*. Informant 2 svarte på hva som var den største endringen: *“Det er jo det med ansvar. At folk tar ansvar og at du involverer de som eier problemet og problemløsningen, og at det ikke er ledere som dikterer hvordan ting skal løses og hvordan ting skal gjøres”*. Informant 7 fortalte at de har vært flinke på kontinuerlig forbedring ved hjelp av blant annet å involvere ansatte: *“Så det har blitt bedre organisert, bedre drevet, mye mer trøkk på strukturert forbedringsarbeid og involvering av alle”*. Vedkommende presiserte at det først og fremst er i produksjonsdelen at de benytter Lean-filosofien og det er dermed der ansatte blir involvert.

For å få involvering av ansatte til å fungere, ble det nevnt at det er viktig at forholdene legges til rette for dette, og samtidig må den enkelte ansatte ta initiativ og ha lyst til selv å gjøre en endring. Informant 1 hadde følgende å si om dette: *“Det handler mye om tankesettet og det med å ha troen på hver enkelt ansatt. For det er jo ingen som vil gjøre en dårlig jobb, men det er noe med at hvis forholdene ikke ligger til rette for at du skal gjøre en god jobb og forbedre det du gjør, så er du litt lost”*. Vedkommende bemerket senere: *“Så er det jo sjeldent at det er den enkelte ansatte som er årsaken til motstand. Det er stort sett systemet rundt som forårsaker det”*. Informant 3 var delvis enig, men påpekte også at det er mye opp til den enkelte: *“... mye av det handler om måten å tenke på, og veldig mye av det er egentlig egen utvikling. Og hvis du kommer til at du vil utvikle det i deg selv, så betyr det også noe for hvordan du gjør det som leder, driver avdelingen”*. Vedkommende la til: *“Hvis du er fullt og helt i Lean-tankegang, så vil jo de ansatte merke forskjell hver eneste dag. Det tror jeg ikke alle gjør, enda”*. Informant 5 bekreftet også at det er mye opp til den enkelte og at de har mye tålmodighet for at den enkelte skal lykkes. Vedkommende påpekte likevel at den ansatte må være endringsvillig: *“... men hvis du ikke vil og over tid viser at du ikke vil, så får du faktisk ikke lov til å sitte der og være en propp i systemet”*.

Tilpasning til omgivelsene

Ved spørsmål om hvordan bedriften tilpasser seg omgivelsene etter at Lean ble implementert, ble det blant annet nevnt at måten de arbeider og løser problemer på er forandret. Informant 3 sa følgende: *“... en viktig mental endring i Lean, er det å gå fra å analysere, og så diskutere, og så bestemme, til det å teste mye mer og eksperimentere rett og slett”*. Informant 3 tilføyde: *“Også en dreining mot hva er det egentlig som er viktig”*, og forklarte videre at de har fått mer fokus på å være der det skjer, altså i produksjonen og ikke inne på kontoret til hver enkelt leder. Informant 1 påpekte at ansatte fremdeles kan ha en tendens til å gjøre det som står i prosedyren selv om det kanskje er en dårlig prosedyre, i stedet for å stille spørsmål til det. Vedkommende avsluttet så ved å si: *“Det er jo en reise, så vi vil aldri si at vi er ferdig implementert med Lean”*.

4.2.2 Fordeler ved Lean

Informantene vi intervjuet fortalte om flere fordeler ved å styre etter Lean-filosofien. Informant 2 forklarte at det tidligere var ledere som fant løsningene og analyserte problemene uten å involvere de ansatte på samme måte som det de gjør i dag og fortsatte: *“Nå jobber vi mye mer*

med selve prosessen, for hvis vi klarer å få prosessen bedre så kommer resultatene. Og så få litt mer forståelse for det. [...] Alle ansatte har jo ansvar for sin egen hverdag og sine oppgaver. Og at de får lov til å ta det ansvaret. Det er jo viktig". Informant 4 påpekte viktigheten av å skape entusiasme og nysgjerrighet rundt Lean-filosofien: *"Men det tror jeg også har vært et suksesskriterium for Lean hos oss, at det rett og slett har vært basert på etterspørsel ute i organisasjonen. Det er ikke noe som rulles ut fra ledelsen slik det ofte gjør når en skal i gang med noen endringsprogrammer og noe nytt"*.

En annen fordel som trekkes frem er at Lean kan tilpasses hver enkelt bedrift. Ifølge Informant 3 kan man velge ut det som passer og det man har tro på. Dette var Informant 5 enig i og sa i tillegg følgende: *"Vi har bedre kundetilfredshet, vi har bedre resultater, vi har bedre effektivitet, det er mye mindre stress i avdelingene. Det er vinn, vinn, vinn hele veien"*. I tillegg utdypet Informant 5 at Bedrift 2 har fått bedre kontroll på virksomheten ved hjelp av forretningsforståelse i hele organisasjonen, fordi ansatte forstår hvordan virksomheten henger sammen. Vedkommende fant deretter frem et ark med grafer som viste økt produktivitet, økt besparelse i kroner, samt økt kundetilfredshet. Vedkommende uttalte også: *"I tillegg har vi mye bedre medarbeidertilfredshet. Så vi har fått effekter hele veien"*. Informant 4 kommenterte følgende: *"Hvis man får det til å fungere så er det en god filosofi, det er et godt verktøy"*, og bemerket at Bedrift 2 dro fordeler av Lean-tankegangen for å klare å involvere ansatte i Beyond Budgeting-filosofien. Informant 3 forklarte hvordan mulighetene øker ved økt kompetanse: *"Jo mer du kan om Lean og jo mer du forstår, desto mindre flink synes du egentlig at du er. For det er en uendelighet av muligheter i å gjøre ting bedre. Som du bare rett og slett ikke klarte å se før"*.

4.2.3 Ulemper og utfordringer ved Lean

Ved spørsmål om utfordringer ved Lean-filosofien ble det blant annet nevnt motstand fra ansatte av flere av informantene. Informant 1 hadde oppfattet at noen ansatte ikke hadde tro på endringen i starten: *"... noen tror at det går over når man starter en så stor endring som det der, sånn «bare vent litt så går det over»"*. Informant 5 påpekte at Bedrift 2 har møtt utfordringer på grunn av mindre endringsvillige ansatte: *"... altfor mange tenker at «nei, dette passer ikke for meg» eller «nei, dette orker jeg ikke å forholde meg til»"*. Informant 2 la vekt på at de ansatte tenkte at endringen ikke gjaldt dem og at de derfor kunne fortsette på samme måte som før. Informant 7 sa derimot at motstanden fra ansatte først og fremst var basert på at

de ikke forstod at det var en endring: *“Jeg tror ikke du møter direkte motstand, men du møter oppfatninger som «vi har jo alltid jobbet med Lean for det er jo bare forbedring». Den er veldig vanlig”*. I tillegg hevdet Informant 1 at det er vanskeligere å involvere ansatte dersom du ikke har en arena for involvering. Det hadde ikke Bedrift 1 i starten, noe som gjorde det mer utfordrende.

En annen utfordring som ble nevnt var viktigheten av en god forankring i ledelsen og hvordan mange ledere synes det er utfordrende å miste “makt”. Informant 2 påpekte det sistnevnte: *“... en del motstand fra mellomledere stort sett. Og kanskje noen av topplederne også, som følte at de mistet litt makt og innflytelse. Det er jo helt misforstått”*. Informant 2 fortalte at Lean-filosofien kan være krevende hvis du er avhengig av å ha kontroll: *“Hvis du er litt kontrollfreak så kan det være at du sliter litt og føler at du har mistet kontrollen over det som skjer”*. Både Informant 4 og 5 i Bedrift 2 nevnte at de ikke hadde hatt en god nok forankring, oppfølging og engasjement fra toppledelsen. Informant 5 sa: *“En ting som jeg synes kanskje ikke har fungert så godt er engasjement og trøkk fra toppledelsen. De har sagt at dette skal vi gjøre og dette har vi troen på, men de har ikke gitt noe aktiv og systematisk støtte”*. Informant 4 hevdet videre at mange bedrifter møter utfordringer med filosofien fordi de har feil fokus og mål med implementeringen: *“... effektivisering, kutte kostnader, dra ned bemanning. Det har vi også gjort som følge av Lean, men det har ikke vært inngangen, det har vært konsekvensen. Vi har funnet løsninger fordi vi har hatt såpass kraftig vekst. Derfor har vi kunnet absorbere de frigjorte årsverkene i stor, stor grad”*.

Den store endringen som kreves og tiden det tar er en annen utfordring som ble nevnt av flere av informantene. Informant 2 sa: *“Det er ikke bare metoder og systemer, det er folkene, og det er det som tar lengst tid å jobbe med. Og det visste vi nok ikke når vi begynte. Men det er noe vi har lært oss etter hvert”*. Informant 7 la frem sitt synspunkt: *“Så det er klart, vi har forandret oss mye. Men det tar lang tid. Forferdelig lang tid. Noe lykkes vi godt med og noe lykkes vi dårligere med”*. Det samme påpekte Informant 3. Vedkommende påstod selv å ha blitt mer tålmodig ved å innse at endringsprosessen er viktig i seg selv. Informant 5 forklarte en utfordring med implementeringen i Bedrift 2: *“Det er faktisk veldig mye vanskeligere å lykkes med Lean i tjenestesektoren i forhold til produksjonssektoren”*.

I sammenheng med at det er store endringer som må til, ble det også nevnt at Lean-filosofien fort blir for teknisk. Informant 5 sa at man lett tenker for mye på å bruke verktøyene og for lite på endring av holdninger og tenkemåte: *“Det er veldig krevende å bygge det rette mindsett. Veldig mange tar verktøyene og så blir det veldig teknisk, og så glipper man på selve hovedideen som egentlig er hvordan du tenker med de verktøyene du bruker. [...] Med den store verktøykassen som Lean har så blir det fort veldig teknisk og veldig vanskelig”*. Informant 5 bemerket at filosofien ble litt omfattende og vanskelig i Bedrift 2 fordi de gikk inn med et for bredt perspektiv ved å fokusere på alle Lean-prinsippene samtidig. Informant 7 hevdet: *“... noen selskaper kan kanskje bli for opphengt i systemer, kjøre A3 (verktøy i Lean) for A3 sin skyld, uten at det egentlig er så mye fokus på hva som er det egentlige resultatet. Og at det blir litt for fancy og litt for verktøydrevet. Og så glemmer man kundeverdien. Og selv om det ikke burde skje så er det lett for at det skjer”*. Vedkommende påpekte videre at Lean-filosofien kan skape distanse fordi noen ord og uttrykk er vanskelige å unngå: *“Men jeg prøver å styre unna altfor mye av de japanske termene, fordi det er mange som ikke kjenner seg igjen i disse”*. Informant 2 uttalte at filosofien kan være slitsom fordi den krever så mye for å få det til å fungere: *“Og det kan jo være litt slitsomt og pesende at det krever at du er på hele tiden”*.

Verktøyene knyttet til problemløsning som en del av prinsippet om kontinuerlig forbedring oppfattes av noen som krevende og utfordrende. Informant 4 sa: *“Vi hadde nok også da en kultur hvor man hoppet veldig lett fra problembeskrivelse til løsning, og det å da komme med et verktøy som krever at du bruker en tavle. Du må tegne opp prosessen og du må sette av en time eller to, og kanskje en dag eller to, bare på å formulere problemet. Det var krevende”*. Vedkommende påpekte videre: *“...de (ansatte) har ofte en utålmodighet, og det er krevende å få de til å forstå at «For å gjøre din hverdag enklere i morgen, så må du investere en god del tid i dag på å forsøke å løse problemet»”*. Informant 5 nevnte at de kunne hatt mer tålmodighet og brukt mer tid på å gjøre endringen litt mer gradvis.

Da vi ba informantene om å nevne noe som fungerte dårlig ved Lean-filosofien, var det flere som svarte at det ikke er så mye negativt fordi man selv kan velge hvordan den såkalte pakken skal være, slik som i Beyond Budgeting. Informant 3 påpekte: *“Jeg kan jo bare ta de tingene jeg tror på, og hvis det er noe i Lean jeg ikke tror på, som jeg ikke vil skal være sånn, så lar jeg det bare være”*. Vedkommende uttalte senere: *“Jeg har jo prøvd på ting som ikke har fungert, men da har jeg jo bare sluttet å gjøre det. Det er det som er så greit. At det ikke er en ferdig*

pakke jeg må ta. Jeg kan bare plukke det jeg vil". Informant 3 tilføyde likevel at det er en ulempe er at det er opp til hver enkelt å velge, og da kan det lett bli store ulikheter blant de ansatte: *"... det er veldig mye opp til deg selv. Du kan nesten skli gjennom det og ikke gjøre noe særlig endringer heller"*. Som nevnt tidligere, i delkapittel 4.2.1 Endringer i Lean, påpekte også Informant 5 at Lean hadde skapt sprik i kulturen og la i tillegg til: *"Jeg kan egentlig ikke se noe annet negativt enn det at det har vært vanskelig å få hele organisasjonen med"*. Informant 7 hevdet at for å kunne klare å få alle involvert, må man velge en mindre pakke: *"For å få alle til å gå i samme takt, for å få en noenlunde jevn forbedring og implementering så må du spisse veldig inn og du må velge litt fra det store"*.

4.2.4 Styringsverktøy i Lean

Ved spørsmål om eliminering av sløsing var samtlige informanter enige om at dette er et stort fokus i bedriftene. Informant 1 påpekte viktigheten av å forstå hvordan man skaper flyt i den enkelte prosessen: *"Fokuset har jo gått fra verktøy og over til at det er filosofien som er det viktige. Og det å få flyt i prosessene. Det kommer jo ikke av seg selv, det er jo en viss forståelse som ligger bak det og den blir moden hos stadig flere"*. Informant 1 bemerket senere: *"... det er først når du går inn i prosessene og begynner å kartlegge prosessene at du ser hva som er verdiskapende og hva som ikke er verdiskapende"*. Informant 3 fortalte at den største forskjellen etter implementeringen av Lean var å gå fra tradisjonell effektivitet, altså ressurseffektivitet, til å heller tenke flyteffektivitet og tilføyde: *"Hvis du klarer å få flyten, så forsvinner veldig mye av aktivitetene som er sløsing"*. Både Informant 1 og Informant 2 sa at de tar små steg slik at det ikke blir uoverkommelig å eliminere sløsing. Informant 5 beskrev hvordan fokuset på sløsing og ikke-verdiskapende prosesser er i dag: *"Det er vel en kombinasjon av virkemidler. På den kulturelle siden har vi jobbet mye med å ha fokus på at vi skal finne problemer, vi skal oppdage problemer i prosessene og løse de. Og så har vi jo verktøy, som for eksempel A3, problemløsningsverktøy. Vi har gjort prosesskartlegginger hvor vi har funnet sløsing i hver prosess"*. Det ble presisert at prosesskartlegging er det samme som verdistrømsanalyse.

Tavlemøter er et verktøy som blir trukket frem av flere av informantene. Informant 3 sa: *"... tavlemøtene synes jeg fungerer veldig bra. Eller, det ble litt feil, de fungerer ikke veldig bra, men det har gjort noe med oss. Vi har klart å få løftet opp og fått avklart mange problemstillinger som vi ikke klarte før"*. I tillegg la Informant 1 til at tavlemøter skal være

kortest mulig og samtidig gi nødvendig informasjon: *“Du skal ikke ha møte for å ha et møte. For i starten var det sånn at har du tavlemøte, så var du Lean”*. Informant 5 var enig i at tavlen fungerer bra, men presiserte at dette er fordi de har skjønnet hvordan tavlene brukes på riktig måte: *“Så tavlen i seg selv fungerer jo ikke bra. Men det er jo innsikten og forståelsen av det du putter på. Derfor er det ikke noe quick-fix. Og hvilken som helst av de verktøyene vi bruker, hadde ikke fungert bra på egenhånd, men det fungerer bra fordi vi har kombinert dem og fordi vi har fått dem til å fungere sammen”*. Informant 5 hevdet videre at tavlemøter har gitt større fokus på team og mindre fokus på individ. Det er også verdt å nevne at Informant 2 beskrev tavlemøtene som bra, men at det også kan være utfordrende da det krever at lederne er på hele tiden.

For å få frem forskjellige erfaringer med styringsverktøyene innen Lean filosofien, spurte vi informantene om hvilke som fungerer bra og hvilke som fungerer dårlig. Våre funn viser at informantene er uenige om viktigheten av verktøyet A3. Til tross for at A3 trekkes frem som et verktøy som fungerer bra i Bedrift 1 og Bedrift 3, sa Informant 5 i Bedrift 2: *“Vi klarer ikke å få god nok kvalitet i bruken av A3. I det legger jeg at metoden er vanskelig og folk har ikke nok tålmodighet til å lære det ordentlig og det blir quick-fixer som gjør at det blir dårlig kvalitet i det”*. Informant 2 fortalte: *“Vi er vel ikke så flinke på den hvorfor-hvorfor analysen (verktøyet 5-hvorfor). Den tror jeg ikke vi er så flinke til å bruke, men det kan jo være den fungerer hvis vi får til å bruke den”*. Videre uttrykte Informant 7 at verktøyet SMED fungerer bra, men la til: *“... jeg er ikke fornøyd med omfanget av den da. Der kan vi gjøre mer”*.

Det ble også nevnt andre erfaringer ved styringsverktøyene i Lean-filosofien. Informant 5 er tydelig fornøyd med KPI-ene som Bedrift 2 bruker, og omtalte det som “gullet” for dem. Vedkommende la til: *“Hvert team har jo sine KPI-er de følger og styrer etter. De setter sine egne ambisjoner og styrer og følger opp det selv. Og så er det noe av dette som dras inn i en akkumulert sak for neste nivå og så blir det løypen oppover. Men det er jo bare det som er relevant som rapporteres på det nivået”*. Informant 4 sa: *“Igjen så er det ikke noe jeg opplever med verktøyene, det er mer eventuelt hvordan vi har fått det til å virke, mer enn at det nødvendigvis er en svakhet med verktøyet som sådan”*. I tillegg nevnte både Informant 3 og Informant 4 at de har vært opptatt av viktigheten med å ha pull-prinsipp fremfor push-prinsipp slik at implementeringen er etterspørselsdrevet. Totalt sett var mye av kritikken som ble nevnt

basert på hvordan styringsverktøyene har blitt tatt i bruk i den enkelte bedriften og ikke basert på styringsverktøyets funksjonalitet.

4.3 Kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean

4.3.1 Målet med å kombinere Beyond Budgeting og Lean

Vi spurte informantene om hvorfor de har valgt å implementere både Beyond Budgeting og Lean, samt om det var en sammenheng. Informant 3 svarte at det i utgangspunktet ikke var en sammenheng, og la deretter til: *“Jeg visste jo ikke hva som lå i Lean. Jeg tror ikke det var noen andre heller som klarte å se den fine sammenhengen som faktisk er der”*. Informant 4 fortalte at Bedrift 2 søkte etter noe nytt for å klare å få BB implementert ut i hele organisasjonen slik at alle ansatte kunne forstå og få en følelse av hva dynamisk styring er. Vedkommende siterte deretter en leder som da var ny i organisasjonen: *“Hør her, jeg kommer inn i en organisasjon som har en styrings- og ledelsesfilosofi som er så tett opp til den verden jeg kjenner fra Lean. Her må det være en fit mellom disse to som vi må klare å utnytte og få et momentum”*. Informant 6 forklarte at det har vært en flytende prosess hvor de først sluttet med det tradisjonelle budsjettet og deretter implementerte Lean: *“Så kommer Lean på et senere tidspunkt som bygger på noe av det samme og som er en god kombinasjon. Sånn ser jeg for meg at det har skjedd”*. Informant 7 påpekte at BB ble valgt av ledelsen, mens Lean ble startet av en *“Ildsjel”*.

Det overordnede målet med kombinasjonen var noe varierende blant informantene. Det som ble lagt vekt på var redusert sløsing og økt kundetilfredshet som igjen gir bedre inntjening. Informant 2 sa: *“Det vi ønsker er å få mindre sløsing og bedre prosesser. Å kunne levere det kunden ønsker. Det er jo det som er det overordnede målet. Og det skal jo gi større overskudd”*. Informant 1 trakk også frem kundebehov, og nevnte i tillegg beslutningsgrunnlag: *“Det å ta beslutninger ut fra det du vet i dag og se fremover og ikke se så mye på historikken, men ut fra det du vet i dag har du muligheten til å kunne ta de riktige beslutningene og kunne dekke kundebehov raskt”*. Informant 4 gikk litt lenger og uttalte at de ikke bare ønsket økt inntjening, men også at de skulle være bedre enn konkurrentene på inntjening, ha mer fornøyde ansatte og i tillegg ha økt kundetilfredshet: *“...BB og Lean gjør at vi kommer til å slå konkurrentene, rett og slett, på de parameterne vi har satt [...] Fordi at de (konkurrentene) henger igjen i gammelt command-and-control regime med tunge beslutningshierarkier. De er hengt opp i budsjett og budsjettoppfølging og mangler den dynamikken som vi tror at dynamisk styring gir oss. Og det*

klarer vi fordi at denne filosofien, tenkningen og Lean bidrar til en mer kundeorientert virksomhet enn det det ellers ville ha vært. Informant 4 sa videre at det å gi medarbeiderne tillit og ansvar gav positivt utslag i bedriften og ansattes trivsel. Vedkommende la deretter til: *“Vi tror at i det store og det hele synes de aller fleste at det er artigere å arbeide i en sann organisasjon”*.

Informantene var noe uenig i hvilken rekkefølge de to filosofiene burde implementeres i for å lykkes. Informant 4 sa at det kunne være viktig å implementere Lean i en BB-tankegang: *“...at det fortsatt er en viss entusiasme rundt Lean som prosjekt, det er en hypotese, men jeg tror at det skyldes at vi nettopp implementerte det i et momentum der vi jobbet med dynamisk styring og BB, hvor det falt litt sammen”*. Dette sa Informant 4 etter endt intervju, hvor også Informant 5 var til stede. Informant 5 svarte med en annen vinkling: *“... jeg tror det er en god inngang, og så tror jeg at de som velger å implementere BB i utgangspunktet har et mindset som også gir bedre forutsetninger for å lykkes med Lean”*. Vedkommende påpekte videre i eget intervju at begge rekkefølgene kan fungere: *“... i og med at Lean er kanskje det som er mest krevende å få til og få organisasjonen til å bruke, så er det klart at vi hadde mye pedagogisk drahjelp av at vi hadde implementert BB først”*. Informant 3 uttalte derimot under sitt intervju at rekkefølgen var ubetydelig: *“...om det kommer den ene eller den andre veien, hva som kommer først er jo egentlig ikke så viktig, men at de trenger hverandre i hvert fall”*.

4.3.2 Endringer som følge av kombinasjonen

Flere av endringene som ble nevnt under Beyond Budgeting og Lean, ble også nevnt under kombinasjonen. Det ble blant annet nevnt at beslutninger i større grad blir tatt på rett sted i organisasjonen. Informant 1 sa: *“Du må ta mer ansvar for de beslutningene man tar selv, for man har ikke et budsjett å beskytte deg bak, du må stå for de beslutningene du tar. Men det ønsker vi jo også. Vi ønsker at beslutninger skal tas der de hører hjemme”*. Dette var Informant 2 enig i og bekreftet at de ansatte er mer involvert nå enn før. Deretter presiserte vedkommende hvordan det har påvirket ansatte: *“... (Ansatte) har fått litt mer giv og forstår litt mer hvordan ting henger sammen, og at det vi gjør har betydning”*.

En annen endring som ble nevnt angikk kultur og holdninger. Informant 2 hevdet: “... folk føler seg mer verdsatt og er litt mer med og litt mer engasjert. Jeg føler det. Og litt mer ydmyke ledere, ikke minst”. Dette samsvarer med svaret til Informant 5 som i tillegg la til: “... hvis noen som har vært her før kommer tilbake, så sier de at de merker veldig stor forskjell. Vi kan jo si at de som kommer fra konkurrenter, merker veldig stor forskjell på oss, sammenlignet med hvor de kom fra. Og så vet vi at vi har vært lik dem som de kom fra”. Informant 1 la vekt på at tankesettet er litt annerledes i dag enn det det var før: “Vi snakker på en annen måte i dag, tror jeg, enn vi gjorde før i forhold til hvordan vi skal løse det. At vi ser mer helhetlig, og ikke bare produksjon eller salg, men at vi ser mer totalen”.

Et viktig moment som ble nevnt av samtlige bedrifter er at selv om filosofiene er grunnlaget for det de driver med, har bedriftene valgt å gi sin egen pakke med prinsipper og verktøy et eget navn. Dermed snakkes det blant annet lite om begrepet, Lean, i to av bedriftene. Informant 7 forklarte hvorfor: “Fordi det hjelper oss å sette fokus på hva som er viktig for oss. For Lean er så stort og uformelig og konseptuelt. En blanding av verktøy, en blanding av konsepter, en blanding av ledelse”. Informant 4 beskrev grunnen til at de valgte å gi kombinasjonen av BB og Lean et annet navn, dynamisk styring: “Fordi vi ønsket å være tydelig på at det handlet om en felles filosofi og tenkning. Lean var ikke noe som kom i tillegg til, eller i verste fall i motsetning til dynamisk styring. Nei, det var en del av dynamisk styring. Det var en del av konkretiseringen av mye av tenkningen i dynamisk styring”. Senere utdypet Informant 4: “Det vi ønsker å oppnå er jo å få til den bredden, at dynamisk styring blir noe som er relevant ikke bare for ledelsen, men også for ansatte i store deler av organisasjonen”. Informant 1 hevdet derimot: “Lean er på en måte hele greien og så er dynamisk styring måten vi løser den ene økonomiske biten på, synes jeg”. Det er derfor tydelig at de ulike informantene har ulikt syn på kombinasjonen av BB og Lean.

4.3.3 Fordeler, ulemper og utfordringer ved kombinasjonen

Vi spurte informantene hvilke fordeler det var å ha en kombinasjon av Beyond Budgeting og Lean. Det ble da blant annet trukket frem motivasjon blant ansatte, samarbeid og kundefokus. Mange av informantene nevnte at det var mer motiverende for ansatte fordi de er mer involvert i prosessene. Informant 1 sa i tillegg: “Det må jo være mer motiverende når du kan ta en beslutning. Men der har vi jo en vei å gå enda [...] Vi kan jo veldig gjerne si at vi ønsker å ha det sånn, men hvis det ikke oppfattes sånn, eller forholdene ikke er lagt til rette, så er det noe

vi må jobbe med”. Videre ble det påpekt av flere informanter at en fordel ved kombinasjonen er bedre forståelse og samarbeid. Informant 3 hevdet: *“Å ha mer fokus på det å forstå andres ståsted. [...] Det er ikke så mye synsing og så mye diskusjoner egentlig. Det er ikke så mye å diskutere hvis du har gjort grunnlaget godt”*. Informant 4 uttalte at fokuset på kundeperspektivet har blitt sterkere enn det var. Informant 5 forklarte at utfordringene de møter håndterer de ved samarbeid og kommunikasjon.

Ulempene og utfordringene som ble nevnt av flere informanter var at de opplevde det som vanskelig å skape et fellesskap uten splittelser, både ved filosofiene hver for seg og i en kombinasjon. Informant 7 sa: *“Det krever litt mer for å beskrive systemer tror jeg. Det er et mer fuzzy styringssystem på mange måter med begge to. Så det krever litt mer av ledelsen for å tydeliggjøre det”*. Vedkommende nevnte også et problem med splittelse mellom avdelinger fordi de fjerner seg kommunikasjonsmessig fra hverandre: *“Der har vi prøvd å bygge broer nå, det er også en ting som jeg gjerne skulle gjort før; det å finne måleparametre og måter å snakke på som gjør at man kommer på samme nivå. [...] Kanskje fordi en totalbudsjettering bringer folk sammen fordi du må ha input fra alle, inn i et svært regneark. Jeg tror verdien av det er relativt begrenset”*. Informant 5 uttalte at man ofte får økonomiperspektivet og ikke HR-perspektivet både i BB og Lean, og at man dermed kan glemme den kulturelle endringen som må til: *“I BB går man gjerne inn med økonomiperspektivet, det gjør for så vidt mange av de som driver med Lean også, så glemmer man litt den andre siden”*.

4.3.4 Likheter og ulikheter mellom filosofiene i en kombinasjon

I og med at bedrifter kan forme sitt eget styringssystem, ønsket vi å finne ut av hva informantene ser på som likt og ulikt mellom Beyond Budgeting og Lean. Det som trekkes frem av samtlige er at filosofiene har flere fellestrekk. Informant 4 sa: *“Sånn som jeg kjenner de er det mer likt enn ulikt. Jeg klarer i utgangspunktet ikke å se at det skulle være noe (ulikt). Altså dette med kundefokus, for å bruke et litt slitt uttrykk, og det å delegere ansvar og beslutningsmyndighet ut til de som faktisk har skoen på og kjenner på problemet. Den tenkningen er jo nesten 100 % overlapp mellom BB og Lean. Jeg ser ikke at det er noe (ulikt), slik som jeg kjenner det, at det skulle være noen motsetning, snarere tvert imot”*. Dette underbygget Informant 3: *“Jeg tenker at BB og Lean, har mye av det samme tankesettet, utviklet fra to forskjellige verdener”*. Informant 7 la i tillegg til: *“Jeg tror at det (tankesettet i filosofiene) støtter opp under det*

samme. Det tror jeg. Litt mer fleksibilitet og muligheter til å fokusere på det som er viktig". Informant 1 tilføyde at begge styringsfilosofiene bidrar til å se fremover og ta beslutninger basert på det du vet i dag og tilføyde: *"Og så er det jo troen på at hver og en gjør sitt beste ut fra det du vet. For du må jo stole mer på folk og det er jo likt i begge"*.

Selv om det finnes flere likheter mellom BB og Lean, er det også enighet blant informantene om at det finnes ulikheter. Informant 5 nevnte at selv om begge filosofiene er fundert i y-teorien til McGregor hvor grunnideen bygger på samme menneskesyn, er Lean strammere strukturert enn BB: *"Lean-metodikken bygger på at du har stramme strukturer, men du får en frihet i myndighet, altså strukturer sikrer myndighet på rett sted. Mens i BB er de ikke så opptatt av de strukturene. Der er det mer de løse prinsippene, som i hvert fall blir solgt inn som det konseptet"*. Dette sa Informant 3 seg enig i og la til at det er lettere å selge inn BB hos de ansatte fordi det er lettere å skjønne fordelene ved å slippe å lage budsjett: *"Men i Lean har du ingen quick-fix. Ingen åpenbare fordeler"*. Informant 7 fortalte også at BB ikke er en altomfattende styringsfilosofi som Lean og la til: *"Det er vel en mindre greie i mine øyne"*.

4.3.5 Styringsverktøy i kombinasjonen

For å få et innblikk i hvordan styringsverktøyene fungerer i kombinasjon, spurte vi informantene om de synes de har en god verktøykasse i sin bedrift. Informantene var samstemte i at kombinasjonen av styringsverktøy i verktøykassen fungerer bra og at måten de ulike verktøyene brukes på er avgjørende for å lykkes. Informant 1 sa: *"... vi har ikke tatt i bruk alle sammen (verktøyene), og så er vi veldig innstilt på at de verktøyene skal vi bruke; [...] vi har ikke satt i gang noe uten at vi har en mening bak det"*. Informant 2 bekreftet dette, og det underbygges også videre av Informant 5 sin uttalelse: *"Det er kombinasjonen av dem (verktøyene) og måten vi har valgt å bruke dem på. Hadde de ikke gjort det så hadde vi ikke hatt dem. Da ville vi ha byttet dem ut. Jeg synes at det viktigste er at de fungerer bra i en kombinasjon"*. Vedkommende legger likevel til at fordi A3-verktøyet bygger på streng metodikk, passer det ikke inn under Beyond Budgeting-filosofien som baseres på stor frihet. Informant 6 uttalte derimot at A3 kan brukes i de fleste sammenhenger og fortalte at Bedrift 3 har en verktøykasse som fungerer veldig bra. Informant 4 forklarte at kombinasjonen av styringsfilosofiene har hjulpet Bedrift 2 til å bruke styringsverktøy på korrekt måte: *"Så nå bruker vi KPI-er på den måten som jeg tenker at det skal brukes til, nemlig at det skal være et*

styringsverktøy for deg som avdelingsleder. Ikke noe som du skal rapportere oppover i organisasjonen. Det opplever jeg kanskje som en av de største endringene; å gå fra at KPI nesten var et lite skjellsord i organisasjonen til at det faktisk er noe som oppleves som et relevant styringsverktøy i svært mange avdelinger". Informant 4 fortalte også at da de tidligere brukte KPI-er til rapportering i balansert målstyring, ble det for mye kontroll og dermed fungerte det dårlig. Vedkommende informerte videre at balansert målstyring var det første verktøyet som ble avskaffet ved implementering av Lean. Informant 5 bekreftet at verktøyet fungerte dårlig fordi det ble for statisk.

Vi spurte også informantene om de opplever at det er for mye fokus på styringsverktøy og om de opplever at de opererer med for mange styringsverktøy som en konsekvens av to styringsfilosofier. Informant 3 svarte: *"Jeg tror kanskje vi kan ha en tendens til å ha litt for mye fokus på verktøy, i hvert fall i starten hadde vi nok det. Men jeg tror det handler om at jo mer forståelse du utvikler, desto mindre trenger du kanskje de verktøyene"*. Vedkommende gav også et reelt eksempel der ansatte var lojale og brukte verktøyene slik de hadde fått beskjed om, uten å ha forståelse for hvorfor verktøyene skulle brukes. Dette resulterte i at det ble brukt mye tid på arbeid som ikke tilførte bedriften verdi. Informant 4 forklarte at det som har betydning er hvordan verktøyene brukes og ikke hvor mange man har: *"Det er klart at du kan ha så mange verktøykasser og så mange verktøy du vil i den kassen hvis du bare passer på å bruke dem riktig. Det er det det handler om"*. I tillegg ble det nevnt av Informant 5: *"Det har ikke blitt for mange verktøy som konsekvens av to filosofier. For igjen, vi har ikke noe overlapp på verktøy. Men når det er sagt så har vi nok hatt en litt for stor verktøykasse i Lean. Den jobber vi nå med å få ned for å gjøre det enklere. Men det er ikke fordi vi har gjort begge deler, men heller måten vi har valgt å bruke Lean på"*. Informant 7 sa seg enig i at de ikke har for mange styringsverktøy som et resultat av kombinasjonen av filosofiene og la til: *"Jeg tror vi ha god balanse i hvordan vi bruker verktøyene, og at vi ikke overdriver"*.

For å få et enda mer helhetlig bilde av kombinasjonen av BB og Lean spurte vi også informantene om hvordan deres styringssystem bygger opp under strategien til bedriftene. Informant 5 forklarte: *"Vi måler prestasjonene våre relativt til konkurrentene. De målene omsettes til konkrete ambisjoner, og disse ambisjonene legger føringer for forretningsområdenes prioriteringer. Alle teamene velger å følge opp, og målsetter sine drivere med utgangspunkt i hvordan de påvirker de overordnede målene. Dette gjøres i tavlemøter,*

stort sett. Prestasjonsoppfølgingen, måten å styre etter målene på, utløser en del problemer som løses strukturert ved hjelp av en definert metode i team på lavest mulig nivå i organisasjonen”. Informant 6 var enig i at delegert beslutningstaking hjelper Bedrift 3 å nå sine mål: “Når du sier at strategien er at man skal tilpasse seg de lokale forholdene, så mener jeg at det passer perfekt. Nettopp fordi vi operer i så ulike markeder og segmenter at man er nødt til å gjøre individuelle vurderinger på det lokale plan. Da kreves det at du har den selvråderetten til å ta de beslutningene og styre etter de parameterne du selv mener er relevant”. Videre fortalte Informant 2 at Bedrift 1 har ulike mål på ulike punkter og uttalte videre: “... i hvert punkt bruker vi A3 som verktøy for å analysere utfordringen og ut fra det lager du handlingsplan”.

4.3.6 Hvordan Beyond Budgeting og Lean utfyller og motvirker hverandre i en kombinasjon

Vi spurte informantene våre om de følte at Beyond Budgeting og Lean utfylte eller motvirket hverandre på noen måte. Det viste seg å være ganske entydige svar om at de utfyller hverandre. Likevel ble det nevnt noen momenter som gjør at de to filosofiene motvirker hverandre. Informant 7 påpekte at de i utgangspunktet utfylte hverandre så lenge man har en tydelig bedriftsstrategi: “Det er ingen grunn til at de ikke skal utfylle hverandre, det tror jeg at de gjør hvis du har en tydelig corporate strategi”. Deretter forklarte vedkommende ulempen ved å ikke ha én felles strategi: “Fordi da får du fraksjoner. Da vil Operations jobbe med sitt, med Lean og hele det japanske glossery, og så vil finans, salg og ledelse ha et annet fokus som kanskje går mer på vekst, kundetilfredshet og kostnadskutt, og you name it. Det må sys sammen”.

Et annet moment som kan gjøre at filosofiene kan motvirke hverandre ble nevnt av Informant 5: “Det kan gjøre det (motvirke) hvis du ser Lean, Six Sigma. Da tror jeg de vil motvirke hverandre fordi det bygger mye mer på en topplerstyring og et annet oppfølgingsregime. De som sier de gjør Lean, men har veldig fokus på kostnader og sløsing i form av en eller annen krone-greie, så tror jeg de vil motvirke hverandre. Men Lean slik som Toyota har tenkt Lean og slik som vi mener er riktig å tenke Lean, mener jeg ikke motvirker”. Dette bekreftet Informant 7 fra Bedrift 3 som påpekte at de tidligere har prøvd å ta i bruk Six Sigma, men at dette fungerte dårlig da det ble veldig omstendelig. Informant 4 kunne ikke komme på noe som var motvirkende i det to filosofiene: “Sånn er det når du intervjuer noen på innsiden som har holdt

på med det litt for lenge, da ser man ikke skogen for bare trær. [...] utover det som er den grunnleggende utfordringen med å implementere verktøyet som sådan, ser jeg ikke at det er noen motsetninger eller utfordringer som er knyttet til verktøyene som sådan, jeg gjør ikke det altså". Informant 3 hevdet heller ikke at de motvirker hverandre på noen måte, men at de i noen grad betoner ting litt ulikt fordi de er fra forskjellige verdener.

For å kunne svare på spørsmålet om de utfyller hverandre er det naturlig å sammenligne med hvordan de fungerer hver for seg. Det ble blant annet nevnt at BB, og derav delegert beslutningsmyndighet, er vanskelig å få ut i hele organisasjonen uten hjelp fra Lean. Informant 5 uttalte: *"... Lean-verktøyene kunne vi nok også startet med tidligere og sett koblingen, spesielt problemløsningsverktøyene. For det er noe med at BB legger veldig opp til at man skal avdekke og lukke gap, og der finnes det gode verktøy som er veldig faktabaserte og grundige".* Informant 6 bemerket det samme: *"Den kontinuerlige forbedringstankegangen er en forutsetning, mener jeg, for at BB skal fungere. At du har et mindset som nettopp ser etter bedre løsninger, men også stiller spørsmål ved det eksisterende, og at du jobber ut fra de lokale forholdene du står ovenfor".* Informant 4 påstod at det har vært lettere å involvere ansatte etter implementering av Lean: *"... den (involveringen) var litt bob bob før vi fikk Lean som et veldig konkret verktøy hvor vi trakk med store deler av de ansatte når vi begynte å rulle ut Lean og kontinuerlig forbedring, som et verktøy".*

I tillegg til at verktøyene hjelper ansatte å løse problemene selv, ble det også nevnt av Informant 3 at Lean har et svar på hvordan ledere skal oppføre seg ved desentralisering: *"Der føler jeg også at Lean gir oss enda flere svar i forhold til hva lederrollen skal være. At du skal jobbe mye mer for å utvikle de ansatte til å ta gode beslutninger i stedet for å ha alle svarene selv. Der føler jeg at de spiller veldig godt sammen, der Lean har noen av de svarene som jeg ikke synes ligger så tydelig i BB. BB er veldig god på overordnede ideer og det prinsipielle, men Lean har kanskje kommet lengre i det praktiske, synes jeg".* Informant 3 påpekte i tillegg senere: *"Det blir egentlig at de forsterker hverandre, synes jeg. Fordi de tingene man har lyst å få til i BB, kan man forsterke med Lean-virkemidler og med Lean-tankegang".* Da vi spurte Informant 3 om et eksempel på dette, svarte vedkommende: *"Ja, for eksempel å ta beslutninger lenger ute i organisasjonen. Det henger veldig godt sammen med Lean hvor man snakker om «Go to gemba» (verktøyet Gemba-walk) og at ledere skal være med i prosessene, men også la de ansatte ha en stemme i hva som skal gjøres av endringer. Og at man skal i større grad ha fokus*

på å utvikle ansatte, fremfor å svare på alle spørsmål som måtte komme om å ta den ene og den andre beslutningen”.

Informant 4 fortalte at det var etter at Lean ble implementert at Bedrift 2 klarte å få BB utbredt i hele organisasjonen: *“Jeg tror nok at det var noen av utfordringene i starten, at det ble en greie som noen ledende ansatte og ledere holdt på med, mens de ansatte i mindre grad merket det”,* og sa senere *“... så kom Lean som et veldig kraftfullt og praktisk verktøy som passet veldig godt med tenkningen og filosofien i BB”.* Informant 5, også fra Bedrift 2, hadde samme oppfatning: *“...BB er mer eid av toppledelsen og er mye mer den finansielle delen av det [...] så vi har brukt Lean som et virkemiddel for å få dette til å fungere i resten av organisasjonen”.* Informant 5 forklarte videre: *“Mål og prognoser, sette rammer og gi informasjon som brukes tvers gjennom organisasjonen. BB starter med den retningen som ledelsen skal legge. Rammebetingelsene for organisasjonen til å agere. Og det å da gi organisasjonen frihet til å agere innenfor de rammene og så blir Lean det operative styringsverktøyet som blir enableren til å nå de målene”.*

Da informantene sammenlignet Lean-filosofien med hvordan BB og Lean fungerer sammen, ble det naturlig å ta utgangspunkt i en Lean-bedrift med tradisjonelle budsjetter. Informant 1 sa: *“... de henger så tett sammen, at det er ikke sikkert vi hadde kunnet levd ut Lean-filosofien like godt hvis vi hadde hatt budsjetter som hadde begrenset oss. [...] For da tar du beslutninger basert på noe du har bestemt for en stund siden og ut fra det du hadde da og ikke ut fra det du vet i dag. [...] dersom du har et forbedringsforslag i produksjon som i seg selv er en kjempegod case, så skal du bli stoppet fordi vi ikke har budsjett til det, da blir det krasj. Og det er jo da dynamisk styring støtter opp under Lean filosofien for at vi skal få det til”.* Informant 2 påpekte også at de ikke lenger blir begrenset av det tradisjonelle budsjettet, og at de dermed kan ta avgjørelser som støtter bedriftens strategi.

Det ble uttalt av Informant 7 at det ikke ville vært rom for å drive forbedringsorientert arbeid uten å bli begrenset av budsjetter og styring. Informant 3 sa: *“... det er mange som har jobbet med Lean og fått mye til å fungere godt i bedriften når de jobber med Lean. Så har de møtt på budsjettet og økonomien og det har bare vært en «vegg» der de ikke får til noe. Så det er klart, hvis du ikke har BB, men tradisjonell budsjettstyring og prøver å innføre Lean, så tror jeg du*

kan oppleve det som en veldig motsetning etter hvert, og at det faktisk kan bli et hinder for å få til en god Lean implementering. [...] Det (det tradisjonelle budsjettet) er så rigid og basert på helt motsatt tenkemåte. Da skal vi bestemme en gang i året hvor mye penger man skal bruke, og da er det ikke snakk om fornuft i løpet av det året, da skal man være lojal mot budsjettet og beslutninger skal tas høyt oppe”.

I tillegg til å sammenligne BB og Lean enkeltvis med kombinasjonen, var det flere av informantene som uttalte at filosofiene sammen skaper et godt styringssystem. Informant 1 forklarte: *“Det som har fungert bra med dynamisk styring er at det henger veldig tett sammen med Lean filosofien. Det at du tenker og tar beslutninger der og da basert på hva som er lurt i fremtiden, og ikke har tenkt gjennom det i en typisk budsjettfase, men gjør det kontinuerlig. Det er det som er bra. Det henger så tett sammen og passer så godt i lag, så det er små nyanser”.* Informant 5 valgte å ordlegge seg slik: *“... alt dette henger sammen. Det er ikke det ene og det andre. Det er jo derfor vi har valgt å kalle det noe annet også. I vår verden er ikke dette BB og Lean, det er dynamisk styring som er vår måte å gjøre det på og som favner alt”.* Senere sa Informant 5: *“Det vi kaller prestasjonsutviklingen, altså hele målprosessen og måten å styre målhierarkiet og oppfølgingsstrukturene på passer veldig godt i begge filosofier”.* Vedkommende hevdet i tillegg: *“Jeg tror de gjensidig forsterker hverandre i forhold til kultur, effekter og alt”.*

4.4 Avslutning

I dette kapittelet har vi presentert relevante funn som vil bli benyttet i videre analyse. Vi presenterte først Beyond Budgeting- og Lean-filosofiene hver for seg og til slutt tok vi for oss kombinasjonen av dem. Funnene er fremstilt på en måte som gjør at leseren kan forstå hver enkel bedrift med tilhørende informanters erfaringer. Dette er derfor et interessant kapittel for dem som ønsker en mer utdypende og inngående fremstilling av hvordan filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, virkelig fungerer i bedrifter i praksis. Avslutningsvis ble det lagt frem mange nyttige forklaringer på hvordan filosofiene utfyller og motvirker hverandre. Videre drøftelse av våre empiriske funn fremgår i neste kapittel.

5. ANALYSE

I dette kapittelet skal vi koble våre empiriske funn opp mot vårt teoretiske rammeverk. Dette vil vi gjøre ved å ta utgangspunkt i forskningsspørsmålene våre som ble presentert i innledningen. Disse vil danne utgangspunkt for den kommende kapittelinnvidlingen. Formålet med dette er å kunne svare på problemstillingen vår som gjentas her:

Hvordan utfyller og motvirker styringsverktøyene i Beyond Budgeting og Lean hverandre i et sammensatt styringssystem?

Vi har tidligere presentert og sammenstilt likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean i tabell 1 i vårt teoretiske rammeverk. Med utgangspunkt i denne tabellen og våre empiriske funn vil vi i dette kapittelet utdype forskjellene mellom filosofiene ved å definere likheter, ulikheter, styrker og svakheter. Vi har valgt denne kategoriseringen fordi likheter mellom filosofiene kan fungere som en styrke dersom de gjør at kombinasjonen fungerer bedre, men samtidig være en svakhet dersom begge filosofiene har samsvarende negative effekter. I tillegg kan en likhet tyde på at de fungerer like godt hver for seg som i kombinasjon. Videre kan ulikheter kategoriseres som en styrke dersom de gjør at filosofiene utfyller hverandre ved at den ene filosofien har svar på noe den andre ikke har, og som en svakhet dersom ulikhetene gjør at de motvirker hverandre. På bakgrunn av dette har vi valgt å lage en tabell som viser denne kategoriseringen mellom BB og Lean på en oversiktlig måte.

Tabell 3: *Likheter, ulikheter, styrker og svakheter ved Beyond Budgeting og Lean*

	Likheter	Ulikheter
Styrker	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Delegert ansvar og eierskap (desentralisering) ▪ Menneskesyn ▪ Rask tilpasning til markedet ▪ Ser utover ▪ Forankring av filosofiene i bedriftene ▪ Kundefokus ▪ Ingen oppskrift ▪ Å være dynamisk og ta effektive valg ▪ Kontinuerlig forbedring ▪ Ta beslutninger ut ifra det du vet i dag ▪ Ressurstilnærming 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ser fremover og planlegger ved bruk av prognoser i BB ▪ Benchmarking ▪ Fokus på å være transparent ▪ Kommunikasjon av strategi ▪ Balansert målstyring ▪ Lean er for teknisk og verktøyfokusert ▪ Lean har verktøy som gjør det lettere å delegere beslutningsmyndighet ▪ Praktisk kontra prinsipiell tilnærming til lederrollen ▪ Lean har ingen svar på økonomisk styring ▪ Effektivitetstilnærming
Svakheter	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Motstand fra ansatte, ledere og styret ▪ Store, tidkrevende endringer ▪ Ingen oppskrift ▪ For stort fokus på kostnadskutt 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Six Sigma ▪ Ikke tydelig bedriftsstrategi

5.1 Hvilke likheter og ulikheter har Beyond Budgeting og Lean?

Vi opplevde at informantene hadde problemer med å skille Beyond Budgeting og Lean. Dette førte til at det var vanskelig å trekke frem likheter og ulikheter mellom filosofiene. Det ble blant annet uttalt at filosofiene har likt tankesett, men kommer fra to forskjellige verdener. I tillegg til å ha likt tankesett ser vi at filosofiene har mange fellestrekk som blir forklart av informantene på ulike måter. Det er eksempelvis flere prinsipper i BB som kan overføres direkte til Lean og omvendt, men det blir brukt ulik terminologi.

På bakgrunn av våre empiriske funn er det særlig to ord som går igjen i både BB og Lean; eierskap og ansvar. Man skal ha eierskap til problemer som oppstår og ta ansvar for løsningen man finner. Basert på dette fremkommer desentralisering som en likhet mellom filosofiene. Dette samsvarer delvis med vårt teoretiske rammeverk, som påpeker at BB har direkte fokus og at Lean har indirekte fokus på at avgjørelser skal tas i alle ledd i organisasjonen, og man skal på denne måten delegerer beslutningsmyndighet. I BB påpekes det direkte i prinsippet “organisation” at ansvaret skal delegeres til eier av problemet (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003b, ss. 149-150). Lean har ikke noe tilsvarende, men har en indirekte tilnærming ved å fokusere på kontinuerlig forbedring og erfaringsutveksling slik at problemene løses lokalt (Tillema & Steen, 2015, s. 69). Basert på vårt teoretiske rammeverk kan man dermed si at de to filosofiene er like på å delegerer beslutningsmyndighet, men med ulik tilnærming. Likevel kan våre funn tyde på at delegert ansvar og eierskap oppfattes som en likhet mellom BB og Lean i praksis. Likt fokus på å delegerer ansvar og eierskap vil fungere som en styrke i kombinasjonen fordi de underbygger samme syn på dette punktet og dermed forsterker hverandre.

Basert på vårt teoretiske rammeverk korrelerer BB med McGregor (1960) sin teori y som tilsier at ansatte blir mer motivert ved økt ansvar (ss. 464-467). I tillegg viser tidligere forskning at Lean også korrelerer med teori y ved at alle ansatte skal involveres (Dennis, 2016, ss. 146-147). Det kom også frem i våre empiriske funn at begge filosofiene har likhetstrekk med teori y og at de dermed har likt menneskesyn. På bakgrunn av dette kan vi definere menneskesynet til filosofiene som en likhet som styrker kombinasjonen fordi det øker ansattes motivasjon.

Delegert beslutningsmyndighet gjør det lettere for bedrifter å tilpasse seg stadig skiftende omgivelser. Dette er som tidligere nevnt et av flere aspekter som gjør at begge filosofiene er dynamiske. En likhet mellom BB og Lean er med andre ord at begge filosofiene muliggjør tilpasning til stadig endrende markeder. Dette gjøres ved å være adaptiv i BB og ved å kontinuerlig forbedre seg i Lean (Alukal & Manos, 2006, ss. 9-10; Heinzelmann, 2015, s. 96). Denne likheten styrker kombinasjonen ved at filosofiene på ulike måter øker muligheten for rask tilpasning til markedet.

Våre funn viser at BB fører til at man ser mer fremover. Det fremkom ikke noe tilsvarende ved spørsmål om Lean. Dette samsvarer med vårt teoretiske rammeverk som tilsier at BB har et bedre svar på hvordan man skal planlegge fremover, ved å benytte rullerende prognoser for å planlegge og estimere forventet fremtid (Heinzelmann, 2015, s. 97; Hoff, 2016, s. 457; Hope & Fraser, 2003b, s. 215). Lean har derimot ikke et direkte svar på planleggingsverktøy fordi man skal prøve å ha Just-in-time-produksjon hvor man skal produsere og levere ved bestilling. Det blir dermed ikke samme behov for å estimere fremtidig etterspørsel (Dennis, 2016, s. 89). I og med at det kun er BB som har planleggingsverktøy og ser fremover er dette en ulikhet som styrker kombinasjonen fordi det gjør at filosofiene utfyller hverandre.

I tillegg til å se fremover, kom det frem i våre empiriske funn at det kun er i BB at man ser utover. Dette samsvarer ikke med vårt teoretiske rammeverk hvor det påpekes at man i både BB og Lean ser utover. I BB gjøres dette ved å sammenligne seg med konkurrenter, tilpasse seg kunder og følge med på markedet ved å ha fokus på ekstern benchmarking og KPI-er basert på markedsendringer (Hoff, 2016, ss. 268-271; Hope, 2007, ss. 170-171; Lem, 2009a). Lean har ikke fokus på konkurrenter, men på kunder og KPI-er (Wig, 2014, ss. 97-98; Womack & Jones, 2003, ss. 15-28). Totalt sett kan vi derfor si at begge filosofiene ser utover, men med ulikt spekter. Å se utover kategoriseres likevel som en likhet mellom BB og Lean. Denne likheten gjør at de ikke motvirker hverandre, men det bedrer ikke nødvendigvis kombinasjonen heller. Vi kategoriserer det derfor som en styrke. Det er også verdt å nevne at fordi BB har et bredere fokus på markedet enn Lean, gjør det at BB fungerer like godt alene på dette området, mens Lean fungerer bedre i kombinasjon med BB.

I vårt teoretiske rammeverk ble det påpekt at det å være transparent er en type kontroll som kun blir omtalt i BB. Dette er et av BB sine prinsipper, og sørger for at ansatte ikke utfører handlinger til egen fordel (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003a, ss. 155-157). Det å være transparent ble i vår empiri betegnet som en av de sterkeste kontrollmekanismene man kan ha. Det er som en type sosial kontroll som ikke krever ekstra ressurser. Som tidligere nevnt synliggjør også Lean informasjon ved bruk av prinsippet om visuell kontroll, men dette prinsippet brukes ikke som en kontrollmekanisme slik som i BB. Å være transparent og å bruke dette som kontrollmekanisme kan derfor betegnes som en ulikhet som styrker kombinasjonen av BB og Lean. I tillegg bør det nevnes at informantene i studien ikke opplevde å miste “kontroll” på kostnader etter overgangen til BB.

Basert på vårt teoretiske rammeverk og våre empiriske funn krever begge filosofiene store endringer som kan være vanskelige for ansatte å tilpasse seg. Det ble påpekt av samtlige bedrifter at det var vanskelig å løsrive seg fra det tradisjonelle budsjettet og detaljnivået som ligger i det. Det kom også frem at Bedrift 3 fremdeles bruker kostnadsbudsjetter. Informanter i Bedrift 1 og 2 nevnte at rullerende prognoser fort ble for detaljert og at ansatte bruker det som målsetting istedenfor realistiske fremtidsutsikter. Ved spørsmål om Lean ble det også trukket frem utfordringen med endring, men det gjaldt først og fremst kultur- og holdningsendringer, samt splittelser i kulturen. Endring er altså utfordrende og tidkrevende i begge filosofiene og klassifiseres dermed som en likhet og en svakhet i tabellen.

Våre empiriske funn viser at samtlige bedrifter opplevde motstand fra de ansatte etter overgang til BB og Lean, som et resultat av frykt for det ukjente. I tillegg førte mangel på kunnskap til at de ansatte ikke forstod behovet og nytten ved endringen. Motstand som følge av endring oppstod også blant ledere og i styret. Ledere opplevde at de mistet ansvar og kontroll, mens motstand fra styret ble begrunnet i at de blant annet ikke lenger hadde et budsjett å godkjenne. Basert på tidligere forskning er motstand fra ansatte, ledere og styret et kjent fenomen ved både BB og Lean (Edmondson & Schein, 2012, s. 42; Hoff, 2016, s. 200; Tillema & Steen, 2015, ss. 77-79; Wig, 2014, ss. 36-37). Det er også verdt å nevne at to filosofier krever større endring, og kan derfor resultere i enda mer motstand. På bakgrunn av dette kategoriseres motstand fra ansatte, ledere og styret som en likhet som svekker kombinasjonen.

Som tidligere nevnt i vårt teoretiske rammeverk tilsier tidligere forskning at opplæring er nødvendig for å motvirke motstand (Lodgaard et al., 2016, s. 597; Tillema & Steen, 2015, ss. 77-79). Lodgaard et al. (2016) påstår i tillegg at en tydelig ledelse vil øke ansattes kunnskaps- og ferdighetsnivå (s. 596). Det er også verdt å nevne at tre av prinsippene i Lean omhandler å utvikle ansatte og ledere, samt dele erfaring (Womack & Jones, 2003, ss. 15-28). BB har ikke et tilsvarende prinsipp, men bruker balansert målstyring der læring og vekst er et av perspektivene (Hoff, 2016, ss. 319-328; Horngren et al., 2015, ss. 498-502; Husby & Løvlie, 1998). En av informantene uttalte at det sjeldent er de ansatte i seg selv som er grunnen til motstand, men at det er systemet rundt, eksempelvis opplæringen. Det tar tid å endre tankesett og kultur, og man må derfor ha tålmodighet og gi de ansatte tid til å ta innover seg den nye endringen. Samtidig ble det påpekt av informantene at en bedrift er mer mottakelig for Lean dersom man har BB-tankesett fra før, og motsatt. Både basert på våre empiriske funn og vårt teoretiske rammeverk kan det derfor sies at store og tidkrevende endringer er et fellestrekk ved BB og Lean. Dette er en svakhet ved kombinasjonen dersom opplæring ikke blir vektlagt.

Flere informanter fra samtlige bedrifter påpekte at en ulikhet mellom BB og Lean omhandlet forankringen av filosofiene i organisasjonen. De opplevde at BB var sterkere forankret hos ledere og mellomledere, og at ansatte ikke merket stor forskjell etter implementeringen. Påstanden ble begrunnet i at endringene i BB først og fremst påvirker lederne sin arbeidshverdag, og at det er “en greie ledere holder på med”. Det ble forklart at dette er fordi BB er mer eid av toppledelsen da det er de som tidligere har utarbeidet budsjettet. En slik uttalelse kan derfor tyde på at informantene ser på BB som kun en fjerning av budsjetter og ikke en kultur- og holdningsendring. Samtidig ble Lean betegnet som “altomfattende”, mens BB ikke ble omtalt på en tilsvarende måte. Med andre ord tyder våre funn på at forankringen og omfanget av BB og Lean oppfattes ulikt. Dette er likevel det motsatte av vårt teoretiske rammeverk, som tilsier at begge filosofiene er like komplekse og har forankring på likt nivå ved å delegere beslutningstaking. Informantenes utsagn kan tyde på at de ikke har fått BB til å fungere i bedriftene på samme måte som teori tilsier. Vi er uenige i informantenes betegnelse av forankringen som en ulikhet mellom filosofiene, og vi velger derfor å kategorisere forankring av filosofiene som en likhet og en styrke i tabellen ovenfor.

Et annet viktig moment som er verdt å drøfte er fokuset på kunder i de to filosofiene. Selv om kunder er et av de tolv prinsippene i BB, sier ikke prinsippet noe om hvordan man kan skape merverdi for kunden i form av verktøy (BBRT, 2016; Hope & Fraser, 2003b, ss. 154-155). Likevel påpeker DeWaal (2015) at BB skaper en fleksibilitet som gjør det mulig å maksimere kundetilfredsheten (s. 58). I Lean er økt kundetilfredshet det overordnede målet, hvor verktøyene er bygget opp om å skape verdi for kunden (Womack & Jones, 2003, s. 16). Det er derfor ingen tvil om at fokus på kundene er viktig i begge filosofiene. Det fremkommer likevel i vårt teoretiske rammeverk at Lean gir et bedre svar på hvordan man skal realisere økt kunde verdi, altså ved å kun ha verdiskapende aktiviteter sett fra kundens perspektiv (Saxer & Rølvåg, 2018, s. 67). Økt kundefokus blir trukket frem av informantene som fordeler i begge filosofiene, og våre empiriske funn stemmer dermed godt overens med vårt teoretiske rammeverk. Dette er en likhet og samtidig en styrke ved kombinasjonen fordi man med dette fellestrekket unngår motstridende fokus. I tillegg kan det gi supplerende effekt.

Et interessant funn er at det ble påpekt at en tydelig bedriftsstrategi er viktigere etter implementering av BB. Det ble sagt at strategi er viktigere i BB enn ved det tradisjonelle budsjettet fordi man i BB fjerner budsjettfunksjonen hvor man knytter enheter og forretningsområder sammen. I tillegg kom det frem at man mister et felles samlepunkt hvor satsingsområder og mål diskuteres. Ved delegert beslutningsmyndighet vil det også være viktigere å være tydeligere på hva bedriften ønsker å oppnå, slik at ansatte tar mest mulig riktige valg i forhold til retningen organisasjonen har satt seg. Ved spørsmål om Lean ble det derimot ikke nevnt noe om strategi bortsett fra at ledere må være tydelige på formålet med implementering av filosofien. I BB og i det tradisjonelle budsjettet er formålet å definere grunnlag for målsetting, lage prognoser for forventet utvikling og allokere ressurser (Bogsnes, 2012a, s. 8). I tillegg står kommunikasjon av strategi sentralt i BB gjennom balansert målstyring og prinsippet “values” (BBRT, 2016; Hoff, 2016, s. 314; Hope & Fraser, 2003b, ss. 145-147). Lean har ikke noen tilsvarende styringsverktøy med samme funksjon, og det er derfor også klart at man må ha Lean sammen med blant annet BB eller det tradisjonelle budsjettet. Dette er derfor en ulikhet som styrker kombinasjonen, da kommunikasjon av strategi er, ifølge Simons (1995), en viktig del av styringssystemer (s. 7).

Til tross for at en tydelig strategi poengteres som viktig i BB, kom det frem at balansert målstyring ble avskaffet i en av bedriftene ved implementering av Lean. Dette er et interessant funn, da balansert målstyring brukes til å kommunisere strategi til hele organisasjonen. Begrunnelsen for valget om avskaffelsen, var at verktøyet opplevdes som for statisk. I og med at balansert målstyring brukes for å kartlegge veien videre for suksess, kan det virke som at denne bedriften enten ikke har klart å bruke verktøyet på korrekt måte, eller at forståelsen manglet. Dette samsvarer med Nair (2004) sine fallgruver forklart i delkapittel 2.2 Balansert målstyring (ss. 208-213). Kartlegging av fremtiden er noe alle bedrifter gjør, men i ulik grad. Da verktøyet omtales som dynamisk av Husly og Løvli (1998) er det vanskelig å se for seg at det er statisk og fungerer dårlig i kombinasjon med Lean. Balansert målstyring er også et system med mål som baserer seg på generell virksomhetsstyring og burde derfor kunne kombineres med andre styringsfilosofier. Balansert målstyring har mye til felles med Lean, derav fokus på kundetilfredshet, interne prosesser og opplæring (Kaplan & Norton, 1996, s. 76; 2005, s. 174; Merchant & Stede, 2017, s. 457). På bakgrunn av dette skulle man kunne forvente at balansert målstyring og Lean fungerer godt sammen. Vi har valgt å kategorisere dette punktet ved å vektlegge vårt teoretiske rammeverk. Balansert målstyring defineres derfor som en ulikhet og en styrke da verktøyet hører til BB, men vil trolig også fungere godt i kombinasjonen med Lean.

Det fremkommer av intervjuene at Lean oppleves som for teknisk og stramt strukturert sammenlignet med BB. Begrunnelsen for dette er at BB har prinsipper som sier noe om hvordan en ønsket situasjon vil være, men gir ikke noen konkrete svar på hvordan man kan oppnå dette. Lean har derimot mange verktøy og i den forbindelse ble det påpekt av flere informanter at man lett blir for "verktøydrevet". Dette støttes av vårt teoretiske rammeverk (Wig, 2014, s. 20). Å ha for mye fokus på verktøy oppfattes som utfordrende. Dette gjelder hovedsakelig ved implementeringen av filosofiene fordi ansatte bruker verktøy kun for å "være Lean" istedenfor å gjøre det som gir organisasjonen mest verdi. Dette er fordi det er enklere å innføre nye verktøy enn å endre en hel kultur (Abdul Rashid, Sambasivan, & Abdul Rahman, 2004, s. 163). Sammenligner vi uttalelsene om BB med det som ble sagt om Lean, er BB friere og har mer "løse prinsipper" enn Lean. Informantenes uttalelse korrelerer med tidligere forskning. I følge Lodegard et al (2016) er en av fallgruvene ved implementering av Lean for mye fokus på verktøy og for lite fokus på human kapital. De påpeker videre at det er viktig at mennesket og de organisatoriske faktorene blir sett i relasjon til verktøyene når man implementerer filosofien (s. 597). Verktøyfokuset oppleves kun i Lean, og er derfor en ulikhet mellom filosofiene. Vi

betrakter denne ulikheten som en styrke i kombinasjonen, da de respektive verktøykassene vil utfylle hverandre ved å være nyttig i forskjellige situasjoner. I tillegg demper BB verktøyfokuset til Lean når man kombinerer filosofiene.

I følge Malmi og Brown (2008) kan styringssystemet fort bli for stort og komplekst (s. 288). Av den grunn tenkte vi at det ville være en utfordring å kombinere BB og Lean uten å få en for stor “verktøykasse”. Basert på våre funn viste det seg likevel at informantene ikke oppfattet dette som et problem. Som tidligere nevnt ble det påpekt at det er lett for å ha for stort fokus på verktøy i begynnelsen av implementeringen. Det ble videre forklart at dette endrer seg over tid. Flere av informantene hevdet at fordi BB og Lean ikke er en gitt “pakke”, men noe som skal tilpasses hver enkel organisasjon, kan man selv velge verktøyene man ønsker å benytte. Man kan dermed plukke ut de verktøyene som fungerer godt og utelate de verktøyene som ikke fungerer. På denne måten kan man danne sin egen “pakke”. En av informantene påpekte også at man kan ha så mange verktøy man bare vil, så lenge man passer på å bruke dem riktig. Det er altså en likhet og en styrke at begge filosofiene kan tilpasses egen virksomhet og dermed hverandre. På den andre siden kan det klassifiseres som en svakhet da det er vanskeligere å implementere så store endringer uten en “oppskrift”. Dette gjelder spesielt ved implementering av to filosofier. Vi har derfor valgt å kategorisere denne likheten som både en styrke og en svakhet i tabellen ovenfor.

5.2 Hvordan fungerer Beyond Budgeting uten Lean?

I dette delkapittelet vil vi sammenligne kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean med hvordan BB fungerer alene. Formålet med en slik sammenligning er å finne hvilke av de to alternativene som fungerer best.

Til tross for at desentralisering er et viktig fokus i BB, kan det virke som at våre informanter opplevde det som vanskelig å få beslutningsmyndigheten delegert nedover i bedriftene. Flere uttalte at BB ikke har et direkte svar på hvordan det skulle gjøres, og at involveringen av ansatte var litt “bob bob” før Lean ble implementert. Dette er et ganske interessant funn ettersom desentralisering står såpass sentralt i BB, og vi hadde derfor forventet at bedriftene hadde klart å delegere beslutningsmyndighet i større grad. Når det er sagt viser også vårt teoretiske rammeverk at BB ikke har verktøy som bidrar til å løse problemer og ta avgjørelser. Det

fremkom i våre funn at ansatte opplevde det som vanskelig å skulle ta avgjørelser de ikke er vant til, har kunnskap til eller erfaring til å ta på egenhånd. Tilsvarende opplever ledere det som vanskelig å skulle stille spørsmål fremfor å gi svar. I denne sammenheng trekkes Lean frem som en “redningsplanke” med problemløsningsverktøy som hjelper ansatte lokalt å finne rotårsaken og løse hvert enkelt problem. Basert på våre funn og vårt teoretiske rammeverk kan det derfor tyde på at selv om delegert beslutningsmyndighet står mer sentralt i BB, er det Lean som har verktøyene og dermed hjelper til med å få desentralisering til å fungere. Problemløsningsverktøy er med andre ord en ulikhet og en styrke i kombinasjonen fordi desentraliseringen ser ut til å fungere bedre i kombinasjonen enn i filosofiene hver for seg. På dette punktet fungerer derfor BB bedre i kombinasjon med Lean. Det bør likevel nevnes at det kan være bedriftene hadde klart å delegere beslutningsmyndigheten uten Lean dersom de hadde brukt lengre tid, jobbet systematisk og benyttet ledelsesprinsippene i BB i større grad.

Det fremkom i våre funn at Lean hadde flere svar enn BB på hvordan lederrollen skulle være ved desentralisering og utvikling av ansatte. Videre ble det uttalt at BB er god på overordnede ideer og det prinsipielle, mens Lean har kommet lenger på det praktiske aspektet. Basert på dette utfyller filosofiene hverandre. Til tross for våre empiriske funn, tilsier våre teoretiske rammeverk at ledelsesprinsippene i BB forteller hvordan lederrollen skal være for å få BB til å fungere i hele organisasjonen (DeWaal, 2015, s. 56; Rickards, 2006, s. 64). Vårt empiriske rammeverk samsvarer derfor ikke med tidligere forskning, og dette var derfor ikke et resultat vi hadde forutsett. Vi har likevel valgt å kategorisere dette funnet som en ulikhet som styrker kombinasjonen da det gjør at BB fungerer bedre i kombinasjon med Lean enn alene.

Vi har tidligere definert Six Sigma som en ledelsesfilosofi som har mange fellestrekk med Lean. Selv om både Lean og Six Sigma defineres som ledelsesfilosofier, ses de ofte i sammenheng (Gjønnes & Tangenes, 2015, ss. 717-718; Rolfsen, 2014, s. 97; Schroeder et al., 2008, s. 540). Det fremgår i våre empiriske funn at dersom man kombinerer BB med Six Sigma vil trolig disse filosofiene motvirke hverandre. Denne påstanden ble begrunnet med at Six Sigma bygger mer på toppledelsesstyring og et annet oppfølgingsregime. Videre påpekes det at det i en slik kombinasjon ville ført til for mye fokus på kostnader og at det lett ville blitt veldig omstendelig. Med utgangspunkt i teori er Six Sigma mer detaljorientert og kostnadsfokuset enn BB (Gjønnes & Tangenes, 2015, ss. 717-718; Rolfsen, 2014, s. 97; Schroeder et al., 2008, s. 540). Six Sigma fungerer derfor bedre i en kombinasjon med det tradisjonelle budsjettet. Da Six

Sigma ble kjent og mange organisasjoner valgte å innføre dette verktøyet, opplevde de at det fungerte dårlig (Wig, 2014, s. 25). Selv om det er dårlige erfaringer med Six Sigma, er det vanskelig å vite om BB i kombinasjon med Six Sigma vil gjøre at filosofiene motvirker hverandre da det er lite forskning på dette området. Vi velger likevel å kategorisere Lean i form av Six Sigma basert på informantenes uttalelser. Six Sigma kategoriseres derfor som en ulikhet mellom BB og Lean som svekker kombinasjonen av de to filosofiene.

5.3 Hvordan fungerer Lean uten Beyond Budgeting?

I dette delkapittelet skal vi se nærmere på hvordan Lean ville fungert i bedriftene alene, sammenlignet med hvordan filosofien fungerer i kombinasjon med Beyond Budgeting. Formålet med en slik sammenligning er å finne ut hvilke av de to alternativene som fungerer best. I denne sammenheng er det naturlig å sammenligne kombinasjonen av Lean med BB, med hvordan Lean ville fungert sammen med det tradisjonelle budsjettet. Dette er fordi Lean må kombineres med et annet styringssystem da Lean ikke har et direkte svar på økonomisk styring i virksomheter.

En utfordring knyttet til å styre etter Lean uten BB er det tradisjonelle budsjettet. Som diskutert i vårt teoretiske rammeverk, har det tradisjonelle budsjettet blant annet blitt kritisert for å være for detaljfokusert og dermed for rigid til å passe inn i dagens globale og dynamiske verden (Bogsnes, 2016, ss. 4-7; Heskestad, 2014; Hope & Fraser, 2000, ss. 30-35; Lem, 2009a). Det tradisjonelle budsjettet vil altså gjøre det vanskeligere å opprettholde kontinuerlig forbedring, da tankesettet bak budsjettet er motsatt av hva det er i Lean. Dette bekreftes også av studien til Tillema og Van der Steen (2005 s. 67). I tillegg samsvarer dette med informantene sine uttalelser. En av informantene fortalte at flere bedrifter som arbeidet med å få Lean og kontinuerlig forbedring til å fungere godt i sin bedrift møtte på en "vegg" i det tradisjonelle budsjettet. Dette resulterte i at de ikke fikk gjennomført de forbedringene de ønsket. Det er derfor utfordrende å drive kontinuerlig forbedring i et command-and-control-regime hvor fokuset er på tall, rapportering, styring og kontroll. Basert på denne argumentasjonen kan vi konkludere med at tankesettet som handler om å være dynamisk og ta effektive valg er en ulikhet som svekker kombinasjonen av Lean og det tradisjonelle budsjettet. Dette punktet kategoriseres derimot som en likhet og en styrke i BB og Lean da de har samme tankesett. Videre fører dette til at man kontinuerlig kan forbedre seg i de to filosofiene, og fungerer som

en likhet og en styrke i kombinasjonen. På bakgrunn av dette fungerer altså Lean bedre i kombinasjon med BB enn uten.

I tillegg til at det tradisjonelle budsjettet ville stoppet flere gunstige forbedringstiltak, ville det også ført til at kontinuerlige valg ble tatt basert på utdatert informasjon. Dette er fordi det tradisjonelle budsjettet ofte tar utgangspunkt i historisk data og man tvinges på den måten til å tro at historien gjentar seg. Totalt sett fremskaffer det tradisjonelle budsjettet mye, men ikke nødvendigvis god styringsinformasjon (Lem, 2009a). Da man i Lean skal kontinuerlig ta valg i forbindelse med forbedringstiltak er det unaturlig at disse beslutningene baseres på og begrenses av “gammel” informasjon og avgjørelser som er tatt flere måneder tilbake (Bogsnes, 2016, ss. 4-7; Hope & Fraser, 2000, ss. 30-35; Lem, 2009a). I og med at Lean og det tradisjonelle budsjettet motvirker hverandre på dette punktet, kan vi si at Lean og BB fungerer bedre i kombinasjon. Dette kan også begrunnes med at BB har mer fokus på dagens situasjon og fremtidsutsikter, noe som supplerer Lean-tankegangen. Vi kategoriserer derfor det å ta beslutninger basert på dagsaktuell informasjon som en likhet og en styrke i kombinasjonen.

Hovedprinsippene i Lean legger vekt på at man skal redusere sløsing og skape flyt, derav være flyteffektiv (Womack & Jones, 2003, ss. 15-28). Dersom man sammenligner dette med det tradisjonelle budsjettet og BB, vil man i begge tilfeller se at det er et mer tradisjonelt syn på ressurser, og man er dermed ressurseffektive (Bogsnes, 2012a, ss. 3-14). Videre er det kun BB som har fokus på å redusere forbruk av ressurser ved å kutte unødig tid på statiske budsjetter, samt ha ressurser tilgjengelig for å kunne tilpasse seg markedet (BBRT, 2016; Bogsnes, 2012a, ss. 3-14; Hope & Fraser, 2003b, s. 70). Dette samsvarer med Lean sitt mål om å redusere ressursforbruk ved å minimere sløsing (Womack & Jones, 2003, ss. 21-24). BB og Lean har med andre ord lik ressurstilnærming ved å redusere forbruk. Samtidig har filosofiene ulik effektivitetstilnærming, derav ressurseffektivitet og flyteffektivitet. Dette gjør at Lean passer bedre i kombinasjon med BB da de ønsker å oppnå det samme, altså redusert ressursforbruk og økt ressurstilgjengelighet. Både likheten og ulikheten kategoriseres derfor som en styrke i vår tabell.

Vi har tidligere nevnt at en tydelig bedriftsstrategi er viktig. I den sammenheng bør det nevnes at våre empiriske funn viser at BB og Lean kan motvirke hverandre i en bedrift uten en tydelig bedriftsstrategi fordi det kan oppstå fraksjoner. Det kom også frem at når man i BB fjerner samlepunktet som budsjettet skaper hvert år, blir strategien enda viktigere enn før. Vedrørende Lean kom det ikke frem tilsvarende behov. Vi finner lite forskning som tilsier at en tydelig bedriftsstrategi er viktigere i BB enn i Lean. Likevel betrakter vi ikke utsagnet som urimelig da BB ikke har konkrete verktøy for å delegere beslutningstaking, og det er derfor viktigere at ledelsen viser en tydelig retning (Husby & Løvlie, 1998). På bakgrunn av dette kategoriseres det å ikke ha en tydelig bedriftsstrategi som en ulikhet i de to filosofiene som svekker kombinasjonen. Lean er altså bedre uten BB dersom man ikke har en tydelig bedriftsstrategi.

5.4 Hvordan fungerer kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean?

I dette delkapittelet skal vi ta utgangspunkt i tabell 3 og drøfte hvordan Beyond Budgeting og Lean fungerer i kombinasjon basert på rammeverket til Malmi og Brown og Simons sine “Levers of Control”. Vi har derfor utarbeidet en tabell som viser hvilke kontroller som inngår i BB og Lean. Denne tabellen er vist under. Formålet med dette er å senere kunne besvare problemstillingen vår om filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, utfyller og motvirker hverandre med utgangspunkt i disse rammeverkene.

Tabell 4: *Beyond Budgeting og Lean basert på Malmi og Brown og Simons sine rammeverk*

Malmi og Brown		Simons	
Planleggingskontroller	Kun i BB	Holdninger	Like mye
Kybernetiske kontroller	Mer i BB	Grenser	Like lite
Administrativ kontroll	Like lite	Diagnostisk kontroll	Mer i BB
Kulturell kontroll	Like mye	Interaktiv kontroll	Mer i BB

I Malmi og Brown (2008) sitt rammeverk blir det som tidligere nevnt presentert fem ulike kontroller (ss. 291-295). En av kontrollene er belønninger. Denne er representert som et prinsipp i BB, men er ikke omtalt i Lean sine prinsipper. Da vi har valgt å se bort fra belønningssystemer i denne avhandlingen har vi valgt å ikke utdype dette videre. Denne kontrollen inngår derfor ikke i tabellen ovenfor.

Den neste typen kontroll er planleggingskontroller. Det er først og fremst BB som fokuserer på denne typen kontroll ved hjelp av balansert målstyring og prognoser. Lean har derimot ikke noe konkret svar på hvordan man skal planlegge fremover og kommunisere strategi. Planleggingskontroller finnes derfor kun i BB.

Den tredje typen kontroll er kybernetiske kontroller. I rammeverket blir budsjett, finansielle og ikke-finansielle mål, samt hybrid trukket frem som eksempler. BB har rullerende prognoser som erstatter budsjett, samt KPI-er, benchmarking og balansert målstyring for å måle faktisk prestasjon opp mot forventet. Lean har ikke noe som tilsvarende budsjetter, men man kan ha både finansielle og ikke-finansielle mål ved bruk av KPI-er. Kybernetiske kontroller finnes derfor i begge filosofiene, men finnes i større grad i BB.

Den fjerde kontrollen i Malmi og Brown sitt rammeverk er administrativ kontroll. Verken BB eller Lean definerer direkte hvordan man skal ha administrativ kontroll ved hjelp av organisasjonsstruktur, regler og prosedyrer. De poengterer tvert imot gjennom sine prinsipper at man ikke skal styre etter detaljerte regler, men basere beslutninger på konsensus (BBRT, 2016; Rolfsen, 2014, s. 44). Det er likevel verdt å nevne at desentralisering peker mot en flatere struktur, noe som er viktig i begge filosofiene. Administrativ kontroll er med andre ord like lite representert i begge filosofiene.

Den siste typen kontroll, kulturell kontroll, er sentral i begge filosofiene. Malmi og Brown trekker frem verdier, symboler, klaner og opplæring som eksempler (Malmi & Brown, 2008, ss. 294-295). I BB og Lean sies det ikke noe om verken symboler eller klaner. I begge filosofiene benyttes likevel prinsipper og verdier for å skape foretrukket oppførsel. I denne sammenheng kan det nevnes at BB har et eget prinsipp som heter "values" (BBRT, 2016). I tillegg står opplæring av ledere og ansatte sentralt i begge filosofiene. BB og Lean innehar derfor like mye kulturell kontroll.

Simons (1995) sine "Levers of Control" består av fire ulike systemer (ss. 7, 177-180). Det første systemet, holdninger, korrelerer med kulturell kontroll i Malmi og Brown sitt rammeverk. Dette er naturlig da Malmi og Brown definerte kategorien, verdier, med utgangspunkt i Simons sin forskning (Malmi & Brown, 2008, s. 294). I tillegg til verdier nevner Simons normer, samt

kulturelle og menneskelige relasjoner. Alle disse inngår i BB og Lean sine prinsipper og dette systemet er derfor like mye representert i begge filosofiene.

Simons sitt andre system er grenser og tilfaller ikke filosofiene naturlig. I BB sier prinsippet “values” at virksomheten må angi en styringsramme basert på klare prinsipper, men ikke detaljerte regler (BBRT, 2016, ss. 145-147; Hope & Fraser, 2003a). Lean på sin side sier at man skal være kreativ, men at man skal basert på prinsippene kun innføre uttestet teknologi (Rolfsen, 2014, s. 44; Wig, 2014, s. 17). Dette er de eneste begrensningene vi kan se at BB og Lean setter. Grenser er derfor like lite representert i begge filosofiene.

Det tredje systemet, diagnostisk kontroll, er representert i begge filosofiene. Både BB og Lean har veiledende prinsipper og fokus på å skape effektiv ressursutnyttelse. Videre korrelerer begge filosofiene med teori y til McGregor, noe som innebærer å motivere de ansatte til å yte sitt beste ved å delegerer beslutningsmyndighet. Til slutt kontrollerer både BB og Lean prestasjoner ved hjelp av KPI-er. I tillegg til KPI-er benyttes også benchmarking og balansert målstyring i BB. Diagnostisk kontroll er dermed integrert i begge filosofiene, men mer i BB.

Den siste typen system er interaktiv kontroll. Her står opplæring sentralt og denne typen kontroll inngår dermed i både BB og Lean som diskutert tidligere. I dette systemet fokuseres det også på inspirasjon til nye ideer og strategier, samt planleggingssystemer. I og med at det kun er BB som har verktøy for planlegging og kommunikasjon av strategi er denne kontrollen mer integrert i denne filosofien enn i Lean.

Basert på denne drøftelsen og tabellen over kan man derfor si at BB totalt sett har mer eller mindre svar på alle typer kontroller og fungerer derfor godt uten Lean. Lean fungerer derimot ikke like godt alene, altså uten BB eller det tradisjonelle budsjettet. Denne påstanden begrunnes med at Lean gir lite eller ingen svar på flere av kontrollene. I denne sammenheng kan det påpekes at man ifølge Simons ikke bare kan ha systemer bestående av en type mekanismer. Man trenger med andre ord flere styringssystemer som er gode på ulike områder. På denne måten klarer organisasjonen å tilpasse seg skiftende omgivelser (Gjønnes & Tangenes, 2015, s. 369). Med utgangspunkt i dette kan vi derfor si at BB fungerer godt alene, men samtidig bedre i kombinasjon med Lean da filosofiene består av ulike styringsmekanismer.

5.5 Avslutning

I dette kapitlet har vi trukket frem interessante empiriske funn og sammenlignet disse med vårt teoretiske rammeverk. Drøftelsen er først og fremst med utgangspunkt i tabell 1 som er presentert i delkapittel 2.5 Likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean. Denne tabellen ble i dette kapitlet videreutviklet til å også illustrere styrker og svakheter. I siste delkapittel ble denne drøftelsen videre koblet opp mot Malmi og Brown sitt rammeverk og Simons sine “Levers of Control”. Innholdet i dette kapitlet er essensielt for konklusjonen vi vil presentere i neste kapittel.

6. KONKLUSJON

Denne avhandlingen er skrevet med utgangspunkt i problemstillingen: *“Hvordan utfyller og motvirker styringsverktøyene i Beyond Budgeting og Lean hverandre i et sammensatt styringssystem?”* Avhandlingen har med andre ord til hensikt å se nærmere på de to filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, for å finne ut om de fungerer godt i kombinasjon sammenlignet med hver for seg.

For å finne ut hvordan Beyond Budgeting og Lean fungerer i en kombinasjon, er det naturlig å først se på hvordan de fungerer hver for seg. Sett fra et økonomistyringsperspektiv inkluderer BB alle elementene som en organisasjon trenger for å styre effektivt. Likevel er det vanskelig å oppnå det filosofien ønsker, eksempelvis desentralisering. Dette er fordi BB forteller hva som er den ønskede situasjonen, men mangler gode verktøy eller et svar på hvordan det skal gjøres. Til tross for dette kan man basert på både Malmi og Brown sitt rammeverk og Simons sine “Levers of Control” se at BB inneholder alle typer kontroller og er derfor ikke direkte avhengig av å kombineres med Lean-filosofien. BB fungerer dermed godt alene, og behøver ikke nødvendigvis å bli kombinert med Lean.

Dersom vi tilsvarende ser på hvordan Lean fungerer uten å kombineres med BB, kan vi se at Lean har et større fokus på hvordan man oppnår filosofiens ønskede situasjon. Lean har altså et godt svar på hvordan ansatte og ledere skal oppføre seg og utvikles gjennom sine prinsipper og verktøy. Filosofien har blant annet problemløsningsverktøy som gir svar på hvordan ansatte skal gå frem når de skal ta beslutninger på egenhånd, derav A3, PDCA (Plan-Do-Check-Act), 5-hvorfor og tavlemøter. Dette gjør det lettere å delegerer beslutningsmyndighet. Da vi studerte Lean med utgangspunkt i Malmi og Brown sitt rammeverk og Simons sine “Levers of Control”, så vi at det var flere kontroller hvor Lean gir lite eller ingen svar. Basert på dette kan man si at Lean ikke fungerer på egenhånd, og bør derfor kombineres med andre styringssystemer, eksempelvis det tradisjonelle budsjettet eller BB. I og med at BB er bedre tilpasset Lean sine mål om å være dynamisk og kundeorientert, samt gjør det mulig å kontinuerlig forbedre seg, ser vi tydelig at Lean er bedre i en kombinasjon med BB sammenlignet med det tradisjonelle budsjettet.

Ved å se på kombinasjonen av BB og Lean er det flere områder hvor den ene filosofien utfyller den andre. BB påpeker hva man ønsker å oppnå, mens Lean gir et svar på hvordan man skal oppnå dette. Dersom vi ser på eksempelet om desentralisering forklart over, ser vi at BB har større fokus på å delegerer beslutningsmyndighet enn Lean. Likevel er det Lean som har verktøy som hjelper med å få dette til. Når det er sagt, er ikke verktøyene i Lean en nødvendighet for å få delegert beslutningsmyndighet til å fungere i BB, men et hjelpemiddel som kan gjøre det lettere. Basert på dette eksempelet og andre momenter drøftet tidligere i avhandlingen kan vi derfor si at BB fungerer uten Lean, men bedre i kombinasjon med Lean.

Basert på vår analyse, kan vi se at BB og Lean fungerer godt i kombinasjon. Vi omtaler det derfor som et godt sammensatt styringssystem. De har mye til felles og fokuserer på mye av det samme. Dette sørger for at filosofiene ikke motvirker hverandre. I tillegg har BB og Lean flere ulikheter som styrker kombinasjonen av dem, noe som gjør at filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, utfyller hverandre. I studien kom det også frem at BB og Lean kan motvirke hverandre dersom man ikke har en tydelig bedriftsstrategi eller dersom man benytter Six Sigma. Dette er likevel utfordringer som organisasjoner selv kan velge å unngå. Til tross for at kombinasjonen har noen svakheter, er det betydelig flere punkter som gjør at filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, utfyller hverandre. På bakgrunn av dette er vår konklusjon derfor at styringsverktøyene i Beyond Budgeting og Lean utfyller hverandre i et sammensatt styringssystem ved at styringsverktøyene som tilhører de respektive filosofiene har ulike funksjoner.

Gjennom vår studie har vi bidratt til å vise et BB og Lean fungerer godt sammen og at tilhørende styringsverktøy ikke motstrider hverandre. Avhandlingen gir både et teoretisk- og et empirisk bidrag. Ved hjelp av tidligere forskning gir vårt teoretiske rammeverk innblikk i og økt forståelse for hvordan BB og Lean fungerer sammen. Avhandlingens empiriske bidrag er å vise hvordan bedrifter opplever kombinasjonen av filosofiene og styringsverktøyene i praksis. Til tross for at dette er et dagsaktuelt tema ved at BB og Lean er populære styringsfilosofier, er det få studier som tar for seg denne kombinasjonen. Denne avhandlingen er derfor et viktig bidrag til å gi erfaringsutveksling og kunnskap til organisasjoner, slik at de kan ta gode fremtidige valg.

Det oppstod flere interessante spørsmål i løpet av studien som vi ikke hadde anledning til å undersøke videre på grunn av avhandlingens omfang. På bakgrunn av dette vil vi anbefale to tema for videre forskning. Det første temaet vi vil foreslå er å gjennomføre en kvantitativ analyse hvor man undersøker om det er større sannsynlighet for å lykkes med implementering av Lean i en BB-bedrift sammenlignet med en bedrift som opererer med det tradisjonelle budsjettet. På denne måten undersøkes også rekkefølgen filosofiene bør implementeres i for å øke sannsynligheten for å lykkes. Dette ville vært et interessant tema da det tradisjonelle budsjettet ofte blir betegnet som å være en stopper for Lean. Samtidig blir det omtalt at BB og Lean har et felles tankesett. Det andre temaet vi vil foreslå er å undersøke om balansert målstyring kan brukes som et verktøy i Lean. Dette er interessant da balansert målstyring er inndelt i fire perspektiver hvor tre av dem inkluderer Lean sine hovedfokusområder. På bakgrunn av dette skulle man kunne forvente at balansert målstyring underbygger Lean-filosofiens tankegang.

7. LITTERATURLISTE

- Abdul Rashid, Z., Sambasivan, M., & Abdul Rahman, A. (2004). The influence of organizational culture on attitudes toward organizational change. In (pp. 161-179): Emerald Group Publishing Limited.
- Adler, P. S. (1992). The 'learning bureaucracy': New United Motor Manufacturing, Inc. *Forthcoming in Barry M. Staw and Larry L. Cummings (eds.) Research in Organizational Behavior, Greenwich, CT: JAI Press., 15*, 111-194.
- Alukal, G. (2003). Create a Lean, mean machine. *Quality progress*, 34(4), 29-35.
- Alukal, G. (2006). All about lean. *Quality progress*, 39(2), 74-75.
- Alukal, G. (2007). Lean Kaizen in the 21st Century. *Quality progress*, 40(8), 69-70.
- Alukal, G., & Manos, A. (2006). *Lean Kaizen; A simplified Approach to Process Improvements*: ASQ Quality press.
- BBRT. (2016). The Beyond Budgeting principles. Hentet fra <https://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>
- Berger, A. (1997). Continuous improvement and kaizen: standardization and organizational designs. *Integrated Manufacturing Systems*, 8(2), 110-117.
doi:<https://doi.org/10.1108/09576069710165792>
- Bhasin, S. (2012). An appropriate change strategy for lean success. *Management Decision*, 50(3), 439-458. doi:10.1108/00251741211216223
- Bhasin, S., & Burcher, P. (2006). Lean viewed as a philosophy. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 17(1), 56-72.
doi:<https://doi.org/10.1108/17410380610639506>
- Bicen, P., & Johnson, W. H. A. (2015). Radical Innovation with Limited Resources in High-Turbulent Markets: The Role of Lean Innovation Capability. *Creativity and Innovation Management*, 24(2), 278-299. doi:10.1111/caim.12120
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. Hentet fra <https://www.magma.no/oekonomistyringens-tapte-relevans-del-1-og-2>
- Bjørnenak, T. (2014). Hva var nå problemet? Hentet fra <https://www.magma.no/hva-var-na-problemet>
- Bjørnenak, T., & Kaarbøe, K. (2013). The dynamics og management accounting and control systems. In F. Mitchell, H. Nørrekilt, & M. Jakobsen (Eds.), *The Routledge Companion to Cost Management*. New York Routledge Companions.

- Bogsnes, B. (2012a). Beyond Budgeting- en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. *Praktisk økonomi og finans*, 28(4), 3- 14.
- Bogsnes, B. (2012b). Taking reality seriously- towards a more self-regulated management model at Statoil. In K. Kaarbøe, P. N. Gooderham, & H. Nørreklit (Eds.), *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy* (ss. 11-33). Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting- Unlocking the Performance Potential* (2 ed.). New York: John Wiley & Sons, Incorporated.
- Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Business Research Methods* (3 ed.). New York: Oxford University Press.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127–168. doi:10.1016/S0361-3682(01)00027-7
- Churchill, G. A., & Iacobucci, D. (2005). *Marketing research : methodological foundations* (9. ed.). Mason, Ohio: South-Western/Thomson Learning.
- Dennis, P. (2016). *Lean production simplified : a plain-language guide to the world's most powerful production system* (3. ed.). New York: Productivity Press.
- DeWaal, A. A. (2015). Is your organisation ready for beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 9(2), 56-67.
- Edmondson, A. C., & Schein, E. H. (2012). *Teaming : how organizations learn, innovate, and compete in the knowledge economy*. In *How organizations learn, innovate, and compete in the knowledge economy*.
- Gjønnnes, S. H., & Tangenes, T. (2015). *Økonomi-og virksomhetsstyring: Strategistrøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte* (Vol. 2). Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 407-419. doi:10.1016/j.aos.2013.09.002
- Gripsrud, G., & Olsson, U. H. (2000). *Markedsanalyse* (2. utg. ed.). Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R. (2015). *Metode og dataanalyse- Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP* (2 ed.). Trondheim: Høyskoleforlaget 2010.

- Heinzelmann, R. (2015). Insight of using Beyond Budgeting ideas for performance management and control in Norwegian companies. *Controlling- Schwerpunkt*, 27(2), 96-101.
- Heskestad, T. (2014). "Brenn" tradisjonelle budsjetter? Hentet fra <http://public.deloitte.no/blog/2014/12/brenn-tradisjonelle-budsjetter/>
- Hoff, K. G. (2016). *Strategisk økonomistyring* (Vol. 2). Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G., & Holving, P. A. (2002). *Balansert målstyring: Balanced Scorecard på norsk*. Oslo: Universitetsforlaget AS.
- Hope, J. (2007). Beyond budgeting to the adaptive organization. In A. Neely (Ed.), *Business Performance Measurement- Unifying Theory and Integrating Practice* (2 ed., ss. 163-178). New York: Cambridge University Publisher
- Hope, J., & Fraser, R. (2000). Beyond Budgeting *Strategic Finance*, 82(4), 30-35.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who Needs Budgets? *Harvard business review*, 81(2), 108-115.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost Accounting- A Managerial Emphasis* (15 ed.). Essex: Pearson Education Limited.
- Husby, Ø., & Løvlie, J. (1998). "The Balance Scorecard"- mer enn et målesystem. Hentet fra <https://www.magma.no/the-balanced-scorecard-mer-enn-et-maalesystem>
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* (2 ed.). Kristiansand: Høyskoleforlaget AS.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser- Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3 ed.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Jina, J., Bhattacharya, A. K., & Walton, A. D. (1997). Applying lean principles for high product variety and low volumes: some issues and propositions. *Logistics Information Management*, 10(1), 5-13. doi:10.1108/09576059710159655
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3 ed.). Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Jones, D. T., Hines, P., & Rich, N. (1997). Lean logistic. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 2(3/4), 153-173.
doi:<https://doi.org/10.1108/09600039710170557>
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harv. Bus. Rev.*, 74(1), 75-&.

- Kaplan, R., & Norton, D. (2005). The balanced scorecard: measures that drive performance. (The High-Performance Organization: The Best of HBR)(Reprint). *Harvard business review*, 83(7), 172.
- Lehmann, D. R., Gupta, S., & Steckel, J. H. (1998). *Marketing research*. Reading, Mass: Addison-Wesley.
- Lem, C. H. (2009a). Beyond Budgeting- Forlater budsjettene- økver verdiskapningen. Hentet fra <https://www.magma.no/beyond-budgeting-forlater-budsjettene-oeker-verdiskapningen?tid=213203>
- Lem, C. H. (2009b). Beyond Budgeting- Det handler om mer enn budsjetter. Hentet fra <https://www.magma.no/beyond-budgeting-det-handler-om-mer-enn-budsjetter?tid=213203>
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, Calif: Sage.
- Lodgaard, E., Ingvaldsen, J. A., & Gamme, I. (2016). Barriers to Lean Implementation: Perceptions of Top Managers, Middle Managers and Workers. *Procedia CIRP*, 57, 595-600. doi:10.1016/j.procir.2016.11.103
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. doi:10.1016/j.mar.2008.09.003
- McGregor, D. (1960). The Human Side of Enterprise *Administrative Science Quarterly*, 5(3), 464-467.
- Mehri, D. (2006). The Darker Side of Lean: An Insider's Perspective on the Realities of the Toyota Production System. *The Academy of Management Perspectives*, 20(2), 21-42.
- Merchant, K. A., & Stede, W. A. V. d. (2017). *Managing Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (Vol. 4). Edinburgh Gate: Pearson Education Limited.
- Modig, N., & Åhlström, P. (2014). *Dette er Lean: Løsningen på effektivitetsparadokset*. Stockholm: Rheologica Publ.
- Moum, J. V., & Bordewich, I. O. (2017). *Lean – Glasur eller ingrediens? En studie av hvordan styringsverktøy oversettes og implementeres eksemplifisert gjennom en studie av Lean i Norge*. (Masteroppgave), NTNU handelshøgskolen,
- Nair, M. (2004). *Essentials of balanced scorecard*. Hoboken, N.J: Wiley.
- Nakamura, M., Sakakibara, S., & Schroeder, R. G. (1996). Japanese Manufacturing Methods at U.S. manufacturing plants: Empirical evidence. *Canadian Journal of Economics*, 29(2), 468-474. doi:10.2307/136089

- Parker, S. K. (2003). Longitudinal Effects of Lean Production on Employee Outcomes and the Mediating Role of Work Characteristics. *Journal of Applied Psychology*, 88(4), 620-634. doi:10.1037/0021-9010.88.4.620
- Personopplysningsloven. (2018). *Lov om behandling av personopplysninger*. (LOV-2018-06-15-38). Hentet fra https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-15-38/*#*.
- Rickards, R. C. (2006). Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle? *Investment Management and Financial Innovations*, 3(2), 62- 76.
- Rolfsen, M. (2014). *Lean blir norsk*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Samuel, D. D. (2003). Critics of Lean. Hentet fra <http://sapartners.com/wpcontent/uploads/2012/08/Critics-of-Lean.pdf>.
- Saxer, C., & Rølvåg, B. (2018). *Kombinasjon av styringssystemene Lean og Beyond Budgeting*. (Masteravhandling), UiT, Harstad.
- Scherrer-Rathje, M., Boyle, T. A., & Deflorin, P. (2009). Lean, take two! Reflections from the second attempt at lean implementation. *Business Horizons*, 52(1), 79-88. doi:10.1016/j.bushor.2008.08.004
- Schroeder, R., Linderman, K., Liedtke, C., & Choo, A. (2008). Six Sigma: definition and underlying theory. *Journal Of Operations Management*, 26(4), 536-554. doi:10.1016/j.jom.2007.06.007
- Simons, R. (1995). *Levers of Control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal* Robert Simons. Boston: Harvard Business School Press.
- Storsveen, M. (2015). *Utbredelsen av Lean i Norge- en spørreundersøkelse*. (Masteroppgave), Norges miljø- og biovitenskapelige universitet, Ås.
- Tillema, S., & Steen, M. V. d. (2015). Co-existing concepts of management control. The containment of tensions due to the implementation of lean production. *Management Accounting Research*, 27, 67-83. doi:10.1016/j.mar.2015.01.002
- Troye, S. V. (1994). *Teori- og forskningsevaluering : et kritisk realistisk perspektiv*. Oslo: TANO.
- Voss, C. A. (1995). Alternative paradigms for manufacturing strategy. *Int. J. Oper. Prod. Manage.*, 15(4), 5-16. doi:10.1108/01443570510633611
- Wig, B. B. (2014). *Lean - Ledelse for lærende organisasjoner* (2 ed.). Oslo: Gyldendal akademisk.
- Womack, J. P., & Jones, D. T. (2003). *Lean thinking : banish waste and create wealth in your corporation*. New York: Free Press.

Womack, J. P., Jones, D. T., & Roos, D. (1990). *The Machine that changed the world*. New York: Rawson Associates.

VEDLEGG

Vedlegg 1: De 14 prinsippene i Lean

Prinsipp nr.	Prinsipp
1	Baser beslutningene dine på en langsiktig filosofi, selv om det skulle gå på bekostning av kortsiktige økonomiske resultater.
2	Skap en kontinuerlig prosess for å få problemer brakt opp til overflaten.
3	Bruk sug-systemer for å unngå overproduksjon.
4	Jevn ut arbeidsmengden (heijunka).
5	Bygg en kultur der det er naturlig å stoppe for å løse problemer, for å få kvalitet riktig første gang.
6	Standardiserte oppgaver og prosesser er fundamentet for kontinuerlig forbedring og involvering av medarbeiderne.
7	Bruk visuell kontroll, slik at eventuelle problemer er synlige for alle involverte.
8	Bruk bare pålitelig, uttestet teknologi som støtter opp under medarbeiderne og prosessene i virksomheten.
9	Jobb med utvikling av ledere som har god forståelse for arbeidsoppgavene, som bruker ledelsesfilosofien i sin egen praksis og lærer den videre til andre.
10	Jobb med å utvikle dine medarbeidere og team slik at de bruker ledelsesfilosofien aktivt og presterer på et høyt nivå.
11	Etabler god kontakt og respekt for ditt utvidede nettverk og leverandørene dine, og hjelp dem til også å prestere på et høyt nivå.
12	Oppsøk situasjoner selv, slik at du kan danne deg ditt eget bilde av hva som foregår (genchi genbutsu).
13	Baser beslutninger på konsensus; vurder alle muligheter; og når beslutningen er tatt, gjør implementeringen raskt og effektivt (nemawashi).
14	Etterstreb å bli en lærende organisasjon gjennom refleksjon, erfaringsutveksling og kontinuerlig forbedring (kaizen).

(Rolfesen, 2014, s. 44)

Vedlegg 2: Spørsmål som ble stilt under intervjuene

Beyond Budgeting

1. Når begynte dere å implementere Beyond Budgeting (BB)?
2. Er BB implementert i hele bedriften?
3. Hvordan var du involvert i BB både under implementering og i senere tid?
4. Hva synes du fungerer bra og hva fungerer dårlig med BB?
5. Hvilke utfordringer har dere møtt eller møter dere? Hvordan håndterer dere disse utfordringene?
6. Hva er den største forskjellen fra før og etter implementeringen? Kan du nevne både positive og negative endringer? Sammenlign gjerne med det tradisjonelle budsjettet og tradisjonell ledelsesstyring.
7. Hvordan synes du involveringen av ansatte har fungert?
8. Mener du kulturen og holdninger har endret seg på en positiv eller negativ måte?
9. Hvordan har dere "kontroll" på kostnader som brukes?
10. Er det forskjell nå i forhold til før implementeringen i hvor lang tid dere bruker på å tilpasse dere endringer i omgivelsene?
11. Hvordan planlegger dere frem i tid og passer på at disse planene stemmer med fremtidsutsikter?
12. Hvilke styringsverktøy bruker dere i BB i bedriften og hvilke ble fjernet i forbindelse med implementeringen?
13. Vet du om flere styringsverktøy som ikke er benyttet i bedriften? Er dette noe dere vurderer å implementere? Hvorfor/Hvorfor ikke?
14. Hvordan og hvem bruker styringsverktøyene og hva rapporteres? Hvordan følger dere opp status og progress?
15. Kan du nevne noen styringsverktøy som fungerer bra?
16. Kan du nevne noen styringsverktøy som fungerer dårlig?
17. Er det noe du ønsker kunne vært gjort annerledes? Er det noe som fungerte bedre før?
18. Er det noe du vil tilføye?

Lean

1. Når begynte dere å implementere Lean?
2. Er Lean implementert i hele bedriften?
3. Har du merket store endringer i bedriften etter implementeringen, eller er mye likt som før?
4. Hvordan var du involvert i Lean både under implementeringen og i senere tid?
5. Hva synes du fungerer bra og hva fungerer dårlig med Lean?
6. Hvilke utfordringer har dere møtt eller møter dere? Hvordan håndterer dere disse utfordringene?
7. Hva er den største forskjellen fra før og etter implementeringen? Kan du nevne både positive og negative endringer?
8. Hvordan synes du involveringen av ansatte har fungert?
9. Mener du kulturen og holdninger har endret seg på en positiv eller negativ måte?

10. Hvordan er fokuset på sløsing og ikke-verdiskapende prosesser i dag? Hva gjøres for å eliminere dette?
11. Hvordan har kontinuerlig forbedring påvirket driften? Hvordan opprettholdes denne tankegangen?
12. Hvilke styringsverktøy bruker dere i Lean i bedriften og hvilke ble fjernet i forbindelse med implementeringen?
13. Vet du om flere styringsverktøy som ikke er benyttet i bedriften? Er dette noe dere vurderer å implementere? Hvorfor/Hvorfor ikke?
14. Hvordan og hvem bruker styringsverktøyene og hva rapporteres? Hvordan følger dere opp status og progress?
15. Kan du nevne noen styringsverktøy som fungerer bra?
16. Kan du nevne noen styringsverktøy som fungerer dårlig?
17. Er det noe du ønsker kunne vært gjort annerledes? Er det noe som fungerte bedre før?
18. Er det noe du vil tilføye?

Kombinasjon av Beyond Budgeting og Lean

1. Ble BB eller Lean implementerte først? Hva trigget avgjørelsen om å implementere de to filosofiene?
2. Hvorfor valgte dere å implementere en kombinasjon av Lean og BB? Er det en sammenheng?
3. Hva ønsker dere å oppnå med kombinasjonen BB og Lean?
4. Har du merket store endringer i bedriften etter implementeringen av de to filosofiene, eller er mye likt som før?
5. Synes du det er mer likt eller ulikt mellom de to filosofiene? I så fall hva?
6. Hvilke fordeler har kombinasjonen?
7. Hvordan arbeider dere med å få denne kombinasjonen til å fungere i praksis?
8. Hvilke ulemper har kombinasjonen?
9. Hvordan løser dere eventuelle utfordringer med kombinasjonen?
10. Hvordan ble BB/Lean integrert i de allerede eksisterende styringsverktøyene som var i bruk i BB/Lean på implementeringstidspunktet?
11. Hvilke styringsverktøy føler du passer under begge filosofiene og hvilke er forskjellig?
12. Hvordan vil du beskrive bedriften sitt styringssystem og hvordan bygger de opp under strategien?
13. Mener du dere har fått en god “verktøykasse”, eller har det blitt for mange styringsverktøy som konsekvens av implementeringen av to filosofier?
14. Hvordan utfyller og motvirker styringsverktøyene i BB og Lean hverandre i et sammensatt styringssystem?
15. Er det noe du vil tilføye?

Vedlegg 3: Refleksjonsnotat av Silje Marie Gram

Sammendrag

Denne avhandlingen er en avsluttende masteroppgave ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. I studien har vi studert hvordan Beyond Budgeting og Lean, og deres tilhørende styringsverktøy, påvirker hverandre i et sammensatt styringssystem. For å komme frem til en konklusjon på problemstillingen vår studerte vi først Beyond Budgeting og Lean hver for seg. Deretter så vi på likheter og ulikheter mellom filosofiene. Vi intervjuet også tre ulike, norske bedrifter for å finne ut om vårt teoretiske rammeverk stemmer med virkeligheten. Vi så da nærmere på om likhetene og ulikhetene vi fant i vårt teoretiske rammeverk ville styrke eller svekke kombinasjonen basert på empiriske funn.

Vi fant ut at Beyond Budgeting og Lean har flere likheter som enten har nøytral påvirkningskraft i kombinasjonen, eller styrker kombinasjonen. I tillegg fant vi ut at de fleste ulikhetene som vi kartla i studien i større eller mindre grad styrker kombinasjonen. Dette er fordi Beyond Budgeting og Lean utfyller hverandre på steder hvor den ene filosofien “mangler” noe og omvendt, eksempelvis styringsverktøy med en spesiell funksjon. På bakgrunn av dette konkluderte vi med at filosofiene, og deres tilhørende styringsverktøy, utfyller hverandre på de fleste punkter. Likevel kan filosofiene motvirke hverandre dersom en bedrift styrer etter Lean Six Sigma eller ikke har en tydelig bedriftsstrategi.

Internasjonalisering

Vår studie omhandler norske bedrifter. Grunnen til at vi valgte å kun studere norske bedrifter er fordi både Beyond Budgeting og Lean innebærer store kultur- og holdningsendringer. Kultur og holdninger kan variere i stor grad fra land til land. I og med at vi ser på hvordan filosofiene muligens påvirker hverandre i tre forskjellige selskaper, anså vi det som mest hensiktsmessig å studere filosofiene i bedrifter med noenlunde lik kultur og like holdninger, derav kultur og holdninger i Norge. Dette gjorde vi altså for å kunne sammenligne bedriftene best mulig og få frem en mest mulig korrekt påvirkningseffekt mellom Beyond Budgeting og Lean. Det er likevel verdt å nevne at effekten vi fant kan være overførbart til andre land, men dette har vi ikke gått lengre inn på i vår studie.

I dag er det viktig at bedrifter klarer å holde takt med markedet. Globalisering og digitalisering blir viktigere og viktigere, noe som igjen krever raske endringer i bedriftene. Både Beyond Budgeting og Lean hjelper bedriftene med å kunne omstille seg raskt ved å legge stor vekt på å delegerer beslutningstaking for å være adaptiv i skiftende omgivelser og kontinuerlig forbedre seg.

Innovasjon

Selv om både Beyond Budgeting og Lean vokste frem for flere tiår siden, er det først de siste årene at filosofiene har blitt mer populære i Norge. Et likhetstrekk mellom filosofiene, som også kan kategoriseres som en styrke, er at det finnes ingen oppskrift på hvordan styringsfilosofiene skal være anvendt i bedriftene. Begge filosofiene har retningslinjer i form av prinsipper og hjelpende verktøy, men kombinasjonen av verktøy og hvilke prinsipper en legger mest vekt på er opp til den enkelte bedrift. Det er likevel verdt å nevne at det i flere tilfeller oppleves som vanskelig for bedriftene å velge verktøy da det ikke finnes noen fasitsvar på hva som er rett og hva som er galt. Utformingen av filosofiene er altså opp til hver enkelte bedrift og det er derfor bedriften selv som setter grenser for kreativitet, innovasjon og nytenkning i forbindelse med å oppnå maksimal verdiskapning.

Ansvar

Et av punktene som vi har drøftet i vår analyse er desentralisering. Delegering av beslutningsmyndighet står sentralt i Beyond Budgeting da det i denne filosofien er lagt stor vekt på at de ansatte må ta selvstendige valg fordi de ansatte vet bedre hva som må gjøres for å bedre verdiskapningen. Dette er viktig for at bedriften skal være adaptiv og kunne raskt endre seg i takt med dagens globale og dynamiske verden. I Lean-filosofien er det et indirekte fokus på desentralisering ved bruk av visuell kontroll og kontinuerlig forbedring. Visuell kontroll går ut på at hver enkelt ansatt skal ha oversikt over hva som skjer i virksomheten, og på den måten vite hva som må gjøres til enhver tid. Videre innebærer kontinuerlig forbedring at de ansatte hele tiden skal komme opp med forbedringstiltak og deretter gjennomføre dem. På denne måten passer man på å inkludere alle ansatte i endringer, samt muliggjør for bedriften å kunne tilpasse seg raske endringer i omgivelsene.

Ved å delegere ansvar nedover i organisasjonen, er man avhengige av å ha tillit til de ansatte. Man må stole på at de ansatte gjør det de mener er best for bedriften, og gjennomfører de tiltakene som må til for å øke verdiskapning. En mulig etisk utfordring i en slik situasjon kan derfor være at ledere ikke stoler på sine ansatte. Hva som er grunnen til at lederne ikke har tillit til sine ansatte vil variere fra situasjon til situasjon. Likevel kommer det frem av McGregor sin teori at de ansatte blir mindre motivert til å yte sitt beste dersom de ikke får ansvar til å ta beslutninger på vegne av bedriften. Det vil med andre ord si at bedriften vil kunne oppnå fordeler ved å stole på de ansatte og lære dem opp til å handle på bedriftens vegner.

Avslutning

Avslutningsvis vil jeg si at oppgaveskrivingen har vært en utrolig spennende og lærerik prosess. Vi har fått innføring av alle temaene i oppgaven i flere av fagene vi har hatt på masterstudiet, men jeg har tilegnet meg dypere kunnskap om temaene gjennom oppgaveskrivingen. Både Beyond Budgeting og Lean er dagsaktuelle temaer som jeg ser for meg at jeg kan få stor nytte av senere i arbeidslivet. Min interesse for strategisk ledelsesstyring og økonomistyring har definitivt økt gjennom hele prosessen, noe som har gjort at jeg nå ønsker å kunne jobbe med disse temaene i fremtiden. Det har også vært veldig lærerikt å samarbeide med noen i studien da dette har ført til mange interessante diskusjoner. Ikke bare har vi diskutert fagstoff, men vi har også utvekslet erfaringer om temaene hentet fra internship i regi av UiA. Jeg tror slike diskusjoner er viktig for å få et best mulig sluttresultat. I tillegg har dette gjort at vi har kommet gjennom prosessen med ny kunnskap og erfaring.

Vedlegg 4: Refleksjonsnotat av Elise Amundsen Raa

I dette refleksjonsnotatet vil jeg ta utgangspunkt i viktige tema innen mitt masterstudium og i min videre karriere. Disse temaene er “internasjonal”, “innovasjon” og “ansvar”. Dette refleksjonsnotatet er skrevet med utgangspunkt i disse temaene. Jeg vil først presentere masteravhandlingens hovedtema, etterfulgt av en kort oppsummering av våre funn og vår konklusjon. Deretter vil jeg relatere oppgavens tema opp mot internasjonale trender og drøfte hvordan disse trendene påvirker bedriftene/analyseenheter, samt hvordan bedriftene håndterer disse trendene. I den neste delen vil jeg trekke linjer mellom oppgavens tema og innovasjon. Avslutningsvis presenteres ansvar i form av etiske utfordringer og eventuelle risikoer relatert til avhandlingens tema.

Sammendrag

I denne studien har vi sett nærmere på to ledelsesfilosofier, Beyond Budgeting og Lean. Begge disse filosofiene har sin opprinnelse fra forrige århundre. Likevel er det først de siste årene at de har blitt populære i norske bedrifter. Da både Beyond Budgeting og Lean er forholdsvis “nye” i Norge, er det få som har valgt å kombinere filosofiene. I tillegg er det er få, eller ingen studier som tar for seg hvordan filosofiene fungerer i kombinasjon. Av den grunn hadde vi et ønske undersøke dette nærmere og vår problemstilling er av den grunn: *Hvordan utfyller og motvirker styringsverktøyene i Beyond Budgeting og Lean hverandre i et sammensatt styringssystem?*

For å belyse problemstillingen på best mulig måte og for å skape dybde i de innhentede svarene, valgte vi å gjennomføre individuelle dybdeintervju med informanter fra forskjellige bedrifter. De utvalgte bedriftene hadde alle implementert både Beyond Budgeting og Lean. Gjennom intervjurundene fant vi mange interessante funn, noen overraskende og noen mindre overraskende.

Vi valgte å ta utgangspunkt i likheter og ulikheter mellom Beyond Budgeting og Lean, samt om disse likhetene og ulikhetene styrker eller svekker kombinasjonen av filosofiene. På denne måten kom vi frem til ulikhetene som styrker kombinasjonen gjør at filosofiene utfyller hverandre. Samtidig kartla vi ulikhetene som svekker kombinasjonen, og som gjør at filosofiene motvirker hverandre. Vi fant ut at Beyond Budgeting og Lean har flere likheter og ulikheter

som styrker kombinasjonen, sammenlignet med likheter og ulikheter som svekker kombinasjonen. I tillegg til å kategorisere likheter og ulikheter mellom filosofiene, valgte vi å se på dem med utgangspunkt i Malmi og Brown (2008) og Simons (1995) sitt rammeverk. Basert på denne analysen så vi at Beyond Budgeting hadde svar på alle typer kontroller, mens ved Lean var det flere kontroller hvor filosofien hadde lite eller ingen svar.

Vi konkluderte med at kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean utfyller hverandre på de fleste områder. Beyond Budgeting påpeker hva en ønsker å oppnå, mens Lean gir et svar på hvordan en skal gjøre dette med en mer praktisk tilnærming. Filosofiene fungerer godt sammen så lenge den enkelte bedrift unngår å benytte Six Sigma og sørger for å ha en tydelig kommunisert bedriftsstrategi. Det bør påpekes at dette er momenter som bedriftene selv kan velge å unngå. På bakgrunn av dette er vår konklusjon at styringsverktøyene i Beyond Budgeting og Lean utfyller hverandre i et sammensatt styringssystem.

Internasjonalisering

Analyseenhetene i denne oppgaven er de tre bedriftene vi inkluderte i vår studie. Dette er bedrifter som alle er påvirket av dagens globale og dynamiske markeder. De internasjonale trendene globalisering og digitalisering har ført til økt informasjonsflyt, både mellom bedrifter og mellom kunder. Kundeomtaler er lett tilgjengelig og kan finnes før en gjennomfører et kjøp, noe som fører til høyere krav til bedriftene. I tillegg har globalisering ført til at bedrifter ikke lenger bare konkurrerer på nasjonal basis, men også internasjonal. Dette er spesielt vanskelig i norske bedrifter som har dyr arbeidskraft. Globalisering og digitalisering har også ført til at informasjon og innovasjon kommer raskere frem. Dette fører til større krav til at bedriftene følger med på nye trender, verktøy og metoder, og samtidig at de holder kostnadsnivået nede. Ved stadig endrende markedene ser organisasjoner etter andre løsninger enn toppstyrte og byråkratiske organisasjoner, hvor alle avgjørelser tas av ledelsen.

Organisasjoner må ta raske beslutninger og tilpasse seg stadig endrende markeder for å overleve. Globalisering og digitalisering påvirker alle bedrifter i dag, og det er derfor naturlig å se etter nye løsninger og nye måter å drive virksomheten. Mange bedrifter i dag finner løsningen i Beyond Budgeting eller Lean da disse filosofiene er godt tilpasset dagens dynamiske verden. Beyond Budgeting har på sin side fokus på å være adaptiv og desentralisere

ved å fjerne den tradisjonelle lederstilen og det tradisjonelle budsjettet. På denne måten kan en organisasjon gå fra å være rigid og statisk til å være adaptiv og dynamisk. Lean har fokus på å kun gjennomføre aktiviteter som skaper kunde verdi ved å redusere sløsing og skape flyt i produksjonen. I tillegg er et viktig prinsipp at en kontinuerlig skal forbedre seg og se etter nye og bedre løsninger. Ingen av filosofiene har fokus på kostnadsutt, men det har vist seg at implementering av dem likevel har som konsekvens at forbruk reduseres.

Innovasjon

Som tidligere beskrevet er det få bedrifter i Norge som har innført kombinasjonen av Beyond Budgeting og Lean. Innovasjon kan defineres som menneskeskapt endring av verdiskapende aktiviteter. Til tross for at vi ikke er de første som ser fordelene ved å kombinere Beyond Budgeting og Lean, er vi trolig en av de første som gjennomfører en studie for å undersøke hvordan filosofiene fungerer i kombinasjon. Det faktum at relativt få bedrifter styrer etter begge filosofiene, kan omtales som et "hull" i markedet. For få har fått øynene opp for denne kombinasjonen. På bakgrunn av dette omtaler jeg temaet i denne avhandlingen som en innovasjon da studien kan føre til at flere bedrifter oppdager en bedre måte å drive sin virksomhet på, derav endring til mer verdiskapende aktiviteter.

Ansvar

Alle bedrifter har etiske aspekter ved sin virksomhet som må hensyn tas. Samfunnsansvaret er noe som det har blitt økende fokus på. Verken Beyond Budgeting eller Lean har prinsipper som angår etiske aspekter. Dette er derfor noe bedriften må ta initiativ til selv. Samtlige bedrifter som var med i studien tar per i dag et etisk ansvar og har tilsvarende krav til sine leverandører. Omgivelsene setter krav til at bedrifter tar samfunnsansvar enten direkte via lovgivning eller indirekte via forventninger. Som tidligere forklart er informasjonsflyten og konkurransen stor i dag. Dette gjør at bedrifters omdømme er svært viktig og jeg vil tro at flere bedrifter tar mer samfunnsansvar på bakgrunn av dette.

Jeg mener at både Beyond Budgeting og Lean hver for seg og kombinasjonen av dem vil føre til konkurransefortrinn og risikoreduksjon for bedriftene. Begge filosofiene fokuserer på å ta valg lokalt og basert på det en vet i dag. I tillegg er bedriftene mer fleksible og dynamiske og gjør at bedriftene kan tilpasse seg overraskende endringer eller utfordringer.

Avslutning

Avslutningsvis vil jeg si at arbeidet med å utarbeide denne masteroppgaven har vært en veldig spennende og lærerik prosess. Jeg har lært mye om et dagsaktuelt tema som jeg er helt sikker på at vil være nyttig videre i min karriere. Temaet vi har valgt er også veldig relevant for vårt masterstudium innen økonomi og administrasjon og bygger på kunnskap jeg har tilegnet meg i flere fag. I den anledning vil først og fremst trekke frem fagene BE-417 Management Control Systems, BE-418 strategisk økonomistyring og ORG-456 Internship in Enterprises in Norway som de mest fremtredende fagene.