

# Styringssystemers rolle i nedgangstider

En kvalitativ studie av styringsystemers rolle i nedgangstider innenfor  
oljeservicebransjen

**Tormod Teigum**

**Veileder**

Terje Heskestad

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



## Forord

Denne utredningen er en del av et toårig masterstudium ved Universitetet i Agder og utgjør 30 studiepoeng innenfor fagområdet strategisk økonomistyring.

Utredningen fokuserer på hvordan ulike styringssystemer påvirker bedrifters håndtering av en nedgang i bransjen. I raskt endrede omgivelser er det nødvendig for selskaper å være i stand til å tilpasse seg endrede markedssituasjoner. Via flere kurs har jeg fått økt innsikt i forskjellige former for styringsverktøy og kritikken budsjettet har blitt utsatt for. Jeg ble introdusert for Beyond Budgeting som jeg fant til å være meget interessant. Utredningen har gitt meg mulighet til studere hvordan forskjellige bedrifter bruker styringssystemene i nedgangstider med krevende omstillinger. Arbeidet har vært utfordrende og gitt meg interessant innsikt knyttet til viktigheten av et godt helhetlig styringssystem.

Jeg ønsker å takke samtlige respondenter som tok seg tid til å delta på intervju i en hektisk hverdag. De kom med verdifull innsikt som var avgjørende for oppgaven om et krevende tema. Videre ønsker jeg å rette en takk til min veileder, Terje Heskestad, som vekket min interesse for fagfeltet i et av sine kurs. Han har kommet med gode tilbakemeldinger, og vist stor interesse for oppgaven.

Kristiansand, 03. juni 2015

---

Tormod Teigum

## Sammendrag

Oljeservicebransjen i Norge befinner seg i en nedgangskonjunktur, og omstillinger har blitt nødvendig hos flere aktører. Denne utredningen fokuserer på styringssystemenes rolle i nedgangstidene blant ulike bedrifter i bransjen. Det undersøkes hvordan ulike styringssystemer er i stand til å fokusere på framtiden og finne brytningspunkter i konjunkturer. Videre fokuseres det på styringssystemers rolle i påfølgende omstillingsprosesser som har blitt nødvendige. Flere alternative styringsverktøy og Beyond Budgeting filosofien blir også presentert for å studere om økt bruk av dette hadde påvirket håndtering av nedgangen.

For å kunne besvare dette ble det gjennomført intervjuer av kontrollere på ulike nivå blant forskjellige bedrifter innenfor bransjen. Kontrollere har en sentral rolle knyttet til bruken og kjennskapen til styringssystemet, hvor deres rolle varierer avhengig av type styringsverktøy som benyttes.

Funnene i undersøkelsen tyder på en utbredt bruk av prognoser i bransjen, disse fikk økt viktighet som følge av nedgangskonjunkturen. Det var imidlertid ikke via styringsverktøyet de ulike aktørene først fikk kunnskap om nedgangen, men det gav økt innsikt knyttet til omfanget. Knyttet til styringssystemenes rolle i omstillingsprosesser varierte funnene noe. Prognoser gikk an å tilpasse til endrede markedssituasjoner, og spilte en viktig rolle for å avklare ressursbehov hos de ulike bedriftene. De resterende delene av styringssystemene så ut til å være langt mer utfordrende å tilpasse til nedgangskonjunkturen. Det helhetlige inntrykket av styringssystemene gjorde det klart at det ikke nødvendigvis var bedriftene med flere alternative styringsverktøy som så ut til å være mest robust. Enkelte hadde tatt med seg utfordringer som tidligere gjaldt budsjettet ved bruken av sine alternative styringsverktøy, samt at styringssystemet nå var langt mer komplekst.

## Innholdsfortegnelse

Forord .....	3
Sammendrag .....	4
Innholdsfortegnelse .....	5
Liste over figurer .....	7
Liste over tabeller .....	7
1 Innledning .....	8
1.1 Bakgrunn for oppgaven .....	8
1.2 Problemstilling .....	9
1.3 Formål med oppgaven .....	10
1.4 Avgrensning .....	11
1.5 Struktur .....	12
2 Styringssystemer .....	13
2.1 Helhetlig styringssystem .....	15
2.1.1 Verdisystem .....	17
2.1.2 Grensesystem .....	18
2.1.3 Diagnostisk styringssystem .....	18
2.1.4 Interaktivt styringssystem .....	20
2.2 Økonomistyringens utvikling .....	21
2.2.1 Kritikk av tradisjonell budsjettering .....	23
2.2.1.1 Mangelfull styringsinformasjon .....	23
2.2.1.2 For høyt detaljeringsnivå .....	23
2.2.1.3 Overforbruk av ressurser .....	24
2.2.1.4 Mindre endringsvillige .....	24
2.2.1.5 Budsjett og prestasjonsmåling .....	25
2.2.1.6 Interessekonflikt i budsjettet .....	25
2.2.2 Beyond Budgeting .....	26
2.2.3 Alternative styringsverktøy .....	32
2.2.3.1 Balansert Målstyring .....	32
2.2.3.2 Prognoser .....	33
2.2.3.3 Benchmarking .....	34
2.2.3.4 Kritikk av alternative styringsverktøy .....	35
2.3 Endringsledelse (Endring og kultur) .....	36

3	Metode .....	38
3.1	Forskningsdesign .....	38
3.2	Datainnsamling .....	40
3.2.1	Utvalg av intervjuobjekter.....	41
3.2.2	Kvalitativ metode .....	42
3.3	Analyse .....	44
3.4	Evaluering av metode .....	44
4	Analyse .....	47
4.1	Analyse gruppe 1 .....	48
4.1.1	Ulike styringssystem .....	49
4.1.1.1	Holdninger til alternative styringssystem .....	50
4.1.1.2	Delkonklusjon.....	52
4.1.2	Evne til å si noe om fremtiden .....	52
4.1.2.1	Delkonklusjon.....	54
4.1.3	Omstillingsevne.....	54
4.1.3.1	Informasjonsflyt.....	55
4.1.3.2	Lederskap.....	56
4.1.3.3	Evne til endring .....	57
4.1.3.4	Delkonklusjon.....	58
4.2	Analyse gruppe 2 .....	60
4.2.1	Ulike styringssystem .....	60
4.2.1.1	Holdninger til alternative styringssystem .....	60
4.2.1.2	Delkonklusjon.....	62
4.2.2	Evne til å si noe om fremtiden .....	63
4.2.2.1	Delkonklusjon.....	64
4.2.3	Omstillingsevne.....	65
4.2.3.1	Informasjonsflyt.....	65
4.2.3.2	Lederskap.....	66
4.2.3.3	Evne til endring .....	67
4.2.3.4	Delkonklusjon.....	68
5	Avslutning.....	70
5.1	Oppsummering forskningsspørsmål .....	70
5.1.1	Forskningsspørsmål 1 .....	70

5.1.2	Forsknings spørsmål 2.....	71
5.1.3	Forsknings spørsmål 3.....	71
5.2	Konklusjon.....	73
5.3	Forslag til videre forskning.....	74
6	Kilder .....	75
7	Vedlegg .....	78
7.1	Intervjuguide.....	78

## Liste over figurer

Figur 1	Simons rammeverk (Simons, 1995) .....	17
Figur 2	Styringsprosesser og lederskapsprinsipper (Bogsnes, 2012).....	28
Figur 3	Beyond Budgeting prinsippene (Bogsnes, 2012) .....	29
Figur 4	Løsning på en seriøs budsjett konflikt (Bogsnes, 2012).....	31
Figur 5	Oljeprisutvikling nordsjøolje siste 3 år (e24.no, 2015) .....	34

## Liste over tabeller

Tabell 2	Oversikt intervjuer .....	47
----------	---------------------------	----

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn for oppgaven

Behovet for planlegging og styring av bedrifter er ingen ny tanke, men måten det skal skje på har endret seg over årene. Forskjellige former for styringssystemer og styringsverktøy har eksistert i lang tid, hvor budsjettet er det mest kjente og utbredte (Horngren, Datar, og Rajan, 2012). Det har røtter så langt tilbake som år 1500, og hensikten var å få økt kontroll med den offentlige pengeforvaltningen (Monsen, 2005). Budsjettet som det styringsverktøyet mange kjenner det i dag stammer fra starten av 1900-tallet, og videre utviklingen på området var svært begrenset i mange år.

Først når de amerikanske professorene Thomas H. Johnsen og Robert S. Kaplan i 1987 gav ut boken «Relevance Lost» startet en debatt knyttet til tradisjonelle styringssystem (Bjørnenak, 2010). Debatten handlet om at ledelsen i mange tilfeller ikke fikk tilstrekkelig og god nok informasjon til å kunne ta gode avgjørelser i styringen av organisasjonen sin. I tillegg var fokuset i for stor grad på fortiden. Flere alternative styringsverktøy har som en følge fått økt oppmerksomhet de siste tiårene for eksempel balansert målstyring, benchmarking og prognoser.

Videre har flere de siste årene sagt seg kritisk til det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy, hvor enkelte mener at bedrifter bør fjerne det fullstendig. Felles for denne kritikken er at de mener budsjettet ikke gir godt nok beslutningsgrunnlag til ledelsen i forhold til kostnaden med budsjettprosessene. Et annet moment er det de mener er en iboende rollekonflikt slik det tradisjonelle budsjettet brukes. Når budsjett benyttes til planlegging, målsetting og ressursallokering vil det kunne virke skadelig for en organisasjons evne til å nå målene sine grunnet motsetningene i disse rollene (Bogsnes, 2012). De siste årene har kritikken også rettet seg mot budsjettets manglende dynamiske egenskaper (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Den høye teknologiske utviklingen koblet med økende grad av globalisering øker endringstakten i flere markeder og gjør det nødvendig for bedrifter å være mer endringsvillige enn tidligere. Nedgangen innenfor olje sektoren er eksempel på en bransje hvor brå endringer har blitt nødvendige og hvor forutsetninger tatt i budsjettet ikke lenger er relevant.

Det har som følge av kritikken dukket opp flere ulike alternativer og løsningsforslag, som har blitt implementert i varierende grad i ulike bedrifter. En relativ ny retning, som har bakgrunn



fra Skandinavia, er Beyond Budgeting (Bjørnenak, 2010). Denne fellesbetegnelsen er en form for ledelses- og styringsfilosofi som kjennetegnes ved at en har gått bort fra budsjettet som styringsverktøy. Å fjerne budsjettet er kun et redskap på veien for å kunne oppnå en mer dynamisk form for styring tilpasset dagens markedssituasjon med raske endringer. Hope og Fraser (2003a) som er noen av bakmennene bak denne retningen, mente at bedrifter vil kunne få en mer dynamisk og effektiv økonomistyring som igjen medfører høyere verdiskapning. Bogsnes (2013) som er en sentral skikkelse innenfor Beyond Budgeting bevegelsen peker i sin artikkel på viktigheten av å bruke ledelses prinsipper som stemmer overens med styringsprosessene man benytter seg av. Dette innebærer blant annet et positivt menneskesyn, med økt ansvar lenger ned i organisasjonen og desentralisering av organisasjonen for å støtte dette. Dette er tilfellet innenfor Beyond Budgeting (Bogsnes, 2012).

Selv om flere store selskaper i Norge, som Statoil, Telenor, DNV, Statskraft, Sparebanken 1 og Posten har valgt å gå over til en form for Beyond Budgeting, er utbredelsen fortsatt relativ begrenset i Norge (Eriksrud og McKeown, 2010; Heskestad, 2014; Hjelle, 2014). Flere studier har sett på hvordan controllerens rolle i bedriftene vil forandres med alternative styringsverktøy (Bruland og Bryne, 2012; Moløkken og Ytre-Hauge, 2009; Øystese, 2009). Forskning på styringssystemers rolle i endringssituasjoner er derimot begrenset. Den siste tids nedgang innenfor oljebransjen gir god mulighet til å forske på hvordan ulike styringssystemer har vært med på å påvirke håndtering av denne nedgangen. Controllerne vil som sentrale bidragsytere i både tradisjonelle styringssystemer som budsjettering og nyere teorier som Beyond Budgeting, kunne gi innsikt i hvor mye styringssystemene påvirker håndteringen av nedgangen. Et like viktig moment er at controllerne vil kunne antyde om alternative styringsverktøy kunne ha gitt et annet utslag for håndtering av nedgangen for bedriften.

## **1.2 Problemstilling**

For å kunne belyse ulike deler av styringssystemenes rolle i nedgangstider har det blitt valgt en problemstilling som spesielt fokuserer evne til å se inn i fremtiden og evne til å håndtere endring. Dette vil bli sett i lys av uttaler fra kontrollere på forskjellige nivå i ulike bedrifter rundt om i olje sektoren i Norge. Et viktig moment å avdekke i oppgaven er hvordan controllerne mener at alternative styringssystem i forhold til de eksisterende hadde påvirket håndteringen av nedgangen. Ut fra dette er derfor følgende hovedproblemstilling valgt:

*Hvordan er styringssystemenes evne til å si noe om framtiden og støtte omstillinger, og hadde alternative styringssystem endret dette sett i lys av controller rollen?*

Denne problemstillingen består av flere ulike deler. Som et resultat har jeg funnet det nødvendig å dele den opp i tre ulike forskningsspørsmål for best mulig å kunne belyse hovedproblemstillingen. Forskningsspørsmålene er som følger:

*Hva slags styringssystem benyttes innenfor de valgte bedriftene, og hvordan forholder de seg til alternative styringssystemer?*

*Hvordan er styringssystemenes evne til å si noe om framtidsutsiktene til organisasjonen og hadde alternative styringssystem bedret evnen til å si noe om fremtiden?*

*Hvordan legger styringssystemet til rette for omstillinger eller endringer som følge av konjunkturrendringer i oljemarkedet, og hadde alternative styringssystem bedret denne evnen?*

### **1.3 Formål med oppgaven**

I Norge har oljebransjen fått en stadig mer sentral rolle i næringslivet og skapt tusenvis av jobber. Over de siste årene har imidlertid oljebransjen stått ovenfor en utfordring knyttet til det høye kostnadsnivået, og kostnadsreducerende tiltak har blitt nødvendige. Når oljeprisen fikk et brått fall høsten 2014 ble marginene i bransjen kraftig redusert og langt mer dramatiske tiltak ble nødvendige. Hele bransjen var plutselig i nedgangskonjunktur, og flere leverandører befant seg i en kamp for å overleve etter flere gode år. Bedriftenes styringssystem sto plutselig ovenfor en annen utfordring enn tidligere. Dette gir en interessant mulighet til å studere hvordan styringssystemer blant ulike leverandører har håndtert den endrede markedssituasjonen og hvordan de har blitt benyttet. Det varierer fra tradisjonelle styringssystemer i hovedsak basert på budsjett, til alternative styringssystem basert i større grad på alternative styringsverktøy. Hvilken form for lederskap som blir benyttet vil også variere, likeså i hvilken grad bedriftene har latt seg påvirke av nyere teorier som Beyond Budgeting. Denne markedssituasjonen er med andre ord en god mulighet for å få økt innsikt på styringssystemers rolle i nedgangstider. Simons (1995) har utarbeidet et rammeverk for forskning på styringssystemer hvor en sentral del er viktigheten av helhetlige styringssystem.

Controlleren har en sentral rolle ved ulike former for styringssystem og styringsverktøy. De har tradisjonelt hatt en viktig rolle med utarbeidelse av budsjett, og dermed detaljplanlegging framover. Som navnet også tilsier har kontroll også vært en viktig del av controllerens oppgave, noe som er viktig i perioder med økt kostnadsfokus. Ved økt bruk av alternative styringsverktøy vil controllerens fokus kunne bli noe endret ettersom disse styringsverktøyene fokuserer på andre områder. I nyere teorier som Beyond Budgeting hevder Hope og Fraser (2003a) at controlleren vil ha et mer drifts- og markedsdrevet fokus og få en mer strategisk viktig rolle. Controller rollen står dermed sentralt ved forskning på styringssystem.

Ved å benytte kontrollere i forskjellige bedrifter som er leverandører innenfor olje bransjen ønsker jeg dermed å kartlegge forskjeller mellom ulike styringssystemers evne til å si noe om framtiden. Videre ønsker jeg å se på hvordan styringssystemene er i stand til å håndtere eventuelle endringer, og organisasjonenes evne til å reagere på den informasjonen som styringssystemene produserer. Flere områder som organisasjonenes struktur og lederskap vil også bli berørt ettersom dette er med å forklare hvordan styringssystemene blir brukt.

#### **1.4 Avgrensning**

Styringssystemer brukes i de fleste organisasjoner i en eller annen form Det er imidlertid vesentlige forskjeller på behov og type styringssystemer i forskjellige organisasjoner. Denne utredningen er begrenset til å fokusere på leverandører til olje og gass industrien. Det gjør det mulig å sammenligne bedrifter i et overordnet marked som er inne i samme syklus. Dette gir gode muligheter for sammenligning av ulike styringssystemer og type ledelse. Jeg har forsøkt å få flere ulike typer leverandører innenfor oljenæringen for å kunne få med noe av bredden i bransjen. Ved å gå bredt ut til flere aktører i bransjen er utredningen en klar avgrensning i forhold til at den ikke ser på eventuelle utfordringer ved en innføring av et nytt styringssystem. Den tar imidlertid opp alternativer respondentene mener kunne gi andre resultater. Videre er oppgaven begrenset til kun å fokusere på én rolle, nemlig controlleren. Deres sentrale posisjon ved forskjellige typer styringssystemer gjør at deres innsikt vil være meget viktig for oppgaven. Samtidig vil forskjellig bruk av denne rollen i ulike organisasjoner kunne gi verdifull innsikt i forskjeller ved bruk av ulike styringssystemer og ledelsesfilosofi.

Styringssystemet er kun en del av ledelsens instrumenter for å kunne føre en organisasjon i en ønsket retning. Ledelsesteori, et annet viktig område, blir lite berørt, ettersom hovedfokuset i denne oppgaven er rettet mot fagfeltet økonomistyring.

## 1.5 Struktur

Oppgaven er bygd opp av fem ulike deler, med innledning som del 1. Del 2 legger det teoretiske rammeverket for oppgaven, definerer sentrale uttrykk og avdekker sentral teori. Videre følger del 3 som kartlegger den metodiske framgangsmåten brukt i oppgaven. De kvalitative undersøkelsene som er utført blir analysert i del 4. Konklusjonen blir presentert i del 5, hvor problemstilling og viktige funn blir besvart. Her blir også mulige feilkilder i oppgaven behandlet, sammen med forslag til videre forskning.

## 2 Styringsystemer

I dette kapitlet vil jeg gjennomgå den teoretiske forankringen for oppgaven. Til å starte med blir det definisjoner og avklaring på et overordnet nivå i forhold til sentrale uttrykk i oppgaven, før fokuset blir rettet mot Simons (1995) «levers of control» som er et rammeverk for forskning på styringssystem. Videre blir det en gjennomgang av økonomistyringens utvikling, med spesielt fokus på de mest sentrale styringsverktøyene og debattene som har vært med å legge grunnlaget for dagens styringssystemer. Avslutningsvis i kapitlet blir det et lite innblikk i endringsledelse i organisasjoner.

Økonomistyringsfaget er et fagområde som har hatt en stor utvikling over de siste ti-årene. Det var de amerikanske forskerne Johnson og Kaplan (1987) som introduserte «relevance lost» debatten for over 25 år siden, og startet omveltningene. Debatten tok opp flere alvorlige utfordringer ved slik økonomistyringen fungerte i det private næringsliv, og initierte endringer som la grunnlaget flere av dagens styringssystem. Hovedargumentene i debatten var at bedriftene ikke evnet å produsere relevant styringsinformasjon til beslutningstakerne (Bjørnenak, 2010). Grunnen til dette var at styringsinformasjonen var for sterk preget av krav til ekstern rapportering, var for aggregert og kom for sent til å kunne brukes til det tiltenkte formålet. For beslutningstakerne ble det derfor meget vanskelig å ta gode beslutninger knyttet til produksjon og priser når styringsinformasjonen var så mangelfull. En annen side var utfordringene ved å benytte styringssystemet til å gjennomføre bedriftenes strategi ettersom de var dårlig egnet til å kommunisere hva som burde vektlegges og evaluere bedriftenes prestasjoner (Bjørnenak, 2010, s. 49).

En ny debatt innenfor økonomistyringsfaget som har pågått i flere år har et noe annet fokus, den er lang mer kritisk til det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy (Bjørnenak, 2010). Denne debatten har baggrunn fra praksis, hvor flere Skandinaviske bedrifter som Svenska Handelsbanken og Statoil står sentralt (Bogsnes, 2012). Flere av de samme områdene som ble dratt frem under den første delen av «relevance lost» debatten blir fortsatt kritisert, men budsjettet får en større del av skylden. Som en følge av debattene har det kommet flere ulike alternativer for å møte kritikken. På 1990-tallet kom blant annet balansert målstyring og ABC-kalkyler, mens det har oppstått en ny retning som ønsker å fjerne budsjettet som styringsverktøy (Bjørnenak, 2010). Beyond Budgeting som denne ny retningen heter vil bli nærmere utredet senere i oppgaven, samt enkelte av de nye styringsverktøyene som har fått økt popularitet som følge av debattene.

Den store utviklingen innenfor økonomistyringen har også ført til store endringer i begreper som benyttes på fagfeltet. En sentral lærebok innenfor «management accounting» av Horngrens har eksempelvis endret over halvparten av begrepene i ordlisten fra 1982 til 2005 utgaven (Ax og Bjørnenak, 2007). Det finnes derfor flere ulike oppfatninger og definisjoner av sentrale uttrykk, så enkelte sentrale uttrykk vil derfor bli gjennomgått her.

I dagens bedrifter er økonomistyring et begrep de fleste vil ha en assosiasjon til, og det finnes flere ulike definisjoner i litteraturen. Først er det verdt å merke seg at da det norske språk ofte gir lite rom for nyanser i forhold til engelsk, har jeg enkelte ganger benyttet engelske ord og uttrykk. I denne oppgaven vil derfor økonomisk styring tilsvare det engelske uttrykket «management control». Otley (1987) har i sin bok en klassisk definisjon på hva økonomisk styring er:

«The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively in the accomplishment of the organization's objectives.» (s. 15)

Økonomisk styring handler dermed om hvordan ledelsen i en bedrift best mulig kan forvalte de ressursene de har til rådighet etter eierens ønsker og mål. Hensikten er dermed å få god styring og kontroll av organisasjonen (Nyland og Østergren, 2008). Malmi og Brown (2008) benytter seg av en annen definisjon for økonomisk styring:

«As such, management controls include all the devices and systems managers use to ensure that the behaviors and decisions of their employees are consistent with the organization's objectives and strategies, but exclude pure decision-support systems.» (s. 290)

De har en interessant vinkling på sin forskning innenfor økonomisk styring ved å studere bedrifters styringspakke eller styringskonfigurasjon. Selv om dette er en annen vinkling enn denne oppgaven benytter er denne definisjonen like fullt relevant i denne sammenhengen ettersom den belyser at styringssystemer kan bestå av flere deler, eller styringsverktøy. Som de ovennevnte definisjonene viser omhandler økonomisk styring mer enn kun økonomi. Det innebærer at flere fagområder krysser inn i hverandre som blant annet organisasjonsteori og ledelsesteori (Johanson og Madsen, 2013). Malmi og Brown (2008) beskriver i sin artikkel hvordan det er en utfordring når forskning på økonomistyrings systemer blir utført uten at systemet eller verktøyet ses i en større kontekst. «Management Control Systems do not operate in isolation» (Malmi og Brown, 2008, s. 288). For å sørge for at dette blir hensyntatt i

denne oppgaven har jeg valgt å ta utgangspunkt i Simons (1995) sin helhetlige modell for styring av organisasjoner.

Når det kommer til ulike styringsverktøy har de fleste hørt om budsjettet i denne sammenhengen. Budsjettet er ikke overaskende det viktigste og mest utbredte styringsverktøyet i Norge i dag (Johanson og Madsen, 2013). Dette er også noe som kommer klart fram i studiene utført av (Eriksrud og McKeown, 2010; Hjelle, 2014) i deres kartlegging av potensialet for Beyond Budgeting i Norge. Det er flere ulike oppfatninger og definisjoner av hva budsjett er og hvor omfattende en definisjon bør være. Sending (2006) definerer budsjettet på følgende måte:

«Budsjett defineres gjerne som et kvantitativt uttrykk for konsekvensene av de planene man har for en periode, dvs. Tallstørrelser for fysiske og økonomiske faktorer» (s. 487-488).

Dette er en definisjon mange vil kunne enes om stemmer, den kan imidlertid bli oppfattet som noe snever i denne sammenheng. I denne oppgaven vil en bredere definisjon av budsjettet bli lagt til grunn, nemlig den benyttet av Beyond Budgeting Round Table om budsjettet som en ledelsesmodell.

«The word ‘budgeting’ is not used in its narrow sense of planning and control, but as a generic term for the traditional command and control management model (with the annual budget process at its core). In this context it describes both **a management culture** and **a performance management culture**» (bbbt.org, 2015).

Budsjettet får dermed en langt bredere mening, og omhandler mer enn kun selve budsjettet. I neste delkapittel er fokuset rettet mot Simons (1995) modell «levers of control» som handler om viktigheten av et helhetlig styringssystem.

## 2.1 Helhetlig styringssystem

Definisjonene av økonomisk styring viste at styring både omhandler verktøy for kontroll og motivasjon. Som en definisjon på styringssystemer passer derfor det engelske uttrykket «performance measurement and control systems». Simons, Kaplan, og Dávila (2000) definerer dette som

«Formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities». (s. 4)

Styringsystemer er altså noe ledelsen kan benytte for å åpne ønskede mål og strategier for bedriften. Det kan også beskrives som praktiske ledelsesverktøy for å føre bedriften i ønsket retning. Dette innebærer at ledelsen i en bedrift har muligheten til å lede sine ansatte ved å belyse hva som er viktig for selskapet via styringssystemet. Simons (1995) rammeverk kalt «levers of control» har blitt brukt regelmessig i økonomistyrings litteraturen siden den kom for 20 år siden (Tessier og Otley, 2012). Rammeverket er delt inn i de fire ulike styringssystemer; diagnostisk styringssystem, interaktivt styringssystem, verdisystem og grensesystem. Ved å integrere disse kan ledelsen oppnå strategisk kontroll. Det blir presisert hvordan styrken til disse levers of control ikke ligger i hvordan de blir brukt alene, men hvordan de «complement each other when used together» (Simons et al., 2000, s. 301).

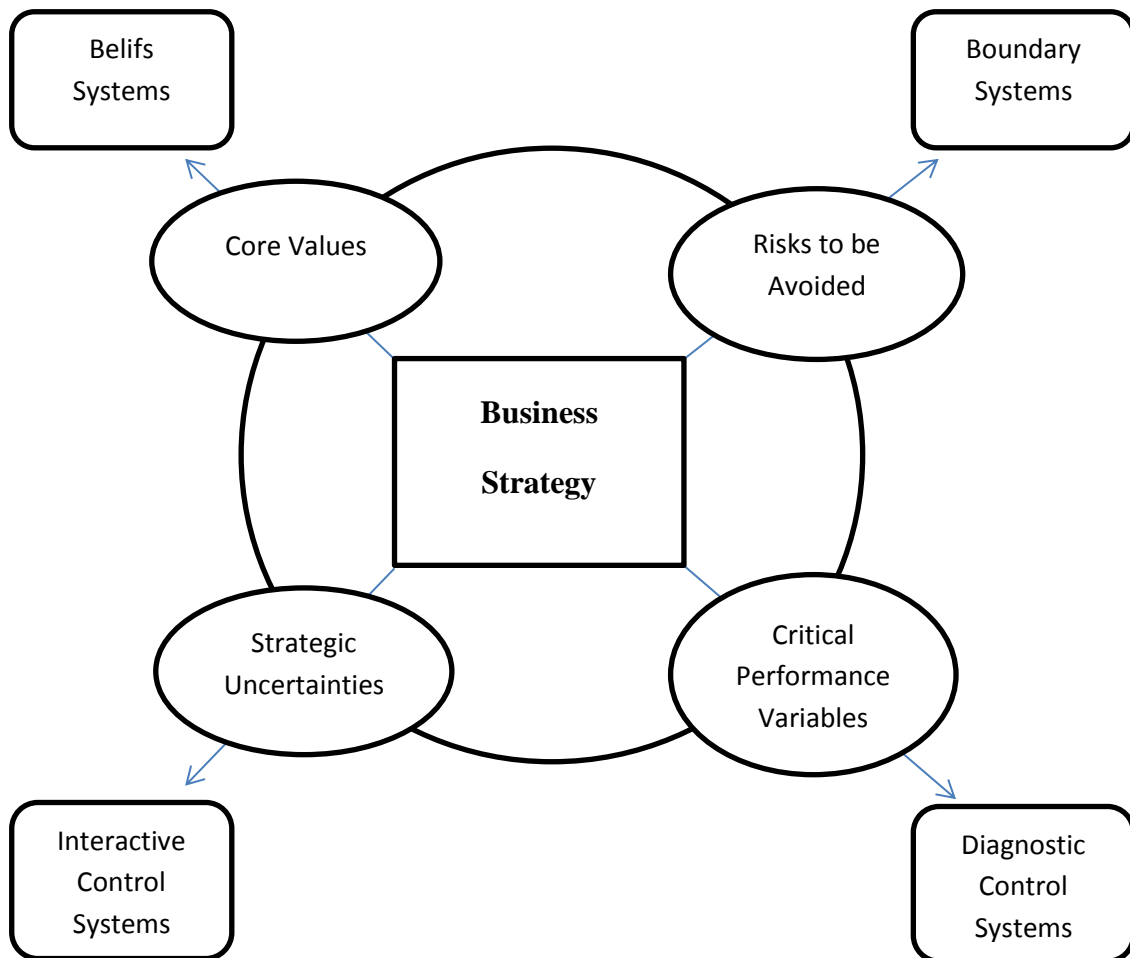
Denne styrken i hvordan styringssystemene fungerer sammen, skyldes en underliggende idé om hvordan rammeverket styrer eller kontrollerer motstridende spenninger. Eksempelvis mellom «freedom and constraint, between empowerment and accountability, between top-down direction and bottom-up creativity, between experimentation and efficiency» (Simons, 1995, s. 4). Simons (1995) benytter seg også av de kjente tegnene yin og yang fra kinesisk filosofi for å beskrive forskjellen på de ulike styringssystemene. Yin og yang er motstridende krefter som godt eller ondt, lys eller mørke og varmt eller kaldt. Yang er den positive kraften og beskriver styringssystemer som motiverer, belønner og oppmuntrer til læring. Yin er den motstridende og negative kraften som representerer styringssystemer som straffer, kontrollerer og tvinger (Tessier og Otley, 2012).

De fire levers of control er derfor enten positive eller negative ifølge Simons (1995). Det er viktig å merke seg at Simons ikke ser på negative styringssystemer som noe dårlig, men en nødvendighet for å skape dynamiske spenninger som stimulerer og kontrollerer positiv avkastning. Han kom med et godt eksempel her var å benytte bremsene på en bil til sammenligning. «Boundary systems are like brakes on a car: without them, cars (or organizations) cannot operate at high speeds» (Simons, 1995, s. 41). De positive styringssystemene er verdisystem og interaktivt styringssystem, mens de negative er grensesystem og diagnostisk styringssystem.

Styringssystemene Simons (1995) benytter seg av i sitt rammeverk dekker ulike nøkkelforhold som bør analyseres for at bedrifter skal ha suksess med å implementere en



strategi. Det er kjerneverdier, uønsket risiko, kritiske prestasjonsindikatorer og strategisk usikkerhet. Sammenhengen mellom de ulike nøkkelforholdene og styringssystemene kan sees i figuren under. Denne figuren gir også et bilde på hvordan de fire systemene bidrar til å oppfylle bedriftens strategi.



Figur 1 Simons rammeverk (Simons, 1995)

Videre følger en beskrivelse av de ulike systemene i Simons et al. (2000) sitt rammeverk, og hva de bidrar med for å oppnå et godt helhetlig styringssystem.

### 2.1.1 Verdisystem

«An explicit set of organizational definitions that senior managers communicate formally and reinforce systematically to provide basic values, purpose, and direction for the organization» (Simons et al., 2000, s. 763).

Verdisystemet, eller «beliefs systems», har som hovedoppgave å formidle kjerneverdiene til organisasjonen for å motivere de ansatte til å følge bedriftens strategi. Systemet skal skape retning, tilhørighet og ønske om å bidra positivt til bedriften. De ansatte skal få et ønske om å skape de nødvendige mulighetene for å oppfylle bedriftens strategier (Simons et al., 2000). Spesielt i større organisasjoner vil dette være viktig ettersom det blir vanskeligere jo større organisasjonen er. De raske endringene og utfordringene dagens bedrifter står ovenfor blir gode og klare kjerneverdier kun viktigere. Den raske utviklingen på informasjon, teknologi og kunnskapsfronten gjør at bedrifter må være tilpasningsdyktige. Ved å ha gode kjerneverdier som er formidlet til organisasjonen fører det til økt stabilitet. De ansatte vet mer om hvordan det er ønskelig at de skal håndterer interne og eksterne relasjoner, hvordan det er ønskelig at bedriften skal skape verdi og ønsket prestasjonsnivå (Simons, 1995).

### **2.1.2 Grensesystem**

«Explicit statements embedded in formal information systems that define and communicate specific risks to be avoided» (Simons et al., 2000, s. 764).

Grensesystem, eller «boundary system», danner grenser basert på akseptable risiko nivåer for å oppnå ønskede strategier (Simons et al., 2000). Det hjelper de ansatte med å unngå fallgruver og informerer om uønskede handlinger. For ledelsen i en bedrift vil et slik system kunne være en stor fordel ettersom de ikke nødvendigvis har full oversikt over alle utfordringer, løsninger og muligheter bedriften står ovenfor. De ansatte har en helt annen førstehåndskunnskap ettersom de er i situasjonene daglig til å kunne finne løsninger selv. Ved å benytte et grensesystem som informer de ansatte om hva de ikke skal gjøre, og ikke hva de skal gjøre legger man ikke de samme begrensingene for å de innovative og kreative kreftene i bedriften.

### **2.1.3 Diagnostisk styringssystem**

«Formal information system that managers use to monitor organizational outcomes and correct deviations from preset standards of performance» (Simons et al., 2000, s. 765).

Diagnostiske styringssystem, eller diagnostic control systems, er det mange forbinder med styringssystem. Et slik system fokuserer på avvik fra de ønskede prestasjonene satt av

ledelsen for å oppfylle selskapets strategier. Ved at mål er satt på forhånd vet de ansatte hva som forventes av dem, samtidig vil systemet kunne avdekke eventuelle avvik og følge opp disse. En vesentlig forskjell fra de andre styringssystemene i Simons et al. (2000) rammeverk er hvordan de fleste formelle informasjonssystemer kan bli diagnostiske. Flere styringsverktøy regnes derfor som diagnostisk, blant annet budsjett og balansert målstyring.

Det er flere grunner til å velge å benytte seg av diagnostiske styringssystem, men det er to som skiller seg ut som spesielt viktige. Den første grunnen er viktigheten et slik system har for å implementere en bedrifts strategi. Et diagnostisk styringssystem muliggjør en kobling mellom strategi og kritiske prestasjons mål og overvåker samtidig implementering av dette. Den andre faktoren er at et slik system frigjør dyrebar tid for ledelsen (Simons et al., 2000). Ved at systemet melder fra om avvik, trenger ikke ledelsen å direkte overvåke og kontrollere de ansatte selv på samme måte. Styringssystemet tar over deler av overvåkingsrollen, samt formidlingsrollen ved at kritiske prestasjonsindikatorer (KPI) formidles til de ansatte via systemet. De ansatte vet da hva som forventes av dem, samtidig får ledelsen beskjed om noe avviker fra strategien og har da mulighet til å gripe inn om nødvendig. Spesielt for større organisasjoner er et diagnostisk styringssystem kritisk for å gjennomføre den ønskede strategien. Ledelsen ville ikke vært i stand til å hverken formidle eller implementere strategien uten et slik system (Simons et al., 2000).

Simons et al. (2000) peker på fem områder som er viktig for å kunne bruke diagnostiske styringssystem effektivt. Det første område er prosessen med å komme fram til gode mål, eller KPI'er. Prestasjonsmålene viser de ansatte hva de bør fokusere sin energi på, og er dermed kritiske for implementering av strategien. Simons et al. (2000) peker på at grunnet viktighet av å sette gode mål bør ledelsen selv kontrollere at målene er riktige både med tanke på ønsket retning for bedriften og grad av oppnåelse. Viktigheten av dette sammenfaller også med neste punkt som går på å sørge for at prestasjonsmålene er samkjørte med bedriftens mål og strategier. Det tredje området er å lage insentivsystemer for å oppnå målene. Dette er viktig for å motivere de ansatte til å strekke seg for at bedriftens strategi skal nås. Slike systemer kan blant annet inneholde bonuser, forfremmelse og andre fordeler for de som greier å nå målene. Ved å benytte insentiver reduserer det ledelses behov for overvåking ettersom de ansatte får en motivasjon for å implementere strategien. Det fjerde området Simons et al. (2000) framhever kommer når det diagnostiske styringssystemet er klar for å brukes, nemlig avviksrapportering. Når systemet fungerer som ønskelig kan ledelsen raskt kunne se over rapporter månedlig eller kvartalsvis om de er godt lagd. De vil da kunne avdekke om det er

noen større avvik som vil kreve deres oppmerksomhet. Det siste punktet kommer som en følge av punkt fire, og er oppfølging av større avvik. Disse kan allerede være håndtert av de ansatte selv ettersom de har egne insentiver for å få oppnå de ønskede målene, så en liten samtale kan ofte være nok.

Over har jeg vist flere av de positive sidene ved et diagnostisk system som fungerer optimalt, dette er imidlertid ikke alltid tilfelle. Flere mulige feilkilder kan oppstå som at feil variabler måles, at det blir lagt slakk inn i målene for at de lettere skal kunne oppnås, at brukerne av systemet oppfører seg uønsket for å maksimere egne bonuser, eller oppfører seg i strid med den etiske og moralske standarden bedriften ønsker å ha. (Simons et al., 2000). Flere av disse negative sidene kommer jeg nærmere tilbake til under avsnittet knyttet til negative sider ved budsjettet.

#### **2.1.4 Interaktivt styringssystem**

«Formal information system that managers use to personally involve themselves in the decision activities of subordinates» (Simons et al., 2000, s. 767).

En viktig faktor ved det diagnostiske systemet er at ledelsen ikke trenger å kontinuerlig oppdatere systemet. Det kan by på utfordringer i markeder med høy konkurranse og raske endringer hvor basisen som lå til grunn når målene ble lagt har endret seg. Dette kalles strategisk usikkerhet, noe Simons (2000) definerer som:

«The emerging threats and opportunities that could invalidate the assumptions upon which the current business strategy is based» (s. 215).

I denne oppgaven er det meget relevant ettersom den raske endringen i oljeprisen i løpet av det siste året førte til et sjokk for oljenæringen. De ansattes evne til å innovative og kreative løsninger, samt sette fokus på de riktige områdene vil være viktig for hvordan bedriften håndterer usikkerhetene. Et styringssystem som legger til rette for det er derfor viktig, derav det interaktive styringssystemet. Ledelsen vil selv involvere seg i de deler av driften som er særlig utsatt for slik strategisk usikkerhet for å få hele organisasjonen til å fokusere på de områdene. På den måten kan ledelsen skape en dialog med ansatte knyttet til slike kritiske områder for å motvirke eventuelle negative effekter og dra nytte av mulighetene det kan tilby. Organisasjonen vil kunne tilpasse strategien til de endrede forutsetningene raskere, og som en

følge kunne øke sin egen reaksjonsevne. Organisatorisk læring blir dermed fremmet av et slik system (Simons et al., 2000).

Det er viktig å få med at et slik system ikke blir definert av spesifikasjonene knyttet til det tekniske designet. Interaktive styringssystem avhenger av hvordan ledelsen velger å bruke de ulike styringsverktøyene. En sjef som benytter seg av et interaktivt system på et område vil gå over all informasjon han eller hun har tilgjengelig fra de ulike styringsverktøyene. Videre vil sjefen få igang samtaler med de ansatte på området for å vise at dette er et fokus område og hvordan det alternativt kan gjøres. Dette tar mye tid for ledelsen og står dermed i sterk kontrast til diagnostiske systemer som er mer ledelse ved avvik. Neste del av kapitlet vil omhandle økonomistyringsens utvikling, med påfølgende utfordringer og debatter som har ført fram til de nyeste teoriene innenfor økonomistyring.

## 2.2 Økonomistyringens utvikling

Økonomistyring er ingen ny oppfinnelse, men har eksistert i en eller annen variant i flere hundre år. Allerede så tidlig som rundt år 1500 ble forløperen til det vi i dag kjenner som budsjett brukt av det offentlige. Det ble utviklet fra kameralregnskapet for å få økt kontroll over den offentlige pengeforvaltningen, både via budsjettkontroll og betalingskontroll (Monsen, 2005). Det tok betraktelig lenger tid for private foretak å benytte styringsverktøy i samme grad. Først omtrent 400 år senere, i begynnelsen av det 19-århundre begynte private foretak å benytte seg av budsjettet som styringsverktøy. James McKinsey, grunnleggeren av McKinsey, beskrev noe av viktigheten til budsjettet i 1922:

«Budgetary control... is urgently needed as the basis for centralized executive control and to coordinate the activities of functional departments» (Bogsnes, 2012, s. 4).

Utviklingen som fulgte den industrielle revolusjon hadde ført til så store bedrifter at administrasjon hadde blitt en fulltidsjobb (Monsen, 2005). Deretter fulgte en relativ lang periode med minimal utvikling innenfor økonomistyringsfeltet, før de amerikanske forskerne Johnson og Kaplan (1987) startet debatten «relevance lost» mot slutten av 1980-tallet. Som nevnt innledningsvis i dette kapitlet ble det reist kritikk mot mangelen på relevant, eller til og med feilaktig styringsinformasjon som de da eksisterende styringssystemene produserte til bedriftene. Til å begynne med var fokuset i debatten rettet mot at bedrifter ikke viste hva de tjente penger på, kalkylene var for enkle og misvisende. Dette la grunnlaget for ABC

(Activity Based Costing) kalkyler og andre lønnsomhetsanalyser (Bjørnenak, 2010). Kort oppsummert hadde tradisjonelle kalkyler i hovedsak tatt utgangspunkt i at indirekte kostnader skyltes produksjonsvolum. Kalkylene tok dermed ikke hensyn til andre faktorer som også var med å drive kostnadene, og kunne vise et feilaktig bilde av hvilke produkter som var lønnsomme. ABC-metoden var mer kompleks hvor ulike arbeidsoperasjoner i bedriften, kalt aktiviteter, ble inndelt i et kostnadshierarki basert på den faktoren som er kostnadsdriveren (Boye, Holm, og Heskestad, 2011). Dette gjorde det mulig for bedrifter å få økt innsikt i hvilke produkter som er lønnsomme, og hva som eventuelt gjør noen produkter ulønnsomme.

I begynnelsen av 1990-tallet videreutviklet debatten seg til å handle mer om prestasjonsmålingssystemer. Bjørnenak (2010) deler løsningene som kom i kjølevannet av denne debatten i tre deler; forslag til forbedring av finansielle prestasjonsmål, økt bruk av ikke-finansielle nøkkeltall og balansert målstyring. Det kom opp flere forslag til forbedring av de da eksisterende finansielle prestasjonsmålene, den mest kjente er nok EVA (Economic Value Added). Et like viktig punkt er de ikke finansielle nøkkeltallene som fikk økt oppslutning i perioden. Det var en idé om at andre faktorer enn kun regnskapstallene kunne gi indikasjoner på en bedrifts prestasjoner, spesielt områder knyttet til innovativitet og kreativitet (Bjørnenak, 2010). Det ble i denne perioden gjort flere forsøk på å lage et helhetlig prestasjonsmålings system, det var imidlertid et som økte i popularitet og som flere ser som et av de viktigste resultatene av debatten. Balansert målstyring ble introdusert av Kaplan og Norton (1992) under slagordet; «Measures that drive performance». Under delkapitlet alternative styringsverktøy vil jeg komme nærmere inn på balansert målstyring.

Det er verdt å merke seg at «Relevance Lost» debatten ikke handlet om kritikk av det tradisjonelle budsjettet i seg selv, men heller en kritikk av kalkylene og hvordan kravene til ekstern rapportering påvirket styringssystemet. Løsningsforslagene som kom ønsket å integrere budsjettet med nye styringsverktøy og kalkyler. I ettertid blusset det opp en ny debatt, denne var langt mer kritisk til budsjettet i seg selv og konsekvensene det førte med seg. Jeg vil nå gå igjennom ulike sider ved budsjettet, både hensikten og enkelte av utfordringene som kom opp under denne debatten. Denne påfølgende debatten med en sterk kritikk av budsjettet var med å legge grunnlaget for en ny retning innenfor økonomistyrings faget, nemlig Beyond Budgeting. Før vi kommer nærmere inn på denne ønsker jeg å gjennomgå både hensikten og noen av utfordringene ved det tradisjonelle budsjettet som styringssystem.

## 2.2.1 Kritikk av tradisjonell budsjettering

### 2.2.1.1 Mangelfull styringsinformasjon

Allerede under relevance lost debatten var en av de viktigste momentene den manglende, eller direkte feilaktige styringsinformasjonen styringsverktøy produserte. Denne kritikken ble nå rettet i enda større grad kun mot budsjettet. En sentral skikkelse i debatten, Wallander (1999), mente at mennesker kunne ha en utfordring med å tenke at framtiden ble annerledes enn fortiden. For bedrifter som benytter seg av budsjett blir framtiden ofte forklart med fortiden. Fokuset til bedrifter blir dermed liggende på fortiden, og kan medføre et direkte feilaktig informasjonsgrunnlag for ledelsen å ta gode avgjørelser på. Ledelses evne til å se trend brudd og omveltninger i markedet vil dermed være redusert. Unødig mye tid går med før man er i stand til å tilpasse seg og konkurransekraften blir som en følge svekket (Heskestad, 2014). Det er verdt å merke seg at denne kritikken kan sies å være mer gjeldende i dag enn når det først ble fremmet grunnet de raske endringene som finner sted, og den høye usikkerheten. En studie utførte av Eriksrud og McKeown (2010) støtter oppunder denne påstanden ved at hele 66,1 % i deres undersøkelse mente at budsjettet blir for raskt utdatert.

### 2.2.1.2 For høyt detaljeringsnivå

Videre har flere bedrifter en tanke om at budsjetter blir mer nøyaktige jo mer detaljert grunnlaget er, noe som skaper flere utfordringer (Heskestad, 2014). Ved å benytte seg av en høy detaljeringsgrad på budsjettene øker flere ledere usikkerheten i budsjettet. Dette skyldes at usikkerheten på et mer aggregert nivå er mindre enn på et mer detaljert nivå, noe som fører til økt sjans for feilkilder. Et annet viktig moment er at man kan komme i en posisjon der man «ser ikke skogen for alle trærne». Begravd i detaljer kan det bli utfordrende å ta et steg tilbake og se på de store linjene. Bedriftens strategi kan dermed havne i annen rekke, noe som ikke samsvarer med det Simons et al. (2000) beskriver som et godt helhetlig styringssystem.

Dette sammenfaller med en annen side av kritikken budsjettet har fått for å være for lite strategisk fokusert. Mens styret og toppledelsen arbeider med strategien, jobber resten av bedriften som vanlig ut fra rammene gitt i budsjettet relativt uberørt av strategien (Hope og Fraser, 2003a). Denne manglende koblingen mellom strategi og budsjettet støttes også av studier utført av Kaplan og Norton (2001). En studie som omhandlet bedrifter i Nord-Amerika fant derimot at budsjetter blir sett på som et viktig verktøy for å implementere strategiene til bedriftene (Libby og Lindsay, 2010). Flere bedrifter starter budsjettprosessene allerede tidlig på høsten. Det blir dermed en meget tidkrevende og ressurskrevende å utarbeide budsjettene som binder opp deler av organisasjonen fra å ha fokuset sitt på andre områder. Hope og Fraser

(2003g) påstår at så mye som 20-30 % av toppledelsens tid går med til budsjettarbeid. Sett i sammenheng med funnene fra Eriksrud og McKeown (2010) om at budsjetter blir for raskt utdatert, kan man stille spørsmål ved om bedrifter er tjent med å benytte et slik styringsverktøy.

### **2.2.1.3 Overforbruk av ressurser**

Tid, kapital og utstyr er knappe ressurser som bedrifter ønsker å maksimere nytten av. Ved budsjettprosesser fordeles dette over et år fram i tid, med varierende grad av mulighet for å endre det underveis ettersom behov endres. Som tidligere nevnt blir ofte fortiden brukt når planleggingen for det neste året blir utført. Dette medfører at ansatte vet at de bør bruke opp sine utdelte ressurser innenfor budsjettperioden, ellers risikerer de å få tildelt mindre ressurser året etter (Hansen, Otley, og Van der Stede, 2003). Endringer i omgivelsene som bør tilsi en endring i prioriteringene blir vanskelig siden systemet er lagt opp til at ressursene allerede er bundet opp. Uavhengig av verdiskapning har de ansatte et klart insentiv til å bruke opp sine tildelte midler innenfor perioden. Man kan blant annet se dette ved at flere IT- og konsultantselskaper har overraskende høy omsetning i desember og juni ettersom kundene ønsker å bruke opp sine halvårs- og helårsbudsjett (Heskestad, 2014). En annen side ved slakk i budsjettet er at det kan føre til økt bruk av frynsegoder, noe som er hyggelig for de som mottar godene. For eierne derimot er ikke det nødvendigvis det de ser for seg som optimal bruk av deres midler.

Fordel ved slakk i budsjetter er den økte fleksibiliteten det gir, som gir økt mulighet for å tilpasse seg endringer i markedssituasjon og gripe verdiskapende muligheter for bedriften. Om det skulle vise seg at det ikke noe å gå på i budsjettet, vil bedriften måtte utsette det som i utgangspunktet er verdiskapende aktiviteter som igjen kan medføre at de mister muligheten til å gjennomføre tiltaket (Heskestad, 2014). Budsjettet gir dermed ingen insentiver til åpenhet rundt ressursforbruket, fokuset blir å hindre at man får mindre ressurser neste år.

### **2.2.1.4 Mindre endringsvillige**

De store omveltningene, den raske teknologiske utviklingen og høy usikkerhet medfører flere utfordringer for budsjettet grunnet dets iboende rigide struktur (Hope og Fraser, 2003a). I dynamiske markeder med høy endringstakt vil det by på betraktelige utfordringer å greie å ha et tilpasset budsjett når det utarbeides kun en gang pr. år. Det faktum som tidligere ble trukket inn, at budsjetter fort blir utdatert, er med å gjøre bedrifter mindre endringsvillige. Budsjettet følger ikke bedriftens markeder og utfordringer, og eventuelle endringer vil ikke være mulige før neste budsjettprosess.



### **2.2.1.5 Budsjett og prestasjonsmåling**

Prestasjonsmåling kan gjennomføres på flere måter i bedrifter, og er gjerne todelt. På den ene siden er det ønskelig at det skal fungere motiverende for de ansatte og medføre best mulig prestasjoner. På den annen side er det en måte å kontrollere ansattes prestasjoner og motvirke unnasluntring. Å binde prestasjonsmål opp mot budsjettet kan medføre flere former for adferd enn det som opprinnelig var tiltenkt. Om ansatte og ledelse har mål som er satt ut fra budsjettet, gir det klare insentiver for «sandbagging» og «gaming» når budsjettet skal produseres. Det innebærer at de gir for små overslag på mulige inntekter for det kommende året, samtidig som de vil gi høyere overslag på kostnadene. De vil da skape en buffer for seg selv til å håndtere eventuelle uforutsette endringer samtidig som målene er lettere å oppnå (Hansen et al., 2003). Disse effektene blir forsterket om det er bonuser og gevinster knyttet opp mot prestasjonsmålene.

En annen utfordring med dette er hva slags motivasjon de ansatte og ledelsen har for å bedre resultatet etter bonusen er oppnådd, istedenfor å forsøke å sikre seg til neste år ved å utsette salg til neste budsjettperiode (Van der Stede, 2007). Denne utfordringen er med å danne grunnlaget for uttrykket «the annual performance trap» om budsjettet som blir brukt av flere sentrale kritikere av budsjettet (Hansen et al., 2003; Hope og Fraser, 2003a). Dette uttrykket brukes aktivt i kritikken av budsjettet og framhever utfordringer som oppstår som følge av at budsjettet er basert på det finansielle kalenderåret.

### **2.2.1.6 Interessekonflikt i budsjettet**

En sterk kritiker av budsjettet i Norge er Bogsnes (2012) som blant annet har framhevet det han mener er budsjettets iboende rollekonflikt i budsjettet. Det skyldes at tradisjonelle budsjett benyttes til mål, prognoser og ressursallokering i bedrifter. Disse tre forskjellige tingene blir dermed håndtert i en prosess og med et sett tall, nemlig budsjettet. Det er ikke uvanlig at det tradisjonelle budsjettet kan bli brukt til å sette operasjonelle eller finansielle mål som danner grunnlag for prestasjonsevalueringer og eventuelle bonuser. Det samme budsjettet kan gjerne brukes til prognoser som danner grunnlaget for beregning av finansiell kapasitet og forventede kontantstrømmer. Budsjettet er også en hjørnestein for ressursallokering i flere bedrifter. Disse koblingene i bedrifter som opererer i globale markeder som forandrer seg raskt, slik som olje og gass markedet, kan medføre svært alvorlige skade på bedriftene om det ikke blir håndtert på en god måte (Bogsnes, 2012). Svingningene, da spesielt nedgangen i oljeprisen gjennom det siste året er et godt eksempel på usikkerheten i enkelte markeder.

Det varierer hvor hard kritikken mot budsjettet er fra forskjellige aktører, noe man også kan se fra tidligere studier utført om økonomiske styringssystemer i Norge. Eriksrud og McKeown (2010) berører dette i sin masterutredning der det kommer fram at mange i norsk næringsliv er bevisst en del av kritikken mot budsjett, men at det ikke er nok til å velge bort budsjettet fullstendig. Kun et mindretall i deres undersøkelse, 19 %, har ingen budsjetter, er i ferd med å fjerne budsjetter eller overveier å slutte med budsjetter. Bogsnes (2012) fremhever et tankekors knyttet til dette ved å peke på den teknologiske utviklingen og globaliseringen som har funnet sted de siste hundre år. Usikkerheten har økt, det blir mer utfordrende å planlegge, samtidig som Norge befinner seg i en kunnskapsøkonomi. Kunnskapsøkonomien innebærer at de ansatte er bedriftenes viktigste aktiva, samtidig som de går hjem hver dag og bedriftene ikke kan vite om de kommer tilbake neste dag (Bogsnes, 2012).

### 2.2.2 Beyond Budgeting

Som et resultat av motstand mot budsjett som styringssystem vokste retningen Beyond Budgeting fram. Motstanden mot budsjettet startet imidlertid før Relevance-Lost debatten, selv om den ikke fikk like mye oppmerksomhet før for 10-15 år siden (Bjørnenak, 2010). I 1970 tok Jan Wallander over som direktør i den Svenska Handelsbanken, en bank med store utfordringer. De hadde utfordringer med myndighetene og slet med lav fortjeneste. Wallander satte i verk flere drastiske tiltak for å håndtere utfordringene som å desentralisere organisasjonen og avskaffe budsjettet (Wallander, 1999).

Dette fikk lite oppmerksomhet før Wallander gav ut boken «budgetet – et unödigt ont» i 1994 om hvordan Svenska Handelsbanken hadde avskaffet budsjettet. Oppmerksomheten ble ikke mindre av at Svenska Handelsbanken kunne vise til meget gode resultater. De hadde hatt avkastning på egenkapitalen over gjennomsnittet for bransjen siden 1972 og en kostnadseffektivitet som var mer enn 25 prosent bedre enn gjennomsnittet i bransjen i perioden (Bjørnenak, 2010). Wallander regnes derfor gjerne som en av gründerne bak Beyond Budgeting retningen. Det er verdt å merke seg at noe av det Wallander la vekt på var å «keep it simple», altså unngå avanserte målstyring (Bogsnes, 2010). I 1995 fulgte petrokjemiselskapet Borealis, som den gang var eid av Statoil, opp med å avskaffe det tradisjonelle budsjettet (Bogsnes, 2012). Bogsnes arbeidet i Borelias på dette tidspunktet, og arbeider i dag i Statoil hvor han blant annet var med å implementere Beyond Budgeting. Som formann i Beyond Budgeting Round Table kan han sies å være en av foregangsmennene for Beyond Budgeting i Norge.

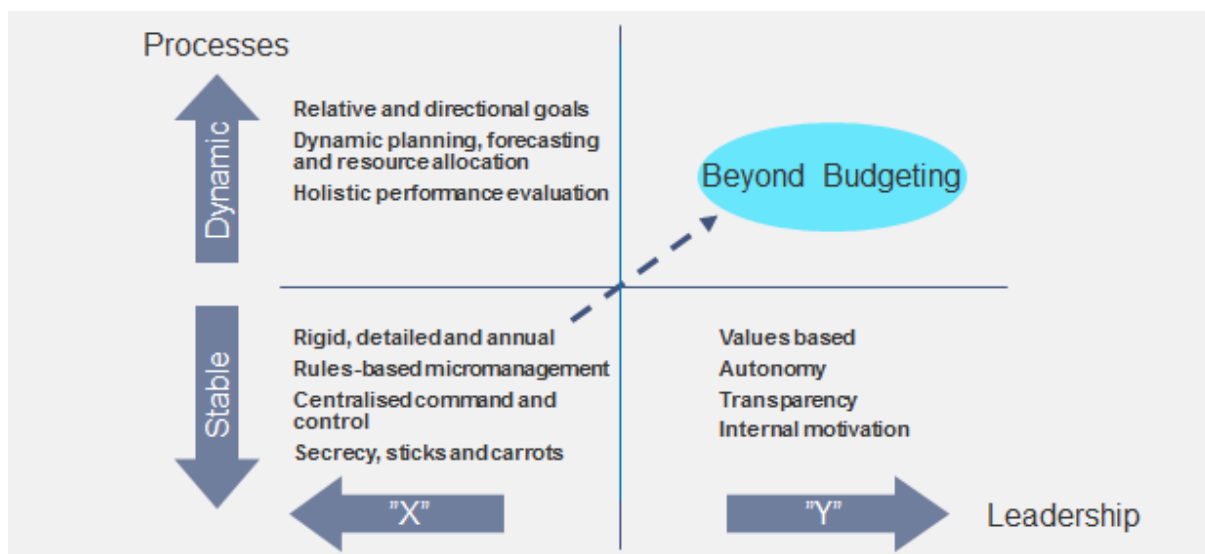
Så langt høres det kanskje ut som om hovedbudskapet til Beyond Budgeting er å fjerne budsjettet. Det er imidlertid ikke tilfellet. Beyond Budgeting har utviklet seg til å bli en egen retning innenfor økonomistyringsfaget og kan beskrives som en filosofi eller teori for hvordan man ønsker å lede en organisasjon. Dette kan oppfattes som noe uklart, så det kan derfor være greit å benytte seg av en beskrivelse bbrt.org selv benytter:

«Beyond Budgeting means beyond command-and-control toward a management model that is more empowered and adaptive.» (bbrt.org, 2015)

Med «command and control» menes her en hierarkisk ledelsesform preget av kontroll, som det tradisjonelle budsjettet støtter opp under. Ledelsesformen man ønsker å bevege seg bort fra har liten grad av tillit til sine ansatte, preget av et stort kontrollerings behov. Innenfor Beyond Budgeting retningen benyttes gjerne McGregor (1960) positive og negative menneskesyn, eller X- og Y ledelse for å beskrive denne forskjellen (Bogsnes, 2012). Ved X-ledelse har lederen et grunnleggende forhold preget av mistillit til sine undersåtter. Hun finner det derfor nødvendig med en høy grad av kontroll og mikroledelse. Ved Y-ledelse har lederen et annet, mer positivt menneskesyn preget av tillit til menneskene rundt seg. Som en følge vil ikke denne lederen ha samme behov for å kontrollere alle små detaljer, men vil i større grad stole på sine undersåtter til å gjøre en god jobb. Bogsnes (2012) peker på at bedrifter har ansatte som fortjener tillit i forskjellig grad, men peker på at flertallet er til å stole på. Ut fra dette stiller han spørsmålsteget ved om mindretallet i en bedrift bør få avgjøre form for lederskap som praktiseres, spesielt ettersom lederskap er viktig for å få fram potensialet i en bedrift. Praktisk vil dette gjennomføres ved å ha en desentralisert struktur hvor beslutningsmyndigheten ligger på lavere nivå i organisasjonen hvor arbeidet utføres.

En annen viktig side ved Beyond Budgeting er knyttet om mot bedrifters styringsprosesser. Det er her budsjettet, og da spesielt kritikken av budsjettet, kommer inn. Styringsprosesser deles inn mellom stabile eller dynamiske system. Stabile system er gjerne rigide, låst til det finansielle kalenderåret og utfordrende å tilpasse til raskt endrede omgivelser. Dynamiske system er på andre siden preget av dynamisk planlegging, prognoser og ressursfordeling (Bogsnes, 2012). Bogsnes (2012) peker på hvordan styringsprosesser og lederskap henger sammen, selv om dette ikke blir tatt hensyn til i flere bedrifter. I Beyond Budgeting ønsker man derfor å skape konsistens mellom ledelsesprinsipper og styringsprosesser som vist i figur 2.

## We must change both processes and leadership



Figur 2 Styringsprosesser og lederskapsprinsipper (Bogsnes, 2012)

De fire kvadratene viser ulike kombinasjoner av styringsprosesser og lederskapsprinsipper som kan kombineres. I den første med stabile prosesser, med en organisasjon inspirert av X-lederskap vil det være rigide og detaljerte system bundet opp mot det finansielle kalenderåret. Den utøvende ledelsen vil være preget av kontroll og mikroledelse, hvor beslutningsmyndigheten er sentralisert. I neste kvadrant med samme styringsprosesser men med Y-lederskap vil organisasjonen være mer preget av åpenhet og indre motivasjon. Bogsnes (2013) tar her fram utfordringen som ligger i å sørge for at styringsprosessene og lederskapsprinsippene i stemmer overens. Lederskapsprinsippene legger opp til tillit og desentralisert struktur med beslutningsmyndighet på lavere nivå for å få det maksimale ut av den enkelte ansatte. Styringsprosessene sin side legger fortsatt opp til sentralisert struktur med rigide system. Eksempelvis kan det virke mot sin hensikt å snakke om hvor mye man stoler på sine ansatte samtidig som man finstyrer dem, med eksempelvis detaljerte reisebudsjett (Bogsnes, 2012).

I tredje kvadrant med X-preget lederskap, med dynamiske styringsprosesser blir det andre utfordringer. Styringsprosessene vil legge opp til mer dynamisk planlegging og økt bruk av relative KPI'er. Med relative KPI'er, eller mål, ønsker man å benytte mer sammenligning med eksempelvis andre enheter for å unngå uønskede effekter med faste mål. Ledelsesprinsippene vil på den annen side legge opp til mistillit. Detaljerte stillingsbeskrivelser om omfattende

prosedyrer vil kunne legge klare begrensinger på potensialet til organisasjonens medlemmer. Den siste kvadranten som benytter dynamisk styringsprosesser og Y-lederskap preget av tillit til sine ansatte for å få det beste ut av den enkelte er løsning Beyond Budgeting ønsker å oppnå. Ved en slik kobling ønsker man å unngå flere av de negative sidene ved rigide styringsprosesser og vær i stand til å raskere tilpasse seg i en dynamisk verden (Bogsnes, 2012).

Oppstarten av Beyond Budgeting kan sies å stamme fra Skandinavia, noe som skiller den klart ut fra mye annen teori innenfor økonomistyringsfaget hvor det tradisjonelt er de større amerikanske institusjonene som har utarbeidet dem (Bjørnenak, 2014). De engelske forskerne Hope og Fraser (2003a) fikk opp øynene for denne nye retningen innenfor økonomistyringsfaget og startet med å kartlegge hva som kjennetegnet bedrifter som benyttet seg av et budsjettløst system. Ettersom dette ønske om å fjerne det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy hadde kommet fra bedriftene selv og ikke fra akademia, var det flere forskjeller på hvordan bedriftene hadde valgt å gjøre det. Hope og Fraser fikk samlet de prinsippene de mente kjennetegnet Beyond Budgeting og var med å grunnlegge Beyond Budgeting Round Table i 1998 (Bogsnes, 2012). Beyond Budgeting Round Table (BBRT) er et nettverk av bedrifter og akademikere som arbeider med å spre Beyond Budgeting og forske på området.

## The Beyond Budgeting principles

Change in leadership	Change in processes
1. <b>Values</b> - Govern through a few clear values, goals and boundaries, <b>not detailed rules and budgets</b>	7. <b>Goals</b> - Set relative goals for continuous improvement, <b>don't negotiate fixed performance contracts</b>
2. <b>Performance</b> - Create a high performance climate based on relative success, <b>not on meeting fixed targets</b>	8. <b>Rewards</b> - Reward shared success based on relative performance, <b>not on meeting fixed targets</b>
3. <b>Transparency</b> - Promote open information for self management, <b>don't restrict it hierarchically</b>	9. <b>Planning</b> - Make planning a continuous and inclusive process, <b>not a top-down annual event</b>
4. <b>Organization</b> - Organize as a network of lean, accountable teams, <b>not around centralized functions</b>	10. <b>Coordination</b> - Coordinate interactions dynamically, <b>not through annual planning cycles</b>
5. <b>Autonomy</b> - Give teams the freedom and capability to act; <b>don't micro-manage them</b>	11. <b>Resources</b> - Make resources available as needed, <b>not through annual budget allocations</b>
6. <b>Customers</b> - Focus everyone on improving customer outcomes, <b>not on hierarchical relationships</b>	12. <b>Controls</b> - Base controls on relative indicators and trends, <b>not on variances against plan</b>

Figur 3 Beyond Budgeting prinsippene (Bogsnes, 2012)

De tolv Beyond Budgeting prinsippene viser områder som er sentrale for å kunne innføre Beyond Budgeting. Disse prinsippene kan deles inn i to grupper, endringer i lederskap og endringer i styringsprosesser - dette igjen henger sammen med figur 2. Det er verdt å merke seg at man i Beyond Budgeting fokuserer mer på hvordan man utøver ledelse og hvordan samhandling mellom nivåene i organisasjonen er enn hvilke styringsverktøy som skal erstatte budsjettet (Bjørnenak, 2010).

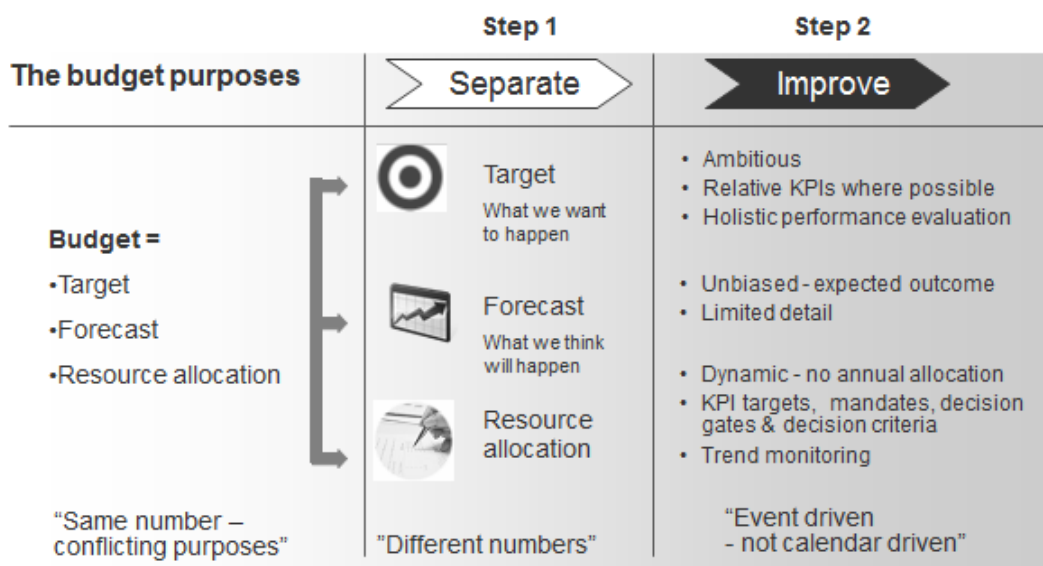
I praksis er det relativt stor forskjell på hvordan Beyond Budgeting bedrifter velger å løse utfordringer knyttet til styringssystemer. En av pionerne, Jan Wallander i den Svenska Handelsbanken, valgte en løsning der fokuset var å holde det enklest mulig og unngå komplekse målstyringsløsninger som alternativ til budsjettet. De startet med relativ prestasjonsmåling og en langsiktig bonusavtale for de ansatte. Relativ prestasjonsmåling framfor faste mål innebærer eksempelvis å sammenligne avdelinger mot hverandre. Svenska Handelsbanken benyttet blant annet kostnadssammenligninger mellom forskjellige enheter over tid. Langsiktige bonusavtaler ble benyttet for å oppmuntre de ansatte til å føle økt eierskap til selskapet og tenke mer langsiktig når de jobber. Dette har fungert godt for Svenska Handelsbanken som har levert gode resultater sammenlignet med næringen for øvrig siden de innførte systemet i 1972 (Wallander, 1999).

Borealis valgte en annen framgangsmåte da de gikk over til budsjettløst system. De satte sammen flere ulike styringsverktøy som målstyring, ABC, rullerende prognoser og investeringsanalyser for prioriteringer mellom ulike alternativer. Denne løsningen var mer avansert, og medfører dermed fort en høyere grad av kompleksitet (Bjørnenak, 2010). Statoil som gikk over til et budsjettløst system i 2005, valgte en relativ lik tilnærming som Borealis. De benytter blant annet balansert målstyring, som de kaller ambition to action, med kritiske prestasjonsindikatorer (KPI) (Bjørnenak, 2010). En viktig del av Beyond Budgeting for Statoil var å bli mer dynamiske slik at de bedre kunne håndtere svingninger i markedet, og dermed unngå «den årlige budsjettfellen» (Bogsnes, 2012).

Et annet viktig moment var å skille mål, prognose og ressursallokering grunnet rollekonflikten man får ved å benytte et system til alle disse områdene (Bogsnes, 2012). Innenfor det tradisjonelle budsjettet benyttes det til alle disse tre områdene. Målsettinger settes for at de skal virke motiverende og de ansatte skal ha noe å strekke seg etter. I budsjettet settes faste mål som avdelinger og ansatte måles opp mot, gjerne med bonus og insentivsystemer bundet opp mot disse målene. Samtidig er en viktig rolle til det tradisjonelle budsjettet å si noe om

hvordan man forventer at fremtiden vil se ut, uttrykt via det finansielle kalenderåret. Mål skal dermed på den ene siden være offensive og ambisiøse for å virke motiverende, samtidig som det skal gi et reelt bilde av hvordan man faktisk forventer at fremtiden vil se ut noe som er en klar rollekonflikt (Bogsnes, 2012). Det tredje området er å benytte budsjettet til å fordele ressurser i organisasjonen ut fra hvor det er behov når budsjettet settes. Sett i sammenheng med de to andre områdene kan det by på utfordringer når man skal forsøke å finne ut av den forventede kontantstrømmen for å avklare den finansielle kapasiteten til bedriften. Når selgere blir bedt om komme med forventet salg for neste år, så vet de at dette tallet også kommer til å være prognosen og målsettingene de blir målt opp mot. De får dermed insentiver for å gi et lavt mål for at det skal være større sannsynlighet for at de når målet sitt, og eventuelle bonuser (Bogsnes, 2012).

## Solving a serious budget conflict



Figur 4 Løsning på en seriøs budsjett konflikt (Bogsnes, 2012)

For å løse denne utfordringen foreslår Bogsnes (2012) å benytte ulike systemer som vist i figur 4. Dette gjøres da i en stegvis prosess hvor man først skiller de tre formålene ulike systemer og tall. Man vil da fjerne flere av de iboende rollekonfliktene som befinner seg i et budsjett som blir benyttet til alle disse formålene. Videre vil man kunne fokusere på å forbedre hver av de ulike systemene som vil være en kontinuerlig prosess. Målene som settes vil kunne være offensive, samtidig som man ønsker å bruke relative KPI'er for å måle den

reelle effekten av innsatsen til organisasjonens medlemmer. Her ønsker man også å strekke seg mot å benytte holistisk prestasjonsevaluering for å få med helheten av ansattes innsats. Prognosene vil ikke være påvirket av de andre formålene i samme grad, og vil kunne vise et langt mer reelt bilde av hva man kan forvente seg framover. Her bør man forsøke å holde detaljeringsgraden på et lavt nivå for å unngå å ta med seg utfordringer fra budsjettet videre. Ressursallokeringen på sin side vil kunne være langt mer dynamisk og kunne tilpasses endrede markedssituasjoner. Bogsnes (2012) beskriver det som «at banken er alltid åpen» slik at bedriften kan være mer dynamisk og ta hensyn til muligheter og utfordringer.

Det er flere store norske foretak som har latt seg inspirere av disse selskapene og endret sine styringssystem. Noen har tatt ut deler de delene av Beyond Budgeting, mens andre har valgt å gå helt over til et budsjettløst system. Alle disse ulike sammensetningene har ført til at det varierer hva slags styringsverktøy ulike bedrifter har valgt å benytte seg av. Nedfor vil de vanligste alternative styringsverktøyene bli gjennomgått.

### **2.2.3 Alternative styringsverktøy**

#### **2.2.3.1 Balansert Målstyring**

Som et svar på «Relevance Lost» debatten på slutten av 1980-tallet kom det flere alternative styringsverktøy. En av de mest populære er balansert målstyring som Kaplan og Norton (1992) introduserte i 1992. Dette har også blitt kåret til en av de mest innflytelsesrike ledelses idéene de siste 75 årene (Sibbet, 1997). De oppdaget at det var så mye fokus på kortsiktige finansielle data, at andre områder som støttet langsiktig verdiskapning ikke fikk tilstrekkelig fokus. Som en følge evnet ikke bedrifter å få et tilstrekkelig langsiktig fokus, og gikk glipp av potensiell verdiskapning (Horngren et al., 2012). Løsningen som ble presentert i balansert målstyring var en balanse mellom finansielle og ikke-finansielle perspektiv som ville føre til økt lønnsomhet på sikt. Dette var med andre ord et målstyringsverktøy som skulle hjelpe ledelsen å nå bedriftens strategi og visjoner (Kaplan og Atkinson, 1998). Man ønsket å omgjøre bedriftens strategi til prestasjonsmålene, ettersom en grunnleggende tanke i dette verktøyet er at «man får hva man måler» (Kaplan og Norton, 1992).

Balansert målstyring besto opprinnelig av de fire dimensjonene finansielt perspektiv, kunde perspektiv, interne forretningsområder perspektiv og læring og vekst perspektiv (Horngren et al., 2012). Disse dimensjonene er ikke gjensidig utelukkende, men har til hensikt å utfylle hverandre for å gi en mer helhetlig rapportering av bedriftens evne til å nå strategiene.



Brukere av balansert målstyring kan også velge å bruke andre perspektiv om de skulle ønske dette, eksempelvis HMS som Statoil (Bogsnes, 2012). Koblingene mellom de ulike dimensjonene medfører en forventning om at en forbedring i en av dimensjonene vil medføre en forbedring hos de andre dimensjonene (Hoque, Nørreklit, Nørreklit, Mitchell, og Bjørnenak, 2012). Eksempelvis om tilbakemeldingene fra kunde perspektivet forbedres vil dette få utslag i økt salg som igjen vil synes i de finansielle tallene på sikt.

Et viktig moment i balansert målstyring er «Key Performance Indicators» (KPI) som er indikatorene som skal bli målt i balansert målstyring. En utfordring med balansert målstyring er at det fort kan bli veldig mange kritiske prestasjonsindikatorer og man kan gå i en kompleksitets felle (Bjørnenak, 2010). «Kjekt å ha», eller måle, kan videre bidra til å øke kompleksiteten om indikatorer man ikke absolutt trenger blir med fordi de er kjekke å ha med i tilfelle. Dette kan være med å gjøre det til en utfordring for de ansatte å «se skogen for alle trærne» (Bjørnenak: 2014).

### **2.2.3.2 Prognoser**

I bransjer med høy usikkerhet kan prognoser være et styringsverktøy som er verdt å vurdere. Det kalles også løpende prognoser, løpende budsjett, kontinuerlig budsjett, eller rullerende budsjett, men i denne oppgaven vil benevning prognoser bli brukt for ikke å blande med det tradisjonelle budsjettet. Prognoser er et estimat på fremtiden for å vise den forventede utviklingen (Hoff og Bragelien, 2009). De skal kun inkludere de viktigste variablene og være mindre detaljerte enn budsjettet. På den måten skal de være mindre tidkrevende å utarbeide.

Det varierer hvor ofte bedrifter velger å oppdatere prognosene, her vil flere faktorer som blant annet usikkerhet i markedet spille inn. I perioder med mye svingninger og økt usikkerhet vil behovet for riktige prognoser øke og oppdateringstakten blir høyere. Hvor lang periode framover som skal estimeres er i følge Hope og Fraser (2003) ofte fire-fem kvartaler fram. Dette kan imidlertid variere og det finnes flere ulike løsninger på prognoser i forskjellige virksomheter. Et sentralt moment ved prognoser er at ved å redusere hvor langt framover det skal estimeres, reduserer man også usikkerheten knyttet til prognosene. Dette kommer av at det er enklere å si hva som skjer om kort tid enn om lang tid (Horngren et al., 2012).

Som vist under Beyond Budgeting skiller Bogsnes (2012) ut prognoser i et eget verktøy. Det vises til en viktig hensikt med prognoser som er å vise om man er på riktig vei, ikke om man treffer på prognosene. Hensikten er å treffe på målene, og at prognosene skal kunne vise om

man beveger seg i den retningen man ønsker. Om det da er dårlige prognoser ønsker man at de skal komme tidsnok slik at bedriften har mulighet til å respondere på det (Bogsnes, 2012). Ved at prognoser oppdateres jevnlig har de en annen evne enn tradisjonelle budsjett til å komme med relevant og tidskritisk informasjon før det tradisjonelle budsjettet. For denne oppgaven er dette derfor et meget relevant styringsverktøy grunnet fokuset på framtiden.

### 2.2.3.3 Benchmarking

En type styringsverktøy som har fått økt oppmerksomhet som en følge av Beyond Budgeting er benchmarking. Horngren et al. (2012) definerer benchmarking som:

«The continuous process of comparing the levels of performance in producing products and services and executing activities against the best levels of performance in competing companies or in companies having similar processes» (s. 266).

Ved å benytte seg av benchmarking som styringsverktøy vil man kunne fjerne ukontrollerbar usikkerhet fra bedømmelse av hvordan en bedrift, divisjon eller avdeling gjør det. Grunnen til dette er at fokuset da ligger på hvordan bedriften gjør det i forhold til bransjen, og ikke kun de finansielle tallene som tradisjonelt har vært vanlig. I for eksempel oljesektoren kan dette være en stor fordel for eiere og ledelse grunnet svingningene i oljeprisen som vil være avgjørende for resultatet.



Figur 5 Oljeprisutvikling nordsjøolje siste 3 år (e24.no, 2015)

Ved å benchmarke mot andre aktører i bransjen, eller lignende avdelinger, får eierne og ledelsen et helt annet utgangspunkt for å kunne bedømme bedriftens og avdelingens prestasjoner. Et simulert eksempel vil være om et oljeserviceselskap har økt omsetningen med 15 %, noe som er over målet på 10 %. Slik sett ser det bra ut, men om markedet har vokst med 30 % har bedriften redusert sin prosentvise markedsandel. Ved å benytte et relativt prestasjonsmål som å være blant de 25 % med best avkastning på egenkapital i bransjen eller blant de 20 % med høyest prosentvise resultat av omsetning vil slike ukontrollerbare faktorer som oljeprisen ikke være avgjørende for bedømmelsen av selskapet.

#### **2.2.3.4 Kritikk av alternative styringsverktøy**

Debatten knyttet til styringssystemer og økonomiske styringsverktøy som har gått over flere runder har vært med å føre til at flere foretak har valgt å gå over til mer avanserte økonomistyringssystemer. Disse styringssystemene medfører ikke nødvendigvis mindre utfordringer eller er en bedre løsning for bedriftene om de ikke er bevisst på nye utfordringer som kommer med disse styringssystemene. Dette gjelder også styringsverktøyene som er nevnt i denne oppgaven, eller en versjon av dem.

Mer avanserte økonomistyringssystemer medfører fort også en høyere grad av kompleksitet og man kan havne i kompleksitetsfellen (Bjørnenak, 2014). I en større norsk virksomhet kom det fram at controllerne ikke så på de rullerende prognosene som de opprinnelig er tiltenkt. I utgangspunktet skulle prognosene være «*et aggregert estimat på et mindre sett av utvalgte parametre*» (Bjørnenak, 2014:18). I realiteten ble det oppfattet av controllerne som budsjetter fire ganger i året. En viktig årsak til dette var at avvik måtte forklares, det ble etterspurt mer detaljer noe ikke controllerne hadde svar på. Detaljeringsgraden økte derfor, som medførte en oppfatning av redusert kvalitet og mangedobling av arbeidet (Bjørnenak, 2014).

Universalfellen er et annet eksempel på utfordringer med styringssystemer Bjørnenak (2014) mener man må være bevisst på. Det innebærer at et styringsverktøy ikke nødvendigvis er det riktige for alle deler av en bedrift grunnet at man driver med forskjellige ting og i enda større grad mellom ulike bedrifter og bransjer. Å kunne tilpasse styringssystemer til virksomheter, istedenfor at virksomheter skal tilpasse seg styringssystemer er derfor meget viktig.

### 2.3 Endringsledelse (Endring og kultur)

Som en følge av beslutningsinformasjonen som blir tilgjengelig gjennom ulike styringssystemer, vil beslutningstakerne i organisasjoner nødvendigvis fatte de avgjørelsene de mener er best. Dette kan få flere utslag avhengig av omfanget og alvorlighetsgraden av beslutningene. Hvordan styringssystemene legger til rette for endringer som følge av informasjonen som innhentes varierer, samtidig som den praktiske ledelsen til ulike organisasjoner vil ha mye å si.

Det er mye ulik forskning knyttet til endringsledelse, hvor anbefalinger kan sprike en hel del. Hennestad (2009) beskriver tre ulike former, eller syn, på endringer som er brukt i endringslitteraturen. Først har man planlagt endring, eller diskontinuerlig endring. Lewin (1947) lagde en modell bestående av tre steg (tine, flytte, fryse) som han mente at all endring i organisasjoner og grupper måtte igjennom. Disse stegene danner grunnlaget for det meste av modeller innenfor planlagt endring og er en av de mer kjente innenfor endringsledelse. Lewin (1947) tar her utgangspunkt i at organisasjoner over tid utvikler et momentum han beskrev som «kvasistasjonært ekvilibrium» før de tidvis avbrytes av relativt brå skift (Hennestad, 2009). Flere organisasjoner innenfor olje og gass bransjen har i løpet av det siste året kommet inn i fasen av brå skift grunnet den kraftige og brå nedgangen i oljeprisen.

Den andre formen for endring er kontinuerlig endring. Denne forskningslitteraturen mener at organisasjoner gjennomgår kontinuerlig endring, og avviker derfor fra den konvensjonelle grunnantagelsen at organisasjon er stabilitet (Hennestad, 2009). Enkelte styringssystemer og ledelsesmodeller ønsker å oppmuntre ansatte til kontinuerlig endring. Mer dynamiske styringssystemer og ledelsesmodeller som Beyond Budgeting vil kunne medføre økt endringstakt grunnet økt antall tilbakemeldinger og høyere grad av fleksibilitet.

Den tredje formen for endring er endring som terskelsituasjon. Hennestad (2009) beskriver slike liminelle (latinsk limen betyr grense) situasjoner som «uavklarte, mangetydige og frustrerende samtidig som de innebærer store kreative muligheter» (Hennestad, 2009, s. 36). Dette uttrykket er i utgangspunktet trukket inn i endringslitteraturen for å forklare situasjoner der man befinner seg midt imellom. Eksempelvis temporær arbeidskraft og konsulenter situasjon i organisasjoner (Hennestad, 2009).

Alle disse formene belyser forskjellige sider ved endringer i organisasjoner, og kan dermed belyse forskjellige former for utfordringer som kan oppstå i en endringssituasjon. Selv om ledelsen har visjoner for hvordan de ønsker bedriften skal se ut, kan prosessen fram dit være

preget av store omveltninger med påfølgende frustrasjon og forvirring. Det er verdt å merke seg at dette er normalt i en slik situasjon siden rammene endrer seg. Samtidig åpner det for kreativitet ettersom ansatte blir villig til å se roller og relasjoner på nye måter (Hennestad, Revang, og Strønen, 2012).

Ulike former for lederskap vil som nevnt påvirke hvordan endringssituasjoner påvirker organisasjonen. Dette kan igjen sees i sammenheng med McGregor (1960) X- og Y-ledelse teorier blitt brukt for å beskrive forskjellige måter å få mest mulig ut av sine ansatte. Teorien bygger på hva slags menneskesyn man har og hvordan man ser sine ansatte. Teori X mener at arbeide er et unødig onde, som derfor må kontrolleres, etterprøves og overvåkes. Teori Y er i motsatt ende av skalaen og mener at arbeid er naturlig. Medarbeidere ønsker derfor mer ansvar, utfordringer og selvkontroll (Bogsnes, 2012).

Knyttet opp mot endringsledelse vil disse to ledelsesmetodene medføre helt forskjellig tilnærming til endringshåndteringen for ledelsen. Ved en Y-teori form for ledelse vil de ansatte selv kunne ta ansvar for endringer. I beste fall vil ikke en brå endring være nødvendig ettersom de ansatte har tilpasset seg gradvis og håndtert utfordringer før en endring blir tvunget fram som en nødvendighet. Med teori X-ledelse vil ikke dette være tilfellet, hvor den manglende tilliten vil kunne forsterke en potensiell konflikt. Dette er imidlertid en forenkling og vil ikke kunne generaliseres til enhver bedrift som fasiten.

### 3 Metode

I dette kapitlet vil jeg komme nærmere inn på hva slags vitenskapelig metode som er lagt til grunn for oppgaven. Til å starte med beskrives valg av forskningsdesign, før jeg videre fokuserer på datainnsamling og analysen. Avslutningsvis vil kapitlet omhandle en evaluering av datamaterialet knyttet til reliabilitet og validitet.

#### 3.1 Forskningsdesign

Vitenskapelig metode blir av Zikmund, Babin, Carr, og Griffin (2010, s. 7) beskrevet som; «The way researchers go about using knowledge and evidence to reach objective conclusions about the real world». Det er derfor en viktig del av oppgaven for å kunne belyse oppgavens problemstilling, og dermed gi en innsikt i hvordan utfordringer knyttet til styringssystemer håndteres i virkeligheten. For å kunne gjøre dette er det nødvendig å utarbeide en hovedplan kalt forskningsdesign. En slik hovedplan vil inneholde spesifikasjoner av nødvendige metoder og prosedyrer for datainnsamlingen og analyse av informasjonen som anses som relevant (Zikmund et al., 2010, s. 66).

Forskning deles i hovedsak inn i tre forskjellige typer design; eksplorativ, deskriptiv og kausal forskningsdesign (Gripsrud, Silkoset, og Olsson, 2010). Det er mulig at samme forskningsprosjekt har forskjellige formål og består av en kombinasjon av disse tre, som for eksempel eksplorativ og kausal. Videre vil det følge en kort oversikt over kjennetegn ved disse tre typene design og hva som er lagt til grunn for denne oppgaven.

Eksplorativt design, eller utforskende design, benyttes for å belyse uklare situasjoner eller avdekke mulige forretnings muligheter (Zikmund et al., 2010). Det er gjerne saksområder med begrenset forskning som man ønsker å avdekke mer informasjon om. Den primære hensikten med forskningen er da å utforske et tema nærmere og forsøke å få nye innsikter til et fenomen. Dette innebærer at eksplorativt design ikke har til hensikt å komme med konkluderende svar på en spesiell handlemåte, men brukes gjerne innledningsvis for å muliggjøre mer dyptgående studier på et senere tidspunkt (Gripsrud et al., 2010).

Deskriptivt design, eller beskrivende design, har som hensikt å beskrive en situasjon innenfor et bestemt område. Ved å benytte spørsmål om hvem, hva, når, hvor og hvordan ønsker man å «tegne et bilde» av en gitt situasjon (Zikmund et al., 2010, s. 55). I forhold til eksplorativt

design benyttes deskriptivt design når forskeren har mer oversikt over situasjonen eller fenomenet man ønsker å forske på (Gripsrud et al., 2010).

Kausal design, eller forklarende design, har som formål å finne mulige årsak-virkning sammenhenger. Vanligvis har forskeren god forståelse av situasjonen eller fenomenet som blir forsket på når det benyttes kausal design. Dette er med andre ord en form for eksperiment med eksempelvis en uavhengig variabel (X), som er årsaken til en avhengig variabel (Y), gitt noen rammebetingelser (Z) hvor man forsker på om det er samvariasjon mellom variablene (Gripsrud et al., 2010). Disse tre formene forskningsdesign kan beskrives som bygge klosser, hvor eksplorativt design danner grunnlaget, før man bygger videre med deskriptivt design og avslutter med kausalt design (Zikmund et al., 2010).

Ved valg av forskningsdesign vil problemstilling og formål med studien være avgjørende. Formålet med denne oppgaven er å studere styringssystemers rolle i nedgangstider innen for en bransje, blant ulike aktører. Denne utredningen vil være en blanding av eksplorativ og deskriptiv art, selv om hovedfokuset klart vil være av eksplorativ art. Som en følge har ikke denne utredningen til hensikt å kunne dra egne slutninger, men heller legge til rette for videre forskning på området. En fordel med denne formen forskning er at den er fleksibel og tillater korrigeringer om nødvendig grunnet ny kunnskap (Zikmund et al., 2010).

Det er flere muligheter innenfor eksplorativ forskning, som i hovedsak kan deles inn i de fire kategoriene; tidligere forskning, pilot studier, case studier og erfaringsundersøkelser (Zikmund et al., 2010, s. 64). Etersom problemstillingen handler om «hvordan» eller «hvorfor» har jeg valgt å benytte meg av case studier som passer godt for å kunne studere slike spørsmål. Case studier gir mulighet til å hente inn grundig og detaljert informasjon om et relativt begrenset fagområde, samtidig kan det bidra til at man finner ny informasjon som man ikke var klar over på forhånd (Gripsrud et al., 2010). Det er verdt å merke seg at case studier har fått økt utbredelse blant økonomistyringsstudier, ettersom dette blir regnet som en egnet forskningsmetode for flere slike studier (Ryan, Scapens, og Theobald, 2002).

Case studier blir av Zikmund et al. (2010) beskrevet som «the documented history of a particular person, group, organization, or event» (Zikmund et al., 2010, s. 140). I denne oppgaven er hovedfokuset rettet mot en bestemt hendelse, nemlig nedgangen innenfor oljesektoren. Jeg har valgt å gå ut til flere aktører innenfor bransjen, noe som innebærer at oppgaven består av flere ulike case. Dette er gjort for å kunne belyse problemstillingen fra flere sider, og vurdere hvordan ulike styringssystemer reagerer på nedgangen. Et slikt

forskningsdesign er også mulig innenfor de begrensede tids- og ressursrammene som er tilgjengelig innenfor en masterutredning. Samtidig kan det åpne for videre forskning på området ved å avdekke aktuelle utfordringer bedriftene har på området.

Undersøkelsene vil bli utført over et begrenset tidsrom, og omhandler en aktuell hendelse bedriftene befinner seg i nå. Utredningens tidsavgrensning støtter også opp om å benytte en slik form for tversnittundersøkelse (Jacobsen, 2005). Samtidig omhandler deler av forskningsspørsmålet hendelser som har skjedd tidligere, og baserer seg i så måte på respondentenes evne til å huske tidligere inntrufne forhold. Ved å spørre respondentene om tidligere inntrufne forhold benyttes også retrospektivt design (Jacobsen, 2005). Oppgaven benytter dermed en tversnittundersøkelse, med innsalg av retrospektivt design.

### **3.2 Datainnsamling**

Forskere kan benytte seg av to forskjellige former for data, primærdata og sekundærdata. Primærdata er informasjon samlet inn for første gang med tanke på en konkret undersøkelse. Sekundærdata er data samlet inn til andre formål enn den aktuelle undersøkelsen men som kan benyttes der (Gripsrud et al., 2010). I denne oppgaven er det benyttet primærdata, som er hentet inn direkte fra individer som arbeider innenfor den aktuelle sektoren.

Ved datainnsamling kan man i hovedsak skille mellom to ulike fremgangsmåter, kvantitative eller kvalitative metoder (Jacobsen, 2005). Kvantitative metoder benyttes når målsettingen er å besvare forskningsspørsmål gjennom empiriske vurderinger som inneholder numeriske målinger og analyser. Kvantitative datagrunnlag inneholder gjerne store nok antall enheter til å kunne trekke slutninger om hva som er typisk for en enkel gruppe. Alternativt kan man benytte kvalitative metoder hvor forskeren har mulighet til å studere fenomen uten numeriske målinger. Slik type forskning går mer i dybden og har til hensikt å skape ny innsikt innenfor et område (Zikmund et al., 2010).

I denne oppgaven har jeg valgt kvalitativ form for datainnsamling ettersom dette vil frembringe mest relevant data for å kunne belyse problemstillingen. Jeg ønsker å kunne gå i dybden knyttet til styringssystemenes rolle i nedgangstidene, og avdekke flere sider for hvordan det fungerer i organisasjoner i endring. Holdninger, tanker og meninger til respondentene vil da være viktige, og det er størst mulighet for å få disse fram ved en kvalitativ form for datainnsamling.



### 3.2.1 Utvalg av intervjuobjekter

Denne studien er avgrenset til å omhandle leverandører innenfor norsk olje og gass sektor, noe som skyldes konjunkturen bransjen nå befinner seg innenfor. Det gir god mulighet til å studere styringssystemers rolle i nedgangstider, samt hvordan ulike lederskap benytter styringssystemet i en slik situasjon. Selv om de valgte bedriftene befinner seg innenfor samme bransje, er det store variasjoner i hva de ulike selskapene tilbyr. Utfordringene de står ovenfor vil derfor variere, men alle er berørt av nedgangskonjunkturen bransjen nå befinner seg i.

Tidligere forskning på styringssystemer, da spesielt nyere teorier som Beyond Budgeting, har dratt nytte av controllerens sentrale rolle knyttet til styringssystemet (Bruland og Bryne, 2012; Møløkken og Ytre-Hauge, 2009; Øystese, 2009). Selv om controllernes rolle varierer avhengig av type styringsverktøy og styringssystem mener jeg at deres innsikt vil kunne bringe verdifull innsikt på området. De vil kunne belyse flere sider ved styringssystemets rolle i nedgangstider ettersom de er aktive brukere av systemet. Ved å også benytte kontrollere på ulike nivåer i bedriftene vil flere sider ved styringssystemene bli belyst, spesielt i forbindelse med omstillinger og lederskap i organisasjonene.

Som tidligere nevnt har denne oppgaven fått en kvalitativ tilnærming, noe som innebærer et begrenset antall respondenter. Selv om antall skal være begrenset, er det fortsatt utfordrende å vite hvor mange intervjuer som bør gjennomføres på forhånd. Dette blir synliggjort underveis ettersom fenomenet blir belyst og tilstrekkelig informasjon har blitt hentet inn (Johannessen, et al., 2004). Ettersom en viktig del av analyse arbeidet med kvalitative data handler om å redusere datamengden, er det viktig å være bevisst på ikke å hente inn for mye data. Dette kan skje gjennom alt for mange intervjuer eller uinteressante intervjuer som ikke bidrar med ny informasjon (Ryen, 2012). Man risikerer da å kaste bort tiden til både intervjuobjektene som ikke hadde trengt å delta, samt forskerens egen tid uten at tematikken blir bedre belyst. Utvalget i denne utredningen endte på åtte ulike respondenter i fem ulike bedrifter som kunne fordeles i to ulike grupper etter type styringssystem de benyttet seg av.

Å finne bedrifter og respondenter viste seg å bli den største utfordringen. Selv om nedgangstidene ga en god mulighet til å få god innsikt i hvordan styringssystemene faktisk ble benyttet samt deres evne til endring, medførte det nok større utfordringer med å få respondenter. Nedgangen i oljebransjen har økt under arbeidet med studien, noe som har tvunget flere bedrifter til å prioritere. Underveis i studien trakk flere bedrifter seg som i utgangspunktet hadde sagt ja til å delta når intervjuene nærmet seg samtidig som markedet forverret seg.

### 3.2.2 Kvalitativ metode

Innenfor kvalitative metoder finnes det flere ulike redskap for å kunne forske på den valgte problemstillingen. Zikmund et al. (2010:142) nevner blant annet fokusgrupper, dybdeintervjuer, samtaler, semi-strukturerte intervjuer, ord assosiasjon, observasjon, bildemontasjer og tegneserie test. Flere av disse egner seg godt om forskeren frykter at objektet av en eller annen grunn ikke svarer korrekt om spurt direkte. Slike metoder kalles gjerne projektive teknikker og bygger på metoder som brukes i klinisk psykologi (Gripsrud et al., 2010). I denne oppgaven vil respondentene bli holdt anonyme, og det regnes derfor som lite sannsynlig at respondentene ønsker å skjule informasjon. De fire første alternativene, som mer direkte spør respondentene om temaet var derfor aktuelle.

For å kunne finne ny innsikt til problemstillingen mente jeg at intervjuobjektene selv burde kunne være med å forme intervjuene til en viss grad. De hadde forskjellige erfaringer knyttet til styringssystemer og konjunkturedgangen i oljesektoren. Som en følge vil respondentene ha grunnlag for å kunne bistå med sin kunnskap på de av områdene de hadde erfaringer fra. Ved å benytte semi-strukturerte intervjuer ville jeg kunne få fram mer av kompleksiteten og nyanser som vil kunne være viktig for å få relevante data (Zikmund et al., 2010). Samtidig er det en klar fordel med semi-strukturerte intervju sin evne til å kunne adressere spesifikke saker. Man åpner da for å få flere innfallsvinkler på problemstillingen. Det er også klare kostnadsfordeler i forhold til alternativer som fokusgrupper og dybdeintervjuer, noe som er en stor fordel grunnet de begrensede ressursene jeg har tilgjengelig for denne oppgaven (Zikmund et al., 2010). Semi-strukturerte intervju omtales ofte som delvis strukturerte intervju i deler av metode litteraturen.

Semi-strukturerte intervju skiller seg fra strukturerte intervju og samtaler ved graden av fleksibilitet under intervjuene, eller graden av struktur (Zikmund et al., 2010). Semi-strukturerte intervju befinner seg imellom disse to alternativene, og gir mulighet for å tilpasse intervjuet etter intervjuobjektet til en viss grad. Rent praktisk merker man det blant annet i detaljeringsgraden i intervjuguiden (se vedlegg 1) som ble utarbeidet før noen av intervjuene ble gjennomført. En intervjuguide er en oversikt over temaer og spørsmål som skal gjennomgås under intervjuet (Jacobsen, 2005). Videre er det verdt å merke seg at denne guiden ble brukt veiledende under intervjuene, og at respondentene dermed fikk mulighet til å være med å forme intervjuet.

Under utarbeidelsen av intervjuguiden ble problemstilling og forskningsspørsmål benyttet for å kunne finne flere måter å belyse dem på. Den ble delt inn i fire forskjellige deler for å belyse hovedproblemstillingen fra flere sider. Grunnet kompleksiteten og alle de ulike sidene ved styringssystem var dette en klar fordel, ettersom respondentene kom med relevant informasjon avhengig av hvilken side av styringssystemene som ble diskutert. En annen klar fordel med dette var at noen av respondentene vegret seg for å svare direkte på enkelte spørsmål siden bedriftene befant seg i nedgangskonjunkturen. Ved å dele intervjuene inn i flere deler og benytte en viss fleksibilitet kunne jeg dermed ta mer hensyn til følsomme områder. Samtidig fikk intervjuobjektene komme med sin kunnskap og erfaring på området. Generelt følte jeg at respondentene viste stor åpenhet knyttet til krevende situasjoner, noe som var med og styrket relevansen til utredningen. Dette medførte et økt ansvar på meg som intervjuer, da spesielt i analyseprosessen. Derfor har jeg forsøkt å anonymisere bedriftene og respondentene, samt forsøkt å unngå sensitiv informasjon. Samtidig ga denne informasjonen en god helhetsforståelse for styringssystemene i bedriften og håndtering av nedgangen.

Intervjuguiden ble brukt som en ramme for intervjuene som ble utført over telefon. Lengen på intervjuene varierte, men varte lenger enn først kalkulert grunnet interesse fra flere av respondentene knyttet til tema. Som et resultat var flertallet av intervjuene i intervallet 40 til 60 minutter. Samtlige intervjuer ble tatt opp og transkribert i ettertid for å kunne ha mest mulig fokus på innholdet og intervjuobjektene under intervjuene. Grunnlaget for valg av telefonintervju hang sammen med flere faktorer. Det var mer effektivt og kostnadsbesparende for både respondentene og meg som intervjuer innenfor rammene som en masteroppgave tillater. Samtidig var jeg bevisst på at jeg ønsket å gjennomføre alle intervjuer på samme måte for å ha et best mulig sammenligningsgrunnlag i analysen og sørge for at intervjuers påvirkning på respondentene skulle holdes på et minimalt, men konstant nivå.

Bruken av intervjuguiden synes jeg fungerte godt under intervjuene, da den kun ble brukt veiledende avhengig av utviklingen under intervjuene. Engasjementet og kunnskapen om temaet varierte blant respondentene, og behovet for utdypende spørsmål varierte. I tillegg ønsket jeg å få til en mest mulig naturlig flyt under intervjuene for at intervjuobjektene skulle bli komfortable nok til å fatte interesse for temaet. En utfordring under intervjuene, spesielt blant respondentene med begrenset kunnskap om temaet, var påvirkning fra intervjuer. Dette er noe som kan medføre skjevhet i datagrunnlaget, eller bias (Zikmund et al., 2010). Både kommentarer og tonefall kan påvirke intervjuobjektets respons og dermed farge resultatet av

intervjuet. I tillegg er det en risiko under semi-strukturerte intervju at ikke forskeren kommer i kontakt med de respondentene som er best egnet til å gi relevant innsikt på temaet.

Intervjuobjektene fikk et informasjonsskriv på forhånd med informasjon om oppgaven og hvor fokuset ville være noen dager før intervjuet. Denne informasjonen var begrenset for å ikke farge respondentenes syn og ikke virke demotiverende på deltagelse. Respondentene hadde samtidig mulighet til å tenke igjennom temaet før intervjuet ble gjennomført, noe jeg synes fungerte greit.

### **3.3 Analyse**

Analysen av dataene var en omfattende prosess som gikk over flere omganger, hvor første steg var å transkribere intervjuene. Videre ble datagrunnlaget brutt ned og kategorisert på ulike nivåer. Her var oppdeling i intervjuguiden til stor hjelp, ettersom den var blitt fulgt under intervjuene. Det første nivået var å fordele datamaterialet avhengig av type styringssystem i to grupper. For hver av de to gruppene ble det brukt tre ulike kategorier hvor hver hadde til hensikt å fokusere på et av forskningsspørsmålene. For enkelte av forskningsspørsmålene var det også nødvendig med flere underkategorier. Denne prosessen medførte flere gjennomganger av datamaterialet for å kunne hente ut den informasjonen som er relevant for analysen. Dette skyldtes blant annet en utfordring ved semi-strukturerte intervju - respondentene kan legge ut om informasjon som ikke er relevant for å besvare problemstillingen. Tolkingsarbeidet ble neste del av analyseprosessen, selv om den allerede hadde startet under arbeidet med å systematisere datamaterialet gjennom refleksjoner (Ryen, 2002). Det er derfor vanskelig å få et klart skille mellom disse delene av analysen.

### **3.4 Evaluering av metode**

En viktig del av prosessen for å sikre oppgavens troverdighet er å fokusere på mulige feilkilder. Dette gjøres ved en evaluering av metoden som har blitt brukt for å samle inn og analysere dataene som har blitt brukt i utredningen. Det innebærer en gjennomgang av utredningens reliabilitet og validitet (Zikmund et al., 2010).

Reliabilitet, eller pålitelighet, er en indikator som sier noe om undersøkelsen vil gi konsistente funn om den blir utført igjen (Jacobsen, 2004). Flere faktorer vil da spille inn som hvordan dataene samles inn, blir bearbeidet og hvilke av dataene som blir brukt. Med andre ord har metode og forskningsdesign stor påvirkningskraft på oppgavens reliabilitet. Knyttet til

studiens konsistens er det flere områder som bør vurderes. Først bør man sjekke om studien hadde gitt samme resultat om den hadde blitt utført på et annet tidspunkt. I denne studien er nedgangen i marked en sentral del for å kunne sjekke styringssystemenes rolle ved slike forhold. Ved andre forhold i markedet vil derfor ikke resultatene nødvendigvis være like konsistente. I denne studien har imidlertid nedgangen en meget sentral rolle, ettersom styringssystemenes bruk kan avhenge av markedssituasjonen. Om en lignende studie skulle blitt utført igjen bør forskeren tilstrebe å utføre den under lignende markedsforhold ettersom det er en så sentral del av studien. Dette henger blant annet sammen med utfordringen ved å studere tidligere inntrufne forhold på et senere tidspunkt. Mennesker har en tendens til å være «bedrevitere» når en ser på tidligere inntrufne forhold, og farge situasjoner til fordel for seg selv (Angner, 2012). Deler av resultatet virket imidlertid ikke å være avhengig av markedssituasjon og vil derfor kunne utføres under andre markedsforhold. Et interessant aspekt hadde vært om en lignende studie hadde blitt utført under andre forhold for å se om respondentene hadde vist et annet forhold til styringssystemet. En annen metode som kan benyttes for å kontrollere oppgavens konsistens er i hvilken grad en annen forsker har kommet fram til de samme resultatene (Saunders, Lewis, og Thornhill, 2012).

Ved kvalitativ forskning som i denne utredningen, er det flere faktorer å være bevisst på slik at oppgavens reliabilitet ikke trues. Jeg forsøkte å planlegge på forhånd og holde respondentene informert for å redusere stressfaktoren i en hektisk hverdag. Videre er det viktig å være oppmerksom på at intervjuobjektene kan si det de tror er forventet at de skal mene under intervjuene, spesielt i en presset situasjon med nedbemanninger. Sannsynligheten for dette er forsøkt redusert ved bruk av anonymitet, åpne spørsmål og ulike innfallsvinkler. Denne utfordringen har klare likhetstrekk med intervjuereffekten der intervjuers tilstedeværelse kan skape spesielle resultater (Jacobsen, 2004).

Jeg har utført både intervjuer og analyse selv. Slik blir muligheten for misforståelser redusert knyttet til hva respondentene mente. Grunnet intervjuenes relativt åpne form er det ikke sikkert at en annen forsker hadde fått like intervju og dermed samme resultat. Ulike oppfølgingsspørsmål og påfølgende endret diskusjon kunne vært en utfordring her, men strukturen intervjuguiden gir bidrar til å styrke oppgavens reliabilitet.

Et tredje område som påvirker i hvilken grad oppgaven gir konsistente resultater er om de forskjellige delene av oppgaven er transparente (Saunders et al., 2012). Dette knytter seg spesielt til om det er transparenss i forhold til tolkning av datagrunnlaget og medfølgende

konklusjoner som er trukket derfra. I denne studien er det bevisst brukt sitater for å tydeliggjøre hva som kom fram under intervjuene. Enkelte steder er det også brukt lengre sitat ettersom jeg så det viktig å få fram konteksten, og på den måten øke oppgavens reliabilitet.

Validitet, eller gyldighet, handler om i hvilken grad man er i stand til å måle det man ønsker å måle (Jacobsen, 2004). Eksempelvis om det er mulig å tolke respondentenes faktiske meninger gjennom intervjuene. Det finnes ulike former for validitet, her følger en kort gjennomgang av begrepsvaliditet og ekstern validitet.

Begrepsvaliditet kan beskrives med det mer brukte ordet troverdighet. For kvalitative undersøkelser er det ønskelig å se om funn som er gjort stemmer overens med formålet med studien og reflekterer virkeligheten (Johannessen, Christoffersen, og Tufte, 2011). I denne studien er brukere av styringssystemene intervjuet, noe som innebærer en troverdighet knyttet til at de vet hvordan de brukes i nedgangstider. En utfordring her vil være at enkelte kan beskrive hvordan styringssystemene ideelt sett skal fungere, og ikke hvordan de faktisk fungerer hos dem. For bedriftene der flere respondenter ble intervjuet anser jeg denne risikoen for mindre ettersom studien fikk flere ulike synspunkter for samme styringssystem. En annen faktor som reduserte denne risikoen var anonymisering. Grunnet sensitiviteten knyttet til deler av temaene som ble tatt opp og åpenheten flere av respondentene viste, har det vært meget viktig å benytte en streng sensurering. Spesielt der sitater indirekte kunne medføre at interessenter med god kjennskap til bransjen kan forstå hvem det var snakk om, har jeg valgt å kun omtale dette på overordnet nivå.

En måte å øke respondentenes villighet til å åpne seg er å sende intervjuene tilbake for kontroll. Dette har imidlertid ikke blitt gjort ettersom det ikke var et ønske fra respondentenes side. Det ble isteden prioritert en nøyaktig transkribering og fokus på forståelse for hva intervjuobjektene mente ut fra konteksten utsagnene kom i under analysearbeidet. Denne prioritering av tid er en faktor som kan ha svekket validiteten til studien.

Ekstern validitet eller overførbarhet omhandler i hvilken grad studien kan generaliseres fra å bare gjelde utvalget til hele populasjonen, med andre ord om utvalget var representativt for populasjonen (Zikmund et al., 2010). Ettersom dette er en kvalitativ studie vil det ikke være snakk om noen form for statistisk generalisering, men heller om hvordan om konklusjonen kan gi indikasjoner på videre forskning. Jacobsen (2004) pekte også på en utfordring å forsøke å generalisere kvalitative undersøkelser grunnet det begrensede utvalget og hvor kontekst avhengig det er. Denne studien har gått relativt bredt ut innenfor en bransje ved å omhandle ulike bedrifter, og kan derfor gi signaler for hvor videre forskning kan foregå.

## 4 Analyse

Her vil det bli utført en analyse med utgangspunkt i å besvare oppgavens problemstilling. Grunnlaget for analysen er intervjuene av åtte kontrollere i fem ulike bedrifter som er leverandører innenfor oljenæringen. Ut fra intervjuene er det trukket fram ulike utsagn som vil bli drøftet og satt opp mot tidligere forskning og teori på området.

Selve analysen er delt opp i to deler, eller grupper, hvor intervjuene er fordelt mellom de to gruppene avhengig av type styringssystem hos de ulike bedriftene. Denne fordelingen er en subjektiv vurdering basert på hvordan de ulike controllerne beskriver sine respektive styringssystem og bruken av dem. Et viktig moment er å merke seg at alle bedrifter i oppgaven befinner seg innenfor samme marked, og står dermed ovenfor flere av de samme utfordringene. Dette medfører også klare likhetstrekk mellom de ulike styringssystemene, selv om det varierer hvordan de benyttes. Selv om avgrensingen av oppgaven er knyttet til leverandører innenfor olje og gass i Norge, er oljenæringen en internasjonal bransje, noe som innebærer at samtlige av bedriftene opererer i flere land. Bedriftene og controllerne vil være anonyme i oppgaven og vil derfor få følgende navn:

Gruppe 1	Bedrift A	Controller 1
	Bedrift B	Controller 2
		Controller 3
		Controller 4
Gruppe 2	Bedrift C	Controller 5
	Bedrift D	Controller 6
	Bedrift E	Controller 7
		Controller 8

Tabell 1 Oversikt intervjuer

Kjennetegn gruppe 1:

Denne gruppen består av to ulike bedrifter representert ved fire ulike intervjuer. Begge bedriftene er leverandører innenfor norsk olje og gass sektor, og opererer i mange ulike land. Det tradisjonelle budsjettet står sterkt i disse bedriftene, og er en hjørnestein i styringssystemene. Ut fra intervjuene virket det ikke nærliggende å i økt grad basere seg på alternative styringsverktøy. De benyttet imidlertid en form for prognoser i begge organisasjonene, og hadde gjerne flere former for budsjett for å dekke ulike behov. Den ene bedriften benyttet også KPI'er i begrenset omfang.

Kjennetegn gruppe 2:

Denne gruppen består av fem ulike intervjuer utført i 4 ulike bedrifter. Samtlige av bedriftene i denne gruppen bruker også en form for budsjett, men benyttet i større grad alternative styringsverktøy som prognoser og KPI'er. Enkelte av bedriftene benyttet også benchmarking i sitt styringssystem. Samtlige av bedriftene i denne gruppen opererer også i ulike land.

Analysen for hver av gruppene er delt opp i 3 ulike deler etter forskningsspørsmålene. Først er fokuset rettet mot ulike styringssystemer og styringsverktøy hos bedriftene i utvalget, og hvordan respondentene tenker om å benytte alternative styringsverktøy. Her vil det også bli avdekket hvordan respondentene forholder seg til kritikken av budsjettet, og om hva de tenker om bruk av Beyond Budgeting i sine respektive bedrifter. I neste del er fokuset rettet mot styringssystemers evne til å se inn i fremtiden. Det blir avdekket når respondentene fant ut om nedgangen, og ikke minst hvordan. Hva slags rolle styringssystemet hadde i den sammenheng vil være et viktig moment, og om andre styringssystemer eller styringsverktøy hadde gitt et annet resultat. I tredje del vil styringssystemenes evne til å legge til rette for omstillinger og endringer være i fokus. Alle de utvalgte bedriftene har merket nedgangen i sektoren, og forskjellige tiltak har blitt innført. Ledelsens håndtering av nedgangen vil bli fokusert på, ettersom det henger så tett sammen med hvordan styringssystemene har blitt brukt i denne prosessen. Informasjonsflyten i organisasjonen og styringssystemets rolle knyttet til informasjonsflyten vil også bli drøftet ettersom det sier noe om hvordan omstillingene ble håndtert. Hva respondentene mente om hvilken virkning alternative styringssystemer eventuelt ville hatt i denne sammenheng ble også avdekket.

#### **4.1 Analyse gruppe 1**

De fire respondentene i denne gruppen har ulik erfaring og stillinger i to forskjellige selskaper i oljesektoren. Controllerne innehar roller på alt fra prosjekt til mellomleder nivå, noe som gir en god og variert erfaringsbakgrunn med bruk av styringssystemer. Begge bedriftene i denne gruppen har aktiviteter i flere ulike land, og er leverandører på forskjellige områder innenfor olje og gass sektoren. Denne variasjonen i leveranser gjør at utfordringene de står ovenfor kan variere noe, men gir en interessant innsikt i hvordan de benytter sine respektive styringssystemer for å møte utfordringene.



Tre av controllerne kommer fra samme bedrift, noe som gir en meget god bredde og dybde forståelse for både styringssystemene og deres oppfatning av ledelsens håndtering av nedgangstidene i denne bedriften. Nedgangstider kan medføre økt usikkerhet og endringer i mange organisasjoner, og følelser kan være involvert. Flere respondenter fra samme bedrift gir derfor en mulighet til å belyse flere sider, både muligheter og utfordringer med styringssystem i nedgangstider.

#### **4.1.1 Ulike styringssystem**

Begge bedriftene i denne gruppen benytter en form for det de selv beskriver som tradisjonelt budsjett, som en hjørnestein i styringssystemet. Noe som kommer klart fram er at selv om budsjettet har en sentral rolle i styringssystemene, blir det supplert med flere ulike styringsverktøy. Det innebærer at selv om dette var den mest konservative delen av bedriftene i undersøkelsen var det ingen som benyttet seg av et rent budsjettmessig styringssystem.

Bedrift A, som er et stort konsern som opererer i mange ulike land, benytter et tradisjonelt budsjett. I tillegg benytter bedriften en form for prognoser. Det er verdt å merke seg at budsjettssystemet som blir benyttet i dette foretaket virker meget komplekst og operere på mange ulike nivåer i organisasjonen. Noe som kom fram i flere av intervjuene, inkludert det med controller 1, var at bruken og definisjonene av prognoser som ble lagt til grunn kunne variere noe. Det som i denne oppgaven blir betegnet som prognose, ble av flere av controllerne betegnet som budsjett på prosjekt eller operasjonelt nivå og oppdatert ofte. I bedrift A dekket budsjettet flere ulike behov i bedriften, og var blant annet koblet opp mot ICP (Individual Compensation Plan), noe som ifølge controller 1 var med å gjøre systemet rigid ettersom det var en juridisk kontrakt mellom selskapet og den enkelte ansatte.

Bedrift B benyttet seg også av et tradisjonelt budsjett med en omfattende budsjettprosess. I tillegg benyttet bedriften prognoser og et begrenset antall KPI'er for å supplere budsjettet. Det meste av styringsverktøyene i bedriften virker å være bundet opp mot kalenderåret, som en av controllerne forklarer det: «Vi er jo veldig budsjettstyrt, vi har en seriøs budsjett prosess hvert år, og blir holdt mot budsjett» Controller 3.

#### *4.1.1.1 Holdninger til alternative styringssystem*

Flere av respondentene hadde klare formeninger om både kritikken av budsjettet og tanker knyttet til Beyond Budgeting. Det virker ikke som om det er uenighet i budsjettkritikken, men de hadde forskjellige måter å håndtere kritikken på. Som nevnt tidligere benytter begge bedrifter minst én type prognoser i tillegg til tradisjonelle budsjetter for å imøtekomme deler av kritikken. Flere av respondentene pekte på at oljebransjen er en tradisjonell bransje med «satte» måter å gjøre ting på. Ved spørsmål om budsjettkritikken og nyere teorier som Beyond Budgeting hadde controller 2 tydelig tenkt på det men hadde utfordringer med å se aktuelle alternativ.

«... og jeg har vært på en del sånn type seminar og foredrag om Beyond Budgeting og det slår meg at mange av disse KPI'ene og kritiske suksess faktorer som man måler opp mot, har en eller annet form for budsjett i bunn. Det ligger på en måte bak. Som jeg opplever det da, man kan gjerne komme opp med et sett KPI'er men bak de KPI'ene så ligger det et slags budsjett, så man har ikke, i alle fall har ikke jeg sett at man har klart å løsrive seg helt fra det (budsjettet). Samtidig ser jeg jo at det å drive planlegging, du lager budsjett på høsten et år, og så endrer en rekke forutsetninger seg fra du lager det budsjettet til virkeligheten treffer deg. Så hvor relevant det alltid er å måle mot et årsbudsjettet, som er låst fast, kan man selvfølgelig stille store spørsmålstegn ved.» Controller 2

Det kommer tydelig fram at controlleren kjenner til alternative styringssystem basert på Beyond Budgeting, men ser ikke hvordan de nødvendigvis fjerner utfordringene i forbindelse med styringssystem basert på det tradisjonelle budsjettet. Isteden forflyttes de samme utfordringene over til nye systemer. Denne utfordringen har blitt berørt innenfor Beyond Budgeting litteraturen av Bogsnes (2012), knyttet til viktigheten av å ha relative KPI'er for å ikke gå i budsjettfellene med nye styringsverktøy. Et annet viktig moment som samme controller tar fram er utfordringer ved et mer komplekst styringssystem grunnet alle de ulike brukerne av styringssystemet. Det ble trukket fram en reell bekymring for hvordan forskjellige brukere av styringssystemet, uten økonomisk bakgrunn, ville håndtere et mer avansert system. Selv om økonomene ønsket det, var controlleren usikker på om andre deler av organisasjonen ville være i stand til å benytte det på en effektiv måte. Det er da relevant å trekke fram noen momenter fra et annet intervju med en controller i samme bedrift. Ettersom bedriften hadde produsert gode resultater over en lang periode hadde ikke behovet for et godt utviklet styringssystem vist seg mente controlleren, og ledelsen hadde tidligere vist begrenset

interesse for de eksiterende budsjettene og budsjettprosessene. Det ble også trukket fram at deler av rekrutteringen til ledende stillinger tradisjonelt hadde blitt utført blant praktikere som kjente den praktiske siden av bedriften godt. Disse momentene er med å understøtte bekymringen controller 2 viste knyttet til bruken av et mer komplisert styringssystem blant enkelte som ikke har økonomisk bakgrunn eller arbeider med dette til daglig.

Controller 1 fra bedrift A virket å ha et bevisst forhold til utfordringer ved budsjettet selv om disse virker å variere noe fra bedrift B. Bedrift A benyttet seg av flere tilnærminger og løsninger på utfordringene som styringssystemet medførte, som blant annet bruk av månedlige møter hvor lederne må rapportere inn endringer i forutsetninger. Spesielt i disse tider med store endringer i markedet hvor dramatiske omveltninger finner sted på relativt kort tid, har dette møtet økt sin relevans for å få rapportert endringer i forutsetningene. Controlleren drar selv frem flere relevante områder ved spørsmål om bedrift A kunne vurdert en overgang til Beyond Budgeting.

«Du kan jo si at det er en konservativ bedrift, og ledelsen vil ha ganske klare mål for å kunne kommunisere enkelt i en stor og komplisert verden. Så på en måte er det så veldig enkelt å si at man skal ha 25 % profitt på OP'en, du skal ha en god markedsandel, osv, men samtidig så anerkjenner jo ledelsen det at det er ledende indikatorer, altså det er ikke bare «one time delivery» om du klarer å levere på tid, du må måle før det også. .... Så vi er en stor gruppe mellomledere som presser på for å bli mere dynamiske, altså det at vi oppdaterer ledende indikatorer etterhvert som vi identifiserer dem. Og vi kan mene at det kan kobles mot KPI'er, men samtidig .... ser på lederskapet, at vi mer velger ledere som har samme verdier, som er autonome og at det er åpenhet. ....Det er det jeg føler er Beyond Budgeting da, men det er veldig farlig i en ICP verden der du skal være en armlengde fra .... det skal kunne være målbart, ....., hva er det jeg som leder har greid å tilføre og hva er det egentlig bare markedet har gitt meg? .... De ordrene vi skal levere nå, mange av dem booket vi jo i 2011, hvor mye kan jeg ta på meg æren for det nå? Hvordan skal jeg kunne ta å høste de prosessendringene som vi tar å gjennomfører underveis da? Så jeg synes jo at i Norge så er vi jo på Beyond Budgeting på den måten at vi er veldig deligerende, framfor kanskje amerikanske. .... det er en veldig global organisasjon, og organisme. I Norge verdsetter vi jo likhet, at alle skal få lov å gi utspill, frihet, autonomitet. Mens amerikanerne verdsetter å kunne bruke seg selv, arbeidsomhet, klare beskjeder, en klar leder og sånne ting. I andre land igjen er det andre verdier. Det er det som er

kompliserende i Beyond Budgeting, i Norge vil en leder se svak ut hvis han agerer på samme måte i midtøsten.» Controller 1

Controlleren berører her flere områder Bogsnes (2012) har belyst i sin forskning innenfor Beyond Budgeting. Ønske om å utøve en ledelse inspirert av McGregors Y-ledelse preget av tillit og åpenhet, i motsetning til X-basert ledelse. Samtidig trekkes det fram utfordringer med ICP (Individual Compensation Plan) i forhold til hvem som faktisk er ansvarlig for resultatene som gjerne skyldes ting som ble gjort for flere år siden. Et interessant moment som blir berørt er det å operere på tvers av landegrenser og kulturer knyttet til hvordan ledelse bør utøves. Det som blir sett på som sterk ledelse i Norge grunnet evnen til å sette andre foran seg selv, og få mest mulig ut av sine medarbeidere vil kunne bli sett på som direkte svakhetstegn i andre kulturer.

#### **4.1.1.2 Delkonklusjon**

Ut fra det ovennevnte kan det trekkes ut et svar på forskningsspørsmål én for gruppe 1. Det benyttes tradisjonelt budsjett av bedrift A og B, men begge supplerer med andre styringsverktøy i tillegg. Bedrift A benytter budsjetter på flere ulike nivåer i organisasjonen, hvor det som brukes på prosjektnivå i denne oppgaven samsvarer med styringsverktøyet prognoser. Controller 1 har et bevisst forhold til deler av budsjettkritikken og noe kunnskap om Beyond Budgeting. Controlleren virket ikke negativ til alternative styringssystem og ledelsesteorier, men så samtidig klare kulturelle utfordringer i et internasjonalt selskap.

Bedrift B benytter i tillegg til det tradisjonelle budsjettet, prognoser og et begrenset omfang KPI'er. Controllerne virket positivt innstilt til alternative styringssystemer, men så flere utfordringer før det kunne brukes. Et interessant punkt som kom fram her var viktigheten av økt engasjement fra ledelsen om alternative styringssystem skulle ha noen hensikt.

#### **4.1.2 Evne til å si noe om fremtiden**

Norsk olje og gass sektor befinner seg for tiden i en nedgangskonjunktur, noe som er med å medføre økt usikkerhet knyttet til bedriftenes fremtid. Under intervjuene ble controllerne spurt om når de skjønnte at det ville komme en nedgang innenfor den norske olje og gass sektoren. Svarene varierte fra høst 2013 til høst 2014 når oljeprisen begynte å falle. Svarene

varierer en del, men det kan ha flere sammenhenger. Et viktig moment her er ikke bare når, men hvordan de fant ut om nedgangen. Noe controller 2 svarer godt på under:

«Det forstår vi i vår del av oljebransjen med at, altså vi ser det ikke direkte gjennom vårt styringssystem, vi ser det mer på at det er vanskelig å få nye kontrakter, anbud som blir satt ut fra oljeselskapene blir utsatt, man utsetter tildeling av nye, man setter ting på vent, man kansellerer ting, altså et generelt nivå, da fallende aktivitets nivå. Så ser du selvfølgelig at ratene, prisene vi får faller. Det er flere og flere som tilbyr sine tjenester til lavere priser og presser hverandre nedover.» Controller 2

Det var stor enighet blant controllerne om at styringssystemet hadde lite å si for når de fant ut om nedgangen. Andre områder som signaler fra salgssavdelingene i bedriftene var viktigere. Controller 1 dro fram hvordan bookingene ble endret, de ble mer spekulative. Det var folk som i 2014 var redd for å bli satt på gjerde og ikke får være med på oljeeventyret videre. At det kom en nedgangskonjunktur virket ikke til å overraske så mange av controllerne, men at det ikke var ventet at den skulle bli så kraftig og langvarig.

«Det er vanskelig å spå ..... du må huske på at det kommer fra en høykonjunktur uten like de siste 10 årene, og det blir litt sånn kan det her fortsette.» Controller 1

Ved spørsmål om hva styringssystemet hadde å si for når controllerne fant ut om nedgangen var svarene entydige. Styringssystemene i de to bedriftene hadde lite eller ingen ting å si for når controllerne fant ut om nedgangen. Styringssystemet virker ikke til å ha i oppgave å spå fremtiden i noen av bedriftene i gruppe 1, at det heller er andre områder som har dette ansvaret. Dermed ble spørsmålet om styringssystemets evne til å si noe om fremtiden raskt avfeid som mindre relevant.

Det neste spørsmålet som fulgte om andre styringsverktøy hadde gitt et annet resultat på evnen til å se når nedgangen startet var ikke overraskende negative ut fra svarene som kom på forrige spørsmål. Controller 3 var den mest positive til styringssystemers rolle i å spå fremtiden, men at akkurat i den bransjen bedrift B opererer i så er andre faktorer viktige som man lettere ser i markedet. Respondenten svarte følgende på spørsmålet:

«Jo, jeg tror alltid man kan bli bedre til å spå fremtiden, men akkurat i den bransjen vi er i gis fremtiden mye av kontraktene og oljeselskapene som skal lete. Det finner du ikke i bedriftenes eget styringssystem, da må du på en måte kunne lese marked på en annen måte.» Controller 3

Tidligere i intervjuet med controller 1 kom det fram at prognoser var viktige i forbindelse med ressursallokering. Prognoser blir fortløpende tilpasset endringer i markedsbilde, og vil dermed kunne være med å gi en klar indikasjon på den forventede arbeidsmengden framover for bedriften. På den måten spiller styringssystemet en rolle i bedriftens planleggingsevne framover, men ikke nødvendigvis det som benyttes for å skjønne hva som skal skje i framtiden. Controller 1 pekte også på interne spenninger i bedriften knyttet til månedsavslutning som ledelsen måles på, og den fremtidige verdiskapningen som prosjektene måles på. Som en konsekvens er det interne forskjeller på hvor fokuset til ulike deler av bedriften er, kanskje i større grad enn hva som er optimalt.

«Så jeg syns at, nesten sånn at økonomi og finans er lenger fram i å se fremover enn det operasjonelle i daglige ledelsen er.» Controller 1

#### **4.1.2.1 Delkonklusjon**

Som en delkonklusjon på forskningsspørsmål to for gruppe 1, var svarene relativt tydelige. De eksisterende styringssystemene hadde lite eller ingen ting å si for evnen til å se at det kom en nedgang innenfor norsk olje og gass sektor. Det virket ikke til at dette var styringssystemenes oppgave, men det ble trukket frem flere andre måter som ble brukt for å få indikasjoner på framtidsutsiktene. Respondentene trodde ikke at andre styringssystem hadde gitt et annet resultat her. Oppdaterte prognoser gir imidlertid verdifull informasjon knyttet til ressursallokering, og hjelper på den måten å planlegge framtiden til bedriftene.

#### **4.1.3 Omstillingsevne**

Som en følge av konjunkturedgangen innenfor olje og gass sektoren har det blitt nødvendig med omstillinger og endringer for mange av aktørene i bransjen. Bedriftene i gruppe 1 er intet unntak og tiltak har blitt nødvendige i begge organisasjoner. Omstillinger er en krevende prosess på både organisasjons- og individnivå, og mye følelser vil kunne gjøre seg gjeldende. Som nevnt innledningsvis i analysen vil denne delen av analysen berøre både informasjonsflyten i organisasjonen, hvordan lederskapet praktiseres og styringssystemenes direkte påvirkning knyttet til omstillinger i organisasjonene. Et viktig moment er som i resten av analysen om andre styringssystem hadde utgjort en forskjell.

#### 4.1.3.1 Informasjonsflyt

Hvordan den enkelte opplever informasjonsflyten i en organisasjon er subjektivt, og vil derfor kunne variere avhengig av respondent. Dette spesielt i tider med stor uvisshet, hvor enkelte kan ha gått med en konstant usikkerhet knyttet til sin egen jobbsituasjon. Controller 2 setter ord på dette på en god måte:

«Men igjen så er jeg kanskje litt privilegert som får tilgang på mye informasjon, men stort sett så synes jeg det er bra. Det er jo en sånn klassiker som alltid kan bli bedre, og mange medarbeidere føler jo at de får alt for lite informasjon uansett hvor mye de måtte få. Men i det store bilde så synes jeg vi er gode til å informere både via, vår øverste sjef har type allmøte på de ulike stedene hvor vi har kontor, det er intranett selvfølgelig, informasjonsskriv av ulike slag, rapporter, møter som leder og mellomledere holder med sine respektive avdelinger, så relativt god vil jeg si at informasjonsflyten nedover er.» Controller 2

Når det gjelder styringssystemets rolle i informasjonsflyten var det enighet blant controllerne på forskjellige nivå at de følte at de hadde god tilgang på informasjon fra styringssystemet. Det ble vektlagt at dette skyldtes deres rolle, og at informasjonen i styringssystemet ikke var like lett tilgjengelig for alle. Jeg fikk her inntrykk av at det gjelder den økonomiske og planmessige informasjonen. Dette er informasjon som i de fleste organisasjoner også er regnet som sensitiv, hvor bedriftene ikke ønsker at all informasjon skal ut til alle i organisasjonen. Det ble trukket fram at den ene bedriften benyttet IT-systemet for å begrense hvem som hadde tilgang til hva av informasjon avhengig av nivå, noe som virker å være vanlig praksis i bedrifter. En del av jobben til noen av controllerne som ble intervjuet var å bearbeide og presentere informasjonen for andre i organisasjonen. Ved spørsmål om andre styringsverktøy hadde påvirket informasjonsflyten, var controllerne i gruppe 1 relativt enige at det var ikke der skoen presset. En av controllerne i bedrift B mente at det var mer enn nok informasjon som ble produsert, men dro heller fram ledelsens involvering og interesse for den eksisterende informasjonen som en nøkkel for å få økt nytte av styringssystemet. Sett i sammenheng med Simons (2000) rammeverk kan dette tyde på en overvekt av det diagnostiske styringssystem, mens det var ønsket mer vekt på det interaktive styringssystemet for å skape en bedre helhet i styringssystemet. Noe lignende ble også dratt fra av controlleren fra bedrift A som pekte på at mangelen på informasjon ikke var utfordringen, men heller viljen til å handle på den.

«Når ledelsen sier vi skal satse på det, så satser vi på det. For jeg kan se hvor all aktivitet er, og jeg kan se ..... ledelsen vil ikke at vi skal drive med produktutvikling innenfor det område der. Hvorfor bruker du tid på det da? Det blir den politistyrken som jeg føler av og til, styringsinformasjonen er der, men vi tar ikke konsekvensene av det» Controller 1.

Grunnet den manglende viljen til å benytte seg av eksisterende styringsinformasjon, kan økonomifunksjonen i selskapet fort bli benyttet som en slags politistyrke for ledelsen, for å kontrollere at alt skjer i henhold til strategier og visjoner. Det vil da føre til en klar overvekt på grensesystemet og det diagnostiske styringssystemet i Simons (2000) rammeverk. Om økonomifunksjonen får en slik relativ tradisjonell rolle vil den strenge kontrollen kunne være med på å redusere kreativitet og potensiale hos de ansatte. Samtidig vil et fravær av en slik rolle kunne medføre at organisasjonen beveger seg i en annen retning enn det ledelsen ønsker. Bogsnes (2012) peker på områder som økt gjennomsiktighet, eller transparency, for å motivere ansatte og ledelse til frivillig å benytte bevilgede midler etter beste evne. Et annet forslag er økt bruk av KPI'er for å kunne måle mer konkrete faktorer knyttet til den retningen man ønsker at bedriften skal bevege seg i. Det er imidlertid ingen lette løsninger på en slik problemstilling, spesielt ikke med generaliserte løsningsforslag. Videre satsning på område for å avdekke mulige tiltak vil derfor kanskje gi best resultat.

Controllere fra begge selskapene virket vel så engasjert i praktiske utfordringer knyttet til informasjonsflyt som de står ovenfor til daglig. De ønsket en mer oversiktlig oversikt over tilgjengelig informasjon så rask som mulig, gjerne via en fungerende «dashbord» løsning. Ved at mye av informasjonen fra styringsverktøyene må prosesseres og bearbeides før den blir presentert medfører en tidsforsinkelse i informasjonsflyten. Mye informasjon blir produsert, men den bør inn i et system hvor deler av prosessen var automatisert for å sørge for mer «live» informasjon gjennom hele organisasjonen. Nedgangen bedriftene nå må håndtere øker viktighet av gode og praktiske løsninger knyttet til informasjonsflyten.

#### **4.1.3.2 Lederskap**

Under intervjuene ble både lederskap og bedriftenes struktur diskutert. Bedrift B som stilte med flere kontrollere gav et interessant sammenligningsgrunnlag knyttet til hvordan lederskapet ble oppfattet i denne nedgangskonjunkturen. Enkelte pekte på liten grad av tillit og en meget hierarkisk struktur når det ble snakk om hvordan lederskapet ble utøvd. Samtidig



kom det fram at nedgangen hadde medført at hierarkiet hadde blitt mer tydelig som en følge av at det hadde blitt færre ansatte. Dette var nok noe spissformulert, men samtidig får man da fram at her har nok bedriften et potensial. Sett i forhold til omstillingsevnen til bedriften virker ikke denne formen for lederskap og struktur å legge til rette for endringer.

Et interessant moment fra controller 4 var oppfatningen om manglende interesse fra ledelsen knyttet til de økonomiske styringsverktøyene over en lengre periode. Dette hadde forandret seg noe over de siste årene grunnet endringer i ledelsen sammen med økning i antall mellomledere. Controlleren virket noe skuffet over at ledelsen ikke benyttet muligheten i forbindelse med nedgangen og en pågående endring av bedriftens økonomisystem til samtidig å oppdatere styringssystemet. Isteden ble et rigid system byttet ut med et annet rigid system, uten nevneverdige endringer på styringssystemet. Det bør nevnes at controllerne virket totalt sett positive til det nye økonomisystemet og de nye mulighetene det ville føre med seg som blant annet medførte økt kontroll over innkjøpssiden av prosjektene.

Noen av tiltakene som ble satt i gang som en følge av nedgangen var kostnadsreducerende tiltak i begge bedrifter, blant annet i forbindelse med reisekostnader. Her er det ikke tvil om at styringssystemet er viktige i forhold til den økte kostnadskontrollen. Under intervjuet med controller 1 var det snakk om balansen mellom kontroll og kreativitet, her ble også innstramningen knyttet til reisekostnader diskutert.

«Det er mer friheten til å gjøre de vurderingene på et lavere nivå som reduseres»  
Controller 1.

Lederskapet blir dermed mer kontrollerende som en følge av konjunkturedgangen, og de ansatte får redusert tillit grunnet det økte behovet for kontroll. Et interessant funn som samstemmer med det Hennestad (2009) skriver i sin artikkel er hvordan endringer kan føre til økte kreative muligheter. Det virker ikke som om kreativiteten har blitt redusert i bedriftene selv om kontrollen har økt. Den har muligens blitt noe mer resultatorientert enn før. Grunnet de store omveltningene ser ansatte etter alternative måter å gjøre ting på.

#### **4.1.3.3 Evne til endring**

Ved direkte spørsmål knyttet til hvordan styringssystemet legger til rette for omstillinger og endringer i organisasjonen var det begrenset hvor mye respondentene mente at det hadde å si. Det virket som om oppfatningen blant enkelte av controllerne var at det ikke var

styringssystemets område, og derfor ikke påvirket nevneverdig hverken positivt eller negativt. I begge bedrifter kom det frem at den delen av styringssystemet som spilte en klar rolle i denne sammenheng, var ressursallokeringsystemet som henger tett sammen med prognosene.

«Nei, skal ikke si at det er helt uavhengig, det er jo noe av informasjonen når du ser at du typisk ser at du har en person som du ikke greier å utnytte 100 %, eller under 50 % det er jo informasjon du kan få via styringssystemet, og på grunnlag av det når du aggregerer opp ser at vi har 100 ansatt, men egentlig bare jobb til 50. Det er informasjon du kan få via styringssystemet, og på grunnlag av det kan du treffe tiltak, noe er jo der.» Controller 2

Å få rask og riktig informasjon fra styringssystemet knyttet til ressursbehovet virket dermed å være meget viktig for håndtering av nedgangen. Om et annet styringssystem hadde forandret organisasjonens evne til omstillinger var det relativt entydig at controllerne ikke trodde at det ville ha noe særlig å si. Ledelse og form for lederskap ble heller trukket fram som en faktor som kunne være mer utslagsgivende her.

Samtidig ble det pekt på en moralsk utfordring knyttet til å håndtere denne sensitive informasjonen. For man vil da kunne dra se ut fra styringsinformasjonen at på enkelte områder vil noen miste jobben, men samtidig er dette sensitiv informasjon som vil kunne skape store bølger i organisasjonen. Her kommer også forskjellige interessenter inn med forskjellige ønsker knyttet til hvordan slik informasjon skal håndteres. For ledelsen ønsker stabilitet for å kunne fortsette å levere på gjenstående leveranser for på sikt å kunne sikre nye kontrakter, mens de som er i fare for å miste jobben har klare insentiver for å forsøke å finne seg en sikker arbeidsplass. Controllere som sitter på denne informasjonen vil da slites mellom å fortelle det til kolleger for å la dem få mulighet til å finne seg en jobb, eller støtte ledelsen.

#### **4.1.3.4 Delkonklusjon**

Begge bedriftene i gruppe 1 har blitt truffet av nedgangen innenfor olje og gass næringen, og begge organisasjoner har som en følge måtte håndtere endringer og omstillinger. Styringssystemene i begge organisasjoner spilte en viktig rolle i forhold til kostnadsstyring og i forhold til å gi verdifull innsikt i ressursbehovet i tidene framover. Spesielt prognoser var et styringsverktøy som tydelig ble viktig som en følge av nedgangen for å kunne oppdatere og produsere tilpasset styringsinformasjon. Lederskapet i begge organisasjoner så ut til å bli mer kontrollerende og reduserte beslutningsmyndigheten på lavere nivå i organisasjonen. En økt

sentralisering ble dermed en konsekvens av nedgangen, men det er usikkert om dette vil fortsette når konjunkturen er over.

Organisasjonene i gruppe 1 var tydelig meget ulik på flere områder, også når det gjelder håndtering av nedgangen. Å trekke noen konklusjoner knyttet til hvordan de ulike bedriftene har håndtert nedgangen blir på siden av denne studien, og vil kreve en egen studie dedikert til dette formålet. Knyttet til spørsmålet om alternative styringssystemer hadde endret omstillingsevnen til organisasjonene, virket det ikke å være tilfellet ut fra intervjuene i gruppe 1. En viktig del av Beyond Budgeting er form for ledelse, en faktor som ble trukket fram i forbindelse med omstillingsevnen til organisasjonene.

## 4.2 Analyse gruppe 2

Gruppe 2 består av fire respondenter fordelt mellom tre ulike bedrifter. Disse fire har som i gruppe 1 forskjellige controllerstillinger som varierer fra prosjekt til mellomleder nivå i sine respektive bedrifter. Alle selskapene i gruppe 2 har kontorer i flere ulike land, og er leverandører på forskjellige områder innenfor norsk olje og gass sektor. utfordringene de står ovenfor varierer noe, men de gir interessant innsikt i hvordan de velger å håndtere nedgangen, og hvilken rolle styringssystemene har. Erfaring og alder i gruppe 2 varierer noe, men virker å være noe lavere enn hos gruppe 1 i snitt.

### 4.2.1 Ulike styringssystem

Samtlige av bedriftene benyttet en form for budsjett, men virket ikke å vektlegge dette i samme grad i sitt styringssystem. Styringssystemene i gruppe 2 ble i større grad supplert med alternative styringsverktøy som prognoser og KPI'er. Bedrift E benyttet også benchmarking aktivt i sitt styringssystem, da spesielt i forhold til målsetting i forhold til andre aktører i samme bransje. Det varierte i hvilken grad respondentene hadde kjennskap til Beyond Budgeting og kritikken av budsjettet. Noe overraskende var kunnskapen på område høyere hos respondentene i gruppe 1 enn respondentene i gruppe 2 som mer aktivt benyttet alternative styringsverktøy. Dette var imidlertid såpass marginale forskjeller fra et så begrenset utvalg at det ikke har blitt vektlagt videre i oppgaven.

Prognoser ser ut til å være en viktig del av ressursallokeringsystemene til alle de tre bedriftene. Enkelte valgte å bruke en blanding av prognoser og «live» planer som ble løpende oppdatert for å kunne fordele ressursene best mulig. Det kom fram at de tre bedriftene benyttet sine respektive styringssystemer noe ulikt, blant annet grunnet forskjellige typer leveranser og dermed forskjellige behov. Både lengde, størrelse og type leveranser varierte en hel del. Som en følge hadde styringssystemene for de tre bedriftene noe ulike behov å dekke.

#### 4.2.1.1 Holdninger til alternative styringssystem

Etttersom alle respondentene i gruppe 2 var vant til en utbredt bruk av alternative styringsverktøy, da spesielt prognoser og KPI'er, virket tradisjonell bruk av budsjettet uten de supplerende styringsverktøyene lite hensiktsmessig. Alle de tre bedriftene hadde blitt kraftig rammet av nedgangskonjunkturen, og en det førte til latter i de fleste intervjuene når det ble spørsmål om bransjen ble oppfattet som stabil eller dynamisk. Å benytte mindre fleksible og

tilpassningsdyktige styringsverktøy som ville gjøre styringssystemet mindre dynamisk virket derfor ikke å være nærliggende. Bedrift D hadde nylig gått over til løpende forecaster, det vil si en form for prognoser, sammenlignet controller 6 det med bruk av et tradisjonelt budsjett:

«Når man sammenligner det med løpende forecast så er det mye mer effektivt enn å måle det mot et budsjett som ble satt for et halvt år siden, og det gir et mer riktig bilde av verden siden det er så mye som skjer i denne bransjen her, og den er så dynamisk som vi var inne på. Så nytter det ikke å sitte å måle seg mot sånn verden så ut for 6 mnd siden». Controller 6

De fleste i av respondentene i gruppe 2 virket til å være av denne oppfatning. Det ble blant annet stilt spørsmål ved verdiskapningen om man brukte tid på å sammenligne om man var foran eller bak et budsjett slik man trodde markedsituasjonen var for seks til tolv måneder siden. Noe usikkerheter var det imidlertid knyttet til, som i gruppe 1, ulike definisjoner av budsjett. Ingen av respondentene virket negative til Beyond Budgeting når de ble spurt om deres tanker rundt dette, men enkelte hadde problemer med å se hvordan man kunne opprettholde kontroll uten noen form for budsjett. Intervjuer fikk imidlertid følelsen av at det her lå ulike definisjoner i grunn, og respondentene virket positive når mer informasjon ble gitt.

Selv om gruppe 2 virket positive til utbredt bruk av alternative styringsverktøy som KPI'er og prognoser, så de flere klare fallgruver ved bruk av disse styringsverktøyene. Et moment som spesielt ble trukket fram var interessekonflikter mellom ulike KPI'er, og mellom KPI'er og prognoser. Grunnen til slike interessekonflikter kan variere, og noen av grunnene ble avdekket under intervjuene. En forklaring er at de stammer fra en interessekonflikt mellom ulike avdelinger og roller i organisasjoner som kommer tuk uttrykk via styringssystemet. Disse interne interessekonfliktene har tidligere fått delvis utløp via budsjettet, men tilpasser seg til andre styringsverktøy ettersom de blir tatt i bruk. Respondenten fra bedrift D uttrykker en mulig årsak til at slike interessekonflikter internt i styringssystemet oppstår:

«Det er jo gjerne at KPI'er utarbeides av folk som ikke har en, kall det den følingen med budsjetter og forecasting. At du får en litt sånn motstridende effekt når de to ikke samsvarer». Controller 6

Grunnet de mange ulike rollene i dagens bedrifter er det gjerne forskjellige individer som utarbeider forskjellige deler av styringsverktøyene. Ved en manglende innsikt i hverandres

arbeid vil det kunne by på betydelige utfordringer å fokusere på helheten under utarbeidelse av en spesifikk del av styringssystemet. (Simons et al., 2000) dro fram viktigheten av å ha et helhetlig styringssystem hvor man kan trekke synergieffektene fra motstridende krefter. Å dra slike synergieffekter blir vanskelig når det blir uklart for organisasjonens medlemmer hvilken retning det er ønskelig at bedriften skal strekke seg mot. Strategien blir som en følge uklar, og styringsverktøyene kan få ikke tiltenkte, negative konsekvenser. En av controllerne fra bedrift E peker på en utfordring ved at KPI'ene rett og slett er så kompliserte at det blir vanskelige å skjønne hvordan de skal kunne oppnås:

«Noen av dem er så kompliserte at ---- ikke vet hvordan de måles, og ikke kan fortelle hvordan de fungerer. Så er det noen som går mot hverandre, så om man gjør det bra på den ene så vil man gjøre det dårlig på den andre uansett hva man gjør». Controller 7

Flere av respondentene har dermed møtt på flere utfordringer ved den praktiske bruken av KPI'er. Enkelte kjente også på kompleksiteten grunnet et stort antall KPI'er (Bjørnenak, 2010). Ingen av respondentene sa at de ønsket å slutte å benytte KPI'er, men at man burde være bevisst på mulige fallgruver underveis. En av controllerne uttrykte også økt motivasjon siden de hadde begynt å jobbe mer med prognoser, og virket begeistret for mulighetene det gir. Det var også andre utfordringer knyttet til intern styring enkelte av controllerne hadde møtt på tidligere. Et eksempel var knyttet til bruk av marginer på interne leveranser:

«Alle interne selskaper ble kun målt på egne marginer, og når du kun har interne leverandører så blir det at du bruker mer tid på intern kriging som ikke hjelper selskapet, enn å bruke tiden mot eksterne kunder som bringer inn friske penger». Controller 6

Som en del av styringssystemet ble forskjellige deler av selskapet målt ut som selvstendige enheter. Det ble et marked innad i selskapet hvor de forskjellige avdelingene fikk et fokus på egen vinning og ikke så mye på hva som var best for selskapet som helhet. Dette reduserte igjen den potensielle verdiskapningen og førte til unødige stridigheter internt i selskapet.

#### **4.2.1.2 Delkonklusjon**

Bedriftene i gruppe 2 benytter i utstrakt grad styringsverktøy som prognoser og KPI'er i sine styringsverktøy, i tillegg til budsjetter. En av selskapene benytter seg også av benchmarking for å måle seg opp mot sine nærmeste konkurrenter. Denne utstrakte bruken av alternative

styringsverktøy til budsjettet har gjort flere av controllerne bevisst på utfordringer ved bruk av disse styringsverktøyene. Flere områder som interessekonflikter mellom ulike styringsverktøy og internt i samme styringsverktøy kom fram. I tillegg kom utfordringer knyttet til intern kriging grunnet uheldige effekter ved måling av ulike avdelinger i samme selskap på marginer. Selv om det kom fram flere utfordringer knyttet til styringssystemet, virket flere positive til Beyond Budgeting og mente at det var i den retningen selskapet gikk.

#### **4.2.2 Evne til å si noe om fremtiden**

Controllerne hos de forskjellige bedriftene hadde noe ulike tidspunkt for når de først fikk med seg at det var en nedgangskonjunktur innenfor oljesektoren. Enkelte av dem så ut til å ha forventet at en nedgang ville skje på ett eller annet tidspunkt grunnet kostnadsnivået innenfor sektoren og hvordan økningen hadde vært de siste årene. Ingen så imidlertid for seg hvor kraftig og langvarig den skulle bli. Det er verdt å merke seg at selv om enkelte ser ut til å være av den oppfatningen at nedgangen startet som en følge av fallet i oljeprisen, mener flere av controllerne at de begynte å se tegn så tidlig som 2012-2013.

«Vi begynte jo å se det høsten 2013, men at det skulle bli så stort som nå hadde jeg ikke anelse om, det hadde jeg ikke sett for meg i det hele tatt. .... Man hadde vel sett for seg at nedgangen ville vare i et halvt års tid, som historien tilsier at det skal.»

Controller 7

Redusert oljepris ser ut til å ha forsterket nedgangen, som startet før oljeprisen begynte å falle dramatisk høsten 2014. Hva slags rolle styringssystemet hadde å si for når controllerne fant ut om nedgangen er svarene relativt entydige, akkurat som i gruppe 1. Det ser ikke ut til at styringssystemene spilte noen avgjørende rolle i hvordan eller når respondentene fant ut om nedgangen. Som en av controllerne sier det ved spørsmål om styringssystemene hadde noe å si for når man fant ut av nedgangen:

«Nei egentlig ikke, det er bare sånn man ser og opplever i dagliglivet. .... Sånn man merker det best er jo betalingsvillighet fra kunder, sluttkunder. Tidligere har det ikke vært noen problemer å få igjennom endringsordre og få betalt for alt det man gjør, men med en gang det begynner å gå litt nedover så begynner jo alle å sette seg på bakbeina .... Og den begynte man å merke kanskje for 2-3 år siden at alle ble mer beskyttende for sine egne penger.» Controller 6

Respondentene i gruppe 2 så at markedet kom til å stramme seg til i hovedsak gjennom salgssavdeling, betalingsvillighet og kontakt med kunder. Det var imidlertid et unntak som pekte på prognosene som måten respondenten først fant ut av nedgangen. Denne respondenten så imidlertid ut til å ha funnet ut om nedgangen noe senere, slik at prognosene dermed var blitt oppdatert med ny informasjon allerede gitt via andre kanaler. Dette har dermed ikke blitt vektlagt som vesentlig i denne analysen. En annen av controllerne pekte på at de i hovedsak opererer med lange og store kontrakter, og at de dermed merket nedgangen noe senere enn enkelte av de andre aktørene. Men når nye og eksisterende kontrakter begynte å bli utsatt og kansellert slo nedgangen hardt inn over dem. Knyttet til spørsmål om et annerledes styringssystem hadde gitt et annet resultat i forbindelse med når og hvordan controllerne fant ut om nedgangen var det stor enighet om at det ikke hadde endret resultatet.

«Absolutt ikke. For det som har skjedd her er veldig langt utenfor vår kontroll.»

Controller 6

De fleste av controllerne virket fornøyd med eksisterende system når de ble konfrontert med forslag om et annet styringssystem. En av respondentene pekte på et interessant moment knyttet til at systemene fungerte som de skulle, men at det heller var inputen som uteble. Dette samstemmer med oppfatningen flere av controllerne hadde om at de forskjellige aktørene i markedet startet å oppføre seg mer proteksjonistisk.

«Utfordringene for en bedrift som jobber med prosjekter er jo at man kjenner bare til det arbeidet man kjenner til. I gamle dager var jo kunden mer åpen med hva som kommer når. Men i dagens marked vet man ikke helt hva som ligger foran en. Sånn at systemene fungerer, men informasjonen som skal inn er kanskje ikke tilgjengelig»

Controller 8.

#### **4.2.2.1 Delkonklusjon**

Gruppe 2 så ut til å relativt like meninger knyttet til styringssystemets evne til å spå nedgangen som nå er i oljesektoren. Styringssystemet, selv med større bruk av alternative styringsverktøy som prognoser og KPI'er, påvirket ikke hvordan eller når bedriftene fant ut om nedgangen. Som i gruppe 1 kom informasjonen fra andre steder: salgssavdeling, betalingsvillighet og kundekontakt. Det så ikke ut til at andre styringssystem, eller styringsverktøy, ville ha endret på dette. Respondentene virket fornøyd med eksisterende styringssystem på dette område. Utfordringen var heller at inputen ikke lenger var tilgjengelig



i samme grad. Ettersom flere av aktørene ikke trodde at nedgangen ville vare så lenge, eller bli så kraftig, kan det forklare deres handlemønster under nedgangen – hvilken tiltak de iverksatte, og når.

### **4.2.3 Omstillingsevne**

Som bedriftene i gruppe 1 ble samtlige av selskapene i gruppe 2 truffet av nedgangen og forskjellige tiltak har blitt nødvendig. Tiltakene de ulike bedriftene har funnet nødvendig å gjennomføre for at selskapene skal overleve varierer, men det er liten tvil om at omstillingene er belastende både for organisasjon og ansatte. Denne delen av analysen inneholder som under gruppe 1 flere sider ved organisasjonene og nedgangen. Det innebærer informasjonsflyten, hvordan lederskapet praktiseres og styringssystemenes direkte påvirkning knyttet til omstillinger i organisasjonene. Om alternative styringssystem hadde endret organisasjonenes omstillingsevne vil også bli belyst.

#### **4.2.3.1 Informasjonsflyt**

I perioder med nedgangstider og innstramninger vil det fort bli større usikkerhet hos de berørte bedriftene ettersom folk blir redd for å miste jobben. De tre bedriftene i gruppe 2 var ikke noe unntak i så måte. Det kom blant annet fram hvordan arbeidsmiljøet hadde endret seg som følge av nedgangen. Folk av var mer usikre på fremtiden, og den positive stemningen var ikke lenger i gangene. Informasjonsbehovet om alt som har med framtidsutsiktene å gjøre var derfor stor. Controllerne virket fornøyd med informasjonen de hadde fått, men pekte på at ikke alle var like fornøyd med håndteringen av nedgangen.

«Det er mange som er negative, og som ønsker at informasjonen skulle kommet før, men går man ut med slik informasjon på et alt for tidlig tidspunkt skaper det uro og dårlig effektivitet». Controller 8

Når det gjelder styringssystemet sin rolle i informasjonsflyten virket det som om informasjonskildene var relativ lik blant de ulike bedriftene i begge gruppene. Det ble benyttet standardiserte informasjonskilder som intranet og informasjonsmailer, og i tillegg ble allmøter brukt for viktig informasjon som skulle ut til alle samtidig. Det ble trukket fram hvordan styringsverktøyene gir god informasjon til brukerne, gjerne for administrativt personell på ulike plan i organisasjonen. For resten av organisasjonen får de først

informasjonen som er filtrert ut via en av informasjonskanalene nevnt ovenfor. En av respondentene pekte på et forbedringspotensial knyttet til styringssystemets evne til informasjonsflyt oppover i organisasjonen.

«Man må ha enten gjennomganger eller legge ved presentasjoner og vedlegg for å få det fram. Styringssystemene er ikke satt opp sånn at du får gitt den informasjonen uten mye forklarende tekst». Controller 6

Controllerne som avdekker viktig informasjon under arbeidet som de mener vil være relevant styringsinformasjon for ledelsen vil dermed ikke ha mulighet til å sende dette effektivt via styringssystemet. Den nye informasjonen må da prosesseres i form av egne gjennomganger eller vedlegg med mye forklarende tekst. Dette vil dermed kunne medføre en klar tidsforsinkelse i formidlingen av informasjonen og være meget tidkrevende for begge parter, både controller og leder. Mulige løsninger vil her være mer effektive former for dashbordløsninger slik at ledelsen lettere kan hente ut informasjonen, og controlleren kan merke viktige områder som bør vektlegges.

#### **4.2.3.2 Lederskap**

En viktig del av styringssystemers rolle i nedgangstider henger sammen med hvordan de blir benyttet. Strukturen i bedriftene sammen med hvordan lederskapet i bedriften blir utøvd har en del å si her. Strukturen i de ulike bedriftene i gruppe 2 så ut å være relativt flat i praksis, hvor det virket som om det var en åpen dør policy om det var noe man ønsket å snakke om. Dette henger igjen tett sammen med lederskapet som virket til å bli utøvd og i hvilken grad den enkelte ansatte følte at de fikk tillit.

«Jeg føler vi får mye tillit, og frihet under ansvar nær sagt. At det er veldig stor takhøyde, og man har store rom å spille på selv, og det prøver vi også å få over i organisasjonen her.» Controller 6

Alle de tre bedriftene virket tradisjonelt å ha relativ stor takhøyde og respondentene følte at de fikk tillit fra ledelsen. Dette kan tyde på at bedriftene benyttet seg av Y-lederskap preget av tillit til sine ansatte (Bogsnes, 2012). Det ble trukket fram at dette hadde endret seg noe som følge av nedgangen. Marginene var blitt mindre og ledelsene i de ulike bedriftene hadde funnet det nødvendig med en tettere kontroll av organisasjonene. Denne innsnevringen i

organisasjonene så flere av controllerne som en naturlig del av det å befinne seg i en nedgangskonjunktur.

«Man ser jo kanskje tydeligere i markedssituasjonen man er inne i at de har begynt å lede mer enn de har gjort tidligere. De er mer til stede og mer tydelig, men tidligere har man kanskje fått mer frihet under ansvar». Controller 8

Lederskapet hadde dermed blitt mer tydelig som en følge av nedgangen. Rent praktisk nevnte blant annet en av controllerne hvordan enkelte ledere på høyere nivå i organisasjonen oftere ble sett i gangene. Et interessant moment flere av respondentene pekte på var utfordringer knyttet til kompliserte organisasjonsmatriser. De store og kompliserte matrisene kunne gjøre det utfordrende å vite hvem som hadde ansvar for hva. Informasjonsflyten ble påvirket ettersom den måtte igjennom så mange ledd før den kom fram til den reelle beslutnings-takeren. For en av bedriftene hang dette sammen med store organisasjonsendringer som var gjort over de siste årene, så deler av denne usikkerheten vil trolig forsvinne. Deler av denne usikkerheten så imidlertid ut å gjelde for en av de andre organisasjonene også, som ikke hadde gjennomgått slike organisasjonsendringer i samme grad.

#### **4.2.3.3 Evne til endring**

Styringssystemenes rolle i omstillingene i de tre bedriftene så ut til å være sentral. Det var noe ulikt hvor sterke meninger de ulike controllerne hadde gjort seg opp om dette, men det var enighet om at de deler av styringssystemet som gikk på ressursallokering ble aktivt brukt i denne prosessen. I alle de tre bedriftene ble en form for prognoser benyttet aktivt, og spilte en viktig rolle i ressursallokeringen ettersom de ble oppdatert ofte. En av respondentene tok også fram at de benyttet et «live» planleggingsverktøy som var viktig i denne prosessen. Noe av viktigheten til ressursallokeringsverktøyet kom klart fram ved at samme respondent sa at de oftere hadde egne møter som kun omhandlet ressursallokering grunnet nedgangen.

Omstillingsevnen økte dermed som følge av prognoser og planleggingsverktøy som bedriftene i gruppe 2 benyttet. Andre deler av styringssystemet klarte derimot ikke å tilpasse seg den endrende markedssituasjonen like raskt. Men kunnskapen om andre deler av styringssystemet, deriblant KPI'er, virket noe begrenset ettersom det kun omhandlet økonomi i begrenset grad. Det var stor enighet blant controllerne om at et annet styringssystem ikke hadde endret håndteringen av nedgangen.

Et interessant moment som flere av controllerne pekte på var at selv om antall prosjekter hadde blitt redusert, hadde arbeidsmengden økt for controllerfunksjonen. Dette kan ha sammenheng med en tettere oppfølging fra ledelsen, og dermed økt rapporteringsbyrde. Som avdekket i gruppe 1, virket det som om kreativiteten ikke hadde blitt redusert som en følge av nedgangen som en av controllerne beskriver under:

«Jeg tror egentlig kreativiteten er større nå fordi man prøver å finne måter å utnytte systemene for å nå de målene man har.» Controller 7

Dette stemmer overens med Hennestad (2009) henvisning til at omstillinger kan føre til økt kreativitet ettersom ansatte må forsøke å finne nye løsninger. Under intervjuene ble det avdekket enkelte utfordringer styringssystemet kunne bli utsatt for som følge av nedgangstidene. Som følge av de stramme tidene og mer begrenset tilgang på arbeid fortalte en av respondentene at de forskjellige disiplinene skulle melde inn hvor mye arbeid de hadde i periodene framover. Ledelsen ville dermed kunne få en rask og god oversikt over arbeidstimer og tilgjengelige timer i forhold til eventuelle nedskjæringer. De som fylte inn informasjonen i dette egne ressursallokeringsystemet viste da at de selv, eller arbeidskollegaen som satt ved siden av kunne miste jobben om de estimerte reelt antall timer for jobben. Selv om respondenten ikke viste om noen som hadde gjort dette, så respondenten dette som en mulig feilkilde i styringssystemet i nedgangstider.

Som en følge av nedgangen kom det også fram at flere av bedriftene ikke overraskende hadde endret fokus. Alle tre bedriftene hadde fått et høyere kostnadsfokus. Controller 6 pekte på hvordan deler av fokuset hadde endret seg fra kun å fokusere på å levere gode resultater og leveranser til å sikre seg selv. Respondentene ga inntrykk av at man rett og slett måtte arbeide hardere for hver krone, mens tidligere var det gjerne større marginer. Det varierer hvor hardt de ulike bedriftene finner det nødvendig med ulike tiltak, men enkelte er tydelig meget hardt presset. En av respondentene forteller at nytt av året hos dem er at det å vinne prosjekter nå går over det å ha null HMS hendelser. Slike tiltak virker ikke å være vanlig, ettersom de fleste av bedriftene i både gruppe 1 og 2 ser ut til å ha økt fokus på å ha null HMS hendelser som en viktig faktor for å kunne vinne nye kontrakter.

#### **4.2.3.4 Delkonklusjon**

I gruppe 2 er alle de tre bedriftene kraftig rammet av nedgangen, og omstillinger har blitt nødvendige. Prognoser og «live» planer ser ut til å være viktige verktøy i

omstillingsprosessene ettersom de gir oversikt til ledelsen over hvor mange ressurser de trenger framover. Denne delen av styringssystemet er dermed med på å legge til rette for omstillingsprosessene i organisasjonene. Når det gjelder de resterende områdene av styringssystemene, som KPI'er, så disse ikke ut til å spille noen stor rolle i omstillingsprosessene. De var heller litt tyngre å endre og tilpasse til den endrende situasjonen. Dette vil imidlertid variere blant de ulike bedriftene og internt blant de ulike KPI'ene ettersom det ble benyttet flere ulike KPI'er. Ingen av controllerne i gruppe 2 mente at andre styringssystemer hadde påvirket håndtering av nedgangen. Det var heller andre områder controllerne tok fram, som tungvinte løsninger knyttet til å sende relevant styringsinformasjon oppover i hierarkiet via styringssystemet.

## 5 Avslutning

I denne delen vil funnene i oppgaven bli presentert, samt forslag til videre forskning. Først vil de tre forskningsspørsmålene bli belyst ved å se på svarene fra både gruppe 1 og gruppe 2. Videre vil dermed hovedproblemstillingen bli besvart under delkapitlet konklusjon. I etterkant av denne vil mulige forslag til videre forskning som har blitt avdekket i oppgaven bli trukket fram.

### 5.1 Oppsummering forskningsspørsmål

#### 5.1.1 Forskningsspørsmål 1

*Hva slags styringssystem benyttes innenfor de valgte bedriftene, og hvordan forholder de seg til alternative styringssystemer?*

Utvalget i denne oppgaven består av fem ulike bedrifter som er leverandører innenfor norsk oljesektor. Løsningene de forskjellige bedriftene har valgt knyttet til styringssystem viser klare likhetstrekk som kan sees i sammenheng med at de opererer i samme bransje. Samtlige benyttet en form for budsjett, men det varierte hvor sentral rolle dette styringsverktøyet hadde i styringssystemet til bedriftene. I bedrift A og B hadde budsjettet en sentral rolle, selv om de også benyttet prognoser for å komplementere styringssystemet. Bedrift B benyttet i tillegg et begrenset antall KPI'er for noen områder av driften. I de tre resterende bedriftene, C, D og E, ble prognoser og KPI'er brukt i større utstrekning og medførte at budsjettet ikke hadde en like sentral rolle. Bedrift E benyttet i tillegg benchmarking mot andre bedrifter innenfor samme segment av bransjen.

Ingen av repondentene virket negative til et annet styringssystem, gjerne basert på prinsippene til Beyond Budgeting. Controllerne viste interesse for teorien, men det varierte i hvor stor grad de mente at det kom til å bli gjennomført hos deres bedrifter. To av bedriftene, D og E, mente at de allerede beveget seg i retning av Beyond Budgeting. Flere av de andre respondentene virket mindre interessert i å implementere hele filosofien, men så klare fordeler ved deler av Beyond Budgeting som de kunne tenke seg å implementere i sine bedrifter. Controller 1 tok eksempelvis fram kulturelle forskjeller som en utfordring knyttet til å benytte Beyond Budgeting i en internasjonal bedrift. I forhold til Simons (2000) rammeverk for styringssystemer virket det som om bedriftene i ulik grad hadde gode helhetlige styringssystemer. Økt bruk av alternative styringsverktøy medfører ikke nødvendigvis et bedre styringssystem. Spesielt virket det som om enkelte av styringssystemene var satt

sammen av flere enkeltbehov, og at det holistiske fokuset manglet. Som en følge ble enkelte av utfordringene som gjelder det tradisjonelle budsjettet overført til nyere, mer kompliserte styringssystemer basert på flere ulike styringsverktøy.

### 5.1.2 **Forskningsspørsmål 2**

*Hvordan er styringssystemenes evne til å si noe om framtidsutsiktene til organisasjonen og hadde alternative styringssystem bedret evnen til å si noe om fremtiden?*

Her var tilbakemeldingene fra begge gruppene relativt entydige. Det så ut til å være en oppfatning at den delen av styringssystemet som kunne si mest om fremtiden var prognosene, men at dette verktøyet ikke var måten man fant ut om konjunkturedringer. Dette skyldtes ikke at styringssystemene ikke fungerte som tiltenkt, men at andre måter var mer effektive for å få ut denne informasjonen om fremtiden. Faktorer som kundekontakt, betalingsvillighet i markedet og en generell føling med markedet ble trukket fram som viktige i denne sammenheng. Ingen av respondentene trodde at et annet styringssystem hadde endret dette.

Prognoser hadde fortsatt en viktig rolle i forhold til å si noe om den faktiske arbeidsmengden bedriftene kunne forvente i tiden framover, selv om det ikke var gjennom disse de første indikasjonene på nedgangen kom. I en dynamisk bransje virket det som om ingen av bedriftene kunne tenke seg et styringssystem uten prognoser, på grunn av den sentrale rollen disse har for å si noe om den reelle arbeidsbelastningen til organisasjonene. Styringssystemet viste konsekvensene av de signalene om fremtiden som ble plukket opp via andre kanaler. Viktigheten til prognosene virket derfor kun til å ha økt i samtlige av bedriftene som var med i oppgaven, som en følge av nedgangen i bransjen.

### 5.1.3 **Forskningsspørsmål 3**

*Hvordan legger styringssystemet til rette for omstillinger eller endringer som følge av konjunkturedringer i oljemarkedet, og hadde alternative styringssystem bedret denne evnen?*

Dette forskningsspørsmålet var det mest omfattende av de tre ettersom flere områder påvirker styringssystemets rolle når omstillinger er nødvendig. Som en følge ble informasjonsflyten i organisasjonene belyst, hvordan lederskapet ble utøvd, samt styringssystemets direkte rolle i

omstillingsprosesser. Blant de fem bedriftene virket det som om de fleste benyttet relativt standardiserte informasjonskanaler, og respondentene gav ikke inntrykk av vesentlige forskjeller på området. Styringssystemets rolle knyttet til informasjonsflyten i bedriftene viste klare likhetstrekk, og virket ikke til å bli endret som følge av omstillingene. Det kom fram at det i hovedsak er administrative roller som får informasjon fra styringssystemet, ledelsen inkludert. De resterende delene av organisasjonen får filtrerte deler av denne informasjonen via de standardiserte informasjonskanalene. Viktigheten til god informasjonsflyten blant selskapene i oppgaven gikk opp som følge av nedgangen, ettersom dette er sensitive områder som berører privatpersoners arbeidssituasjon.

Et interessant moment som ble belyst var en utfordring med kompliserte organisasjonsmatriser i forhold til informasjonsflyten i organisasjonen. Som følge av kompleksiteten ble det større usikkerhet knyttet til hvem som hadde beslutningsmyndighet og ansvar for forskjellige områder. Selv om styringssystemene fungerte som tiltenkt ble det da usikkerhet knyttet til hvem som skulle få denne informasjonen, og som hadde den reelle beslutningsmyndigheten.

Lederskapet og strukturen i de fem bedriftene viste klare likhetstrekk knyttet til å være preget av en norsk modell med relativ flat struktur og «åpen dør» politikk. Ledelseform vil variere blant ulike ledere, også internt i samme bedrift, noe som også kom fram under intervjuene. Det virket som om flere av bedriftene benyttet en form for Y-ledelse preget av tillit til de ansatte, og her var ikke styringssystem en avgjørende faktor. I samtlige bedrifter virket det som om ledelsen hadde beveget seg i retning av en form for X-ledelse som følge av nedgangen og omstillingene. Respondentene pekte på faktorer som mer kontroll, redusert beslutningsmyndighet på lavere nivå i organisasjonene og mer hierarkisk form for ledelse preget av en form for McGregors X-ledelse. Disse faktorene så ut til å gjøre seg gjeldende uavhengig av hvilket styringssystem bedriftene benyttet.

Når det gjelder styringssystemets direkte rolle i omstillingsprosessene var det i hovedsak et styringsverktøy som ble tatt fram som viktig. Prognoser ble brukt av samtlige bedrifter som deltok i intervjuene, og fremheves som et mye brukt styringsverktøy. Selv om prognosene ikke var det som først oppdaget konjunkturedringer, var dette en viktig faktor for å indikere omfanget av svingninger for organisasjonene. I samtlige fem bedrifter var prognosene knyttet opp mot ressursallokeringsystemet, og gav verdifull innsikt til ledelsen over ressursbehovet



bedriften hadde i periodene framover. Styringssystemet gav dermed verdifull innsikt i omstillingsprosesser i forhold til eventuelle behov for opp- eller nedbemanninger.

Respondentene gav uttrykk for at de resterende delene av styringssystemet ikke hadde noen direkte påvirkning på omstillingsprosesser i organisasjonene. Å tilpasse disse resterende delene av styringssystemene til endrede markedssituasjoner ville være en omstendelig prosess. For tre av bedriftene var insentivsystemer bundet opp til styringssystemet, noe som medførte en rigid prosess grunnet de juridiske avtalene dette medførte mellom bedriften og den enkelte ansatte. Det så ikke ut til å være et vesentlig skille mellom de to gruppene på dette område selv om type styringssystem varierte. Ingen av respondentene mente at et annet styringssystem hadde endret omstillingsevnen til bedriften. De var likevel positive til alternative løsninger. Det virket imidlertid som om det heller var andre områder som ble sett på som viktigere for å bedre bedriftens omstillingsevne, som eksempel endringsledelse.

## 5.2 Konklusjon

Grunnet begrenset omfang på respondenter og form for forskningsdesign vil det ikke bli trukket noe empirisk entydig svar knyttet til problemstillingen. Problemstillingen har imidlertid blitt belyst, og ut fra relativt klare svar knyttet til problemstillingen, gir det en indikasjon på hvilke områder hvor videre forskning er aktuelt. Styringssystemers evne til å spå fremtiden var svært begrenset ettersom de ikke ble benyttet til dette formålet. Det gav imidlertid verdifull innsikt i forhold til ressursbehov og forventet inntjening i periodene framover. Ettersom samtlige bedrifter i oppgaven benyttet prognoser aktivt mente ingen av respondentene at et annet styringssystem hadde vært bedre til dette formålet.

Knyttet til styringssystemenes påvirkning på bedriftenes omstillingsevne var igjen prognoser et viktig verktøy for å kunne komme med oppdatert informasjon om framtidsutsiktene. I forbindelse med de resterende delene av styringssystemene virket det ikke som om de la til rette for omstillinger i organisasjonene i samme grad. Det var noen forskjeller ettersom gruppe 2 benyttet flere styringsverktøy enn gruppe 1, men det så ikke ut til at dette bedret omstillingsevnen til bedriftene. Det kom ingen tydelige svar på hvorfor det ikke var klarere sammenheng mellom bedriftenes styringssystem og omstillingsevne, men enkelte indikasjoner ble synliggjort.

Hvor velutviklet de forskjellige styringssystemene var, hørtes ut til å variere en hel del. For en av bedriftene så det ut som styringssystemet ikke var et prioritert område. Flere av styringssystemene så ut til å mangle den helhetlige, eller holistiske faktoren. Det kunne se ut som de var satt sammen av flere enkeltverktøy som alle skulle løse enkeltutfordringer uten at helheten hadde blitt tatt i betraktning i tilstrekkelig grad. Jeg sitter igjen med en følelse at den av bedriftene som hadde størst omstillingsevne benyttet det mest tradisjonelle systemet. Dette var velutprøvd og bedriften hadde tydelig tatt hensyn og utført tilpasninger til flere utfordringer ved bruk av denne type styringssystem.

Har man tenkt å å benytte nyere teorier og verktøy innenfor økonomisk styring, er det viktig å være seg bevisst utfordringene som var grunnen til at disse nye teoriene oppsto. Spesielt viktig er det å ha et holistisk fokus under utarbeidelse av de forskjellige delene av styringssystemet ettersom dette ser ut til å være en utfordring. Om man ikke tar hensyn til disse faktorene ved implementering av et nytt styringsverktøy kan man ende med å ta med seg de samme utfordringene som man opprinnelig hadde, og i tillegg få et mer komplisert system som skaper økt forvirring.

### **5.3 Forslag til videre forskning**

Datagrunnlaget som ligger til grunn for oppgaven er noe begrenset, men har gitt innsikt i interessante områder for videre forskning innenfor tematikken. I denne oppgaven er respondentene avgrenset til controller rollen, noe som medfører en klar begrensning. Ved tradisjonelle styringssystemer som i hovedsak er basert på budsjettet gir denne rollen mye og verdifull innsikt. De har også fått en vesentlig endret rolle i nyere filosofier som Beyond Budgeting, som gjør stillingsgruppen til et interessant forskningsområde. Men flere styringsverktøy som i dag blir brukt i stor utstrekning involverer flere ulike roller i organisasjonen. En omfattende studie av én bedrift, men med deltakere fra flere ulike roller på forskjellige nivåer, kan gi en interessant innsikt knyttet til styringssystemers påvirkning på bedrifters omstillingsevne.

Denne oppgaven er også meget begrenset med tanke på at den kun omhandler leverandører innenfor olje og gass sektoren. På grunn av ulike bransjer utfordringer, kunne det vært interessant å sammenligne styringssystemenes omstillingsevne i de ulike bransjene. Et annet område som hadde vært aktuelt for videre forskning er i hvilken grad ulike organisasjoner har et fungerende holistisk styringssystem; hvilke faktorer er viktige for å få et fungerende holistisk styringssystem, og hvilke faktorer er ødeleggende for å oppnå dette.

## 6 Kilder

- Angner, E. (2012). *A course in behavioral economics*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Ax, C., & Bjørnenak, T. (2007). Management accounting innovations: Origins and diffusion. *Issues in management accounting*, 3, 358-376.
- bbrt.org. (2015). What is beyond budgeting. Hentet 25.05.2015, fra <http://bbrt.org/about/what-is-beyond-budgeting/>
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2-eller fra abc til beyond budgeting på 20 år. *Magma*, 4, 49-54.
- Bjørnenak, T. (2014). Hva var nå problemet? *Magma*, 4, 18-21.
- Bjørnenak, T., & Kaarbøe, K. (2011). Dynamiske styringssystemer-hva er det? *Magma*, 5, 22-30.
- Bogsnes, B. (2012). Beyond budgeting – en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. *Praktisk økonomi & finans*, 29(04), 3-11.
- Bogsnes, B. (2013). Taking reality seriously-towards a more self-regulating management model in statoil. K. Kaarbøe, PN Gooderham, & H. Nørreklit, *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, 11-33.
- Boye, K., Holm, E., & Heskestad, T. (2011). *Kostnads- og inntektsanalyse* (9. utg. utg.). Oslo: Universitetsforl.
- Bruland, M. N., & Bryne, C. (2012). *Controllerens rolle og budsjett som styringsverktøy : En studie av controllerens rolle, og hvordan en bedrift bruker og nyttiggjør seg av ulike styringsverktøy sett fra et produsent- og brukersperspektiv*. Mastergradsavhandling, NHH, M. N. Bruland, C. Bryne, Bergen.
- e24.no. (2015). Nordsjøolje 3 årig utvikling. Hentet 01.06.2015, fra <http://bors.e24.no/e24/portal/e24no/instrument?ticker=OMS%3ABRN0M.ICE-SYNTHETIC>
- Eriksrud, M. S., & McKeown, M. B. (2010). *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg : Norske bedrifter kritiserer budsjettet, men er ennå ikke klare for budsjettløs styring*. Mastergradsavhandling, NHH, M. S. Eriksrud, M. B. McKeown, Bergen.
- Gripsrud, G., Silkoset, R., & Olsson, U. H. (2010). *Metode og dataanalyse : Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av jmp* (2. utg. utg.). Kristiansand: Høyskoleforl.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95.
- Hennestad, B. (2009). Endringsledelse i endringssituasjonen: En liminell utfordring. *Magma*, 1, 35-43.
- Hennestad, B. W., Revang, Ø., & Strønen, F. H. (2012). *Endringsledelse og ledelsesendring* (2. utg. utg.). Oslo: Universitetsforl.

- Heskestad, T. (2014). «brenn» tradisjonelle budsjetter? Hentet 25.05.2015, fra <http://public.deloitte.no/blog/2014/12/brenn-tradisjonelle-budsjetter/>
- Hjelle, J. F. (2014). *Beyond budgeting i norge : Utbredelsen av beyond budgeting i norge, og karakteristikk på virksomheter uten budsjett*. Mastergradsavhandling, Universitet i Agder, J. F. Hjelle, Kristiansand.
- Hoff, K. G., & Bragelien, I. (2009). *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforl.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond budgeting : How managers can break free from the annual performance trap*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003g). Who needs budgets? *Harvard business review*, 81(2), 108.
- Hoque, Z., Nørreklit, H., Nørreklit, L., Mitchell, F., & Bjørnenak, T. (2012). The rise of the balanced scorecard! Relevance regained? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(4), 490-510. doi: 10.1108/18325911211273491
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting : A managerial emphasis* (14th ed. utg.). Essex: Pearson.
- Jacobsen, D. I. (2004). *Organisasjonsendringer og endringsledelse*. Bergen: Fagbokforl.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3. utg. utg.). Oslo: Abstrakt forl.
- Johanson, D., & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i norge - en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter. *Magma*, 6, 18-30.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The balanced scorecard - measures that drive performance. *Harv. Bus. Rev.*, 70(1), 71-79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization : How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press.
- Lewin, K. (1947). Frontiers in group dynamics ii. Channels of group life; social planning and action research. *Human relations*, 1(2), 143-153.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of north-american budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75. doi: 10.1016/j.mar.2009.10.003
- 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*. New York: McGraw-Hill.
- Moløkken, N., & Ytre-Hauge, I. E. (2009). *Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy : Hvordan budsjett og alternative verktøy bidrar til verdiskapning, sett*

- fra controllernes perspektiv*. Mastergradsavhandling, NHH, N. Moløkken, I. E. Ytre-Hauge, Bergen.
- Monsen, N. (2005). Statsregnskapet i Norge bør legges om. *Magma*, 8(6), 61-80.
- Nyland, K., & Østergren, K. (2008). Økonomisk styring i helseforetak : Avdelingslederens holdning til økonomiansvar. Hentet 02.06.2015, fra <http://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/164973>
- Otley, D. T. (1987). *Accounting control and organizational behaviour*. London: Heinemann.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2nd ed. utg.). London: Thomson Learning.
- Ryen, A. (2002). *Det kvalitative intervjuet : Fra vitenskapsteori til feltarbeid*. Bergen: Fagbokforl.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students* (6th ed. utg.): United Kingdom: Pearson Education.
- Sending, A. (2006). *Innføring i bedriftsøkonomi* (4. utg. utg.). Bergen: Fagbokforl.
- Sibbet, D. (1997). 75 years of management ideas and practice 1922-1997. *Harvard Business Review*, 75(5), 2-12.
- Simons, R. (1995). *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Simons, R., Kaplan, R. S., & Dávila, A. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy : Text & cases*. Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of simons' levers of control framework. *Manage. Account. Res.*, 23(3), 171-185. doi: 10.1016/j.mar.2012.04.003
- Wallander, J. (1999). Budgeting — an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405-421. doi: 10.1016/S0956-5221(98)00032-3
- Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C., & Griffin, M. (2010). Business research methods, south-western, cengage learning. *Mason, OH*.
- Øystese, A. B. (2009). *Beyond budgeting og controlleren : En kvalitativ studie av beyond budgeting, sett gjennom controllerens øyne*. Mastergradsavhandling, NHH, A.B. Øystese, Bergen.

## 7 Vedlegg

### 7.1 Intervjuguide

Her følger intervjuguiden som ble brukt under intervjuene med controllerne. Intervjuene var som nevnt under metode kapitlet semi-strukturerte telefonintervju med åpne spørsmål, noe som påvirker hvordan intervjuguiden er utarbeidet. Guiden fungerte derfor veiledende, hvor spørsmålene var med å skape en naturlig flyt i intervjuene. Ikke alle spørsmål ble brukt i alle intervjuene, noe som skyldes flere ulike faktorer. Det var viktig for meg at respondentene ble mest mulig delaktige, men det varierte hvor omfattende svar de gav. Enkelte ganger var det derfor også nødvendig med oppfølgings spørsmål som ikke er nevnt i guiden. Ettersom det viste seg meget vanskelig å få nok respondenter er antall spørsmål begrenset for at flere skulle kunne delta.

Intervjuguiden er delt inn i flere ulike deler. Den starter med info til intervjuobjektene om oppgaven. Videre ønsket jeg å avdekke litt generell informasjon om respondenten som ble anonymisert i analysen. Neste del handlet om styringssystemer i bedriften, før fokuset ble endret til styringssystemenes evne til å spå fremtiden. De neste delene omhandlet informasjonsflyt og omstillingsevne i bedriftene.

#### **Info til intervjuobjekt:**

- Om intervjuer
- Hensikt med oppgaven
- Anonymitet
- Be om samtykke til at samtalen kan taes opp (slettes ved oppgaven slutt)

#### **Generelt**      *Ønsker å få generell informasjon om intervjuobjektene*

- Navn
- Alder
- Stillingsbeskrivelse
- Hvor lenge har du jobbet for nåværende selskap?

#### Mulige spm

- Hvor lenge har du jobbet innenfor bransjen?
- Hva er dine arbeidsoppgaver/hovedområder?

**Del 1 Økonomiske styringssystem** *Ønsker her å avdekke mer om styringssystemet til bedriften og respondentens oppfatning knyttet til ulike styringsverktøy og systemer.*

- Hvilke økonomiske styringsverktøy benytter din bedrift seg av?
- Hva slags befatning har du med det økonomiske styringssystemet til din bedrift?
- Hvordan oppfatning har du av styringssystemet din bedrift benytter seg av?
  - o Fungerer det som tiltenkt?
- Opplever du bransjen som stabil eller dynamisk?
  - o Er styringssystemet tilpasset type bransje?
- Budsjettet:
  - o Hva tenker du om budsjett som styringsverktøy
  - o Hva kan være gode alternativ til budsjett?
  - o Deltar ledelsen aktivt i budsjettprosesser?
- Brukes budsjett til
  - o Ressursallokering?
  - o Måloppnåelse?
  - o Prognose?
  - o Eventuelt hvilke styringsverktøy benyttes til dette?
- Har du hørt om Beyond Budgeting?
  - o Er dette noe som virker aktuelt på din arbeidsplass?
- Er det en interessekonflikt mellom noen av styringsverktøyene i din bedrift?
- Opplever du styringssystemet som;
  - o Kontrollerende
  - o Styrende
  - o Muligheter
  - o Begrensende
- Hvordan opplever du ledelsen ved din arbeidsplass?
  - o McGregor teori X
  - o McGregor teori Y
  - o Har det endret seg som følge av nedgangstiden innenfor sektoren?
- Benytter dere noen form for insentivsystem?
- Opplever du din jobb som verdiskapende for
  - o Din arbeidstaker
  - o For kunde

**Del 2 Framtiden**      *Ønsker her å avdekke mer om styringssystemets evne til å se inn i fremtiden*

- Når skjønnte du at det ville komme en nedgang innenfor norsk olje og gass sektor?
- Hva hadde styringssystemet å si for når du fant ut av nedgangen i olje sektoren?
  - o Evt hvordan fant du ut om nedgangen?
- Hvor er hovedfokuset i din jobb; fortiden, nåtiden eller fremtiden?
  - o Hva mener du er optimalt?
- Hvordan er styringsverktøyenes evne til å spå fremtiden?
- Hadde andre styringsverktøy gitt andre resultater her?
  - o I så fall hvorfor?
- Hadde annen bruk av eksisterende styringsverktøy gitt et annet resultat?
- Hadde interessekonflikter i budsjettet noe å si for ledelsens håndtering av nedgangen?
  - o Ressursallokering
  - o Måloppnåelse

**Del 3 Informasjonsflyt**      *Ønsker her å finne ut hvordan styringssystemet påvirker informasjonsflyten i organisasjonen*

- Hvordan legger styringssystemet til rette for informasjonsflyten i din organisasjon?
  - o Positiv påvirkning
  - o Negativ påvirkning
- Hva har styringssystemet å si for formidling av verdiene til bedriften?
  - o Har konjunktoren innenfor oljesektoren påvirket verdiene til bedriften?
- Informasjon oppover i organisasjonen
  - o Får du formidlet informasjon via styringssystemet oppover i hierarkiet?
  - o Kommer det fram til riktig respondent?
  - o Tar det lang tid?
  - o Skjer det noe som følge av informasjonen du kommer med?
    - I så fall hvor lang tid tar det?
- Informasjon nedover i organisasjonen
  - o Får du god informasjon fra ledelsen?
  - o Fungerer styringssystemet godt som en informasjonskanal?
- Påvirker insentivsystemet informasjonsflyten?



**Del 4 Omstillingsevne**      *Her ønsker jeg å se på hvordan styringssystemet påvirker organisasjonens evne til endring*

- Hvordan er balansen mellom kontroll og kreativitet i din bedrift?
  - o Har det endret seg som en følge av konjunkturedgangen?
- Hvordan opplever du organisasjonen, organisk eller mekanisk?
  - o Har det endret seg som følge av konjunkturen?
- Ble det satt i gang tiltak med tanke på konjunkturedgangen, i så fall når?
  - o Før resultatene forelå
  - o Etter resultatene forelå
- Hvordan legger styringssystemet til rette for omstillinger og endringer i organisasjonen?
- Hvordan har du opplevd ledelsen i denne prosessen?
- Hadde et annet styringssystem påvirket hvordan endringene har skjedd?
- Har konjunkturen påvirket fokuset til bedriften?
- Påvirker eventuelle insentivsystemer evnen til endring i organisasjonen?

Annet du mener vil være relevant?