

Bidrar balanserte målinger til bedre lønnsomhet?

- En empirisk studie av små og mellomstore bedrifiers bruk av balanserte målinger

Anita Irene Andresen

Masteroppgave i erfaringsbasert master i strategisk ledelse og økonomi

November 2015

Forord

Denne oppgaven er skrevet som en del av erfaringsbasert master i strategisk ledelse og økonomi ved UiT Norges Arktiske Universitet i Tromsø.

Jeg hadde ingen klare formeninger om hva som ville være tema for masteroppgaven da jeg startet studiet. Gjennom studietiden ble interessen for balansert målstyring vekket og når det var tid for å velge tema for masteroppgaven var valget enkelt. Jeg knyttet ikke bruk av styringsverktøy så tett opp mot strategiarbeidet til å begynne med og det har derfor vært en spennende og lærerik reise. Både arbeidet med å lete og sette sammen teori, forberedelser og gjennomføring av intervju og ikke minst det å systematisere og drøfte funnene opp mot annen forskning har vært en berikelse og en utfordring. Det har vært en prosess som har munnet ut i en innsikt i og forståelse for strategiutvikling og strategiimplementering som en krevende prosess og en erkjennelse av at styringsverktøy, tradisjonelt eller moderne, må tilpasses og videreutvikles den enkelte virksomhet for å få ønsket effekt.

Jeg vil takke min veileder Finn Steinar Heimly ved Handelshøgskolen, Norges Arktiske Universitet. Med fagkompetanse om teamet, konstruktive innspill og tilbakemeldinger har veileder vært en viktig støttespiller. En stor takk går også til min arbeidsgiver og mine kollegaer i Bedriftskompetanse. Krevende studier ved siden av fulltidsjobb kan være en utfordring. Som arbeidsgiver har Bedriftskompetanse vært fleksibel og lagt til rette for at studiene kan gjennomføres og mine kollegaer har støttet, oppmuntret og bidratt i faglige diskusjoner. Familie og venner har tålmodig lyttet, oppmuntret og støttet meg gjennom studietiden. En stor takk til alle som har bidratt.

Tromsø, 27. november 2015

Anita Irene Andresen

Sammendrag

Tittel: Bidrar balanserte målinger til bedre lønnsomhet – en empirisk studie av små og mellomstore bedrifters (SMB) bruk av balanserte målinger.

Formål: Formålet med studien er å kartlegge om og hvordan SMB bruker balanserte målinger og om balanserte målinger har betydning for lønnsomheten. Studien er begrenset til private profittmaksimerende virksomheter.

Metode: For å svare på problemstillingen er det gjennomført to undersøkelser; en sekundærundersøkelse med analyse av nøkkeltall fra årsregnskap for å kunne konkludere på oppnådd lønnsomhet og en primærundersøkelse, intervju, for å kunne avkrefte eller bekrefte forskningsspørsmålene. Det teoretiske grunnlaget for studien har tatt utgangspunkt styringsverktøyet Balansert Målstyring som er utviklet av Robert S. Kaplan og David P. Norton.

Resultater: Studien har vist at bedriftene har et bevisst forhold til balanserte målinger, bedriftene arbeider målbevisst med strategiarbeid og har en helhetlig tankegang i forhold til det å hensynta de sider av virksomheten som er med å påvirke det finansielle resultatet. En av bedriftene har valgt å implementere Balansert Målstyring, mens de øvrige bedriftene bruker mye av samme metodikken uten den samme metodiske tilnærmingen i operasjonaliseringen av strategien. Et fellestrekk fra studien er at bedriftene opplever deler av strategiarbeidet som utfordrende, ikke å sette mål, men å utvikle systemer for oppfølging av måltall som ikke er for ressurskrevende. Strategiarbeid blir ofte sett på som en sideaktivitet internt i organisasjonene og ikke som en integrert og kontinuerlig prosess på linje med ordinær drift. Et annet interessant funn er flere av respondentenes kobling mellom behovet for å knytte måloppnåelse opp mot utvikling av en riktig bedriftskultur.

Konklusjon: Studien kan ikke vise til funn som bekrefter forskningsspørsmålene eller problemstillingen. Små og mellomstore bedrifter bruker balanserte målinger til en viss grad og er en del av bedriftenes strategiarbeid. Resultatene gir imidlertid ingen entydig svar på at balanserte målinger bidrar til bedre lønnsomhet og indikerer også at BM som styringsmodell, slik den fremstår i dag, ikke er tilpasset små og mellomstore virksomheter.

1	INNLEDNING	7
1.1	BAKGRUNN	7
1.2	PROBLEMSTILLING OG FORSKNINGSSPØRSMÅL	8
1.3	AVGRENSNING	9
1.4	DISPOSISJON	9
2	TEORETISK RAMMEVERK	10
2.1	ET STRATEGISK LEDELSESSYSTEM	10
2.2	HOVEDTREKKENE I BALANSERT MÅLSTYRING	15
2.2.1	<i>Strategisk forankring.....</i>	<i>15</i>
2.2.2	<i>Strategiske valg</i>	<i>16</i>
2.2.3	<i>Strategigjennomføring.....</i>	<i>20</i>
2.2.4	<i>Feedback og læring.....</i>	<i>21</i>
2.3	FORSKNINGSSPØRSMÅL.....	21
2.3.1	<i>Gir balanserte målinger positiv effekt på de finansielle resultatene?</i>	<i>22</i>
2.3.2	<i>Gir strategikartet økt forståelse av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultater?</i>	<i>22</i>
2.3.3	<i>Gir strategikaret forbedret kommunikasjon om sammenhenger i virksomhetsstyringen?</i>	<i>23</i>
2.3.4	<i>Gir balansert målstyring som strategiformuleringsverktøy virksomheter bedre dynamikk i strategiarbeidet?</i>	<i>24</i>
2.4	LØNNSOMHETSANALYSE.....	24
2.4.1	<i>Nøkkeltall</i>	<i>25</i>
2.4.2	<i>Lønnsomhetsmål.....</i>	<i>26</i>
2.4.3	<i>Årsregnskapet som informasjonskilde.....</i>	<i>26</i>
3	METODE	28
3.1	FORSKNINGSDESIGN OG FORSKNINGSHENSIKT	28
3.2	VALG AV STUDIEOBJEKTER	29
3.3	METODE FOR DATAINNSAMLING OG ANALYSE	30
3.3.1	<i>Sekundærundersøkelse</i>	<i>31</i>
3.3.2	<i>Primærundersøkelse.....</i>	<i>32</i>
3.4	METODEKVALITET	33
3.4.1	<i>Validitet.....</i>	<i>33</i>

3.4.2	<i>Reliabilitet</i>	34
3.4.3	<i>Overførbarhet</i>	35
3.4.4	<i>Forskningsetiske spørsmål</i>	36
4	RESULTATER	37
4.1	INNLEDNING - BEDRIFTENES FORHOLD TIL STYRINGSVERKTØY	37
4.2	FORSKNINGSSPØRSMÅL 1 – GIR BALANSERTE MÅLINGER POSITIV EFFEKT PÅ DE FINANSIELLE RESULTATENE	39
4.3	FORSKNINGSSPØRSMÅL 2 – GIR STRATEGIKARTET ØKT FORSTÅELSE AV DE SAMMENHENGER SOM SKAPER RESULTATER	45
4.4	FORSKNINGSSPØRSMÅL 3 – GIR STRATEGIKARTET FORBEDRET KOMMUNIKASJON AV STRATEGIEN	47
4.5	FORSKNINGSSPØRSMÅL 4 – BIDRAR BALANSERT MÅLSTYRING TIL BEDRE DYNAMIKK I STRATEGIFORMULERINGENE	49
4.6	AVSLUTNING - UTFORDRINGER I STRATEGIARBEIDET.....	51
5	DRØFTING	55
5.1	INNLEDNING.....	55
5.2	GIR BALANSERTE MÅLINGER POSITIV EFFEKT PÅ DE FINANSIELLE RESULTATENE	56
5.3	GIR STRATEGIKARTET ØKT FORSTÅELSE AV DE VIRKSOMHETSMESSIGE SAMMENHENGER SOM SKAPER RESULTATENE.....	58
5.4	GIR STRATEGIKARTET FORBEDRET KOMMUNIKASJON OM SAMMENHENGER I VIRKSOMHETSSTYRINGEN	60
5.5	GIR BALANSERT MÅLSTYRING SOM STRATEGIFORMULERINGSVERKTØY VIRKSOMHETER BEDRE DYNAMIKK I STRATEGIARBEIDET	62
5.6	UTFORDRINGER I STRATEGIARBEIDET	64
5.7	OPPSUMMERING.....	67
6	KONKLUSJON	70
7	LITTERATURLISTE	72
8	FIGUR LISTE	78
9	TABELL LISTE	78
10	VEDLEGG	79
10.1	VEDLEGG 1 – BESKRIVELSE AV CASEBEDRIFTER OG KONKURRENTER	79

10.2	VEDLEGG 2 - INTERVJUGUIDE.....	82
10.3	VEDLEGG 3 – UTDYPENDE SVAR FRA DEN EMPIRISKE UNDERSØKELSEN	86
10.3.1	<i>Utdypende svar innledningsspørsmål</i>	86
10.3.2	<i>Utdypende svar forskningsspørsmål 2</i>	87
10.3.3	<i>Utdypende svar forskningsspørsmål 3</i>	89
10.3.4	<i>Utdypende svar forskningsspørsmål 4</i>	90
10.3.5	<i>Utdypende svar – utfordringer i strategiarbeidet</i>	93

1 Innledning

I dette kapittelet gis en introduksjon til temaet i masteroppgaven, en presentasjon av problemstilling og forskningsspørsmålene. Kapittelet tar også for seg oppgavens avgrensninger og oppbygging.

1.1 Bakgrunn

Boken *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting* (Johnson og Kaplan 1987) anses å være en av de mest betydningsfulle bøkene innenfor feltet økonomistyring og peker blant annet på at ledere i virksomheter ikke fikk tilstrekkelig og riktig informasjon for å kunne styre blant annet ved at informasjonen de mottok gjennom bruk av tradisjonelle budsjett ikke støttet viktige strategiske beslutninger og heller ikke bidro til forbedring av prosesser. Globalisering, den kontinuerlige, teknologiske utviklingen og økt informasjonstilgang har bidratt til at virksomheters omgivelser er langt mer dynamiske, uforutsigbare og komplekse enn tidligere og dette krevde annen styringsinformasjon. Denne kritikken var utgangspunktet for utvikling av metodikken *Balanced Scorecard*, eller *Balansert Målstyring (BM)* på norsk, som ble introdusert i 1992 (Kaplan og Norton, *The Balanced Scorecard: Measure That Drive Performance* 1992). Modellen var først og fremst et prestasjonsmåleverktøy som skulle knytte finansielle og ikke-finansielle målinger av utviklingen opp mot virksomhetens visjon og strategiske mål og dermed fange opp skjevheten i eksisterende styringsinformasjon forfatterne mente oppstod ved kun bruke finansielle måltall som styringsverktøy.

«And it complements the financial measure with operational measures on customer satisfaction, internal process, and the organization's innovation and improvement activities – operational measures that are the drivers of future financial performance» (Kaplan og Norton 1992:71).

Økonomiske styringsverktøy skiller ofte mellom styringssystemer i tre nivåer: Det strategiske nivået som omfatter utvikling, implementering og kommunikasjon av virksomhetens strategi. Det administrative nivået med fokus på ressursbruk og prestasjoner og til sist det operative nivået hvor virksomhetenes arbeidsprosesser følges opp. Et felles trekk i kritikkene mot tradisjonelle styringssystemer som budsjett er overfokusering på det administrative nivået, og formålet med BM og andre moderne styringssystemer er forsøk på å vri fokuset over på det

strategiske og operative nivået (Bjørnenak 2003). Det meste brukte styringssystemet har vært og er, tradisjonelt budsjett som helt tilbake til 1960-tallet vært en viktig del av ledelsens planleggingsprosess, hvor det legges føringer for hvordan virksomheten skal operere og prestere i det kommende året. Budsjett er også et viktig kontroll- og oppfølgingsverktøy av utviklingen målt opp mot budsjettert avkastningsmål (K. G. Hoff, Strategisk økonomistyring 2009). Kritikken mot budsjett som styringsverktøy er at det er et tungvint system for rapportering av handlingsplaner med fokus på detaljer uten betydning for verdiskapningen og medfører bruk av tid på avviksrapportering en ikke har kontroll over. Samtidig mener noen at budsjett fremmer et syn på strategi som en syklisk prosess som starter med budsjettplanleggingen, noe som kan gjøre virksomheter mindre tilpasningsdyktig til hurtige endringer i omgivelsene. Den viktigste mangelen som fremheves ved budsjett er at det er for reaktivt og alene har liten verdi med hensyn til strategisk styring (Hope og Fraser 2003).

BM er ett av de moderne styringsverktøyene som over tre ti år har etablert seg og har hatt stor suksess, spesielt i større virksomheter og offentlige organisasjoner som kommuner og Forsvaret. Metodikk har vært i kontinuerlig utvikling siden det ble lansert i 1992 (J. I. Stemsrudhagen 2003). Madsen og Stenheim har i en artikkel samlet forskningslitteratur om BM og peker blant annet på behovet for mer kunnskap om fordeler og ulemper med bruk av denne metoden, mangel på gode suksesshistorier og bruk av BM i ulike typer organisasjoner, og da særlig organisasjoner av ulike størrelse da tidligere studier i stor grad har hatt store internasjonale og nasjonale virksomheter som studieobjekt (Madsen og Stenheim 2014).

1.2 Problemstilling og forskningsspørsmål

Formålet med studien er å kartlegge om og hvordan små og mellomstore bedrifter bruker balanserte målinger og om balanserte målinger har betydning for lønnsomheten.

Hvilken funksjon har balansert målinger i små og mellomstore bedrifter og bidrar balanserte målinger til bedre lønnsomhet?

Det teoretiske grunnlaget for studien er knyttet til Kaplan og Nortons The Balanced Scorecard. I følge disse vil bedrifter som benytter metodikken oppnå noen effekter som danner grunnlaget for oppgavens forskningsspørsmål:

1. Gir balanserte målinger positiv effekt på de finansielle resultatene?
2. Gir strategikartet økt forståelse av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultatene?
3. Gir strategikartet forbedret kommunikasjon om sammenhenger i virksomhetsstyringen?
4. Gir Balansert Målstyring som strategiformuleringsverktøy virksomheter bedre dynamikk i strategiarbeidet?

1.3 Avgrensning

Studien begrenses til en kvalitativ studie av fem bedrifter. Jeg har valgt å kartlegge strategiarbeidet i profittmaksimerende bedrifter og utelatt offentlige virksomheter og non-profit organisasjoner fordi denne type organisasjoner vil forme og bruke mål og måltall ulikt fra profittmaksimerende virksomheter. For eksempel vil statlige virksomheter også ha mål- og resultatstyring som grunnleggende styringsprinsipp, men disse er ofte mer komplekse og resultatene kan ofte ikke måles i økonomiske termer (Direktoratet for økonomistyring 2010). Tanken er at profittmaksimerende virksomheter kun vil bruke tid og ressurser på styringsverktøy som en har tro på vil optimalisere resultatene og fordi BM som styringsverktøy tar utgangspunkt i at virksomheters overordnede langsiktige mål er å skape verdier (K. G. Hoff, Strategisk økonomistyring 2009).

1.4 Disposisjon

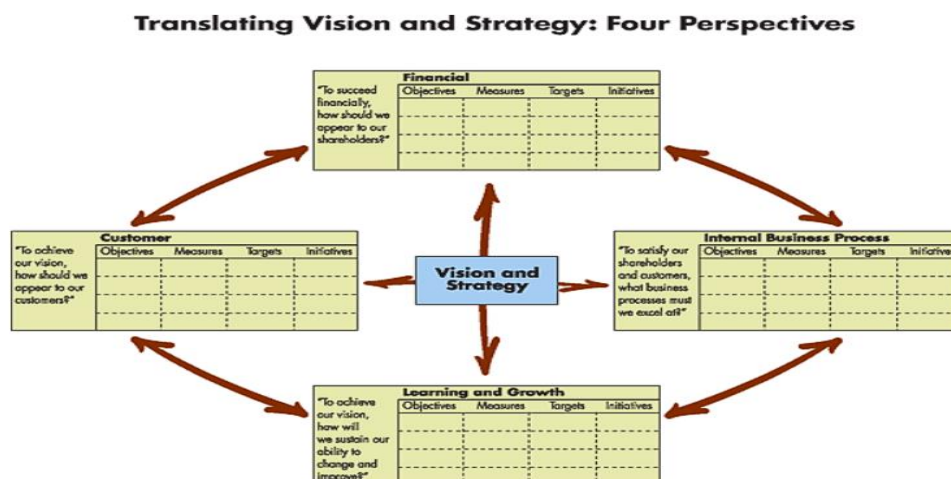
For å svare på problemstillingen er rapporten bygd opp med kapittel 2 som beskriver den teoretiske rammen som er lagt til grunn for studien, mens kapittel 3 beskriver metodevalgene som er gjort i tilknytning til innsamling av empiriske data. Kapittel 4 med vedlegg beskriver resultatene fra sekundær- og primærundersøkelsen. I kapittel 5 drøftes funnene opp mot teori og tilsvarende forskning, mens kapittel 6 konkluderer, diskuterer svakheter med studien og gir forslag til videre studier.

2 Teoretisk rammeverk

Kapittelet gir en innføring i utviklingen av BM og en presentasjon av BM som styringsmodell. I tillegg knyttes relevant teori til hvert av de fire forskningsspørsmålene. Avslutningsvis presenteres relevant teori om krav til gjennomføring av lønnsomhetsanalyser med utgangspunkt i forskningsspørsmål 1.

2.1 Et strategisk ledelsessystem

Kritikken til budsjett startet med at informasjonen det ga ikke ble ansett å være nok «ferskvarer» i et verdensmarked som satte høye krav til raskere omstilling. BM som styringsmodell hadde utgangspunkt i forskningsprosjektet *Measuring performance in the Organization of the Future*. Flere produksjons- og serviceselskap, industrielle og høyteknologiske selskap mente at det ensidige fokuset på finansielle måltall forhindret virksomheten i å skape fremtidig økonomisk verdi. Hovedbudskapet var at finansielle måltall bør komplementeres med operasjonelle målinger for å oppnå balanserte målinger av alle elementer som påvirker virksomhetens resultat. Diskusjonene fra forskningsprosjektet førte til utviklingen av et styringskort som fikk betegnelsen *The Balanced Scorecard* og BM fremstilles som ett strategisk styringsverktøy som skal omsette virksomhetens visjon og strategi til ett sett med hovedmål innen fire perspektiver med styringsparametere som skal definere og beskrive de mekanismer som styrer måloppfyllelsen innenfor hvert av de fire perspektivene (Kaplan og Norton, *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action* 1996a).

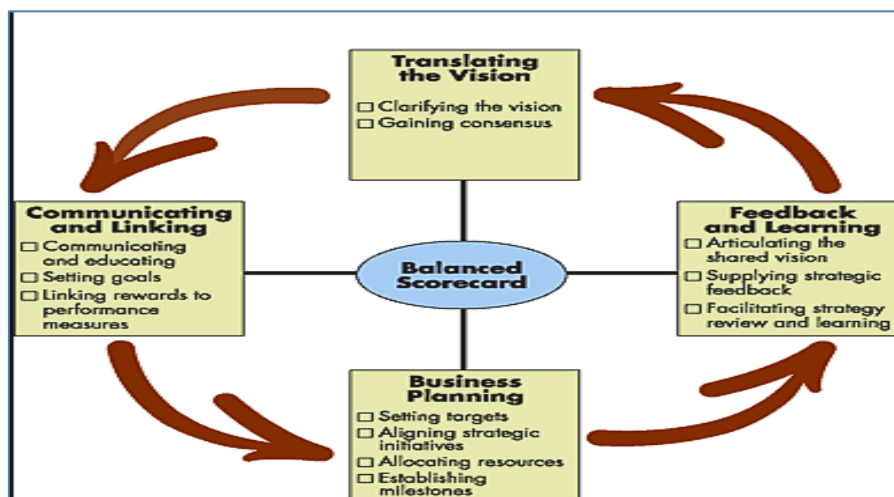


Figur 2.1 The Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1996a)

Figur 2.1 viser styringskortet hvor virksomhetens visjon og strategi er kjernen i styringssystemet ved at målene skal være avledet av den strategi ledelsen har satt for virksomheten.

I denne første utgaven fremstår BM som et rammeverk der et begrenset antall finansielle mål og målinger blir komplementert av ikke-finansielle mål og målinger i ytterligere tre perspektiver; kundeperspektivet, perspektivet for læring og vekst og perspektivet for interne prosesser, kalt strategiske fokusområder. I dette ligger den grunnleggende antakelsen om at god styring og kontroll ikke oppnås med finansielle måltall alene. Det må være balanse mellom korte- og langsiktige mål, mellom finansielle og ikke-finansielle måltall, mellom ytelse og resultatindikatorer samt mellom interne og eksterne prestasjonsperspektiver hvor målsetningene nederst i styringskortet bidrar oppover mot de finansielle målene og virksomhetens overordnede mål og visjon (Kaplan og Norton 1996a).

Kaplan og Norton ble tidlig oppmerksom på at ledelsen i de mer suksessrike virksomhetene også benyttet rammeverket til å klargjøre og kommunisere strategien i organisasjonen. I artikkelen Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System viser forfatterne hvordan BM binder kortsiktige aktiviteter til de langsiktige målene ved bruk av fire kritiske prosesser: 1) Translating the vision 2) Communicate and linking 3) Business Planning 4) Feedback and learning.

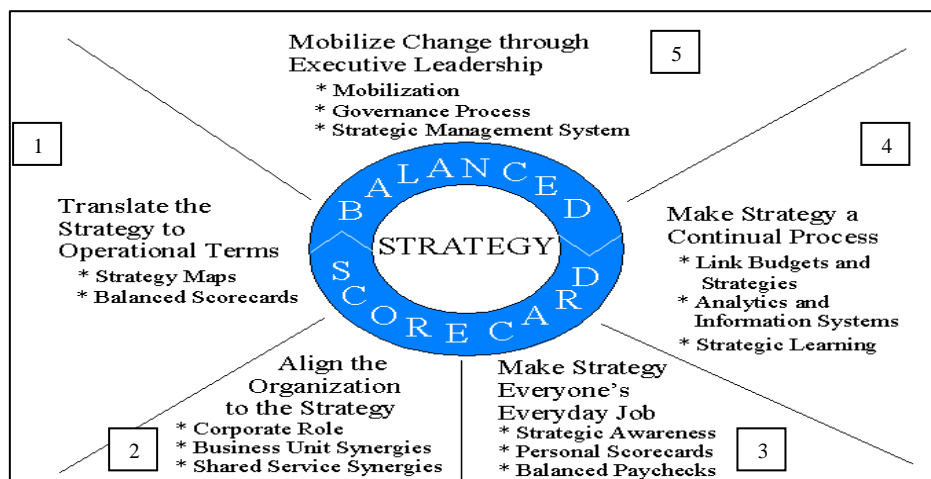


Figur 2.2 Managing strategy: Four process (Kaplan og Norton, 1996c)

Figur 2.2. viser 2. generasjon BM hvor styringskortet utvikles til også å kunne brukes som et virkemiddel for å sikre strategisk fokus og BM presenteres som et omfattende ledelseskonsert

med fokus på strategi (Kaplan og Norton, Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System 1996c).

Det ble etterhvert klart at utfordringene ikke knyttet seg til utvikling av strategier, men implementeringen, og det ble rettet et større fokus på implementering av nye strategier blant annet fordi studier viste at mellom 70 – 90 % av virksomhetene mislyktes med å operasjonalisere strategien, samtidig som de virksomheter som allerede hadde innført BM implementerte nye strategier med suksess. Med bakgrunn i undersøkelser i disse virksomhetene utviklet Kaplan og Norton neste generasjon BM gjennom fem prinsipper for strategifokuserte organisasjoner.



Figur 2.3 Prinsipper for en strategiorientert organisasjon (Kaplan og Norton, 2001)

Som figur 2.3 viser innebærer de fem prinsippene å oversette strategien til operasjonelle termer gjennom å utvikle styringskort og strategisk kart med utgangspunkt i strategien. Deretter samkjøres organisasjonen med strategien gjennom å skape synergi på tvers gjennom felles strategiske prioriteringer som fører til økt samhandling (Kaplan og Norton, The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment 2001).

Implementering av de fem prinsippene fordrer en endringsprosess hvor både struktur og kultur settes under lupen, men det er likevel det strategiske kartet som har vist seg å slå an som en del av tredje generasjon BM. Utviklingen av strategikartet var en nyvinning og er et sentralt element i balansert målstyring. Strategikartet har som formål å beskrive strategiene og

bidra til at disse kommuniseres enklere ut i virksomheten ved at valgene virksomheten har tatt for å nå visjonen illustreres.

«When we first formulated the Balanced Scorecard in the early 1990s, we built strategy scorecard from a clean sheet of paper. We let the story of the strategy emerge into the four perspectives through executive interviews and interactive workshop. We have now analyzed the hundreds of strategy scorecards built since that time and have mapped the patterns into a framework that we call a strategy map» (Kaplan og Norton, The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment 2001:69).

Kaplan og Norton innså etter noen år at de ikke hadde klart å finne en måte å forankre kontinuitet i strategiarbeidet og i samarbeid med kollegaer i Palladium Balanced Scorecard Hall of Fame, ble det satt ned en arbeidsgruppe med det formål å finne ut hvordan en kan opprettholde fokuset på strategiimplementeringen. Resultatet av dette arbeid ble det Kaplan og Norton kaller The office of strategy management - en enhet med oppgave å sørge for at de ulike prosessene og ressursene som kreves for å sikre kontinuiteten i strategiarbeidet er ivaretatt. Enheten ble komplementert med 6-steps modellen – et ledelsessystem for å koble strategien og drift. 6-steps modellen integrerer styringskort, temabaserte strategiske kart og de fem prinsippene for en strategiorientert virksomhet. Modellen inkluderer også de verktøy som anses som mest effektive når det gjelder strategiutvikling, planlegging og ledelse; ABC-kalkulasjon og total kvalitetsledelse (Kaplan og Norton, The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage 2008a).



Figur 2.4 A closed-loop management system linking strategy and operations (Kaplan og Norton, 2008b)

Som figur 2.4 viser skal disse verktøyene bidra til både til en metodisk tilnærming til det å planlegge og iverksette strategier, samt følge opp, lære, vurdere, analysere og korrigere strategiske antagelser og praktisering. I denne 4.generasjonen BM bidrar 6-stegsmodellen til et skille mellom strategisk og operasjonell planlegging med den hensikt å unngå å fokusere på operasjonelle kortsiktige problemer på bekostning av problemer med strategiimplementeringer (Kaplan og Norton, Integrating strategy planning and operational execution: A six-stage system. Balanced Scorecard Report 2008b).

BM er ikke et klart definert begrep som følge av den utviklingen metodikken har gjennomgått fra 1992 og frem til i dag. De ulike elementene gjøres mer og mer tydelig, samtidig som modellen blir mer og mer omfattende. Metodikken har hele tiden vært dynamisk og studier viser at virksomheter tillegger BM ulike tolkninger (Braam og Nijssen 2004) (Yu, Parera og Crowe 2008). Flere forskere har forsøkt å klassifisere de ulike generasjonene av BM som i stor grad gjenspeiler den utviklingen metodikken har hatt. Cobbold & Lawrie beskriver og definerer tre generasjoner BM (Cobbold og Lawrie 2004). Modellen har utviklet seg ytterligere etter at disse klassifiseringene, blant annet med 6-stegsmodellen. Om en fortsetter klassifiseringstankegangen kan en legge til en 4. generasjon BM (C. Fjeldheim 2011:23).

Generasjon	1. generasjon	2. generasjon	3. generasjon	4. generasjon
Hensikt	An improved measurement system	A strategic management system	The strategy-focused organization	An integrated management system
I all hovedsak basert på:	Artikkelen The Balanced Scorecard: Measures that drive performance	Boken The Balanced Scorecard: Translating strategy into action	Boken The Strategy-focused organization	Boken The Execution system
Formål	Bredere styringsinformasjon	Et strategisk styringsverktøy	Strategiimplementering	Kontinuitet i strategiarbeidet
Kjennetegn	✓ Styringskortet	✓ Styringskortet ✓ De fire kritiske prosessene ✓ Kausalitetsprinsippet	✓ Styringskortet ✓ De fem prinsippene for en strategiorientert organisasjon ✓ Strategikartet ✓ Strategisk destinasjon	✓ Styringskortet ✓ 6-stegsmodellen ✓ Strategikartet ✓ Strategisk destinasjon ✓ The office of strategy management

Figur 2.5 Fire generasjoner balansert målstyring?

2.2 Hovedtrekkene i balansert målstyring

Ovenfor er det gitt en innføring i bakgrunnen for og utviklingen av BM som har gått fra å være et prestasjonsmålesystem til et flerdimensjonalt, helhetlig strategisk ledelsessystem. Men hva er BM og hva innebærer det å benytte denne metodikken? I det følgende gis en presentasjon av prosessene i BM med utgangspunkt i styringsmodellen til Hoff og Holving basert på boken *The strategy-focused organization* av Kaplan og Norton (Hoff og Holving 2007). Gjennomgangen fokuserer i all hovedsak på prosessene fra utvikling av strategisk kart til styringsparameter da dette er kjernen i BM.

2.2.1 Strategisk forankring

Grunntanken i BM er å sette virksomhetens strategi i sentrum og gjennom en metodisk strategiprosess bidra til utvikling, forståelse, kommunikasjon og implementering for og av strategiene hvor virksomhetens visjon og forretningsidé er fundamentet i styringssystemet og danner grunnlaget for mål, handlingsplaner og styringsparameterne (Hoff og Holving 2007)

Strategifaget er stort og det finnes en rekke ulike definisjoner på hva strategi er. Strategi knyttes til virksomhetens fremtidige veivalg, både de som er planlagt og de som blir til underveis, hvor formålet er å skaffe virksomheten vedvarende konkurransefortrinn (Hoff 2009).

Kaplan & Norton definisjon på strategi: *“We are articulating strategy as choosing the market and customer segments the business unit intends to serve; identifying the critical internal business processes that the unit must excel at to deliver the value propositions to customers in the targeted market segments; and selecting the individual and organizational capabilities required for the internal, customer and financial objectives”* (Kaplan og Norton, *Linking the balanced scorecard to strategy* 1996b:78)

Mens visjonen sier noe om virksomhetens ambisjonsnivå, uttrykker den strategiske destinasjonen en konkretisering av virksomhetens visjon og beskriver hvordan virksomheten skal se ut og operere i et langsiktig perspektiv. Forretningsidéen avledes normalt av visjonen og skal beskrive hva virksomheten skal drive med, hvilke kundesegmenter virksomheten skal henvende seg til, hvor kundene er og hvordan en skal tilfredsstille kundenes behov og skape konkurransefortrinn. Avvikene mellom ønsket situasjon og nå-situasjon blir fokus for

virksomhetens hovedstrategier som viser hvordan virksomheten skal nå målene (Hoff og Holving 2007).

2.2.2 Strategiske valg

Med den strategiske forankring definert, må veivalgene beskrives gjennom en operasjonalisering av strategien.

Strategiske fokusområder

Utgangspunktet for BM var tanken om at finansielle måltall alene ikke er tilstrekkelig for å definere og beskrive de elementer som er med på å bidra til de finansielle resultatene. For å sikre en helhetlig og balansert styring ble det definert fire perspektiver: det finansielle perspektivet, kundeperspektivet, det interne perspektivet og perspektivet for læring og vekst. Mens det finansielle perspektivet omhandler de eksterne krav som settes til virksomheten om lønnsomhet, omhandler de tre siste perspektivene virksomhetens interne virkemidler (Kaplan og Norton 1996a).

Det finansielle perspektivet omhandler hvordan virksomheten bør fremstå overfor aksjonærene for å oppnå økonomisk vekst og gir et bilde av de økonomiske konsekvensene av handlingene virksomheten har tatt. Grad av måloppnåelse er et bilde på om virksomhetens strategi, mål og utførelse bidrar til økt finansielt resultat. Resultatmål som lønnsomhet, resultatgrad, likviditetsgrad 1 og soliditet er vanlige resultatmål i det finansielle perspektivet ytelse (Kaplan og Norton 1992).

I kundeperspektivet identifiseres de kunde- og markedssegmenter virksomheten har valgt å tjene for å nå de økonomiske målene som er satt. Kundeperspektivet representerer dermed virksomhetens inntektskilder hvor det fokuseres på strategi for verdiskapning og differensiering fra kundens side (Kaplan & Norton 1992). Perspektivet fokuserer på hvilke kritiske ytelser virksomheten må levere for å tilfredsstille kundenes behov. Kaplan og Norton (1996a) hevder at nøkkelen til å forstå hva som driver kundene ligger i forståelsen av verditilbudet.

Formålet med det interne perspektivet er å identifisere de mest kritiske prosessene virksomheten bør være særlig dyktig på for å lykkes samt hvilken kompetanse virksomheten

må ha for å møte de mål som er fastsatt i de to forgående perspektivene. Måltallene i dette perspektivet fokuserer på de interne prosesser som har størst påvirkning på kundetilfredshet og øvrige faktorer av vesentlig betydning for at virksomheten skal nå de økonomiske måltallene (Kaplan og Norton 1992).

Mens kundeperspektivet og perspektivet for interne prosesser identifiserer de kriterier virksomheten betrakter som viktigst i forhold til å nå de økonomiske mål, fokuserer perspektivet for læring og vekst på de strategiske valg som skaper gode forhold for læring, organisasjonsendring, innovasjon og vekst. Dersom virksomheter skal lykkes i et marked med skiftende omgivelser må en ha fokus på både kontinuerlige forbedringer i eksisterende produkter og prosesser, og på nyskaping. Kaplan og Norton (1996a) nevner særlig tre områder det må rettes oppmerksomhet mot:

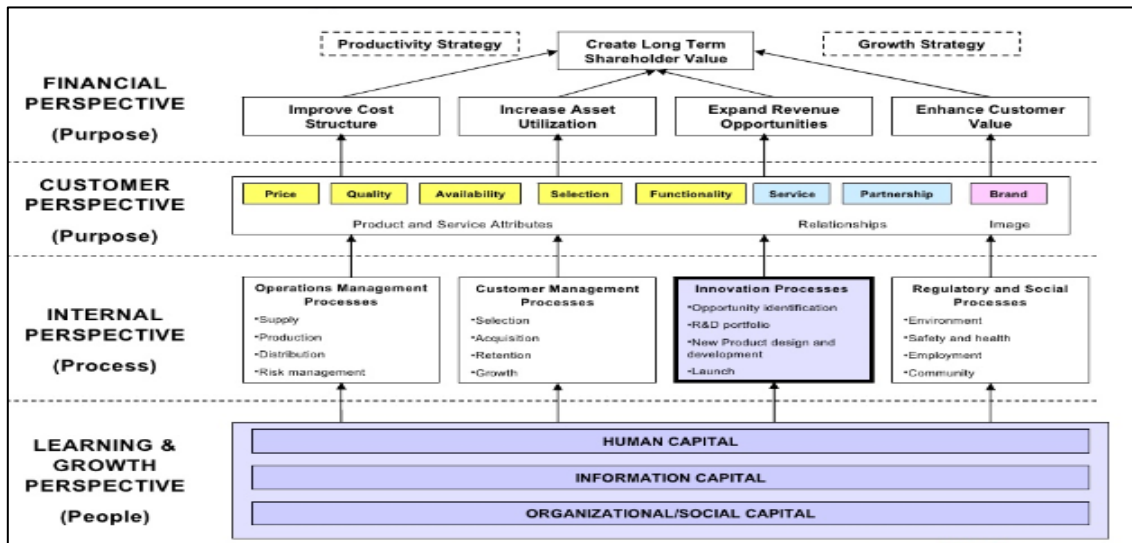
1. Humankapitalen: de potensielle, verdiskapende ressursene ansatte innehar (kunnskaper, ferdigheter, evner, relasjoner og holdninger)
2. Informasjonssystemene: de interne og eksterne databaser som bidrar til å mobilisere og utnytte virksomhetens immaterielle eiendeler slik at virksomheten oppnår vedvarende konkurransefortrinn.
3. Motivasjon, medvirkning og organisatorisk ordning: med mindre virksomhetens viktigste ressurs er motiverte til å ivareta organisasjonens interesser eller får frihet til å treffe beslutninger og handel vil de ikke bidra til organisatorisk suksess.

Virksomheten står fritt til å velge perspektiver, det viktige er at de avspeiler en sentral del av virksomhetens strategi slik at de bidrar til økt forståelse for den påvirkning perspektivene har på hverandre, belyser konkurransemessige fordeler og at de anses å ha avgjørende betydning for virksomhetens suksess. Det skal være balanse mellom perspektivene og mens de finansielle måltallene viser resultatene av allerede utførte handlinger, kan de ikke-finansielle måltallene karakteriseres som drivkreftene som skal lede til fremtidige finansielle resultater (Kaplan og Norton 1992).

Strategisk kart

Det strategiske kartet illustrerer virksomhetens strategiske veivalg, hvilke prosesser og systemer som kreves for å gjennomføre strategien. Strategikartet består av tre komponenter; perspektivene, strategiske temaer og strategiske mål. Målsettingen med strategikartet er i

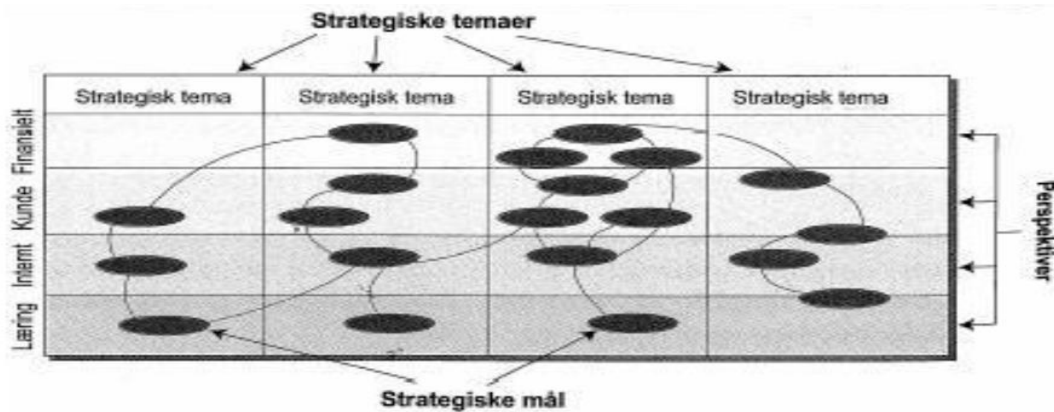
tillegg til å visualisere strategien, forsøke å etablere de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultatene gjennom å se på årsak-virkningsforhold.



Figur 2.6 Strategy Maps – Converting Intangible Assets into Tangible outcomes (Kaplan og Norton, Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes 2004)

«Det strategiske kartet er en visuell presentasjon av virksomhetens strategi fremstilt gjennom strategiske mål i en årsak-virkningstekning» (Hoff og Holving, Balansert målstyring: Balanced Scorecard på norsk 2007:167).

Ved bruk av perspektivene og ved hjelp av delmål satt i en årsak- virkningsammenheng illustrerer kartet (figur 2.6) hvordan de immaterielle eiendelene omdannes til verdiskapende prosesser og viser hvordan langsiktig avkastning for aksjonærer skapes. (Kaplan og Norton 2004) Perspektivene representerer den horisontale inndelingen og hvert perspektiv inneholder et sett av strategiske mål som i sum utgjør den komplette strategien. De kausale sammenhengene i strategikartet er svært sentral i BM og det som skiller BM fra andre styringsverktøyet (Hoff og Holving 2007).



Figur 2.7 Elementer i et strategisk kart (Hoff, 2009)

Figur 2.7 viser hvordan en visualiserer de kausale sammenhenger. Utarbeidelsen av et strategisk kart omfatter en prosess som både krever prioriteringer og grupperinger av aktuelle mål og det er prosessen med å beskrive strategien som bidrar til forståelse for de sammenhenger som skaper resultatene og nøkkelen til å implementere strategien ligger i å sørge for at alle i virksomheten forstår de underliggende hypotesene om årsak-virkningssammenhenger. Den kanskje største fordelen med strategikartet er dets evne til å kommunisere strategien på en oversiktlig og lettfattelig måte samtidig som kartet belyser de prosesser og systemer som skal bidra til å implementere strategien (Kaplan og Norton, *Having trouble with your strategy? Then map it.* 2000).

Strategiske tema og strategiske mål

De strategiske temaene er grupperinger av mål med identifiserte årsak-/virkningssammenhenger som sammen belyser avgjørende områder virksomheten må ha fokus på for å nå visjon og strategi. De strategiske temaene er representert ved den vertikale inndelingen i strategikartet og består av strategiske mål fra de strategiske fokusområdene. De strategiske målene er en presis formulering av hva som søkes oppnådd og det defineres normalt 3 – 5 mål innenfor hvert perspektiv som skal oppnås i kommende strategiperiode. Delmålene som utarbeides er et resultat av en ovenfra og ned prosess, utledet av virksomhetens forretningsidé, visjon og strategi og ved hjelp av pilene mellom perspektivene vises det hvordan disse settes sammen til kjeder av årsak-virkningsrelasjoner (Hoff og Holving 2007).

2.2.3 Strategigjennomføring

Kritiske suksessfaktorer, strategiske initiativ og styringsparameterne utarbeides for å kunne si noe om hva som må være på plass for å lykkes, hvilke handlinger som må gjennomføres og hvilke måleparametre som løpende må måles og evalueres for å sikre at virksomheten når de strategiske mål.

Kritiske suksessfaktorer

Det strategiske kartet beskriver virksomhetens strategi, mens de kritiske suksessfaktorene identifiserer de forhold som må være på plass for at virksomheten skal kunne realisere målene og lykkes med strategien. De kritiske suksessfaktorer består av de faktorer en mener er absolutt nødvendig å kunne håndtere og grupperes i fundamentale interne eller risikobestemte eksterne faktorer. De interne faktorene er de virksomheten må beherske, mens de eksterne er faktorer knyttet til ytre forhold som virksomheten sjelden kan påvirke (Hoff og Holving 2007).

Strategisk initiativ

Strategisk initiativ er et program, prosjekt eller en handling med en begynnelse og en slutt, som det må avsettes ressurser til og for å gjennomføre. Tiltaket er koblet mot de strategiske målene og hensikten er å sikre at virksomheten evner å redusere gapet mellom ønsket situasjon og nåsituasjonen. Ett kritisk element i utarbeidelsene av tiltakene er å sikre at de kun er knyttet til verdiskapende aktiviteter og at de er riktig i forhold til virksomhetens visjon og forretningsidé (Hoff og Holving 2007).

Styringsparameterne

Styringsparameterne representerer sammenhengene i virksomhetens strategi og i modellen operasjonaliseres strategien gjennom utforming av parametere innenfor perspektivene som måles løpende for å sikre at virksomheten styrer i riktig retning. Målsetningen med styringsindikatorne er at de skal reflektere i hvilken grad hvert enkelt strategisk mål og kritiske prosesser bidrar til den overordnede måloppnåelsen. De ikke-finansielle ytelsesindikatorne skal måle utviklingen i en prosess eller atferd, og representerer utviklingen i de kritiske ytelsene som prestasjonsmåles gjennom feed-forward prosess. Ytelsesindikatorer brukes i hovedsak på måling av ikke-finansielle mål. De finansielle resultatindikatorne skal måle effekten av det virksomheten har prestert og er et mer kvantitativt måltall innenfor det finansielle perspektivet (Hoff & Holving 2007).

Styringskortet

Styringskortet og det strategiske kartet som informasjonsverktøy skal på en enkel og oversiktlig måte rapporterer finansielle og ikke-finansielle styringsparametere. Styringskortet kan ha ulike tilpasninger, men mange virksomheter synliggjør utviklingene i styringsparametere ved hjelp av «trafikklys» hvor fargekodene viser avvik og formidler om hvorvidt et mål trenger ytterligere oppmerksomhet eller om virksomheten er på rett vei. Hensikten med styringskortet er å formidle og gi en tilbakemelding på utvikling og grad av måloppnåelse tidlig nok til at virksomheten kan iverksette korrigerende tiltak ved avvik og på den måten sikre kontinuerlig læring (Hoff og Holving 2007).

2.2.4 Feedback og læring

Tradisjonelt sett har styring blitt assosiert med «feedback» prosesser hvor ledere overvåker handlinger og resultater sett opp mot planer og forventninger, som justeres ved avvik. I en feed-forward prosess ligger fokuset på å overvåke forventede og dermed predikerte resultater mot planlagte resultater. Formålet er å kunne iverksette handling før eventuelle avvik har oppstått og iverksette tiltak hvis disse er forskjellige fra det som er ønskelig. Gjennom å inkludere feed-forward prosesser utvides fokuset til fremtiden og styringssystemet inkluderer både økonomiske resultatmål og driverne av disse samtidig som faktorer som kvalitet, tidsbruk og kundetilfredshet inkluderes gjennom perspektivene - faktorer som driver de fremtidige økonomiske resultatene (J. I. Stemsrudhagen 2003). Feed-forward prosessen er i følge Kaplan og Norton et viktig aspekt ved BM som styringssystem og anses å være den viktigste og mest innovative prosessen fordi den åpner for organisatorisk læring (Kaplan og Norton 1996a).

2.3 Forskningsspørsmål

Jacobsen definerer forskningsspørsmål som «en påstand om hvordan et forhold faktisk er». Denne påstanden må kunne underkastes en empirisk undersøkelse for å fastslå om forskningsspørsmålene kan forkastes eller ikke (Jacobsen 2005). Forskningsspørsmålene i denne studien har bakgrunn i Kaplan & Nortons påstander om de effekter virksomheter som benytter BM vil oppnå. I de kommende delkapitlene begrunnes de enkelte forskningsspørsmålene med det teoretiske fundamentet fra Kaplan og Nortons bøker og artikler.

2.3.1 Gir balanserte målinger positiv effekt på de finansielle resultatene?

Opprettelse av og kontinuerlig måling på ikke-finansielle styringsparametere er det grunnleggende konseptet i BM og forfatterne er tydelige på at bruken av ikke-finansielle målinger er nødvendige for og komplementere de finansielle målingene for å utøve bedre kontroll over operasjonelle prosesser og øke styringsgrunnlaget. Kaplan og Norton mener finansielle målinger gir informasjon om resultatene av virksomhetens tidligere valg og derfor gir lite styringsgrunnlag for fremtidige tiltak samtidig som overgangen fra den industrielle tidsalder til informasjonsalderen gjør mange av de etablerte metodene for finansielle resultatmålinger lite relevante for kontroll og resultatmåling i dagens moderne virksomheter (Kaplan og Norton, *Linking the Balanced Scorecard to the strategy* 1996b). Mobilisering og iverksettelse av den intellektuelle kapitalen styres best gjennom bruk av ikke-finansielle måltall, samtidig som ikke-finansielle måltall kan bidra til at ledere lettere gjenkjenner endringer i virksomhetens omgivelser, og derigjennom kan vurdere og fastsette veien mot de strategiske mål og oppnå en positiv effekt på de finansielle resultatene (Kaplan og Norton 1996a). Helhetstankegangen ved fokus også på ikke-finansielle perspektiver skal sette virksomheten i stand å se inntektskilden, hvilke prosesser og kompetanse virksomheten er avhengig av for å nå de økonomiske målene og hvilke strategiske valg som skaper gode forhold for læring, vekst og innovasjon. Videre skal strategikartet, styringskortet og de fem prinsippene i BM bidra til å oversette de strategiske fokusområdene til operasjonelle termer og samkjøre disse for å sikre suksessfull implementering av ny strategier og til sist økt lønnsomhet.

2.3.2 Gir strategikartet økt forståelse av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultater?

I artikkelen *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment* skriver Kaplan og Norton (2001) om tilbakemeldinger fra brukere som sier at strategikartet har gitt virksomhetene “the best understanding of strategy we ever had». Strategikartet kan altså bidra til at virksomheten ser strategien sammenhengende, integrert og på en systematisk måte og gjør det enklere for lederne å beskrive strategien. Kaplan og Norton mener strategikartet er et viktig hjelpemiddel for å implementere strategier raskt og effektivt blant annet fordi det kan hjelpe brukerne med å selektere strategiske mål (Kaplan og Norton 2008a) og det kobler strategien til det operasjonelle nivået i virksomheten noe som fører til en betydelig forbedring i

medarbeidernes samarbeidsevne og koordinering (Kaplan og Norton 2004). Prosessen med å utvikle et strategikart hvor en på en sammenhengende, integret og logisk måte beskriver hvordan strategien kan realiseres ved hjelp av kausale sammenhenger gjør at strategikartet øker lederernes forståelse av hva som skaper resultatene. Årsaken til dette er som det fremgår av figur 2.6 og 2.7 arbeidet med å operasjonalisere og se de kausale sammenhenger mellom de strategiske valgene.

Uttalelsen om at «*Strategy cannot be executed if it cannot be understood, however, and it cannot be understood if it cannot be described*» (Kaplan og Norton, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment* 2001:66) er grunnlaget for forskningsspørsmål 2.

2.3.3 Gir strategikartet forbedret kommunikasjon om sammenhenger i virksomhetsstyringen?

I boken *The strategy-focused organization* sier forfatterne: «*The balanced Scorecard helped us improve our communication and increase our profitability*» (Kaplan og Norton, *The strategy-Focused organization: How Balanced Scorecard Companies thrive in the new business environment* 2001:7).

Forskningsspørsmål nummer 3 er basert på denne påstanden om at strategikartet er et effektivt verktøy for å kommunisere innholdet i overordnet strategi og delstrategier ut i virksomheten slik at alle krefter rettes mot de strategiske målene (Kaplan og Norton 2001). Forfatterne hevder dette oppnås ved at strategikartet fungerer som et fokuspunkt i organisasjonen ved at strategien kommuniseres og definerer virksomhetens prioriterte mål til ledere, ansatte og kunder ved at det representerer de områdene som er mest kritiske for måloppnåelse av bedriftens visjon og strategi. Videre strukturerer og gir strategikartet en klar plattform for intern og eksternt kommunikasjon av mål og strategier og det personlige styringskort bidrar til at strategien kommuniseres helt ned til enkelt grupper eller medarbeidere (Kaplan og Norton 1996a).

Strategikartet skal gi en enkel og oversiktlig illustrasjon av hva som skal til for å nå de strategiske målene og synliggjøre enkeltindividers oppgaver koblet opp mot virksomhetens

mål er det som bidrar til at strategikartet gir en forbedret kommunikasjon av hva som skaper resultatene – påstanden testes gjennomforsknings spørsmål 3.

2.3.4 Gir balansert målstyring som strategiformuleringsverktøy virksomheter bedre dynamikk i strategiarbeidet?

For å forankre kontinuitet i strategiarbeidet og opprettholde fokuset på strategiimplementeringen ble The office of strategy management utviklet. Enheten skal være den dedikerte ressursen som skal sørge for at de prosesser og de ressurser som kreves for å sikre kontinuiteten i strategiarbeidet er ivarettatt. Kaplan og Norton hevder at mange virksomheter ikke har et formelt system for strategiformuleringene og utarbeidet derfor ett strategiformuleringsverktøy og retningslinjer for strategiformuleringen som en del av metodikken i BM gjennom 6-stegsmodellen. Metodikken presenteres i boken *The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage* (Kaplan og Norton 2008a). Gjennom å bruke metodikken i 6-stegsmodellen kobles strategien inn i et helhetlig rammeverk. De fire perspektivene gir ett balansert fokus på de områder som har betydning for måloppnåelse og strategikartet gjør det enklere å beskrive strategien og er også nyttig for å selektere strategiske mål (Kaplan og Norton 1996a, 2008b). Styringskortet skal gi brukerne en fordel i evalueringen av strategien da det rapporterer på måloppnåelse av de strategiske målene og gir dermed grunnlag for å evaluere kausaliteten mellom disse (Kaplan og Norton 2008a). Styringskortet vil også som en helhetlig modell over innholdet i strategien skape en felles forståelse for hvordan all ansatte kan bidra til at virksomhetens måloppnåelse (Kaplan og Norton 1996b). Avslutningsvis mener Kaplan og Norton (2001) at BM interaktive kontroll kan identifisere og støtte fremvoksende strategier. Denne helhetstenkningen i 4. generasjon BM skal bidra til bedre dynamikk i strategiarbeidet og danner grunnlag for forskningsspørsmål 4.

2.4 Lønnsomhetsanalyse

Forskningsspørsmål 1 er todelt: det skal både kartlegge om bedriftene bruker balanserte målinger og om dette eventuelt bidrar til økt lønnsomhet. Bedriftenes bruk av balanserte målinger kartlegges gjennom primæranalysen med utgangspunkt i det teoretiske fundamentet for BM, mens lønnsomheten kartlegges gjennom en sekundæranalyse. Dette kapittelet tar for seg hvordan lønnsomhet kan måles og de krav som settes til denne type analyser.

For å kartlegge bedriftenes lønnsomhet må en se på utvalgte nøkkeltall, hentet fra bedriftenes resultat- og balanseregnskap. Primært er det to årsaker til at vi benytter årsregnskapet: prestasjonsmåling eller verdsetting. Prestasjonsmåling innebærer å analysere hvordan en virksomhets utvikling har vært, mens verdsetting innebærer å estimere virksomhetens reelle egenkapital (Langli 2012). I dette tilfelle er det snakk om å vurdere lønnsomheten og prestasjonsmåling benyttes som analyseverktøy.

2.4.1 Nøkkeltall

For å kunne gjennomføre sammenligninger må en beregne forholdstall som gjør det mulig å vurdere bedriftenes økonomiske utvikling og lønnsomhet. Beregnede forholdstall sammenlignes med relevante normtall som for eksempel bransjegjennomsnittet eller hva forholdstallet var i en tidligere periode og derigjennom kan vi si noe om virksomhetens utvikling, enten til tidligere perioder eller relativt til andre bedrifter. Det er essensielt at sammenligningen skjer med virksomheter som er sammenlignbare, det vil si virksomheter av samme størrelse og i samme bransje. Gjennom å foreta bedrifts- og utviklingsanalyse sammenlignes utviklingen i en bedrift med utviklingen hos utvalgte konkurrenter og en får en relevant sammenligning av bedriftens økonomiske utvikling. En viktig del av analysen er å vurdere hva forholdstallene egentlig forteller. I utgangspunktet krever dette god bransjekunnskap, god kunnskap om bedriftene og evne til å forstå regnskapets styrker og svakheter og det er ikke mulig å gi generelle oppskrifter for hvilke konklusjoner som trekkes. Eksempelvis vil faste kostnader og stordriftsfordeler utfordre forholdstallenes krav til proporsjonalitet mellom teller og nevner ved at en økning i en virksomhets totale kostnader ikke skjer proporsjonalt med økning i solgt mengde, dermed kan en sammenligning av hvor mye bedriftene sitter igjen med per omsatt krone føre til at like effektive bedrifter blir vurdert forskjellig. For best mulig sammenligning bør en finne bedrifter med likhetstrekk som størrelse, bransje og produktspekter og foreta tidsseriemålinger (Langli 2012).

En begrunnelse for valg av casebedrifter og konkurrenter fremgår av kapittel 3.2 og en kort beskrivelse av disse i vedlegg 10.1.

2.4.2 Lønnsomhetsmål

Gode effektivitetsmål skal stimulere til at virksomhetens overordnede målsetting nås. Dette innebærer at valgt effektivitetsmål i størst mulig grad samvarierer med virksomhetens måloppfyllelse. Rentabilitetsmål benyttes til måling av lønnsomhet og er det eneste forholdstallet hvor det er definert et teoretisk korrekt normtall. Rentabiliteten må for eksempel minimum være på nivå med det markedet stiller til investeringer med samme risiko. Om aksjonærer mener det markedsbestemte kravet er på 12 %, må rentabiliteten minst være på 12 % hvis eierne skal kunne si seg fornøyd (Langli 2012).

I henhold til oppgavens avgrensning omfatter studien kun profittmaksimerende virksomheter hvor det antas at det overordnede målet er å maksimere eiernes økonomiske verdier. For å teste om forskningsspørsmål 1 om balanserte målinger gir positiv effekt på de finansielle måltall benyttes totalkapitalens rentabilitet eller avkastningsgrad (AG) som måltall. AG velges ofte foran egenkapitalrentabiliteten (EKR) fordi denne rent definisjonsmessig øker med gjeldsgraden noe som gjør at en virksomhet kan bestemme EKR ved å justere gjeldsgraden til et nødvendig nivå (Gjønnes og Tangenes 2013). AG anses å være det best egnede målet og viser en bedrifts lønnsomhet ved å se på forholdet mellom inntekter, kostnader og bundet kapital. AG viser hvor stor avkastningen er på totalkapitalen, uavhengig av finansstrukturen og bør være lik gjeldsrenten. Er totalkapitalen lavere, tjener ikke selskapet nok til å forrente den samlede kapital som arbeider i selskapet. AG anses ikke å være tilfredsstillende når den ligger under 1, og svak når den ligger mellom 1 – 5,99 % (Langli, 2012).

$$AG = (\text{Driftsresultat} + \text{finansinntekter}) \times 100 / \text{Gjennomsnittlig sum eiendeler}$$

2.4.3 Årsregnskapet som informasjonskilde

Ved beregning av nøkkeltall som rentabilitetsmål benyttes årsregnskapet som informasjonskilde. Årsregnskapet som informasjonskilde bygger på regelverket i Lov om årsregnskap (Finansdepartementet 1999). En nøytral rapportering betyr at regnskapsprodusenten ikke griper inn i rapporteringssystemet hverken når det gjelder valg av regnskapsprinsipper, utøvelse av skjønn, strukturering av transaksjoner eller timing av transaksjoner. Resultat kvaliteten er høy når årsrapportens informasjon om periodens resultat gir et godt grunnlag for og predikere fremtidige resultater slik at selskapets økonomiske verdi kan estimeres på en pålitelig måte. Regnskapskvaliteten er høy når årsrapportens gir god

informasjon om den underliggende økonomien og riktige signaler om utviklingen i økonomisk inntekt.

Historien viser en rekke regnskapsskandaler basert på feilaktig regnskapsinformasjon. Fra Norge har vi Finance Credit skandalen og nå sist skandalen i Troms Kraft datterselskap Kraft og Kultur.

Et fellestrekk ved disse er regnskap med manipulerte tall som har vist en økonomisk situasjon som ikke er på linje med virkeligheten. Det er en rekke grunner til at det oppstår støykilder i regnskapet. Dette kan være regnskapsreglenes utforming, usikkerhet om fremtiden eller regnskapsproducentenes rapporteringsstrategi. Støy i regnskapet trenger ikke isolert sett bety at regnskapskvaliteten er dårlig, men mye støy kan være en indikasjon på upålitelige regnskapstall (Langli, 2012).

3 Metode

Den metode som velges for den empiriske undersøkelsen skal legge til rette for en kritisk vurdering av i hvor stor grad resultatene av undersøkelsen skyldes metoden, eller om resultatet gir et riktig bilde av virkeligheten (Jacobsen 2005). I dette kapittelet beskriver forskningsdesign, metode for datainnsamling og dataanalyse. Kapittelet avsluttes med en vurdering av metodekvaliteten. Alle de sentrale fasene i studien har som hensikt å svare på problemstillingen og forskningsspørsmålene.

3.1 Forskningsdesign og forskningshensikt

Forskningsdesignet har stor betydning for studiens validitet og reliabilitet og handler om hvordan undersøkelsen skal gjennomføres fra start til mål med utgangspunkt i problemstilling og forskningsspørsmål. Designet legger føringer for hvilke enheter som skal undersøkes, hvilken informasjon en ønsker å få fra studieobjektene samt metoden som benyttes for å skaffe denne informasjonen (Johannessen, Tufte og Kristoffersen 2004).

Grunnlaget for studien er det teoretiske fundament for BM med det formål å undersøke hvordan små og mellomstore bedrifter arbeider med balanserte målinger og det er derfor valgt en deduktiv forskningstilnærming. Ved deduktiv tilnærming går en fra teori til empiri. Ved å ta utgangspunkt i tidligere teorier og empiriske funn skapes en forventning om hvordan virkeligheten ser ut, for deretter å samle inn empiri for å se om forventningene stemmer overens med virkeligheten (Jacobsen 2005).

Problemstillingen legger føringer for hvilket design som velges for den empiriske studien. For å kunne gå i dybden og kunne forklare om og hvordan små og mellomstore bedrifter bruker balanserte målinger er det brukt intensiv design i form av casestudier, i motsetning til ekstensiv design som går i bredden og undersøke så mange enheter som mulig, uten mange variabler. Casestudier er godt egnet når en skal samle inn en betydelig mengde informasjon om et begrenset fenomen hvor målet er å få frem det unike og betydingsfulle ved hvert enkelt case (Johannessen, et.al., 2004) og er i økende grad benyttet i studier av økonomiske styringssystemer og vil derfor være godt egnet for denne studien (Andersen 2013).

Studien er todelt ved at den både skal beskrive praksis og forklare om den praksis som benyttes har positiv effekt på lønnsomheten og krever en forklarende og beskrivende

undersøkelse. Årsaken er at forklarende undersøkelser har som formål å avdekke sammenhengen mellom fenomener samt forklare hvorfor det finnes forskjeller og likheter (Jacobsen 2005), mens beskrivende undersøkelse skal kunne si noe om effekt på lønnsomhet. For å kunne beskrive kausalitet bør en ideelt sett ha informasjon samlet inn på ulike tidspunkt for å vise at årsak kommer før effekt i tid (Johannessen, et.al., 2004). Tidsperspektivet for denne oppgaven begrenser muligheten for tidsseriestudie, men en bransje- og utviklingsanalyse gjør det mulig å se på lønnsomheten i studieobjektene over tid basert på historiske data. For primærdataen er kun tversnittdata er tilgjengelig for å beskrive praksis.

3.2 Valg av studieobjekter

For å besvare problemstillingen har jeg valgt å fokusere på små- og mellomstorebedrifter i ulike bransjer (SMB). Bakgrunnen er at mye av den forskning som hittil er gjort har vært på nasjonale og internasjonale konsern (Madsen og Stenheim 2014) og jeg synes det er interessant å kartlegge om og hvordan mindre bedrifter tar i bruk nye styringssystem som for eksempel BM. Problemstillingen legger til grunn at det bør gjøres en kvalitativ studie og nærhet til studieobjektene ble viktig i utvalget.

I utvelgelsen av studieobjektene var det ønskelig med bedrifter som helt eller delvis benyttet balansert målstyring. Det viste seg å være en utfordring. I arbeidet med å finne studieobjekter kontaktet jeg bedrifter med forespørsel om de benyttet BM noe de svarte negativt på. Gjennom samtaler med kollegaer og kunder vokste det frem en erkjennelse om at de fleste har hørt om balanserte målinger, men få knyttet dette til BM. Jeg måtte endre innfallsvinkel og ved forespørsel til potensielle studieobjekter var fokuset en studie av hvordan bedriften arbeider med strategiprosesser og at dette skulle ses opp mot metodikken i BM. Kriteriet for utvelgelse var bedriftene som kom inn under definisjonen for SMB (Europakommisjonen 2006), hadde geografisk tilholdssted i Tromsø og representerte ulike bransjer. Med dette som utgangspunkt kontaktet jeg ledere i et utvalg av bedrifter i Tromsø som jeg kjente til. Tanken bak var at en viss relasjon ville gjøre det enklere å få en positiv respons samtidig som selve intervjuene ville bli «enklere» når forsker og respondent har en etablert relasjon.

De fem bedriftene som valgte å stille opp er i ulike bransjer, har ulik struktur og størrelse, og opererer i ulike markeder regionalt, nasjonalt og internasjonalt. Bedriftene er også ulike med hensyn på hvordan de arbeider med strategiprosessene sett i forhold til tid, ressurser og bruk

av styringsverktøy samt i hvilken grad de opplever at de benytter BM eller elementer fra BM noe som gir en god bredde i studien i forhold til å kunne si noe om hvordan små og mellomstore bedrifter arbeider med strategien. Fordi to av bedriftene ønsket å være anonyme ble alle anonymisert og bedriftene er kategorisert i henholdsvis A, B, C, D og E, med tilhørende konkurrenter som A1, A2, B1, B2 osv.

For å gjennomføre lønnsomhetsanalysen er sammenligningsbedriftene valgt ut basert på bedriftens tilbakemeldinger av hvem som oppfattes å være deres viktigste konkurrenter samt en vurdering av andre bedrifter i samme bransje med krav om at de skal være av noenlunde samme størrelse og operere i samme geografiske område. Begrunnelsen for dette er oppfatningen av at bedrifter av samme størrelse i stor grad vil arbeide noenlunde likt med strategiprosessene og at bedrifter med samme geografiske marked vil være utsatt for de samme konjunkturer og reliabiliteten styrkes. En oversikt over konkurrenter ble funnet gjennom Proff Forvalt og bruk av NACE-koder. Utfordringen med denne utvalgsmetoden er redusert sannsynlighet for at utvalget representerer gjennomsnittet. Ideelt sett burde bransjetall for lønnsomhet benyttes, men disse er ikke offentlig tilgjengelig og lønnsomhetsanalysen er derfor basert på bedriftenes og konkurrentenes årsregnskap. Bedrift B har ingen direkte sammenlignbare konkurrenter i lokalmarkedet og jeg valgte derfor å sammenligne bedriften med bedrifter i samme kjede for å få tilfredsstillende bransje- og utviklingsanalysens krav om sammenlignbarhet.

I lønnsomhetsanalysen er avkastningen for perioden 2010 – 2014 lagt til grunn for å sikre en historisk oversikt over utviklingen i lønnsomheten. En unngår dermed at resultater for enkelt år som kan skyldes både interne forhold i bedriftene eller eksterne rammebetingelser påvirker konklusjonene i studien. En kort beskrivelse av studieobjektene og konkurrentene, hentet fra bedriftenes internettside følger av vedlegg 10.1. Data til lønnsomhetsanalysen er hentet fra bedriftenes årsregnskap via Proff Forvalt.

3.3 Metode for datainnsamling og analyse

En gjennomføring av samfunnsvitenskapelige undersøkelser handler om å samle inn, analysere og tolke data (Johannessen, et.al., 2004). Analyse av data innebærer å beskrive, systematisere, kategorisere og sammenbinde for deretter å begynne å lete etter årsaker, forklare, generalisere og/eller bringe en viss orden inn i datagrunnlaget (Jacobsen 2005). Dette kapittelet redegjør for de metoder som er brukt i innsamling av data og dataanalysen.

Studiens metodevalg innebærer en kvalitativ innsamling ved bruk av primærdata for å beskrive praksis og sekundærdata for å analysere lønnsomheten. Sekundærdata baserer seg på informasjon samlet inn av andre til ett annet formål og i utgangspunktet en annen problemstilling. Innsamling av primærdata gjøres direkte fra mennesker eller grupper av mennesker og informasjonen samles inn for første gang og er skreddersydd.

En kvalitativ innsamlingsmetode innebærer å samle inn informasjon i form av ord og klassiske tilnærminger er feltarbeid gjennom observasjon og intervju. Årsaken til dette valget er at kvalitative metoder er assosiert med en mer åpen tilnærming og legger få begrensninger på svarene respondenten kan gi og er derfor velegnet til å gå i dybden, få frem variasjoner og nyanser knyttet til fortolkninger av et fenomen eller tema slik problemstillingen legger føringer for (Jacobsen 2005). Denne tilnærming gir også stor fleksibilitet ved at jeg som forsker tillater intervjuobjektene å styre informasjonen som gis og en kan få innsikt i forhold som ikke er tiltenkt på forhånd. Svakheten med metoden er tids- og ressursbruk på en enhet som ofte er relativt omfattende og en rekker kun over noen få respondenter. Den informasjon som samles inn kan være vanskelig å tolke på grunn av dataens nyanserikdom og kompleksitet og det foreligger en viss fare for en ubevisst siling av informasjon fra intervjuer (Jacobsen 2005).

Sekundæranalysen tar utgangspunkt i bedriftenes årsregnskap, hvor lønnsomhetstall for en 5 års periode er vurdert for å konkludere på oppnådd lønnsomhet. Primæranalysen gjennomføres for å avkrefte eller bekrefte forskningsspørsmålene. Hensikten er å sammenligne svarene fra primærundersøkelsen opp mot oppnådd lønnsomhet og konkludere på problemstillingen – bidrar balanserte målinger til bedre lønnsomhet.

3.3.1 Sekundærundersøkelse

Jacobsen behandler dokumentundersøkelser og da også tilgjengelig dokumentasjon i form av statistikk og tall som for eksempel regnskap fra bedrifter som en kvalitativ metode (Jacobsen 2005). Sekundærdata er i all hovedsak bearbeidet data, det vil si at vi ikke har tilgang til rådataen og dataene kan være manipulert for å tilpasses den opprinnelige datainnsamlingens behov. Det kan dermed stilles spørsmålet ved om vi kan bruke den informasjon som sekundærdataen inneholder og om vi kan stole på dataene.

Forskningsspørsmål 1 forutsetter en vurdering av bedriftenes lønnsomhet gjennom en utvidet bedrifts- og utviklingsanalyse. For å kunne gjennomføre en slik analyse må en ha tilgang til bedriftenes årsregnskap. Disse er tilgjengelig fra flere pålitelige kilder som bedriftenes internettsider, elektronisk fra selskaper som Proff, Purehelp og Brønnøysundregistrene. Årsregnskapene er utarbeidet med det formål å gi eksterne brukere en oversikt over den økonomiske utviklingen i virksomheten og de skal være utarbeidet med utgangspunkt i et standardregelverk. Det er dermed mulig å foreta en krysskontroll for å verifisere tallene og dataen antas å være valid.

Fordelen med bedrifts- og utviklingsanalyser er at enheten som omfattes av analysen er forholdsvis stabil og så fremt enheten ikke er involvert i oppkjøp eller i bransjer med raske omstillinger anses den å gi et relevant sammenligningsgrunnlag. Svakheten med denne type analyse er at den kun viser relative endringer for bedriften selv og ikke hvordan utviklingen har vært i forhold til andre bedrifter. En negativ utviklingen i en bedrift trenger ikke skyldes interne forhold dersom bransjen som helhet er rammet av dårlige konjunkturer. Dette veies opp med å foreta en utvidet bedrifts- og utviklingsanalyse hvor studieobjektene sammenlignes med relevante konkurrenter. En annen utfordring med bransje- og utviklingsanalyser er at en ikke har tilstrekkelig informasjon om konkurrentene. For at en slik sammenligning skal ha reell verdi, må en ha et bevisst forhold til om enhetene virkelig er sammenlignbare (Langli, 2012). I bransje- og utviklingsanalysen er studieobjektene sammenlignet med bedrifter som tilfredsstillende krav om er satt til denne type analyser for å øke validiteten i studien.

3.3.2 Primærundersøkelse

Primærdata samles inn gjennom individuelle, åpne intervju. Metoden egner seg godt når det er relativt få enheter som skal undersøkes da metoden er tidkrevende. Innledningsspørsmål, forskningsspørsmål 2 – 4 og avslutningsspørsmålet er kartlagt gjennom delvis strukturerte intervju med henholdsvis strategidirektør, økonomidirektør, arbeidende styreleder og to daglig ledere i de fem bedriftene. Intervjuguide følger av vedlegg 10.2.

Det er benyttet delvis strukturerte intervju med en intervjuguide som er strukturert etter forskningsspørsmålene. Fordelen med en viss standardisering av spørsmålene er at intervjuet blir mer fokusert og svarene kan sammenlignes, samtidig som metoden gir god balanse mellom standardisering og fleksibilitet (Johannesen et.al., 2004). Delvis strukturerte intervju

åpner for muligheten til å endre intervjuets retning og dybde underveis dersom spesielt interessant informasjon avdekkes, samtidig som strukturen på intervjuguiden sikrer at alle nødvendige spørsmål ivaretas. Dette åpner for sammenligning av studieobjektene svar. Intervjuguiden er tematisert ut fra forskningsspørsmålene som er avsluttet med rangordnede svar innenfor hvert tema. I følge Jakobsen (2005) gir forskningen ingen klare svar på hva som er konsekvensene av ulike løsninger for svaralternativer, men det mest vanlig å bruke oddetallsalternativer. Jeg valgte å kategorisere de rangordnede svarene på skalaen 1 – 6 for å kunne kategorisere svarene; de som svarer fra 1- 3 er middels fornøyd, mens de som svarer fra 4 – 6 er godt fornøyd. Hensikten er å kunne få frem nyanser i respondentenes svar for å kunne si noe om ikke bare likheter og forskjeller, men også hvor forskjellige de er. Hvilken betydning rangordnede svar kan ha for resultatene av studien diskuteres i kapittel 6.

Intervjuene ble tatt opp på bånd, transkribert og sendt til intervjuobjektene for gjennomlesning, godkjenning og eventuelle kommentarer. Ingen av respondentene hadde rettelser eller tilleggskommentarer, men som forsker hadde jeg behov for utdypning på et par av spørsmålene i en av bedriftene. Intervjuene varte fra 60 til 90 minutter.

3.4 Metodekvalitet

I vitenskapelig forskning er validitet eller gyldighet en betegnelse på hvor godt man klarer å måle det man har til hensikt å måle eller undersøke og det er tolkningen av dataene som valideres, ikke selve målemetodene eller testene (Jacobsen 2005). I kapittelet drøftes kvaliteten på det kvalitative datamaterialet gjennom tre kriterier: validitet, reliabilitet og overførbarhet. Avslutningsvis kommenteres noen forskningsetiske spørsmål.

3.4.1 Validitet

Validitet i kvalitative undersøkelser handler i hvilken grad forskerens funn på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten (Johannessen, et.al. 2004). For at funnene fra undersøkelsen skal ha tilstrekkelig validitet må forskeren argumentere for troverdighet ved å redegjøre for og reflektere over konteksten for innsamlingen (Thagaard 1998). Hva som er riktig, eller som Jakobsen (2005) kaller det; intersubjektivt, handler i praksis om at det nærmeste vi kommer sannheten er at flere personer er enige i at noe er en riktig beskrivelse.

Det kan være flere forhold som kan forårsake skjevheter i datainnsamlingen og i fremstillingen av datamaterialet. Et kritisk spørsmål er om en har fått tak i de riktige respondentene og om disse kildene gir riktig informasjon (Jacobsen 2005). Respondentene er ledere og de data som er benyttet i analysen er basert på deres oppfatning av bedriftens strategi og styringssystem. Respondentenes fortellinger vil i seg selv være valide i forhold til formålet med studien, det kan imidlertid være en fare for at respondentene ønsker å fremstille ønskede effekter istedenfor faktiske effekter. En annen feilkilde kan være respondentenes evne til å gi riktig informasjon. Tema i studien er knyttet til bedriftens strategiprosesser, prosesser om disse lederne er en del av og i utgangspunktet bør derfor respondentenes kunnskap og evne til å gi riktig informasjon være sikret. Ved å intervju flere ledere i hver bedrift og/eller på flere nivå i bedriftene kunne en imidlertid fått ett mer nyansert resultat. En annen utfordring med kvalitativ forskningstilnærming er at de forventningene jeg som forsker har til datainnsamlingen, kan påvirke informasjonstilgangen og det oppstår en risiko for at viktig informasjon blir oversett ved en kun leter etter den informasjon en finner relevant. Styrken i kvalitative undersøkelser er at informasjonen holdes innenfor riktig kontekst, en får frem mange detaljer og går i dybden, noe som er med på å styrke validiteten. Ulempen er at designet kun forholder seg til noen få enheter og det er vanskelig å generalisere funnene. Dette veies opp mot den kvalitet og troverdighet som ofte fremheves som casestudiers styrke (Andersen 2013).

Validering kan skje ved å teste resultatene med andre eller ved en kritisk gjennomgang av kilder og informasjon fra kildene. Kombinasjonen av primær- og sekundærdata vil normalt styrke validiteten i studien. Gjennom å være bevisst på de styrker og svakheter som knyttes til design og metoder for innsamling og analyse av datamaterialet mener jeg at resultatene så langt det er mulig representerer virkeligheten slik den var på innsamlingstidspunktet.

3.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet handler om hvor pålitelig det innsamlede datamaterialet er. Begrepet knytter seg til hvilke data som samles inn, hvordan det brukes og bearbeides. Mens Johannessen et. al (2004) mener reliabilitetskriteriet er kritisk i kvantitative undersøkelsesopplegg og mindre aktuelt i kvalitativ forskning, mener Jacobsen (2005) at også kvalitative metoder må drøftes kritisk når det gjelder dataens pålitelighet.

Kvalitative casestudier gjør det vanskelig å teste funn fra studier. De data som presenteres må derfor presenteres pålitelige, altså med reliabilitet (Johannessen, et.al., 2004). Det kvalitative datamaterialet fra primærstudien er innhentet ved hjelp av delvis strukturerte intervju. Ved fysisk tilstedeværelse er det mulighet til å oppfatte ansiktsuttrykk og ikke-verbale reaksjoner hos intervjuobjektene og det er enklere å opprette den tillit som er nødvendig for at intervjuobjektene skal dele av sin erfaring. Forberedelser og gjennomføring av intervjuene beskrevet i kapittel 3.3.2 hadde som formål å kvalitetssikre datainnsamlingen for å styrke reliabiliteten i studien.

Et annet spørsmål er resultatenes robusthet. Ville resultatene blitt de samme om undersøkelsen ble gjennomført på nytt? Det kan ha vært vanskelig for respondentene å få en helhetlig forståelse av temaet og gradere svarene på graderingsspørsmålene. Konsistens over tid kan også være en utfordring hvis respondentene svar endrer seg som følge av at bedriften endrer strategi eller styringssystem, samtidig vil antageligvis deltakelse i studien i økt grad sette fokus på tematikken og bidra til å skape endringer. Dataanalysen vil derfor være mest korrekt på det tidspunkt de er innhentet, men gjennom å begrunne og beskrive alle valg, metoder og fremgangsmåte styrkes sporbarheten i dokumentasjonen og reliabiliteten øker (Johannessen, et.al., 2004).

3.4.3 Overførbarhet

Ekstern gyldighet handler om i hvilken grad resultatene i studien kan overføres til en større populasjon og i så tilfelle til hva eller hvem (Johannessen, et.al., 2004). Hensikten med kvalitative undersøkelser er i utgangspunktet ikke å generalisere, men å gå i dybden av et fenomen gjennom å undersøke noen få enheter og det er vanskelig å si om resultatene er representative for en større populasjon. En av svakhetene ved kvalitative undersøkelser er at det kan være skjevheter i utvalget fordi det velges ut noen få intervjuobjekter som ikke er representativ for populasjonen. Generalisering er likevel mulig å oppnå også i kvalitative undersøkelser. Hvis synspunkter går igjen blant flere enheter kan det være mulig å si at dette er ett generelt trekk. Hvis en i tillegg også kan understøtte resultatene med andre undersøkelser øker muligheten for å kunne generalisere, men det er likevel ikke mulig å bevise at resultatene fra studien er overførbar i ett større omfang (Jacobsen 2005). Jeg mener utvalget og resultatene i studien imøtekommer kravene til representativitet og at det gjennom studien er mulig å kunne trekke konklusjoner og si noe om tendenser i hvordan små og

mellomstore bedrifter arbeider med balanserte målinger. Årsaken til det er at det er samsvar mellom resultatene i denne studien som også kan sidestilles med resultater fra andre studier.

3.4.4 *Forskningsetiske spørsmål*

Forskningsetikk handler om å ta stilling til de mulige konflikter som kan oppstå når en som forsker står overfor en så god presentasjon av informasjon som mulig sett opp mot respondentenes krav på privatliv, integritet, personvern, samfunnets normer og verdier. Informert samtykke, krav på privatliv og krav på å bli korrekt gjengitt er grunnleggende krav i forholdet mellom forsker og den det forskes på (Jacobsen 2005).

Studien er ikke omfattet av personvernlovens krav om meldeplikt eller konsesjonsplikt (Norsk samfunnsvitenskaplige datatjeneste u.d.).

Kravene om informert samtykke (Ringdal 2009) oppleves å være oppfylt da alle intervjuobjektene på forhånd har fått informasjon om formålet med undersøkelsen. Som ledere har de den kompetanse og forståelse som er nødvendig for å kunne svare på spørsmålene og de har takket ja og satt av tid til deltakelse. I tilfeller hvor sitater fra intervjuer er flettet inni oppgaveteksten er det tatt hensyn til at personer ikke er identifiserbare. Ett hovedprinsipp i alle forskningsprosjekt er at den informasjon som samles inn skal behandles konfidensielt. Det vil si at opplysningene er presentert på en slik måte at respondentene ikke kan gjenkjennes og det må også tas stilling til om bedriftenes navn skal offentligjøres. To av bedriftene ønsket å være anonyme da noe av informasjonen oppleves å være sensitiv. For enkelthetsskyld valgte jeg derfor å anonymisere også de tre andre bedriftene. Anonymiseringen har ingen betydning for resultatene i studien.

Det har vært viktig for meg i utredningen å imøtekomme de etiske retningslinjer som gjelder for data og kildebruk. Jeg har etter beste evne forsøkt å unngå forfalskning, fabrikkering, plagiering og andre alvorlige brudd på god vitenskapelig praksis i planlegging, gjennomføring eller rapportering av forskningsmaterialet.

4 Resultater

Formålet med studien er å undersøke om de effekter Kaplan og Norton hevder BM som et helhetlig styringssystem vil ha for de virksomheter som implementerer metodikken bidrar til bedre lønnsomhet. Kapittelet er strukturert etter innledningsspørsmål, forskningsspørsmålene og avslutningsspørsmål. For innledningsspørsmål, forskningsspørsmål 2 – 4 samt avslutningsspørsmål er utdypende svar fra hver av bedriftene samlet i vedlegg 10.3. For forskningsspørsmål 1 fremgår utdypende svar fra bedriftene i selve oppgaven.

4.1 Innledning - bedriftenes forhold til styringsverktøy

Innledningsvis ble det stilt spørsmål om bedriftenes strategiprosesser og bruk av styringsverktøy. Formålet er å avdekke om og i så fall hvilke styringsverktøy som benyttes og om disse benyttes bevist eller er fragmenter fra ulike system fanget opp over tid. Gjennom graderingsspørsmålet ønsker jeg å avdekke om de bedrifter som benytter flere elementer fra BM opplever å være mer fornøyd enn de som ikke gjør det. Utdypende svar på innledningsspørsmålet fremgår av vedlegg 10.3.

Tabell 4.1 viser en oppsummering av hvilke elementer bedriftene bruker i strategiarbeidet som er sammenfallende med BM. Tabellen er en oppsummering av resultatene fra intervjuene som helhet.

Elementer fra BM som benyttes	Bedrift A	Bedrift B	Bedrift C	Bedrift D	Bedrift E
Strategikart	x	x	x		
Styringskort					
Det finansielle perspektivet	x	x	x	x	x
Kundeperspektivet	x	x	x		x
Perspektiv for læring og vekst	x		x		x
Perspektivet for interne prosesser	x		x		x
Strategiske tema	x		x		x
Strategiske mål	x		x		x
Ytelsesindikatorer	x	x	x		
Resultatindikatorer	x	x	x	x	x
Korte- og langsiktige mål	x	x	x		x
Årsak - Virkning	x	x	x		x
Kritiske suksessfaktorer	x	x	x		
Grønn - Bevist bruk av elementer fra BM	Gul - Bruk, men ikke som en del av BM			Blå - Under utvikling	

Tabell 4.1 Elementer fra BM som benyttes hos studieobjektene

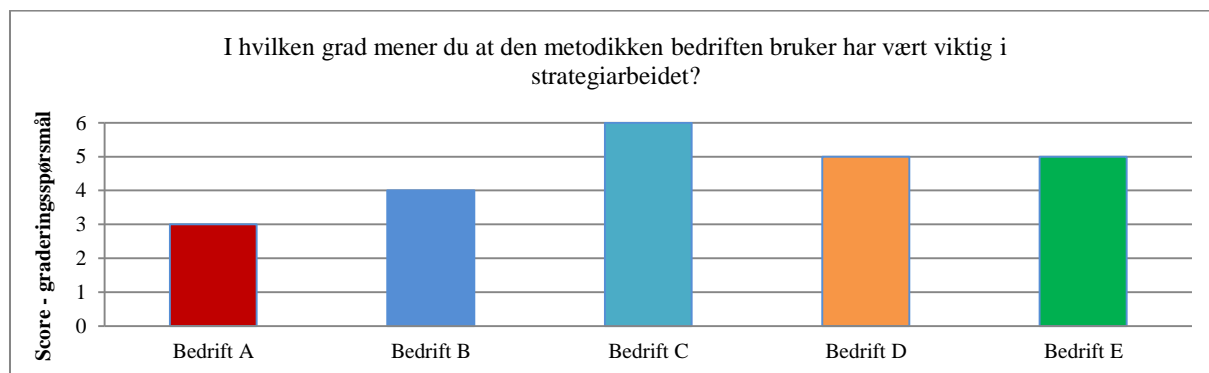
De grønne feltene/loddrette striper marker at bedriften er bevist at de elementer som brukes er en del av metodikken i BM og at dette er lagt til grunn for strategiarbeidet. De gule feltene/vannrette striper viser elementer bedriftene bruker som er en del av BM, men som bedriftene bruker fordi de mener disse prosessene, som for eksempel det å definere kritiske suksessfaktorer, er en naturlig del av strategiprosesser uavhengig av metodikken i BM. De blå feltene marker elementer bedriftene har som mål å utvikle og samtidig at det er en forståelse for at disse, som for eksempel ytelsesindikatorer, er en del av metodikken i BM og omfatter styringsindikatorer innenfor ikke-finansielle målinger.

Ut fra ovennevnte tabell er det lagt til grunn i det videre arbeidet at Bedrift A og C har balanserte målinger fordi disse bevisst benytter de fire perspektivene, finansielle og ikke-finansielle målinger, har definert strategiske tema og mål og til en viss grad benytter strategikartet i strategiarbeidet. Det er også respondentene i disse to bedriftene som har kunnskap om og benyttet Balansert Målstyring som metodikk i tidligere arbeidsforhold.

Oppsummering og konklusjon

Fire av fem er kjent med BM og tre av disse mener de bevisst bruker elementer av BM i strategiprosessene, og en av disse tre er i gang med å utvikle og implementere BM for bedriften. Kjennskapen til BM, bortsett fra den bedriften som er i gang med implementering, knytter seg til de fire perspektivene, strategikartet og strategiske fokusområder. Utover i intervjuene ble det avdekket at flere av elementene eller delprosessene fra BM er kjente begreper og benyttes som en del av strategiprosessene uten at noen knyttet disse elementene til BM.

Tabell 4.2 viser i hvilken grad respondentene er fornøyd med den metodikken bedriften benytter i strategiarbeidet.



Tabell 4.2 Strategiverktøyets viktighet i strategiarbeidet

Det knyttes en utfordring med dette spørsmålet. Bedrift A har svart med utgangspunkt i hvilken grad de mener BM er en god metodikk og scoren begrunnes med at det er en krevende metodikk. Bedrift D har svart med utgangspunkt i den ene gangen de brukte en systematisk prosess i strategiarbeidet. Sitat Bedrift D: *«De hadde sin beste prosess for to år siden. Gjennom Osterwalder prosessen fikk alle ansatte se hvor viktig den strategiske jobben er, de fikk komme med innspill – de sitter på informasjon som ledelsen ikke nødvendigvis har»* De øvrige har svart med utgangspunkt med den metodikken bedriften i dag benytter i strategiarbeidet.

Bortsett fra Bedrift C som er i gang med implementering av BM, har ingen av bedriftene implementert ett bestemt styringsverktøy utover det tradisjonelle budsjettet. Bedriftene bruker ulike metoder og verktøy, ofte basert på hva de finner mest hensiktsmessig ut fra et kost/nytte perspektiv og ut fra egen erfaring og kompetanse med styringsverktøy. Det er ingen klare indikasjoner på at de bedrifter som bruker flere elementer fra BM er mer fornøyd enn de som ikke gjør det. Selv om Bedrift C scorer høyest, har også Bedrift D en høy score, samtidig som Bedrift A har en lav score. Den generelle oppfatningen fra respondentene er at BM tar utgangspunkt i elementer som naturlig inngår i strategiprosesser.

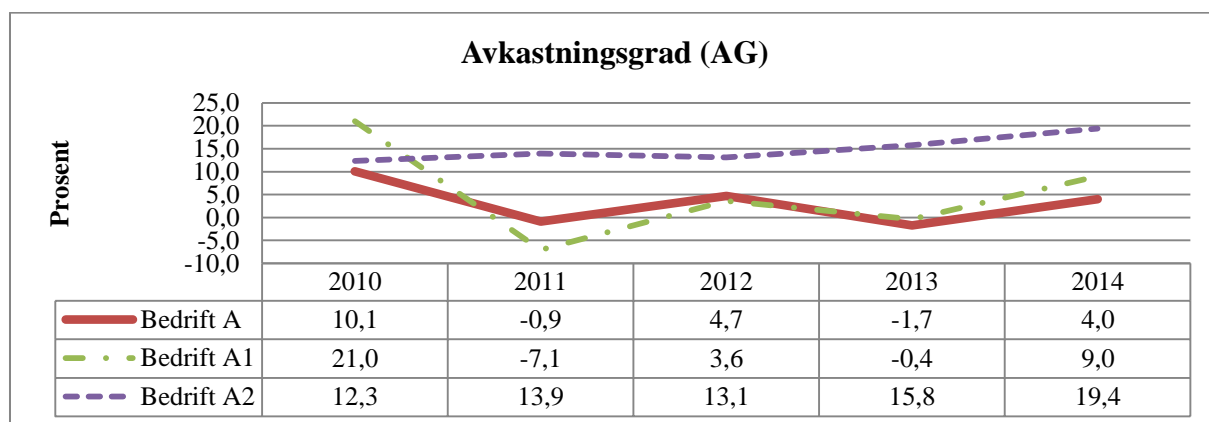
4.2 Forskningsspørsmål 1 – Gir balanserte målinger positiv effekt på de finansielle resultatene

Forskningsspørsmål 1 søker å svare på om bedriftene har balanserte målinger med utgangspunkt i BM og om de som eventuelt har dette har bedre lønnsomhet enn konkurrentene. Dette gjøres ved å sammenligne den enkelte bedrifts avkastningsgrad opp mot utvalgte konkurrenter. Gjennom graderingsspørsmålet ønsker jeg å avdekke om bedriftene som benytter balanserte målinger opplever å være mer fornøyd med valgte styringsindikatorer enn de som ikke bruker balanserte målinger. Med bakgrunn i tabell 4.1 er det konkludert med at Bedrift A og C benytter balanserte målinger.

Bedrift A

Bedriften gjennomfører strategiprosesser som involverer flere nivå og bruker elementer fra BM samt en rekke analyseverktøy som bransje- og konkurrentanalyser og det tradisjonelle budsjettet. De langsiktige målene; lønnsomhet og vekst, fastsettes for tre år med kortsiktige resultatindikatorer som vurderes og justeres ved behov. Det er definert strategiske tema

(bedriften kaller dette delmål) og resultatindikatorer for finansielle måltall og strategiske tema for tre andre perspektivene, men ikke definerte ytelsesindikatorer. Bedriften har en målsetting om å utvikle ikke-finansielle måltall i pågående strategiprosess.



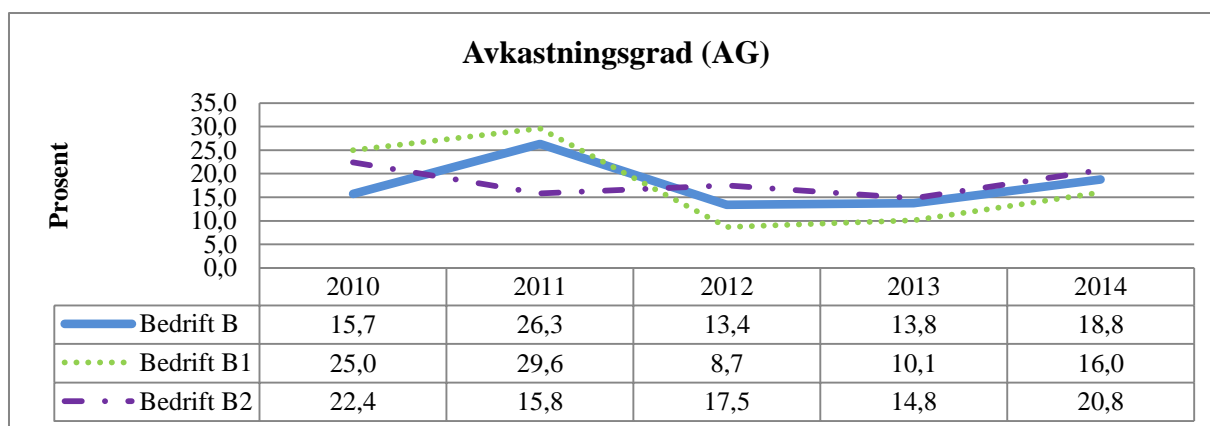
Tabell 4.3 Avkastningsgrad for Bedrift A med konkurrenter

Vi ser av tabell 4.3 at Bedrift A over 5 års perioden har svakere lønnsomhet enn Bedrift A2 og jevnt med Bedrift A1. I 2010 hadde alle tre god lønnsomhet. Mens AG gikk opp Bedrift A2 fra 2010 til 2011, ble den kraftig redusert i Bedrift A og A1. Både Bedrift A og A1 hadde igjen en svekket lønnsomhet fra 2012 til 2013. Alle tre bedriftene har hatt en positiv utvikling fra 2013 til 2014. Bedrift A og A1 har en forholdsvis lik utvikling i AG i 5 års perioden, mens A2 jevnt over har bedre lønnsomhet. Kurvene er jevne noe som tyder på en bransje med stabile rammebetingelser.

Bedrift A bruker balanserte målinger og mener de mål og måltall som benyttes bidrar til en positiv effekt på de finansielle resultatene. Lønnsomhetsanalysen viser dårligere lønnsomhet enn konkurrentene og avkastningstallene de siste 4 årene har vært svake.

Bedrift B

I bedriften er alle linjeledere involvert i ulike arbeidsgrupper i forkant av strategiprosessen. Bedriften, som benytter tradisjonelt budsjett har strategiplaner som går over 5 år. Bedriftens overordnede mål er omsetningsvekst, vekst i dekningsgrad og resultatvekst. Det er satt opp årlige resultatindikatorer for hvert av disse langsiktige måltallene. Respondenten opplyser at de i all hovedsak bruker finansielle måltall.



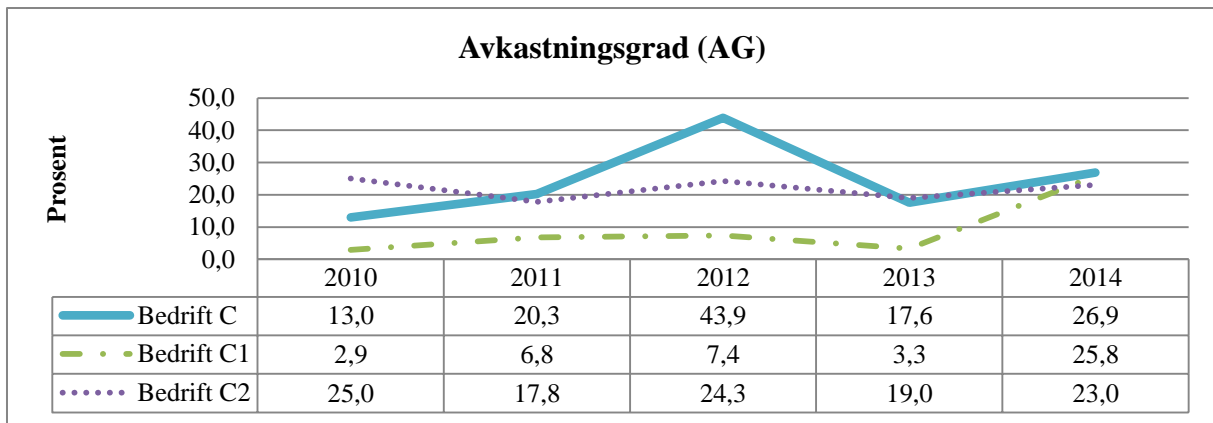
Tabell 4.4 Avkastningsgrad for Bedrift B med konkurrenter

Bedrift B har i analyseperioden svært god lønnsomhet og AG ligger over normtallene for de tre bedriftene. Tabell 4.4 viser at bedriftene har en forholdsvis lik utvikling noe som kan indikere stabile rammebetingelser og en bransje med god lønnsomhet, og det vil kunne være interne forhold som påvirker endringer i lønnsomheten. Bedrift B og B1 har en jevn økning i AG fra 2012 – 2014, mens den har svingt noe i B2.

Lønnsomhetsanalysen viser en svært god avkastningsgrad som ligger på samme nivå som konkurrentenes. Bedriften har ikke balanserte målinger og har heller ikke bedre lønnsomhet enn konkurrentene.

Bedrift C

Avdelingsledere, ledere og styret er involvert i strategiprosessene som utarbeides for en 3 års periode. Bedriften har en langsiktig målsetting om overgang fra tradisjonelt budsjett til prognosebudsjetter. Bedriften har et overordnet lønnsomhetsmål samt måltall på driftsresultat og omsetning. Det strategiske kartet er utviklet i tråd med BM, det er definert resultatindikatorer og bedriften arbeider med utvikling av ytelsesmål innenfor de øvrige perspektivene samt et målbilde på ønsket situasjon som synliggjør overordnet mål og hvilke tiltak som må være på plass for å nå dette. Bedriften startet implementering av BM i 2014.



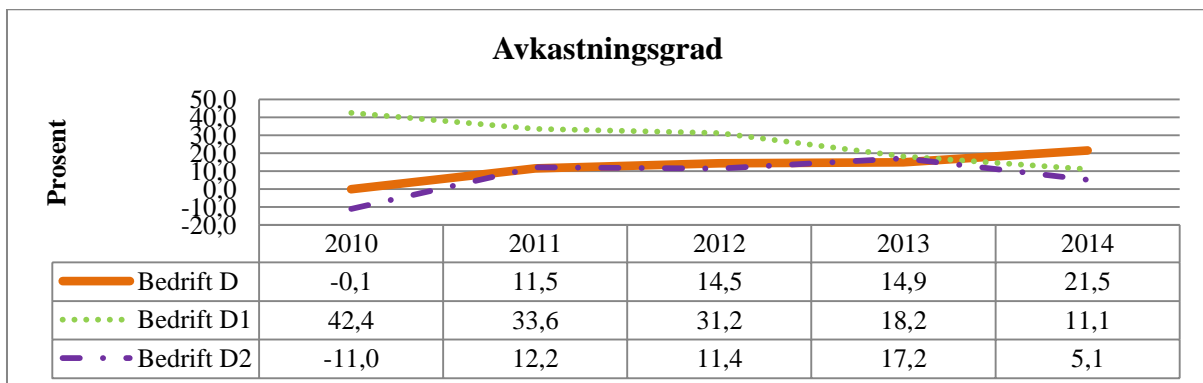
Tabell 4.5 Avkastningsgrad for Bedrift C med konkurrenter

Fra 2010 til 2012 har C en positiv utvikling i AG og avkastningen på kapitalen har i hele perioden vært over normtallene. Fra 2012 til 2013 har de tre bedriftene en nedgang i lønnsomheten, noe som kan skyldes endringer i rammebetingelsene. Jevnt over har C bedre lønnsomhet enn konkurrentene, selv om forskjellene mellom de tre bedriftene er mindre mot slutten av analyseperioden.

Bedriften, som bruker balanserte målinger, har svært god lønnsomhet. Lønnsomheten er jevnt over bedre enn konkurrentene og spørsmålet er om bedre lønnsomhet er en effekt av implementering av balanserte målinger. Dette drøftes nærmere i neste kapittel.

Bedrift D

Bedriftens overordnede mål er at bedriften skal gå i pluss og de bruker en rekke ulike finansielle måltall; dekningsgrad, personalkostnad, gjennomsnittlig omsetning kunder m.m. for å følge den økonomiske utviklingen. Bedriften mener de resultatmål som er satt og som følges jevnlig, sammen med det fokuset de har på kundelønnsomhet i stor grad bidrar til en positiv effekt på de finansielle resultatene.



Tabell 4.6 Avkastningsgrad for Bedrift D med konkurrenter

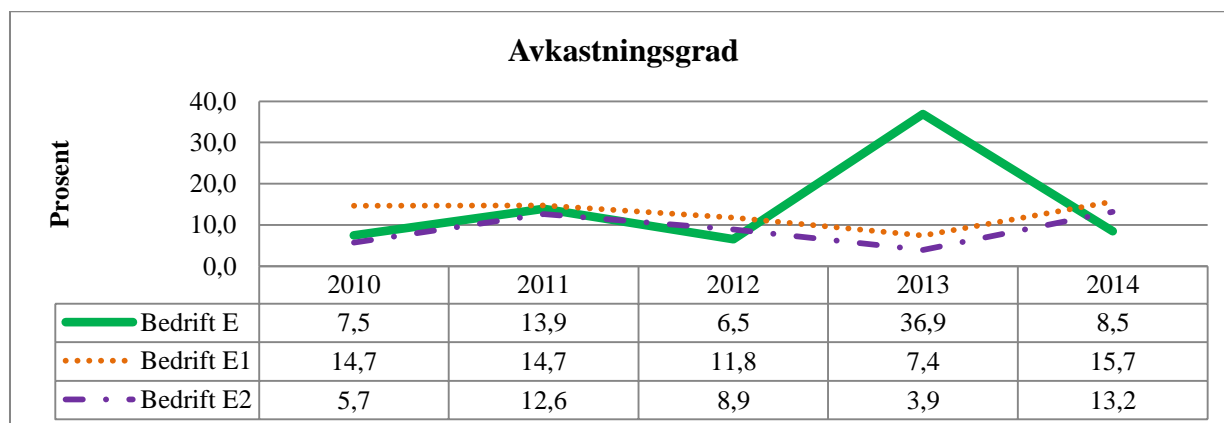
Bedrift D har en positiv utvikling i lønnsomheten i analyseperioden i motsetning til D1. D og D2 har en lik utvikling frem til 2013, hvor AG øker for D og går ned for D1 og D2.

Utviklingen i 5 års perioden viser at det ikke er lik utvikling i lønnsomheten for bedriftene noe som indikerer at det er andre årsaker enn eksterne rammebetingelser som påvirker den enkelte bedrifts resultat. De tre bedriftene har alle en avkastning som ligger over normtallene.

Bedriften bruker ikke balanserte målinger. Lønnsomhetsanalysen viser kun bedre lønnsomhet enn konkurrentene det siste året.

Bedrift E

Bedriften har et overordnet mål om lønnsomhet samt en vekststrategi. Det er definert langsiktige og kortsiktige mål for konsernet og de ulike forretningsområdene. Bedriften har utarbeidet strategiske tema innen de tre andre perspektivene, men det er ikke i definerte ytelsesindikatorer. Bedriften benytter elementer fra BM, men fokuserer i all hovedsak på finansielle mål og måltall.



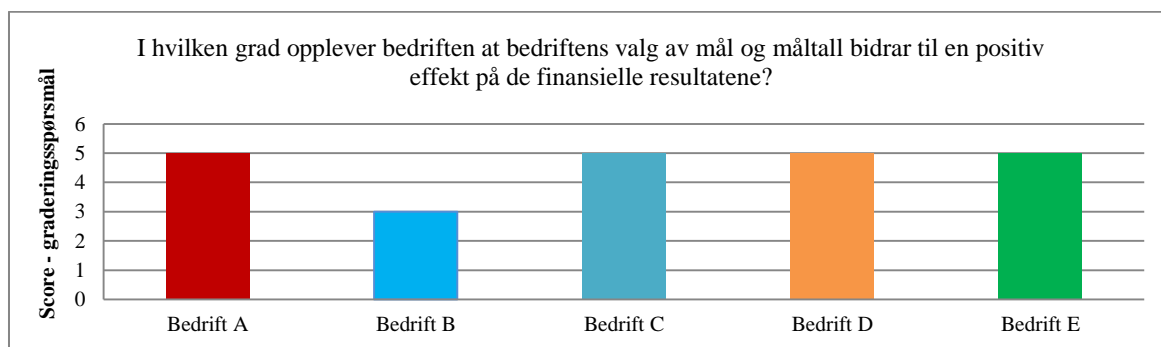
Tabell 4.7 Avkastningsgrad for Bedrift E med konkurrenter

I perioden 2010 til 2012 har Bedrift E og E2 en forholdsvis lik utvikling i AG med en lønnsomhet som er noe lavere enn Bedrift E1. Alle tre har en svekket lønnsomhet fra 2011 til 2012 noe som kan indikere endrede rammebetingelser. Fra 2012 til 2013 hadde Bedrift E en økning i lønnsomheten sammen lignet med konkurrentene, som hadde en nedgang. Fra 2013 til 2014 er AG redusert, samtidig som konkurrentene hadde en økning. Dette indikerer at interne forhold er årsaken til endringene i avkastningen og ikke endrede rammebetingelser da E1 og E2 har lik utvikling. Lønnsomheten ligger jevnt over innenfor det som er et akseptabelt nivå i de tre bedriftene.

Bedriften bruker ikke balanserte målinger. Lønnsomhetsanalysen viser ikke bedre lønnsomhet enn konkurrentene, annet enn i 2013, som økonomisjef opplyser var et spesielt godt år for bedriften, noe som vi også ser ved at lønnsomhet i 2014 falt ned på konkurrentenes nivå.

Oppsummering og konklusjon

Tabell 4.8 viser i hvilken grad bedriftene opplever at de mål og måltall som benyttes bidrar til en positiv effekt på de finansielle resultatene.



Tabell 4.8 Graderingsspørsmål til forskningsspørsmål 1

Svarene på graderingsspørsmålet viser at det ikke kan konkluderes med at de to bedriftene som bruker balanserte målinger er mer fornøyd enn de bedriftene som ikke bruker balanserte målinger.

Tabell 4.9 viser samlet resultat for forskningsspørsmål 1 og viser om bedriftene bruker balanserte målinger med utgangspunkt i BM og om lønnsomhetsanalysen viser bedre resultat enn konkurrentene.

	Balanserte målinger	Bedre lønnsomhet enn konkurrentene
Bedrift A	Ja	Nei
Bedrift B	Nei	Nei
Bedrift C	Ja	Ja
Bedrift D	Nei	Ja
Bedrift E	Nei	Nei

Tabell 4.9 Resultat forskningsspørsmål 1

Tabellen viser at Bedrift A som har balanserte målinger, ikke har bedre resultat enn konkurrentene. Bedrift C som også har balanserte målinger, har bedre lønnsomhet enn konkurrentene, mens Bedrift D har bedre lønnsomhet enn konkurrentene ikke har balanserte

målinger. Samlet sett gir resultatene ikke grunnlag for å kunne konkludere med at balanserte målinger gir positiv effekt på de finansielle resultatene.

4.3 Forskningsspørsmål 2 – gir strategikartet økt forståelse av de sammenhenger som skaper resultater

Spørsmålene knyttet til forskningsspørsmål 2 har som formål å undersøke hvordan bedriftene arbeider med å kartlegge interne og eksterne forhold som har betydning for resultatene og i hvilken grad en ser på årsak-virkningssammenhenger. Graderingsspørsmålet har som hensikt å kartlegge om de bedrifter som arbeider systematisk med disse prosessene opplever å ha større innsikt i de virksomhetsmessige sammenhengene som skaper resultatene. Årsaken er at arbeidet med å se på årsak-virkning i utviklingen av strategikartet er det som skal bidra til økt forståelse for de sammenhenger som skaper resultater og er det mulig å oppnå forståelse uten å bruke strategikartet? Utdypende svar følger av vedlegg 10.3.

Bedrift A har en bred involvering på leder og mellomledernivå i strategiprosessene og bruker strategikartet med perspektivene som sjekkliste, men uten å se på årsak-virkning i strategikartet. Bedriften bruker årsak-virkning når de vurderer hvilke tiltak som må iverksettes hvis de for eksempel skal øke salget eller skal inn i et nytt markedsområde. Respondenten mener de verktøy som benyttes i strategiprosessen, fokuset på risikovurderinger og måten de arbeider med tiltak bidrar til en god forståelse av de sammenhenger som er viktig for måloppnåelse.

Respondenten i Bedrift B opplever at de kartlegginger og analyser som gjennomføres i strategiprosessene sammen med vurderinger av årsak-virkningssammenhenger bidrar til økt forståelse av de elementer i virksomhetsstyringen som skaper resultatene selv om de ikke bruker strategikartet i dette arbeidet.

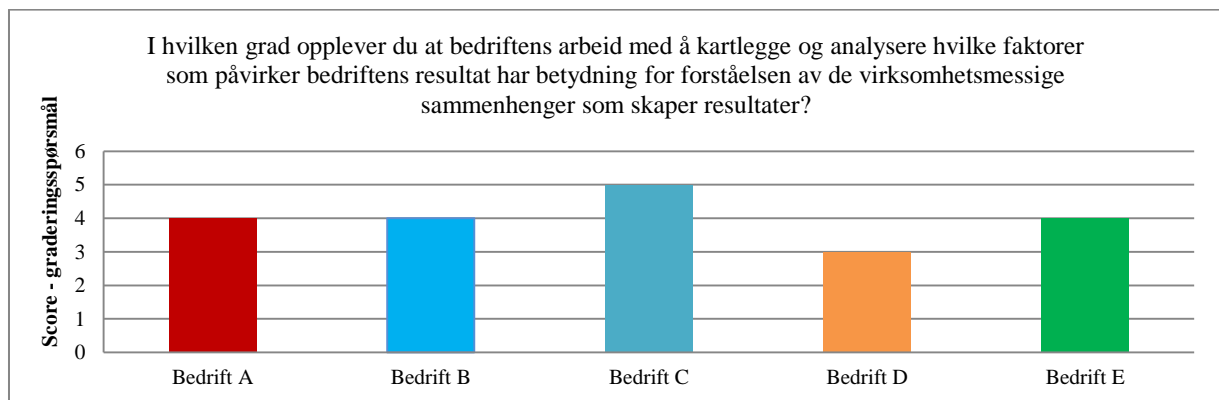
I Bedrift C mener respondenten at arbeidet med å utvikle strategikartet og strategiarbeidet generelt, med de kartlegginger og analyser som gjennomføres sammen med vurderinger av ulike drivere (årsak-virkningssammenhenger), i stor grad bidrar til økt forståelse av de elementer i virksomhetsstyringen som skaper resultatene og at dette uten tvil er en svært viktig del av strategiarbeidet.

Bedrift D mener selv de har for lite fokus på strategiarbeid og at de dermed heller ikke har tilstrekkelig forståelse for de elementer i virksomhetsstyringen som skaper resultatene.

Respondenten i Bedrift E bruker ikke strategikart, men mener den systematikken bedriften årlig gjennomfører for å følge opp strategiplanene gjennom ulike analyser og vurderinger av årsak-virkningssammenhenger bidrar til økt forståelse av de elementer i virksomhetsstyringen som skaper resultatene.

Oppsummering og konklusjon

Tabell 4.10 viser i hvilken grad respondentene opplever at metodikken i strategiprosessen er med på å øke forståelsen for de sammenhenger som skaper resultatene.



Tabell 4.10 Graderingsspørsmål forskningsspørsmål 2

Tabellen viser at de bedrifter som mener de arbeider systematisk og strukturert med å kartlegge og analysere interne og eksterne faktorer, vurdere kritiske suksessfaktorer og årsak-virkningsforhold, i større grad opplever at de har forståelse for de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper oppnådde resultater og det er arbeidsprosessene som skaper denne forståelsen.

Bedrift B har gjennom en sertifiseringsprosess benyttet prosesskart som på mange måter er lik strategikartet. Bedriften opplevde en økt forståelse av de forhold som påvirket kvaliteten noe som indikerer at visualisering gjennom ulike kart som for eksempel strategikartet kan bidra til økt forståelse av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper økt kvalitet eller økt resultat. Spørsmålet kan besvares gjennom ytterligere forskning. Bedrift C bruker strategikartet i strategiformuleringene og vil på benytte dette også i visualisering av strategien

ut i organisasjonen. Bedrift C scorer høyest på tilfredshet, men det er ikke grunnlag for å bekrefte forskningsspørsmålet da de andre bedriftene som benytter de samme arbeidsprosessene, uten strategikartet, også scorer høyt. Forskningsspørsmål 2 kan ikke bekreftes eller avkreftes.

4.4 Forskningsspørsmål 3 – Gir strategikartet forbedret kommunikasjon av strategien

Gjennom spørsmålene under forskningsspørsmål 3 undersøkes det om bedriftenes måte å presenteres strategien på oppleves å ha betydning for oppfatningen av hvordan organisasjonen har innsikt i og forståelse for strategien og hva som påvirker bedriftenes resultat. Gjennom graderingsspørsmålet ønsker jeg å avdekke om den metodikken som benyttes oppleves å være god.

Bedrift A bruker ikke strategikart eller andre metoder for visualisering av strategien. Respondenten mener at bedriftens overordnede strategi, mål og verdier er godt kjent i organisasjonen, men hvorfor det er viktig og hva det betyr i praksis har naturlig nok ledergruppe, styret og avdelingsleder større innsikt i gjennom deltakelse i strategiarbeidet.

Bedrift B bruker strategikartet internt i styret. Respondenten mener at de mål og måltall som benyttes er med på å holde fokus på og synliggjøre de elementer som er viktig for at bedriften skal nå sine mål. Respondentene mener samtidig at innsikten i og forståelsen av strategi og hva som er viktig i virksomhetsstyringen likevel kunne vært bedre og ser fordelene med å benytte prosesskart, som for eksempel strategikart, i visualiseringen av strategien.

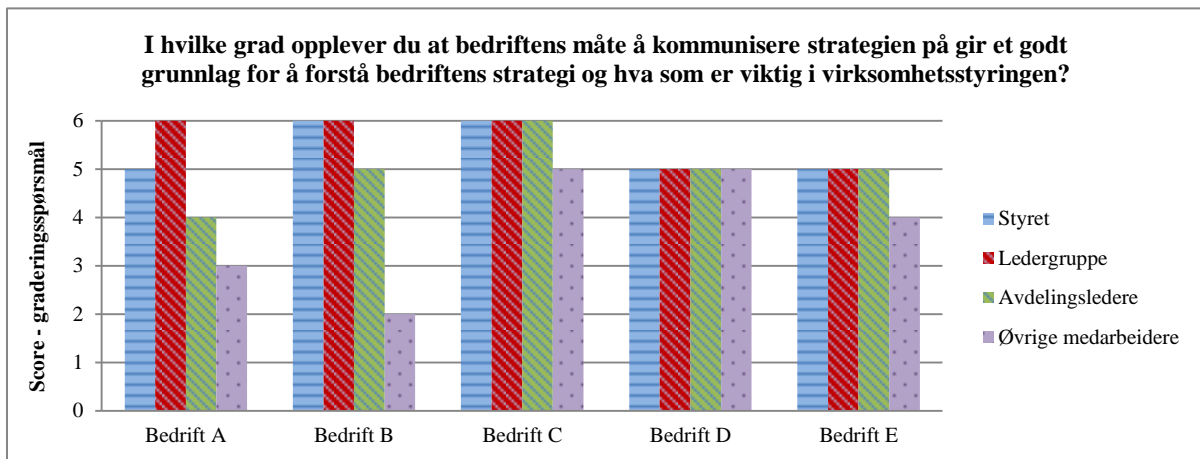
Bedrift C, har utviklet strategikart, men har ikke benyttet dette i kommunikasjonen av strategien. Respondenten opplever at organisasjonens innsikt i hva som er de strategiske målene og hva som skal til for at disse skal nås er stor. Bakgrunnen for dette er bedriftens måte å arbeide på, den utvikling bedriften har hatt de siste årene og bedriftskulturen.

Bedrift D har ikke utarbeidet en skriftlig strategi, men respondenten opplever at gjennom involvering av medarbeidere i budsjettarbeidet og løpende oppfølging av måltall bidrar til at organisasjonen har forståelse for hva som skaper oppnådde resultater og hva som er viktig i virksomhetsstyringen.

Respondenten i Bedrift E mener at bedriften evner å formidle hva som er sentralt i virksomhetsstyringen og at organisasjonen har innsikt i bedriftens strategi og hva som er viktig i virksomhetsstyringen, men også at det kunne vært nyttig å bruke verktøy som for eksempel strategikart for å visualisere og kommunisere strategien i organisasjonen.

Oppsummering og konklusjon

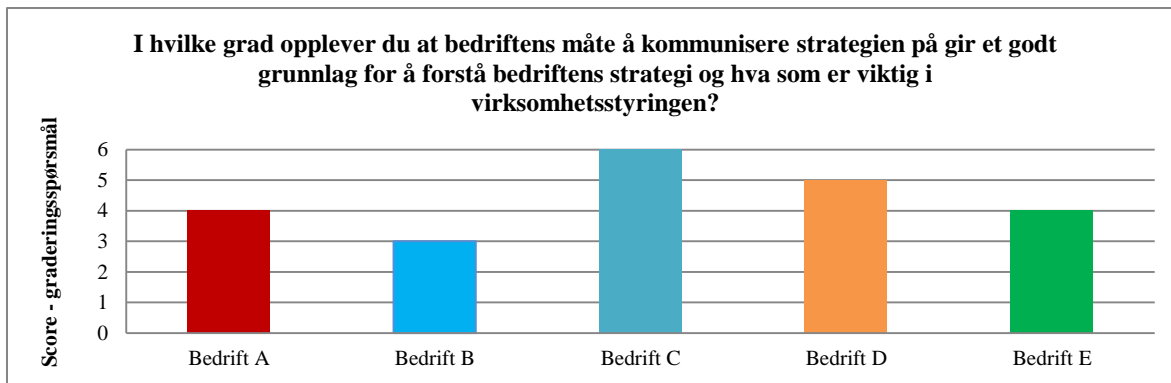
Ingen av bedriftene bruker strategikartet for å visualisere og kommunisere strategien ut i organisasjonen. Som tabell 4.11 viser scorer bedriftene jevnt godt på i hvilken grad de opplever at medarbeiderne på ulike nivå i organisasjonen har innsikt i og forståelse for bedriftens strategiske mål.



Tabell 4.11 Kommunikasjon av strategi

Respondentene mener at satsingsområdene og de styringsindikatorene som brukes på overordnet nivå, avdelings-, gruppe- og individnivå, og som kommuniseres til medarbeiderne gjennom personalmøter, er med på å skape forståelsen for bedriftens strategi. Respondentene mener videre at den overordnede strategien er godt forankret i organisasjonene, men at forståelsen for hva som skal til for å nå disse målene kunne vært bedre.

Tabell 4.12 viser i hvilken grad respondentene opplever at bedriftens måte å kommunisere strategien på gir et godt grunnlag for at organisasjonen forstår strategien og hva som er viktig i virksomhetsstyringen.



Tabell 4.12 Graderings spørsmål forskningsspørsmål 3

Tabell 4.11 og 4.12 viser at Bedrift D som er minst i forhold til antall ansatte og som i større grad har mulighet til å involvere bredt i organisasjonen, opplever at prosessene rundt målsetting og oppfølging av mål, i stor grad bidrar til at organisasjonen som helhet har svært god innsikt i og forståelse av strategien. Tabellene viser også at Bedrift A som er størst, scorer lavest på begge graderings spørsmålene. Dette kan bety at innsikt i og forståelsen for virksomhetens strategi er mindre krevende å kommunisere ut i mindre bedrifter. Resultatet diskuteres nærmere i kapittel 5. Bedrift C scorer høyere på begge graderings spørsmålene noe som indikerer at respondenten totalt sett opplever at organisasjonen har en god forståelse for bedriftens strategi. Dette diskuteres nærmere i kapittel 5.

Forskningsspørsmål nummer 3 er basert på Kaplan og Norton påstander om at strategikartet er et effektivt kommunikasjonsverktøy for å kommunisere innholdet i overordnet strategi og delstrategier ut i virksomheten slik at alle krefter rettes mot de strategiske målene. Ingen av bedriftene bruker strategikart i visualisering av strategien og forskningsspørsmål 3 kan hverken bekreftes eller avkreftes.

4.5 Forskningsspørsmål 4 – Bidrar balansert målstyring til bedre dynamikk i strategiformuleringene

Gjennom spørsmålene under forskningsspørsmål 4 er formålet å avdekke hvordan bedriftene arbeider med strategiprosessene når det gjelder involvering, utforming, rapportering, oppfølging og evaluering av mål og måltall. Graderings spørsmålet skal avdekke om de prosesser bedriftene benytter, sett opp mot BM, oppleves å gi nødvendig dynamikk i strategiarbeidet.

Dynamikk knyttes her til i hvilken grad bedriftene har oversikt over endringer i egen bransje og hva som skal til for å skape verdier – verdidriverne. De prosesser som ligger til grunn for utvikling av strategien sett opp mot oppfølging og evaluering av forventede resultater og komme tidlig nok inn for å iverksette tiltak er viktige elementer i denne feed-forward prosessen.

Respondenten i Bedrift A mener at bruk av perspektivene og bred involveringsprosess fra flere interessefelt i virksomheten bidrar til en strategiprosess som setter fokus på det som er viktig og gir god dynamikk. Bedriften har ikke utviklet et strategikart, styringskort eller bruker metodikken i 6-stegsmodellen, men arbeider systematisk og strukturert med oppfølging og evaluering av mål og måltall med et kontinuerlig fokus på strategiprosessen.

Bedrift B har utviklet strategikart som benyttes internt i styret i strategiplanleggingen. Styringskort eller metodikken i 6-stegsmodellen benyttes ikke, men bedriften arbeider systematisk og strukturert, og har et kontinuerlig fokus på oppfølging av måltallene. Respondenten mener de har en god dynamikk i strategiarbeidet, men også at det er rom for forbedringer og mer systematisk arbeid.

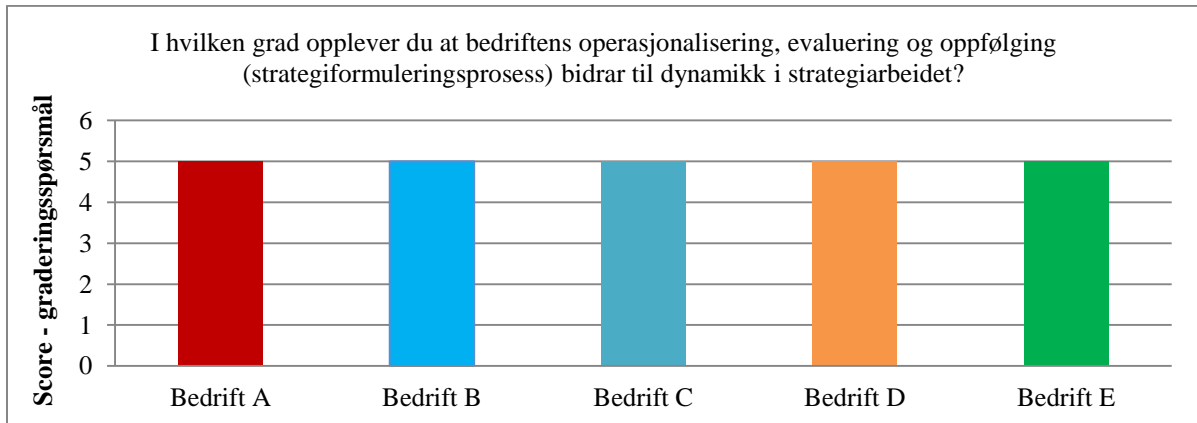
Bedrift C er i gang med å utvikle BM og opplever å arbeide systematisk og strukturert i strategiarbeidet og mener metodikken i BM i enda større grad vil kunne bidra til økt dynamikk i strategiarbeidet. Bedriften har ikke tatt en avgjørelse om de vil utvikle styringskort, men arbeider metodisk for å implementere BM del for del da en ikke har kapasitet til å utvikle og implementere hele prosessen samtidig.

Bedrift D har ikke en skriftlig strategiplan og opplever selv at de ikke har nok fokus på strategiarbeidet. Respondenten opplever likevel at de har et godt system for å følge opp utviklingene i økonomien, de har god oversikt over verdidriverne, trendene i bransjen og hva som påvirker bedriftens resultat. Respondenten er også bevist på at det er behov for å arbeide mer systematisk med strategien for bedre kontroll og oversikt.

Respondenten i Bedrift E mener det alltid er rom for forbedringer, men at den systematikk bedriften har i strategiarbeidet gjennom årshjulet, den oppfølging og evaluering av oppnådde resultater sett opp mot de strategiske mål som gjennomføres jevnlig, bidrar til at bedriften har et system som i stor grad gir dynamikk strategiarbeidet.

Oppsummering og konklusjon

Tabell 4.13 viser i hvilken grad respondentene opplever at strategiprosessene bidrar til at virksomheten får den dynamikk som er nødvendig for å forstå de endringer som skjer i omgivelsene, det være seg teknologisk utvikling, endrede krav fra kunder eller andre aktører.



Tabell 4.13 Graderingsspørsmål forskningsspørsmål 4

Alle bedriftene er svært godt fornøyd med dynamikken i strategiarbeidet og mener den strukturen og systematikken det arbeides etter bidrar til god innsikt i og forståelse for hva som påvirker resultatene. Forskningsspørsmålet er definert med utgangspunkt i Kaplan og Nortons påstander om at balansert målstyring gir virksomheter bedre dynamikk i strategiformuleringen når strategiformuleringsverktøy, 6-stegsmodellen, sammen med strategikartet og styringskortet benyttes i strategiarbeidet. Ingen av bedriftene benytter denne metodikken systematisk, men så godt som alle bruker ulike analyseverktøy som grunnlag for utvikling av strategien og ulike metoder og verktøy for oppfølging, evaluering og tiltak, men nok ikke i den utstrekning som feed-forwardprosessen legger opp til. Forskningsspørsmål 4 kan hverken bekreftes eller avkreftes.

4.6 Avslutning - utfordringer i strategiarbeidet

Avslutningsvis ønsket jeg å undersøke hva respondentene mener er de største utfordringene i strategiarbeidet og hvor fornøyd de er med hvordan denne prosessen gjennomføres i bedriften. Formålet er å avdekke om de utfordringer bedriftene opplever kan ha betydning for om en tar i bruk styringssystemer og hvilke deler av styringssystemene som eventuelt implementeres.

Respondenten i Bedrift A sier at strategiarbeidet ikke oppfattes å være en del av daglig drift og ikke noe alle er involvert i. Dette fører til at strategiarbeidet blir fjernt for mange og en

øvelse en ikke ser verdien av og ønsker å bruke tid på. Samtidig endres omgivelsene så fort og det gir et kort tidsvindu for fremtidig planlegging. Mye av strategiarbeidet handler vel så mye om å utvikle en riktig bedriftskultur der den enkeltes holdninger og handlinger, bidrar til at bedriften går godt. Sitat respondenten: *Utfordringen er ikke å sette mål, delmål, resultat- eller ytelsesmål, men å finne system for å følge opp måltallene.*

I Bedrift B sier respondenten at de over mange år har fokuserte på å utvikle en bedriftskultur «Klart vi kan» som handler om å være positive, løse ting og hele tiden være positive bidragsyttere både internt og ut mot kundene. Bedriftskulturen er langt på vei med på å bidra til bedriftens resultater. Når det gjelder strategiarbeidet sier respondenten: *«Måling og rapportering kan være en svøpe, en kan kveles i rapporter. Hvis en ikke kan hente det ut på en enkel måte og en ikke ser faresignaler i de finansielle måltallene bør en ikke måle alt for mye, da stjeler en tid og kapasitet fra produksjonen.»*

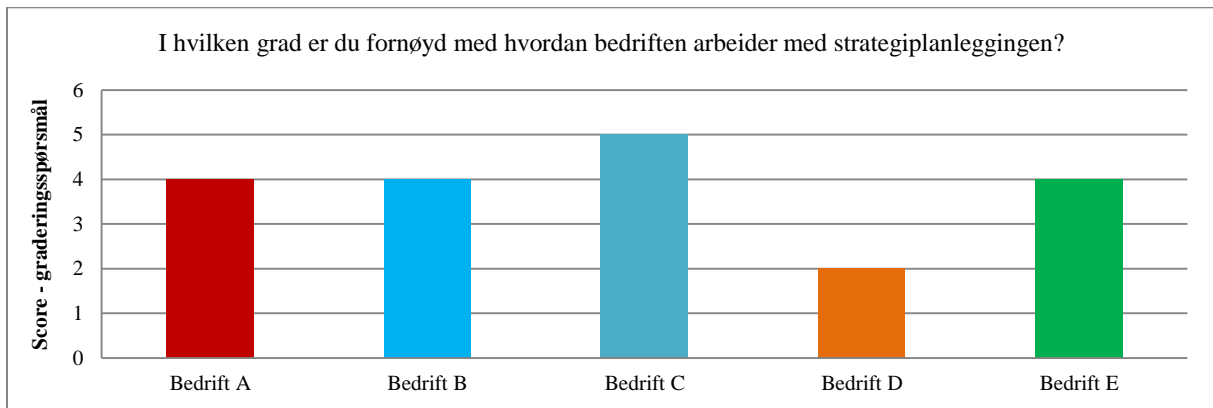
Respondenten i Bedrift C opplever at det er en generell oppfatning av strategiarbeidet ikke skal ta for mye fokus fra driften og at det å utvikle, implementere og følge opp strategiarbeidet krever en dedikert ressurs som også har beslutningsmyndighet. Sitat: *«De største utfordringene i strategiarbeidet er ikke å legge planer og sette mål, men å få de gjennomført og unngå at strategien blir liggende i kontorskuffen».*

I Bedrift D opplever respondenten et styre som er opptatt av at driften går i pluss og utover det ikke setter så mange målkrav til driften. Bedriften har en bonusordning/julegratiale uten definert krav og gratiale vurderes hvert år av styret basert på bedriftens resultat og deles med samme beløp til alle ansatte. Respondenten, som sier *«vi er dårlig på strategiarbeid, vi har ikke en strategiplan»* er bevisst på at det ligger ett potensiale for bedre lønnsomhet med et mer systematisk strategiarbeid og at det er nødvendig å organisere og systematisere fokusområder og måltall.

Respondenten i Bedrift E mener bedriften har en konsernledelse og ett styre med bred og variert erfaring som bidrar til de er godt rustet for gjennomføring av gode strategiprosesser og strategi er et fast tema på alle ledermøter. Respondenten mener de største utfordringene i strategiarbeidet er å operasjonalisere forutsetningene for strategien samtidig som omgivelsene endres raskt samt at det kan være en utfordring å implementere strategien på grunn av kapasitetsutfordringer hos lederne.

Oppsummering og konklusjon

Tabell 4.14 viser hvilken score respondentene har gitt på spørsmålet om hvor fornøyd de er med måten bedriften arbeider med strategiplanleggingen. Gjennom graderingsspørsmålet ønsket jeg å avdekke om de bedrifter som benyttet flere elementer fra BM opplever å være mer fornøyd enn de som ikke gjør det.



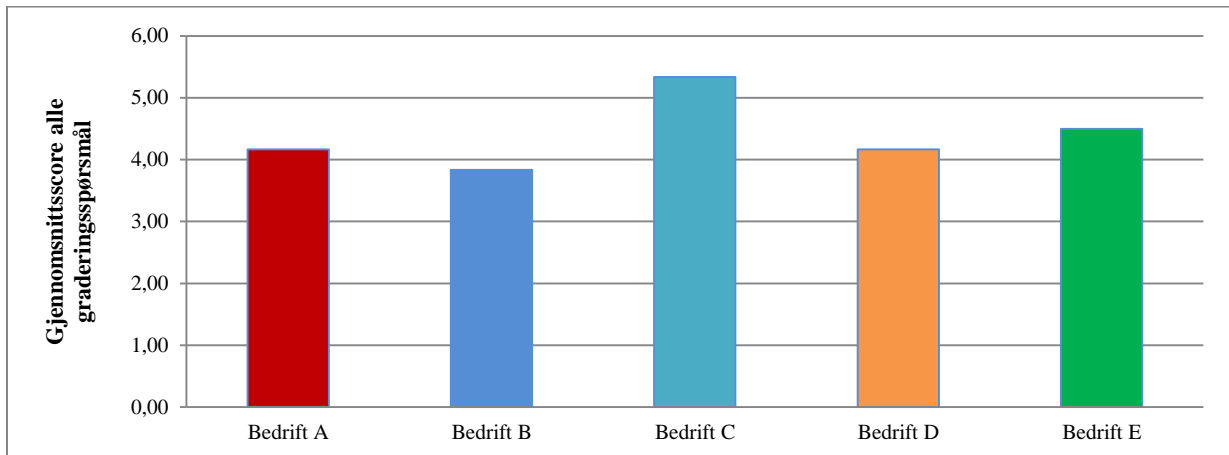
Tabell 4.14 Fornøydhet med strategiarbeidet

Tabellen viser at 4 av 5 respondenter er godt fornøyd med hvordan strategiarbeidet gjennomføres i bedriften. Vi ser at Bedrift C som arbeider etter metodikken i BM er mest fornøyd. De bedriftene som er fornøyd arbeider systematisk og målrettet med strategiarbeidet og har strategiarbeidet som en del av en kontinuerlig og dynamisk prosess. De prosesser som benyttes har mange kjennetegn med metodikken i BM gjennom 6-stegsmodellen, men bedriftene bruker ikke denne systematikken fullt ut da hverken strategikart eller styringskort benyttes. Respondentene mener at den systematikk som benyttes og som til en viss grad kan trekke på sammenhenger fra BM, bygger på sunn fornuft. I 4 av 5 bedrifter er respondentene bevist på at balanserte målinger gjennom å se på alle driverne som påvirker bedriftens lønnsomhet må hensyn tas i strategiplanleggingen. Disse er også opptatt av medarbeiderperspektivet og mener viktigheten av å synliggjøre medarbeidernes innsats har stor betydning for måloppnåelse og utviklingen av riktig bedriftskultur er avgjørende.

Alle de 5 respondentene mener at hovedutfordringen med strategiarbeidet er at det ofte ses på som en aktivitet på siden av ordinær drift og ikke som en integrert del av driften, noe som fører til begrenset med tid og menneskelige ressurser til implementering og oppfølging av strategien. Det oppleves også som svært krevende å utvikle administrative systemer som gjør det enkelt å rapportere og følge opp fastsatte måltall. De av bedriftene som er kjent med

metodikken i BM, opplever konseptet som tids- og arbeidskrevende, spesielt for små- og mellomstore bedrifter som ikke har de samme ressurser tilgjengelig som større virksomheter. Som en av respondentene uttaler: «Det gjelder å finne de viktigste områder og styringsindikatorne, arbeide med disse, og holde det på et nivå som er enkelt å administrere»

Tabell 4.15 viser gjennomsnittsscore for de seks graderings spørsmålene for hver av bedriftene.



Tabell 4.15 – Gjennomsnittsscore graderings spørsmål

Funnene fra studien viser at Bedrift C som har tatt i bruk BM scorer høyere på graderings spørsmålene om i hvilke grad en er fornøyd med både målingenes effekt på de finansielle resultatene, forståelsen av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultatene, kommunikasjon av strategien og dynamikken i strategiarbeid m.m. Bedriften har også bedre lønnsomhet enn konkurrentene og en lønnsomhet som har økt etter at bedriften startet utviklingen og implementeringen av BM, men bedriften er i startfasen med utvikling og implementering av BM og en kan dermed ikke konkludere med at BM er årsaken til disse resultatene.

5 Drøfting

Gjennom en kvalitativ studie med dybdeintervjuer av fem bedrifters strategiarbeid og en bransje- og utviklingsanalyse for å se på bedriftenes lønnsomhet er det avdekket funn som nedenfor drøftes opp mot relevant teori og andre studier. Kapittellet er strukturert etter forskningsspørsmålene og gir en konklusjon på problemstillingen.

5.1 Innledning

Innledning til intervjuene hadde som formål å kartlegge bedriftenes kunnskap om BM og om bedriftene bruker balanserte målinger. Resultatene viser at BM som styringsverktøy til en viss grad er kjent, men kun en av bedriftene har implementert styringsverktøyet. Balanserte målinger, gjennom å hensynta alle deler av driften som har betydning for det finansielle resultatet, er fokus i 4 av 5 bedrifter og brukes til en viss grad. Om vi ser tilbake på tabell 2.5 er det de fire perspektivene og strategikartet, det vil si elementer fra 1. og 3. generasjon BM, som er etablert i bedriftene. Den systematiske tilnærmingen i utvikling og operasjonalisering av strategien som BM legger opp til er ikke implementert, men bedriftene arbeider strukturert og metodisk i en tilnærming som er lik 6-stegsmodellen, en tilnærming som bedriftene opplever å være «sunn fornuft» i enhver strategiprosess.

Funnene her støttes opp av funn fra andre studier som viser at mange virksomheter benytter elementer fra BM uten at dette er bevisst. En studie om bruk av balansert målstyring i små virksomheter i energibransjen i Norge viste at 54,8 % av respondentene kjente til BM: Kun 6,45 % av virksomhetene hadde implementert metodikken, men flere av virksomhetene som mente de ikke benyttet BM hadde for eksempel styringsparametre innen både finansielle og ikke-finansielle perspektiver (Rydland 2014). En lignende studie viser at henholdsvis 5 % og 10 % av SMB i Storbritannia og Kyrpros bruker BM (Giannopoulos, et al. 2013).

BM som styringsverktøy har vært i kontinuerlig utvikling siden lanseringen i 1992, det er skrevet bøker og artikler, og det er etablert en organisasjon, The Balanced Scorecard hall of Fame. Slik har forkjemperne opprettholdt fokuset på BM som et suksessfullt styringsverktøy. Som vi ser av resultatene over er imidlertid ikke BM ett etablert styringsverktøy i SMB hverken i Norge eller andre sammenlignbare land. En studie av McAdam (2000) har avdekket fordeler og ulemper ved bruk av BM i mindre virksomheter. Studien peker på at BM kan bidra til å definere en gitt strategi og forenkle diskusjon og styring av de strategiske målene ut

fra virksomhetens tilgjengelige ressuser. Videre peker studien på at effektiviteten kan forbedres ved å koble perspektivene til strategien og implementering av BM kan bidra til en bedre formidling av strategien ut i virksomheten. Bedre formidling gjennom strategikartet kan bidra til økt forståelse og engasjement rundt strategi og derigjennom til økt innovasjon og læring. Studien trekker også fram flere utfordringer ved implementering i denne type virksomheter. Dynamiske omgivelser medfører kontinuerlige tilpassninger av strategien, metodikken kan skape falsk trygghet og treghet i oppfattelsen og reaksjon på uforutsette hendelser og de interne prosessene er mindre definert og mer midlertidige i SMB noe som gjør det mer komplisert å innføre styringsverktøyet. Bødtger og Pedersen finner i en studie at hele 20,8 % av virksomhetene som deltok mener at BM som styringsverktøy ikke er relevant for en bedrift på deres størrelse (SMB) og 23,9 % mener at de ikke har den kunnskap som er nødvendig for å implementere BM og 28,9 % opplyser at virksomheten bruker ett annet styringsverktøy for prestasjonsmåling (Bødtger og Pedersen 2014).

Utfordringene med å finne et representativt utvalg til denne undersøkelsen og tidligere studier viser at BM som styringsverktøy ikke er spesielt utbredt i SMB. Noe av årsakene til dette er nevnt over og utover i dette kapitlet drøftes flere grunner til at BM som styringsverktøy ikke er implementert i små og mellomstore bedrifter.

5.2 Gir balanserte målinger positiv effekt på de finansielle resultatene

Balanserte målinger gjennom bruk av finansielle og ikke-finansielle målinger er grunnsteinen i BM. Tanken er at finansielle regnskapstall er historiske og gir lite styringsgrunnlag for fremtidige tiltak, samtidig som dagens moderne organisasjoner i langt større grad enn tidligere er avhengig av virksomhetens intellektuelle kapital for å lykkes, og denne kan ikke styres gjennom finansielle målinger alene (Kaplan og Norton, 1996a og 1996b).

Formålet med forskningsspørsmålet er å undersøke om bedrifter som bruker balanserte målinger har bedre lønnsomhet enn bedrifter som ikke bruker balanserte målinger med utgangspunkt i metodikken i BM hvor balanserte målinger oppnås gjennom de fire perspektivene. Ved å knytte perspektivene opp mot visjon og strategi skal en sikre balanse og et rammeverk som bidrar til at ledere enklere ser hvilke kunnskap, kompetanse og system virksomheten har behov for. I senere versjoner av BM ble de fire perspektivene inkludert i et strategikart med strategiske temaer, mål, initiativ og styringsparametere for hvert av

perspektivene (figur 2.1) (Kaplan og Norton 2001), men utgangspunktet her er balanserte målinger gjennom bruk av de fire perspektivene, strategiske mål og måltall.

Den empiriske undersøkelsen som er gjort i denne studien kan ikke bekrefte forskningsspørsmål 1 om at balanserte målinger gir positiv effekt på de finansielle resultatene. Tabell 4.9 viser at to av bedriftene har balanserte målinger ut fra de kriterier som er satt i denne undersøkelsen, men kun en av disse har bedre lønnsomhet enn konkurrentene.

Det finnes andre lønnsomhetsstudier som både bekrefter og avkrefter påstandene til Kaplan og Norton om at balanserte målinger bidrar til økt finansielt resultat. En kvantitativ studie av lønnsomhetsforskjeller i banksektoren med utgangspunkt i bruk av styringsverktøy konkluderer med at balansert målstyring og budsjett viste negative indikasjoner, mens benchmarking ble funnet å ha signifikant positiv sammenheng med lønnsomhet uavhengig av hvilke lønnsomhetsmål som ble benyttet. Disse resultatene er basert på lønnsomhetstall for ett år. Når studien utvides med regresjonsanalyse for en tidsperiode for 5 år er det ikke mulig å påvise signifikante funn for økt lønnsomhet for noen av styringsverktøyene. En fant imidlertid funn som indikerer at virksomhetens størrelse kan forklare variasjon i lønnsomhet ved bruk av styringsverktøy og helhetlig tilnærming er essensiell for å oppnå effekt av implementeringen av styringsverktøy (Andersen og Opsahl 2011). En studie av norske sparebanker indikerer at BM har en negativ effekt på kostnadseffektivitet, men en positiv effekt på andre inntekter. Studien har studert koblingen mellom ulike verktøy og bankenes egenkapitalavkastning. Funn viser også at bankenes størrelse har betydning for resultatene (Bjørneak 2013).

Kapittel 5.2 viser til funn som indikerer at SMB kun implementer deler av BM. Noe av årsaken til dette er at metodikken oppleves som for kompleks og dermed må tilpasses. Dette sammen med at virksomhetene ikke er av en viss størrelse, kan ha betydning for i hvilken grad det er mulig å påvise økt lønnsomhet i mindre virksomheter ved implementering av BM om en skal se på resultatene fra ovennevnte studier.

En kvalitativ studie av 90 greske profittmaksimerende virksomheter konkluderer med at det er kausalitet mellom de fire perspektivene på et statistisk signifikant nivå og at ikke-finansielle styringsparametere har effekt på de finansielle resultatene. Studien er gjennomført ved bruk av spørreskjema og historiske finansielle resultat for virksomhetene over tre år. Kausaliteten er sterkest mellom kundeperspektivet og det interne perspektivet, og svakere kausalitet

mellom perspektivet for læring og vekst. Funn fra studien viste også at de virksomheter som hadde forbedret resultatindikatorene vektla forbedring av interne forretningsprosesser i større grad enn de som ikke hadde forbedret de finansielle resultatene (Cohen, Thiraios og Kandilouro 2008). En litteratur studie med formål å undersøke finansielle virkninger av implementering av BM har sammenlignet resultatene av 5 kvasi-eksperimentelle studier og 10 spørreundersøkelser. Studien finner ingen signifikante endringer etter innføring av BM i disse studiene. I tre av studiene er det funnet at BM medfører bedre finansielle prestasjoner, i 11 at bruk av BM ikke gir noen signifikant økonomisk forbedring og i den siste fant en at bruk av BM ikke medfører bedre finansielle resultater (C. Fjeldheim 2011). En annen litteraturstudie viser til funn som bekrefter at balanserte målinger har positiv virkning på de finansielle resultatene. Av de seks studiene som er lagt til grunn bekrefter fire kvantitative studier at det er sammenheng mellom balanserte målinger og økt finansiell ytelse. Av de to øvrige studiene viser funnene fra den ene at virksomheter bruker ytelsesindikatorer for å nå strategiske prioriteringer, men finner ingen sammenheng mellom finansielle og ikke-finansielle målinger og økt finansiell ytelse. I den siste studien vektla virksomhetene finansielle målinger i større grad enn ikke-finansielle målinger, som ble sett på som lite troverdige på konsernnivå og lite relevante i benchmarking mot konkurrenter, siden konkurrentenes måltall ikke er tilgjengelige (Gjøen 2013).

Funn fra lignende studier gir divergerende resultater i forhold til om balanserte målinger gir positiv effekt på de finansielle resultatene. Det er heller ikke fremkommet entydige resultater fra denne studien som bekrefter økt lønnsomhet gjennom balanserte målinger og det er ikke grunnlag for å bekrefte forskningsspørsmål 1.

Det kan være flere årsaker til at økt lønnsomhet ikke kan dokumenteres og disse drøftes i kapittel 5.6 og 5.7.

5.3 Gir strategikartet økt forståelse av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultatene

I følge Kaplan og Norton skal prosessen med å utvikle strategikartet lede til en sammenhengende, integrert og systematisk metode for å fastsette og selektare strategiske mål, og koble strategien til det operasjonelle nivået. En viktig del av denne prosessen er gjennom

strategikartet å synliggjøre de kausale sammenhenger mellom de strategiske temaene og minimere informasjonsflyten (Hoff og Holving, 2007).

Bedriftene i denne studien bruker til en viss grad strategikartet til operasjonalisering av strategiene og mener det er arbeidsprosessene, uavhengig av strategikartet, som bidrar til å se de sammenhenger som skaper resultatene.

En studie med formål å undersøke om detaljert strategisk informasjon i form av et styringskort og strategikart øker brukernes forståelse av innholdet i strategien og om kombinasjon av disse to bidrar til å øke brukernes vektlegging av strategiske delmål med kausalitet mellom seg, konkluderer med at ledere som har detaljert strategisk informasjon i form av styringskort og strategikart i større grad vil vektlegge styringsparametre med kausalitet enn brukere som får tilgang til samme informasjon på annen måte. Studien konkluderer også med at graden av den strategisk informasjon som er tilgjengelig har påvirkning på strategievalueringen siden graden av informasjon synes å påvirke forståelsen av ulike årsak-virkningsforhold. Studien hadde ett eksperimentell design hvor 480 avgangsstudenter fra et masterstudie var deltakere (Banker, Chang og Pizzini 2004). Flere andre studier bekrefter disse resultatene og har påvist at bruk av strategikart øker ledernes even til å tolke og bruke ekstern informasjon til evaluering av strategien. Årsaken er at brukerne vektlegger styringsparametre med kausalitet i større grad enn brukere uten tilgang til strategikartet og at det har en signifikant påvirkning på brukernes forståelsen av forretningsmessige sammenhenger og finansiell ytelse (Cheng og Humphreys 2012) (Capelo og Dias 2009).

Nørreklit har studert forutsetningene i teorien om bruk av BM og er positiv til utformingen av metodikken med fokus på de fire perspektivene, men gjennom ulike studier er hun kritiske til flere punkter. For det første antas det kausale sammenhenger mellom de fire perspektivene og deres respektive målevariabler og Nørreklit mener denne teorien ikke er valid fordi det ikke finnes klare empiriske bevis på årsakssammenhenger samtidig som årsak-virkning krever et tidsintervall. Det vil derfor være problematisk at tidsdimensjonen ikke eksplisitt er en del av BM da effektene på perspektivenes "lead" mål vil oppstå på ulike tidspunkt på grunn av ulike tidsskalaer (Nørreklit, The balance on the Balanced Scorecard - a critical analysis of some of its assumptions 2000). Dette støttes ikke opp av ovennevnte studiene som konkluderer med at systematisk og detaljert arbeid med strategisk informasjon gjennom strategikartet hvor det

fokuseres på å kartlegge årsak-virkningssammenheng bidrar til at brukerne opplever økt forståelse for innholdet i strategien og kausaliteten mellom styringsparameterne, og at det ikke er balanserte målinger i seg selv som har effekt på de finansielle resultatene, men koblingen mellom årsak-virkningsforhold.

Dette støttes gjennom funnene fra denne studien hvor det fremkommer at respondentene mener det er arbeidsprossene som bidrar til økt forståelse av kausaliteten mellom resultatdriverne. Det synes som om de virksomheter som arbeider metodisk med kritiske suksessfaktorer og årsak-svirkningssammenheng opplever å ha større innsikt i hva som påvirker resultatene og hva som skal til for å lykkes, enn bedrifter som ikke arbeider like systematisk med strategiprosessen. McAdam finner som nevnt at bruk av BM tvinger frem en tankegang hvor virksomhetens tilgjengelige ressurser blir en naturlig del av strategiplanleggingen og tvinger frem diskusjoner rundt årsak-virkning (McAdam 2000).

Bedriftene i denne studien opplever ikke at det er strategikartet i seg selv som bidrar til å se resultatsammenhenger og det ikke grunnlag for å konkludere på forskningsspørsmål 2. Jeg mener likevel det er grunnlag for å hevde at utvikling av strategikart eller prosesskart gjennom operasjonalisering av prosessene tvinger frem et fokus på de kausale sammenhenger som bidra til økt forståelse av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultater. Annen forskning vist til i dette kapittelet bekrefter denne påstanden, i tillegg bekrefter en av respondentene i denne studien at bruk av prosesskart i kvalitetssikringsarbeidet var svært nyttige for bedriften når det gjaldt å se sammenhenger. Kapittel 5.4 drøfter andre effekter ved bruk av strategikart i formidlingssituasjoner og funn herfra bekrefter at denne type visualiseringer har stor effekt.

5.4 Gir strategikartet forbedret kommunikasjon om sammenhenger i virksomhetsstyringen

Formålet med strategikartet er at det skal fungere som et fokuspunkt i virksomheten ved at strategien operasjonaliseres og kommuniseres på en måte som tydeliggjør virksomhetens prioriterte mål til ledere, ansatte og kunder. Strategikartet strukturerer og gir en klar plattform for intern og ekstern kommunikasjon av mål og strategier (Kaplan & Norton, 2001).

Ingen av bedriftene i studien benytter strategikartet i operajonalisering og kommunikasjon av strategien og det er derfor ikke mulig å konkludere på forskningsspørsmål 3.

Funn fra studien viser at respondentene opplever at de mål og måltall som er utviklet for ulike nivå i bedriftene bidrar til å holde fokus på og skape forståelse for hva som er viktig og hva som er bedriftens overordnede strategi. Denne tankegangen er sammenfallende med antakelsene til Kaplan og Norton om at etablering av mål vil bidra til at de ansatte adoptere atferd og gjennomfører de handlinger som er nødvendig for å nå målene. En forutsetter dermed at tilgang på relevante målinger i seg selv skal bidra til at virksomheten endrer retning og derigjennom øker den finansielle ytelsen (Hoff & Holving 2007). Faren ved en slik tankegang er suboptimalisering. Det ligger i menneskets natur å fokusere på det en blir målt på, noe som kan medføre at en overser eller nedprioriterer andre oppgaver som er vel så viktig (Voelpel, Leibold og Eckhoff 2006). Nørreklit (2000) viser til funn som kan indikere at også antagelser om kausale sammenhenger kan føre til at forventningene til styringsparametrene blir feilaktige og føre til uønsket organisatorisk atferd og suboptimaliserende oppførsel. For eksempel vil en utydelig kausal sammenheng mellom kvalitet og økonomisk resultat føre til at for stort fokus på kvalitet føre til dårligere økonomiske resultater. Nørreklits løsning er økonomiske analyser, mens Kaplan og Norton mener balansen vil være ivaretatt gjennom feed-forward prosessene hvor handlinger og tiltak iverksettes før eventuelle avvik oppstår.

Gjøen har i en litteraturstudie hatt som formål å undersøke hvilke effekt BM har på kommunikasjon av innholdet i strategien. Det er få studier som undersøker disse effektene noe som er overraskende da strategikartet anses å være den mekanisme som skal kommunisere innholdet i strategien gjennom operasjonalisering av strategiske fokusområder og er den del av BM som hevdes å ha festet seg i virksomheter. I litteraturstudien finner tre av seks studier en sammenheng mellom BM og forbedret kommunikasjon. Fire av seks studier er imidlertid casestudier, det kan dermed ikke trekkes noen konklusjon og litteraturstudien gir ikke noen entydig konklusjon på om brukere oppnår forbedret kommunikasjon av strategien (Gjøen, 2013). I en studie med formål å undersøke i hvilken grad BM bidrar positivt til økt ytelse i virksomheten og hvilke faktorer som i såfall bidrar til denne positive ytelsen konkluderers det med at design, implementering og bruk av BM er positivt assosiert med organisatorisk ytelse. Dette forklares med at brukerne gjennom strategikartet får en bedret operasjonalisering av innholdet i strategien til operasjonelle termer, at strategiarbeidet blir en kontinuerlig prosess som gir forbedret tilpasning av prosesser, tjenester, kompetanse og

forretningsenheter. Studien omfatter 24 internasjonale konsern med totalt 72 forretningsenheter. Undersøkelsen er kvantitativ hvor respondentene har vurdert utsagn på en skala fra 0 – 4 om ulike aspekter ved hvordan BM har påvirket organisatorisk ytelse (Geuser, Mooraj og Oyon 2009).

Visualisering er et stort formidlingspotensial og visuelle fremstillingsmåter er en godt egnet måte å kommunisere på da forskning viser sterke relasjoner mellom det å se noe og forstå noe (Bishop og Lange 2005). Operasjonalisering, det være seg strategier eller andre planer, gjennom ulike former for prosesskart gir brukerne økt innsikt og forståelse, det mobiliserer flere tenkemåter, gjør det enklere å huske og det aktiviserer hjernen til langsiktig tenkning (Forsth og Nordvik 1995). En studie om bruk av visualisering i planprosesser viser at visualisering gir forbedret kommunikasjon, men at det stilles krav til de visualiseringsmetoder en velger å benytte. De må være både engasjerende, forståelige, pålitelige og gyldige for å oppnå ønsket effekt (Hansen 2013). En tredje studie av Stemsrudhagen viser til ett eksempel fra Sears, som hevder å ha utviklet en modell som visualiserer at en 5-enhets forbedring i ansattes holdninger skapte forbedringer på 1,3 enheter i kundens inntrykk av bedriften, noe som igjen medførte til en omsetningsvekst på 0,5 prosent (Stemsrudhagen 2003). Disse funnene bekreftes av en av respondentene i denne studien som viser til at bruk av prosesskart i forbindelse med sertifisering av interne arbeidsprosesser ga økt forståelse og innsyn i hvilke prosesser som var viktig i kvalitetsarbeidet, og bidro til økt kvalitet.

Bedriftene i denne studien benytter ikke strategikartet til visualisering av strategien og det kan ikke konkluderes på forskningsspørsmål 3. Med bakgrunn i ovennevnte drøftelser mener jeg likevel det er grunnlag for å hevde at visualisering av strategien ved bruk av strategikart kan bidra til forbedret kommunikasjon av sammenhenger i virksomhetsstyringen.

5.5 Gir balansert målstyring som strategiformuleringsverktøy virksomheter bedre dynamikk i strategiarbeidet

6-stegsmodellen som bygger videre på tidligere versjoner av BM er utviklet for å koble strategien til et helhetlig rammeverk hvor en grundig strategiformuleringsprosess, strategirevisjon og kontinuerlig fokus på strategien skal gi bedre dynamikk (Kaplan og Norton 2008a).

Funn fra studien viser at selv om bedriftene ikke bruker metodikken i BM opplever de god dynamikk i strategiarbeidet: Om en ser på hvordan bedriftene forklarer strategiprosessene er disse forholdsvis lik prosessene i 6-stegsmodellen og bedriftene bruker de samme analyseverktøyene som denne strategiformuleringsmodellen legger til grunn som for eksempel kostnads- og konkurrentsanalyser, Swot m.m. Metodikken bedriftene bruker er imidlertid forenklet i forhold til systematikk, formalisering og administrering. Funnene viser også at Kaplan og Nortons funn om utfordringer med implementering bekreftes. Sitat respondent: *«Utfordringen er ikke å sette mål, delmål, resultat- eller ytelsesmål, men å finne system for å følge opp måltallene og det er utfordrende å sette av en dedikert ressurs da strategi ofte blir sett på som sideaktivitet uten direkte tilknytning til daglig drift».*

En studie fra 2011 konkluderer med at BM er en standardisert modell som kan brukes som utgangspunkt for å forstå en kompleks virkelighet. Studiens formål var å undersøke hvilken rolle BM har i formulering, implementering og kontroll av strategien og ser spesielt på hvilken rolle BM kan ha på utvikling og formulering av strategier og identifisering av fremvoksende strategier. Studien benyttet multiple casesdesign med observasjon og intervju som datainnsamlingsmetode i implementeringsfasen av BM i to industrielle bedrifter. Undersøkelsen viste at BM som en standardisert modell gir stor variasjon i design av rammeverk og bruken av dette rammeverket. Forskerne konkluderte med at det er utviklings- og designprosessen av rammeverket som er viktigst og strategiformuleringsprosessen ga en plattform for kollektiv strategisk tenkning, noe som kan bidra til økt identifisering av strategi og redusere motstand (Naro og Travaille 2011). Studien er relevant fordi den gir innsyn i hvordan utvikling og implementering av BM påvirker prosessene rundt strategiformuleringene. En av kritikerne til BM, Nørreklit, mener at BM feiler på to viktige punkter; Den første er relasjonen til eksterne interessenter som har stor betydning for virksomheten ved at disse ikke er omtalt i de fire perspektivene, for eksempel leverandører. Det andre er at BM ikke tar hensyn til omgivelsene (konkurranse og teknologisk utvikling). En ekskludering av omgivelsene fører i følge Nørreklit til at BM får et statisk preg, og ikke ett dynamisk og informasjonsrikt preg, samtidig som en mister fokuset på hva som kan forhindre realisering av strategien. Også relasjonen til interne interessenter i form av ledelse og ansatte er for svak i BM da verktøyet er utformet som et «ovenfra og ned hierarki». Nørreklit mener også at optimal virkning kun oppnås ved at metodikken må være forankret både hos ledelsen og virksomhetens øvrige ansatte og at nettopp dette kan være hovedårsaken til at utforming og implementering av BM i mange virksomheter feiler da «ovenfra og ned hierarki»

vanskeliggjør forankring i organisasjonen (H. Nørreklit 2005). Begge studiene viser til utfordringer med utvikling, design og implementering av BM, utfordringer som var bakgrunnen for utviklingen av strategiformuleringsprosessen.

Utfordringene med strategiformuleringsprosess og BM slik den fremstår i 4. generasjon er ett komplekst og ressurskrevende styringsverktøy avhengig av en egen avdeling med ansvar for å koble drift og strategi. Dette krever ressurser som SMB normalt ikke har tilgjengelige. Funn fra denne studien viser at en av bedriftene opplevde å ha god dynamikk i strategiarbeidet blant annet fordi bedriften, på grunn av størrelsen, mente den evnet å involvere de ansatte i prosessene og som i mange andre strategiske valg vil det handle om behov og kost/nytte verdi også når en velge styringsverktøy. Funnene viser også at bedriftene opplever å ha tilstrekkelig dynamikk i strategiarbeidet, uavhengig av 6-stegsmodellen, ved å benytte mange av de samme verktøy og analyser. Noe av kritikken mot BM knyttes til at metodikken dreier seg om ny innpakning av gammel kunnskap og at det innholdsmessig ikke er mye nytt. Det har for eksempel blitt påpekt at BM gjør mye av det samme som eldre økonomistyringsverktøy. Det franske konseptet Tableau de Bord har eksistert siden 1930-tallet og har en rekke likheter med BM, men er tilpasset fransk kultur og ideløgi, mens BM kan ses på som et produkt av amerikansk shareholder-tankegang (Madsen og Stenheim, Balansert Målstyring 2014).

Det kan ikke konkluderes på forskningsspørsmål 4 da bedriftene i studien ikke benytter strategiformuleringsprosessen i BM. Funnene viser imidlertid at bedriftene opplever å ha god dynamikk i strategiarbeidet, og har de samme utfordringer med å implementere og følge opp strategien som var utgangspunktet for 6-stegsmodellen. Implementeringsutfordringene knyttes både til at det er vanskelig å sette av en dedikert ressurs og fordi utvikling av system for oppfølging og evaluering er for ressurskrevende både i form av menneskelige og økonomiske ressurser. Funnene fra denne studien er dermed sammenfallende med funn fra andre studier. Det er likevel ikke grunnlag for å bekrefte påstanden om at strategiformuleringsprosessen og bruk av 6-stegsmodellen bidrar til bedre dynamikk.

5.6 Utfordringer i strategiarbeidet

Sitat respondent: «*Hovedutfordringen med BM i mindre bedrifter er administrasjon av konseptet. Det kan fort bli for stort og det gjelder å finne de viktigste områdene og styringsindikatorne, arbeide med disse og holde det på et nivå som er enkelt å administrere*»

En studie konkluderer med at ofte SMB kjennetegnes ved at de er enkle i struktur og dermed kan reagere raskt på endringer i omgivelsene. Studien viser videre at arbeidet med å designe BM for mindre virksomheter inneholder mange av de samme stegene som i en større virksomhet, men systemet kan gjøres mindre komplekst og implementeringen kan skje over en kortere tidsperiode fordi SMB har færre ansatte noe som gjør det enklere å inkludere medarbeidere i målformuleringene og valg av strategiske mål (Andersen, Cobbold og Lawrie 2001). Resultatene fra denne studien er sammenfallende med funn fra denne studien. En av bedriftene opplever BM som et godt styringsverktøy, men er tydelig på at konseptet slik det fremstår i dag må tilpasses mindre bedrifter, hvis ikke blir det for komplekst og omfattende. En annen bedrift mener konseptet er for komplisert og har valgt å benytte deler av elementene fra BM. Som en av respondentene uttaler: *«årsaks- virkningsforholdene endrer seg kjapt og vi har valgt og ikke arbeidet med det strategiske kartet fordi det føles som bortkastet tid»*. Denne opplevelsen støttes i en studie som konkluderer med at en av årsakene til at BM ikke passer i mindre virksomheter er behovet for endringer i strategier for å tilpasse seg endringer i omgivelsene (Rompho 2011). En studie som har sett på hvordan TQM-relaterte modeller som BM er blitt tatt i bruk i SMB indikerer at mindre virksomheter kan bli svekket av mekaniske og formaliserte modeller fordi de blir ansett som byråkratiske og vil hindre den fleksibilitet og nyskaping som er nødvendig i dynamiske omgivelser (McAdam 2000).

Andre studier viser til positive effekter ved implementering av BM i mindre virksomheter. Her vises det til at BM gir verdi gjennom kortfattet, relevant og balansert informasjon og skaper et miljø som fremmer lærende organisasjoner og eliminerer lederens behov for å velge hvilken type kontrollsystem de til en hver tid måtte trenge (Mooraj, Oyon og Didier 1999).

Kaplan skriver i en artikkel at BM som styringsverktøy har gjennomgått store forandringer siden 1992 og frem til i dag, og at BM er best egnet for virksomheter som preges av rutinemessige og standardiserte oppgaver. I virksomheter med komplekse oppgaver vil ikke BM fungere optimalt da det er flere faktorer som har innvirkning på mer enn ett perspektiv og ved å se isolert på perspektivene i denne type virksomheter vil en ikke klare å fange opp nødvendig styringsinformasjon i dynamiske omgivelser (R. S. Kaplan 2012).

Konklusjonen er at styringsverktøy som BM, utviklet for større amerikanske virksomheter, ikke fullt ut kan implementeres i mindre virksomheter. Med utgangspunkt i egen virksomhet må en derfor vurdere om og i så fall hvilket styringsverktøy som er best egnet. Samtidig må

en være oppmerksom på at individuelle tilpasninger av en organisasjonside som BM, kan medføre at en ikke oppnår de effekter metodikken er ment å skulle gi. Overføring av en vellykket praksis fra en organisasjon til en annen krever kunnskap om det som skal overføres og oversettes, og kontekstene det skal oversettes fra og til. Rørvik kaller dette translatørkompetanse og mener mangel på denne oversettelseskompetanse kan være en årsak til at en ikke lykkes med implementering av organisasjonsider (Rørvik 2007).

I intervjuene påpekte flere av respondentene viktigheten av å legge til rette for utvikling av en riktig bedriftskultur for å nå virksomhetens visjon og strategi. For riktig bedriftskultur referere respondentene til medarbeidernes holdninger og engasjement for egen arbeidsplass og vilje til å bidra mot felles mål. Det kan her trekkes paralleller til perspektivet for læring og vekst hvor strategiske valg som skaper gode forhold for læring, organisasjonsendring, innovasjon og vekst vektlegges. Funn fra studien viser imidlertid at det er mindre fokus på dette perspektivet i bedriftene. En Sintef-undersøkelse fra 2011 viser det til at en av utfordringene med vekst i SMB er hard-myk styring og evnen til å bygge en organisasjon med felles syn og mål, og det å skape en vekstkultur hvor medarbeidere tar initiativ til utvikling kontra det å vente på en ordre (Spinnangr 2011).

Flere studier har vist er det en klar sammenheng mellom sterk organisasjonskultur og bedriftenes suksess (Jakobsen 2002). I boken *Good to Great* fremmes ett konsept basert på en disiplinert kultur som tar utgangspunkt i det å ha de riktige selvdisiplinerte menneskene om bord, deretter fokusere på disiplinert tenkning og disiplinerte holdninger. Konseptet er et resultat av en forskningsstudie av en rekke amerikanske selskaper som gikk fra å levere middelmådige resultater til fremragende resultater (Collins 2008). Det å legge til rette for ett felles verdigrunnlag handler mye om ansvarliggjøring av enkeltindivider og en konsekvenskultur. Det vil si en kultur som støtter opp under, oppmuntrer og belønner riktige verdier og en kultur som sanksjonerer de handlinger som ikke er i tråd med ønskede verdier. Forskning støtter dermed opp under tankegangen om at bedriftskulturen er viktig for suksess og økt fokus på perspektivet for læring og vekst kan bidra til at bedriftene får det ønskede fokuset på utviklingen av en riktig bedriftskultur.

5.7 Oppsummering

Dette kapittelet har drøftet og sammenlignet funnene fra studien med funn fra annen forskning. Studien har hatt som formål å svare på hvilken funksjon balanserte målinger har i små- og mellomstore virksomheter og om balanserte målinger bidrar til bedre lønnsomhet.

Studien har vist at bedriftene har et bevisst forhold til balanserte målinger og nødvendigheten av å hensynta de deler av virksomheten som har betydning for de resultater som ønskes oppnådd. Balansert Målstyring som konsept og metodikk er til en viss grad kjent i bedriftene og det er spesielt perspektivene som er blitt adoptert inn i strategiarbeidet. I tillegg til det finansielle perspektivet er det kundeperspektivet det fokuseres mest på. Perspektivet for læring og vekst og perspektivet for interne prosesser er aktuelle tema i bedriftene, men det arbeides ikke like aktivt med mål og måltall for disse. Perspektivet for læring og vekst er det som det i minst grad er definert klare mål og måltall for selv om alle bedriftene fokuserer på medarbeidertilfredshet, kompetanseutvikling og det å utvikle riktig bedriftskultur. Det er imidlertid ikke klare strategiske mål som er operasjonalisert og fulgt opp på samme måte som finansielle måltall

Gjennom intervjuene kom det frem at prosessene i strategiarbeidet, som ikke er ulike metodikken i strategiformuleringsprosessen og 6-stegsmodellen, oppleves som «sunn fornuft» og en naturlig del av enhver strategiprosess. Utfordringene oppleves å være ressursbruken ved å tallfeste de strategiske mål og systemer for oppfølging. Dermed fokuserer en gjerne på finansielle måltall, ikke fordi de andre perspektivene er mindre viktige, men fordi økonomistyringssystem for oppfølging av finansielle måltall er langt mer tilgjengelige. BM som styringsmodell er forskjellig fra andre styringsmodeller på grunn av perspektivene, strategikartet og styringskortet (Stemsrudhagen 2003). Utover disse tre elementene skiller ikke metodikken seg nevneverdig fra metodikken i andre strategiske styringsverktøy og prosessene knyttet til utvikling, operasjonalisering, oppfølging og evaluering av mål og måltall vil være forholdsvis lik andre metoder og verktøy.

Både denne og andre studier har sett på andre effekter ved implementering av BM enn økt lønnsomhet. Her er det mulig å se flere sammenfallende funn. En studie viser at den strategiske informasjonen brukerne får gjennom utvikling av strategikart bidrar til bedre kausalitet mellom de ulike styringsparametrene og virksomheter som hadde forbedret resultatindikatorene vektla forbedring på interne prosesser i større grad enn de virksomheter

som kun fokuserte på det finansielle perspektivet. Funn fra denne studien har vist at den bedriften som målrettet benytter metodikken i BM i strategiarbeider har en høyere totalscore på graderingsspørsmålene når det gjelder opplevelsen av forståelsen for de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultatene, bedre kommunikasjon av strategien og dynamikken i strategiarbeidet.

Forskning gir som vist ikke noen entydig svar på om BM har effekt på virksomheters lønnsomhet. En av årsakene er at mange mellomliggende og modererende variabler påvirker effektene og gjør det vanskelig å studere bruk av BM. Generelt viser studier at organisasjoner som er i stand til å få en sterk link mellom BM og virksomhetens strategi lykkes bedre enn i virksomheter hvor dette forholdet er mer løsrevet. Figur 5.1 viser opplevde positive og negative effekter ved bruk av BM, basert på en studie av skandinaviske bedrifter på 2000-tallet (Madsen og Stenheim 2015).

Opplevd Positiv effekt	Opplevd Negativ effekt
<ul style="list-style-type: none"> • Bedre balanse mllcom finansielle og ikke-finansielle mål • Legger til rette for visualisering • Kan skape fokus p ådet so mer viktig • Redusere kompleksitet • Oppnå målkongruens – trekker i samme retning • Kulturelt verktøy • Merkelappen BM kan være brekkstang i endringsprosesser • Kan ha motivasjonseffekt • Legger til rette for kommunkasjon 	<ul style="list-style-type: none"> • Tid- og ressurskrevende • Lite medvirkning og deltakelse • Tekniske problemer knyttet til IT • Inkompatibel organisasjonskultur • Mangler BM-general – dedikert ressurs • Lite kontinuitet i prosjektet • Kontekstualisering/tilpasning av konseptet er vanskelig • Utvikling av strategikart er vanskelig • Manglende engasjement fra ledelsen

Figur 5.1 Opplevd positiv og negativ effekt av BMC-bruk (Madsen og Stenheim 2015)

Funn fra denne studien er sammenfallende med effekter som vist i figur 5.1. For eksempel viser funnene at verktøy for visualisering kan bidra til økt forståelse for sammenhengen i ulike prosesser, samtidig som BM oppleves å være for tids- og ressurskrevende for mindre virksomheter. Forskning viser også til at en helhetlig tilnærming til implementering av BM er nødvendig sammen med at virksomheten bør være av en viss størrelse. Konklusjonen må dermed bli at BM som styringsmodell slik den fremstår i dag ikke er tilpasset små og mellomstore virksomheter.

Resultatene fra denne studien og andre studier viser divergerende resultater. Tabell 4.9 viser hvilke bedrifter, med de forutsetninger som er satt for studien, som har balanserte målinger. To av bedriftene kan sies å ha balanserte målinger, men kun en av disse har bedre lønnsomhet enn konkurrentene. Denne bedriften startet implementering av BM i 2013/2014 og en kan vanskelig konkludere med at effektene av denne implementeringen har «slått inn» for regnskapstallene for 2014. Utviklingen i bedriften må følges over tid. Samtidig har en bedrift, som ikke bruker balanserte målinger, bedre lønnsomhet enn konkurrentene.

Problemstillingen for oppgaven har vært: Hvilken funksjon har balanserte målinger i små og mellomstore bedrifter og bidrar balanserte målinger bidrar til bedre lønnsomhet?

Resultatene fra forskningsspørsmål 1 om balanserte målinger gir positiv effekt på de finansielle resultatene kan ikke bekreftes ut fra funnene i denne studien og annen forskning viser divergerende resultater. For forskningsspørsmål 2 og 3 som legger bruk av strategikartet til grunn, kan ikke forskningsspørsmålene bekreftes eller avkreftes fordi bedriftene i studien ikke benytter strategikartet slik forutsetningen er i BM. I drøftelsene for disse to forskningsspørsmålene har jeg likevel, basert på annen forskning og enkelt funn fra studien, valgt å konkludere med bruk av strategikart kan gi de effekter Kaplan og Norton hevder. Når det gjelder forskningsspørsmål 4 viser resultatene fra studien at bedriftene opplever god dynamikk i strategiarbeidet uavhengig av BM blant annet fordi en bruker mange av de samme verktøy og analyser som strategiformuleringsprosessen bygger på. Konklusjonen er derfor at påstanden ikke kan dokumenteres basert på funn fra denne og andre studier.

Små og mellomstore bedrifter bruker balanserte målinger til en viss grad og er en del av bedriftenes strategiarbeid. Resultatene gir imidlertid ingen entydig svar på at balanserte målinger bidrar til bedre lønnsomhet og problemstillingen som ligger til grunn for studien kan ikke bekreftes.

6 Konklusjon

Kapittelet gir en kort oppsummering av resultatene fra studien, diskuterer noen svakheter med studien og gir forslag til videre forskning.

På bakgrunn av sekundær- og primærundersøkelsen som denne studien bygger på har det ikke vært mulig å finne signifikante resultater som kan bekrefte problemstillingen og det er divergerende resultater for forskningsspørsmålene som er sammenfallende med resultatene fra andre studier. De motstridende resultatene kan skyldes flere forhold. Bedriftene i studien benytter i ulik grad balanserte målinger uten at dette, for alle, knyttes til Balansert Målstyring som styringsverktøy. Dette betyr at bare deler av metodikken er implementert i bedriftene og det kan få konsekvenser for grad av den måloppnåelse Kaplan og Norton mener bedrifter som implementerer BM vil kunne få. De to bedriftene som kjenner til konseptet og bruker balanserte målinger har et bevisst forhold til at dette er en del av BM. Den ene respondentene er kritisk til BM som styringsverktøy fordi det oppleves å være for krevende å utvikle, mens den andre respondenten mener BM er et godt verktøy, men at det må tilpasses egen virksomhet. I tillegg er utvalget i studien kun fem bedrifter og kan stilles spørsmål ved om utvalget er representativt.

Flere forhold kan ha påvirket forskningsresultatene. En av disse er utfordringen med casestudier og muligheten for å generalisere. Generalisering i casestudier krever at en kan understøtte resultatene fra undersøkelsen med andre undersøkelser. Gjennom kapittel 5 er funnene fra studien drøftet og sett opp mot andre sammenlignbare studier og det er funnet studier som både bekrefter og avkrefter funn fra denne studien. I den grad det har vært mulig å trekke konklusjoner til forskningsspørsmålene kan dermed funnene generaliseres. I kategoriseringen av graderingsspørsmålene valgte jeg å benytte tallskala fra 1 – 6 for å kunne kategorisere svarene i mindre fornøyd og godt fornøyd. I mange studier er det vanlig å bruke Likert – skala hvor respondentene er enige eller uenige i en påstand. Bruk av Likert-skala kunne gitt andre resultater, men ville nok ikke endret konklusjonen på problemstillingen. En tredje svakhet kan knyttes til utvalget av sammenligningsbedrifter i den utvidede bransje- og utviklingsanalysen. Ett alternativ kunne vært å bruke bransjegjennomsnittet for lønnsomhet som ville gitt større mulighet for å kunne argumentere for troverdigheten av resultatene. En fjerde svakhet med analysen er muligheten for å tidfeste når studieobjektene tok i bruk balanserte målinger. Bortsett fra Bedrift C som startet implementering av BM i 2013/2014,

kunne ikke den andre bedriften som bruker balanserte målinger tidfeste når disse ble tatt i bruk. Dette kan skyldes at strategiarbeid er en dynamisk prosess hvor bedriftene må tilpasse seg kontinuerlige endringer i interne og eksterne rammebetingelser. Manglende mulighet til å tidfeste når balanserte målinger ble tatt i bruk, reduserer mulighetene til å konkludere når det gjelder endring i effektene før og etter, samtidig har en ikke har oversikt over hva konkurrentene gjør og om de bruker av balanserte målinger. En kan derfor med sikkerhet kun trekke konklusjoner om virkeligheten på et gitt tidspunkt (Jacobsen 2005).

Det at det ikke kan gis noe entydig svar på om balanserte målinger eller bruk av BM bidrar til positive effekt på de finansielle resultatene, gir grunnlag for ytterligere forskning. Det er mange momenter som må legges til grunn for en slik forskning. Blant annet bør en studie bestå av to parallelle studier. En gruppe med bedrifter som på et gitt tidspunkt har innført balanserte målinger og en kontrollgruppe bestående av bedrifter som ikke bruker balanserte målinger for lettere å kunne se om implementering av BM bidrar til økt lønnsomhet og økt organisatorisk ytelse. For å kunne gjennomføre sammenligning av de to gruppene bør virksomhetene oppfylle de krav som stilles til bedrifts- og utviklingsanalyser eller benchmarking analyser. Bedriftene bør følges over noen år da hvordan en adopterer, designer og tar i bruk et styringsverktøy har stor betydning for de effekter som oppnås og for å sikre at andre årsaker som interne eller eksterne rammebetingelser har påvirket lønnsomheten. Videre forskning kan også knyttes til hvordan BM kan tilpasses SMB da funn fra studien har vist at bedriftene opplever konseptet som for komplekst og omfattende, og implementerer dermed kun enkelte elementer fra metodikken og en oppnår kanskje dermed ikke ønskede effekter.

7 Litteraturliste

- Andersen, H., I. Cobbold, og G. Lawrie. «Balanced Scorecard implentation in SMEs: reflection on literature and practice.» *Presented at SMESME Conference, Copenhagen, Denmark, May 2001.*
- Andersen, Hanne Kojen, og Ine Camilla Opsahl. *Styringsverktøy og lønnsomhet - fra tradisjoen til innovasjon. En stuide av lønnsomhetsforskjeller i banksektoren med utgangspunkt i bruk av styringsverktøy.* SNF-rapport nr 06/11, Bergen: Samfunns- og næringsforskning AS, 2011.
- Andersen, Svein S. «Casestudier.» I *Cesestudier*, av Svein S. Andersen, 14. Bergen: Fagbokforlaget, 2013.
- Banker, Rajiv D., Hsihui Chang, og Mina Pizzini. «The Balanced Scorecard: The judgemental effects of performance measures linked to strategy.» *The accounting Review*, 2004: Vol.79. S. 1-23.
- Bishop, Ian, og Echart Lange. *Presentaion style and technology. Visualization in landscape and enviromental planning: tecnology and applications.* London: Taylor & Francis, 2005.
- Bjørneak, Trond. «Styringssystemer og lønnsomhet - en studie av norske sparebanker.» *Magma*, 2013: No. 6, s. 31-36.
- Bjørnenak, Trond. «Strategisk økonomistyring - en oversikt.» *Magma - Econas tidskrift for økonomi og ledelse*, 2003: Nr. 2/2003.
- Bødtger, Mangnus Sørting, og Henrik Sørting Pedersen. *Balansert målstyring i norske små- og mellomstore bedrifter: En surveyundersøkelse av utbredelse og praksis.* Moss: Norges miljø- og biovitenskapelige universitet, 2014.
- Braam, G. J., og E. J. Nijssen. «Performance effects of using balanced scorecard: a note on the Dutch experience.» *Long Range Planning*, August 2004: Volume 37, Issue 4, Pages 335–349.
- Capelo, Carlos, og Joao Ferreira Dias. «A system dynamics-based simulation experiment for testing mental model and performance effects of using the balanced scorecard.» *Wiley InterScience-John Wiley & Sons, Inc*, 2009: Vol. 25, No. 1 pp.1-34.
- Cheng, Mandy M., og Kerry A. Humphreys. «The differential improvement effects of the strategy map and scorecard perspectives on managers strategic judgements.» *The accounting Review*, 2012: Vol. 87, No. 3 pp.899-924.

- Cobbold, Ian M., og Gavin J. Lawrie. «Development of the 3rd generation balanced scorecard.» *Management Review*, 2004: 13.2 287.
- Cohen, Sandra, Dimitris Thiraios, og Myrto Kandilouro. «Performance parameters interrelations from a balanced scorecard perspective: An analysis of Greek companies.» *Managerial Auditing Journal (Managerial Auditing Journal)*, 2008: Vol. 23: s. 485-503.
- Collins, Jim. *Good to Great*. New York: Universitetsforlaget, 2008.
- Direktoratet for økonomistyring. «Resultatmåling: Mål- og resultatstyring i staten 2. opplag.» *Senter for statlig økonomistyring*. Oslo: Direktoratet for økonomistyring, 2010.
- Europakommisjonen. *Den nye SMV-definisjonen. Brukerveilending og modellerklæring*. Foretaks- og næringspublikasjoner, 2006.
- Finansdepartementet. *Lov om årsregnskap (rskl)*. Oslo: Finansdepartementet, 1999.
- Fjeldheim, C. *Finansielle virkninger av implementering av balansert målstyring*. Masteroppgave, Ås: Universitetet for miljø- og biovitenskap, 2011:23.
- Fjeldheim, Celine. *Finansielle virkninger av implementering av balansert målstyring - en litteraturstudie*. Ås: Universitetet for miljø- og biovitenskap, 2011.
- Forsth, Leif-Runar, og Bodil Nordvik. *Kreativ undervisning*. Aurskog: Aqvarius Forlag AS, 1995.
- Geuser, Fabien De, Stella Mooraj, og Daniel Oyon. «Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical evidence on its effects on performance.» *European Accounting Review*, 2009: Vol. 18. S. 93-122.
- Giannopoulos, G., A. Holt, E. Khansalar, og S. Cleanthous. «The use of Balanced Scorecard in small companies.» *International Journal of Business and Management*, 20 May 2013: Vol. 8, No. 14.
- Gjøen, Henrik. *Støtter forskningen fire kjente påstander om positive effekter ved bruken av balansert målstyring i profittmaksimerende virksomheter? En litteraturstudie av forskning foretatt etter 2003*. Oslo: Universitetet for miljø- og biovitenskap, 2013.
- Gjønnnes, Svein H, og Tor Tangenes. *Økonomi- og virksomhetsstyring*. Bergen: Fagbokforlaget, 2013.
- Hansen, Thomas Bjørslund. *Bruk av visualisering i planprosesser. En studie om kommunikasjon og forståelse*. Masteroppgave, Sandvika: Universitetet for miljø- og biovitenskap, 2013.
- Hoff, K G, og P A Holving. *Balansert målstyring: Balanced scorecard på norsk*. Oslo: Universitetsforlaget, 2007.

- Hoff, K G, og P A Holving. «Balansert målstyring: Balanced Scorecard på norsk.» I *Balansert målstyring: Balanced Scorecard på norsk*, av K G Hoff, & P A Holving, 167. Oslo: Universitetsforlaget, 2007:167.
- Hoff, Kjell Gunnar. *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforlaget, 2009.
- Hope, J., og R. Fraser. *Beyond Budgeting - How manager can break free from the annual performance trap*. Boston Massachusetts: Harvard Business School Press, 2003.
- Jacobsen, Dag Ingvar. *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* Kristiansand: Høyskoleforlaget AS, 2005.
- Jacobsen, Dag Ingvar og Thorsvik Jan. *Hvordan organisasjoner fungerer*. Bergen: Fagbokforlaget, 2002.
- Johannessen, Asbjørn, Per Arne Tufte, og Line Kristoffersen. *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode 2. utg.* Oslo: Abstrakt Forlag, 2004.
- Johnson, H. Thomas, og Robert S. Kaplan. *Relevance Lost - The rise and fall of management accounting*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1987.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «Linking the Balanced Scorecard to the strategy.» *Management Review*, 1996b: Vol. 39, Iss 1: pp 53-79.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «Integrating strategy planning and operational execution: A six-stage system. Balanced Scorecard Report.» *Harvard Business Review*, May-June 2008b: Volume 10, Number 3.
- Kaplan, R. S. «The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries.» *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2012: Vol. 8 Iss: 4, pp.539 - 545.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «Having trouble with your strategy? Then map it.» *Harvard Business Review*, September - Oktober 2000.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1996a.
- Kaplan, Robert S, og David P. Norton. «The Balanced Scorecard: Measure That Drive Performance.» *Harvard Business Review*, Jan - feb 1992.
- Kaplan, Robert S, og David P. Norton. «The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment.» I *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment*, av Robert S Kaplan, & David P Norton, 69. Boston: Harvard Business School Press, 2001:69.

- Kaplan, Robert S, og David P. Norton. *The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage*. Boston: Harvard Business School Publishing, 2008a.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System.» *Harvard Business Review*, January-February 1996c: 75-85.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «Linking the balanced scorecard to strategy.» *Management Review*, 1996b:78: Vol. 39, Iss. 1: PP 53-79.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes.» I *Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*, av Robert S. Kaplan, & David P. Norton, 454s. Boston: Harvard Business School Publishing Corporation, 2004.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «The strategy-Focused organization: How Balanced Scorecard Companies thrive in the new business environment.» I *The strategy-Focused organization: How Balanced Scorecard Companies thrive in the new business environment*, av Robert S. Kaplan, & David P. Norton. Boston: Harvard Business School Press, 2001:7.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment*. Boston; Massachusetts: Harvard Business School Press, 2001.
- Kaplan, Robert S., og David P. Norton. «The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment.» I *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment*, av Robert S. Kaplan, & David P. Norton, 66. Boston: Harvard Business School Press, 2001:66.
- Langli, J. C. *Årsregnskapet 9. utgave*. Oslo: Gyldendal Akademiske, 2012.
- Madsen, Dag Øyvind, og Tonny Stenheim. «Innføring i strategisk ledelse.» I *Innføring i strategisk ledelse*, av Dag Øyvind Madsen, & Tonny Stenheim, 88. Bookboon.com, 2015.
- Madsen, Dag Øyvind, og Tonny Stenheim. «Balansert Målstyring.» *Magma*, 2014: 4: 22- 23.
- Madsen, Dag Øyvind, og Tonny Stenheim. «Balansert målstyring: En kort oversikt over forskningslitteraturen.» *Magma*, April 2014: <http://www.magma.no/balansert-malstyring>.

- McAdam, Rodney. «Quality models in an SME context. A critical perspective using a grounded approach.» *The International Journal of Quality & Reliability Management*, 2000: 305-323.
- Mooraj, Stella, og Daniel Oyon. «The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil?» *European Management Journal* 17, 1999: 481-491.
- Naro, Gerald, og Denis Travaille. «The role of the Balanced Scorecard in the formulation and control of strategic processes.» *Journal of Applied Accounting Research*, 2011: Vol. 12. s. 212-233.
- Nørreklit, H. «Det balanserede scorecard - en undersøkelse af nogle centrale dimensjoner.» *Magma*, 2005: 8:19 - 36.
- Nørreklit, Hanne. «The balance on the Balanced Scorecard - a critical analysis of some of its assumptions.» *Management Accounting Research*, 11 2000: 65-88.
- NSD. «Må prosjektet meldes?» *NSD Personvernombudet for forskning*, u.d.: <http://www.nsd.uib.no/personvern/meldeplikt/>. Hentet 13. august 2015.
- Ringdal, K. *Enhet og mangfold 2. utgave*. Bergen: Fagbokforlaget, 2009.
- Rompho, Nopadol. «Why the Balanced Scorecard fails in SMEs: A Case Study.» *International Journal of Business and Management*, November 2011: Vol. 6, No. 11.
- Rørvik, Kjell Arne. *Trender og translasjoner*. Oslo: Universitetsforlaget, 2007.
- Rydland, Randi Beate S. *Bruk av balansert målstyring i norske små virksomheter i energibransjen*. Masteroppgave, Ås: Norges miljø- og biovitenskapelige universitet, 2014.
- Spinnangr, Ina Roll. «Dette hindrer vekst i små og mellomstore bedrifter.» *SINTEF*, 2011: <http://www.sintef.no/Presserom/Forskningsaktuelt/Dette-hindrer-vekst-i-sma-og-mellomstore-bedrifter/>.
- Stemsrudhagen, Jan I. «Balansert målstyring: Fra måling til strategisk ledelse.» *Magma*, 2003: Nr 2.
- Tangen, Svein H, og Gjønnnes Tor. «Økonomi- og virksomhetsstyring.» I *Hva er økonomi og virksomhetsstyring?*, av Svein H. Tangen, & Gjønnnes T. Bergen: Fagbokforlaget, 2013.
- Thagaard, T. *Systematikk og innlevelse*. Bergen-Sandviken: Fagbokforlaget, 1998.
- Voelpel, S. C., M. Leibold, og R. A. Eckhoff. «The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy.» *Journal of Intellectual Capital*, 2006: Vol. 7, Iss: 1, pp 43-60.

Yu, L., S. Parera, og s. Crowe. «Effectiveness of the Blanced Scorecard: The impact of strategy and causal links.» *Journal of Applid managemetn Accountng Research*, 2008: 6 (2): 37-56.

8 Figur liste

Figur 2.1 The Balanced Scorecard

Figur 2.2 Managing strategy: Four process (Kaplan & Norton, 1996c)

Figur 2.3 Prinsipper for en strategiorientert organisasjon

Figur 2.4 A closed-loop management system linking strategy and operations

Figur 2.5 Fire generasjoner balansert målstyring?

Figur 2.6 Strategy Maps

Figur 2.7 Elementer i et strategisk kart

Figur 5.1 Opplevd positiv og negativ effekt av BMC-bruk

9 Tabell liste

Tabell 4.1 Elementer fra BM som benyttes hos studieobjektene

Tabell 4.2 Strategiverktøyets viktighet i strategiarbeidet

Tabell 4.3 Totalrentabilitet for Bedrift A med konkurrenter

Tabell 4.4 Totalrentabilitet for Bedrift B med konkurrenter

Tabell 4.5 Totalrentabilitet for Bedrift C med konkurrenter

Tabell 4.6 Totalrentabilitet for Bedrift D med konkurrenter

Tabell 4.7 Totalrentabilitet for Bedrift E med konkurrenter

Tabell 4.8 Graderingsspørsmål forskningsspørsmål 1

Tabell 4.9 Samlet resultat forskningsspørsmål 1

Tabell 4.10 Samlet resultat for lønnsomhetsanalysen.

Tabell 4.11 Graderingsspørsmål forskningsspørsmål 2

Tabell 4.12 Kommunikasjon av strategien

Tabell 4.13 Graderingsspørsmål forskningsspørsmål 3

Tabell 4.14 Graderingsspørsmål forskningsspørsmål 4

Tabell 4.15 Fornøydhhet med strategiarbeidet

10 Vedlegg

10.1 Vedlegg 1 – Beskrivelse av casebedrifter og konkurrenter

Bedrift A er familieeid aksjeselskap som utfører tjenester innen installasjon av elektriske anlegg av forskjellig størrelse i bygninger og ombord i båter. Konsernet består av tre datterselskap som leverer tjenester og produkter innen 6 forskjellige forretningsområder, har 170 ansatte og hovedmarkedet er i Troms og nordlige deler av Nordland. Konsernet hadde i 2014 en omsetning på 247 millioner og et resultat før skatt på 3,3 millioner kroner.

Konkurrent A1 er totalleverandør av tekniske installasjons- og servicetjenester for bygg i Nord-Norge og tilbyr tjenester innen elektro, rør og ventilasjon. Bedriften har 6 lokalkontor i Nord-Norge og 200 ansatte. Virksomheten hadde i 2014 en omsetning på 36,3 millioner og et resultat før skatt på 0,7 millioner kroner

Konkurrent A2 er en elektroentreprenør og er ett datterselskap i landets største privateide tekniske entreprenører innen elektro og VVS-faget. Hovedmarkedet er Nordland og bedriften har 159 ansatte. Bedriften hadde i 2014 en omsetning på 244 millioner kroner og et resultat før skatt på 24 millioner.

Bedrift B er et aksjeselskap som leverer kontor- og datarekvisita samt kontormøbler til private og offentlige virksomheter. Bedriften som har 32 medarbeidere er en del av en nasjonal kjede som er totalleverandør av forbruksvarer til privat og offentlig sektor. Bedriften hadde i 2014 en omsetning på 96 millioner og et resultat før skatt på 5 millioner kroner.

Konkurrent B1 er med i samme kjede som Bedrift B. Bedriften har samme varesortiment og har sitt markedsområde i sørlige deler av Troms og deler av Nordland. Bedriften har 4 avdelinger og 67 ansatte. Bedriften hadde i 2014 en omsetning på 150 millioner og et resultat før skatt på 4 millioner.

Konkurrent B2 er også en del av samme nasjonale kjede som B og B1 med samme varesortiment. Bedriften har 54 medarbeidere og har sitt markedsområde i Vestfold. Omsetningen i 2014 var på 122 millioner med et resultat før skatt på 6,8 millioner kroner.

Bedrift C er en av landets største entreprenører innen kuldetekniske løsninger. Bedriften leverer tjenester innen rådgivning, prosjektering, installasjon og service av kuldetekniske anlegg og har i tillegg en egen forsknings- og utviklingsavdeling. Bedriften har 5 avdelinger med totalt 51 ansatte. Selskapet hadde i 2014 en omsetning på 120 millioner kroner og et resultat før skatt på 10,9 millioner kroner.

Konkurrent C1 er kuldeentreprenør lokalisert i Midt-Norge og leverer tjenester innen kulde- og klimatekniske løsninger. Bedriften har 40 ansatte og avdelinger i to fylker midt Norge. Omsetningen i 2014 var på 87,4 millioner kroner med et resultat før skatt på 4,5 millioner kroner.

Konkurrent C2 er en kuldeentreprenør lokalisert på innlandet i Norge. Bedriften har 25 ansatte. Omsetningen i 2014 var på 43,6 millioner kroner og resultat etter før skatt på 5,3 millioner kroner.

Bedrift D er et familieeid aksjeselskap innen shipping og skipsindustrien som leverer spedisjons- og fortollingstjenester til transportsektoren innen sjø, land og luft. Bedriften har 17 ansatte og leverer tjenester innen 5 ulike forretningsområder. Bedriften hadde i 2013 en omsetning på 23,6 millioner og et resultat før skatt på 1 million kroner.

Konkurrent D1 tilbyr tjenester innen spedisjon, fortolling og grenseoverskridende til land- og lufttransporter. Bedriften har 4 ansatte. Omsetningen i 2014 var på 4,3 millioner kroner med ett resultat før skatt på 0,8 millioner kroner.

Konkurrent D2 er et spedisjons lokalisert i Sør-Troms. Bedriften leverer tjenester innen toll klarering, spedisjon og frakt. Bedriften har i ansatte, en omsetning på 9,2 millioner og et resultat før skatt på kr 0,5 millioner i 2014.

Bedrift E er et aksjeselskap som leverer tjenester innen avfallshåndtering fordelt på tre forretningsområder. Konsernet har 63 ansatte fordelt på fire selskaper. Konsernet hadde i 2014 en omsetning på 114 millioner og et resultat før skatt på 8,1 millioner kroner.

Konkurrent E1 er et interkommunalt selskap eid av 11 kommuner i Troms. Virksomheten har totalt 100 ansatte og er totalleverandør av avfallstjenester til private, bedrifter og

eierkommunene i sitt markedsområde. Omsetning og resultat før skatt i 2014 var på henholdsvis 223 millioner kroner og 26.3 millioner kroner.

Konkurrent E2 er lokalisert i Nordland og er totalleverandør av avfallstjenester til bedrifter, privatpersoner og kommuner. Markedsområdet er hele Nord-Norge og bedriften har 119 ansatte. Omsetningen og resultat før skatt var på henholdsvis 153,9 millioner kroner og 11,5 millioner kroner i 2014.

10.2 Vedlegg 2 - Intervjuguide

Innledning

Har du hørt om balansert målstyring og opplever du at bedriften benytter elementer av dette strategiske styringsverktøyet i strategiarbeidet?

- Hvorfor ble denne metoden/dette verktøyet valgt?
- Hvem introduserte dette og når ble det tatt i bruk?

Hvis nei, benytter bedriften andre metode eller verktøy i strategiarbeidet, i så fall hvilke (Beyond Budgeting, Benchmarking e.l.)?

- Hvorfor ble denne metoden/dette verktøyet valgt?
- Hvem introduserte dette og når ble det tatt i bruk?

På en skale fra 1 – 6, hvor 6 er best, i hvilken grad mener du den metodikken bedriften bruker har vært viktig i strategiarbeidet?

1	2	3	4	5	6

Hvem er bedriftens største konkurrenter?

Forskningsspørsmål 1

Hva er bedriftens overordnede mål (vekst, lønnsomhet, utvikling/innovasjon)?

Har bedriften definert langsiktige og/eller kortsiktige delmål som er knyttet opp til det overordnede målet?

- Hvis, ja, hvorfor har en valgt å definere delmål?
- Hvis nei, er det noen spesiell årsak til at en har valgt og ikke å definere delmål?

Har bedriften definert strategiske fokusområder med både finansielle og ikke-finansielle mål som for eksempel på medarbeidernivå, kundenivå e.l.?

- Hvis, ja, hvorfor har en valgt å definere fokusområder?
- Hvis nei, er det noen spesiell årsak til at en har valgt og ikke definere fokusområder?
- Er det definert ytelses- og resultatmål innenfor disse fokusområdene?

På en skala fra 1 til 6, hvor 6 er best, i hvilken grad opplever du at de strategiske målene bidrar til en positiv effekt på de finansielle resultatene?

1	2	3	4	5	6

- Kan du utdype hvorfor du velger dette som score?

Forskningsspørsmål 2

Har bedriften definert hvilke kritiske suksessfaktor som er viktig for å oppnå bedriftens overordnet visjon og mål?

Hvis ja, hvordan har en arbeidet med kartleggingen av disse faktorene (prosessen)?

- Hvilke analyser ble lagt til grunn for fastsettelse av disse faktorene?
- Har en definert hvilke kritiske suksessfaktorer som påvirker hverandre (årsak-virkningssammenheng)?

Hvis nei, hva er årsaken til en ikke har definert hvilke faktorer som påvirker resultatene og har en andre metoder/virkemidler for å kartlegge hva som bidrar til positive resultater?

På en skale fra 1 – 6, hvor 6 er best, i hvilken grad opplever du at bedriftens arbeid med å kartlegge og analysere hvilke faktorer som påvirker bedriftens resultater har betydning for forståelsen av de virksomhetsmessige sammenhenger som skaper resultatene?

1	2	3	4	5	6

- Kan du utdype hvorfor du velger dette som score?

Forskningsspørsmål 3

Hvordan/hvilke elementer av strategien kommuniseres ut i organisasjonen og brukes det verktøy for å visualisere bedriftens strategi, i så fall hvilke?

Er strategien operasjonalisert gjennom handlingsplaner som synliggjør mål, måltall og tiltak på ulike nivå i bedriften og hvordan er dette presentert?

- Avdelingsnivå?
- Gruppenivå?
- Individuell nivå?

På en skale fra 1 – 6, hvor 6 er best, i hvilken grad opplever du at bedriftens interne interessenter har innsikt i og forståelse for bedriftens strategiske mål?

Styre

1	2	3	4	5	6

Ledergruppe

1	2	3	4	5	6

Avdelingsledere

1	2	3	4	5	6

Øvrige medarbeidere

1	2	3	4	5	6

- Opplever du at det er forskjeller mellom innsikten til styre, ledergruppe, avdelingsledere og medarbeidere? Hvorfor?

På en skala fra 1 til 6, hvor 6 er best, i hvilken grad vil du si at bedriftens måte å kommunisere strategien på gir ett godt grunnlag for å forstå bedriftens strategi og hva som er viktig i virksomhetsstyringen?

1	2	3	4	5	6

- Kan du utdype hvorfor du velger dette som score?

Forskningsspørsmål 4

Hvordan foregår strategiprosessen i bedriften?

- Hvem er involvert?
- Hvor lenge løper strategiplanen?

- Evalueres og endres strategiplanen i denne perioden?

Hvordan rapporteres måloppnåelse på de strategiske målene og hvordan arbeider bedriften med evaluering av oppnådde resultatene og hva som har påvirket disse?

Hvilke system og rutiner benyttes for å rapportere og følge opp strategien i den daglige driften?

På en skale fra 1 – 6, hvor 6 er best, i hvilken grad mener du at bedriftens operasjonalisering, oppfølging og evaluering (strategiformuleringsprosess) bidrar til dynamikk i strategiarbeidet?

1	2	3	4	5	6

- a. Kan du utdype hvorfor du velger dette som score?

Avslutning

Hva mener du er de største utfordringene i strategiarbeidet?

På en skala fra 1 til 6, hvor 6 er best, i hvilken grad er du fornøyd med hvordan bedriften arbeider med strategiplanleggingen?

1	2	3	4	5	6

- a. Kan du utdype hvorfor du velger dette som score?

10.3 Vedlegg 3 – utdypende svar fra den empiriske undersøkelsen

10.3.1 Utdypende svar innledningsspørsmål

Bedrift A

Respondenten er godt kjent med BM og har benyttet metodikken tidligere. Bedriften tar utgangspunkt i perspektivene som en sjekklister og utarbeider strategiske tema og strategiske mål innenfor hvert av disse perspektivene. Det utarbeides konkrete handlingsplaner med tidsfrister, ansvarlig og mål. Vurdering av årsak-virkningsforhold og kritiske suksessfaktorer er en del av prosessen i dette arbeidet og baseres på analyser og erfaringer. Strategikartet fra BM blir brukt som sjekklister, men det blir ikke utarbeidet eget strategikart eller styringskort. De har arbeidet etter denne metodikken i mange år og det er ikke mulig å stadfeste hvem eller når disse ble tatt i bruk.

Bedrift B

Respondenten er kjent med BM, men mener at de i liten grad bruker metodikken i strategiarbeidet. De elementer som i dag benyttes fra BM er introdusert av styreleder for en del år tilbake og brukes for å identifisere kritiske faktorer og områder med forbedringspotensial ved hjelp av strategikartet. Respondenten mener at prinsippene fra BM blir mer aktuelle og ser verdien i å benytte flere måleparametre enn de finansielle, og mener bedriften har behov for å finne måleparametre som bidrar til å identifisere endringer på et tidligere tidspunkt.

Bedrift C

Respondenten er godt kjent med metodikken i BM og har vært med og utviklet BM i et konsern gjennom et tidligere arbeidsforhold. Bedriften er akkurat i gang (høsten 2014) med å utvikle BM og har på plass det strategiske kartet i tråd med metodikken i BM og arbeider nå med utvikling av styringsindikatorer og kritiske suksessfaktorer. Planlegging, diskusjoner, fastsetting av mål og tiltak er spesielt verdifullt i arbeidet med å utvikle det strategiske kartet og gir god innsikt i bedriftens utfordringer og muligheter.

Bedrift D

Respondenten har ikke kjennskap til BM. Bedriften arbeider med budsjett og utarbeider finansielle måltall i budsjettprosessene. I forbindelse med deltakelse i ett utviklingsprogram for 2 år siden gjennomførte bedriften en strategiprosess ved bistand fra en ekstern rådgiver og

gjennom bruk av Osterwalder. Prosessen ble gjennomført med bred involvering i bedriften, det ble utført kunde- og markedsanalyser og opplevdes å være en svært god prosess som bedriften har ønske om å gjenta.

Bedrift E

Respondenten er kjent med BM, men er usikker på om de bruker noe fra denne metodikken i strategiarbeidet. Bedriften arbeider strukturert og helhetlig med strategi- og økonomiarbeidet og gjennomfører balanserte målinger. Det er utarbeidet et årshjul for strategiarbeidet og strategien er jevnlig et tema på møtene, i tillegg til at de har hovedstrategimøter hvor de leier inn ekstern kompetanse. Så langt respondenten har oversikt har denne måten og arbeidet på vært en del av strategiarbeidet.

10.3.2 Utdypende svar forskningsspørsmål 2

Bedrift A

For bedriften fokuserer på hva som er kritisk for å lykkes og hvor risikoen ligger, og mener dette er en logisk del av strategiprosessen. Bedriften arbeider med årsak-virkningsforhold mellom perspektivene og de strategiske temaene, men ikke på en systematisk måte gjennom å sette disse sammenhengene i strategikartet. Bedriften opplever at årsaks- virkningsforholdene endrer seg kjapt og har valgt og ikke arbeidet med det strategiske kartet fordi det føles som «bortkastet tid». Sitat Bedrift A: «*Sier vi at vi skal ha 10 nye kunder innenfor et segment går vi jo gjennom og ser hva det betyr, hva det kreves av kompetanse og folk, men de bruker ikke piler mellom perspektivene*»

Bedriften mener det er viktig å involvere medarbeidere i strategiprosessene da involvering gir innsikt i hva som påvirker resultatene samtidig som det legger til rette for eiserskap. Ved å ha fokus på og analysere de områder som er mest kritiske for bedriftens måloppnåelse og sette måltall, øker mulighetene for bedre resultater da målinger gir fokus på prestasjoner og det er prestasjonene som realiserer måltall og målsetninger. Det er prosessene i dette arbeidet som bidrar til den virksomhetsmessige forståelsen, uavhengig om en systematiserer dette i et strategikart. Denne forståelsen vil i all hovedsak ligge hos de som er involvert i prosessene og ikke i virksomheten som helhet.

Bedrift B

Bedriften legger en rekke analyser til grunn for strategiarbeidet, som for eksempel trend- og utviklingsanalyser og har definert det de mener er de kritiske faktorer for å lykkes. Samtidig som ledelsen er bevisst på at både måltall og krav endres over tid og det er viktig å være i forkant av utviklingen. I forkant av strategiarbeidet har de en intern arbeidsgruppe som swot- og konkurrentanalyser, definerer kritiske suksessfaktorer og hvordan disse påvirker hverandre som en del av strategidiskusjonene, men disse er ikke satt i system gjennom et strategikart. Bedriften har utviklet strategikart med strategiske tema og bruker dette internt i styret i strategiprosessene.

Bedrift C

Gjennom avdelingsledere har bedriften god oversikt over markedet og det gjennomføres bransje- og konkurrentanalyser i tilknytning til strategiprosessene. Bedriften har gjennomført en omfattende egenanalyse og selv om de ikke har definert kritiske suksessfaktorer er arbeidet med driverne så omfattende at en langt på vei har kartlagt hvilke faktorer som påvirker hverandre på veien mot det overordnede målet. Sitat fra respondenten: *«Når en gjør analyser hvor en går gjennom bransjen og egen bedrift for å finne driverne innenfor de forskjellige områdene får en, en økt forståelse av hva som virker og hva som er viktig»*

Bedrift D

Bedriften har kun ved ett tilfelle og da i Osterwalder-prosessen, fokusert på kritiske suksessfaktorer og årsak- virkningsforhold, systematisk gjennom ulike analyser og mener det vil være nyttig å fortsette dette arbeidet. Dette diskuteres «ubevisst» i ulike bedriftsinterne fora, men manglende systematikk og struktur gjør at en ikke har en skriftlig oversikt over disse faktorene. Sitat fra respondenten: *«De har til en viss grad arbeidet med kritiske suksessfaktorer, men tror absolutt at resultatene kunne vært bedre ved større fokus på disse»*

Bedrift E

Bedriften arbeider med konkurrent- og bransjeanalyser i forkant av strategiprosessene. Analysene gjøres i all hovedsak internt i bedriften når strategien evalueres årlig, mens en til strategiprosessen, hvert 3. år, også benytter ekstern bistand. Vurderingen av hva som er kritiske momenter når de arbeider med hovedstrategien er alltid en del av strategiarbeidet, men en har ikke definert tiltak eller systematisert disse faktorene i for eksempel et strategikart. En viktig del av strategiarbeidet er å se på hvilke konsekvenser valgt strategi vil få selv om en ikke alltid er i stand til å se eller forutsi sammenhenger og konsekvenser. Sitat fra

respondenten: «Skal en øke selgerkapasiteten må de også ha et produksjonsapparat som er i stand til å håndtere større volum»

10.3.3 Utdypende svar forskningsspørsmål 3

Bedrift A

Bedriftens overordnede mål presenteres på allmøter uten bruk av verktøy for visualisering. På avdelingsnivå presenteres de enkelte målene og hva de betyr for den enkelte. Bedriften har definert finansielle måltall på avdelingsnivå og indirekte på individnivå ved at det er definert lønnsomhetsmål på alle prosjekt samt en bonusmodell med måltall på individuelt nivå.

Respondenten mener at medarbeiderne flest forstår de overordnede målene og bedriftens verdier, men forståelsen av hva det betyr i praksis er lav. Samtidig mener respondentene at det ikke nødvendig at alle forstår helheten så lenge den enkelte medarbeider vet at den jobben de gjør er viktig og at det skal være kvalitet og lønnsomhet i alle prosjekt.

Bedrift B

Den overordnede strategien presenteres på personalmøter. Det strategikartet ledelsen brukes i strategiprosessen benyttes ikke til å presenteres strategien utenfor styrerommet. Bedriften bruker ulike resultatindikatorer på individnivå og mener at disse måleparametre bidrar til at den enkelte får forståelse og kunnskap om strategien. Bedriften opplever at styre og ledelse har svært god innsikt i og forståelse for strategien, mens denne er lav på medarbeidernivå. Gjennom ISO-sertifisering bedriften er i gang med benyttes det ulike prosesskart og disse gir en god visualisering av hvilke elementer som er viktig å fokusere på og hva som er viktig i kvalitetsarbeidet og respondenter mener at denne metodikken, som ikke er ulik strategikartet, med fordel kan benyttes til å kommunisere strategi for å tydeliggjøre hva og hvordan ulike elementer påvirker resultatene.

Bedrift C

Bedriften planlegger å benytte strategikartet til visualisering av strategien så snart dette er ferdig utviklet, men frem til nå er strategiens overordnede mål presentert på personalmøter. Strategien er operasjonalisert med måltall på individnivå ved at det for eksempel er satt måltall for utfakturerte timer, men det er ikke definert tiltak på individnivå. Noe av utfordringene med implementering av balanserte målinger er å utvikle rapporter og hvilken datafangst som skal knyttes til disse. De ulike måleparametre rapporteres månedlig, de følges

opp for å analysere avvik, det justeres og settes inn tiltak. Respondenten mener det er stor innsikt i bedriftens strategi i organisasjonen og at strategikartet vil øke forståelsen for hva som må til for å nå bedriftens overordnede mål.

Bedrift D

Bedriften har ikke en skriftlig strategiplan eller strategiske mål som kommuniseres i virksomheten. Bedriften er liten og de fleste ansatte er med i månedlige møter hvor måloppnåelsen for de finansielle måltallene står på agendaen. Alle ansatte er til en viss grad involvert i budsjettprosessene og måltallene som rapporteres hver 14. dag diskuteres og analyseres på internmøter. I tillegg er medarbeiderne involvert i prosesser hvor en for eksempel diskuterer kostnadseffektive logistikk-løsninger. Daglig leder opplever at involveringen av medarbeiderne i ovennevnte prosesser bidrar til at den enkelte medarbeider ser konsekvensene av ulike handlinger og at dette i stor grad er med å øke innsikten i og forståelsen for hvilke elementer som påvirker bedriftens resultat.

Bedrift E

Bedriften gjennomfører årsmøter for hele organisasjonen hvor overordnede mål og strategiske tema blir presenter. Det gjennomføres møter i de enkelte avdelinger hvor forventet måltall for avdelingen blir presentert sammen med hvilke utfordringer ledelsen ser fremover, for eksempel en tøffere konkurransesituasjon. Strategien er operasjonalisert med handlingsplaner for de finansielle måltallene, med satsningsområder på kunde- og medarbeidernivå og med individuelle måltall, for eksempel gjennom antall oppdrag per dag. Det er resultatbonus på mellomledernivå, men ikke på medarbeidernivå. Her gis det flat bonus basert på konsernets resultater. Resultat- og ytelsesindikatorer rapporteres månedlig, mens kunde- og medarbeidertilfredshet samt HMS måles årlig. Respondenten mener at bedriftens overordnede mål er godt kjent i organisasjonen, men at innsikten og forståelsene for hva som påvirker oppnådde resultater vil variere. Bedriften har vært igjennom en ISO-sertifisering hvor de involverte i prosessen har fått en langt større innsikt og forståelse.

10.3.4 Utdypende svar forskningsspørsmål 4

Bedrift A

Strategiprosessen gjennomføres i flere runder og involverer styret, konsernledelse og avdelingsledere. Det gjennomføres en rekke analyser ved bruk av ulike verktøy og ledelsen bruker i stor grad den markedskunnskap og erfaring som finnes internt i bedriften. Bedriften har det siste året omstrukturert økonomisystemet for å kunne hente ut ytterligere økonomiske data og har også utviklet en bonusmodell på individnivå. Med de omstruktureringer som er gjort vil bedriften i større grad enn tidligere kunne definere styringsindikatorer som enkelt kan følges opp og bonusmodellen har som mål å bidra til at medarbeiderne forstår betydningen den enkelte har for bedriftens resultater. Bedriften opplever at omstruktureringene vil bidra til bedre fokus på hva som er viktig og bedre drift gjennom tydeliggjøring av roller, ansvarsområder og hva som forventes av den enkelte.

Bedrift B

Bedriften involverer medarbeidere på ulike nivå i strategiprosessen for å legge grunnlaget for strategiplanleggingen sammen med ulike analyser som swot, bransje- og konkurrentanalyser. Selve strategiutformingen gjøres av ledelsen i samarbeid med styret. De overordnede målene og resultatindikatorerne i det finansielle perspektivet er satt i system og følges opp månedlig. Bedriften har også ytelsesindikatorer innen kundeperspektivet som er operasjonalisert og følges opp månedlig. Bedriften opplever målingene som betydningsfulle, men også at det kan være utfordrende å opprettholde fokuset på måltallene. Sitat fra respondenten: *«Måling og rapportering kan også være en svøpe, en kan kveles i rapporter. Hvis en ikke kan hente det ut på en enkel måte og en ikke ser faresignaler i de finansielle måltallene bør en ikke måle alt for mye, da det stjeler tid og kapasitet fra produksjonen. En må finne de måleparametre som er fornuftig»*. Gjennom ISO-sertifiseringen har en etter hvert fått et større fokus på mer enn bare det finansielle perspektivet og daglig leder tror at fokuset på andre perspektiver som for eksempel interne prosesser vil øke.

Bedrift C

Styret og ledelsen har ansvaret for strategiprosessen og avdelingsledere er involvert gjennom utarbeidelse av markedsplaner for eget ansvarsområde. Bedriften bruker tradisjonelt budsjett, men skal på sikt over på prognosebudsjetten så snart en har funnet hvordan en skal få riktig datafangst og ett enkelt system for måling og oppfølging. Strategien er operasjonalisert ned på individnivå gjennom standardiserte ytelsesmål på medarbeidernivå. Bedriften er i en prosess hvor styringsindikatorer innen fokusområdene skal utvikles. Overordnede mål presenteres årlig på internmøter og de måltall som rapporteres, følges opp månedlig for evaluering,

justering og iverksettelse av tiltak hvis nødvendig. Bedriften har startet arbeidet med å implementere elementene og metodikken i BM fordi en mener dette er viktig for å få en helhetlig virksomhetsstyring. Sitat fra respondenten: *«Metodikken legger grunnlag gode diskusjoner, for innsikt i og forståelse for hva som kreves for å nå de mål som er satt, og utarbeidelsen av strategikartet er en viktig del av denne prosessen».*

Bedrift D

Bedriften arbeider ikke systematisk med strategiplanlegging, men gjennom budsjettprosessene er de innom mange av de samme elementene som vurderes i en strategiprosess. Bedriften har et langsiktig mål om å få opp omsetningen og de måltall som benyttes er finansielle og på overordnet nivå. Det er ikke utarbeidet måltall på avdelings- eller individuelt nivå. Bedriften har en bonusordning som er lik for alle, basert på bedriftens overskudd. Oppdragstall følges opp månedlig og de største kundene følges opp jevnlig i internmøter. De finansielle resultatindikatorene som benyttes rapporteres jevnlig til styret. Mye av bakgrunnen for at en ikke i stor grad har fokusert på en systematisk strategiprosess er at eierne ikke har fokus på eller krav til inntjening og bedriften opplever at eierne er rause og opptatt av de ansatte.

Bedrift E

Daglige ledere, konsernledelsen og konsernstyret er involvert i strategiarbeidet. I den årlige evalueringen benyttes internt kompetanse, men når hovedstrategien skal utarbeides innhentes det ekstern kompetanse. Den overordnede strategien er operasjonalisert gjennom handlingsplaner knyttet til finansielle måltall, samt kundeperspektivet og perspektivet for læring og vekst. Avdelingenes fokusområder er operasjonalisert sammen med en del måltall for avdelingens drift. Konsernet har en flat bonusmodell basert på resultat. Mens finansielle måltall og enkelte produksjonstall som salg rapporteres månedlig, måles og rapporteres resultater for kundeperspektivet og perspektivet for læring og vekst årlig. I konsernledermøtene, som gjennomføres annenhver måned, evalueres måltall og det vurderes justeringer og tiltak. Sitat fra respondenten: *«Strategien står på dagsordenen årlig og da gjøres det et forarbeid hvor de ser på hvilke analyser som ble lagt til grunn for strategien og hvordan de ligger an i forhold til hovedmålene og det gjøres vurderinger på om noe kan hindre måloppnåelse».*

10.3.5 Utdypende svar – utfordringer i strategiarbeidet

Bedrift A

Bedrift A bruker balanserte målinger og elementer fra BM, men ikke BM som ett helhetlig styringsverktøy. Bedriften opplever at utvikling og bruk av BM er tids- og arbeidskrevende og at kontinuerlige endringer i markedet endrer forutsetningene for raskt til at en ser verdien i å bruke ressurser på en så omfattende prosess som BM oppleves å være. Dette skyldes blant annet krevende prosesser med å bryte ned på målekort, måle riktig og få ønsket effekt av det en måler. Sitat respondenten: *«Vi bruker de ulike perspektivene i strategiarbeidet, i rapporteringen til styret og i oppfølgingen av avdelingene og prøver å måle bredt. Teorien i BM ligger der, men det er mye sunn fornuft»*. Organisasjonen som helhet har ikke samme fokus på strategiarbeidet, selv om mange medarbeidere har et strekt fokus og engasjement for bedriften og godt forstår hva som skal til for å lykkes. Det handler om å utvikle den riktige bedriftskulturen.

Bedrift B

Respondenten har deltatt i én strategiprosess som daglig leder og opplever å ha noe begrenset erfaring til å uttale seg. Respondenten mener det er viktig å måle bredt og at det er kombinasjonen av måltall som viser om bedriften skaper et godt resultat eller ikke. Det å definere de kritiske suksessfaktorene og hvordan disse påvirker hverandre er den delen av strategiarbeidet som bidrar til at bedriften evner å være tidlig ute å korrigere atferd og tilpasse seg endrede omgivelser. Respondenten er opptatt av at strategiplanen ikke et statisk dokument, men må oppdateres og revitaliseres i takt med utviklingen og endringer i omgivelsene. Samtidig mener respondenten det er viktig med incentiv systemer som styrer adferden i riktig retning for eksempel gjennom resultatbaserte bonusordninger. Disse bidrar også til å utvikle en bedriftskultur hvor enkelt medarbeidere forstår at alle kan påvirke bedriftens resultater.

Bedrift C

Respondenten mener at de fleste virksomheter med fordel kunne brukt mer tid på strategiarbeidet, men at det dessverre er en generell oppfatning av at strategiarbeidet tar for mye fokus fra driften, en ser ikke den langsiktige verdien. Respondenten mener at hovedutfordringen med BM i mindre bedrifter er administrasjon av konseptet, det kan fort bli for stort og det gjelder å finne de viktigste områdene og styringsindikatorne, arbeide med

disse og holde det på et nivå som er enkelt å administrere. Metodikken i BM tvinger frem en helhetlig tankegang hvor et ensidig fokus på kroner og øre unngås, og hvor også myksiden i bedriften hensyn tas. Respondenten antar bedriften vil bruke 3- 5 år på utvikle og implementere BM før den er en del av bedriftskulturen.

Bedrift D

Respondenten mener at bedriften har et styre som ikke har fokus på eller setter krav til inntjening, men er opptatt av at driften går i pluss. Bedriften har en bonusordning/julegratiale uten definert krav og gratiale vurderes hvert år av styret basert på bedriftens resultat og deles ut likt til alle ansatte. Respondenten sier «*vi er dårlig på strategiarbeid, vi har ikke en strategiplan*» og er bevisst på at det ligger ett potensiale for bedre lønnsomhet med et mer systematisk strategiarbeid og at det er nødvendig å organisere og systematisere fokusområder og måltall.

Bedrift E

Bedriften bruker med jevne mellomrom ekstern bistand i strategiarbeidet for å sikre god struktur og trygghet på at en har det riktige fokuset, samtidig har de bred kompetanse internt i styret, god styresammensetning og kompetanse på strategiarbeid. Respondenten tror et strategikart kan være nyttig for visualisering av strategien og metodikken i konseptet virker fornuftig, men responderten mener også at de fleste bedrifter i dag benytter balanserte målinger og ser på helheten i det som påvirker resultatene, uavhengig av BM. «*Prosessen med å arbeide frem de strategiske målene bidrar til at hvor en skal, sitter i ryggmargen, en har visse måltall og en får retningen i hvor en skal.*»