

ØKONOMISK STYRING I NORGE F

– en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter



DANIEL JOHANSON er førsteamanuensis ved institutt for regnskap, revisjon, og rettsvitenskap ved Norges Handelshøyskole, NHH. Han har licentiat- og doktorgrad i foretaksøkonomi fra Handelshögskolan ved Göteborgs universitet.



DAG ØIVIND MADSEN har doktorgrad fra Norges Handelshøyskole. Han arbeider som førsteamanuensis ved avdeling for Økonomi og Samfunnsvitenskap ved Høgskolen i Buskerud.

1 INNLEDNING

1.1 FORMÅL OG BIDRAG

Utforming og bruk av systemer for økonomisk styring er et tema som interesserer forskere over hele verden. Temaet har også praktisk relevans, siden forskere har begynt å fokusere stadig mer på hvordan delene i ulike styringssystemer interagerer. Resultatene fra denne forskningen har implikasjoner for utformingen av styringssystemer i praksis.

Det er relativt lite forskning på styringssystemer i en norsk sammenheng. I denne artikkelen kartlegger vi utformingen og bruken av styringssystemer i større norske bedrifter, og bidrar dermed med et oppdatert bilde av hvordan økonomistyringen ser ut i norsk næringsliv. Artikkelen bygger på den norske delen av et stort internasjonalt forskningsprosjekt om utforming og bruk av styringssystemer i elleve land: Australia, Belgia, Canada, Danmark, Finland, Italia, Norge, Polen, Sverige, Tyskland og Østerrike. Norges Handelshøyskole (NHH) har stått for Norges bidrag og har hentet inn data fra 68 store norske bedrifter. Formålet med artikkelen er å beskrive og analysere noen av resultatene fra den norske delen av undersøkelsen. Artikkelen har imidlertid en mer praktisk og beskrivende orientering enn det større internasjonale forskningsprosjektet. Resultatene som presenteres, er relevante for forskere, men også for siviløkonomer og andre som arbeider med utforming og bruk av styringssystemer i næringslivet. Artikkelen gir for eksempel innsikt i hva praktikere som arbeider med

utforming og bruk av styringssystemer, opplever som de største utfordringene med styringssystemer.

1.2 OPPBYGNING AV ARTIKKELEN

I del to gjennomgår vi sentrale teorier om styringssystemer og det teoretiske rammeverket som de empiriske dataene vil bli diskutert i lys av. I del tre beskriver vi forskningstilnærming og metode med fokus på den praktiske gjennomføringen av datainnsamlingen. I del fire beskriver vi noen av hovedresultatene fra undersøkelsen knyttet til vektlegging av ulike deler av styringspakken, for eksempel opplevd viktighet av ledelses- og styringsmekanismer, bruken av budsjetter, evaluering av prestasjoner samt utfordringer ved utforming og bruk av styringssystemer. I del fem presenterer vi tre ulike former for styring i norske bedrifter. Denne taksonomien av styringskonfigurasjoner vokste frem gjennom bruk av en statistisk metode for klyngeanalyse. Til slutt oppsummeres hovedfunnene og hvordan disse kan brukes i videre forskning på styringssystemer i Norge og internasjonalt.

2 TEORI OM STYRINGSSYSTEMER

2.1 STYRING

Malmi og Brown (2008) definerer begrepet styring på følgende måte (*management controls*):

As such, management controls include all the devices and systems managers use to ensure that the behavi-

ors and decisions of their employees are consistent with the organization's objectives and strategies, but exclude pure decision-support systems. (Malmi og Brown 2008: 290)

Styring inkluderer alle verktøy og systemer som ledelsen bruker for å sikre at de ansattes atferd og beslutninger er i tråd med organisasjonens mål og strategier, men ekskluderer systemer som utelukkende støtter beslutningstaking.¹

I tråd med definisjonen ovenfor omfatter styring mer enn bare økonomisk styring. I tillegg til økonomisk styring inkluderes administrativ og kulturell styring, som er styrings- og kontrollmekanismer som kan utfylle eller erstatte økonomisk styring. Ledelsessystemer er også en integrert del av en organisasjons styringssystem.

2.2 BEDRIFTENS STYRINGSSYSTEM

Sentralt i vår forskning er begrepet *control package*, eller det som på norsk kan kalles bedriftens styringspakke eller styringskonfigurasjon (Alvesson og Kärreman 2004, Gerdin og Greve 2004, Malmi og Brown 2008, Otley 1980). Tanken er at bedrifter benytter seg av styrings- og kontrollmekanismer i ulik grad, og at en bedrifts bestemte miks av slike mekanismer utgjør en pakke eller konfigurasjon. Begrepet refererer til den helhetlige konfigurasjon av styringsmekanismer som en bedrift opererer med (Alvesson og Kärreman 2004, Gerdin og Greve 2004, Malmi og Brown 2008, Otley 1980).

Flere forskere har lansert teorier om bruk av ulike styringsmekanismer (Malmi og Brown 2008, Merchant og Van der Stede 2007, Simons 1995, Simons, Dávila og Kaplan 2000). Merchant og Van der Stede (2007) skiller for eksempel mellom systemer på strategisk nivå og systemer som fungerer på et taktisk og operativt nivå, og hvor formålet er å kontrollere og styre medarbeidernes atferd og skape samsvar mellom ledernes og ansattes mål, altså oppnå det som kalles målkongruens.

I denne artikkelen fokuserer vi spesielt på Malmi og Browns (2008) teoretiske rammeverk som kan brukes til å studere bedrifters styringssystem. Malmi og Brown deler de ulike delene av bedriftens ledelses- og styringssystem inn i fem overgripende kategorier:

.....

1. Fri oversettelse til norsk.

SAMMENDRAG

Utforming og bruk av styringssystemer er et sentralt tema innen fagområdet økonomisk styring med både teoretisk og praktisk relevans. I denne artikkelen kartlegger vi utforming og bruk av styringssystemer i større norske bedrifter og bidrar med et oppdatert bilde av hvordan økonomistyringen ser ut i dag. Teoretisk bygger artikkelen på begrepet *control package*, som på norsk kan kalles bedriftens styringspakke eller styringskonfigurasjon (Alvesson og Kärreman 2004, Gerdin og Greve 2004, Malmi og Brown 2008, Otley 1980). Bedrifter kan benytte seg av ulike mekanismer for å styre de ansattes atferd: planlegging (kortsiktig og strategisk), budsjett og prestasjonsmålingssystemer, belønning og kompensasjon, organisasjonsstruktur og ledelsesprosesser samt organisasjonskultur og verdier. Studien er basert på data innhentet fra 68 større norske bedrifter. Spørreskjemaet er svært omfattende (cirka 250 spørsmål) og brukes også i et større internasjonalt forskningsprosjekt. Basert på dataene diskuterer vi bedriftenes vektlegging av ulike deler av styringspakken, opplevd viktighet av ulike ledelses- og styringsmekanismer, bruk av budsjetter og evaluering av prestasjoner samt hva bedriftene oppfatter som de største utfordringene ved bruk av styringssystemer. Vi identifiserer også tre typer styringskonfigurasjoner i norske bedrifter: enkel styring, omfattende styring og resultatstyring. Avslutningsvis diskuterer vi hvordan disse funnene kan brukes i videre forskning og til å forbedre verktøyene som brukes i praksis.

- *Planlegging*: Det skilles mellom kortsiktig planlegging (handlingsplaner) og langsiktig planlegging (strategiske planer).
- *Kybernetisk styring*: Kybernetisk styring omfatter bruk av budsjetter, finansiell og ikke-finansiell prestasjonsmåling samt hybride systemer som for eksempel balansert målstyring.
- *Belønning og kompensasjon*: Belønning og kompensasjon omfatter alle typer insentiver som bedrif-

FIGUR 1 Malmi og Browns (2008) styringspakke.

KULTURELL STYRING						
KLANER		VERDIER				SYMBOLER
PLANLEGGING		KYBERNETISK STYRING				BELØNNING OG KOMPENSASJON
Langsiktig planlegging	Kortsiktig planlegging	Budsjett-styring	Finansielle målesystemer	Ikke-finansielle målesystemer	Hybride målesystemer	
ADMINISTRATIV STYRING						
Styringsstruktur		Organisasjonsstruktur				Regler, rutiner og prosedyrer

ten kan benytte for å motivere til riktig atferd. Her skilles det mellom individuelle og gruppebaserte belønninger, og om belønningene er finansielle eller ikke-finansielle.

- *Administrativ styring*: Administrativ styring omfatter bedriftens styringsstruktur, organisasjonsstruktur, ledelsesprosesser samt regler, rutiner og prosedyrer.
- *Kulturell styring*: Kulturell styring omfatter bruk av verdier, symboler samt styring og kontroll av grupper.

De tre første kategoriene er økonomiske styringsmekanismer. Inndelingen av økonomisk styring i tre styringsmekanismer er basert på mye forskning innen økonomistyringsfaget, men Malmi og Brown (2008) setter disse elementene sammen til en helhet med koblinger mellom de ulike økonomiske styringsmekanismene. De to siste kategoriene (administrativ og kulturell styring) har også til en viss grad blitt berørt i tidligere forskning, men her bygger Malmi og Brown mye på organisasjons- og ledelsesfagene om organisasjonsstrukturer, ledelsesprosesser og organisasjonskulturer (for eksempel Alvesson 1995, Ouchi 1977).

Malmi og Browns styringspakke vises i figur 1. Øverst i figuren ser vi kulturell styring, som er delt inn i underkategoriene klaner/grupperinger, verdisystem og symboler. I midten finner vi de generelle økonomiske styringsmekanismene, som handlingsplaner, strategisk planlegging, budsjetter, prestasjonsmåling og belønningssystemer. Nederst i figuren finner vi administrative styringsmekanismer, som er inndelt i styringsstruktur, organisasjonsstruktur samt regler, rutiner og prosedyrer. Plasseringen av de ulike styringsmekanismene i figuren er ikke tilfeldig. Kulturell styring er plassert øverst fordi Malmi og Brown ser

på organisasjonskultur som en overgripende mekanisme som legger føringer for de andre styringsmekanismene.

Det har som nevnt vært gjort lite teoretisk og empirisk forskning på styringssystemer som en styringspakke (Malmi og Brown 2008) selv om det innen økonomistyringsfaget har vært en tanke at man bør studere dette i en årrekke (Dent 1990, Otley 1980). Styringsmekanismene i en bedrifts styringssystem fungerer ikke isolert (Chenhall 2003: 131). Utgangspunktet er at spesifikke styringsverktøy som budsjett, balansert målstyring eller belønningssystemer ikke bør studeres i isolasjon, siden det foreligger komplekse interaksjoner mellom de ulike elementene i en bedrifts styringssystem. Det er en gjensidig påvirkning mellom de ulike mekanismene, og enkeltdele av systemet vil være påvirket av andre deler (Milgrom og Roberts 1995). Alvesson og Kärreman (2004) hevder også at det kan være lærerikt å se på styringssystemer som en pakke. For eksempel kan man da undersøke hvorfor bedrifters styringspakker skiller seg fra hverandre. En spesifikk styringspakke kan stilles i relasjon til ulike omgivelingsvariabler. Dette tas blant annet opp innenfor den moderne *contingency*-teorien (Chenhall 2003). Eksempler på omgivelingsvariabler er bedriftens størrelse, bransje, eierskap, strategi og teknologi.

3 METODE OG DATA

Et tilfeldig utvalg av bedrifter ble trukket fra Brønnøysundregistrene med en fordeling i prosent som tilsvarte kriteriene i det internasjonale prosjektet om en prosentvis fordeling mellom sektorene industri, service og handel (42–45–13). I utvalget vårt finner vi således respondenter fra tradisjonelle industribedrifter (for eksempel olje og energi, kjemikalier, tilvirkning), ser-

vicebedrifter (for eksempel media, reiseliv, transport og konsultentselskaper) og handelsbedrifter (detaljister og engros). Bedrifter med 100 eller færre ansatte ble ekskludert fra utvalget som følge av kriteriet om å fokusere på «større bedrifter». Bedrifter med 50 prosent utenlandsk eierskap eller mer ble også fjernet. Videre ville vi ha et tydelig fokus på privat næringsliv og fjernet derfor for eksempel helseforetak.

Faglig ansatte, doktorgradsstipendiater og masterstudenter arbeidet med å samle inn data.² Den norske delen av dette forskningsprosjektet har blitt gjennomført i perioden 2011–2012. Ut fra et tilfeldig utvalg har vi til dags dato samlet inn data fra 68 bedrifter. Svarprosenten er noe i underkant av 80 prosent. Av de 68 bedrifter som deltok i undersøkelsen, er 31 service-/tjenesteytende bedrifter (46 prosent), 28 produksjonsbedrifter (41 prosent) og ni handelsbedrifter (13 prosent). Dette ligger relativt nært kriteriene i den internasjonale undersøkelsen om en fordeling på 42–45–13 mellom de tre sektorene.

Vi vil betone at spørreskjemaet er svært omfattende, med rundt 250 spørsmål spredt over syv generelle tema. Formålet med et spørreskjema av denne størrelsen var å fange opp alle relevante deler i bedriftenes styringssystem. Hvert intervju tok mellom 60–90 minutter å gjennomføre. Av praktiske hensyn ble undersøkelsen i de fleste tilfeller delt i to deler. Vanligvis ble del 1 gjennomført av respondenten i forkant av intervjuet, og så ble del 2 gjennomført som et strukturert telefonintervju. Etter intervjuene ble svarene kodet i henhold til en mal gitt av den internasjonale forskningsgruppen. Dataene ble deretter ført inn i et Excel-ark.

Undersøkelsen rettet seg i utgangspunktet mot ledere på forretningsenhetsnivå (SBU-level). Det ble derfor brukt mye tid på å identifisere hva som er en SBU. Dette kan være komplisert, siden bedrifter er organisert på svært ulike måter (for eksempel i divisjoner, funksjoner eller matrise). Respondentene jobbet typisk i en lederstilling, for eksempel CEO, CFO, COO eller controller. Etersom bedriftene ofte bare hadde et par hundre ansatte, ble respondenten ofte daglig leder / CEO. En mer praktisk løsning ble også å inter-

vju økonomisjefer (CFO-er), da de ble oppfattet som mer tilgjengelige. Dette var ikke en ulempe, ettersom de kan tenkes å besitte mye kunnskap om bedriftens styringssystem. 65 prosent av respondentene tilhørte de to øverste ledelsesnivåene. I de større bedriftene i utvalget ble det naturlig å intervju sjefer på et noe lavere nivå (for eksempel kontrollere, engineering managers, kvalitetssjefer og konsernregnskapssjefer). 20 prosent av respondentene var kontrollere, og «øvrige» utgjorde 15 prosent.

Den foreliggende norske studien har en mer utforskende tilnærming enn det internasjonale forskningsprosjektet. Det er kun 68 observasjoner tilgjengelige for analyse. Vi mener imidlertid at fokuset på større kommersielle norske bedrifter sammen med det lave bortfallet medfører at vi kan gi et ganske representativt bilde av styringen i større norske bedrifter.

4 UTFORMING OG BRUK AV ULIKE STYRINGSMEKANISMER

4.1 VEKTLÉGGING AV ULIKE DELER AV STYRINGSPAKKEN

Spørreskjemaet var strukturert ut fra ulike tema relatert til styringspakken. Disse temaene kan også ses på som overgripende deler av styringspakken. I slutten av hver del i skjemaet stiltes spørsmålet om hvor viktig delen (for eksempel strategisk planlegging) er «for å lede og styre ansatte». En skala fra 1–7 var brukt til å operasjonalisere dette spørsmålet.

Figur 2 viser at bedriftene i studien legger stor vekt på samtlige åtte deler i styringspakken. En konklusjon som kan trekkes, er derfor at samtlige deler er relevante for norske bedrifters styringssystem. Figur 2 viser også at det viktigste elementet for å styre og lede ansatte er organisasjonskultur og verdier, mens det minst viktige er belønning og kompensasjon. Man kan reflektere både teoretisk og praktisk rundt dette funnet. Det er interessant at sjefer oppfatter kultur og verdier som viktigere enn belønning og kompensasjon for å lede og styre ansatte. Er dette et fenomen som er spesifikt for Norge? Den internasjonale studien kan sannsynligvis gi oss data for sammenligning.

Det relativt store gjennomsnittlige avviket i gruppen belønning og kompensasjon gir også grunn til refleksjon. Et annet spørsmål i spørreskjemaet er «hvor mange prosent av deres underordnedes totale årslønn kan være prestasjonsbasert bonus?». Her var spennet stort,

2. En stor takk til masterstudenter Jan Robert Heiberg og Nils Ingar Hovde Drøpping, som har gjort et svært omfattende arbeid i innsamlingen av 35 av 68 observasjoner. Vi vil også rette en takk til Jarle Bastesen og Mari Dorte Michaelsen, som spilte en viktig rolle i begynnelsen av prosjektet.

FIGUR 2 Vektlegging av ulike deler av styringspakken.



fra 400 prosent (en bedrift) til ikke noen prestasjonsbasert bonus i det hele tatt (15 bedrifter). En middelverdi på 20,39 prosent kan være representativ for større norske bedrifter. En median på 12,50 prosent forteller oss imidlertid at spredningen i populasjonen er veldig stor. Den større internasjonale studien som den norske studien er en del av, kan kanskje gi oss mulige forklaringer på hvorfor variasjonen mellom bedrifter er så stor.

4.2 OPPLEVD VIKTIGHET AV DE ULIKE LEDELSES- OG STYRINGSMEKANISJENENE

I undersøkelsen ble respondentene bedt om å fordele 100 poeng på hvor stor vekt de legger på ulike verktøy for å styre atferd. Dette kan sees på som en viktighetsfordeling på mekanismer for å styre ansattes handlinger. Her inkluderes både styrings- og ledelsesmekanismer i styringspakken til Malmi og Brown (2008). Resultatene i tabell 1 viser at de tre hovedmekanismerne i styringspakken (økonomisk, administrativ og kulturell styring) til sammen i snitt tildeles 68 av 100 poeng. Økonomiske styringsmekanismer som planlegging, måling, evaluering og belønning ble tildelt 29 poeng, og oppfattes som sentrale i styringssystemet. Administrativ styring og organisasjonskultur/verdier ble tildelt henholdsvis 19 og 20 poeng.

Ledelsesmekanismerne «overvåking og direkte kontroll», «ledelse ved å være et forbilde» og «deltakende coaching» tildeles til sammen 32 poeng. Disse kan sies å tilhøre det mer uformelle styringssystemet, mens de

tre styringsmekanismerne utgjør den formelle delen av Malmi og Browns (2008) styringspakke.

Det kan hevdes at kulturell styring i tillegg til å omfatte «organisasjonskultur og verdier» også omfatter «ledelse ved å være et godt forbilde» og «deltakende coaching» (Bedford og Malmi 2010). Hvis man slår sammen disse tre mekanismer, får kulturell styring en relativ viktighet på 43 (20+14+9). Med bakgrunn i den betydelige rollen som den økonomiske styringen ofte antas å spille i bedrifters styringssystemer, er disse resultatene interessante. Vi må imidlertid ta forbehold om at spørsmålet er rettet mot styring av ansattes atferd. Den økonomiske styringen har flere andre formål (for eksempel planlegging, koordinering og beslutningstøtte).

4.3 BUDSJETTERING

Budsjettering er blitt et hett tema i den norske praktiske og akademiske debatt (Østergren og Grønnevet 2008, Østergren og Stensaker 2011). Beyond Budgeting er nå etablert som en modell innenfor økonomisk styring (Bogsnes 2009, Hope og Fraser 2003). Våre data viser at de fleste bedrifter holder fast ved en form for budsjettering (94 prosent). Her må vi imidlertid ta forbehold om at det kan finnes forskjeller i hvordan bedrifter budsjetterer. Tabell 2 viser våre resultater ut fra tre kategorier: årlig budsjettering, fleksibel budsjettering, og ikke-budsjettering. I spørreskjemaet har vi operasjonalisert årlig budsjettering som årlige fastsatte

TABELL 1 Viktighet av ulike ledelses- og styringsmekanismer.

VERKTØY FOR Å STYRE ATFERD	RELATIV VIKTIGHET (GJENNOMSNIITT)
Økonomisk styring (planlegging, måling, evaluering, belønning)	29
Administrativ styring (rapporteringslinjer, regler, prosedyrer)	19
Organisasjonskultur og verdier	20
Overvåkning og direkte kontroll	9
Ledelse ved å være et godt forbilde	14
Deltakende coaching	9
<i>Totalt</i>	<i>100</i>

budsjetter, både med hensyn til driftsutgifter og investeringsutgifter. Ikke-budsjettering (Beyond Budgeting) omfatter de bedrifter som oppga at de ikke bruker budsjett i det hele tatt. Mellom disse ytterpunktene hadde respondentene også fire andre alternativer å velge mellom. Disse alternativer utgår fra at budsjetteringen er mer eller mindre fleksibel. For eksempel «reviderte budsjetter er uvanlig, men mulig» (alternativ 2), eller «reviderte budsjetter er vanlig» (alternativ 3).

Vi har definert disse mellomalternativene som fleksibel budsjettering. Vi mener at disse bedriftene bruker et økonomisk styringssystem der budsjettet er mer fleksibelt enn årlig budsjettering, men mindre radikalt enn ikke-budsjettering.

Den deskriptive statistikken i tabell 2 peker mot at større norske bedrifter i norsk næringsliv fremdeles bruker budsjetter. Et flertall av bedriftene (71 prosent) bruker imidlertid en budsjetteringsmodell som er mer fleksibel enn den årlige modellen. Representanter for Beyond Budgeting-modellen kan derfor hatt en større innflytelse på bedrifters budsjettering enn hva det kan se ut til ved første øyekast. Det er således mulig at en mer dynamisk tilnærming til budsjettering foreligger i et stort antall bedrifter.³

4.4 PRESTASJONSMÅLING OG EVALUERING

Prestasjonsmålingssystemer kan brukes til ulike formål. Simons' (Simons 1995, Simons 2005) teoretiske rammeverk skiller mellom *diagnostiske* og *interaktive* systemer. Diagnostisk styring handler om å identifisere

TABELL 2 Budsjetteringsmodeller i større norske bedrifter.

MODELL	FREKVENS	RELATIV FREKVENS
Årlig budsjettering	16	23 %
Fleksibel budsjettering	48	71 %
Ikke-budsjettering	4	6 %
<i>N</i>	<i>68</i>	<i>100 %</i>

og sette mål for kritiske prestasjonsvariabler. Denne formen for styring sikter mot å overvåke utviklingen mot prestasjonsmål og korrigerer eventuelle avvik fra oppsatte mål. Formålet med interaktiv styring er å gi feedback for å oppdatere bedriftens strategier. Den interaktive styringen er i mindre utstrekning *top-down* og i større grad inkluderende. Den oppfordrer til å legge til rette for dialog og informasjonsdeling med den underordnede. Dette skal muliggjøre stadige utfordringer av underliggende data, antakelser og handlingsplaner sammen med de underordnede.

Diagnostiske og interaktive styringssystemer eksisterer ofte side om side i bedrifter. De to systemene har imidlertid ofte ulike implikasjoner for prestasjonsevaluering. Det diagnostiske systemet er basert på evalueringer av finansielle resultater, mens det interaktive systemet i stor grad er basert på en mer subjektiv evaluering av effekten av underordnedes handlinger.

Diagnostisk og interaktiv styring er operasjonalisert i spørreskjemaet blant annet ut fra hvordan prestasjonsmålingssystemet benyttes. Vi har vektet, aggregert og beregnet snittverdi på et omfattende spørsmål om diagnostisk versus interaktiv bruk av systemer for prestasjonsmåling og evaluering. Resultatet vises i tabell 3.

3. For en utførlig diskusjon om ulike typer dynamikk og «dynamisk styring», se Bjørnenak og Kaarbøe (2011).

TABELL 3 Diagnostisk og interaktiv bruk av systemer for prestasjonsmåling.

	MIDDELVERDI	TEORETISK SKALA
Diagnostisk styring	5,43	1-7
Interaktiv styring	4,37	1-7

TABELL 4 Viktighet av teknikker for evaluering av ansattes prestasjoner.

TEKNIKK	MIDDELVERDI
Absolutte, satte mål (kr, tid, prosent)	5,32
Interne benchmarks (ranking-tabeller)	3,75
Eksterne benchmarks (ranking-tabeller)	2,59
Tidligere prestasjoner (trendbasert evaluering)	4,32

Tabell 3 indikerer at prestasjonsmålingssystemer brukes både til diagnostisk og interaktiv styring. Diagnostisk styring brukes imidlertid i noe større utstrekning. Det kan således tenkes at prestasjonsmålingssystemer fremdeles spiller en viktig rolle i evaluering av utviklingen mot finansielle måltall.

Et annet interessant spørsmål i skjemaet omhandler bruken av *benchmarking*-modeller i prestasjonsevaluering. Å gå vekk fra absolutte mål som basis for evaluering er noe som ligger nært tankegangen bak både dynamisk styring og Beyond Budgeting-modeller. Respondentene fikk på en skala fra 1 til 7 gradere betydningen av fire ulike teknikker for evaluering av underordnede prestasjoner. Resultatene presenteres i tabell 4.

Tabellen viser klart at absolutte satte mål er den dominerende teknikken for prestasjonsevaluering i større norske bedrifter. Litt uventet er det at interne benchmarks er viktigere enn eksterne benchmarks. Vi ville antatt at interne ligatabeller ville vært mer kontroversielle enn eksterne ligatabeller og møtt større motstand blant ansatte. Det er også interessant at trendbasert evaluering oppleves som viktig i mange bedrifter.

4.5 STYRINGSSYSTEMET I ULIKE SEKTORER AV NORSK NÆRINGSLIV

Noen få kommentarer bør tillegges her om forskjeller og likheter i styringssystemet mellom bedrifter innenfor sektorene *produksjon*, *service* og *handel*. Vi

braker her samme data som tabell 1 bygger på, men velger å utelukke ledelsessystemet og fokuserer dermed helt på styringssystemet (økonomisk, administrativ og kulturell styring). I det totale utvalget hadde den gjennomsnittlige viktigheten av styringsmekanismene fordelingen: 29 poeng (økonomisk styring), 19 poeng (administrativ styring) og 20 poeng (kulturell styring)⁴. I tabell 5 kan vi sammenligne disse tallene med tallene for de ulike sektorene.

Tabell 5 viser at det er lite forskjeller mellom bedrifter i de ulike sektorene. Økonomisk styring vektlegges noe mindre i produksjonsbedrifter, mens kulturell styring vektlegges noe mer i handelsbedrifter. Når vi undersøkte dataene litt nærmere, oppdaget vi riktignok store variasjoner blant produksjonsbedrifter i opplevd viktighet av økonomisk styring. Gjennomsnittlig avvik i opplevd viktighet for produksjonsbedrifter var 14, sammenlignet med 9,8 for tjenesteytende bedrifter og 5 for handelsbedrifter. Variasjoner med hensyn til de andre to styringsmekanismene var normale. Den store variasjonen i produksjonsbedrifters opplevelse av den økonomiske styringens viktighet for å styre ansatte er noe som bør undersøkes nærmere.

4.6 6 UTFORDRINGER VED UTFORMING OG BRUK AV STYRINGSSYSTEMENE

Til slutt i undersøkelsen var det et åpent spørsmål der respondentene ble bedt om å beskrive hva de anså som den største utfordringen ved styringssystemet. Det var stor variasjon i problemstillingene som ble nevnt av respondentene. I tabell 6 har vi forsøkt å systematisere de viktigste utfordringene.

Manglende dynamikk i styringssystemet var som oftest den største utfordringen. En leder oppsummerte det slik: «Evnen til å få folk til å reagere raskt. Evnen til proaktivt å sette i gang raske tiltak. Evnen til å ta de rette beslutningene tidlig nok. Det er en iboende treghet i styringssystemet. Speed er viktig.» En annen hevdet også at bedriftens budsjettstyring hindrer en mer dynamisk styring: «Styrer mye etter budsjett, det er en utfordring siden det fort er utdatert innen året er omme.»

Relatert til dette påpekte andre også at styringssystemet er «for rigid» og ikke fanger opp endringer som skjer i organisasjon og omgivelser. Videre ble det nevnt

4. Poeng adderer ikke opp til 100, ettersom vi valgt å utelukke ledelsessystemet.

TABELL 5 Opplevd viktighet for å styre ansattes atferd i ulike deler av næringslivet.

SEKTOR	STYRINGSMEKANISME (TILDELT POENG)		
	ØKONOMISK STYRING	ADM. STYRING	KULTURELL STYRING
Produksjon	27	19	20
Service	31	19	19
Handel	30	21	24

TABELL 6 Utfordringer ved utforming og bruk av styringssystemene.

UTFORDRING	FREKVENNS*
Manglende dynamikk	16
Forankring av styringssystemet i organisasjonen	14
Kompleksitet	11
Måling og belønninger	10
Målkongruens og kobling til strategi	9
Organisasjonskultur og styringssystem	7
Tid og ressurser	5

* Flere bedrifter pekte på flere utfordringer, og dette gjør at summen er større enn antall respondenter. Det ble også nevnt andre typer utfordringer enn de som er nevnt i tabellen (for eksempel knyttet til datasystemer), men frekvensen er så lav at dette er utelatt fra denne artikkelen.

at styringssystemet kunne være et hinder for innovasjon og nyskaping. Enkelte påpekte også at informasjonsflyten i styringssystemet ikke er god nok, og at det er viktig å få tilgang til informasjon raskt nok til å kunne handle, altså rett informasjon til rett person til rett tid. At så mange respondenter pekte på manglende dynamikk i styringssystemet, er interessant og kan ses i sammenhengen med debatten om en mer dynamisk styring (Bjørnenak og Kaarbøe 2011).

Forankring av styringssystemet i organisasjonen var et annet tema som mange respondenter var opptatt av. Det ble nevnt at styringssystemer ikke ble fulgt opp i særlig stor grad, og et manglende lederfokus. En respondent påpekte at en suksessfaktor er å få «spredning av styringssystemet ut til minste kapillær i organisasjonen». En annen leder hevdet at «det kritiske er at styringssystemet faktisk følges opp, at det er kontinuitet. At en har tro på det, og følger det. Alt er lett teoretisk, men ikke praktisk.»

En annen utfordring er at styringssystemet kan bli for *komplekst*. Som en respondent påpekte, blir man lett «styrt av styringssystemet». Andre påpekte at styrings-

systemet er svært omfattende og kan virke forvirrende i starten. En leder uttalte: «Kompleksiteten påvirker bruk. Kan ikke gjøre det enkelt nok.»

Flere respondenter pekte også på utfordringer knyttet til *måling og belønninger*. Mange bedrifter sliter med å få belønningssystemer til å virke og motivere samt å få til en klar sammenheng mellom prestasjonsmålingsystemet og belønninger. Enkelte påpekte at de ikke har et system knyttet til belønninger. I tillegg kan det være en utfordring å få til et belønningssystem som oppfattes som rettferdig i organisasjonen. Dette funnet er i tråd med annen forskning som viser at mange norske bedrifter sliter med å bruke belønninger og bonuser som en styringsmekanisme (Bragelien 2003, 2005).

Manglende målkongruens og kobling til bedriftens strategiske mål ble også nevnt som sentrale utfordringer. I noen bedrifter er det målkonflikter internt i organisasjonen, og det er ikke samsvar mellom bedriftens overordnede mål og lokale mål. En leder uttalte: «få definert lokale mål som understøtter de overordnede målene for bedriften, og få team til å se sammenheng mellom lokale mål og overordnede strategiske mål.»

Et annet tema var knyttet til *organisasjonskultur*. En respondent pekte på at det kan være vanskelig med et helhetlig styringssystem, siden organisasjonen består av to subkulturer som blir motivert av ulike ting. I en annen organisasjon var det en rekke lokale kulturer som hadde problemer med å forenes i én kultur. Ellers ble det påpekt at det kan være utfordrende å få nyansatte ledere til å bli sosialisert inn i organisasjonskulturen.

Flere bedrifter pekte også på at styringssystemet kan være svært kostbart i form av *tid og ressurser* og slik sett kan koste mer enn det smaker. En leder påpekte at beslutningsprosessene er svært tidkrevende: «Byråkrati, alle saker må gjennom mange ledd, hente inn meninger overalt. Tar lang tid.» Andre påpekte at det er tidkrevende å følge opp alle mellomledere. En annen

leder hevdet at man «styrer seg i hjel, vil ha et effektivt, tilstrekkelig system som er kostnadseffektivt.»

5 STYRINGSKONFIGURASJONER I STØRRE NORSKE BEDRIFTER

I denne delen presenterer vi en utforskende klyngeanalyse som identifiserer tre typer styringskonfigurasjoner i norske bedrifter: enkel styring, omfattende styring og resultatstyring.⁵

For å identifisere de ulike klyngene ble det brukt en liknende fremgangsmåte som Bedford og Malmi (2013), det vil si en multivariat klynge-teknikk. Formålet med denne teknikken er å lage homogene grupper i utvalget. Forenklet uttrykt fordeles observasjoner trinnvis til de klyngene med minst forskjell. Grafisk kan klyngene deretter illustreres som et tre (dendogram). Videre finjustering kreves imidlertid gjennom bruk av en ikke-hierarkisk metode. Vi går ikke mer i detalj om metoden her, men henviser den interesserte lesere til utredningen til Heiberg og Drøpping (2012).

5.1 KLYNGE 1: ENKEL STYRING

Rundt 25 prosent av bedriftene tilhører denne klyngen. Den første klyngen kjennetegnes ved at bedriftene bruker en enkel form for styring. Generelt bruker de få og enkle metoder og verktøy, og styringen kan karakteriseres som uformell. Denne enkle formen for styring ligner på Mintzbergs (1979) beskrivelse av den enkle styringsformen som man ofte finner i mindre bedrifter. Datamaterialet støtter til en viss grad dette, siden bedriftene som driver med enkel styring, i snitt har litt færre ansatte enn bedriftene i de andre klyngene.

I bedriftene med en enkel styring skjer *planlegging* mest blant toppledelsen, og tilnærmingen er *top-down*. De strategiske målene blir i liten grad kommunisert ut i organisasjonen. Derfor har de underordnede nok et mer distansert forhold til de strategiske planene siden de i liten grad deltar i utformingen. Bedriftene med enkel styring benytter også primært kvalitative mål, og man vektlegger ikke detaljerte, nøyaktige eller kvantitative mål i særlig grad. Det er også mindre dokumentering

av målene, som nok kan skape mer usikkerhet lenger ned i organisasjonen.

Når det gjelder *måling og evaluering*, scorer bedriftene med enkel styring lavest på både diagnostisk og interaktiv styring. Av de to typene for styring brukes diagnostisk styring mest. Man fokuserer altså på avvik og bruker mindre ressurser på styring når alt går som normalt. Alle bedriftene i klyngen bruker budsjetter og ofte også et prestasjonsmålingssystem. Ingen av bedriftene i denne gruppen benytter Beyond Budgeting.

Generelt legger bedriftene med enkel styring mindre vekt på *måling* enn bedriftene i de to andre klyngene. Medarbeiderne blir primært evaluert basert på ikke-finansielle mål. Disse målene er hovedsakelig kvalitative. Målingen er lite stram, og det er lite bruk av forhåndsbestemte og objektive kriterier for evaluering og belønning. Bedriftene med enkel styring tar kun i liten grad i bruk *prestasjonsbasert belønning* som er knyttet til finansielle mål.

Den *administrative styringen* karakteriseres ved en høy grad av sentralisering. Medarbeiderne har lite autonomi, og det er tett kommunikasjon og oppfølging mellom leder og underordnet. Bedriftene med enkel styring har også relativt mindre vektlegging av *kulturell styring*. Disse bedriftene scorer lavest på dokumentasjon og bruk av formelle verdidokumenter. Kulturell styring skjer uformelt, og man bruker enkle midler for å skape samhold, og ikke bestemte ordninger fra ledelsen (for eksempel trainee-programmer).

5.2 KLYNGE 2: OMFATTENDE STYRING

Rundt 30 prosent av bedriftene i utvalget tilhører denne klyngen. I disse bedriftene benytter toppledelsen ledelse og styring i svært sterk grad for å styre sine underordnede. Styringen er mer formalisert, og man bruker et bredt spekter av styringsmekanismer. Den omfattende styringen kan karakteriseres som *ex ante*-styring, siden man benytter seg av ulike styringsmekanismer for å forsikre seg om at de underordnede handler i tråd med bedriftens mål og ikke opptrer opportunistisk.

Bedriftene legger detaljerte *planer* med nøyaktige og dokumenterte strategiske mål og virkemidler. Målene er i hovedsak kvantitative, men også kvalitative mål brukes. Planleggingsprosessen setter klare standarder for hva slags innsats som forventes fra de ansatte. Likevel er de underordnede involvert i utformingen av de

5. Denne del av artikkelen bygger i stor utstrekning på den omfattende statistiske analysen som masterstudentene Jan Robert Heiberg og Nils Ingar Hovde Drøpping gjennomførte under veiledning av Daniel Johanson. Utredningen finnes trykket som SNF-rapport.

strategiske planene, og toppledelsen er også involvert i kortsiktig planlegging.

Det er sterk vektlegging av *måling og evaluering*. Prestasjonsmåling brukes i mye sterkere grad enn i de to andre klyngene. Formålet er å kontrollere om de underordnede tar beslutninger som støtter opp de strategiske målene. Bedriftene med omfattende styring bruker også både diagnostisk og interaktiv styring mye, og i relativt lik grad. Interaktiv styring skjer gjennom overvåking og involvering i beslutninger som tas av underordnede. Diagnostisk styring gjennom både finansiell og ikke-finansiell måling. Tre av bedriftene i denne klyngen har valgt å adoptere Beyond Budgeting-filosofien. Videre er det et sterkt fokus på *belønning og kompensasjon*, og man benytter prestasjonsbasert belønning knyttet til finansielle mål. Målingen er stram og baserer seg på finansielle mål siden det er behov for å være objektiv i evaluering av underordnedes prestasjoner.

Når det gjelder *administrativ styring*, er organisasjonene desentraliserte. Dokumentasjonen av de strategiske målene og virkemidlene kan støtte opp desentralisering siden de underordnede stadig påminnes om mål og virkemidler. Det benyttes også grensesetting og større ansvarliggjøring av de underordnede. Man vektlegger etiske retningslinjer og kommunikasjon til de underordnede. Kommunikasjonen kan karakteriseres som formell og mekanisk, og skjer primært via informasjonssystemer, men også gjennom uformelle diskusjoner og informasjonsspredning.

Når det gjelder *kulturell styring*, prøver bedriftene i sterk grad å styre bedriftskulturen ved hjelp av verdier og symboler. Organisasjonskultur anses som svært viktig blant disse bedriftene. Man ansetter i mye større grad individer med personlige verdier som samsvarer med bedriftens. Bedriftene bruker en rekke ulike programmer for å sosialisere nyansatte ledere og underordnede inn i organisasjonskulturen, for eksempel opplærings- og utviklingsprosesser, sosiale events, mentor- og introduksjonsprogrammer samt formell kommunikasjon av verdier.

5.3 KLYNGE 3: RESULTATSTYRING

Rundt 45 prosent av bedriftene tilhører klyngen med resultatstyring. Denne gruppen driver en *ex post*-styring hvor ansatte måles, evalueres og belønnes ut fra resultatoppnåelse. I bedriftene med resultatstyring

skjer *planlegging* primært i toppledelsen, og underordnede er relativt lite involvert i utforming av strategiske mål. Underordnede er noe mer involvert i utforming av strategiske virkemidler. Dette kan skyldes at bedriften ønsker å forsikre seg om at bedriften har de ressursene og den kompetansen som er nødvendig for å nå de strategiske målene.

Måling og evaluering skjer gjennom både diagnostisk og interaktiv styring. Fokuset er størst på diagnostisk styring, og man er opptatt av avvik. Det er også sterk vektlegging av finansiell måling, og det legges mer vekt på budsjettstyring enn prestasjonsmålingssystemer. Måling skjer primært ved hjelp av kvantitative og nøyaktige mål. De underordnede evalueres ut fra stramme finansielle mål. Det er med andre ord klart og tydelig for de underordnede hvor de skal prestere. Disse bedriftene fokuserer sterkt på *belønning og kompensasjon*. De vektlegger prestasjonsbasert belønning og objektive vurderinger. Et resultat av dette kan være at det blir et prestasjonspress for å få belønning. Bedriftene utformer også ofte prestasjonsbaserte lønnskontrakter basert på individuelle prestasjoner.

Bedriftene med resultatstyring har et sekundært fokus på *administrativ og kulturell styring*. Beslutningstakingen er sentralisert, og de underordnede har en lav grad av autonomi. Det er stor avstand mellom toppledelsen og underordnede, men underordnede får likevel utvikle spesifikke handlingsplaner. Bedriftene med resultatstyring benytter *kulturell styring* i mindre grad enn måling, evaluering og belønning, men det er fortsatt relativt viktig. Disse bedriftene legger størst vekt på formell kommunikasjon av verdiene, deretter rekruttering av de rette menneskene, og minst vekt på sosialisering av underordnede mot bedriftens verdier. Bedriftene med resultatstyring skiller seg dermed fra blant annet Wideners (2004: 395) studie, som viser at organisasjoner ofte bruker kulturell styring *ex ante* istedenfor måling, evaluering og belønning *ex post*.

Tabell 7 oppsummerer de fremste forskjellene mellom de tre konfigurasjonene.⁶

Et interessant spørsmål er hvilke bedrifter som inngår i de ulike konfigurasjonsmodellene. Grunnet konfidensialitet kan vi ikke gå i detalj om dette. På et mer

6. Tabellen bygger på Heiberg & Drøpping (2012). Den har imidlertid blitt revidert en del siden vi nå har analysert data fra et større antall bedrifter.

TABELL 7 Sammenligning av de tre styringskonfigurasjonene.

	ENKEL STYRING	OMFATTENDE STYRING	RESULTATSTYRING
ØKONOMISK STYRING	<ul style="list-style-type: none"> • Toppledelsen inkluderer i liten grad underordnede i utforming av strategiske planer • Primært kvalitative mål • Mindre vektlegging av måling • Lite bruk av både diagnostisk og interaktiv styring • Lite stramhet i måling • Mye bruk av ikke-finansielle mål sammenlignet med finansielle mål • Mer subjektive evalueringer • Relativt sett svakere fokus på belønning og kompensasjon • Lite bruk av prestasjonsbasert belønning 	<ul style="list-style-type: none"> • Toppledelsen inkluderer underordnede i utforming av strategiske planer • Primært kvantitative og nøyaktige mål • Sterk vektlegging av måling • Både diagnostisk og interaktiv styring brukes i stor utstrekning • Stramhet i måling • Både finansielle og ikke-finansielle mål • Objektive evalueringer • Relativt skarpt fokus på belønning og kompensasjon • Vektlegger prestasjonsbasert belønning 	<ul style="list-style-type: none"> • Toppledelsen inkluderer i liten grad underordnede i utforming av strategiske planer • Primært kvantitative og nøyaktige mål • Vektlegging av måling • Bruker mest diagnostisk styring • Stramhet i måling • Hovedsakelig finansielle mål • Objektive evalueringer • Skarpt fokus på belønning og kompensasjon • Vektlegger prestasjonsbasert belønning
ADMINISTRATIV STYRING	<ul style="list-style-type: none"> • Sentralisering • Uformell og organisk kommunikasjon 	<ul style="list-style-type: none"> • Desentralisering • Formell og mekanisk kommunikasjon 	<ul style="list-style-type: none"> • Sentralisering • Stor avstand mellom toppledelsen og underordnede
KULTURELL STYRING	<ul style="list-style-type: none"> • Relativt lite vektlegging av kulturell styring 	<ul style="list-style-type: none"> • Vektlegger kulturell styring sterkt 	<ul style="list-style-type: none"> • Benytter kulturell styring i mindre grad enn måling, evaluering og belønning

aggregert nivå vil vi imidlertid trekke frem to konklusjoner. På bakgrunn av en eksplorativ korrelasjonsanalyse later det ikke til å være noen sammenheng mellom styringskonfigurasjon og bedrifters bransjetilhørighet (produksjon, tjenester, handel). Det virker ikke heller som det finnes noen sammenheng mellom styringskonfigurasjon og bedrifters størrelse.

6 RESULTAT OG VIDERE FORSKNING

6.1 RESULTAT

Denne forskningsartikkelen startet med å presentere Malmi og Browns (2008) styringspakke som en teoretisk ramme for å strukturere en beskrivelse og analyse over styringssystemer i større norske bedrifter. Vi vil dokumentere følgende fra vår deskriptive analyse:

- Det formelle styringssystemet er viktigere enn det ikke-formelle (68 mot 32).
- Organisasjonskultur og verdier er viktigere enn belønning og kompensasjon for å lede og styre ansatte.
- Budsjettingen i 71 prosent av bedriftene er mer fleksibel enn det klassiske budsjettet på årlig basis. Få bedrifter har imidlertid valgt å gå over til budsjettløs styring (seks prosent).
- Systemer for prestasjonsmåling brukes både diagnostisk og interaktivt, men brukes noe mer for diagnostiske formål.
- I prestasjonsevalueringen av ansatte foretrekkes absolutte satte mål og trendbasert evaluering fremfor benchmarking-modeller.
- Intern benchmarking foretrekkes fremfor ekstern.
- Det er stor variasjon mellom bedriftene når det gjelder betydningen av prestasjonsbaserte lønnskontrakter
- Den opplevde viktigheten av de ulike delene i styringssystemet er lik mellom sektorene produksjon, service (tjenesteytende bedrifter) og handel.
- Det er stor variasjon i den opplevde viktigheten av det økonomiske styringssystemet blant produksjonsbedrifter.
- Opplevde utfordringer med utforming og bruk av styringssystemer kan klassifiseres i syv temaer.

Opplevde utfordringer er å (1) skape mer dynamikk i styringssystemet, (2) forankre styringssystemet i organisasjonen, (3) redusere kompleksiteten i systemet, (4) få belønningssystemet til å motivere, (5) skape kongruens mellom overordnede og lokale mål, (6) skape en enhetlig organisasjonskultur, (7) redusere bruk av tid og ressurser.

Artikkelen introduserte også en mer avansert statistisk metode (klyngeanalyse) for å utvikle en tentativ taksonomi av ulike styringskonfigurasjoner. Tre styringskonfigurasjoner som ofte er brukt i norsk næringsliv, ble identifisert: enkel styring, omfattende styring og resultatstyring. Rundt 25 prosent av bedriftene tilhører gruppen med *enkel styring*. Disse bedriftene bruker i mindre grad styringsverktøy, og styringen kan karakteriseres som uformell. Klyngen med *omfattende styring* består av rundt 30 prosent av bedriftene. Disse bruker et bredt spekter av styringsmekanismer og har formalisert styringen i langt sterkere grad. Rundt 45 prosent av bedriftene tilhører klyngen med *resultatstyring*, og disse har et skarpt finansielt fokus på måling og belønning.

6.2 VIDERE FORSKNING

I denne artikkelen startet vi med å posisjonere den norske studien innenfor et internasjonalt forskningsprosjekt. Innenfor prosjektet har nå spørreundersøkelsen blitt gjennomført med 811 bedrifter fra elleve ulike land. Dataene har blitt ført inn i en database som er tilgjengelig for de 22 aktive forskerne i prosjektet. Dette gir en unik mulighet til å forske videre på flere av funnene fra

de norske dataene. Den store datamengden gir mulighet til å trekke mer generelle konklusjoner.

Det kanskje mest interessante er imidlertid at datasettet gir mulighet til å studere interaksjonen mellom ulike deler av styringspakken. Det svært omfattende spørreskjemaet gjør det mulig å bedre forstå hvordan delene i bedrifters styringssystem henger sammen, og hvordan dette resulterer i ulike styringskonfigurasjoner. Et interessant spørsmål er om den tentative norske taksonomien av styringskonfigurasjoner er relevant også i andre land. Kan andre klynger identifiseres med hjelp av det internasjonale datasettet? Hvilke omgivelingsvariabler kan forklare forekomsten av spesifikke styringskonfigurasjoner?

Man kan også tenke seg flere kvalitative undersøkelser av styringskonfigurasjoner for å forstå sammenhengen mellom ulike styringsmekanismer. For eksempel kunne man studert en gruppe bedrifter innen en bestemt bransje, eller man kunne studert styringspakker som brukes blant bedrifter som fokuserer på innovasjon og entreprenørskap (jf. Davila, Foster og Oyon 2009).

Denne artikkelen har redegjort for flere opplevde utfordringer knyttet til utforming og bruk av styringssystemer. Fra et mer praktisk utgangspunkt er disse utfordringene viktige å studere nærmere. Man kan tenke seg ulike oppfølgingsstudier som ser nærmere på opplevde utfordringer i forbindelse med bruk av ulike styringsmekanismer. Innsikten fra slike studier kan hjelpe til med å forbedre verktøyene til dem som arbeider med styringssystemer i praksis. **M**

REFERANSER

- Alvesson, M. 1995. *Cultural perspectives on organizations*: Cambridge: Cambridge University Press.
- Alvesson, M. og D. Kärreman. 2004. Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3): 423–444.
- Bedford, D.S. og T. Malmi. 2013. Configurations of control: An exploratory analysis. *Social Science Research Network (SSRN)*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2200197.
- Bjørnenak, T. og K. Kaarbøe. 2011. Dynamiske styringssystemer – Hva er det? *Magma – Tidsskrift for økonomi og ledelse* (5): 22–30.
- Bogsnes, B. 2009. *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the performance potential*. New Jersey: Wiley & Sons.
- Bragelien, I. 2003. Bruk av lønn som styringsinstrument: Hvorfor så mange mislykkes. *Magma* (2): 47–57.
- Bragelien, I. 2005. 10 bonustabber – Hvordan lære av teori og praksis? *Praktisk økonomi og finans* (2): 25–35.
- Chenhall, R. H. 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3): 127–168.
- Davila, A., G. Foster og D. Oyon. 2009. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: Venturing into new research opportunities. *European Accounting Review*, 18(2): 281–311.
- Dent, J.F. 1990. Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2): 3–25.

- Gerdin, J. og J. Greve. 2004. Forms of contingency fit in management accounting research – A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3): 303–326.
- Heiberg, J.R. og N.I.H. Drøpping. 2012. En taksonomi av styringssystem i større norske bedrifter – Et eksplorativt og kvantitativt studie av konfigurasjoner *SNF-rapport nr. 04/12*: 99: Samfunns- og Næringslivsforskning AS.
- Hope, J. og R. Fraser. 2003. *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Malmi, T. og D.A. Brown. 2008. Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4): 287–300.
- Merchant, K.A. og W.A. Van der Stede. 2007. *Management Control Systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Financial Times: Prentice Hall.
- Milgrom, P. og J. Roberts. 1995. Complementarities and fit strategy, structure, and organizational change in manufacturing. *Journal of Accounting and Economics*, 19(2): 179–208.
- Mintzberg, H. 1979. *The Structuring of Organizations: A synthesis of the research*. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.
- Otley, D.T. 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4): 413–428.
- Ouchi, W.G. 1977. The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative science quarterly*: 95–113.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Harvard Business Press.
- Simons, R., A. Dávila og R.S. Kaplan. 2000. *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy: Text & cases*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Widener, S.K. 2004. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3): 377–399.
- Østergren, K. og G. Grønnevet. 2008. Er budsjetstyring god økonomistyring? *Praktisk økonomi og finans* (4): 57–63.
- Østergren, K. og I. Stensaker. 2011. Management control without budgets: a field study of «beyond budgeting» in practice. *European Accounting Review*, 20(1): 149–181.

Eirill Bø, Geir Gripsrud og Arne Nygaard

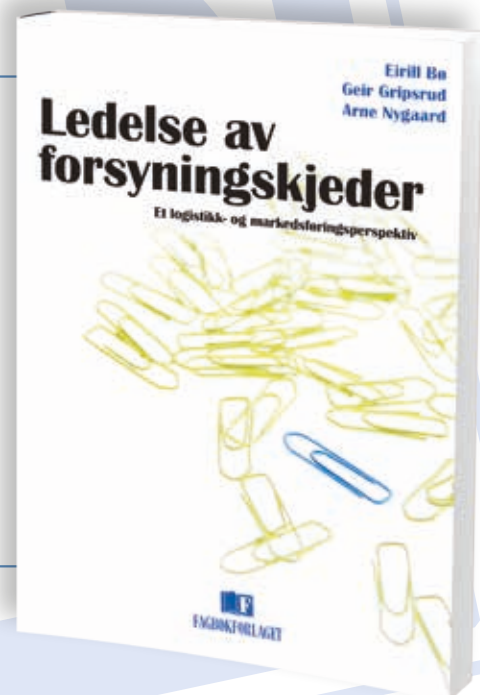
LEDELSE AV FORSYNINGSKJEDER

ET LOGISTIKK- OG MARKEDSFØRINGSPERSPEKTIV

Boken gir en bred innføring i modeller og prosedyrer for hvordan produkter flyttes, lagres og distribueres, samt i prinsippene for hvordan kjedene bør bygges opp. Begrepet forsyningskjede har sin rot i logistikkfaget. I markedsføring har en i lang tid analysert distribusjonskanaler – som etter hvert i økende grad er blitt kalt markedsføringskanaler. Større dynamikk i markedene kombinert med kortere livssyklus for produkter gjør at forsyningskjedene raskt må tilpasse seg endringer. Økt globalisering og internasjonal konkurranse øker kjedenes kompleksitet. Denne boken betrakter fenomenet forsyningskjeder fra forskjellige faglige innfallsvinkler. Det kan både gi større innsikt og bedre forståelse.

Førstelektor **Eirill Bø**, professor **Geir Gripsrud** og professor **Arne Nygaard** er alle tilknyttet Handelshøyskolen BI.

ISBN 978-82-450-1302-3 | Pris kr 549,-



FAGBOKFORLAGET
www.fagbokforlaget.no