

UiT

NORGES  
ARKTISKE  
UNIVERSITET

Handelshøgskolen

## Flaskehalsar og tidstyveri

*Drift av regnskapsavdeling sett i leanperspektiv*

—  
**Thomas Linaker Svendsen**

*Masteroppgave i økonomi og administrasjon - Mai 2014*



**mesta**  
FÅR FOLK FRAM



  
FORRETNINGSOMRÅDER



## ***Forord***

Denne masteroppgaven er avslutningen på to innholdsrike og spennende år. Jeg har tilegnet meg mye kunnskap, samt vokst sterkere både faglig og personlig de to siste årene. Mye tid har gått til studiet, og det har blitt mye pendling mellom Oslo og Harstad. Ved siden av studiene har jeg i halvannet år jobbet på regnskapsavdelingen til Mesta AS i Bærum, gjennom et rekrutteringsbyrå spesialisert mot studenter. Jeg fant tidlig ut at det kunne være spennende å skrive en oppgave som omhandlet regnskapsavdelingen på Mesta, noe jeg var heldig å få muligheten til. Tusen takk til alle på Mesta som har hatt tilknytning til oppgaven og takk for at jeg fikk klarsignal til samarbeid av ledelsen i Mesta. Takk for all tid dere satte av til meg, det har vært en lærerik prosess.

Under oppgaveskrivingen fikk jeg testet teori mot praksis, noe som var utrolig spennende etter fem år på skolebenken. Jeg fant tidlig ut at ingenting har en ferdig oppskrift, det må tilpasses bedrift og kontekst.

Videre ønsker jeg å takke Elsa Solstad, min positive, krevende og humørfylte veileder ved Høgskolen i Harstad. Du har gitt meg gode tilbakemeldinger og konstruktiv kritikk hele veien, det setter jeg pris på. Ryktene sa at du var «pirkete» og nøye, noe som faller i min favør. Takk Elsa.

Avslutningsvis vil jeg takke min tålmodige samboer Kristina for god støtte. Min mor Hilde, min far Stig og søster Trine, fortjener alle en takk for mental støtte gjennom hele studiens forløp. Jeg vil også takke begge mine bestemødre, Laila og avdøde Grete som alltid har sagt at jeg kunne bli hva jeg ville, og nå så langt jeg ville – det blir aldri glemt.

Thomas Linaker Svendsen

Oslo, 28. mai 2014

## *Sammendrag*

De siste årene har lean fått større oppmerksomhet blant norske bedrifter, både i privat- og offentlig sektor, med hovedvekt på sistnevnte. Studieobjektet i denne studien er Mesta, som tidligere aktivt praktiserte lean, og var med på den såkalte «lean-bølgen» i Norge. Denne oppgaven forsøker finne svar på:

*«Hvordan driftes regnskapsavdelingen i et entreprenørkonsern for å oppnå operasjonell effektivitet?».*

Drift av en regnskapsavdeling medfører kostnader for en bedrift, hvilket krever operasjonell styring. Den teoretiske forankringen til denne studien knytter seg til å se på lean i lys av operasjonell styring for å maksimere organisasjonens mål i en økonomistyringssammenheng. Operasjonell styring avhenger av å identifisere kostnadsdrivere, og hvor potensialet er for eliminering av tids- og ressursforbruk som i brukernes øyne ikke tilfører verdi for sluttbruker. Denne studien vil se på begrepet «driftes» gjennom prinsipper for effektivitet i leansammenheng. Leanfilosofien vil foreligge som teoretisk utgangspunkt, både fordi Mesta tidligere fullt ut praktiserte lean, fordi lean i økende grad har blitt tatt i bruk av norske bedrifter de senere år, og fordi lean kan brukes som målestokk på god operasjonell effektivitet. Med andre ord er lean egnet for å analysere drift av en regnskapsavdeling. Studiet har en kvalitativ metodetilnærming, og er gjennomført med flere intervjuer som har vært analysert og tolket, i tillegg til supplement i form av dokumentstudier og observasjoner.

De empiriske funnene viser at ledelsen i regnskapsavdelingen er opptatt av å drifte avdelingen slik at de økonomiske målene nås. Videre viser funn at driften av regnskapsavdelingen kan betraktes som stabil, men viser også at det er en rekke forbedringspotensialer for å oppnå bedre operasjonell effektivitet. Både ledere og ansatte i avdelingen er bevisst på de negative momentene som trekker den operasjonelle effektiviteten ned, og søker forbedring. Det jobbes med å få på plass kompetanse og rutiner mot styringssystemet Agresso, som i dag er to manglende brikker. Ansatte på avdelingen ønsker ta del i- og har tidligere bidratt til forbedringer. Funnene viser tidvis vertikal svikt i kommunikasjonen top-down, noe lederne i avdelingen er klar over. Knapp tid viser seg å være en avgjørende faktor, som tidvis hindrer kontinuerlig forbedring.

## *Nøkkelord*

- Lean
- Operasjonell effektivitet
- Regnskapsavdeling
- Kontinuerlig forbedring
- Flaskehals

# Innholdsfortegnelse

Forord .....	i
Sammendrag .....	ii
Nøkkelord .....	iii
1.0 Innledning .....	1
1.1 Aktualisering .....	1
1.2 Problemstilling .....	3
1.3 Oppgavens struktur .....	4
2.0 Teoretisk forankring .....	5
2.1 Økonomistyring .....	5
2.1.1 Hva er økonomistyring .....	5
2.1.2 «Relevance Lost» .....	8
2.1.3 Økonomiske styringsverktøy .....	9
2.1.4 Kostnadsdrivere .....	10
2.1.5 Effektivisering i et verdikjedeperspektiv .....	11
2.2 Lean .....	13
2.2.1 Hva er Lean? .....	13
2.2.2 Lean-filosofiens 5 prinsipper .....	14
2.2.3 Sløsing – Muda .....	15
2.2.4 Lean som strategisk verktøy .....	16
2.2.5 Skepsis og ros av lean .....	17
2.3 Teori i lys av problemstilling .....	19
3.0 Metodisk tilnærming .....	20
3.1 Vitenskapsteoretiske ståsted .....	20
3.2 Forskningsdesign .....	20
3.3 Forskningsstrategi .....	22
3.4 Metodevalg .....	23
3.5 Datainnsamling .....	24
3.5.1 Valg av respondenter, informanter og case .....	25
3.5.2 Intervjuene .....	26
3.5.3 Dokumentanalyse .....	28
3.5.4 Observasjon .....	28

3.6 Kvalitet i studien .....	28
3.6.1 Pålitelighet (reliabilitet).....	28
3.6.2 Troverdighet (begrepsvaliditet).....	30
3.6.3 Overførbarhet (ekstern validitet).....	30
3.6.4 Bekreftbarhet (objektivitet).....	30
3.7 Utfordringer i dataanalysen .....	31
3.8 Forskning i egen kontekst .....	31
3.9 Forskningsetiske aspekter .....	32
4.0 Case-beskrivelse.....	33
4.1.1 Historie .....	33
4.1.2 Konsern-modellen .....	33
4.1.3 Økonomisk utvikling.....	34
4.1.4 Visjon og verdier .....	34
4.1.5 Organisasjonskart .....	35
4.1.6 Regnskapsavdelingen .....	35
5.0 Presentasjon av empiriske funn.....	37
5.1 Introduksjon .....	37
5.2 Økonomistyring i Mesta.....	37
5.2.1 Oppsummering .....	39
5.3 Lean.....	39
5.3.1 Oppsummering .....	41
5.4 Lean's 5 prinsipper .....	41
5.4.1 Prinsipp 1: Hva er produktverdi i kundens øyne?.....	41
5.4.2 Prinsipp 2: Forstå og optimaliser verdistrømmen .....	42
5.4.3 Prinsipp 3: Skape jevn flyt .....	44
5.4.4 Prinsipp 4: Er flyten synkronisert med etterspørselen?.....	46
5.4.5 Prinsipp 5: Streb etter perfektjon .....	46
5.4.6 Oppsummering .....	48
5.5 Involvering av ansatte og samarbeid.....	48
5.5.1 Oppsummering .....	51
5.6 Dagens drift av regnskapsavdelingen.....	52
5.6.1 Oppsummering .....	53
5.7 Oppsummering av hovedfunn .....	53

6.0 Analyse.....	55
6.1 Økonomistyring på regnskapsavdelingen .....	55
6.2 Regnskapsavdelingen i Leanperspektiv - 5S.....	57
6.2.1 Prinsipp 1: Hva er produktverdi i kundens øyne? .....	57
6.2.2 Prinsipp 2: Forstå og optimaliser verdistrømmen .....	58
6.2.3 Prinsipp 3: Skape jevn flyt .....	59
6.2.4 Prinsipp 4: Er flyten synkronisert med etterspørselen?.....	60
6.2.5 Prinsipp 5: Streb etter perfektjon .....	60
6.3 Involvering av ansatte og samarbeid .....	61
7.0 Konklusjon .....	62
7.1 Konklusjon .....	62
7.2 Videre forskning.....	63
Litteraturliste .....	64
Vedlegg 1 .....	69
Vedlegg 2 .....	72

# ***1.0 Innledning***

## **1.1 Aktualisering**

Denne oppgaven gjennomføres med bakgrunn i konseptet lean. Oversatt til norsk betyr lean «slank produksjon» (Gjønnnes og Tangenes, 2014). Oppgavens overordnede tema er økonomistyring, og hvordan lean kan benyttes som et verktøy for operasjonell styring av regnskapsavdelingen til Mesta.

Lean er et populært, aktuelt og mye diskutert begrep i Norge for tiden (Grinde, 2012). Ifølge Steinlicht (2010) viser nylig forskning at alle typer organisasjoner kan oppnå fordeler fra leanfilosofien. Agdesteen (2014) hevder at regnskapsavslutningsprosessen er en av de mest manuelle og gammeldagse av alle prosesser i bedrifter i dag, og at lean kan bidra til en raskere rapporteringsprosess og frigjøre tid. Lean har opprinnelse i Toyota Production System (TPS), og er en vestlig tolkning og analyse av produksjonssystemer i Japan. Lean kan betraktes både som en ledelsesfilosofi og et strategisk verktøy, som kan brukes under produksjon med knappe ressurser, hvor enhver aktivitet som ikke tilfører sluttproduktet verdi i kundenes øyne elimineres (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Leanfilosofien er i nyere tid blitt populært å bruke som strategisk verktøy i økonomistyringen, som bidrag til effektivisert drift. Lean er relativt nytt i den «norske industrikonteksten», og målet med lean er å bidra til økt forståelse, slik at bedriften gjennom bruk av dette styringsverktøyet retter fokus mot å eliminere sløsing av tid og ressurser. Oppgaven skal gi større innsikt i lean som et strategisk verktøy innenfor økonomistyring, og videre hvordan en kan analysere drift av en regnskapsavdeling ved hjelp av lean.

Begrepet lean ble for første gang nevnt av John Krafcick (1988) i artikkelen «Triumph of the Lean Production System» i 1988. I Norge har en del offentlige etater tatt i bruk lean de siste årene, blant annet Norsk pasientskadeerstatning og Skatteetaten. Leanforum Norge uttaler på sin hjemmeside at lean har fått sin renessanse i Norge, noe som de mener er beviselig gjennom bredde og antall deltakere i deres stiftelse (Leanforum Norge, 2014). Dette åpne



forumet som vektlegger lean i norsk kontekst, hadde over 600 deltakere på årskonferansen i 2011.

Ifølge Gjønnnes & Tangenes (2014) kan det stilles spørsmål hva lean har å gjøre i tilknytning økonomistyring. Gjønnnes & Tangenes (2014) mener lean er sentralt i en business kontekst, der leanfilosofien er tilknyttet fagfeltet operations management. Videre kan lean forstås ut fra den relevante anvendelse styringsverktøyet har for områder som ligger langt utenfor grensene til avansert vareproduksjon, idet den også brukes i tjenesteproduksjon likeså i interne administrative prosesser. Lean er med andre ord et godt økonomistyringsverktøy (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Grunnene til at lean er et godt økonomistyringsverktøy er flere. Lean er en utbredt tilnærming til operasjonell effektivitet, som dreier seg om ytelse i fire dimensjoner: produktivitet, hastighet, (mål)effektivitet og kvalitet. Disse fire dimensjonene kan effektiviseres ved bruk av lean som verktøy. Lean søker å eliminere alt ressurs- og tidsbruk som i kundens øyne ikke tilfører sluttproduktet verdi, betegnet som sløsing (Agdesteen, 2014). Frigjøring av sløsing fører til en strukturell kostnadsreduksjon, og kan føre til økt konkurransedyktighet. Lean kan bidra til strukturell kostnadsreduksjon, som relateres til optimaliseringstankegangen i tradisjonell økonomistyring. Lean synliggjør sløsing ved at ansatte involveres i prosessen og forklarer derfor behovet for endring (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Studiet sikter seg inn på Mesta AS, et stort norsk entreprenørkonsern. Formålet er å undersøke hvordan Mesta drifter regnskapsavdelingen, basert på fagfeltet økonomistyring, ut ifra prinsipper for effektivitet i leansammenheng. Effektivitet vil være viktig ut fra et økonomistyringsperspektiv fordi: «*Effektivitet er en positiv funksjon av samordning og et forhold mellom aktivitetenes output og virksomhetens måloppnåelse*» (Gjønnnes & Tangenes, 2014:428).

Effektivisering av organisasjon og drift krever god ledelse og stor innsikt i virksomheten. Dette innebærer kunnskap om hvor flaskehalsene i organisasjonen er, og deretter iverksette tiltak for å jevne ut flaskehalsene. Når flaskehalsene forsvinner oppnår virksomheten bedre ressursutnyttelse, ved at flyten optimaliseres. Kontinuerlig forbedring, krever i tillegg at ledelsen har god støtte fra ansatte innad i organisasjonen, fordi det ofte er ansatte som

oppdager forbedringspotensialer i deres arbeid. De ansatte bør inkluderes i arbeidet med kontinuerlig forbedring, hvor det er viktig med ett godt samspill mellom ledelse og øvrige ansatte (Gjønnes & Tangenes, 2014).

## 1.2 Problemstilling

Med utgangspunkt i et økonomistyringsperspektiv der målet er å styre ressursbruken mot maksimering av overordnede mål, vil det være vesentlig å skaffe innsikt i hvordan en avdeling driftes i et stort konsern. Problemstillingen i oppgaven lyder følgende:

*«Hvordan driftes regnskapsavdelingen i et entreprenørkonsern for å oppnå operasjonell effektivitet?».*

Begrepet «driftes» studeres gjennom prinsipper for effektivitet i leansammenheng. Problemstillingen skal bidra til innsikt i hvordan et stort ledende entreprenørselskap drifter regnskapsavdelingen for å oppnå operasjonell effektivitet.

Mesta er et stort selskap bestående av mange ansatte med faglig høy kompetanse, hvorav flere er spesialister innenfor sitt område. Drift av regnskapsavdeling i ett stort konsern krever god økonomistyring, ettersom: *«Økonomistyring skal bidra til at virksomhetens samlede ressurser utnyttes og utvikles effektivt»* (Gjønnes & Tangenes, 2014:26).

Sett i lys av oppgavens begrensninger i tid og omfang, vil studiet omhandle kun én bedrift – Mesta AS. Denne avgrensningen gir mulighet for dypere innsikt i én enkeltbedrift, og innebærer et internt fokus, hvilket betyr at regnskapsavdelingens forhold til eksterne omgivelser er utelatt. Dokumentenhet, inngående- og utgående fakturaenhet, og hovedbokenhet vil inngå i studiet. Disse fire enhetene har daglig flere oppgaver som krysser hverandre. Eksempelvis tar dokumentenheten imot inngående fakturapost som de åpner og sorterer, så blir posten kontrollert og videre sortert av inngående fakturaenhet. Deretter scanner dokumentenheten fakturaene inn i ett elektronisk system. Det er et kontinuerlig samspill mellom nevnte enheter som inngår i oppgaven, noe som kan by på utfordringer knyttet til drift. Derfor er disse underenhetene i regnskapsavdelingen valgt i denne studien.

Lønnsenheten, som også er en enhet i avdelingen, har jeg valgt å se bort ifra i denne studien, da denne enheten opererer nokså adskilt fra resten av regnskapsavdelingen på Mesta. Det ble utført et intervju med ansatte ved hver av de studerte enhetene, hvorav et av intervjuene var et gruppeintervju. I tillegg ble to ledere tilknyttet regnskapsavdelingen intervjuet. Totalt ble det utført seks intervju av syv informanter.

Mesta er et ledende selskap som har store markedsandeler i Norge, noe som kan tyde på at selskapet gjør mye rett, ettersom de kontinuerlig vinner nye driftskontrakter. Samtidig vil det alltid være rom for forbedringer, og med å se begrepet «drifte» gjennom prinsipper for effektivitet i leansammenheng, er det gjort opp en forventning om å finne forbedringspotensialer av ulik grad. Mesta introduserte lean rundt året 2007, men praktiseringen av lean stoppet opp av ukjente årsaker. Da Mesta per dags dato regelrett ikke praktiserer lean, vil regnskapsavdelingen til dels bli sett gjennom nye teoretiske «briller».

### **1.3 Oppgavens struktur**

I kapittel 1 foreligger informasjon om oppgavens overordnede tema, aktualisering, problemstilling og avgrensninger. Videre i oppgaven inneholder kapittel 2 teoretisk forankring, hvor jeg fokuserer på økonomistyring og hvordan lean kan forstås som et strategisk verktøy innenfor økonomistyring. Kapittel 3 inneholder hvilken metodisk tilnærming som er brukt for å gi svar på problemstillingen, samt grunnlag om hvorfor de valgte metoder er brukt. Videre vil kapitlet inneholde refleksjoner rundt studiens kvalitet, samt forskningsetikk. Kapittel 4 gir en casebeskrivelse av Mesta. I kapittel 5 presenteres de empiriske hovedfunnene. Kapittel 6 inneholder analysen, som tar utgangspunkt i den teoretiske forankringen, der innsamlet empiri analyseres med utgangspunkt i teorien. Den siste delen av oppgaven, kapittel 7, består av konklusjonen. Det siste kapitlet vil i grove trekk oppsummere oppgaven, og svare på problemstillingen. I dette kapitlet vil jeg også skissere forslag for videre forskning. Rekkefølgen av kapitlene er strategisk valgt, av hensyn til å være oversiktlig og godt strukturert.

## ***2.0 Teoretisk forankring***

Dette kapittelet skal skape et teoretisk fundament som bidrar til å svare på problemstillingen. Først vil det bli gitt en overordnet oversikt over hva økonomistyring er - tradisjonelt og i nyere tid. Videre vil jeg gi en beskrivelse av strategiske økonomistyringsverktøy, hvorav lean er et av styringsverktøyene. Deretter vil jeg redegjøre nærmere for hva lean er og hva denne styringsfilosofien innebærer. Her vil også bruk av lean i organisasjonen bli gjennomgått. Påfølgende vil teori om kostnadsdrivere bli gjennomgått, fordi hvis en søker å redusere kostnader må en besitte kunnskap om hva som driver kostnadene.

### **2.1 Økonomistyring**

#### **2.1.1 Hva er økonomistyring**

Svært forenklet kan man si at økonomi omhandler å få mest mulig for minst mulig, med andre ord bruk av knappe ressurser. Økonomistyring er et begrep det stadig fokuseres mye på. For å ha kontroll over en båt må man ha et ror, og i forbindelse med økonomistyring blir spørsmålet hvem som skal sitte ved roret, og hvilket type ror en bør bruke. Ifølge Sending (2012) øker muligheten for god økonomistyring betraktelig om flest mulig i organisasjonen behersker og forstår de grunnleggende økonomiske verktøyene, fra nederste til øverste nivå i organisasjonen. Økt forståelse om grunnleggende økonomiske verktøy kan bidra til bedre beslutningsevne (Sending, 2012).

Det finnes en rekke ulike definisjoner på hva økonomistyring er. To av disse, henholdsvis en eldre og nyere definisjon, definerer økonomistyring følgende:

*«The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives» (Anthony, 1965:32).*

*«Den aktiviteten i en organisasjon som tar sikte på å styre ressursbruken mot maksimering av overordnede målsettinger» (Pettersen & Bjørnenak, 2003:39).*

Fagfeltet økonomistyring består av styring av virksomheten i bred forstand, utover grensene for driftsregnskap og budsjettering. Med hensyn til informasjonsaspektet ved styring er økonomistyring ikke avkortet til størrelser som kan uttrykkes i finansielle termer. Fagfeltet mangler fremdeles enighet om en konkret definisjon. Sending (2012) mener økonomistyring har med knapphet å gjøre. Gjønnnes & Tangenes (2014) lar økonomistyring omfatte tre mer eller mindre overlappende komponenter: Prestasjonsstyring, beslutningsstøtte og ressursstyring.

Prestasjonsstyring er i amerikansk litteratur kjent som *management control*, og beslutningsstøtte som *management accounting*. Ressursstyring kan knyttes opp mot den amerikanske termen *financial management*, hvorav tyngdepunktet til lean ligger. Innenfor ressursstyring har man fokus på eliminering av ikke-verdiskapende ressurs- og tidsbruk (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

*Financial management*, omhandler å ivareta, skaffe og økonomisere med knappe ressurser. I dette ligger det at kortsiktig- og langsiktig ressursutnyttelse bør balanseres mot hverandre, samt at økonomisering balanseres mot behovet av organisatorisk slakk. Eksempler på *financial management* (ressursstyring) er likviditetsstyring, valutasikring og styring av produksjonskapasitet (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Ut fra ovennevnte avklaringer baserer Gjønnnes & Tangenes (2014:26) seg på følgende definisjon av økonomistyring: «Økonomi- og virksomhetsstyring skal bidra til at virksomhetens samlede ressurser utnyttes og utvikles effektivt, og omfatter

- *Prestasjonsstyring gjennom utvikling, tilrettelegging og anvendelse av mekanismer for styring av atferd og organisatorisk læring, til støtte for verdiskapningsprosessen*
- *Beslutningsstøtte til virksomhetsinterne brukere gjennom fremskaffelse, analyse og kommunikasjon av verdiskapningsrelevant informasjon*
- *Utøvelsen av virksomhetens løpende ressursstyring».*

Innenfor økonomistyring har man flere regnskapssystemer og verktøy. Ifølge Bjørnenak (2003) har økonomistyring i seg selv grunnmur i resultatregnskap, kalkyler, budsjetter osv. Moderne økonomistyringslitteratur har den siste tiden lagt vekt på sammenhengen mellom virksomhetenes strategi og deres form for økonomiske styringssystemer. Dette forsvares med

at utforming og valg av økonomiske styringssystemer skal være betinget av virksomhetens strategi. Det argumenteres med at styringssystemer bør utformes med mål om å støtte strategiske valg og posisjoneringer (Bjørnenak, 2003).

Økonomistyring omfatter aktiv bruk av data for blant annet effektivisere organisasjonen. Data omfatter mer enn bare resultatoppstillinger. Økonomistyring innebærer at organisasjonen har et system for planlegging og kontroll. Sending (2012) mener at fremgangsmåten de ledende foretakene drev økonomistyring på 1900-tallet, fortsatt har mange likhetstrekk med dagens praktisering. Basert på planlegging og kontroll kan økonomistyring ved optimal bruk, både stimulere og motivere til økt innsats og produksjon på alle plan (Sending, 2012).

Ledere bør beherske en del teknikker innenfor økonomistyring og ledelse, for å kunne løse problemer, fatte beslutninger, kontrollere og planlegge. Et viktig aspekt for at økonomistyringen skal gi mening, er at mål bør være fastsatt. Sending (2012) mener at alle i organisasjonen bør vite hva målene er, samt at målene må være entydige og operasjonelle. At et mål er operasjonelt betyr at det kan måles i ettertid, for å finne ut om målet er oppnådd. Mål i forbindelse med lønnsomhet er viktig for en bedrift, og er en sentral del av økonomistyring (Sending, 2012).

Gjønnes & Tangenes (2014) mener at tradisjonell økonomistyring «halter i praksis», og er dårlig egnet til å løse flere praktiske virksomhetsproblemer. Tradisjonell økonomistyring består av to hovedimpulser hentet fra to kilder: Finansregnskapet og nyklassisk mikroteori. Ut av finansregnskapet er det hentet impulser til nesten all tradisjonell prestasjonsmåling, som i virkeligheten er nøkkeltallsanalyse med input fra drifts- og finansregnskapet. Videre er tradisjonell finansiell styring i stor grad basert på sammenstilling av budsjetter, som uttrykk for planlagt aktivitet, hvor regnskapstall uttrykker realisert aktivitet. Utfordringene med ett slikt styringssystem, er at fokuset hviler på sluttresultatet av verdiprosessen, samtidig som verdidriverne er en sort boks som ikke kan styres (Gjønnes & Tangenes, 2014).

Økonomistyring bør bygges opp med en grunnmur bestående av tre store pilarer, som viser retning for fagfeltets formål, fokus og innhold. De tre pilarene er forankret i virksomhetens strategiske prosess, styring av kritiske ressurser og fornying gjennom læring (Gjønnes & Tangenes, 2014). Virksomhetens ressurser er grunnlaget for alle økonomiske aktiviteter. Det å

samordne, utvikle og fornye ressursene er ledelsens hovedoppgave (Rumelt, 1984). Virksomheter er ikke like, men snarere unike, og bør derfor styres deretter. Gjønnes & Tangenes (2014) mener at selve verdiskapningen oppstår gjennom strategistyrte prosesser av aktiviteter som gir årsak-virkningkjeder, hvor ressurser transformeres og læring og fornyelse finner sted. For virksomheter med økonomisk verdiskapning som overordnet mål, begynner verdiskapningen med virksomhetens ressurser og infrastruktur, fortsetter videre med virksomhetens interne prosesser og kunder, før den til slutt ender i finansielle resultater (Gjønnes & Tangenes, 2014).

En velfungerende virksomhet er avhengig av at relevant økonomisk styringsinformasjon tilflyter de som trenger et datagrunnlag for å treffe best mulig beslutninger. Det er også viktig at de som bruker økonomisk styringsinformasjon er i stand til å bruke informasjonen riktig, det vil si at de behersker grunnleggende økonomiske verktøy og tenkemåter (Sending, 2012). Tradisjonelt har informasjonen for det meste vært forbeholdt toppledelsen. I nyere ledelsesteorier flyter informasjonen lengre ned i organisasjonen (Sending, 2012). Nyland & Østergren (2008) mener at for å være mest mulig effektiv, bør økonomistyringen blant annet være interaktiv, som forenklet baseres på kommunikasjon og dialog. Dette er relevant for studien, da det er viktig at økonomisk styringsinformasjon ikke er forbeholdt ledelsen alene, men at informasjonen når frem til de ansatte. Påfølgende underkapittel forklarer hvorfor de tradisjonelle økonomistyringssystemene ikke ene og alene klarer å levere tilstrekkelig og riktig informasjon.

### **2.1.2 «Relevance Lost»**

For 27 år siden gjorde Johnson & Kaplan (1987) et gjennombrudd i form av en bok, som omtales som en av de mest betydningsfulle i forrige århundre innenfor fagfeltet økonomistyring. Debatten de skapte, og bokens innhold, dreide seg om «Relevance Lost». De påpekte at ledere av virksomheter ikke fikk tilstrekkelig og riktig informasjon for å kunne styre virksomhetene. Det ble spesielt påpekt at informasjonen ikke støttet viktige strategiske beslutninger, og ei heller bidro til forbedring av prosesser (Bjørnenak, 2003). Videre hevdet Johnson & Kaplan (1987) at informasjonen fra tradisjonelle styringssystemer kom for sent, systemene var for summariske og inneholdt lav validitet. Fellesnevneren i kritikkene av det tradisjonelle styringssystemet (Relevance Lost), var at organisasjoner viste tegn til å fokusere for mye på det administrative området i styringssystemet (Bjørnenak, 2003).

En løsning på problemet «Relevance Lost» var Johnson og Kaplan uenig i. Johnson ble inspirert av kvalitets- og prosessstyring, mens Kaplan orienterte seg mer mot å introdusere nye versjoner av de tradisjonelle verktøyene for målstyring og kalkulering. I senere tid har «Activity Based Costing» (ABC), «Activity Based Management», og «Balanced Scorecard» blitt introdusert for å gjenskape økonomistyringens relevans (Bjørnenak, 2003). Ifølge Waddell (2010) viste ikke «ABC» seg å være svaret på gjenopprettingen av økonomistyringens relevans. Mest på grunn av at «ABC» primært er en sofistikert tilnærming til allokering av kostnader, og allokeringer er hovedproblemet med tradisjonell økonomistyring. Gjennom 1990-tallet og århundreskiftet jobbet flere for å utbedre de eksisterende verktøyene, inkludert Maskell (1996), Cunningham & Fiume (2003) og andre. Resultatet av utbedringen ble konseptet lean, lean accounting (Baggaley & Maskell, 2006). Lean kan således sees på som en av løsningene på «relevance lost» (Waddell, 2010).

### **2.1.3 Økonomiske styringsverktøy**

Typene av økonomisk styringsverktøy finnes i styringssystemene på tre forskjellige nivåer i en virksomhet. Det strategiske nivået bunner ut i utvikling, implementering og kommunikasjon av organisasjonens strategi. Kontroll og oppfølging av foretakets ressursbruk og prestasjoner legges til det administrative området. På det operative nivået følges foretakets arbeidsprosesser. I dag er trenden at en prøver å skifte fokus over på det strategiske- og operative nivået (Bjørnenak, 2003).

Det finnes tradisjonelle verktøy som standardkostnader, avviksanalyse og generell finansiell resultatmåling. Fellesnevneren for disse tradisjonelle verktøyene er at de er et resultat av administrativt orienterte løsninger som ble presentert for dagens lys i starten av forrige århundre. De siste ti årene har det blitt innført en mengde nye verktøy, deriblant lean. Fellestrekkene for disse er at de skal representere en strategisk orientering i økonomistyringen (Bjørnenak, 2003).

Budsjettering som økonomisk verktøy blir sett på som en av hjørnesteinene innen økonomistyring (Anthony & Govindarajan, 2007). Sending (2012) hevder at budsjettering danner ryggraden i økonomistyring samt at det er blitt mer vanlig å utvide budsjettene med ulike ikkefinansielle størrelser. Ut fra et leanperspektiv er det aktiviteter som forbruker ressurser (Gjønnes & Tangenes, 2014), og følgelig fører budsjettering til bruk av ressurser, og ressursbruk medfører kostnader (Sending, 2012)



#### 2.1.4 Kostnadsdrivere

Hvis en søker å senke kostnadene i en regnskapsavdeling, må en vite hva som driver kostnadene, og i denne forbindelse introduseres kostnadsdriverne. Porter (1985:70) definerer en kostnadsdriver på følgende måte:

*«Cost behavior depends on a number of structural factors that influence cost, which I term cost drivers. Several cost drivers can combine to determine the cost of a given activity ... Ten major cost drivers determine the cost behavior of value activities: economies of scale, learning, the pattern of capacity utilization, linkages, interrelationships, integration, timing, discretionary policies, location, and institutional factors».*

Gjønnes & Tangenes (2014:460) definerer en kostnadsdriver følgende: *«En kostnadsdriver er enhver faktor som kan forårsake endringer i en aktivitets kostnader og vil derfor kunne forklare kostnadsvariasjon på aktivitetsnivå i virksomheten».* Kunnskap til slike årsaksfaktorer er svært fordelaktig i en rekke situasjoner, eksempelvis der en skal vurdere lønnsomheten av strategiske investeringer (Gjønnes & Tangenes, 2014), eller når en ønsker vite hva som er regnskapsavdelingens kostnadsdrivere. Ifølge Hoff (2009) er kostnadsforløpet tradisjonelt definert ut fra produksjons- eller salgsvolumet. Videre mener Hoff (2009) at det med tiden har blitt utviklet forståelse for at også læring og erfaring kan påvirke kostnadsforløpet. Disse to driverne har også blitt sett i sammenheng med volumet: Økning i volum gir lavere variable kostnader ved at ansatte blir dyktigere til å gjennomføre sine arbeidsoppgaver. Økt erfaring gir lavere faste kostnader ved at organisasjonen gjør mindre feil og arbeider raskere (Hoff, 2009).

Kostnadsdrivere er enten strukturelle eller operasjonelle, hvor førstnevnte forholder seg til foretakets strategiske avgjørelser og sistnevnte til de operasjonelle (Gjønnes & Tangenes, 2014). I tillegg til å identifisere kostnadsdrivere, er det viktig å bruke metoder som tar sikte på å effektivisere verdikjeden. Hvilket gjør det nødvendig å kjenne til strukturelle årsaker til kostnadsvariasjon på aktivitetsnivå. Ønsker en å redusere regnskapsavdelingens kostnader, må en vite hva årsaken(e) til aktivitetskostnadene er (Gjønnes & Tangenes, 2014).

I tillegg kan en sørge for å operativt effektivisere driften av en organisasjon, noe som kan betegnes som operasjonell effektivitet (Gjønnes & Tangenes, 2014).

### 2.1.5 Effektivisering i et verdikjedeperspektiv

En virksomhet kan iverksette effektivitetsfremmende tiltak for å øke konkurransekraft og verdiskapning. Da samordner virksomheten sine ressurser kvalitativt og/eller kvantitativt, med hensyn til aktiviteter som gjennomføres enten nå eller i fremtiden. Kvalitativ samordning omhandler å få alle foretakets ressurser og aktiviteter til å støtte virksomhetens strategi. Videre betyr kvantitativ samordning at aktivitetenes kapasiteter harmoniseres, slik at flaskehalsar og/eller uønsket ledig kapasitet fjernes (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Effektivisering gjennom kvantitativ samordning har bakgrunn i en gitt verdikjede med tilhørende prosesser og aktiviteter. Ved endring i aktiviteter, enten på lang eller kort sikt, innvirker det på virksomhetens verdiskapning og måloppfyllelse. Motsatt vil kvalitativ samordning ofte innebære at virksomhetens aktivitetsstruktur endres. Aktiviteter som ikke støtter virksomhetens strategi og ikke bidrar til verdiskapning, erstattes av verdiskapende aktiviteter (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Virksomheter kan utvikle egne konkurransefortrinn gjennom utvikling av strategi. I tillegg hviler enhver virksomhets konkurransedyktighet på det som noe upresist ofte betegnes som operasjonell effektivitet. Ifølge Gjønnnes & Tangenes (2014) omhandler begrepet operasjonell effektivitet ytelse i fire dimensjoner, hvilket er: produktivitet, hastighet, (mål)effektivitet og kvalitet. Helt grunnleggende betegner produktivitet hvor store ressurser som medgår til å produsere en leveranse. Hastighet viser til hvor lang tid en anvender på en oppgave. Effektivitet i denne sammenhengen forklarer i hvilken grad det en produserer har de spesifikasjoner som gjør at varen eller tjenesten svarer til kundenes/brukernes forventninger, eller reelt bidrar til å klare oppgaven. Den siste ytelsesdimensjonen, kvalitet, handler om overensstemmelse med spesifikasjonene (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Porter (1996:62) drøfter strategi på den ene siden og operasjonell effektivitet på den andre siden, der Porter legger vekt på en atskillig mer utvidet bruk av effektiviseringsbegrepet:

*«Operational effectiveness means performing similar activities better than rivals perform them. Operational effectiveness includes, but is not limited to efficiency. It refers to any number of practices that allow a company to better utilize its inputs by, for example, reducing defects in products or developing better products faster».*

Porter (1996) mener at det er viktig å skille mellom operasjonell effektivitet og strategi. Begge deler er ifølge Porter (1996) nødvendig å yte maksimalt, men de fungerer forskjellig: Operasjonell effektivitet omhandler at en gjennomfører identiske aktiviteter bedre enn det konkurrenter gjør. Strategisk posisjonering omhandler å utføre andre typer aktiviteter enn konkurrenten, eller å gjennomføre samme aktiviteter som konkurrenten annerledes. Operasjonell effektivitet omhandler samtlige metoder som gir et foretak muligheten til å utnytte ressurser best mulig.

Det finnes målestokk på god operasjonell effektivitet. Gjønnnes & Tangenes (2014) mener i kortform at svaret på god operasjonell effektivitet er at en i vare- eller tjenesteproduksjonen har klart å eliminere alt av ressurs- og tidsforbruk som i kundens eller brukerens øyne ikke tilfører verdi til sluttproduktet, da slikt ressursbruk per definisjon anses som sløsing. Virksomheten er da lean (Agdesteen 2014; Gjønnnes & Tangenes, 2014).

Operasjonell effektivitet kan forbindes med rene programmer for kostnadsreduksjon. Det er ikke nødvendigvis feil, men det er en nokså grov forenkling ifølge Gjønnnes & Tangenes (2014). Begrepet effektivitet, i henhold til språklig definisjon, betegner i hvilken grad noe oppfyller det tiltenkte formålet. Videre er det viktig å avgrense effektivitet mot begrepet produktivitet, som sier noe om hvor store ressurser som medgår til å produsere en leveranse. Litt mer enklere kan en si at effektivitet er «å gjøre de rette tingene», mens produktivitet handler om «å gjøre tingene riktig». I en produksjonskontekst vil effektivitet si at det en produserer, har de egenskaper som gjør at varen eller tjenesten svarer til kundenes forventninger, eller er velegnet til å løse oppgaven. En effektiv arbeidstaker tilrettelegger arbeidsdagen sin slik at han eller hun prioriterer de presserende sakene og løser disse. Det skal nevnes at det er mulig å være svært produktiv uten å være særlig effektiv. Et eksempel på sistnevnte kan være i kundeserviceavdelingen, hvor antall besvarte henvendelser måles på produktivitet, men det som avgjør effektiviteten, er i hvilken grad en faktisk har løst kundens problemer. Hvis en skal relatere det til en regnskapsavdeling, kan man se på enheten inngående faktura, der et mål for produktivitet kan være hvor mange fakturaer man får verifisert i løpet av en dag, samtidig som effektiviteten vil henvise til hvor mange av fakturaene som ble verifisert på korrekt grunnlag (Gjønnnes & Tangenes, 2014).

En kan se på operasjonell effektivitet gjennom lean. Lean skiller seg fra andre tilnærminger ved å utfordre virksomhetens produkttilbud, samt aktivitets- og kostnadsstruktur. Initiativ av lean påvirker også hvilken måte endringer skjer på, og på dette punktet skiller også leanfilosofien seg fra andre tilnærminger (Gjønnes & Tangenes, 2014). En klar dominerende måte for tradisjonelle forbedringsinitiativ som tar sikte på operasjonell effektivitet, er top-down initiativ med ønsker om radikal endring. Leanfilosofien bygger på en diametralt motsatt filosofi, kjent ved betydelig bottom-up involvering og kontinuerlig, inkrementell endring (Gjønnes & Tangenes, 2014).

## **2.2 Lean**

### **2.2.1 Hva er Lean?**

Ifølge Røvik (2007) er lean oversatt til norsk slank/mager produksjon, og i en del tilfeller oversatt til mindreverdig. Lean kan sees på som et sett av verktøy, men lean er også en ledelsesfilosofi, som opprinnelig stammer fra Toyota Production System's bilproduksjon i Japan (Røvik, 2007). Det var Ford i første omgang som innførte samlebånd-produksjon i 1908, som resulterte i en stor effektivitetsøkning. Toyota videreutviklet konseptet og dannet nye prinsipper, verktøy og idéer, som resulterte i Toyota Production System (Røvik, 2007). Womack, Jones & Roos (2007) bidro sterkt på forskningsfronten til at lean filosofien ble oppdaget av ulike organisasjoner i industrien, og brukte store ord og hevdet at filosofien ville føre til en bedre verden for alle.

Gjønnes & Tangenes (2014) mener at begrepet lean også forbundet med «mean and lean», som i leanfilosofien er utelukkende positivt ladet. Det betegner en vare- eller tjenesteproduksjon hvor en har maktet å eliminere alt ressurs- og tidsbruk som i kundenes øyne ikke tilfører sluttproduktet verdi, da slikt ressursbruk per definisjon ansees som sløsing (Agdesteen, 2014). Begrepsdefinisjonen varierer sterkt (Pettersen, 2009; Gjønnes & Tangenes, 2014). I ett av ytterpunktene finner en mennesker som omtaler lean som en meget skånsom form for kostnadseffektivitet. Ifølge Gjønnes & Tangenes (2014) består den andre enden av praktikere i leansamfunnet som tillegger begrepet et langt mer distinkt innhold. Gjønnes & Tangenes (2014) mener også at leanbegrepet skaper en omslutning rundt en tenke- og angrepsmåte som best kan betraktes som en filosofi, i motsetning til konsept eller verktøy. Ifølge Pettersen (2009) mangler litteraturen en eksakt definisjon av innholdet i lean. Videre

underbygges leanfilosofien av ett mangfoldig batteri av ulike verktøy, eksempelvis Kanban, 5S og Value mapping. Leanfilosofien kan fremstå som fragmentert, uten én stringent metodikk (Gjønnes & Tangenes, 2014).

Leanfilosofien har som mål å eliminere all sløsing gjennom kontinuerlig forbedring, utjevning av arbeidsflyt og øke fleksibiliteten. Med sløsing menes aktiviteter som ikke tilfører sluttproduktet verdi, i sluttforbrukerens øyne (Gjønnes & Tangenes, 2014). Lean er en filosofi som bygger på nettopp disse konseptene (Røvik, 2007).

Lean som tilnærming til operasjonell effektivitet er blant annet basert på erkjennelsen om at kun de egenskapene ved produktet kunden etterspør og har betalingsvillighet for, skal bestå (Martin & Osterling, 2007; Gjønnes & Tangenes, 2014). Utfallet av dette er at alle øvrige egenskaper bør elimineres, noe som også betyr at produksjonsaktiviteter og ressurser som medgår til å frembringe disse, også bør elimineres. Et sterkt fokus på jevn flyt i produksjonsprosesser bidrar til å fjerne «batchproduksjon» og flaskehalser. En «batch» er en produksjonsmengde. Batchproduksjon innebærer at alle enhetene (throughput) som er en del av en batch, passerer gjennom én arbeidsstasjon, før de samlet flyttes til neste stasjon. Det vil si at batchproduksjon ikke har kontinuerlig flyt, men innebærer mye venting (Gjønnes & Tangenes, 2014).

Ikke alle leanverktøyene og teknikker passer for alle organisatoriske omgivelser. Derfor bør lean mer eller mindre skreddersys for å passe organisatorisk kontekst. Hvordan lean skal implementeres og utøves avhenger av den interne og eksterne konteksten (Sakikabara, Flynn & Schroeder 1993; Greene, 2002; Lander, 2007).

### **2.2.2 Lean-filosofiens 5 prinsipper**

Det finnes fem overordnede leanprinsipper (Womack & Jones, 2003). De fem prinsippene kan delvis sees på som grunnleggende innsikter om mekanismer og lovmessigheter som gjør seg gjeldende i produksjonsprosesser, dels som idealer og dels som ledestjerner for hvordan en bør innrette seg for å oppnå god operasjonell effektivitet (Gjønnes & Tangenes, 2014:638-644):

- *«Prinsipp 1 består forenklet i erkjennelsen av at kun de egenskapene ved produktet som kunden/brukeren faktisk etterspør og har betalingsvillighet for, har livets rett. Dette medfører i ytterste konsekvens at alle øvrige egenskaper bør elimineres.*
- *Prinsipp 2 har utspring i erkjennelsen at det er aktiviteter som forbruker ressurser. I tillegg er det også aktiviteter som produserer virksomhetens varer og tjenester. Dette medfører at alle ikke-verdiskapende aktiviteter bør elimineres.*
- *Prinsipp 3 baserer seg på innsikten om at en prosess der «throughput» (alle enheter) beveger seg i en jevn flyt, er den prosessen som krever minst produksjonskapasitet og binder opp færrest ressurser. Et stort hinder for flyt er såkalt «batchproduksjon». Manglende flyt kan blant annet skyldes flaskehals, det vil si den operasjonen i en produksjonsprosess som begrenser eller forsinker prosessens samlede flyt. Utvikling og tilpasning av rutiner vil også kunne påvirke flyten, da flyt i all hovedsak kan oppnås i standardiserte og/eller rutinemessige prosesser.*
- *Prinsipp 4 består av erkjennelsen av at kun i en verden der produksjon alltid er fullkomment synkronisert med etterspørselen, vil en totalt imøtekomme kundens forventninger og samtidig unngå sløsing. Lean tilsikter at en bør innrette produksjonen mest mulig ut ifra signaler fra etterspørselssiden. «Pull» framfor «push». Pushproduksjon fra erfaringsbaserte etterspørselsprognoser, kan føre til opphopning av det en produserer. Pullproduksjon innebærer at en baserer produksjon på et observert eller faktisk behov, gitt et pålitelig behovssignal. Et slikt system hviler på kundens signaler om behov, som på japansk betegnes som kanban.*
- *Prinsipp 5 består i leveregelen om at ytterligere forbedring alltid er oppnåelig, og i prinsippet alltid lønnsom, og at en derfor alltid bør etterstrebe slik forbedring på kontinuerlig basis. Kontinuerlig forbedring er på japansk kalt kaizen».*

Disse fem prinsippene er ifølge leanfilosofien ledestjerner for hvordan en bør innrette driften for å oppnå god operasjonell effektivitet. De fem prinsippene vil derfor være viktig og er vektlagt i min studie, når jeg skal se på hvordan regnskapsavdelingen til Mesta driftes, med hensyn på operasjonell effektivitet.

### **2.2.3 Sløsing – Muda**

Målestokken for god operasjonell effektivitet i leansammenheng er at en i vare- og tjenesteproduksjonen har klart å eliminere alt av ressurs- og tidsbruk som i

kundenes/brukernes øyne ikke tilfører sluttproduktet verdi, da slik ressursbruk ansees som sløsing. I slike tilfeller er produksjonsprosessen lean. Sløsing, oversatt til japansk, er muda. Toyotas mangeårige og legendariske produksjonssjef Taiichi Ohno fastslo i sin tid syv former for muda, som i dag har blitt til ni (Gjønnes & Tangenes, 2014:632):

1. **«Feil/defekter** – Ethvert avvik fra fastlagte spesifikasjoner og som medfører at produktet ikke møter kundens forventninger.
2. **Overproduksjon** – Enhver fremstilling av en vare før den faktisk trengs.
3. **Unødvendig lagerbeholdning** – Enhver beholdning av varer utover det som er påkrevet i et Just-in-Time basert produksjonssystem.
4. **Venting** – Enhver uvirksomhet som forårsakes av at en forutgående operasjon ikke er fullført i tide, av knapphet på innsatsfaktorer eller av at oppgavetilfanget er ujevnt.
5. **Transport av «ting»** - Forflytning av varer og annet mellom produksjonsstasjoner osv., nødvendig gjort av blant annet uhensiktsmessig planløsning i produksjonslokalet.
6. **Unødvendig forflytning/bevegelse** – All menneskelig forflytning som ikke tilfører verdi eller er ergonomisk optimal, nødvendig gjort av svak planløsning o.l.
7. **Unødvendig overdreven bearbeiding** – Enhver bearbeiding som ikke, i kundens øyne, tilfører verdi til sluttproduktet.
8. **Unødvendige produktattributter** – Enhver tilsiktet egenskap ved produktet som det kreves ressurser å tilføre, men som kunden ikke eller i liten grad verdsetter.
9. **Manglende utnyttelse av evner** – Bortkastet talent, energi, kreativitet osv. som følge av at medarbeiderne ikke bemyndiges, får spillerom osv., eller at de er på «feil hylle»».

Det skilles mellom muda i betydning av former for sløsing og kildene til muda. Eksempelvis har «venting» fire viktige kilder: Forekomst av flaskehalser, uplanlagt nedetid, leting etter verktøy, materiell og informasjon, og batchvis produksjon. Muda knyttes også til ikke-verdiskapende aktiviteter (Gjønnes & Tangenes, 2014). Muda vil være viktig for å identifisere sløsing på regnskapsavdelingen. For å eliminere sløsing, må en identifisere hvor det sløses.

#### **2.2.4 Lean som strategisk verktøy**

Det finnes en rekke ulike verktøy og teknikker ved bruk av lean, hvor enkelte kan implementeres mer eller mindre universalt, mens noen må modifiseres før bruk (Abdulmalek, Rajgopal & Needy, 2006). To av leanverktøyene som blir sett på som universale er: Just-in-

Time (JiT) og Total Quality Management (TQM) (Yusuf & Adeleye, 2002). Abdulmalek et al. (2006) foreslår å gruppere alle leanverktøy og leanpraksiser inn i tre kategorier: kvalitet, produksjonsprosesser, og metoder. Kvalitetskategorien inneholder TQM og JiT tilhører prosesskategorien. Den siste kategorien inneholder lean's 5 prinsipper.

TQM baserer seg på et system hvor alle ansatte, på alle nivå, involveres på en slik måte at forståelsen for hva som er kvalitet gjenspeiler seg i samtlige aktiviteter som utføres i et foretak. Ordet kaizen er japansk og betyr kontinuerlig forbedringer, og verktøyet tilhører TQM. Forbedringene kaizen kan bidra med, skal hovedsakelig redusere kostnadene gjennom å gjøre operasjonene enklere og bedre, og redusere antall feil (Gjønnes & Tangenes, 2014).

Verktøyet kanban kan betraktes som et produksjons- og/eller etterfyllingssystem som tar utgangspunkt i etterspørselssignaler for å bestemme hva som skal produseres, når det skal produseres, og hvor mye som skal produseres. Andre leanverktøy er verdistrømsanalyse, fiskebensdiagram for analyse av årsaker til svak ytelse, og kano-diagram for å analysere og forstå kundepreferanser knyttet til et spesifikt produkt og samt teknikken for problemløsning. Et verktøy som betegnes som andon-konseptet, innebærer at operatører selv skal ha mulig til å stoppe en produksjonslinje dersom feil oppdages, bidra til ryddighet på arbeidsplassen, og til en viss grad tilrettelegge for kaizen (Gjønnes & Tangenes, 2014).

I korte trekk baserer Just-in-Time seg på et pullbasert produksjonssystem, som til enhver tid produserer og leverer kun det som trengs, når det trengs, i det volum det trengs (Martin & Osterling, 2007). JiT har tre pilarer, som utgjør forutsetningene for å virke. Den første pilaren består av muligheten for rask, fleksibel og kostnadseffektiv omstilling av produksjonen, slik at det blir økonomisk og praktisk mulig å produsere i små mengder. Den andre pilaren forutsetter at hele forsyningskjeden styres som én integrert enhet. Den siste pilaren er eksistensen av et pålitelig behovssignal om behov for en vare, og som videre trigger produksjon eller etterfylling av den aktuelle varen (Gjønnes & Tangenes, 2014).

### **2.2.5 Skepsis og ros av lean**

Ofte kan fremstillingen av leanfilosofien og leanorienterte tilnæringer besitte en særlig sympatisk og hensynsfull tilnærming til operasjonell effektivitet. Ifølge Gjønnes & Tangenes (2014) omhandler det en tilnærming som ikke bare involverer de ansatte, men i tillegg skåner ansatte for negative effekter.



Lean innebærer involvering av ansatte i stor grad. Hovedbegrunnelsen for at lean er skånsom og sympatisk er ifølge Gjønnnes & Tangenes (2014): (1) Lean har ikke som mål å kutte kostnader eller påtvinge ansatte høyere arbeidsintensitet, men derimot å frigjøre overflod og ikke-verdiskapende aktiviteter ved å jobbe smartere, (2) videre vil disse frigjorte ressursene kanaliseres til anvendelser som gir bedre service, kortere ventetid og høyere produksjon.

Gjønnnes & Tangenes (2014) mener at overnevnte begrunnelse i beste fall er en hul og i verste fall en uredelig argumentasjon hvis den skal brukes generelt. Gyldigheten til at lean er skånsom og sympatisk, hviler på én helt avgjørende premiss: At frigjorte ressurser videre kan omsettes til større produksjonsvolum og/eller høyere foredlingsverdi, samt et betalende marked som både kan og vil absorbere dette. Hvis disse mulighetene er borte, gjenstår bare én mulighet for å virkeliggjøre effekter av et leaninitiativ, nemlig å kvitte seg med frigjort muda. Gjønnnes & Tangenes (2014) mener dette er den usminkede og brutale kjensgjerningen. Ovennevnte resonnement innebærer helt klart ikke at lean ansees som en mindre god tilnærming til operasjonell effektivitet, i lys av andre tilnærminger, men setter finger på at lean også i en del tilfeller medfører omkostninger som må bæres av ansatte (Gjønnnes & Tangenes, 2014). Berggren, Bjorkman & Hollander (1991) hevder at leanfilosofien ikke nødvendigvis betyr involvering og nye muligheter for ansatte, og hvis slike muligheter eksisterer er de beskjedne.

Gjønnnes & Tangenes (2014) mener at lean, dersom optimal praksis, er langt mer treffsikker enn flere andre tilnærminger, i den grad at en i langt mindre omfang risikerer å ramme ressursbruk og aktiviteter som er verdiskapende. På denne måten kan en eliminere muda samtidig som en opprettholder, og i enkelte tilfeller øker, virksomhetens konkurransedyktighet. Angivelig er det slik at lean ofte har større legitimitet i organisasjonen enn andre tilnærminger, fordi lean synliggjør og forklarer behovet for endringer, ifølge Gjønnnes & Tangenes (2014:684):

*«Med hensyn til den «usminkede og brutale» kjensgjerningen om at leaninitiativ vil kunne resultere i nedbemanning, kan en også legge til at i et langsiktig makroøkonomisk perspektiv er ressursmobilitet på tvers av selskaper og bransjer, fremtvunget av produktivetsforbedringer, angivelig den beste garanti for velferdsutvikling».*

## 2.3 Teori i lys av problemstilling

I denne studien er problemstillingen: «*Hvordan driftes regnskapsavdelingen i et entreprenørkonsern for å oppnå operasjonell effektivitet?*».

I studiet av operasjonell effektivitet er mitt fokus at operasjonell effektivitet er viktig i forbindelse med økonomistyring. Dermed blir det sentralt å forstå økonomistyring. Økonomistyring omhandler å styre ressursene mot maksimering av overordnede mål. I forbindelse med «relevance lost» debatten ble det reist spørsmål om de tradisjonelle styringsverktøyene var relevante styringsverktøy. I så henseende ble fokuset vendt mot nye styringsverktøy, som f.eks. lean.

Lean har fokus på vare- eller tjenesteproduksjon hvor en er opptatt av å eliminere all ressurs- og tidsbruk som i kundens øyne ikke tilfører sluttproduktet verdi, da slikt ressursbruk per definisjon ansees som sløsing. Således vil en ved leanfilosofien også ha fokus på kostnadsdriverne i produksjonen. Dermed blir fokuset rettet mot lean's fem overordnede prinsipper, som kan sees som ledestjerner for å oppnå god operasjonell effektivitet. Da studiet ser begrepet «driftes» gjennom et leanperspektiv i forhold til operasjonell effektivitet, vil således lean's fem prinsipper utgjøre hovedgrunlaget for analysen i studiet.

### ***3.0 Metodisk tilnærming***

En metode betyr en planmessig framgangsmåte. Hvilken metode som er best i en spesifikk situasjon, avhenger både av hva som er målet, hvordan «verden» ser ut, og hvilke ressurser en har til disposisjon (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2011). I denne delen av oppgaven vil jeg gjøre rede for metodiske valg, fremgangsmåte for å samle inn data, studiens kvalitet og vitenskapsteoretiske ståsted. Dette skal bidra til etterprøvbarehet. Metodekapittelet vil således gi et grunnlag for å diskutere de valg jeg har gjort ved bruk av metode og forskningsdesign. Valgene som er gjort vurderes mot studiets pålitelighet (reliabilitet), gyldighet (validitet) og overførbarhet (generalitet).

#### **3.1 Vitenskapsteoretiske ståsted**

Valg av vitenskapsteoretiske ståsted stod mellom positivismen og hermeneutikk. Hermeneutikken er forbundet til humanvitenskapelige tenkemåter og fortolkning. Positivismen knyttes til naturvitenskapelige tenkesett og observasjon av faktisk virkelighet. Studiets vitenskapsteoretiske ståsted er hermeneutikk, fordi studiet skal fortolke hvordan Mesta drifter regnskapsavdelingen i forhold til operasjonell effektivitet. Det foretas ikke målinger og bruk av kvantitative data, men det vektlegges en fortolkning av data som fremkommer i intervjuene. Ifølge Nyeng (2004) er hermeneutikk en forståelselære som forsøker å finne helheten i menneskers livsverden for å forstå deres unike situasjon. Under intervju kan en betrakte det som dobbel hermeneutikk/fortolkning, fordi den som intervjues har fortolket seg et bilde, samtidig som undertegnede som forsker tolker selve intervjuet.

#### **3.2 Forskningsdesign**

Målet med å utarbeide et forskningsdesign er å sikre at de valg som gjøres før og underveis i studien blir gjort eksplisitt. Fornuften i metodevalgene som foretas skal være klare, som en forsikring om at valgene er konsistente med hverandre (Rødne, 2009; Blaikie, 2010). Et forskningsdesign omfatter med andre ord alle stadiene i forskningsprosessen etter at formål

og problemstilling er bestemt, og kan på mange måter sammenliknes med arkitektens tegninger og spesifikasjoner av hvordan en bygning skal konstrueres (Gripsrud et al. 2011).

I en empirisk studie skal problemstillingen analyseres med hensyn på om den er klar eller uklar, beskrivende eller forklarende, samt om man ønsker å generalisere eller ikke (Jacobsen, 2010). Det er vanlig å skille mellom tre hovedtyper av design: eksplorativt design (utforskende), deskriptivt design (beskrivende) og kausalt design (årsak-virkning). Ifølge Gripsrud et al. (2011) vil rett valg av forskningsdesign ha innvirkning på studiens validitet (gyldighet) og reliabilitet (pålitelighet).

I studien er det vektlagt et deskriptivt forskningsdesign, også kalt beskrivende design. Denne type forskningsdesign har til formål å gi svar på spørsmål som hva, hvilke, hvordan, hvem og hvorfor. Problemstillingen min består av ett «hvordan», og gir mening til valget av forskningsdesign. Studien skal beskrive og finne ut hvordan ett entreprenørkonsern drifter sin regnskapsavdeling for å oppnå operasjonell effektivitet. Forskningsdesignet krever at problemstillingens karakter er klar og veldefinert, hvilket problemstillingen er i denne studien (Saunders, Lewis & Thornhill, 2012). Med ett deskriptivt design har en ikke grunnlag for å påstå at det foreligger kausale sammenhenger, bare at det foreligger samvariasjon (Gripsrud et al. 2011).

Studien har ikke ambisjoner om at resultatene fra studien skal være statistisk generaliserbare, men bidra til teoretisk generalisering. En kan anta at studien vil avdekke visse organisatoriske trekk og utfordringer som er felles for andre entreprenørkonsern enn Mesta.

Denne studien baserer seg på ett intensivt design, og vil gå i dybden på et tilfelle. Dette gir grunnlag for at studien kan betraktes som en casestudie. Casestudie er en godt egnet metode når en ønsker å se på samspillet mellom ett fenomen og en spesifikk kontekst. Denne typen studie anbefales når en studie omhandler ett eller noen få tilfeller som gjøres til gjenstand for en studie, og hvor meningen er å gå i dybden på et tilfelle, som deretter kan representere en fullkommen analyse som står på egne ben (Yin, 2003; Ragin & Amoroso, 2010).

Yin (2003:13) bruker en definisjon av case-studier som er todelt. De første delen av definisjonen er:

*«1. A case study is an empirical inquiry that*

- *Investigate a contemporary phenomenon in depth and within its real-life context, especially when*
- *The boundaries between phenomenon and context are not clearly evident».*

Dette omhandler å forstå virkelige fenomen i dybden, i konteksten fenomenet skjer til vanlig. Særskilt vil dette gjelde hendelser hvor grensene mellom fenomenet og konteksten er vanskelig å skille. Nettopp fordi grensene mellom fenomen og kontekst ikke alltid er like lett å skille i det virkelige liv, blir mer tekniske kjennetegn andre del av definisjonen (Yin, 2003:13-14):

*«2. The case study inquiry*

- *Copes with the technically distinctive situation in which there will be many more variables of interest than data points, and as one result*
- *Relies on multiple sources of evidence, with data needing to converge in a triangulating fashion, and as another result*
- *Benefits from the prior development of theoretical propositions to guide data collection and analysis».*

Et case-studie har med en teknisk særegen situasjon å gjøre, hvor det vil bli flere variabler av interesse, enn det er datapunkter. Dette er avhengig av flere kilder til bevis, og data bør trianguleres. Ulempene med casestudier er at det kan være vanskelig å generalisere fra et enkeltstående case og det kan være utfordrende å trekke klare årsak-virkning konklusjoner. Fordelene er at det intensivt analyserer ett case og en god metode for å studere «sjeldne» fenomener.

### **3.3 Forskningsstrategi**

Det finnes flere ulike forskningsstrategier, som besitter ulike styrker og svakheter. Det finnes fire hovedstrategier: induktiv, deduktiv, retroduktiv og abduktiv (Blaikie, 2010). Denne studien tilhører kategorien deduktiv forskningsstrategi. Målet med deduktiv strategi er å teste

teorier for å eliminere gale, og styrke overlevende teorier. Strategien kjennetegnes også ved at en går ifra teori til empiri, hvor en skaper innsikt i eksisterende teorier (Blaikie, 2010).

Når det eksisterer teori om et fenomen kan en bruke deduktiv forskningsstrategi. Selve problemstillingen avledes fra teorien, noe som kjennetegner deduktiv strategi (Blaikie, 2010).

### **3.4 Metodevalg**

Innenfor samfunnsforskning kan en velge mellom kvalitativ og kvantitativ metode. De aller fleste sosiale fenomener vil ha både kvalitative og kvantitative sider. I all hovedsak er det dataene som samles inn som kan karakteriseres som enten kvalitativ eller kvantitativ.

Kvantitative data er data som kan uttrykkes i tall og mengde, mens andre data betegnes som kvalitative, tekstenes tale. Forenklet kan en si at kvalitative metoder har sin styrke når det gjelder spørsmål av typen «hva?», «hvordan?» og «hvorfor?». Det handler med andre ord om å forstå og ikke måle, når kvalitativ metode brukes. Det er som nevnt problemstillingen som i stor grad avgjør hvilken metode som bør benyttes i ett gitt tilfelle (Gripsrud et al. 2011).

Metodevalg faller derfor på kvalitativ forskningsmetode, som blir studiets metodiske grunnmur. Grunnen til at kvalitativ forskningsmetode er valgt, er fordi oppgaven søker dybde foran bredde, og at problemstillingen vil beskrive hvordan regnskapsavdelingen driftes.

Kvalitativ metode legger vekt på fortolkning av data. Kort sagt vil denne metodetilnærmingen forholde seg til data i form av lyd, tekst og bilde. Ifølge Johannesen, Tuft & Christoffersen (2010) egner metoden seg spesielt godt til å innhente store mengder av data. Samtidig er det en utfordring å bearbeide store og komplekse mengder av data, og tidkrevende å gjennomføre intervjuer. Kvalitativ metode gir ingen fasit på hvordan en kan redusere informasjonsmengden slik at den blir håndterlig. Et lavt antall informanter og en spesifikk kontekst gjør at representativiteten svekkes, men dette er ikke formålet med studien. Formålet er å skape innsikt i et fenomen. I kvalitative studier kan den som utfører studien komme for nær studiets objekt, noe som kan påvirke evnen til kritisk refleksjon. På tross av nevnte svakheter sees kvalitativ metode som den best egnede metoden for studien. Det legges vekt på det spesielle og unike, noe kvalitativ metode kan bidra til (Johannesen et al. 2010).

### 3.5 Datainnsamling

I dette studiet vil data samles inn på flere måter. I følge Yin (2003) vil en i et casestudie ofte bruke flere kilder i datainnsamlingen. Dette kan bidra til å styrke studien ved at man da undersøker problemstillingen fra ulike vinkler. I denne studien vektlegges det semistrukturerte intervjuer, observasjon og dokumentstudie. Med de tre ulike formene for innsamling av data, oppstår det en triangulering som bidrar til å styrke studiens kvalitet. Intervju-, observasjon- og dokumentdata vil materialisere seg i form av tekst og lyd, som analysen videre tar utgangspunkt i. Fordelen med sistnevnte er at slike data registrerer forhold som kan være vanskelig å få med i tekst, som tonefall og pauser (Johannesen, Christoffersen & Tufte, 2011).

Det har vært foretatt kvalitative intervju i forbindelse med studien. Intervjuer er den mest brukte metoden for å samle inn kvalitative data på (Johannesen et al. 2011). Fordelen med intervju er at det er en fleksibel metode, som gir mulighet for oppfølgingsspørsmål. Under intervju kan en også observere kroppsspråk. Utfordringen med intervju er at det er en tidskrevende metode, samt at det er viktig å ha tillit hos den man intervjuer. Kvale og Brinkmann (2009) betegner det kvalitative forskningsintervjuet som en samtale med en struktur og et formål. Strukturen er knyttet opp mot rollefordelingen mellom deltakerne i intervjuet. Intervjueren er den som stiller spørsmålene og følger opp svar fra informanten.

Innsamling av data ved bruk av intervju genererer raskt store mengder data, som igjen skal tolkes. Den store datamengden håndteres ved å strukturere intervjuene i en intervjuguide, slik at analysen blir enklere. Rekkefølgen på spørsmålene kan variere fra intervju til intervju. Dybden i intervjuene kan være på ulike nivåer avhengig av hvilken informant man intervjuer (Johannesen et al. 2011).

I min studie har jeg benyttet semistrukturerte intervju, som kan beskrives som en samtale mellom forsker og informant, der intervjuets gang er styrt av forskeren. En fordel med semistrukturerte intervjuer er at informanten på forhånd vet hva samtalen skal omhandle, noe som gir mulighet for informanten å være klar med relevant informasjon (Johannesen et al. 2011).

Dokumenter kan være meningsfulle kilder til å finne meninger og fakta (Grønmo, 2004). Yin (2003) mener at det viktigste ved bruk av dokumenter er at de bidrar til å underbygge og forsterke forskningsfunn fra andre kilder. Interne dokumenter bør ikke forveksles med faglitteratur, da disse ikke er kvalitetssikret og kan inneholde feil. Det er viktig å vurdere innhold i dokumenter kritisk, og ikke ta alt for «god fisk». Dokumenter kan være laget for helt andre formål og lesere enn forskeren selv (Yin, 2003).

Innsamlet empiri fra observasjoner er ofte detaljerte beskrivelser av menneskers aktiviteter, handlinger eller atferd samt mellommenneskelig samhandling og organisatoriske prosesser. For å se og forstå kompleksiteten i mange situasjoner må man observere fenomenet direkte (Johannesen et al. 2011). Observasjon er både ressurs- og tidskrevende, derfor bør forsker være sikker på at det vil være fordelaktig. En observasjon kan enten være åpen: der de som observeres er klar over at de blir observert, eller lukket: der de som observeres ikke er klar over at de blir observert. Effekten ved åpen observasjon kan bli svekket, da ansatte kan endre atferd når de vet de blir observert (Johannesen et al. 2011).

### **3.5.1 Valg av respondenter, informanter og case**

Forskjellige bedrifter ble kontaktet i ett forsøk på å finne et velegnet case, og et samarbeid ble inngått med Mesta. Det var på forhånd ønskelig å skrive en oppgave som vedrørte lean, og i samarbeid med konsern- og økonomisjefen fant jeg ut at regnskapsavdelingen ved Mesta kunne være aktuelt for studien. Grunnen til at regnskapsavdelingen egnet seg, var fordi ledelsen i mindre grad hadde oversikt over hvor godt avdelingen egentlig ble driftet.

Tillatelse til å gjennomføre studien ved regnskapsavdelingen hos Mesta ble gitt av konsern- og økonomisjefen. Johannesen et al. (2011) vektlegger at hvis en skal gjøre undersøkelser i formelle organisasjoner, vil formelle ledere ofte være døråpnere. En døråpner er et metafor om mennesker som kontrollerer informasjon, og kan gi formell eller uformell tilgang til settingen. Konsern- og økonomisjefen kan således betraktes som en døråpner i denne studien.

Det var ikke ønsket en tilfeldig utvalgsstrategi. Meningen var å få mest mulig kunnskap om fenomenet, ikke en strategisk generalisering. Rekrutteringen hadde et klart formål, en «purposeful» utvelgelse, som vil si at rekrutteringen var gjennomtenkt og planlagt (Johannesen et al. 2010). Formålet med utvelgelsen tok utgangspunkt i hensiktsmessighet,



ikke representativitet. Snøballmetoden ble brukt for å innhente informanter, som muliggjorde research på hvem i foretaket som hadde relevant informasjon (Johannesen et al. 2010).

To ledere i tilknytning regnskapsavdelingen ble intervjuet, og blir i kommende kapitler betegnet som leder A og leder B. Fem ansatte på regnskapsavdelingen ble også intervjuet, i oppgaven kalt for informant 1, 2, 3, 4 og 5. Informantenes bakgrunn og tilhørighet på regnskapsavdelingen er utelatt fra studiet for å sikre anonymitet. Både ledere og ansatte som ble intervjuet er alle informanter, selv om lederne blir kalt leder A og B. Informantene er jevnt fordelt på inngående faktura-, utgående faktura-, hovedbok- og dokumentenhet.

Det var planlagt å intervju leder A og leder B først. Formålet med å intervju lederne først, var å se om de ansatte kjente seg igjen i det lederne fortalte. Det ble utført ved å referere til enkelte av meningene fra lederne, under intervju av ansatte. Planen ble endret av forhold som jeg ikke kontrollerte, og endte med at bare én av lederne ble intervjuet i forkant av de ansatte. Forhold kan oppfattes forskjellig, avhengig av hvem i organisasjonen man snakker med. Rekrutteringen til intervju foregikk ved personlig oppmøte. Rekruttering ved direkte kontakt var på forhånd ønsket. Da kan en bruke visuelle virkemidler som ansiktsuttrykk, oppdage misforståelser, og usikkerhet (Johannesen et al. 2010).

### **3.5.2 Intervjuene**

Lederne fikk oversendt en temaguide i forkant av intervjuet, som kort forklarte hva slags temaer intervjuet omhandlet, men ikke hva spørsmålene direkte gikk ut på. De øvrige informantene fikk på forhånd vite hva intervjuets overordnede tema var, men ikke i like stor detalj som lederne. I korte trekk omhandlet intervjuene ledernes og ansattes tanker og meninger rundt: økonomistyring, rutiner, ansvar, samarbeid på tvers av underenheter, kontinuerlig forbedring, lean, flaskehalser, flyt, kostnadsdrivere og visjon.

Intervjuene ble gjennomført på bakgrunn av to forskjellige intervjuguider. Lederne fikk en egen intervjuguide på bakgrunn av deres fagområde og ansvar, og intervjuguiden inneholdt flere teoretiske fagtermer som ikke var operasjonaliserte. I tillegg hadde lederne flere spørsmål enn de ansatte, fordi det var en del organisatoriske spørsmål som måtte avklares. I intervjuguiden til de ansatte var flere fagtermer operasjonalisert slik at de skulle være mer allment forståelig. Begge intervjuguidene ble delt inn etter tema (lean, 5S, rolleavklaring osv.). Spørsmålene var bygget opp slik at oppfølgingsspørsmål var aktuelt.

Det var mest utfordrende å finne tid til intervju med de ansatte, da intervjuene fra min side var ønsket i mars måned, en måned hvor mange revisorer og årsoppgjøret preget bedriften. Via internkalendere satt lederne av tid, slik at intervjuer ikke kom i konflikt med andre avtaler. Intervjuene ble gjennomført i løpet av en drøy tre ukers periode, og tok samlet ca. 5 timer å gjennomføre. Det ble satt en tidsramme på omlag 45 minutt for å vise hensyn til informantenes tid, men noen intervju tok lengere tid. Alle intervju ble gjennomført på Mesta's hovedadministrasjon på Lysaker, på de ansattes egen arbeidsplass i naturlige omgivelser. Intervjuene foregikk på egne møterom, som hindret forstyrrelser. Johannesen et al. (2011) mener at intervjuer foretatt i kjente miljøer bidrar til at informantene føler seg trygg, åpner seg og tar seg bedre tid.

Tabellen nedenfor gir en oversikt over de utførte intervjuene:

<b>Oversikt over utførte intervju</b>		
<b>Hvem</b>	<b>Når</b>	<b>Tid</b>
Leder A	22.03.2014	ca. 70 min.
Leder B	12.03.2014	ca. 50 min.
Informant 1 og 2	19.03.2014	ca. 40 min.
Informant 3	25.03.2014	ca. 45 min.
Informant 4	19.03.2014	ca. 50 min.
Informant 5	24.03.2014	ca. 40 min.

*Tabell 1: Oversikt over utførte intervju.*

Lydopptaker ble benyttet under alle intervju. Alle informantene ble opplyst om lydopptak og forsikret om at opptak ble slettet umiddelbart etter bruk. Alle informanter godkjente lydopptak, og ingen virket utilpass. Intervjuene ble transkribert og tilsendt tilhørende informanter for godkjenning. Samtlige informanter godkjente transkriberingen. I forkant av intervjuene ble det sendt søknad til NSD (Norsk Samfunnsvitenskapelige Datatjeneste), som godkjente lydopptak.

### **3.5.3 Dokumentanalyse**

Dokumentanalyse vil i denne oppgaven være ett supplement til intervjuene. Skriftlige kilder som ble brukt i denne studien omfatter virksomhetens interne dokumenter som internavisen, bedriftens webside, og organisasjonskart. Kildene inneholdt relevant informasjon om: strategi, mål, visjoner og verdier, rollefordelinger og organisasjonens oppbygning.

### **3.5.4 Observasjon**

Denne studien søker å finne ut hvordan regnskapsavdelingen i ett entreprenørkonsern driftes. I denne sammenheng vil samspill mellom underenhetene i regnskapsavdelingen være en del av driften. Da jeg er ansatt på regnskapsavdelingen til Mesta gjennom rekrutteringsbyrået Academic Work, jobber jeg 4-10 dager i måneden på arbeidsplassen. Dette har gitt meg innsikt i samhandling på tvers av enheter ved bruk av observasjon når jeg har vært på jobb. Observasjonen har vært både åpen og lukket. Før jeg var inne på tanken å skrive oppgave i samarbeid med Mesta, observerte jeg mye, uten intensjon om å bruke det jeg observerte. Da det ble bestemt at jeg skulle skrive oppgave om regnskapsavdelingen, var ansatte klar over at jeg skulle utføre intervjuer og at jeg løpende observerte når jeg var på jobb. Fra nyttår har det blitt gjort notater i forskningsdagboken, blant annet notater fra observasjon. Personidentifiserende opplysninger fra observasjon og andre datainnsamlingsmetoder er utelukket i studiet. Ansatte har blitt gjort oppmerksomme på at fokus ikke er på individer, men organisatoriske prosesser, rutiner og kollektive tanker.

## **3.6 Kvalitet i studien**

Guba & Lincoln (1981) og Lincoln & Guba (1985) mener at begrepene pålitelighet (reliabilitet), troverdighet (begrepsvaliditet), overførbarhet (ekstern validitet) og bekreftbarhet (objektivitet) skal være mål på kvalitet i kvalitative forskningsopplegg.

### **3.6.1 Pålitelighet (reliabilitet)**

Begrepet reliabilitet knytter seg til forskningens data: hvilke data som brukes, hvilken måte innsamling, og til slutt hvordan dataene bearbeides (Johannesen et al. 2011). Påliteligheten kan styrkes ved å gi leseren av oppgaven en inngående beskrivelse av konteksten, gjerne i form av en casebeskrivelse, samt en åpen og detaljert fremstilling av framgangsmåten under hele forskningsprosessen.

Dataene som er samlet inn i dette studiet omfatter interne dokumenter, observasjon og intervjuer. Tyngden av innsamlede data stammer fra intervjuene. Reliabiliteten vil i stor grad avhenge av om informantene forstod spørsmålene som ble stilt (Johannesen et al. 2011). Spørsmålene ble forsøkt forenklet og operasjonalisert, spesielt i intervjuene med ansatte. Intervjuene har vært testet på en annen student, hvor vi prøvde finne ut om spørsmålene var for vanskelig, mulighet for oppfølgingsspørsmål osv. Før intervjuene startet ble det opplyst at ved uklarheter i spørsmålene, skulle intervjuer omformulere og forklare spørsmålet nærmere ved behov.

Observasjonens reliabilitet vil være knyttet til at forskeren er til stede i situasjoner som er relevante for studien, situasjoner som skaper informasjon (Johannesen et al. 2011). Dette ble ivarettatt ved at den åpne observasjonen varte over en lang tidsperiode (4 mnd.), og ved at observasjonen ble foretatt på en fast plass.

Reliabiliteten knyttet til skriftlige interne dokumenter som ble benyttet, er koblet mot hvilke dokumenter som ble valgt ut, og hvor stor troverdighet dokumentene har. Dokumentene, eksempelvis websiden til Mesta med informasjon om visjon, verdier og liknende, antas å besitte høy troverdighet. Da de er av høy viktighet for organisasjonen både internt og eksternt å fremstå som troverdige.

Reliabilitet er mye brukt i forbindelse med hvorvidt ett resultat ville vært likt dersom andre forskere hadde stilt de samme spørsmålene. Sannsynligheten for å komme frem til de eksakt samme svarene dersom intervjuene ble gjennomført på nytt er liten. Johannesen et al. (2011) mener at det vil være umulig for andre forskere å duplisere en kvalitativ forskning. Som forsker bruker man seg selv som ett instrument, ingen andre har samme erfaringsbakgrunn som forskeren, og vil derfor ikke kunne tolke ting på samme måte (Johannesen et al. 2011).

Analysen har vært nøye gjennomført, ved at jeg som forsker har fått tilbakemeldinger under skriveprosessen fra veileder på aspekter som kunne forbedres. Transkriberingen har vært gjort nøye og opptakene er lyttet på flere ganger for å sikre at all informasjon er fanget opp. Samtlige informanter fikk tilsendt- og godkjente transkriberingen av intervjuet.

### **3.6.2 Troverdighet (begrepsvaliditet)**

En redegjørelse for validitet i kvalitative studier skal bestå av opplysninger om de metoder som er benyttet i datainnsamlingen, intervjumetode og analyse av transkripsjoner. Hvorav det siste punktet omhandler hvordan datareduksjonen er gjennomført og dataene er kategorisert (Johannesen et al. 2011).

Lincoln & Guba (1985) peker på to teknikker som vil øke graden for at forskningen frambringer troverdige resultater: vedvarende observasjon og triangulering. Triangulering, nærmere bestemt metodetriangulering, vil si at forskeren under feltarbeidet bruker ulike metoder. Vedvarende observasjon omhandler det å investere nok tid til å bli godt kjent med felten, slik at en kan skille mellom relevant og irrelevant informasjon, samt å bygge tillit (Johannesen et al. 2011). Både metodetriangulering og vedvarende observasjon er blitt brukt i dette studie. Metodetriangulering ble brukt ved å kombinere dokumentstudier, observasjon og intervjuer. Vedvarende observasjon ble sikret gjennom å være i felten over lang tid, i dette tilfellet over fire måneder.

### **3.6.3 Overførbarhet (ekstern validitet)**

Ved kvalitativ forskning snakker man om overføring av kunnskap i stedet for generalisering. Et studies overførbarhet omhandler hvorvidt en lykkes å etablere beskrivelser, fortolkninger, begreper og forklaringer som er nyttige for andre områder enn det som studeres (Johannesen et al. 2011). Denne studien har ikke som formål å statistisk generalisere, men teoretisk generalisere, det vil si å skape innsikt i eksisterende teorier. Hensikten har ikke vært å studere det generelle og typiske, men det spesielle. Videre kan det antas at funnene som blir gjort i regnskapsavdelingen til Mesta kan eksistere i andre selskap, dette kan eventuell videre forskning finne ut av.

### **3.6.4 Bekreftbarhet (objektivitet)**

I en klargjøring av bekræftbarhet er det viktig at forskeren er selvkritisk og legger vekt på å beskrive beslutninger under forskningsprosessen, slik at leser kan følge opp å vurdere disse. Videre bør forsker vurdere skjevheter og avvik, fordommer og oppfatninger som kan påvirke fortolkningen og tilnærmingen i studien redegjøres for (Johannesen et al. 2011).

Gjennom studien har jeg som forsker vært selvkritisk og begrunnet mine veivalg. Det har likeså vært drøftet svakheter som styrke, både i henhold til teori og metode.

### **3.7 utfordringer i dataanalysen**

Observasjonen pågikk over lang tid, noe som gjorde at det ble mange notater og stikkord. I lengden ble det utfordrende å skille ut de mest verdifulle notatene fra resten, grunnet store mengder og delvis fordi det i starten var utfordrende å skille relevant fra irrelevant informasjon. I etterkant ser jeg at notatene kunne vært litt kortere, gjerne i stikkordsform, for å lettere skille ut verdifull informasjon. Men til syvende og sist føler jeg at de relevante notatene ble plukket ut og brukt i forbindelse med studien.

Intervjuene ble transkribert ordrett, for så i etterkant å renske vekk overflødig informasjon, eksempelvis avsporinger som ikke hadde tilknytning til studiet, og repeteringer. Den innsamlede mengden data fra intervjuene ble kategorisert med utgangspunkt i intervjuguiden. Nærheten til studieobjektet kan ha påvirket dømmekraften i forhold til bearbeidingen av datamengden, ved at negativ informasjon kan holdes igjen, -selv om jeg ikke følte meg direkte påvirket.

Konklusjoner og resultat i forskningsprosessen kan også være påvirket av min minimale erfaring fra bransjen. Dette kan både kan være negativt og positivt. Min minimale erfaring i bransjen tror jeg har påvirket konklusjonen til dels positivt, fordi jeg ser ting fra et annet perspektiv enn de som har erfaring. Erfaring kan føre med seg «gamle vaner» og en oppfattelse om hvordan ting skal være, den oppfattelsen preger ikke meg. Uerfarne mennesker kan se ting på andre og nye måter enn erfarne, men også lede til misforståelser (Johannesen et al. 2011).

### **3.8 Forskning i egen kontekst**

Som tidligere nevnt har jeg vært ansatt i Academic Work, et rekrutteringsbyrå primært for studenter, og ble utplassert på regnskapsavdelingen på Mesta AS 31.10.2012. Jeg har jobbet ca. 4-10 vakter i måneden på regnskapsavdelingen, avhengig av behov for assistanse. Da jeg ikke er direkte ansatt i Mesta, men i rekrutteringsbyrået, får jeg en «armlengdes» avstand fra informantene, og ikke samme tilhørighet i organisasjonen. Jeg er primært ansatt i inngående fakturaenhet, noe som isolerer meg mer i fra de andre enhetene. Det har under hele min studie

vært et høyt fokus på å ikke utelate eller holde igjen «negativ» informasjon. Jeg har hatt høy tillit hos alle informantene, som har signalisert at de godtar og støtter min studie. Under hele forskningsprosessen har jeg prøvd å ha en så nøytral rolle som mulig i forhold til Mesta. Da jeg er utleid til Mesta's regnskapsavdeling noen dager i måneden kan dette i prinsippet ha påvirket nøytraliteten i forskningsprosessen. Selv mener jeg at ansettelsen i rekrutteringsbyrået, gjør at tilhørigheten til Mesta ikke er for nær. Å arbeide i Mesta har også medført at jeg har hatt god kontekstforståelse. Dette ser jeg på som positivt i denne studien.

### **3.9 Forskningsetiske aspekter**

Etikk dreier seg om regler, prinsipper og retningslinjer for vurdering av om handlinger er riktige eller gale. Disse retningslinjene gjelder helt klart for forskningsfronten også.

Retningslinjene kan kortfattes i tre typer hensyn som en forsker må tenke grundig gjennom (Nerdrum, 1998): informantenes rett til selvbestemmelse og autonomi, forskerens plikt til å respektere informantens privatliv og forskerens ansvar for å unngå skade.

Etter korrespondanse med Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste (NSD) er studien godkjent, og jeg fikk klarsignal til datainnsamling. NSD skal sikre dataformidling og tjenesteyting overfor forskningssektoren. Mesta AS har godkjent studiet, og det er innhentet tillatelse til å bruke illustrasjon på forsiden av oppgaven. På forhånd av intervjuene ble det gjort klart for informantene at all innsamlet informasjon ble anonymisert. Anonymiseringen kan gi økt utveksling av informasjon mellom intervjuobjekt og intervjuer. Helt fra forskningens start ble ansatte opplyst om at det var den kollektive helheten og ikke individene studien søkte informasjon om.

I forkant av forskningen ble det forespurt om fritt informert samtykke fra informantene. Det er ikke ytret ønske fra Mesta's side om at studiet skal holdes konfidensielt.

## ***4.0 Case-beskrivelse***

Mesta ble etablert 1. januar 2003 og er et statlig eid aksjeselskap som opererer fritt og kommersielt i et konkurranseutsatt marked, og er en fortsettelse av produksjonsvirksomheten i Statens vegvesen. Mesta er en av landets største entreprenører innen bygging, drift og vedlikehold av veier og annen infrastruktur. Selskapet har en særlig sterk posisjon innen drift og vedlikehold, og er den dominerende aktøren innen drift og vedlikehold av veinettet. Virksomhetsområdene er asfaltlegging og produksjon av asfalt og grus, anlegg av veier, broer, kaier og tunneler, samt vedlikehold av veinettet. Vei, bane, elektro og energi er Mesta's fire store forretningsområder (Regjeringen, 2012).

### **4.1.1 Historie**

Selskapets historie dateres tilbake til første halvdel av 1800-tallet. Mesta har gjennomgått betydelige omstillinger og er i dag en moderne virksomhet med et bredt fokus på infrastruktur. Selskapet har sterke og stolte tradisjoner. Ved å bygge veier og holde dem åpne for ferdsel i generasjoner, har Mesta bidratt til å knytte folk, regioner og landsdeler sammen. På bakgrunn av dette opprettholder Mesta sitt største mål: «Mesta FÅR FOLK FRAM». Mesta etablerte seg i Sverige i 2012, og vant samme år sin første driftskontrakt i Sverige (Mesta, 2014a).

### **4.1.2 Konsern-modellen**

Mesta ble i 2008 organisert som et konsern med mor- og datterselskap. Bakgrunnen for konsernorganiseringen var å oppnå bedre styring og klarere ansvarsfordelinger med hensyn til marked, produkter, ressurser, resultater og balanse. Når målene som ble satt for konsernorganiseringen var oppnådd, reorganiserte Mesta konsernmodellen fra årsskiftet 2012/13. I slutten av 2012 ble selskapene Mesta Drift AS med datterselskaper og Mesta Elektro AS fusjonert inn i morselskapet i konsernet, Mesta Konsern AS, som har vært gjennom en navneendring og nå heter Mesta AS. I 2012 vedtok styret å avvikle datterselskapet Mesta Entreprenør AS etter at dette selskapet ikke hadde tilfredsstillende lønnsomhet over en lengre periode. Mesta har siden 2010 bygget opp virksomheten innen vedlikehold av jernbane. Som en del av denne satsingen kjøpte Mesta i april 2012 alle aksjene i Baneteknikk AS (Regjeringen, 2012).



#### 4.1.3 Økonomisk utvikling

Mesta har hatt en sterk økonomisk utvikling gjennom årene. I forhold til virksomheten som skal videreføres, oppnådde selskapet betydelige forbedringer både når det gjelder omsetning, resultat og ordresreserve i 2012. Sett bort fra avviklingen av datterselskapet Mesta Entreprenør AS, som var grunnen til nedgangen i omsetningen i 2012, ble omsetningen sett på som forbedret. Selskapet hadde i 2012 en omsetning på 3,7 milliarder kroner, mot 3,9 milliarder kroner i 2011. Mesta har en ordresreserve på 5,5 milliarder kroner, og har tilfredsstillende likviditet og soliditet. Pr. 31.12.2012 hadde selskapet en egenkapitalandel på 44,1 prosent (Regjeringen, 2012; Mesta, 2014b)

#### 4.1.4 Visjon og verdier

Mesta ser på seg selv som et verdidrevet selskap, hvor visjonen sier hvor de skal. Verdiene skal hjelpe Mesta til å ta de rette valgene hver dag. Både visjon og verdier brukes daglig som praktiske verktøy og mentale sjekklister. Mesta sine verdier er (Mesta, 2014c):

- **Fokus:** Fokus på kunder for å gjøre dem bedre og lære av dem. Fokus på egen virksomhet og sterke sider, samt synliggjøring av disse ovenfor kunder. Prioritering av lønnsomhet fremfor volum. Lønnsomhet gjennom effektivisering av virksomheten.
- **Endringsvilje:** Endring er en naturlig del av virksomhetens hverdag. Vilje og mot til å endre seg, ikke bare i takt med omverdenen men raskere. Viten om at tidligere handling ikke var galt, men endring ettersom omverdenen er i endring.
- **Helhetsansvar:** Alle er ansvarlige for eget arbeid, men samtidig engasjerte og tar initiativ i helheten Mesta er en del av. Mesta skal ta ansvar og initiativ og venter ikke på andre. Vi er lagspillere, ikke individuelle utøvere. Vi vinner eller taper sammen.
- **Ærlighet:** Oppriktighet og tydelige i ord og handling. Til å stole på. Har ansvar for å si vår mening, men viser lojalitet bak beslutninger som fattes. Realistiske og ser verden for det den er, ikke slik vi ønsker den skal være. Mot til å gripe fatt i konflikter.

Mesta sin visjon er: «**Vi viser vei**». Visjonen skal vise Mesta's ambisjon. Som en ledende entreprenør innenfor bygging og vedlikehold av vei i 180 år, ser selskapet det som en naturlighet at de også i fremtiden skal være i forkant. Mesta skal gå foran og vise vei innenfor sine kompetanseområder (Mesta, 2014c).

#### 4.1.5 Organisasjonskart

Mesta AS er morselskapet i konsernet. Selskapets administrerende direktør er Harald Rafdal. Selskapet har regionskontorer spredt rundt i hele Norge.



Figur 1: Organisasjonskart til Mesta (Mesta, 2014d).

Hovedkontor og administrasjonssenter befinner seg på Lysaker i Bærum kommune, og regionskontorer i Øst-, Sør-, Vest-, Midt-, og Nord-Norge.

#### 4.1.6 Regnskapsavdelingen

Regnskapsavdelingen til Mesta er en del av hovedadministrasjonen på Lysaker i Bærum kommune. Avdelingen består av flere underenheter: dokument-, sentralbord-, hovedbok-, inngående faktura-, utgående faktura-, lønns- og administrasjonsenhet.

Faktura pr. brevpost ankommer på morgenen, og blir sortert av ansatte på dokumentenheten. Fakturaene sorteres etter hvilket selskap de tilhører, mens purringer og annen post blir skilt fra resten. Når posten er ferdig sortert blir den gjort tilgjengelig for ansatte på Team-faktura (inngående- og utgående fakturaenhet), som stempler og kontrollerer, og krysser av for arbeidsordrenummer. Arbeidsordrenummer identifiserer hvilket prosjekt fakturaen tilhører og skal kostnadsføres på. Noen fakturaer har serviceordrenummer, som er en del av ett nytt forsystem til innkjøp. Når fakturaene er ferdig stemplet og kontrollert blir de lagt til scanning. Etter scanning går fakturaene inn i Verify (verifiseringssystem for fakturaer), hvor ansatte kontrollerer at moms, organisasjonsnummer o.l. stemmer. Etter godkjenning i Verify sendes fakturaene inn i økonomisystemet Agresso. Der skal fakturaene godkjennes av tilhørende attestant og anviser (siste ledd i godkjenning) før de går til betaling, for å kvalitetssikre fakturaenes innhold. De ansatte på hovedbokenheten kostnadsfører og godkjenner betaling av

fakturaene. Den endelige betalingen av fakturaene utføres av en ansatt på inngående faktura, som er «banken». Utgående fakturaer produseres av den utgående fakturaenheten. Noen sendes elektronisk og noen pr. brev.

I tillegg til de store hovedprosessene håndterer regnskapsavdelingen andre oppgaver. Innmelding av nye kunder og leverandører, leverandøravstemninger, diverse manuelt arbeid i Agresso m.m. Regnskapsavdelingen, samt nesten hele Mesta bruker regnskapssystemet Agresso – ett stort og komplekst økonomistyringssystem. Mesta Elektro AS bruker fortsatt det gamle økonomisystemet «Visma Contracting», noe som byr på utfordringer, da Agresso og «Visma» ikke fungerer godt overens.

## ***5.0 Presentasjon av empiriske funn***

### **5.1 Introduksjon**

Dette kapittelet omhandler presentasjon av empiriske funn fra studien. Presentasjonen av de empiriske funnene skal gi et grunnlag for videre analyse for å svare på problemstillingen. Empirien består i hovedsak av informasjon fra intervju, men det suppleres med informasjon fra observasjon og dokumenter. Hvert av empirikapitlene avsluttes med ett oppsummerende underkapittel.

### **5.2 Økonomistyring i Mesta**

Under intervjuene med de to lederne handlet flere spørsmål om økonomistyring: hva slags økonomiske styringsverktøy Mesta bruker, hvilke formeninger informantene hadde om tradisjonelle styringsverktøy, strategisk økonomistyring, kostnadsdrivere og operasjonell effektivitet. Ansatte ble ikke spurt om økonomistyring i Mesta.

Når det gjelder å definere økonomistyring forteller leder B, som ikke har overordnet ansvar for økonomistyring i Mesta, at: *«Det er egne ansatte i ledelsen som jobber med overordnet økonomistyring»*. Leder A definerer økonomistyring som: *«Det som kommer etter regnskapet, hvor en knuser tallene for å se hvor en tjener penger og hvor en ikke tjener penger. En fordeling av inntekter og kostnader»*.

På spørsmål om aktuelle styringsverktøy som benyttes i hverdagen arbeider leder B med ett styringsverktøy som kalles «telling på antall fakturaer»: *«Telling på antall fakturaer» er et verktøy som beregner hvor stor andel av fakturaer som går elektronisk og manuelt, som gir en indikasjon på fordeling av automatiserte- og manuelle prosesser, i forhold til fakturaarbeid. Når fakturaer går elektronisk frigjøres arbeidstimer fra manuelt mottak av fakturaer. Det legges vekt på antall manuelle og elektroniske fakturaer både på inngående- og utgående fakturaenhet, som er en fordelingsnøkkel mot antall ansatte og hvordan det jobbes. Verktøyet har også vært benyttet når selskap har vært solgt, fordi vektantallet vil øke*

*på morselskapet Mesta AS, dette for å forutse belastning og økning i arbeidsmengde. «Telling på antall fakturaer» er et nyttig og sentralt verktøy på fakturaenheten».*

Leder B er av den oppfatning at leder A har bedre belegg for å svare på spørsmål om styringsverktøy, men påpeker at: *««Telling på antall fakturaer» er ett verktøy som alltid har vært brukt, som fungerer godt og gir en god pekepinn på arbeidsmengde i fakturaenheten».*

Leder A arbeider mer med rene økonomistyringssystemer: *«Agresso og andre benyttede økonomisystemer som Visma og Verify, er rent praktisk de viktigste økonomiske styringsverktøyene. Excel er i tillegg et godt verktøy. Agresso er prioritert fordi det er et fleksibelt system som dekker mye av Mesta's økonomiske virkeområder. Men undersystemene bør tilpasses Agresso bedre».* Videre sier leder A at: *«Eksempelvis er budsjettering ett godt utgangspunkt for økonomistyring. Fordi en må reflektere over hva en gjør og hva ting vil koste, det er grunnleggende elementer en må ha kontroll på. Hvis en ikke har kontroll over de grunnleggende elementene er det et dårlig tegn».*

Leder B gir et innblikk i hvordan personer ser på operasjonell effektivitet: *«Operasjonell effektivitet er viktig for regnskapsavdelingen. Eksempelvis hvor mye post vi får inn daglig, hvor mye post som ligger igjen fra dagene før, samt mengde fakturaer i Verify. Vi har oppsyn på hvor mengdene er, slik at vi kan være effektive der det trengs. Det ble utført en effektivisering av postrutinen nylig. Istedenfor at ansvaret ligger på én ansatt, ble flere ansatte satt inn i ett rulleringssystem på mottak av postfakturaer. Tidligere hopet det seg opp med vanskelig post som var lagt til side, hvilket krevde ekstra bearbeiding. Etter endringen på postrutinen og at flere ansatte fikk ansvar for posten, går det mye glattere».*

Leder A er av den oppfatning at regnskapsavdelingen har et press på seg for å være effektive: *«Regnskapsavdelingen har et stort press på seg på å være effektiv, det er ett av kjernepunktene. Helt siden implementeringen av Agresso har vi jobbet med å få på plass alle brikkene i systemet, hvorav kunnskap og tilpassede rutiner er to store brikker. Når de to brikkene er på plass må vi se om vi har blitt mer effektive. Vi er ikke i mål, men har ambisjoner om å heve kompetansen innenfor Agresso, slik at det kan jobbes smartere. Ansatte skal bli mer selvgående i Agresso, slik at problemer og utfordringer kan løses fortløpende».*

Lederne ble spurt om hvordan de definerte en kostnadsdriver, samt hva kostnadsdriverne til regnskapsavdelingen var, og hvordan fokuset var på disse. Leder B svarer: *«På regnskapsavdelingen har vi fokus på hva det koster å få en faktura ut, og hva det koster å få*

*en faktura inn. Videre er det fokus på at ansatte ute i felten ikke skal kjøpe varer på faktura der summen er under 500 NOK. Eksempelvis er det unødvendig at en genererer en faktura på en blyant, der fakturakostnaden er høyere en blyanten». Leder A definerer en kostnadsdriver som: «En operasjon du egentlig ikke klarer deg uten, som eksisterer, og binder kostnader. Ansatte vil være en slags kostnadsdriver. For å utføre oppgaver på regnskapsavdelingen behøves det ansatte, men en ønsker jo færrest mulig ansatte til den samme jobben. Kostnaden må stå i stil med innsatsen».*

### **5.2.1 Oppsummering**

Funnene viser at økonomistyring oppfattes som det som kommer etter regnskapet, hvor en knuser tallene for å se hvor en tjener penger, og hvor en ikke tjener penger - en fordeling av inntekter og kostnader. Det brukes et økonomisk styringsverktøy kalt «telling på antall fakturaer», som er et nyttig og sentralt verktøy på fakturaenheten. Agresso og andre økonomisystemer som Verify og Visma, benyttes som de overordnede økonomiske styringsverktøyene. Excel blir i tillegg nevnt som et godt verktøy. I forhold til tradisjonelle styringsverktøy blir budsjettering sett på som et godt utgangspunkt for økonomistyring. Funnene viser at videreføring av kunnskap og kompetanseheving i Agresso er et langsiktig strategisk mål for Mesta. Intervjuene viser at operasjonell effektivitet er viktig for regnskapsavdelingen. Kunnskap og tilpassede rutiner er de to store brikkene som det jobbes med å få på plass for å oppnå bedre operasjonell effektivitet. I forhold til kostnadsdrivere pekes det på tre faktorer: Ansatte, hva det koster å motta en faktura, og hva det koster å sende ut en faktura.

## **5.3 Lean**

Denne studien ser på begrepet «driftes» gjennom prinsipper for effektivitet i leansammenheng. Dette kapitlet bygger på informantenes kjennskap til lean, hvem kunden til regnskapsavdelingen er, og hva slags produkt avdelingen leverer.

Samtlige informanter ble spurt om de kjente til begrepet lean. Leder B forteller at: «Mesta praktiserte lean i 2007/2008. Per dags dato praktiseres ikke lean på papiret, men en del av prinsippene og tankegangen kan virke å henge igjen på arbeidsplassen, på det operative nivå. En av de ansatte på regnskapsavdelingen sender kontinuerlig ut informasjon

*om status på ulike arbeidsposter, hvem som jobber med hva og timeplaner. Det jobbes jevnt for å sikre optimal flyt mot månedsavslutningene, ved å utarbeide detaljerte arbeidsplaner med konkrete frister. Alle ansatte vet hva de skal gjøre til enhver tid, det gir god struktur. Styringsverktøy som lean gir en forutsigbarhet». Leder A uttrykker følgende: «Lean i forbindelse med regnskapsavdelingen, vil internt bety at man løfter alle rutinene og forbedrer disse. En effektivisering av rutiner. For en stund tilbake var jeg på et leanseminar, og tenkte at dette er noe Mesta bør iverksette for å bli bedre. Lean i regnskapsavdelingen vil involvere ansatte og gjøre at ansatte ser en større sammenheng i arbeidet de gjør. Slike styringsverktøy kan brukes til å se på kostnader i bedriften. Administrasjonskostnadene er noe bedrifter søker å få lavest mulig, også her i Mesta. Vi genererer ikke inntekt i selve regnskapsavdelingen men leverer og administrerer regnskap. Slike nye verktøy kan bidra til å effektivisere driften, samt redusere administrasjonskostnader. Visse elementer av lean finnes fortsatt i bedriften. Agresso ble tatt i bruk for å redusere arbeidstimer, en forbedring som eliminerer sløsing av tid. Mesta er i tillegg kontinuerlig endringsvillig».*

Bare én av fem ansatte som ble intervjuet hadde hørt om lean, men etter forklaring av begrepet, følte flere at noen av prinsippene ble anvendt. Effektivisering og reduksjon av kostnader er kjent for to av informantene. Informant 5 føler seg involvert i å forbedre rutinene på arbeidsplassen, ved at forbedringsforslag fra informanten er gjennomført. Informant 4 mener at: «Lean forbindes med samlebåndsproduksjon, og at man i den grad ser på hva som kan forbedres på samlebåndet.» Informant 4 savner involvering av ansatte til å finne forbedringer, og mener videre at: «det trengs noen «hoder» på «gulvet» som kan utarbeide forbedringsmuligheter». Informant 5 fremhever at: «Det er viktig å tørre å gi ansatte ansvar. Jo mer ansvar en får, jo mer sett og hørt, jo mer gira blir en på jobben. Det er hyggelig å være involvert, og ikke jobbe uten mål og mening».

På spørsmål om hvem kunden til regnskapsavdelingen er svarer leder B: «Kunden er for såvidt de andre ansatte ute i organisasjonen til Mesta. Regnskapsavdelingen sørger blant annet for at fakturaene som tilhører produsert arbeid, går igjennom systemet. Leverandører vil ha betalt, og kundene skal faktureres». Leder A viser til mange kunder: «Leverandører er kunder, alle som jobber i økonomifunksjonen, fordi ledelsen skal ha økonomisk informasjon. HR er både kunde og leverandør, samt statlige myndigheter som vi må rapportere til».

Alle informantene svarer raskt at kunden til regnskapsavdelingen er alle utenfor regnskapsavdelingen, «*de der ute*». Informant 5 mener at kunden også er Mesta sine andre selskaper, og at avdelingen utfører en tjeneste for Mesta som helhet. Informant 3 nevner at kunden også kan være leverandører som skal ha betalt. Informant 5 sier følgende: «*Avdelingen er et bindeledd mellom kunder, leverandører og ansatte utad i organisasjonen*».

I forbindelse med effektivisering er det viktig å vite hvilket produkt regnskapsavdelingen leverer. Leder B svarer raskt at: «*Regnskapsavdelingen leverer ferdig regnskap*». Leder A svarer i samme sjikt, men utdyper videre med at: «*Mesta leverer en tjeneste som går ut på å samle tall og statistikk og legge til rette for at kundene kan ta ut sin informasjon*». Alle syv informanter mener at Mesta leverer en tjeneste.

### **5.3.1 Oppsummering**

Av intervjuene fremkommer det at begge lederne har kunnskap om lean, og mener det er et godt styringsverktøy. Mesta praktiserte lean tidligere, men ikke i dag under navnet lean. Både lederne og flere av de øvrige informantene, mener at visse elementer av lean henger igjen i bedriften, eksempelvis effektivisering, reduksjon av kostnader og involvering av ansatte i forbedringsprosesser. Kun én av de fem ansatte som ble intervjuet hadde hørt om begrepet lean. Det var flere meninger om hvem kunden til regnskapsavdelingen er: alle andre ansatte utenfor regnskapsavdelingen, leverandører som skal ha betalt, kunder som direkte faktureres og behandles, ledelsen, HR, statlige myndigheter, og Mesta sine andre selskaper. Det var en samlet enighet blant alle informantene om at produktet avdelingen leverte var regnskap, mer en tjeneste enn et produkt.

## **5.4 Lean's 5 prinsipper**

Mange spørsmål ble bygd ut ifra lean's 5 prinsipper, som er ledestjerner til god operasjonell effektivitet.

### **5.4.1 Prinsipp 1: Hva er produktverdi i kundens øyne?**

Det første prinsippet omhandler at kun de egenskapene ved produktet som kunden faktisk etterspør og har betalingsvillighet for, har livets rett. Leder B mener at: «*Kunden forventer nøyaktighet, og ting må gjøres mest mulig riktig. Rask behandling er også viktig. Kunden*



*ønsker ikke at vi skal ligge bak, og hvis vi ligger bak forventes det kommunikasjon. Vi er avhengig av å motta fakturer for å fakturere en kunde. Så hvis flyten på inngående fakturaenhet er treg, og fakturaer ikke kommer inn i tide, finnes ikke grunnlaget for å fakturere videre ut. Det er viktig at fakturaer blir riktig behandlet. I det siste har det vært episoder hvor kreditfakturaer har blitt registrert som fakturaer i systemet. Dette fører til feil i mange ledd, og en misfornøyd kunde. Det er flere ledd for å godkjenne en faktura før den er «endelig», fakturaer som overskrider 2,5 millioner NOK må igjennom enda ett ledd. Alle leddene for godkjenning skal sikre nøyaktighet og kvalitet». Leder A forteller at: «Høy kompetanse på bruk av systemene, effektiv leveranse til rett tid, god fakturaflyt og generell flyt i arbeidet er elementer kundene etterspør. Lovverket krever i tillegg at informasjonen skal gå inn i hovedboken».*

Etter mine observasjoner å bedømme, har avdelingen høyt fokus på kvalitet. I intervjuene med lederne ble det spurt hvordan kvalitet ble vurdert mot kvantitet. Leder B fremstiller kvalitet på følgende måte: *«I begrepet kvalitet legger jeg nøyaktighet, det er alfa og omega. Når en er nøyaktig er alle prosesser mer smidige. Hvis man ikke er nøyaktig og for eksempel legger inn en kreditnota som en faktura, genererer det utrolig mye merarbeid. Når det gjelder feilprosent har vi ikke noe anslag, fordi det måles ikke».* Leder A forteller at: *«Kvalitet er å få gjort tingene korrekt første gang, til rett tid. Kvaliteten måles ikke. Mye arbeid skal unna på kort tid. Vi ønsker høyere kvalitet ved å heve kunnskapsnivået. Formidlingen ved kvalitet skjer ved direkte informasjon. Ansatte er klar over merarbeidet feil kan skape. Det foretrekkes kvalitet foran kvantitet».* Det fremkommer fra informant 4 at det nye rulleringssystemet på postmottak sikrer bedre kvalitet, fordi flere ansatte involveres for å kvalitetssikre mottak av post.

#### **5.4.2 Prinsipp 2: Forstå og optimaliser verdistrømmen**

Lean legger vekt på å beholde verdiskapende aktiviteter og eliminere ikke-verdiskapende aktiviteter. Lederne ble spurt om det var fokus på verdiskapende- og ikke-verdiskapende aktiviteter, samt om de trodde alle ansatte hadde dette fokuset. Leder B fremhever at: *«Det at ansatte trives på jobb, bidrar til å bedre produktiviteten. Samtidig legges det vekt på kunnskap og informasjon. Informasjon skaper trygghet. Ikke alle ansatte har fokus på hva som er verdiskapende og ikke-verdiskapende aktiviteter. Det finnes ulike typer mennesker på avdelingen, noen liker å gjøre de samme vanlige oppgavene hver dag, andre søker engasjement, nye utfordringer og ønsker mer».* Leder A forklarer at: *«Selv om*

*regnskapsavdelingen er en kostnad i sin helhet, betyr det ikke at den ikke gir verdi. Den er verdiskapende når de riktige tingene blir gjort til riktig tid. Dette bidrar til økonomistyring. Jo dyktigere vi er, jo bedre rapporter etc. kan vi produsere. Ved å bli bedre, heve kompetanse og kunnskap, og sikre best mulig rutiner, har vi fokus på hva som er verdiskapende aktiviteter. Ansatte har nok dette fokuset i det grunnleggende, men at det ikke er sikkert at alle forstår viktigheten i det. Grunnen til at ikke alle ser konsekvensene, er fordi det er ulike menneskene som jobber på avdelingen. Vi er alle forskjellige».*

Under intervjuene ble det spurt om tid og ressurser ble optimalt brukt. For å forstå og optimalisere verdistrømmen, må tid og ressurser utnyttes optimalt, og en må kvitte seg med ikke-verdiskapende aktiviteter. Leder B konstaterer at: *«Jeg er ikke inne å detaljstyrer hver enkelt ansatt sine oppgaver. Det vil alltid være rom for å jobbe raskere og smartere, men vi har ikke fokus på å overvåke. Etter det jeg opplever, jobber de fleste ansatte godt. En kompetanseheving innenfor Agresso, kan kanalisere de som jobber tungvint med systemet, for videre å gi disse ytterligere opplæring slik at de blir mer effektive i Agresso. Hvor fort man stempler en faktura eller påfører ett arbeidsordrenummer er individuelt».* Leder A er opptatt av at tid og ressurser ikke brukes optimalt: *«Tid og ressurser brukes ikke optimalt i avdelingen. Fordi ting alltid kan forbedres. Eksempelvis mener jeg at rutinene ikke enda er helt tilpasset til Agresso. De nye rutinene som ble laget i forbindelse med implementeringen av Agresso likner fortsatt på de gamle. Rutinene utfordrer ikke bedriften godt nok. Rutinene bør spisses enda mer mot Agresso, slik at en kan jobbe smartere».*

Tre av de fem informantene som representerer de ansatte på avdelingen har ikke noe formening om det sløses med tid og ressurser på avdelingen. Informant 3 viser til at: *«Det er for mye manuelt arbeid, treghet og lav kompetanse. Et generelt lavt kunnskapsnivå, vi trenger en kompetanseheving. Vi bør bli flinkere til å spørre om hjelp når vi plages, jeg synes det er hyggelig å hjelpe andre. Å bruke mange timer på feilsøking, når en kan få hjelp, er sløsing av både tid og ressurser».* Informant 4 forklarer at: *«Det til tider kan virke som det er for mange ansatte på inngående fakturaenhet, jeg ønsker at vi kunne jobbe mer på tvers av underenhetene noen ganger».*

Leder A mener at Mesta har fokus på å eliminere sløsing, såkalt muda. Det relativt nye økonomiske styringssystemet til Mesta, Agresso, var et tiltak mot sløsing av tid. Leder A

forteller at: *«Agresso ble tatt i bruk for å redusere arbeidstimer, en forbedring som eliminerer sløsing av tid»*. Informant 3 nevner at det sløses med tid og ressurser når ansatte ikke spør om hjelp, men i stedet bruker lang tid på å lete etter en løsning. Ifølge informant 4 kan det virke som om det er for mange ansatte på inngående fakturaenhet til tider, noe som blir sett på som sløsing av ressurser.

### **5.4.3 Prinsipp 3: Skape jevn flyt**

Manglende flyt kan blant annet skyldes flaskehals, det vil si den operasjonen i en produksjonsprosess som begrenser eller forsinker prosessens samlede flyt. Utvikling og tilpasning av rutiner vil også kunne påvirke flyten, da flyt i all hovedsak kan oppnås i standardiserte og/eller rutinemessige prosesser (Gjønnes & Tangenes, 2014) Leder B påpeker når det gjelder potensielle flaskehals: *«Potensielle flaskehals kan oppstå hvis enkelte ansatte er syk eller på ferie. Vi har en ansatt på avdelingen som hele tiden kontrollerer status og mengde på ulike arbeidsposter, og som sender informasjon om dette på internmail til øvrige ansatte. Flaskehals avdekker seg relativt raskt selv, grunnet kontinuerlig overvåkning av status på arbeidspostene. Men allikevel er sykdom, ferie og liknende en utfordring, da det ikke er optimale backuprutiner på alle områder. Det er viktig at fakturaflyten er god, hvis ikke denne er optimal medfører det at leverandører må vente lengre på å få betalt, og det genererer støy og misnøye. Godkjenningssystemet kan være litt tregt til tider. Ofte samler attestanter og anvisere [de siste leddene for godkjenning av faktura] fakturaer opp til slutten av måneden før de godkjenner, slik at det kan generere en del purringer og merarbeid. Mer regelmessighet kan sikre bedre flyt»*. Videre mener leder A at mangel på kompetanse kan utgjøre en flaskehals: *«Mangel på kompetanse er en flaskehals. Rutinene og kompetansen må være på plass for å bidra til optimal flyt. Det planlegges en kompetanseheving, samt se på eksisterende rutiner og forme nye, en revurdering. I denne forbindelse er det viktig at lederne er i besittelse av god kunnskap og kompetanse om elementene som skal endres, inkludert meg selv. Tross en travel hverdag må rutinene forbedres. Forbedring/endring av rutinene kan skape «smerte» for enkelte, hvor frykten for det nye kan oppstå. Agresso gir mange gode muligheter, disse må vi benytte oss av. Det er viktig at fakturaflyten ikke utgjør en flaskehals, og alle skal være med på å sikre denne. Dette med å se på rutiner og vurdere disse påligger ikke bare leder alene. Lederen skal guide ansatte til å selv kunne se etter forbedringer. Videre må lederne støtte disse forbedringene»*.

Informant 1 og 2 mener at: «Store uforutsigbare arbeidsoppgaver kan utgjøre flaskehals, men at det ikke skjer så ofte». Informant 3 uttrykker at: «IT er en flaskehals, fordi hvis en skal øke effektiviteten ved å utbedre systemer og programmer må IT kobles inn. Per dags dato har ikke IT tid til å hjelpe». Informant 5 mener at manuelt arbeid i Agresso kan utgjøre en flaskehals: «Retursteget og Ventsteget i Agresso kan utgjøre flaskehals [delen av Agresso hvor en manuelt må behandle ufullstendige fakturaer]. Det er i tillegg mye manuelle føringer som tar tid. Tungvint og tidkrevende, det stopper ikke opp men stjeler tid».

En annen potensiell flaskehals i systemet ble observert når det gjelder purringer og inkassosaker. Purringer og inkassosaker blir fordelt på bokstaver i hyller til ulike ansatte som tilhører fakturateamet. Disse blir ikke sortert etter tidsfrist og størrelse. Slik at i en bunke med kan de ti øverste sakene dreie seg om småbeløp, mens nederst i bunken kan det befinne seg en inkassosak med betydelig høyt beløp.

Lederne ble spurt hvordan rutinene er blitt til. Leder B sier: «Rutiner og arbeidsdagen har blitt til underveis. Mye av det som gjøres i dag er det samme som ble iverksatt når jeg begynte på Mesta. Jeg synes ikke noen rutiner er mer viktige enn andre. Men en ting er sikkert, blir ikke fakturaer sendt ut kommer ikke penger inn, så det er kanskje den mest kritiske rutinen». Leder A forteller at: «Når Agresso ble implementert var ansatte involvert. Man forsøkte å tilpasse seg til de nye rutinene. Allikevel er dagens rutiner ikke optimale i forhold til Agresso. Mye kunnskap blitt borte, i form av at ansatte har sluttet. Dermed har en del kunnskap og kompetanse forsvunnet, uten at det har blitt videreført. Det å være rutinemessig kritisk til det du gjør er en av de viktigste rutinene».

Dagens bearbeiding av post er ifølge leder B: «Ikke optimal, i sammenheng med at vi burde hatt flere fakturaer elektronisk inn». At andre datterselskaper har andre økonomistyringssystemer kan ifølge leder B føre til at: «Hvis en leverandør som både leverer til Mesta AS og Mesta Elektro AS skulle sende fakturaer elektronisk inn, blir alle disse sendt automatisk inn i Agresso, selv om kanskje en del av disse fakturaene skulle inn i Visma Contracting [et helt annet økonomistyringssystem]. Så derfor er ikke den elektroniske biten på plass, men når Mesta Elektro AS kommer over i Agresso, faller det på plass».

Informantene som er involvert i bearbeiding av post synes det fungerer godt. De synes det nye rulleringssystemet (fordelt ansvar for post, i stedet for at én er ansvarlig) fungerer bedre enn

tidligere, men informant 5 mener at: *«Det er fortsatt forbedringspotensialer, selv om det fungerer bra i dag».*

#### **5.4.4 Prinsipp 4: Er flyten synkronisert med etterspørselen?**

Når det gjelder synkronisering av flyten i forhold til etterspørselen fra kunden hevder leder B at: *«Flyten på regnskapsavdelingen er synkronisert med etterspørselen til kunden. Det skal den være».* Utsagnet til leder B, bekreftes av leder A: *«Flyten skal være synkronisert med etterspørsel, dette går direkte på oppgaver som skal løses innenfor økonomienheten».*

Informant 4 mener flyten er god, men kan påvirkes: *«Det er mange arbeidsoppgaver å bry seg med hele dagen, og at det virker som det er en god flyt. De ansatte er obs på at flyten til enhver tid er god, og som forventet. Men vi er alle mennesker og kan gjøre feil, samt at eksterne feil kan påvirke flyten. Det er mye erfaring blant de ansatte, og med erfaring vet en hva en skal prioritere».*

#### **5.4.5 Prinsipp 5: Streb etter perfeksjon**

Leder B hevder når det gjelder perfeksjon at: *«Det kan ofte gå litt tid før man oppdager at ting kan forbedres, samt hvor god tid man har i arbeidsdagen til å se på forbedringer. Ofte har man ikke mye tid til overs, og alltid noe som skal være gjort. Men jeg ser jo at når jeg har bedre tid og kan sette meg ned å tenke på ting, da kan man komme på nye ideer. Medarbeidersamtaler kan gi innspill til forbedringer. Disse samtalene kan også avdekke om enkelte ansatte har for lite å gjøre og eventuelt at noen har for mye å gjøre. Kontinuerlig forbedring og endringer er både gjennomført fra ledelse og ned, i tillegg til at ansatte noen ganger er involvert».* Leder A mener at: *«Mesta forsøker å sikre kontinuerlig forbedring. Blant annet kompetanseheving som tidligere nevnt. Vi er knyttet til ressurser som gjør at vi er i stand til å utføre kontinuerlig forbedring og er flere som jobber med kontinuerlig forbedring. I forhold til i fra hvilket hold endringer og kontinuerlig forbedring kommer fra, føler jeg at initiativet oftest kommer bottom-up og svaret top-down. Det jobbes også med avskaffelse av regnskapssystemer som hemmer Agresso. Eksempelvis fungerer ikke Visma Contracting overens med Agresso».*

Informant 3 og informant 5 mener at ledelsen gjerne vil, men ikke har tid nok til kontinuerlig forbedring. Informant 4 mener at de ansatte er flink til å ha fokus på kontinuerlig forbedring. Informant 5 forteller at: *«Ofte får vi utdelt arbeidsoppgaver uten å få vite mål og mening bak*

*oppgaven, det er negativt. Mesta ofte begynner ofte top-down når en egentlig bør begynne bottom-up- når det gjelder forbedringer. For å bli bedre må det settes av tid til forbedring».*

Leder B mener at man alltid kan bli bedre: *«Det vil alltid være rom for forbedringer. Med tanke på forbedringer tenker jeg på en kompetanseheving innenfor regnskapssystemet Agresso, blant ansatte. Dette kan bidra til mer rasjonelt bruk av systemet, og til at ansatte kan løse arbeidsoppgaver raskere, smartere og mer selvgående. Deler av økonomisystemene som brukes parallelt med Agresso er vi mindre fornøyd med. Jeg kunne gjerne ønsket mer bestemte mål, kontinuerlig. Klare mål som er gjennomslagskraftig. Avdelingen fungerer i mine øyne bra, men det vil alltid være rom for ytterlige forbedringer».* Leder A har ett todelt syn på hvordan regnskapsavdelingen fungerer i dag: *«Deler av avdelingen fungerer godt, hvor lederen kan jobben sin godt, herunder kontroll på systemer og rutiner. Ansatte utfører mange forholdsvis enkle rutineoppgaver, og enkelte synes det er helt greit. Deler av avdelingen fungerer mindre bra, blant annet fordi ikke alle ansatte ser arbeidet sitt i den store sammenhengen, samt ikke besitter god nok kompetanse innenfor systemene som benyttes. Videre bør lederskapet heve seg, på den måten at vi blir flinkere til å revurdere rutiner og effektivitet. Kompetansehevingen jeg snakker om er en ledelsesutfordring, som ledelsen må initiere for å nå dit de ønsker. Snittalderen på ansatte er relativt høy. Unge mennesker er ofte kreative, søker utfordringer og er ikke redd for det nye. Litt eldre mennesker kan noen ganger «stivne» litt til, på den måten at de henger seg opp i det gamle og velkjente, og kan frykte det nye. Så en annen lederutfordring er å få alle aldersgrupper til å gi maks. Det er viktig å forstå at det tross alt ikke handler om å miste jobben, men derimot handler det om å jobbe smartere og bedre».*

Informant 3 hevder at det er flere elementer som kan forbedres i Mesta: *«Det er mange hull i arbeidsdagen som bør fylles, og flere ansatte som ikke besitter god nok kompetanse på avdelingen. Det er flere ansatte som gjennom erfaring har lært seg oppgaver på sin måte, og derfor er det vanskelig å bygge backuprutiner og gode rutiner, fordi det ikke er nok kompetanse. I tillegg er det unødvendig at revisorene må gå igjennom ledere og andre for å få svar på spørsmål om avstemninger som jeg selv har utført. Det tar masse tid, i stedet for at revisorene kunne kommet direkte til meg og fått raskt svar. Mye av det manuelle arbeidet kunne vært løst ved å tilpasse arbeidet i modeller og programmer. Det er nok flere oppgaver som kunne vært effektivisert ved å utnytte datasystemene. Jeg medvirket i min tidligere jobb å*

*bygge systemer og rapporteringspakker. Det henger en del «gammeldagse» arbeidsmetoder igjen på Mesta». Fra informant 5 fremkommer det at avdelingen ikke er god nok på Agresso enda: «Det jobbes tungvint og er mye «brannslukking» til tider. Det er for dårlig bakgrunnskunnskap på Agresso. Rutinene kunne vært effektivisert. Det bør bli satt av tid til å se på rutinene. Det er viktig å sette pris på endringer og effektiviseringer som hittil er utført. Mesta er en stor organisasjon og ting tar tid».*

#### **5.4.6 Oppsummering**

Funnene viser at kunden forventer: nøyaktighet, rask behandling, kommunikasjon, kvalitet, høy kompetanse på bruk av systemene, effektiv leveranse til rett tid, god fakturaflyt, generell flyt, og korrekt bokføring. Mesta har fokus på hva som er og hva som ikke er verdiskapende aktiviteter, ved å heve kompetanse og kunnskap og sikre best mulig rutiner. Tid og ressurser brukes ikke optimalt på grunn av mye manuelt arbeid, treghet, lav kompetanse, og at det til tider kan virke å være for mange ansatte på en av underenhetene. Funnene viser flere potensielle flaskehals: fraværende backup-rutiner, godkjennings-system for fakturaer, mangel på kompetanse, ikke optimale rutiner, uforutsigbare store arbeidsoppgaver, manuelle føringer, IT, inkasso- og purringssystemet. Dagens bearbeiding av post fungerer bedre etter ny rutine, men funnene viser at dette fortsatt kan forbedres da flyten bør være synkronisert med etterspørsel. Studien viser videre at mye erfaring blant ansatte bidrar til kunnskap om god prioritering. Mesta forsøker å sikre kontinuerlig forbedring i arbeidshverdagen. Et viktig funn er at tiden ofte er for knapp til å se på forbedringer. Ifølge funnene kan både Agresso og kompetanse mot Agresso forbedres. Videre viser intervjuene at det er mangel på klare overordnede mål, og at det er en tidvis manglende kommunikasjon fra ledelsen. I følge intervjupersonene er det fortsatt en del manuelt arbeid kan automatiseres. Videre fremkommer det fra funnene at det er viktig å sette pris på de forbedringene som faktisk er gjennomført.

### **5.5 Involvering av ansatte og samarbeid**

Lean vektlegger involvering av ansatte. Flere av spørsmålene i intervjuene var rettet mot hvordan ansatte ble involvert i forbedringer, om ansattes potensielle ble utnyttet, tilhørighet i organisasjonen, syn på arbeidsdagen, og samarbeid på tvers av underenhetene.

Leder B forklarer at de tar tak i tilbakemeldinger fra ansatte: «Hvis forslag kommer til meg, tar jeg det videre til møter med teamlederne og [leder A], såfremt det ikke finnes en løsning der og da. Det er også månedsmøter, hvor konsern- og økonomisjef og økonomidirektør er tilstede. Det er kommunikasjon rundt forslag til forbedringer fra ansatte på medarbeidersamtaler. Jeg opplever ofte at ansatte i løpet av vanlige arbeidsdager kommer til meg med forslag om forbedringer». Leder A bekrefter utsagnet til leder B og forteller:

«Ledere og ansatte har muligheten til å snakke sammen store deler av dagene».

Samtlige av informantene forklarer at de tar tak hvis de ser rom for forbedringer, ved å gi beskjed til overordnede. Informant 3 og informant 5 har fått gjennomslag i forslag til forbedringer, hvor det er tatt tak og gjort noe med saken. Eksempelvis kom idéen om to pc-skjermer per ansatt fra en av informantene. Informant 5 mener at: «det er viktig å ha fokus på å fullføre endringer og effektiviseringer». Det fremkommer fra informant 4 at:

«Effektiviseringen av mottak av inngående fakturapost ble utført for ikke lenge siden, og idéen kom fra flere ansatte. Dette bidro til at man ikke fastlåste en arbeidsoppgave til en enkelt ansatt, men til flere, slik at det er backup tilgjengelig». I følge informant 5 er de ansatte involverte: «Automatisering av OCR-filer [optisk tegngjenkjennings filer] og forbedringer på inkassosaker på utgående faktura, ble iverksatt av en ansatt».

Leder B forteller at: «Under medarbeidersamtalene blir det avklart om ansatte ønsker å prøve seg på nye oppgaver, de som ønsker utfordringer får prøve seg». Leder A mener at: «Ansatte får prøve seg på nye områder innenfor avdelingen. De som ønsker nye oppgaver får som regel det. Mesta ønsker å bruke ansattes evner til det fulle. Der hvor lederen ikke strekker til er det ofte ansatte som får bidra med hjelp og ansvar». Fire av de fem informantene blant de ansatte bekrefter at de får prøve seg på nye områder om ønskelig.

Når det gjelder samarbeid hevder Leder B at: «Samarbeidet på tvers av underenhetene er godt. Vi låner ut hverandre på tvers av avdelingen ved behov. Det finnes en god forståelse av hva de andre underenhetene driver med. Ansatte er flinke til å spørre hverandre om hjelp».

Leder A forklarer i tilknytning til samarbeid at: «Samarbeidet generelt er bra. Hvis en skal sette fingeren på noe måtte det være at det er lite snakk om rutinene om informasjonsflyten mellom underenhetene. Vi må bli bedre til å forstå hva de «andre» gjør. Feil og misforståelser blir tatt imot på en positiv måte, vi er ikke ute etter syndebukker men hvordan ny feil kan forhindres og lære av feil. De som oppdager feil tar tak i det. Ansatte er uredde for



*å si ifra om ting». Samtlige informanter mener at samarbeidet på tvers av avdelingen er bra. Informant 3 mener midlertidig at: «Ønsker bedre innsyn i hva andre på avdelingen jobber med. Samarbeid kan være utfordrende når det krever høy kompetanse, grunnet varierende kompetansenivå».*

Når det gjelder tilhørighet til organisasjonen svarer fire av fem av informantene umiddelbart at de følte seg som en del av organisasjonen. Informant 4 mener det er litt vanskelig å svare på: *«Hvis man ser det fra et helhetlig perspektiv, er vi ansatte bare brikker. Grunnet alt for lite informasjon og for lite delaktighet blir vi nesten som arbeidsmaur».* I forhold til informasjon utdypes det av informant 4 at informanten ikke bare tenker på informasjon om arbeidet de gjør, men også generell informasjon: *«Det virker som [leder A] tilegner seg mye informasjon på ledermøter, men den kommer ikke videre til oss ansatte. Jeg får ofte høre mye informasjon andre steder, men ikke fra der informasjonen egentlig skal komme fra. Det føles ofte som det er «de» og «oss», slik bør det ikke være».*

Tre av fem informanter forteller at de stort sett gjør det samme hver dag på jobb. De to andre (informant 3 og informant 5) forteller om en svært varierende arbeidsdag. Informant 3 forteller at: *«Det er store utfordringer knyttet til momsrapportering, fordi det jobbes manuelt og ikke er bygd opp med programvare. Mye blir feil i forbindelse med rapportering av moms, det brukes mye tid på feilsøking. I tillegg er det mye etterslep på arbeidsoppgaver, blant annet fordi det ikke er etablert backuprutiner. Det er ikke hyggelig å komme fra ferie når det er så mye opphop av arbeid at en ikke vet hvor en skal begynne».* Informant 4 mener at: *«Man må ta grep der det trengs i arbeidsdagen. Det har vært for lite opplæring, og jeg har lært meg selv det meste ved å prøve og feile».*

Samtlige av informantene mener arbeidsmiljøet på avdelingen er meget bra. Menneskene som jobber på avdelingen betegnes som munter og blid, og selv om det noen ganger er misnøye lar ingen det forsure arbeidsdagen. Informant 3 mener midlertidig at: *«Mesta er gjennomsnittlig, verken bedre eller dårligere sammenliknet med tidligere arbeidsplasser. Det er mulig at jeg er kritisk, men det er viktig å kunne tenke kritisk».* Tross kritikken uttrykker informanten full forståelse for at tiden til leder A, leder B og andre ledere er knapp, og at gjennomføring av forbedringer er utfordrende og tidskrevende. Det fremkommer fra informant 4 at: *«Informasjonsflyten på avdelingen langt ifra er god nok. Mer informasjon og involvering ville gjort arbeidsdagen bedre. Det blir også holdt igjen positiv informasjon så vel som negativ*

informasjon. Det er unødvendig at positiv informasjon skal komme fra andre kilder enn lederen selv». I forbindelse med nedlegging av Mesta Verksted AS vil arbeidsmengden på avdelingen avta, men informant 4 har mange forslag til andre arbeidsoppgaver de kan påta seg: «Når vi ikke blir involvert blir vi ei heller hørt. Jeg mener ikke at de ansatte skal bestemme forhold rundt avgangen til Mesta Verksted AS, men at vi blir informert og kan komme med idéer rundt det».

Agresso kan by på utfordringer, noe som også fremkommer gjennom observasjonene.

Lederne og ansatte ble spurt om hvilke utfordringer som knytter seg til systemet, hvordan utfordringene blir ivaretatt, og hvordan IT-støtte i denne sammenhengen fungerer.

Leder B mener at: «Det er ferdigheter på ulike nivå når det gjelder Agresso. Vi ønsker at ansatte skal øke kompetansen sin, og jobber med dette, slik at ansatte skal kunne jobbe mer smidig. Slik at man slipper å stoppe opp i arbeidet å be om hjelp så ofte. Dette tas opp på team- og månedsmøter, hvor partene som kan systemet (IT) blir kalt inn. To ansatte på IT er spesialiserte i Agresso, og finnes på bygget til hovedadministrasjonen». Samtlige informanter synes Agresso er ett godt system. Informant 3 mener at: «Avdelingen bør utnytte Agresso mer og tilpasse systemet mot bedriften. Agresso brukes fortsatt litt tungvint, og kompetansen på Agresso kunne vært bedre». Informant 4 forteller: «Det negative fokuset mot Agresso blir feil. Alle store økonomisystemer er utfordrende i starten, men slik er det med alt. Men det er ikke rart at flere er negative til Agresso når opplæringen kommer to år etter implementeringen». Alle informanter mener IT-støtten på bygget er flinke, men informant 3 setter fingeren på at: «IT-enheten er svært opptatte av store prosjekter, og har ikke tid nok til å hjelpe regnskapsavdelingen med praktiske ting. I forbindelse med årsoppgjøret kom det fra økonomidirektøren at fremgangsmåte for momsavslutninger skulle prioriteres. Men da jeg tok kontakt med IT for å se på muligheter for å forbedre systemer og utvikle modeller for momsavslutning, fikk jeg beskjed om at det ikke var tid til det. Det resulterte i enda et manuelt og tidskrevende momsoppgjør».

### **5.5.1 Oppsummering**

Det fremkommer fra funnene at lederne forsøker å ta tak i tilbakemeldinger fra ansatte, som tas opp på møter med teamledere og konsern- og økonomisjefen. Det diskuteres rundt forslag til forbedringer under medarbeidersamtaler, og ansatte tar fortløpende opp forslag til forbedringer med overordnede. Flere gjennomførte forbedringstiltak kommer fra ansatte.

Funnene viser vider at Mesta ønsker å utnytte ansattes potensiale til det fulle, men ikke alle ansatte mener de får prøve seg på nye oppgaver. Intervjuene viser også at det er lite snakk om rutinene og informasjonsflyten på tvers av avdelingen. Funnene viser at informasjon fra ledelsen ikke alltid når ansatte. Agresso byr på utfordringer knyttet til kompetanse og tilpassede rutiner, og ansatte mener opplæringen kommer for sent. Det viser seg, ifølge intervjupersonene, at tiden utgjør en faktor som hindrer forbedringer i mange sammenhenger.

## 5.6 Dagens drift av regnskapsavdelingen

Avslutningsvis ble ledere og informantene spurt om hva de syntes om dagens drift av avdelingen. Leder B hevder: *«Den driftes effektivt sett fra mitt ståsted, men det har vært litt for mye gjennomtrekk av vikarer i det siste, spesielt på hovedbokenheten. På generelt grunnlag så fungerer administrasjonssenteret og regnskapsavdelingen godt. Men jeg vet at de ansatte ønsker seg mer fortløpende informasjon fra ledelsen»*. Leder A har et todelt syn på dagens drift: *«Jeg mener at regnskapsavdelingen på det operasjonelle nivå driftes godt. Men bakenfor det operasjonelle skulle det vært bedre, spesielt med hensyn på kompetanse på Agresso»*. Leder A mener videre at snittalderen på avdelingen er relativt høy, noe som bidrar til høy grad av erfaring, men også tilfeller av frykt for endringer. Videre mener leder A at det er en lederutfordring å få alle aldersgrupper til å gi maks. Informant 1 og informant 2 viser til at driften er grei. Dette illustreres med et sitat fra informant 1: *«Driften er vel grei. Det er to stykker som arkiverer for hele selskapet, riktighet og nøyaktighet er viktig. Det er viktig at arkiveringen og dokumenteringen blir utført på riktig måte slik at andre i fremtiden forstår det som er gjort, f.eks. i fremtidige rettssaker»*.

Informant 3 er av den oppfatning at: *«Regnskapsavdelingen driftes tungvint. Det er mye bremsing og stopping, som fører til utfordringer og vanskeligheter. Spesielt med tanke på bokføringen. Jeg ønsker selv å stille høyere krav til regnskapsavdelingen. De gamle programmene må kuttes ut. Det er for mye manuell bokføring, tungvint arbeid og merarbeid»*. Informant 4 er av følgende oppfatning: *«Avdelingen driftes ensformig og tungt innimellom. Mange har for fastlåste arbeidsoppgaver, hvor det ikke finnes backuprutiner. Alle skal ikke kunne alt, men en innføring i hva andre gjør kunne vært nyttig med tanke på ferie og sykdom. Alt i alt mener jeg at driften er tungdrevet. Noen har et stort arbeidspress og andre ikke. Samt*

*at ansatte ikke er nok involvert i det som skjer. Avdelingen er moden til å påta seg andre oppgaver, vi må tørre». Informant 5 mener at: «Til tider driftes avdelingen rotete, men enorme mengder arbeid tas unna på avdelingen».*

### **5.6.1 Oppsummering**

Funnene viser at avdelingen driftes stabilt på det operasjonelle nivå, men at manglende kompetanse på Agresso trekker den operasjonelle effektiviteten. Det fremkommer at avdelingen til tider driftes tungvint og rotete, grunnet manuelt arbeid, tidkrevende feilsøking, fastlåste oppgaver, manglende backuprutiner. Noen av intervjupersonene ønsker mer involvering i arbeidsdagen, og mener avdelingen er moden til å påta seg andre oppgaver. Funnene viser imidlertid at regnskapsavdelingen tar unna store mengder arbeid i løpet av en arbeidsdag.

## **5.7 Oppsummering av hovedfunn**

De empiriske funnene viser at ledelsen i regnskapsavdelingen er opptatt av å drifte avdelingen slik at de økonomiske målene nås, og at det er etablert styringsverktøy for å ivareta dette. Videre fremkommer det av funnene at operasjonell effektivitet er et av kjernepunktene i avdelingen. Det fremkommer gjennom intervjuene at regnskapsavdelingen opererer med tre kostnadsdrivere: ansatte, hva det koster å få en faktura inn, og hva det koster å sende ut en faktura. Funn viser at mye av tankegangen i lean er innarbeidet i avdelingen, selv om de som ble intervjuet ikke bruker lean som begrep. Kunden er sentral i effektivisering gjennom lean, og funnene viser at de som ble intervjuet ser på morselskapet som kunden. Det var enighet om hva slags produkt avdelingen leverte – ferdig regnskap, som ble sett på som en tjeneste.

Avdelingen er bevisst på hva kunden forventer, hvor kvalitet, god flyt og kommunikasjon er viktig. Funn viser at avdelingen har fokus på hva som er verdiskapende, men tid og ressurser brukes ikke optimalt. Det finnes potensielle flaskehalser på avdelingen, som tilhører det operative nivå. Avdelingen er opptatt av å holde flyten synkronisert med kundens etterspørsel, og søker kontinuerlig forbedring. Empirien viser at tiden er en faktor som hindrer avdelingen i å opprettholde kontinuerlig forbedring. Mesta søker å involvere ansatte å utnytte deres fulle potensiale. Tidvis stopp i kommunikasjon fra ledelsen til ansatte fører til frustrasjon.

Funnene viser at Agresso er en utfordring for regnskapsavdelingen, da kompetansen ikke er tilfredsstillende på nåværende tidspunkt. Det fremkommer at styringssystemet kan utnyttes bedre, og at opplæringen kommer for sent. Det fremkommer videre at regnskapsavdelingen til tider driftes tungvint og «rotete» på det operative nivå.

Hovedfunnene kan deles inn i forhold som virker positivt og negativt inn på driften i regnskapsavdelingen for å oppnå operasjonell effektivitet. Det som virker positivt inn på operasjonell effektivitet er:

- Stabil drift
- Både ledere og ansatte er bevisst på de flaskehalsene og forhold som påvirker driften i negativ retning, og søker stadig forbedring
- Det jobbes med å få på plass kompetanse og rutiner mot Agresso
- Ansatte ønsker ta del i- og har bidratt til forbedringer

Forhold som virker negativt inn på driften av regnskapsavdelingen og hvor det er forbedringspotensialer:

- Tidvis vertikal mangel på informasjon top-down
- Lav kompetanse og manglende utnytting av Agresso
- Knapp tid til å se på og gjennomføre forbedringer
- Ikke optimale og tilpassede rutiner

## 6.0 Analyse

I dette kapittelet analyseres de empiriske funnene sett i lys av den teoretiske forankringen. Kapitlet deles i: Økonomistyring, lean's 5S, involvering av ansatte og samarbeid.

### 6.1 Økonomistyring på regnskapsavdelingen

I henhold til Pettersen & Bjørnenak (2003:39) er økonomistyring: «*Den aktiviteten i en organisasjon som tar sikte på å styre ressursbruken mot maksimering av overordnede målsettinger*». Funnene viser at ledelsen i Mesta har et bevisst forhold til økonomistyring ved at de er opptatte av hvor bedriften tjener penger, med andre ord kan dette sees i sammenheng med maksimering av overordnede mål. Dette er også i tråd med Gjønnes & Tangenes (2014) som mener at økonomistyring handler om en kostnadsfordeling og relevante inntekter i ulike beslutningsprosesser.

De empiriske funnene viser at det benyttes ulike økonomiske styringsverktøy i regnskapsavdelingen. Budsjettering er et tradisjonelt styringsverktøy som brukes i regnskapsavdelingen. Ifølge Waddell (2010) er allokering av kostnader hovedproblemet med tradisjonell økonomistyring, og i denne sammenheng viser funnene at regnskapsavdelingen ikke bare praktiserer budsjettering, men også fokuserer på andre styringsverktøy, som kontinuerlig forbedring. Sending (2012) mener at økonomistyring krever at organisasjonen har et system for planlegging og kontroll. Funnene viser at avdelingen har styringsverktøy som benyttes for å oppnå oversikt, planlegging og kontroll. Basert på planlegging og kontroll, kan økonomistyring ifølge Sending (2012), stimulere og motivere til økt innsats og produksjon på alle plan. Bjørnenak (2003) argumenterer med at styringssystemer bør utformes med mål om å støtte strategiske valg og posisjoneringer. Funnene viser at styringssystemet Agresso, som regnskapsavdelingen bruker, dekker avdelingens virkeområder og strategiske valg.

Ifølge Sending (2012) bør mål være fastsatt, og er et viktig aspekt for at økonomistyringen skal gi mening. Sending (2012) hevder i tillegg at alle i organisasjonen bør vite hva målene

er. Funnene viser at ansatte på regnskapsavdelingen ofte får tildelt arbeidsoppgaver uten mål og mening bak oppgaven, og at det i enkelte sammenhenger således mangler klare mål.

Sending (2012) hevder videre at en velfungerende virksomhet er avhengig av at relevant økonomisk styringsinformasjon tilflyter de som trenger et datagrunnlag for å treffe best mulig beslutninger. Nyland & Østergren (2008) mener at for å være mest mulig effektiv, bør økonomistyringen blant annet være interaktiv, som forenklet baseres på kommunikasjon og dialog. Dette står i kontrast til empirien, hvor det fremkommer at det er lite kommunikasjon rundt informasjonsflyten på tvers av underenhetene på regnskapsavdelingen. Funnene viser videre at informasjon fra ledelsen og informasjon fra møter ikke alltid når frem til de ansatte. Dette omhandler både positiv og negativ informasjon. Empirien viser at dette fører til frustrasjon hos ansatte på avdelingen, og følelse av lite delaktighet. Av intervjuene kommer det frem at lederne er klar over at ansatte ønsker mer informasjon.

Funn viser at regnskapsavdelingen har fokus på kostnadsdrivere, og at kostnadsdriverne binder kostnader, og knyttes til aktiviteter avdelingen er avhengig av. Det fremkommer at kostnadene til regnskapsavdelingen bør måles mot faktisk innsats. Dette kan sees i sammenheng med Gjønnnes & Tangenes (2014), som mener at en kostnadsdriver er enhver faktor som kan forårsake endringer i en aktivitets kostnader og derfor kunne forklare kostnadsvariasjon på aktivitetsnivå. Funnene viser at regnskapsavdelingen i hovedsak har fokus på tre kostnadsdrivere: ansatte, hva det koster å få en faktura inn, og hva det koster å sende en faktura ut. Hoff (2009) mener at det er blitt utviklet en forståelse for at også læring og erfaring kan påvirke kostnadsforløpet. Videre hevder Hoff (2009) at økt erfaring kan gi lavere faste kostnader, ved at organisasjonen gjør mindre feil og arbeider raskere. Dette i sammenheng med funnene, som viser at regnskapsavdelingen besitter mye erfaring, i form av erfarne ansatte. Det fremkommer i tillegg at avdelingen planlegger en kompetanseheving for å operasjonelt effektivisere arbeidstimene.

I tillegg til å redusere kostnader, kan en ifølge Gjønnnes & Tangenes (2014) sørge for å operativt effektivisere driften av en organisasjon, som kan betegnes som operasjonell effektivitet. Begrepet omhandler ytelse i fire dimensjoner: produktivitet, hastighet, (mål)effektivitet og kvalitet. Porter (1996) mener operasjonell effektivitet er nødvendig for å yte maksimalt og oppnå best mulig utnyttelse av ressurser. Mine funn viser at

regnskapsavdelingen er opptatt av operasjonell effektivitet. Et av kjernepunktene til Mesta er effektivitet. Kvalitet foran kvantitet er viktig for både ledere og ansatte i avdelingen. Det fremkommer imidlertid fra intervjuene at det fortsatt er forbedringspotensialer i forhold til effektivitet på to punkter: kompetanse og tilpassede rutiner. Ifølge informantene jobbes det med å få på plass de to forholdene. Når det gjelder produktivitet har avdelingen fastsatte frister å jobbe etter, eksempelvis betalingsfrister på fakturaer. Det fremkommer at hastighet varierer blant ansatte, og at ledelsen ikke overvåker hvor raskt ansatte jobber. Det legges vekt på kvalitet foran kvantitet på avdelingen, som blant annet skal forhindre merarbeid forårsaket av feil.

## **6.2 Regnskapsavdelingen i Leanperspektiv - 5S**

Funn viser at mye av tankegangen i lean er innarbeidet i avdelingen, selv om de som ble intervjuet ikke bruker lean som begrep. Ifølge Martin & Osterling (2007) og Agdesteen (2014), er alt forbedringsarbeid innen lean basert på forståelsen av kundens behov og krav. Funnene viser at intervjupersonene ser på morselskapet Mesta AS som kunden. Det var enighet om hva slags produkt avdelingen leverte – ferdig regnskap, som blir sett på som en tjeneste.

Det finnes fem overordnede lean-prinsipper (Womack & Jones, 2003). De fem prinsippene kan delvis sees på som grunnleggende innsikter om mekanismer og lovmessigheter som gjør seg gjeldende i produksjonsprosesser, dels som idealer og dels som ledestjerner for hvordan en bør innrette seg for å oppnå god operasjonell effektivitet (Gjønnes & Tangenes, 2014).

### **6.2.1 Prinsipp 1: Hva er produktverdi i kundens øyne?**

*«Det første prinsippet består kort og godt i erkjennelsen av at bare de egenskapene ved produktet som kunden faktisk etterspør og har betalingsvillighet for, har livets rett. Implikasjonen av dette er i ytterste konsekvens at alle øvrige egenskaper bør elimineres»* (Gjønnes & Tangenes, 2014:638). Funnene viser at regnskapsavdelingen har fokus på hva kunden forventer: nøyaktighet, produktivitet, kommunikasjon, kvalitet, høy kompetanse, leveranse til rett tid og god flyt. Momentene som kunden forventer, gjenspeiler i tillegg Gjønnes & Tangenes (2014) beskrivelse av operasjonell effektivitet, der ytelse kan sees i



forhold til fire dimensjoner: produktivitet, hastighet, effektivitet og kvalitet. Funnene viser dermed at kunden også forventer operasjonell effektivitet av regnskapsavdelingen.

### **6.2.2 Prinsipp 2: Forstå og optimaliser verdistrømmen**

*«Det andre prinsippet bygger på den sentrale erkjennelsen at det er aktiviteter som forbruker ressurser. Det er også aktiviteter som produserer virksomhetens varer og tjenester ... alle aktiviteter som ikke tilfører verdi i kundens øyne, det vil si de ikke-verdiskapende aktivitetene, bør elimineres» (Gjønnes & Tangenes, 2014:639).*

Det fremkommer av funn at regnskapsavdelingen har fokus på hva som er verdiskapende- og hva som er ikke-verdiskapende aktiviteter. Avdelingen vektlegger kunnskap og informasjon i henhold til hva som er verdiskapende- og ikke-verdiskapende aktiviteter. Det fremkommer at ved å heve kompetanse og sikre optimale rutiner, fokuserer avdelingen på verdiskapende aktiviteter. I kontrast til at avdelingen vektlegger informasjon, opplever flere ansatte til tider vertikal stopp i informasjonsflyten fra ledelsen og møter.

I følge Gjønnes & Tangenes (2014) bør ikke-verdiskapende aktiviteter elimineres. Dette kan knyttes til funnene, som viser at regnskapsavdelingen ønsker å avdekke de ansatte som jobber tungvint med styringssystemene, slik at det kan gis opplæring. Funnene viser imidlertid at tid og ressurser ikke brukes helt optimalt, blant annet fordi rutineene ikke er nok tilpasset styringssystemene og at kompetansen er for lav. Dette bidrar til ikke-verdiskapende aktiviteter, fordi både tid og ressurser vil utgjøre deler av en aktivitet. Funnene viser i tillegg at det til tider kan virke å være for mange ansatte på en av underenhetene i avdelingen.

Det fremkommer fra empirien at både ledere og ansatte på avdelingen har fokus på å eliminere sløsing, noe som er i tråd med Røvik (2007), som mener at leanfilosofien har som mål å eliminere sløsing gjennom kontinuerlig forbedring. Funnene viser at styringssystemet Agresso ble tatt i bruk for å eliminere sløsing av arbeidstimer, ved å effektivisere arbeidstimene og motvirke sløsing av tid. Avdelingen planlegger i tillegg en kompetanseheving for ytterligere å effektivisere arbeidstimene. Dette er i samsvar med Gjønnes & Tangenes (2014:631), da kunden forventer effektivitet: *«... målestokken på god operasjonell effektivitet i leansammenheng er at en i vare- og tjenesteproduksjonen har maktet å eliminere alt av ressurs- og tidsbruk som i kundenes eller brukerens øyne ikke*

*tilfører verdi til sluttproduktet, da slikt ressursbruk pr. definisjon anses som overflødig, det vil si sløsing».*

### **6.2.3 Prinsipp 3: Skape jevn flyt**

*«Det tredje prinsippet bygger på innsikten om at en prosess der throughput beveger seg i en jevn flyt, også er den prosessen som krever minst produksjonskapasitet og binder opp færrest ressurser i form av lager av halvfabrikata osv.» (Gjønnes & Tangenes, 2014:639).*

Manglende flyt kan ifølge Gjønnes & Tangenes (2014) skyldes flaskehals, som er den operasjonen i en prosess som begrenser eller forsinker prosessens samlede flyt. Dette samsvarer med funnene som viser at regnskapsavdelingen har fokus på potensielle flaskehals, og overvåker disse. Det fremkommer at flaskehals ofte avdekker seg selv takket være overvåkning. Avdelingen er bevisst på hvor de potensielle flaskehalsene befinner seg, og arbeider med løsninger for å eliminere disse. Slike flaskehals er blant annet: manglende backuprutiner, godkjenningssystemet for fakturaer, manuelt arbeid, mangel på kompetanse, og rutiner som ikke er tilpasset styringssystemene. De potensielle flaskehalsene er på det operative nivå. Funn viser at tid er en knapp faktor når det gjelder eliminering av de potensielle flaskehalsene. Av intervjuene fremkommer det at det eksisterer mye manuelt arbeid på regnskapsavdelingen, dette i tråd med Agdesteen (2014), som hevder at regnskapsavslutningsprosessen er en av de mest manuelle og gammeldagse av alle prosesser i bedrifter i dag.

Ifølge Gjønnes & Tangenes (2014) vil: *«flyt i all hovedsak oppnås i standardiserte og/eller rutinemessige prosesser».* Dette står i kontrast til rutinene på regnskapsavdelingen, hvor funn viser at rutinene ikke er tilpasset styringssystemet Agresso godt nok. I tillegg har kompetanse på styringssystemene forlatt regnskapsavdelingen med ansatte som har sluttet, uten at kompetansen har blitt videreført. Empirien viser til at avdelingen har forsøkt å bedre flyten ved å effektivisere bearbeiding og mottak av post, en arbeidsoppgave som direkte påvirker flyten. Det fremkommer i tillegg at flere fakturaer skulle vært elektronisk, og det jobbes med saken.

#### **6.2.4 Prinsipp 4: Er flyten synkronisert med etterspørselen?**

*«Det fjerde prinsippet hviler på erkjennelsen om at bare i en verden der produksjon alltid er fullkomment synkronisert med etterspørselen, vil en fullt ut møte kundens forventninger og samtidig unngå muda i form av overproduksjon, venting og lagerbeholdning»* (Gjønnes & Tangenes, 2014:642). Dette samsvarer med funnene, som viser at avdelingen aktivt streber med å synkronisere flyten med etterspørselen til kunden. Det fremkommer at synkronisering er viktig, fordi betalingsfrister må overholdes. Hvis ikke betalingsfrister overholdes oppstår det merarbeid i form av purringer og inkassosaker. Funnene viser i tillegg at eksterne feil alltid kan påvirke flyten, eksempelvis strømbrudd. Videre viser funnene at interne menneskelige feil kan påvirke flyten, i form av feil og misforståelser. Av intervjuene fremkommer det at Agresso ikke fungerer godt overens med andre styringssystemer i den organisatoriske konteksten, noe som kan påvirke flyten. Dette kan sees i sammenheng med Sakikabara et al. (1993), Greene (2002), og Lander (2007), som understreker viktigheten av å skreddersy leanverktøy og andre verktøy for å passe organisatorisk kontekst. Det er mye erfaring blant de ansatte, som bidrar til at de ansatte vet hva de skal prioritere for at flyten skal være god.

#### **6.2.5 Prinsipp 5: Streb etter perfeksjon**

*«Det femte prinsippet består i leveregelen om at ytterlige forbedring alltid er oppnåelig, i prinsippet alltid lønnsom, og at en derfor bør etterstrebe slik forbedring, på kontinuerlig basis»* (Gjønnes & Tangenes, 2014: 643). Dette samsvarer med funnene, som viser at regnskapsavdelingen forsøker fokusere på kontinuerlig forbedring. Funn viser at det ofte tar tid før det oppdages forbedringspotensialer, og at tiden generell er knapp på avdelingen. Medarbeidersamtaler resulterer ofte i forslag til forbedringer, og ansatte på avdelingen ønsker aktivt å bidra til forbedringer. Det fremkommer at regnskapsavdelingen er knyttet til ressurser som gjør at de er i stand til å utføre kontinuerlige forbedringer, når det er tid til overs. Empirien viser til at initiativet til forbedringer ofte kommer bottom-up og «svaret» skjer top-down. Det er mange pågående forbedringstiltak på avdelingen, blant annet avskaffelse av styringssystemer som hemmer Agresso, kompetanseheving og tilpasning av rutiner. Funnene viser at ledelsen gjerne vil, men ofte ikke har tid til å se på forbedringer. Lederne som ble intervjuet er opptatt av at tiden jobber imot lederne i flere tilfeller.

Av intervjuene, viser funn at det er delte meninger på hvordan avdelingen driftes i dag. Det fremkommer at den til tider driftes tungvint, med hensyn på det operative. Men i all hovedsak kan driften betraktes som stabil. Det fremkommer av funn at ledelsen på avdelingen ønsker bli flinkere til å hyppigere revurdere rutiner og effektivitet. Funn viser i tillegg at kompetansehevingen er en lederutfordring. Snittalderen på ansatte er relativt høy, som bidrar til høy erfaring, men også tilfeller av frykt for endringer. Det fremkommer at en annen lederutfordring er å få alle aldersgrupper til å gi maks. Funnene viser at regnskapsavdelingen har fokus på kontinuerlig forbedring, og i hovedsak hemmes av knapp tid.

### **6.3 Involvering av ansatte og samarbeid**

Funn viser at lederne på avdelingen forsøker å ivareta tilbakemeldinger fra ansatte på forbedringer, og om nødvendig tas det opp på møter med andre ledere. Det fremkommer at lederne og ansatte har muligheten til å snakke sammen store deler av vanlige arbeidsdager, og at ansatte ikke er redd for å si ifra. Dette samsvarer med Gjønnnes & Tangenes (2014) og Agdesteen (2014), som mener at lean vektlegger involvering av ansatte i forbedringer. I kontrast til dette viser funn at noen ansatte ikke føler seg involvert i forbedringer. Det fremkommer at flere gjennomførte forbedringstiltak kommer fra ansatte. Automatisering av OCR-filer, effektiviseringen av postrutinen, og to pc skjermer per ansatt, er forslag fra ansatte som er gjennomført.

Når det gjelder samarbeid, viser funn at samarbeidet på tvers av underenhetene betraktes som godt, men at det er lite snakk om informasjonsflyten mellom underenhetene. Dette funnet står i kontrast til Nyland & Østergren (2008), som hevder at for å være mest mulig effektiv, bør økonomistyringen være interaktiv, som forenkles baseres på kommunikasjon og dialog. Det fremkommer at feil og misforståelser blir mottatt på en positiv måte, og at avdelingen ikke er ute etter syndebukker, men lære av- og forhindre nye feil. Funnene samsvarer med Hoff (2009), som mener at læring kan påvirke kostnadsforløpet, ved at organisasjon gjør mindre feil og arbeider raskere.

## **7.0 Konklusjon**

I dette kapittelet vil jeg svare på studiets problemstilling. Jeg vil også skissere noen forslag for videre forskning.

### **7.1 Konklusjon**

Studien har tatt utgangspunkt i følgende problemstilling: «*Hvordan driftes regnskapsavdelingen i ett entreprenørkonsern for å oppnå operasjonell effektivitet?*»

Funnene fra studien viser at driften av regnskapsavdelingen kan betraktes som stabil, men viser også at det er en rekke forbedringspotensialer for å oppnå bedre operasjonell effektivitet. Gjennom å benytte lean's 5 overordnede prinsipper viser analysen at noen momenter bidrar og andre momenter bidrar lite til avdelingens operasjonelle effektivitet. Fra analysen fremkommer det at kunden, morselskapet Mesta AS, i all hovedsak forventer: nøyaktighet, rask behandling, høy kompetanse på styringssystemene, god flyt, og overholdelse av betalingsfrister. Disse forventningene gjenspeiler Gjønnes & Tangenes (2014) perspektiv på operasjonell effektivitet, som omhandler ytelse i fire dimensjoner: produktivitet, hastighet, effektivitet og kvalitet. Kunden forventer med andre ord god operasjonell effektivitet.

Analysen viser flere momenter som bidrar lite til avdelingens operasjonelle effektivitet, men også flere momenter som er bidragsytende. Totalt sett oppleves driften i regnskapsavdelingen som stabil, men det kan synes som om at det fortsatt gjenstår forbedringer med hensyn til å oppnå en bedre operasjonell effektivitet.

Tid, viser seg å være en faktor som hemmer kontinuerlig forbedring, og dermed operasjonell effektivitet på avdelingen. Ledere og ansatte er klar over flere av de negative momentene, men har ikke tid nok til å ta tak i det.

I analysen fremkommer det at informasjonen fra ledd over regnskapsavdelingen til tider ikke når de ansatte. Dette viser at det tidvis er mangel på vertikal informasjonsflyt. Det er en del manuelt og tungt arbeid på avdelingen. Studien viser at det vektlegges kvalitet foran kvantitet.

Mangel på backuprutiner og lav kompetanse på Agresso, er ifølge informantene en utfordring når det gjelder kvalitet foran kvantitet. Det jobbes med å få på plass kompetanse og tilpassede rutiner mot Agresso.

Det kan synes som om at ved en forbedring på områder hvor det sløses med tid og ressurser, kan ytterligere tid frigjøres til andre arbeidsoppgaver. Fokuset til både lederne og ansatte virker å være gjennomtenkt og bevisst. De besitter kunnskap og forståelse for hva som kan forbedres og hva som må til. Samtlige viser stort initiativ og endringsvilje.

Regjeringen har antydnet en økt satsing innen drift og vedlikehold av vei, et marked hvor Mesta AS kan skilte med en markedsandel på nær femti prosent. I følge tredje kvartalsrapport 2013 gir dette gode framtidsutsikter for selskapet. Selv om Mesta på mange områder kan betraktes som ledende, viser studien at det fortsatt er noen områder der det er forbedringspotensialer med hensyn til bedre operasjonell effektivitet med utgangspunkt i leanfilosofien i drift av regnskapsavdelingen.

## **7.2 Videre forskning**

Denne studien har vært rettet mot ett foretak, Mesta AS. Resultatene som fremkommer kan derfor ikke statistisk generaliseres, kun teoretisk generaliseres. Forslag til videre forskning er å utføre en kvantitativ undersøkelse for å finne ut hvordan flere andre entreprenørkonsern drifter regnskapsavdelingen, hvor en statistisk generalisering er et av formålene. Videre forskning kunne også sett dypere på tidsbruken i regnskapsavdelinger, da avsatt tid til å se på forbedringsmuligheter er nødvendig for å strebe etter kontinuerlig forbedring.

## *Litteraturliste*

- Abdulmalek, F.A, Rajgopal, J., & Needy, K.L. (2006) «A classification scheme for the process industry to guide the implementation of lean», *Engineering Management Journal*, 19(2), s.15-25.
- Agdesteen, Ø. (2014) «Lean i økonomi-funksjonen – raskere, billigere, bedre ...», *Praktisk økonomi & finans*, 30(1), s. 71-84.
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R.N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems*. 12. utg. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Baggaley, B.L., & Maskell, B.H. (2006) «Lean Accounting: What's It All About?», *Target Magazine – Association for Manufacturing Excellence*.
- Berggren, C., Bjorkman, T., & Hollander, E. (1991). *Are they unbeatable?* Australia: Kensington N.S.W.
- Bjørnenak, T. (2003) «Strategisk økonomistyring – en oversikt», *Magma – Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 2003(2).
- Blaikie, N. (2010). *Designing Social Research*. 2. utg. Storbritannia: Polity Press.
- Cunningham, J.E., & Fiume, O.J. (2003). *Real numbers: management accounting in a lean organization*. USA: Managing Times Press.
- Gjønnnes, S.H., & Tangenes, T. (2014). *Økonomi- og virksomhetsstyring – Strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*. 2. utg. Bergen: Fagbokforlaget.

- Greene, B.M. (2002). *A taxonomy of the adoption of lean production tools and techniques*.  
Dr.art. avhandling. The university of Tennessee.
- Grinde, E. Uttalelser i Dagens Næringsliv 10.09.2012. Tilgjengelig fra:  
<http://www.dn.no/karriere/article2466486.ece> (Hentet: 05.desember 2013).
- Gripsrud, G., Olsson, U.H., & Silkoset, R. (2011). *Metode og dataanalyse. Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP*. 2. utg. Kristiansand: Høyskoleforlaget AS.
- Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Guba, E.G., & Lincoln, Y.S. (1981). *Effective evaluation*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Hoff, K.G. (2009). *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforlaget AS.
- Jacobsen, D.I. (2010). *Hvordan organisasjoner fungerer*. 3 utg. Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.
- Johannesen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P.A. (2011). *Forskningsmetode For Økonomisk-Administrative Fag*. 3 utg. Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Johannessen, A., Tufte, P.A., & Christoffersen, L. (2010). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. 4.utg. Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Johnson, T.H., & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. USA: Harvard Business School Press.
- Krafchick, J.F. (1988) «Triumph of the Lean production system», *Sloan Management Review*, vol. 30, no. 1, s.41-52.
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Det kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Gyldendal akademisk.



- Lander, E. (2007). *Implementing Toyota-style systems in high variability environments*.  
Dr.art. avhandling. The University of Michigan.
- Leanforum Norge. (2014). *Hva er lean?* Tilgjengelig fra:  
<http://www.leanforumnorge.no/lean-operations/hva-er-lean> (Hentet: 07.des. 2013).
- Lincoln, Y.S., & Guba, E.G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills: Sage.
- Martin, K., & Osterling, M. (2007). *The Kaizen Event Planner: Achieving Rapid Improvement in Office, Service and Technical Environments*. USA: Productivity Press.
- Maskell, B.H. (1996). *Making the numbers count: the accountant as change agent on the world class team*. USA: Productivity Press.
- Mesta. (2014a). *Om Mesta – Vår historie*. Tilgjengelig fra: <http://www.mesta.no/om-mesta/vi-er-mesta/v%C3%A5r-historie> (Hentet: 05. Desember 2013).
- Mesta. (2014b). *Om Mesta – Nøkkeltall*. Tilgjengelig fra: <http://www.mesta.no/om-mesta/vi-er-mesta/n%C3%B8kkeltall> (Hentet: 05. Desember 2013).
- Mesta. (2014c). *Om Mesta – Visjoner og verdier*. Tilgjengelig fra: <http://www.mesta.no/om-mesta/vi-er-mesta/visjoner-og-verdier> (Hentet: 05. Desember 2013).
- Mesta. (2014d). *Om Mesta – Organisasjon*. Tilgjengelig fra: <http://www.mesta.no/om-mesta/vi-er-mesta/organisasjon> (Hentet: 05. Desember 2013).
- Nerdrum, P. (1998). *Mellom sannhet og velferd: Etske dilemmaer i forskning belyst ved et eksempel*. Notat. Høgskolen i Oslo.
- Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forlag.

- Nyland, K. & Østergren, K. (2008). *Økonomisk styring i helseforetak – avdelingslederens holdning til økonomiansvar*. Bergen: Program for helseøkonomi i Bergen (Notatserie i helseøkonomi 2008:07).
- NSD (2014). *Om NSD*. Tilgjengelig fra: <http://www.nsd.uib.no/nsd/omnsd.html> (Hentet: 07. Januar 2014).
- Pettersen, I.J., & Bjørnenak, T. (2003). *Helse i hver krone? Om økonomisk styring i helsesektoren*. Oslo: Cappelen Akademiske forlag.
- Pettersen, J. (2009) «Defining Lean production: Some conceptual and practical issues», *The TQM Journal*, Vol. 21, No. 2, s. 127-142.
- Porter, M.E. (1985). *Competitive advantage*. New York: Free Press.
- Porter, M.E. (1996) «What is Strategy?», *Harvard Business Review*, Vol. 74, No. 6 (Nov.-Des.), s. 61-78.
- Ragin, C.C., & Amoroso, L.M. (2010). *Constructing Social Research: The Unity and Diversity of Method*. 2 utg. California: Sage.
- Regjeringen. (2012). *Statens eierberetning 2012 – Mesta AS*. Tilgjengelig fra: <http://www.regjeringen.no/nb/dep/nfd/kampanjer/statens-eierberetning2012/selskapsomtale/mesta-as.html?id=727265> (05. Desember 2013).
- Rumelt, R.P. (1984), «Towards a Strategic Theory of the Firm», i Lamb, R. (red.) *Competitive Strategic Management*. New Jersey: Prentice Halls, s. 556-570.
- Rødne, T. (2009). *Kriterier for det vitenskapelige ved kvalitativt orientert samfunnsforskning: Ein studie med grunnlag i kvalitativt orienterte hovudfagsoppgåver og doktoravhandlingar ved norske universitet*. Dr.art. avhandling. Universitetet i Tromsø.

- Røvik, K.A. (2007). *Trender og translasjoner: ideer som former det 21. århundrets organisasjon*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Sakikabare, S., Flynn, B.B., & Schroeder, R.G. (1993) «A framework and measurement instrument for just in time manufacturing», *Production and Operations Management*, 2(3), s. 177-194.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students*. 6. Utg. England: Pearson Education Limited.
- Sending, Aage. (2012). *Økonomistyring I*. 4. utg. Bergen: Fagbokforlaget.
- Steinlicht, Carrie L. (2010). *Lean production and the organizational life cycle: A survey of Lean tool effectiveness in young and mature organizations*. Dr.art. avhandling. Capella University, Minnesota.
- Waddell, B. (2010). *The Advancement of Lean Accounting*. Tilgjengelig fra: [http://www.bill-waddell.com/images/The\\_Advancement\\_of\\_Lean\\_Accounting\\_June\\_2012.pdf](http://www.bill-waddell.com/images/The_Advancement_of_Lean_Accounting_June_2012.pdf) (Hentet: 11. april 2014).
- Womack, J.P., & Jones, D.T. (2003). *Lean thinking: banish waste and create wealth in your cororation*. New York: Free Press.
- Womack, J.P., Jones, D.T., & Roos, D. (2007). *The machine that changed the world*. New York: Free Press.
- Yin, R.K. (2003). *Case Study Research: Design and methods*. 3 utg. California: Sage.
- Yusuf, Y.Y., & Adeleye, E.O. (2002) «A comparitive study of lean and agile manufacturing with a related survey of current practices in the UK», *International Journal of Production Research*, 40(17), s. 4545-4562.

## ***Vedlegg 1***

### **Spørsmål til ansatte på regnskapsavdelingen på Mesta AS.**

I forkant av intervjuet blir det spurt om tillatelse til å ta opp intervjuet på lydfil. Det forklares at det er helhetsinntrykket av ansatte jeg er ute etter, ikke enkeltpersoner. Vedkommende takkes for deltakelsen i intervjuet. Jeg forklarer hva som studeres, formålet med studiet, samt hvor lang tid intervjuet tar. Hvis noe er uklart eller du ikke forstår hva jeg sier så kan jeg omformulere spørsmålet. Er det noen spørsmål før vi setter i gang?

### ***Rolleavklaring/tilhørighet***

1. Hvilken stilling/rolle har du på regnskapsavdelingen? Hva er dine arbeidsoppgaver?
2. Hvem rapporterer du til?
3. Føler du at du er en del av organisasjonen? Hvorfor/hvorfor ikke?
4. Har du jobbet lenge på Mesta? Innleid eller fast ansatt?

### ***Visjon***

5. Kjenner du til Mesta's visjon? Hva er denne? Hvordan er denne operasjonalisert til din arbeidsdag?
6. Hvordan ser en vanlig arbeidsdag ut?

### ***Lean***

7. Hvem er kunden til regnskapsavdelingen?
8. Ser du rom for forbedringer i arbeidet du gjør? Prosesser, prosedyrer, arbeidsmåte osv.
9. I så fall du ser rom for forbedringer, har du gjort noe med det? Hvorfor/hvorfor ikke?
10. Hvis du ser rom for forbedringer, hvem kan du ta det opp med? Skjer dette formelt eller uformelt?
11. Blir forslag tatt på alvor? Følges de opp? Av hvem? Får du tilbakemeldinger på hva som gjøres i saken?
12. Når ble det sist gjort effektiviseringer i prosedyrer, arbeidsmåte, prosesser o.l.? Gi eksempler. Kom ideen fra deg? Hvem snakket du med om effektiviseringen?
13. Er det ting du føler kunne vært gjort annerledes? Hva? Har du gått videre med dette? Hvis ikke, hvorfor? Hvem går du til? Føler du at dette blir godt mottatt?

14. Gir ledelsen deg/dere rom for å påvirke arbeidsdagen? Arbeidsmåte, metoder osv. Gi eksempler.
15. Hvordan gir din overordnede deg muligheten til å ta opp forhold du ser kunne vært gjort på en bedre måte? Tar du opp dette? Til hvem?
16. Legger ledelsen/overordnede vekt på kontinuerlig forbedring? På hvilken måte? Hvordan kommuniseres dette til deg som ansatt?
17. Føler du deg involvert i arbeidet med å effektivisere/gjøre arbeidsdagen bedre? På hvilken måte?
18. Hva er bra og hva er mindre bra på arbeidsplassen i dag?
19. Er det aksept for å ta opp forhold som fungerer mindre bra med ledelsen? Hvorfor/hvorfor ikke?
20. Hva synes du om Agresso? Er kompetansen på Agresso god blant ansatte?
21. Er IT-support tilfredsstillende? På hvilken måte?
22. Finnes det elementer ved regnskapsavdelingen som bidrar til sløsing av tid og ressurser? Hvilke? Hva gjør du med disse?
23. Har arbeidsplassen en god flyt? Går arbeidsprosesser glatt, eller oppstår det mye venting og opphold? Hva tenker du om fakturaflyten? Hva gjør du dersom du ser at denne flyten ikke er god?

### ***Samarbeid***

24. Hvordan er samarbeidet på tvers av underenhetene i regnskapsavdelingen? Hvem samarbeider du med?

### ***Lean***

25. Ser du noen flaskehals (steder hvor ting hopper seg opp) per dags dato? -Hvis ja, utdyp. Har det vært forsøkt og «utjevne» denne flaskehalsen? Blir du trukket med?
26. Hvis du ville peke ut én ting ved arbeidsdagen din du kunne endre på, hva ville det vært? Hvorfor?
27. Er dagens prosedyrer av bearbeiding av post optimalt? Hvordan synes du det nye rulleringssystemet fungerer?
28. Kjenner du til begrepet lean? Hva innebærer lean? Bruker dere prinsippene i lean på arbeidsplassen? Hvilke prinsipper?

### *Avslutningsvis*

29. Hvis du skulle oppsummere med noen få ord; hvordan driftes regnskapsavdelingen?
30. Til slutt: er det noe du vil tilføye?

## ***Vedlegg 2***

### **Spørsmål til lederne**

I forkant av intervjuet blir det spurt om tillatelse til å ta opp intervjuet på lydfil.

Vedkommende takkes for deltakelsen i intervjuet. Jeg forklarer hva som studeres, formålet med studiet, samt hvor lang tid intervjuet tar. Hvis noe er uklart eller du ikke forstår hva jeg sier så kan jeg omformulere spørsmålet. Er det noen spørsmål før vi setter i gang?

### ***Rolleavklaring/Arbeidsoppgaver***

1. Hvilken stilling har du i Mesta – hva er oppgavene og ansvarsområdet ditt? Plass på organisasjonskartet?
2. Har du utdanning eller lært økonomi gjennom erfaring/praksis?
3. Hvor lenge har du jobbet i Mesta?
4. Hvem rapporterer du til?

### ***Økonomistyring***

5. Hvordan vil du definere økonomistyring?
6. Hva er de viktigste økonomiske styringsverktøyene bedriften benytter? Hvorfor disse?
7. Mener du de tradisjonelle styringsverktøyene er gode styringsverktøy?  
Hvorfor/hvorfor ikke?
8. Hvordan arbeider dere med strategisk økonomistyring?
9. Hvordan arbeider dere i forhold til operasjonell effektivitet?

### ***Lean***

10. Har du hørt om lean? (Mesta praktiserte lean tidligere) – Hva innebærer lean? Hva synes du om lean som styringsverktøy? Hvorfor er lean viktig for styring av regnskapsavdelingen?
11. Hvorfor tror du slike nye styringsverktøy, eller deler av styringsverktøy får innpass i Mesta?
12. Er dette et verktøy som benyttes til en viss grad i organisasjonen?
13. Ser du på lean som en del av økonomistyringen i organisasjonen? Hvorfor/hvorfor ikke?

14. Hvilket handlingsrom har du ovenfor regnskapsavdelingen? Kan du iverksette endringer i større/mindre skala på regnskapsavdelingen? – gi eksempler på endringer. Gir toppledelse deg rom for å påvirke arbeidsrutiner i avdelingen?
15. Hvordan fungerer regnskapsavdelingen i dag? Finnes det rom for forbedringer? Hvilke?
16. Brukes tid og ressurser optimalt i avdelingen – eller finnes det slakk/sløsing?
17. Vet du om noen flaskehalser i avdelingen som hindrer god flyt?
18. Hva gjør ledelsen hvis de får tilbakemeldinger fra ansatte på forbedringer?
19. Har dere noen møteplasser der dere diskuterer forbedringer? Evt. Hva diskuteres?
20. Hvem er «kunden» til regnskapsavdelingen?
21. Hva slags «produkt» leverer regnskapsavdelingen (økonomisk informasjon, ajourhold av økonomi, vedlikehold av fakturaer osv.)?

### *Lean's 5 prinsipper*

22. Hva slags egenskaper etterspør kunden? – Hvordan vet dere dette/hvorfor vet dere ikke? **(5S)**
23. Har dere fokus på hva som er verdiskapende- og ikke verdiskapende aktiviteter? **(5S)**
24. På hvilken måte? Har alle ansatte dette fokuset? Hvorfor/hvorfor ikke?
25. Elimineres ikke verdiskapende aktiviteter på kontinuerlig basis? Hvordan? **(5S)**  
Hvem har ansvaret for dette?
26. Er fakturaflyten på regnskapsavdelingen (både inngående og utgående) viktig for å unngå flaskehalser? (Vet at denne er viktig i og med at jeg jobber der). På hvilken måte? Hvordan sikres en jevn og optimal fakturaflyt? Blir rutiner rundt fakturaflyten kontinuerlig vurdert/revurdert? Av hvem? Hvordan skjer dette i den daglige driften? **(5S)**
27. Er flyten på regnskapsavdelingen synkronisert med etterspørselen til «kunden»?  
Hvordan? **(5S)**? Hvem har ansvar for dette?
28. Jobber du/Mesta med sikring av kontinuerlig forbedring – i regnskapsavdelingen? Gi eksempler. Hvordan går du/dere fram for å sikre kontinuerlig forbedring? Hvem jobber med dette? På hvilken måte? **(5S)**



### **Visjon**

29. Kjenner ansatte på regnskap til Mestas visjon?
30. Hvordan kommuniseres visjonen? Er denne operasjonalisert i hverdags-praksis? Hvorfor/hvorfor ikke? Kan du gi eksempel.

### **Kostnads-driver(e)**

31. Hvordan vil du definere en kostnadsdriver?
32. Hva er kostnadsdriverne til regnskapsavdelingen? På hvilken måte? Har du fokus på disse? Hvorfor/hvorfor ikke? Hva gjør du i så henseende?

### **Lean**

33. Er kontinuerlig forbedring og endringer gjennomført fra ledelsen og ned, eller tas ansatte med i prosessen? Top-down vs. bottom-up. Kombinasjon? Hvorfor er det slik?
34. I Mesta legges det vekt på kvalitet foran kvantitet, hva legger du i begrepet kvalitet? Er feilprosenten lav? (Eksempelvis fakturaer som merkes feil, stiles feil, havner feil, purringer som går til inkasso osv.). Hvordan formidles dette med kvalitet til ansatte?

### **Samarbeid**

35. Fakturaflyten avhenger av samarbeid mellom underenhetene, hvordan er samarbeidet på tvers av underenhetene? Kan du gi et eksempel. Hvordan trekkes ansatte inn i et slikt samarbeid? Kan det oppstå venting og misforståelser - hvilke? Hva gjør man da? Hvem tar fatt i dette?

### **Lean**

36. Fakturaer går gjennom flere ledd før godkjenning og betaling, avhengig av størrelse på fakturasum – hvordan fungerer rutinene for godkjenning, synes du det fungerer optimalt? Hva kunne eventuelt vært gjort annerledes?
37. Får ansatte prøve seg på nye områder innenfor avdelingen? Brukes ansattes evner til det fulle? Hvorfor/hvorfor ikke?
38. Er det noen pågående forbedringstiltak rettet mot regnskapsavdelingen? Hvilke? Hvorfor disse?

39. Avdelingen, samt hele Mesta bruker regnskapssystemet Agresso – ett stort og komplekst system. Hvilke utfordringer er knyttet til systemet, hvordan ivaretas disse utfordringene? IT-støtte? Finnes det noen fora der dette kan diskuteres?
40. Har dere løpende kommunikasjon med ansatte rundt forslag til forbedringer? Hvordan? Med hvem? Hva gjøres med forslagene?
41. Føler du noe kunne vært gjort/praktisert på en annen måte? Har du gjort noe med det? Kan du gjøre noe med det?
42. Hvem har «designet» rutiner og arbeidsdagen til ansatte på regnskapsavdelingen? Hvilke rutiner er viktigst? Hvorfor disse?
43. Er dagens prosedyrer for bearbeiding av post optimalt? Hvorfor/hvorfor ikke?

### ***Avslutningsvis***

44. Hvis du skulle oppsummere med noen få ord; Hvordan driftes regnskapsavdelingen?
45. Til slutt: Er det noe du vil tilføye?