



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# **Budgetlös styrning -**

## **Hur och varför ersätter man budgeten?**

Kandidatuppsats i företagsekonomi  
Ekonomistyrning  
Höstterminen 2008

Handledare: Sven Siverbo

Författare: Johan Viggedal  
Peter Waldenbäck

**Tack!**

Vi vill passa på att tacka Bengt Colmander på Ahlsell, Magnus Juntti på Ferruform, Martin Björnberg på Handelsbanken, Johan Häggroth på LKAB samt Bo-Lennart Nilsson på Trelleborg för deras värdefulla medverkan vilken legat till grund för studiens genomförande och resultat. Vi vill även rikta ett stort tack till vår handledare Sven Siverbo på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet som gett oss värdefulla tips och åsikter under arbetet med uppsatsen.

Göteborg, januari 2009

Johan Viggedal

Peter Waldenbäck

# Sammanfattning

Kandidatarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Ekonomistyrning, Kandidatuppsats, HT 2008

**Författare:** Johan Viggedal och Peter Waldenbäck

**Handledare:** Sven Siverbo

**Titel:** Budgetlös styrning – Hur och varför ersätter man budgeten?

**Bakgrund och problem:** Budgeten är en viktig del i många företags ekonomistyrning där den fungerar som styrverktyg med en rad olika syften. Den har ett starkt fäste bland svenska företag men trots dess utbredda användning finns det kritiker som hävdar att den är långt ifrån perfekt under de förutsättningar som idag råder. För de företag som valt att överge budgeten finns det alternativ i form av Beyond Budgeting. Hur går dessa tillväga för att styra budgetlöst och varför ersätter de budgeten?

**Syfte:** Att ta reda på hur de budgetlösa företagen går till väga för att ersätta budgeten och dess syften. Dessutom vill vi undersöka varför de lämnade den traditionella budgeten samt vad det finns för anledningar till att vissa företag inte gått hela vägen till beyond budgeting.

**Metod:** Genom kvalitativa semistrukturerade intervjuer på fem företag som säger sig ha avskaffat budgeten har vi samlat in det empiriska materialet i uppsatsens fallstudie. Det empiriska materialet har sedan analyserats utifrån en teoretisk referensram om budgeten, dess syften och budgetlös styrning.

**Resultat och slutsatser:** Utifrån det empiriska materialet har vi kunnat urskilja hur man ersätter en rad av budgetens syften i den budgetlösa styrningen. Anledningar till varför de lämnat budgeten och anledningen till varför företagen har gått olika långt i sin budgetlösa styrning har identifierats och sammanställts. Vi anser att företagen anpassar sin styrning efter de förutsättningar som finns. Budgetens syften ersätts på ett överlag väl fungerande sätt i de undersökta företagen, dock finns det vissa problem som måste beaktas. Det framkommer två starka anledningar till varför de valde att överge budgeten. Dessutom diskuteras i slutsatsen varför olika typer kan gå olika långt i den budgetlösa styrningen.

**Förslag till fortsatt forskning:** Under uppsatsarbetet har vi kommit i kontakt med en rad tidigare budgetlösa företag som återgått till den traditionella budgeten. Varför? Ytterligare förslag är att tydligare definiera vad det finns för olika typer av budgetlös styrning. Begreppet budgetlös styrning samlar en rad olika styrmodeller utan budget. Dessa kan vara utformade på en rad olika sätt. Det hade kunnat vara intressant med en större studie som klassificerar dessa. Ytterligare förslag är att

# Innehållsförteckning

<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>6</b>
1.1 BAKGRUND .....	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION .....	7
1.3 SYFTE .....	8
1.4 UPPSATSENS DISPOSITION .....	9
<b>2 METOD</b> .....	<b>10</b>
2.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT .....	10
2.2 VAL AV METOD .....	10
2.3 URVAL TILL FALLSTUDIE .....	11
2.4 INSAMLING AV DATA .....	12
2.4.1 Primär- och sekundärdata .....	12
2.4.2 Intervjuprocessen .....	12
2.4.3 Kvalitativa och kvantitativa metoder .....	13
2.5 STUDIENS TROVÄRDIGHET .....	14
2.5.1 Källor & källkritik .....	14
2.5.2 Validitet .....	14
2.5.3 Reliabilitet .....	15
<b>3 TEORI</b> .....	<b>16</b>
3.1 EKONOMISTYRNING .....	16
3.2 BUDGET .....	17
3.3 HISTORIK & UTVECKLING .....	18
3.4 BUDGETENS SYFTEN OCH UPPGIFTER .....	20
3.4.1 Planering .....	20
3.4.2 Samordning och kommunikation .....	20
3.4.3 Resursallokering .....	21
3.4.4 Ansvarsfördelning .....	21
3.4.5 Målsättning .....	21
3.4.6 Motivation .....	21
3.4.7 Uppföljning .....	22
3.5 KRITIK MOT BUDGET .....	22
3.6 ALTERNATIV TILL BUDGET .....	25
3.6.1 Budgetlös styrning .....	25
3.6.1.1 Beyond budgeting round table - BBRT .....	25
3.6.1.2 BLÖS – budgetlös styrning .....	28
3.7 ANDRA ALTERNATIV ELLER KOMPLEMENT TILL BUDGETEN .....	32
3.7.1 Aktivitetsbaserad budgetering .....	32
3.7.2 Balanserade styrkort (Balanced Scorecard) .....	33
<b>4 EMPIRI</b> .....	<b>34</b>
4.1 AHLSELL .....	34
4.2 FERRUFORM .....	36
4.3 HANDELSBANKEN .....	38
4.4 LKAB .....	41

4.5 TRELLEBORG .....	44
<b>5 ANALYS .....</b>	<b>47</b>
5.1 VARFÖR DE LÄMNAT BUDGETEN .....	47
5.2 HUR DE HAR ERSATT BUDGETEN .....	47
5.2.1 Planering.....	47
5.2.2 Samordning & kommunikation.....	49
5.2.3 Resursallokering .....	51
5.2.4 Ansvarsfördelning.....	52
5.2.5 Målsättning .....	53
5.2.6 Motivation .....	53
5.2.7 Uppföljning .....	54
5.3 VAD FÖRETAGEN ERSATT BUDGETEN MED .....	55
<b>6 SLUTSATS .....</b>	<b>56</b>
6.1 SLUTSATSER.....	56
6.1.1 Hur den traditionella budgeten ersatts .....	56
6.1.2 Varför de har lämnat budgeten .....	58
6.1.3 Varför de inte gått hela vägen till beyond budgeting.....	58
6.2 AVSLUTANDE DISKUSSION .....	58
6.3 FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING .....	59
<b>7 LITTERATURFÖRTECKNING.....</b>	<b>60</b>
<b>BILAGA 1- INTERVJUGUIDE .....</b>	<b>63</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Ekonomistyrning innefattar arbete som är inriktat mot att planera, genomföra, följa upp, utvärdera och anpassa företags verksamhet för att uppnå ekonomiska mål som kan vara av finansiell och icke-finansiell karaktär. För att utföra ekonomistyrningens uppgifter behövs styrmedel såsom formella styrmedel, organisationsstruktur och mindre formaliserade styrmedel. Budgeten är en av de centrala delarna bland de formella styrmedlen (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005).

Begreppen budget och budgetering förekommer i många sammanhang, de uppfattas ofta som oproblematiske och beskrivs i breda termer som ett dokument med en långsiktig strategisk handlingsplan uttryckt i ekonomiska termer (Bergstrand & Olve, 1996). Budgeten är en del av styrsystemet, många framhåller den som ett verktyg för att styra planering, målsättning, prestationsbedömning och belöning återkopplat till måluppfyllnad. I budgetprocessen planeras resursallokeringen i företaget, hur enheterna skall arbeta i takt med varandra, fördelning av ansvar etc. Vidare sägs den underlätta kommunikationen och informationsspridningen i organisationen samt har en motivationshöjande effekt.

Budgeten är en av hörnstenarna i ekonomistyrningen i nästa alla organisationer, men trots sin utbredda användning, är den långt ifrån perfekt. Flera kritiker bland annat Hansen, Otley & Van der Stede (2003) anser att budgeten hindrar resurserna i en organisation från att hamna där de gör mest nytta då de kan leda till beslut som är av egenintresse och andra dysfunktionella beteenden. Vidare anses det att budgeten baseras på ogrundade antaganden och gissningar samt att den är inaktuell redan innan den färdigställts. Hope & Fraser (2004) hävdar att budgetering är svårhanterlig och alltför dyr. Den kräver väldigt mycket tid för osäkert utbyte. Det argumenteras att dagens företag måste vara mer flexibla och mottagliga för att handskas med oförutsedda händelser och förändringar. Faktorer som ökad globalisering av marknader, snabb teknologisk utveckling samt kortare produktivslängder gör att verksamheter möter hårdare ekonomiska villkor och krav. Kritiska röster menar att den traditionella budgeten inte ger den effektiva styrning av verksamheten som behövs. På grund av dagens utveckling måste företag fatta ett viktigt beslut gällande budgeten. Ska den behållas, förbättras eller överges?

Beyond Budgeting Round Table (BBRT) erbjuder med sitt beyond budgeting koncept ett alternativ för de företag som valt att lägga budgetarbetet åt sidan. De är ursprungligen en arbetsgrupp som startades som ett av det internationella management forskningskonsortiet CAM-I Europe's forskningsprojekt. Man fungerar idag som ett samarbetsorgan i budgetlösa frågor med syfte att hjälpa företag att förbättra sina styrprocesser (Hope & Fraser, 2004). De kritiserar den traditionella budgetens syften och funktion som styrverktyg och betonar istället vikten av att ha jämförbara enheter för prestationsbedömning, arbeta med rullande prognoser och en radikalt decentraliserad organisationsstruktur. Man använder sig av små kollektiva belöningar framför individuella samt användandet av nyckeltal för att göra uppföljningar

m.m. Pionjär och förebild inom det budgetlösa systemet är Jan Wallander, tidigare VD och styrelseordförande i svenska Handelsbanken som avskaffade budgeten i början av 70-talet.

Traditionellt sett har budgeten ett starkt fäste i svenska företag och trots all kritik visar en undersökning av Stolt (2003) att 84 procent av dem som svarade bland Sveriges 100 största koncerner använder en årlig fast budget. Vidare säger 42 procent av företagen att de planerar att utveckla budgeten och 34 procent att de inte har några planer på att överge den. Den höga tilltron på budget kan tänkas bero på tradition då den är djupt inrotad i organisationsstrukturen, det kan även bero på att den budgetlösa styrningen har brister och alla typer av företag inte har förutsättningar att arbeta budgetlöst. Efter den svenska finanskrisen och påföljande uppgången i mitten av 90-talet valde ett antal företag att överge budgeten helt och hållet. Budgeten har överlevt många kriser genom tiderna, men är det så att den kommer att förlora sin relevans för ekonomistyrningen i framtiden då vi går mot svårare och alltmer föränderliga tider.

## 1.2 Problemdiskussion

Budgetens vara eller icke vara har diskuterats under en lång period. Dagens utveckling gör att företag befinner sig i en föränderlig och osäker värld där kritiker menar att budgeten inte är det mest lämpade styrsystemet. Anledningen är främst att den baseras på osäkra framtidsbedömningar och riskerar att bli inaktuell så fort den färdigställts, vilket gör att budgeten skapar mer problem än den tillför. Utöver detta finns det ytterligare en mängd svagheter med budgeten som kritiker argumenterar mot. Som nämnts i bakgrunden måste företag, på grund av dagens utveckling, fatta ett viktigt beslut gällande budgeten. Ska den behållas, förbättras eller överges? De som säger sig ha övergett den kanske inte är lika budgetlösa som t.ex. Handelsbanken som kanske till och med är det enda svenska storföretaget som man skulle kunna kalla "helt budgetlöst". Man kan säga att det finns olika nivåer eller grader av budgetlös styrning. De företag som vill kalla sig budgetlösa behöver inte nödvändigtvis ha övergett all form av långsiktig finansiell planering, det finns de som har en styrning som är snarlik den traditionella budgeten trots att man övergett budgetprocessen. Varför har inte dessa företag förutsättningarna att överge den fullt ut till beyond budgeting, vad beror detta på? Vad är det som gör att man kan arbeta budgetlöst, beror det på branschen, externa påtryckningar, organisationsstrukturen, ledningen m.m.?

Undersökningen som gjordes av Stolt (2003) visar att svenska företag överlag använder en årlig fast budget. Trots all kritik har alltså budgeten ett starkt fäste i svenska företag. Men för de som valt att lämna den, hur gör de för att kompensera att man inte har budgeten längre? Budgeten är en viktig del i ekonomistyrningen med en rad funktioner och syften. För att leda organisationen så måste man på något sätt väga upp för förlusten av dessa. Hur planerar man, hur sätts mål osv., vilket leder fram till den stora heltäckande frågan; hur gör dem?

Budgetens kritiker anser framför allt att den kan leda till dysfunktionella beslut, prognoser baserade på ogrundade antaganden och gissningar och resurs- och tidsslöseri. Trots detta är det enligt Stolt (2003) enbart tolv procent som övergett budgeten. Beror detta på att budgeten är så djupt inrotad i organisationens struktur att den är svår att få bort? Eller finns det några

andra bakomliggande orsaker? Vi är intresserade av varför företag valt att lämna den traditionella budgeten.

### **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att ta reda på hur de budgetlösa företagen går till väga för att ersätta budgeten och dess syften. Dessutom vill vi undersöka varför de lämnade den traditionella budgeten samt vad det finns för anledningar till att vissa företag inte gått hela vägen till beyond budgeting.

Vi har sammanfattat problemdiskussionen till tre frågeställningar:

- Hur gör de budgetlösa företagen för att ersätta budgeten?
- Varför lämnade de den traditionella budgeten?
- Varför går inte vissa företag hela vägen till beyond budgeting?



## 1.4 Uppsatsens disposition

Nedan följer uppsatsens disposition där innehållet i varje kapitel kort presenteras:

**Inledning:** I det inledande kapitlet återfinns bakgrunden och problemdiskussion som ligger till grund för arbetets syfte och problemformulering.

**Metod:** Under metodkapitlet beskrivs och motiveras de tillvägagångssätt som valts för att besvara uppsatsens syfte. Inledningsvis förklaras tillvägagångssättet, metodiska val och de urval som gjorts. Därefter behandlas uppsatsens datainsamling, källor och källkritik.

**Teori:** Här presenteras den övergripande och grundläggande teoretiska referensramen som anses mest relevant för den fortsatta undersökningen.

**Empiri:** I detta kapitel sammanställs det empiriska material vi har samlat in genom fem intervjuer med controllers och ekonomichefer i de undersökta företagen.

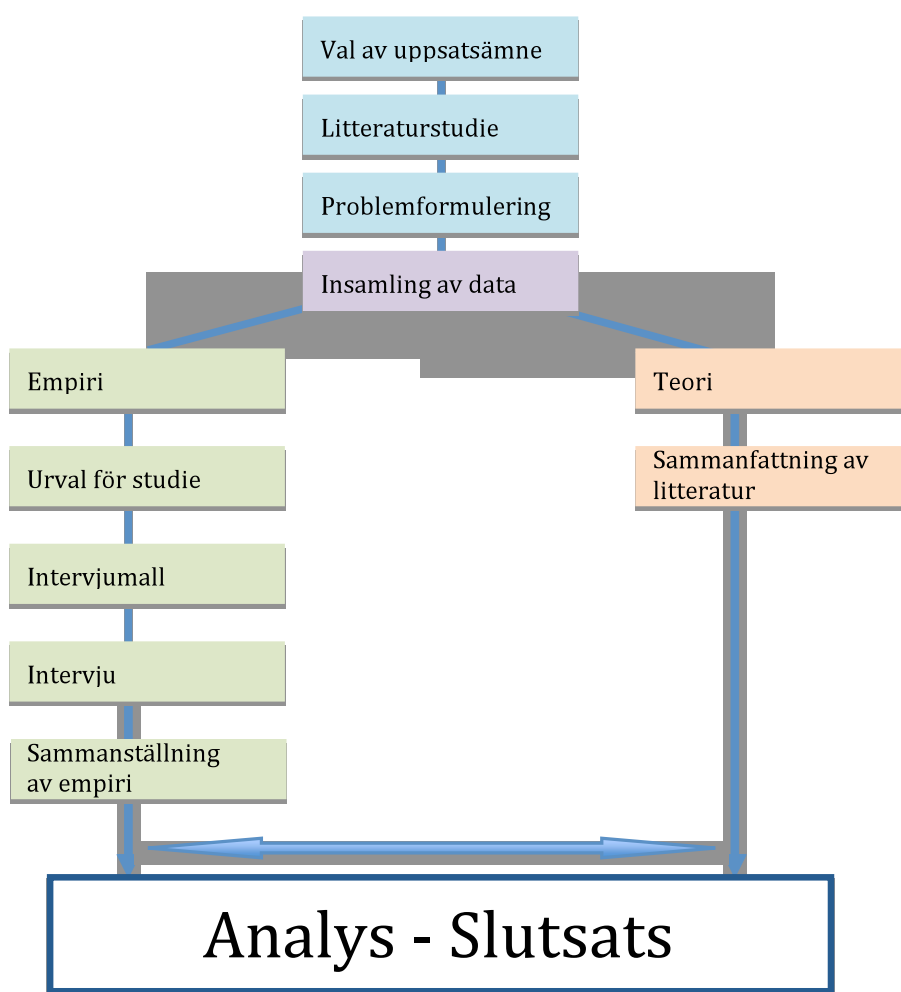
**Analys:** Här analyseras det empiriska materialet från de undersökta företagen och ställer det i relation till den teoretiska referensramen.

**Slutsats:** I det avslutande kapitlet besvaras frågorna från uppsatsens inledning och syftet med undersökningen uppnås. Avslutningsvis har vi en avslutande diskussion samt förslag på fortsatt forskning.

# 2 Metod

## 2.1 Tillvägagångssätt

Figuren nedan beskriver den arbetsgång vi använt oss av under arbetet med uppsatsen.



Figur 1. Tillvägagångssätt för uppsatsen  
Källa: Egen

## 2.2 Val av metod

Uppsatsen ämnar att undersöka hur och varför budgetlösa företag ersätter budgeten samt varför de inte går hela vägen till beyond budgeting. Då detta kräver att man undersöker hur företag i praktiken arbetar med budgetlös styrning så har vi valt att använda oss av en deduktiv ansats. Denna ansats kännetecknas av att man utifrån allmänna principer och befintliga teorier drar slutsatser om enskilda företagsfall (Patel & Davidsson, 1994). Vi har med den teoretiska referensramen om budget och dess syften samt teorier om budgetlös

styrning som utgångspunkt kartlagt hur företag arbetar budgetlöst. För att få svar på hur företagen arbetar har vi använt oss av fallstudier i vilka vi samlat in data genom semistrukturerade intervjuer. De skall i kombination med den teoretiska referensramen ge oss den information som krävs för att besvara problemställningen. Vid fallstudier försöker man få en så täckande information som möjligt. Generaliserbarheten i resultaten som erhålls beror på urvalet (Patel & Davidsson, 1994).

### **2.3 Urval till fallstudie**

En av utmaningarna med uppsatsen var att hitta företag till fallstudien som för närvarande arbetar ”budgetlöst” till den grad att det går att besvara frågeställningarna. För att hitta rätt intervjuobjekt har vi varit i kontakt med en rad företag, men att hitta företag som arbetar budgetlöst var inte lätt då detta inte alltid var något som tydligt framgick. Vi valde att använda oss av företag som själva kallar sig budgetlösa och säger sig ha övergett den traditionella årliga budgetprocessen.

Utgångspunkt togs i de svenska företag som dök upp i de artiklar vi fått tillgång till genom sökning i diverse databaser och följde upp med studier av årsredovisningar och informationsmaterial. Tanken bakom detta val var att få olika typer av företag som var relevanta för studien. En rad företag som förekommit i dessa sammanhang har sedan kontaktats. Det visade sig att ett antal av dessa övergivit den budgetlösa styrningen eller aldrig tillämpat den fullt ut på det sätt som beskrivits i tidigare studier. Vid varje kontakt har vi frågat intervjupersonen om denne känner till några ytterligare företag som arbetar på ett liknande vis, s.k. snöbollsmetoden (Lundahl & Skärvad, 1992). Utifrån dessa rekommendationer har vi sedan skapat en lista över företag som i någon grad arbetar budgetlöst. Med denna som grund har vi valt ut fem budgetlösa företag. Tanken var att de inte skulle vara alltför lika och inte alla finnas i samma bransch och att vi på så sett skall kunna få en inblick i huruvida valet av styrmodell påverkas av vilken typ av verksamhet man bedriver. Valet att hämta data från företag i olika branscher skapar förhoppningsvis ett bättre resultat då deras förutsättningar är olika. Risken är att företag som förekommer i liknande branscher agerar likadant vilket hade gett ett begränsat resultat och lägre jämförbarhet.

Intervjupersonerna valdes slumpmässigt utifrån deras befattning genom sökning i telefonväxeln. Då vi ville ha personer som är insatta i styrningen och har en god överblick över företaget valde vi att rikta in oss på controllers/ekonomichefer. Till en början utgick vi från geografisk närhet för att kunna genomföra personliga intervjuer. Det visade sig senare att flera av de intervjuobjekt som var väsentliga för uppsatsen, fanns på annan ort i landet.

Nedan listas de personer vi intervjuat:

<b>Företag</b>	<b>Intervjuperson</b>	<b>Befattning</b>
Ahlsell	Bengt Colmander	Controller
Ferruform	Magnus Juntti	Controller
Handelsbanken	Martin Björnberg	Ekonomiansvarig/controller, regionkontor
LKAB	Johan Häggroth	Controllerchef Mining Division
Trelleborg	Bo-Lennart Nilsson	Controller

Tabell 1. Intervjuobjekt

## **2.4 Insamling av data**

För att få fram data till uppsatsen så har vi använt oss av både intervjuer och skriven litteratur. Data i fallstudien har samlats in genom kvalitativa intervjuer medan den teoretiska framställningen har skapats genom litteraturstudier.

### **2.4.1 Primär- och sekundärdata**

När en forskningsrapport arbetas fram brukar man skilja mellan två typer av data, nämligen primärdata och sekundärdata. Primärdata är nya data som forskaren själv samlar in genom att använda sig av en eller flera datainsamlingsmetoder. De vanligaste insamlingsmetoderna är enkät- och intervjuundersökningar. Sekundärdata är data som insamlats av andra för ett annat ändamål och som förekommer i en eller annan form, t.ex. tidskrifter, böcker, protokoll, statistik etc. (Halvorsen, 1992).

I denna uppsats har vi använt oss av både primär- och sekundärdata. Primärdata baseras främst på personliga möten samt telefonintervjuer. Under rubriken Intervjuprocessen förklaras hur vi gått till väga för att samla in kvalitativ information. Genom litteraturstudie har vi fått en ökad förståelse för ämnet och litteraturen har dessutom legat till grund för uppsatsens teoretiska referensram.

### **2.4.2 Intervjuprocessen**

Enligt Dalen (2007) finns det olika typer av intervjuer, man skiljer ofta mellan öppna och mer strukturerade eller fokuserade intervjuer. I en öppen intervju är målsättningen att informanterna ska berätta så fritt som möjligt om sina livserfarenheter, det är med andra ord likt ett vanligt samtal. Strukturerade intervjuer bygger på ett frågeschema, där alla frågor skall besvaras. Den mest använda formen är en semistrukturerad eller delvis strukturerad intervju.

Under sådana intervjuer är samtalet inriktat på bestämda ämnen som forskaren valt ut i förväg och där frågorna är mer flexibla och intervjuaren har större möjlighet att styra diskussionen med sina specifika frågor (Dalen, 2007).

För att få svar på de problemställningar som vi valt att undersöka så har personliga möten och telefonintervjuer genomförts. Vi använde oss av en semistrukturerad form då den ger en mer öppen dialog vilket skapar en friare diskussion inom ämnet. Att lyssna på intervjupersonen men samtidigt hålla fast vid sitt fokus och vara alert med att reagera på vad denne säger gör att man kan ställa följdfrågor samt förhindra att ställa upprepande frågor. Medvetet gav vi intervjupersonen en chans att minnas, tänka efter och reflektera. Den strukturella metoden tenderar att få en viss stelhet då man följer frågorna till punkt och pricka.

I alla uppsatser som använder intervju som metod, kommer det att finnas behov av att utarbeta en intervjuguide. Speciellt krävs det detta när man använder en semistrukturerad eller fokuserad intervju (Dalen, 2007). Alla frågor som utarbetats har en relevans för de problemställningar vi önskar belysa. Intervjun inleddes med att intervjupersonen fick berätta om sin befattning inom företaget samt ge en kort beskrivning av företagets verksamhet och dess struktur. Vidare ställdes frågor om varför de slutat med budgetering samt vad de ersatt den och dess syften med. Eftersom all information blir vårt arbetsmaterial var det viktigt att ställa frågor på ett sådant sätt att intervjupersonen öppnar sig och med egna ord berättar om sina erfarenheter.

Varje intervju spelades in varpå dessa sedan skrevs ned på papper för att inte gå miste om väsentlig data. För säkerhets skull förde vi även anteckningar under intervjun.

### **2.4.3 Kvalitativa och kvantitativa metoder**

För att kvantitativt bearbeta information använder man sig av statistik, det är ett verktyg som används för att ordna, beskriva, bearbeta och analysera data (Patel & Davidsson, 1994). Det vanligaste användningsområdet för statistiken är att förklara det insamlade materialet i siffror. Vid kvantitativa forskningar vill man få ett så generellt resultat som möjligt, man studerar inte en hel population utan drar stickprov för att kunna generalisera resultatet.

Kvalitativa undersökningar skall ge en mer djupare kunskap än den kvantitativa metoden, syftet är att förstå och analysera helheter (Patel & Davidsson, 1994). En vanlig kvalitativ metod är att genomföra intervjuer, där man skall försöka styra samtalet så lite som möjligt (Halvorsen, 1992). Kvalitativa bearbetningar kan även göras av andra texter, det kan vara en bok eller artikel. Vid en kvalitativ undersökning är det relevant att göra löpande analyser, detta är någonting som skiljer sig från det kvantitativa, där man väntar med bearbetningen tills allt material är insamlat (Patel & Davidsson, 1994). Fördelar med att göra löpande analyser är att man inte är bunden till hur man tänkt sig arbetet från början utan förbättringar kan ske under tiden studien genomförs.

För att få ett så bra empiriskt resultat som möjligt kommer uppsatsen att baseras på kvalitativ datainsamling i form av intervjuer. De erfarenheter och uppfattningar som intervjupersonerna delar med sig gör det möjligt för oss att få svar på våra problemområden. Av geografiska skäl var vi tvungna att föra telefonintervju med fyra av de utvalda företagen.

## **2.5 Studiens trovärdighet**

En uppsats måste vara trovärdig och pålitlig, den måste kunna presentera resultat och insikter som verkar vara riktiga för läsaren (Merriam, 1994).

### **2.5.1 Källor & källkritik**

Vi har vid både litteraturstudier och intervjuer försökt att ha en så objektiv inställning som möjligt till problemet och undvikit egna åsikter i frågeställningar och litteraturval. Litteraturen om budget och budgetlös styrning präglas mycket av författarnas subjektiva värderingar om ämnet. Man bör därför vara noggrann och granska även det skrivna materialet för att bibehålla en objektivitet i uppsatsen. Det är lätt att dras med i kritiken mot budget eftersom den traditionella budgeteringen länge tagits för givet. Det är uteslutande förespråkarna för den budgetlösa styrningen som jämför och ställer de båda sidorna mot varandra när man jämför och argumenterar mot den traditionella budgeten. Man kan i vissa fall ifrågasätta hur objektiva vissa kritiker är då t.ex. Hope & Fraser och Daum även verkar som konsulter för utveckling av och anpassning till budgetlös styrning.

Uppsatsens empiriska del bygger på intervjuer som speglar hur en individ inom företaget ser på helheten. Det får anses som näst intill omöjligt att inte få svar som präglas av intervjuobjektets personliga åsikter i frågan. Det är vid användande av intervjuer och sekundärdata svårt att veta om informationen man får är fullständig och korrekt samt i vilket syfte den framställs.

### **2.5.2 Validitet**

Med validitet menas frånvaro av systematiska mätfel (Lundahl & Skärvad, 1992). Det vill säga att man verkligen mäter vad man har för avsikt att mäta. En hög validitet innebär att en effektiv mätning kan ge svar på det ställda problemet. Validitet kan delas upp på inre och yttre validitet. Inre validitet innebär att de mätinstrument t.ex. ett frågeformulär i en enkät eller en intervjuundersökning, mäter vad det är avsett att mäta. Det skall alltså finnas en hög grad av överensstämmelse mellan den teoretiska och operationella funktionen (Lundahl & Skärvad, 1992). Den inre validiteten i fallstudier beror i stor utsträckning på sättet att analysera materialet (Norén, 1990).

Yttre validitet innebär att undersökningen är tillämpbar även i andra situationer än den undersökta. Det måste finnas en god inre validitet för att det skall finnas någon idé att prata om generaliserbarhet (Merriam, 1994). Vi har utifrån vår litteraturstudie formulerat frågeställningar och följdfrågor utifrån teorin som på ett bra sätt skall underlätta en sammankoppling mellan de empiriska och teoretiska delarna i uppsatsen. Risken finns att intervjufrågorna påverkas av intervjupersonens egna åsikter, tidigare erfarenheter, position och anpassning till styrsystemet. För att få intervjuobjekt som har en tillräcklig god översikt över företagets verksamhet och insyn i dess ekonomistyrning så har vi valt att intervjua personer i controller/ekonomichefs position. Det är i den här studien viktigt för den yttre validiteten att se till att intervjupersonens definition av viktiga begrepp såsom vad budgetlös styrning överensstämmer med vår då det kan förekomma en rad olika definitioner. Vi var noggranna med att beskriva uppsatsens problemställning och syfte för intervjupersonen för att få svar med hög relevans för analysen i undersökningen.

### **2.5.3 Reliabilitet**

Reliabilitet är en nödvändig förutsättning för validitet, ett perfekt mätinstrument kan bli fel om det tillämpas felaktigt. Reliabilitet innebär att pålitligheten i undersökningen skall vara hög. Den skall vara fri från slumpmässiga mätfel, god reliabilitet kännetecknas av att själva mätningen inte påverkas av vem som utfört den eller av de omständigheter under vilka mätningen sker (Lundahl & Skärvad, 1992).

Då det i undersökningen som tidigare nämnt förekommer både svar som präglas av personliga värderingar och definieringsfrågor så har vi valt att utföra personliga intervjuer. Detta ger oss en möjlighet att ställa följdfrågor och ge intervjupersonen möjlighet att förklara och definiera vad de begrepp som används innebär för honom och hans företag. Detta är något som inte hade varit möjligt i samma utsträckning om man valt att använda sig av t.ex. enkäter. Vi har även använt oss av möjligheten att kontakta intervjupersonerna på nytt för att klargöra oklara bitar i materialet.

# 3 Teori

## 3.1 Ekonomistyrning

Ekonomistyrning kan definieras på många sätt. Enligt Lindvall (2001) kan en traditionell ekonomistyrning definieras på följande sätt;

*Att med hjälp av ekonomisk information försöka uppnå ett önskvärt beteende bland organisationens medlemmar.*

Ekonomistyrningen har till syfte att hjälpa företaget mot uppsatta mål. I begreppet ingår att planera, genomföra, följa upp, utvärdera och anpassa företags verksamhet för att uppnå de ekonomiska mål man har utformat (Ax, Johansson, & Kullén, 2005). För att kunna uppnå uppsatta mål använder man sig av olika styrmedel. Enligt Samuelson (2001) kan de huvudsakliga styrmedlen delas in i följande grupper:

- Formella styrsystem, fastställer och följer upp de strategier och planer man har utifrån affärsidén
- Organisationsstruktur, valet av organisatorisk struktur för verksamheten och dess bemanning med kompetent personal.
- Belöningsystem, skall skapa motivation hos medarbetarna
- Mindre formaliserad styrning, kan vara utbildning och strävan att få en viss kultur eller anda i företaget.

Det kan sägas att de formella styrmedlen utgör metodiken i ekonomistyrningen. Det kan röra sig om en rad styrmedel såsom produktkalkylering, budgetering, intern redovisning, standardkostnader, internprissättning, prestationsmätning, målkostnadskalkylering, benchmarking, processtyrning där de äldsta styrmedlen är produktkalkylering och budgetering. Budgeteten skall fungera som en handlingsplan för kommande tidsperiod. Den kan innehålla både finansiell och icke-finansiell data och fylla flera syften och roller.

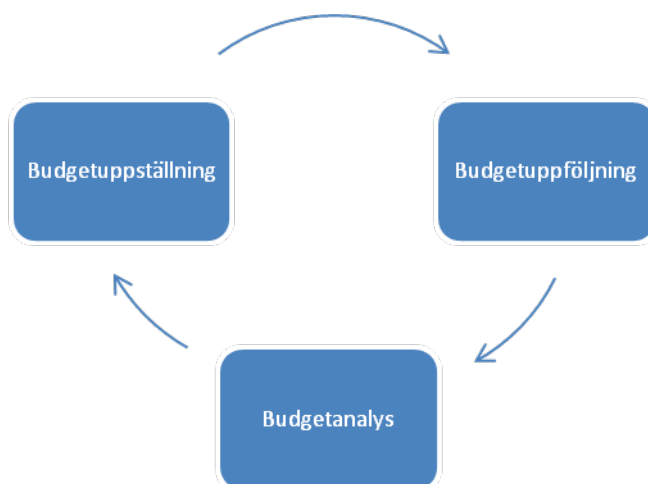


## 3.2 Budget

Bergstrand & Olve (1996) definierar budget som...

*...ett handlingsprogram för hela företaget med mål och handlingsramar för resultatenheter. Den skall omfatta förväntade konsekvenser uttryckta i ekonomiska termer. Den skall vara baserad på angivna antagande och förutsättningar för en bestämd tidsperiod.*

Budgeten är ett av de formella styrmedel som används och har använts under lång tid i företag världen över. Begreppen budget och budgetering i sig förekommer i många sammanhang. Det finns en rad olika definitioner på budget i litteraturen. De flesta har gemensamt att de beskriver budgeten i breda termer som ett dokument med en långsiktig strategisk handlingsplan uttryckt i ekonomiska termer (Bergstrand & Olve, 1996). Man kan enkelt säga att budgeten är ett dokument som beskriver förväntningarna för kommande tidsperiod uttryckt i monetära termer uppbackat av termer såsom volymer och aktiviteter. I stort sett alla organisationer har ett behov av att planera sin verksamhet och vad de skall ägna sig åt i framtiden (Bergstrand & Olve, 1996). Budgeten påminner om företagets strategiska planering men den är ofta långt mer detaljerad. Den fokuserar på en bestämt avgränsad kommande period av tiden, den traditionella budgeten ställs idag uteslutande på en ettårsperiod men även andra tidsperspektiv har förekommit. Budgeten sätter mål och tilldelar resurser för företagets olika ansvarsenheter som i sin tur har till uppgift att hålla sig inom budgetens ramar. Dess utformning kan se mycket annorlunda ut beroende på hur stort företaget är och dess utformning med resultatenheter. Ju mer komplicerad verksamheten är desto mer omfattande blir budgetarbetet. Har man begreppet budget klart för sig så blir budgetering betydligt enklare att definiera, det är helt enkelt ”uppställande av en budget” (Bergstrand & Olve, 1996). Hur budgetprocessen ser ut beror på organisationens förutsättningar, den bygger dock alltid på bedömningar om framtida ekonomiskt utfall och hur utfallet såg ut föregående period. Budgetarbetet kan delas upp i två huvudfaser, uppställning och uppföljning. Budgetuppställandet involverar processen att arbeta fram budgetar medan uppföljningen jämför budgetens värde med verkligt utfall. En tredje fas är budgetanalys där man kan dra lärdom av budgetens utfall för kommande perioder (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005)



Figur 2. Budgetarbetets faser  
Källa (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005)

### 3.3 Historik & utveckling

Planering av hur pengar skall användas i framtiden har under lång tid förekommit i historien. Det finns exempel från 1200-talet där man samlade beviljade utgifter i ett dokument för att senare stämma av dessa mot verkligheten (Arwidi & Samuelson, 1991). Runt sekelskiftet i New York började budgeten användas för att matcha stadens inkomster mot utgifter. På detta sätt sattes ekonomiska ramar för de olika verksamheter såsom polis, brandkår, skola etc. som bedrevs i staden. Därefter kom det kanske största genombrottet för budgeten då flera amerikanska storföretag (bl.a. Du Pont, GM och General Electrics) under ett par decenniers tid började omorganisera och utveckla sina organisationer för att anpassa sig till att kunna ha olika divisioner som i sin tur var indelade i resultatenheter. I företaget Du Pont utvecklades metoden ROI för att mäta olika enheternas prestationer. Utvecklingen mot divisionaliserade organisationer med fristående resultatsystem och internpriser krävde ett styrsystem i form av budgeten (Arwidi & Samuelson, 1991).

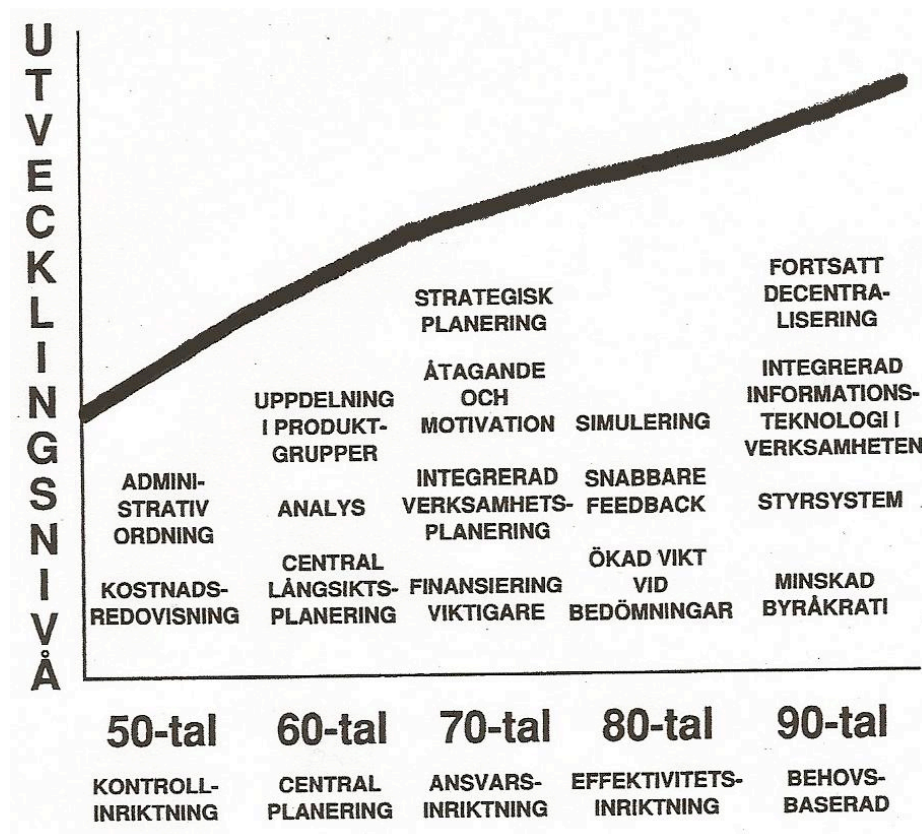
Det dröjde så långt som fram till 50-talet innan budgetlitteraturen dök upp i Sverige och budgeten fick sitt stora genombrott här först under tidigt 60-tal. Under samma period introducerades också den långsiktiga planeringen som ekonomistyrningsverktyg (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005). Det fanns även en central ekonomiavdelning som ansvarade för budgetarbetet. Inledningsvis användes budgeteringen främst till att ekonomiskt analysera och kontrollera kostnader i produktionen. Standardkostnadernas genombrott ledde till ett behov av att göra prognoser över volymer samt gjorde det meningsfullt att planera och analysera avvikelser från budgeten (Arwidi & Samuelson, 1991). När budgeten fått fäste växte tron på långsiktig planering i vilken man integrerade budgeten. Hoppet var att planeringen skulle ge svar på hur den ökande konkurrensen skulle mötas. I takt med att företagen växte så växte även antalet uppgifter och ökade på så sätt på budgetens användning.

1973 kom oljekrisen, denna tog slut på tron på förlängda budgetar och planering. Fram till krisen var det inte ovanligt att planer lades upp för perioder så långa som t.ex. tre eller fem år. Den ökade osäkerheten ledde till att man gick över till mer översiktliga planer som beskrev saker som inriktning, affärsidéer, strategier, starka och svaga sidor etc. (Arwidi & Samuelson, 1991). Samtidigt divisionaliserades företagen alltmer och flera resultatenheter infördes. För att bibehålla ledningarnas överblick och integrera de olika verksamheterna blev budgetens roll i organisationerna allt starkare för planering och kontroll. Under de svåra tiderna fick budgeten en ny roll då intresset ökade för företagens finansiella förhållanden. Den användes då för planeringen och kontroll av bl.a. likviditet, soliditet och värdet på strategisk planering ifrågasattes (Arwidi & Samuelson, 1991). Osäkerheten ledde till att man sökte flexibilitet i större grad än stabilitet. Det var även under 70-talet som första konkreta kritiken mot budgeten framfördes då svenska Handelsbanken med dåvarande VD Jan Wallander i spetsen valde att överge budgetarbetet helt och nådde mycket goda resultat.

Den tekniska utvecklingen under sent 70-tal till tidigt 80-tal påverkade budgeteringen starkt. Ökad datorisering ledde till att mängden data som kunde hanteras ökade väsentligt, samtidigt som informationsflödet från enheterna ökade både internt och externt då man kunde överföra data snabbare. Detta tillgodosåg efterfrågan på flexibilitet i en allt större grad. 80-talets utveckling ledde till att budgeteringen effektivitetsinriktades och möjliggjorde nya metoder

för att planera och följa upp verksamheten (Arwidi & Samuelson, 1991). Men sambandet mellan osäkerhet och värdet av planeringsinsatserna är inte entydigt. Inom branscher såsom industri krävs olika former av investeringar. Dessa kräver klara strategier och bedömningar av den framtida utvecklingen inom olika områden Samuelson (2001) sammanställde under 90-talet en rad huvudgrupper av styrsystemstrukturer som då förekom i företagen. Dessa var förutom traditionell budgetering och strategisk planering, hybridmodeller, rullande prognosystem samt budget- och prognoslöst. Den traditionella budgeten har fortfarande starkast fäste i dagens svenska företag men har med tiden förändrats (Samuelson, 2001).

Figuren nedan beskriver budgetens utveckling från 1950 till 1990.



Figur 3. Budgetens utvecklingsnivå från 1950 till 1990.  
Källa (Arwidi & Samuelson, 1991)

### **3.4 Budgetens syften och uppgifter**

Budgeten är framför allt ett ledningsinstrument och ett administrativt hjälpmedel. Den har som överordnat syfte att stödja genomförandet av företagets affärsidé (Lagerstedt & Tjerneld, 1991). De främsta syftena med budgeten är:

#### **3.4.1 Planering**

Planering är att i förväg bedöma vad som kan tänkas hända och att anpassa sig därefter (Greve, 1996). Enligt Drury (2000) leder den årliga budgetprocessen till en vidareutveckling av den långsiktiga planeringen. Chefer måste ta fram mindre detaljerade planer för att implementera de långsiktiga. Utan den årliga budgetprocessen finns det risk att chefer inte planerar för företagets framtida utveckling. Budgetprocessen leder till att cheferna planerar för framtiden där de reflekterar över hur utvecklingen kommer att se ut nästa år. Detta ska leda till att chefer kan förutse kommande problem innan de inträffar (Drury, 2000). I samband med framtidstänkandet måste chefer utveckla en bättre förståelse för organisationens möjligheter och hot, styrkor och svagheter samt effekter av möjliga strategiska och operationella beslut (Merchant & Van der Stede, 2007). Budgeten används för att planera de aktiviteter som skall utföras inom organisationen, t.ex. inom försäljning, inköp, personalrekrytering, investeringar osv. I budgeten analyseras vilka resurser, i form av kapital och personal, som krävs för de olika aktiviteterna samt vilken nytta verksamheten förväntas få av dem. Budgetering medför att ledningen får en större helhetsbild av verksamheten, de kan lättare se hur de olika divisionerna, avdelningarna och arbetsgrupperna utgör sitt arbete (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005).

#### **3.4.2 Samordning och kommunikation**

Planerings- och budgetprocessen gör det möjligt att ta del av den information som cirkulerar i företaget. Processen involverar en top-down kommunikation där ledningen berättar hur organisationens mål ska uppnås. Bottom-up kommunikation där medarbetarna kan presentera idéer inför framtiden och synpunkter på verksamheten, resursbehov och vilka risker som kan tänka finnas (Merchant & Van der Stede, 2007).

Genom budgetering ökar kommunikationen mellan verksamhetens enheter, dialoger mellan dem gör att de jobbar tillsammans för att uppnå gemensamma mål. Utan bestämda riktlinjer kan chefer fatta egna beslut i tron att de arbetar för företagets bästa. Exempelvis kanske inköpschefen föredrar att köpa in stora ordrar för att erhålla stora rabatter men produktionschefen vill inte få för höga lagerkostnader. Syftet med budgeten är att få dessa skillnader att stämma för att det skall gynna företaget som helhet, istället för att skapa fördelar för enskilda avdelningar. Budgetering tvingar chefer att undersöka relationen mellan eget arbete och andra avdelningars arbete. Denna process skall identifiera och lösa problem (Drury, 2000).

För att en verksamhet skall fungera effektivt måste det finnas specifika kommunikationsriktlinjer där alla berörda parter blir fullt informerade om företagets strategier, policier och begränsningar. Anställda skall ha en klar förståelse av vad som förväntas av dem, detta för att på bästa sätt uppnå budgetens krav. Denna process garanterar att lämpliga individer tar ansvar för att implementera budgeten. Det är inte bara budgeten som

helhet som underlättar kommunikationen, utan den väsentliga kommunikationen uppstår under själva budgetprocessen (Drury, 2000).

### **3.4.3 Resursallokering**

Ett av budgetens viktigare syften är att internt fördela resurser (Greve, 1996). Budgeten gör det möjligt att fördela de resurser som står till förfogande för verksamheten ut på de enheter som har nytta av dem. Genom budgetering kan organisationens enheter prioriteras till varandra, de enheter som ger mest avkastning skall erhålla mest investeringar (Ax, Johansson, & Kullén, 2005). Dock kan det i praktiken vara svårt att bedöma var resurserna gör störst nytta (Greve, 1996).

### **3.4.4 Ansvarsfördelning**

I budgeten skall det tydligt visa vilken chef som är ansvarig för vad (Anthony & Govindarajan, 2001). Budgeten fungerar som ett signalsystem där man jämför budgeterade värden med det verkliga utfallet. Ifall en differens uppstår erhålls varningssignaler. Ansvaret faller då på chefen och denne skall finna ett sätt att lösa problemet med hjälp av lämpliga åtgärder. Budgeten fungerar även som ett verktyg för att fördela ansvar, företaget bidrar med resurser och i gentjänst förväntas chefen uppfylla de mål som är satta (Lindvall, 2001). Delegering av ansvar skapar förbättrade möjligheter till arbetstillfredsställelse i organisationen. En bättre förståelse för andras arbetsuppgifter och ansvar kan spridas i organisationen vilket medför ett bättre samarbete och ett större mått av helhetssyn i hela företaget (Lagerstedt & Tjerneld, 1991).

### **3.4.5 Målsättning**

Budgeten kan av företagsledningen användas som ett verktyg till att styra medarbetarnas beteende mot uppsatta mål (Greve, 1996). Den definierar vilka målsättningar som är aktuella för de olika enheterna under en viss period. Genom att budgetera får t.ex. resultatenheter veta vad de skall uppnå. På så sätt fördelas verksamhetens mål ner till de olika utförande delarna vilket är en förutsättning för att kunna arbeta med en decentraliserad organisation. Beslut kan tas av dem som är mest lämpade och på det viset slipper man en detaljstyrning. Budgeten innebär att man kan få fram mål på låg nivå och sedan följa upp dem genom jämförelser med utfall (Ax, Johansson, & Kullén, 2005).

### **3.4.6 Motivation**

Budgeten kan motivera medarbetarna att uppnå de mål som är satta av företaget, ansvariga som deltar i budgetprocessen förväntas anstränga sig ytterligare för att klara sin budget. Dock kan budgeten skapa ineffektivitet och konflikter mellan chefer. Om individer aktivt har deltagit i budgetarbetet och den fungerar som ett verktyg för chefer att styra sin avdelning så skapar det motivation. Alternativt ifall budgeten är bestämd från ledningen och utgör ett hot istället för en utmaning, så kan budgeten göra mer skada än nytta. I många företag är det vanligt med belöningsystem som ett incitament för att skapa högre motivation. Genererar man goda resultat samt håller nere kostnaderna erhålls en bonus för detta (Drury, 2000). Merchant & Van der Stede (2007) anser att det inte endast går att säga till anställda att de skall ”göra sitt bästa”, sådana svaga uppmaningar är inte optimalt motiverande. Medarbetare

presterar bäst när företagets mål är tuffa och blir därmed en utmaning, men ändå möjliga att uppnå.

### **3.4.7 Uppföljning**

Detta är en process där budgeterade eller planerade värden jämförs med verkliga värden samt där chefers prestationer kan utvärderas (Drury, 2000). Om budgeten inte blir som man tänkt sig kan korrigerande åtgärder sättas in. Ett viktigt syfte med uppföljningen är lära sig av sina misstag. Att medarbetarna i organisationen diskuterar vad avvikelserna kan bero på och hur de i framtiden kan undvikas. Dessa dialoger skapar förutsättningar för att budgeten blir bättre för varje år (Ax, Johansson, & Kullén, 2005). Om budgeterna är indelade i kortare perioder kan uppföljningen göras mer kontinuerligt och därmed kan snabba korrigeringar i verksamheten göras. Ogynnsamma händelser skall stoppas innan det är för sent och om positiva avvikelser uppstått skall de analyseras och om möjligt öka den positiva effekten ytterligare. För att kunna vidta åtgärder snabbt så görs budgetuppföljning vanligtvis varje månad. Detta gör det möjligt att göra bättre budgetar i framtiden (Ax, Johansson, & Kullén, 2005). Lagerstedt & Tjerneld (1991) menar att budgetens grundläggande syften är att effektivt kunna styra och följa verksamheten så att måluppfyllelsen hela tiden kan mätas. Det ingår i företagsledningens arbetsuppgifter att hela tiden värdera effektivitet och prestationer hos personal och avdelningar. Detta förstärks då Arwidi & Samuelson (1991) anser att budgetrapportering är förenad med ett antal möten där budgetutfallet diskuteras. Syftet med dessa möten är att överordnade blir informerade om avvikelser och vilka åtgärder som har tagits eller planeras att tas fram. Denna information gör att överordnade får större kontroll av hur medarbetare sköter den egna verksamheten.

### **3.5 Kritik mot budget**

Globalt har det under senare år har det riktats hård kritik mot budgeten men ur ett svenskt perspektiv är kritiken inget nytt utan den har funnits sedan lång tid tillbaka i Sverige. En av de mest kända kritikerna är Jan Wallander, tidigare VD och styrelseordförande i Handelsbanken. Han väckte stor uppmärksamhet i början på 70-talet, då han presenterade sina erfarenheter av att driva en bank utan budget. Wallander har i olika tidskrifter och egna böcker kritiserat och argumenterat mot budgeten. I boken "Budgeten – ett onödigt ont" från 1994, gick Wallander till och med så långt då han hävdade att:

*I bästa fall är budgetarbetet ett slöseri med resurser och i sämsta fall direkt farligt för företaget.*

Hansen, Otley & Van der Stede (2003) sammanfattar Neely et al. (2001) de tolv vanligast förekommande nackdelarna med budgeten:

1. Budgetar är tidskrävande att sätta ihop;
2. Budgetar minskar förmågan att snabbt reagera på omvärlden och är ofta ett hinder mot förändring;
3. Budgetar är sällan strategiskt fokuserad och ofta motsägande;
4. Budgetar tillför lite värde, speciellt i relation till den tid som tagits att förbereda den;
5. Budgetar inriktar sig på kostnadsminskning och inte värdeskapande;
6. Budgetar förstärker vertikal ledning och kontroll;
7. Budgetar avspeglar inte de nya nätverksstrukturerna som organisationer håller på att införa;
8. Budgetar uppmuntrar dysfunktionella beteenden;
9. Budgetar tas fram och uppdateras alltför sällan, vanligtvis årligen;
10. Budgetar baseras på ogrundade antaganden och gissningar;
11. Budgetar förstärker hindret mellan avdelningarna istället för att uppmuntra kunskapspridandet; och
12. Budgetar får folk att känna sig undervärderade.

Kritiken på listan kan delas in i tre grupper. Punkterna 1, 4, 9 och 10 relaterar till den återkommande kritiken att då en budget är färdigställd så är ofta de antaganden som gjorts under budgetarbetet redan inaktuella, vilket reducerar budgetens nytta. Motsvarande kritik förekommer även av Kresnar (1999) som talar om hur budgetprocessen i många företag tar så lång tid att budgeten är gammal redan innan den färdigställts. Lindvall (2001) lägger till att det är självklart att förändringar sker, detta eftersom det kan vara upp till 18 månader mellan budgeteringsarbetet och det faktiska utfallet som sker i slutet på kommande verksamhetsår. Även Hope & Fraser (2004) hävdar att budgeteringen är svårhanterlig och alltför dyr. Den kräver väldigt mycket tid för ett osäkert utbyte. Hela organisationen engageras i budgetprocessen, det sker oftast flera månader före det år till vilket den hänförs. Enligt kritiker som Wallander (1994) och Hansen, Otley & Van der Stede (2003) baseras budgeten på osäkra framtidsbedömningar, gissningar snarare än korrekta prognoser. Att göra upp planer för framtiden på det sätt som görs i budgetarbetet är en improduktiv eller riskabel sysselsättning. Framtiden är alldeles för osäker, slår prognoser fel blir budgetarbetet i bästa fall inte mer än en sifferlek. I sämsta fall har man förlitat sig för mycket på budgeten och den kan då vara direkt farlig. Risken med budgeten är att den ger oss en falsk säkerhet, bara för att man budgeterat så betyder inte det att framtiden är säkrad (Ax, Johansson, & Kullén, 2005).

Hansen, Otley & Van der Stede (2003) anser att användandet av budgeten som styrsystem kräver två saker. Det första är att det måste finnas en operationell stabilitet där budgetens planer är hållbara för ungefär ett år framåt. Det andra är att chefer måste ha förutsägbara modeller så att budgeten fungerar som en rimlig prestationsstandard där chefer hålls ansvariga. Är så fallet anses budgeten vara användbar, men för organisationer som befinner sig i mer osäkra miljöer, så är den mindre användbar.

Punkterna 2, 3, 5, 6 och 8 behandlar hur budgeten leder till en vertikalt besluts- och kontrollstruktur med centraliserat beslutsfattande, begränsade initiativ samt fokus på kostnadsreducering istället för värdeskapande. Då budgeten är så djupt inrotad i organisationens struktur att den är svår att få bort. Ett annat hinder är ledningens ovilja att släppa på kontrollen vilket förhindrar medarbetarnas möjlighet att förbättra sin prestation som uppstår då de får större resultatansvar och har friheten att agera självständigt (Oldman & Mills, 1999). Beslut som har tagits kan vara svåra att ändra på, även om det visar sig att ett annat agerande är bättre än det budgeterade (Bergstrand & Olve, 1996). Budgeten försvårar dessutom användandet av strategiska mål. Dess fokus på årlig ekonomisk prestation går inte alltid ihop med de operationella och strategiska besluten vilka behandlar icke-finansiella mål som sträcker sig över andra perioder än budgeten. Detta kan leda till dysfunktionella beteenden där man i slutet av budgetperioden anpassar investeringar, intäkter och utgifter för att på papperet få ett bättre resultat än det verkliga utfallet. Budgeten hindrar resurserna i en organisation från att hamna där de gör mest nytta samt kan leda till beslut som är av egenintresse (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003). Merchant & Van der Stede (2007) tillägger att enhetschefer känner sig tvingade att göra sig av med de resurser som tilldelats annars finns det risk att man får lägre budget nästa år. Vidare leder budgeten till suboptimering, chefer tänker främst på den egna avdelningen istället för företaget som helhet. Att hålla den egna budgeten är viktigare än helhetens resultat.

De kvarvarande punkterna 7, 11 och 12 handlar om organisatoriska och personalrelaterade budgeteringsproblem. Kritikerna argumenterar för att den vertikala besluts- och kontrollstrukturen med centraliserad ansvarsfördelning är inkompatibel med platta decentraliserade organisationer och förhindrar anställda i beslutsposition från att ta optimala beslut (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003). En central uppgift för budgeten är att ge mål att sträva mot. Wallander (1994) berättar att det finns forskning som hävdar att prestationen ökar ifall medarbetare har ett visst mål eller resultat de försöker uppnå. De får beröm om de klarar målet och kritik om de inte lyckas. Problemet med detta är att målet riskerar att ändra sig under resans gång och ger en motivationshämmande effekt. Under de senaste åren har det riktats skarp kritik mot för lågt ställda målnivåer (Lindvall, 2001). För lätta mål innebär att den maximala prestationen inte uppnås. För svåra mål reducerar motivationen eftersom de anses vara för svåra att uppnå, medarbetare förlorar engagemang och anstränger sig därmed mindre. Motivationen är därför högst när målen är tuffa och samtidigt en utmaning, men ändå möjliga att uppnå (Merchant & Van der Stede, 2007). Praktiska erfarenheter visar dock att man oftare än förväntat uppnår dessa tuffa mål. Svenska och amerikanska företag uppvisar liknande siffror där cirka 80 procent av cheferna klarade det uppställda budgetmålet (Merchant & Van der Stede, 2007). Chefer förhandlar sig till halvtuffa mål, detta för att de avlönas med en bonus vars storlek hänger ihop med hur väl de nått sin budget.



## **3.6 Alternativ till budget**

För företag som vill ersätta den traditionella budgeten finns det tre alternativ att välja på; överge, förbättra eller komplettera den. CAM-I Europe har en extrem lösning och rekommenderar med sitt Beyond Budgeting koncept en tvåstegs modell. Det första steget bygger på att det antingen görs drastiska ändringar i budgetprocessens prestationsbedömning alternativt att budgeten överges helt och hållet. De anser att den traditionella budgeten som kombinerar planering och prestationsbedömning leder till både dålig planering och dysfunktionellt beteende. Det andra steget bygger på en radikal decentralisering där ansvaret delegeras till lägre chefer och medarbetare (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003). Även svenska Handelsbankens budgetlösa styrning BLÖS är ett liknande alternativ till CAM-I Europe. CAM-I US's Activity Based Budgeting (ABB) grupp förespråkar istället att man förbättrar budgetstyrningen genom att applicera en mer aktivitetsbaserad modell. Fokus ligger på att förbättra budgetens stöd till operativ planering. Det tredje alternativet för företag som vill förbättra den traditionella budgeten är att komplettera den med Balanced Scorecard. Styrkortet skall ge ett breddat perspektiv med lokalt relevanta beskrivningsmått såsom mått på kunder, processer och förnyelseförmåga istället för de att enbart se till de finansiella måtten (Bergstrand & Olve, 1996).

### **3.6.1 Budgetlös styrning**

#### **3.6.1.1 Beyond budgeting round table - BBRT**

Beyond budgeting round table är ursprungligen en arbetsgrupp som startades som ett av det internationella management forskningskonsortiet CAM-I Europe's forskningsprojekt. BBRT hade från början som mål att skapa debatt om budgeten och att hitta en modell som skapar konkurrensfördelar istället för att skapa hinder som de ansåg att den traditionella budgeteringen gjorde. Organisationen fungerar idag som ett samarbetsorgan i budgetlösa frågor med syfte att hjälpa företag att förbättra sina styrprocesser (Hope & Fraser, 2004). Med Jeremy Hope och Robin Fraser i spetsen har man publicerat en rad studier om "beyond budgeting" (2003) och modeller för hur man skall gå till väga för att hantera och implementera en budgetlös styrning. De har utifrån sina fallstudier av ett antal företag (Handelsbanken, Borealis m.fl.) som övergett den traditionella budgeteringen byggt upp en modell för hur budgetlös styrning fungerar och därefter utformat sin tvåstegsmetod som bygger på att man antingen överger den traditionella budgeten helt eller radikalt förändrar dess metoder för prestationsbedömning i kombination med radikal decentralisering (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003). Även om det låter som en radikal förändring att överge den traditionella budgeteringen så menar Hope & Fraser att det är ett naturligt steg i den långtgående processen att förvandla organisationer från centraliserade hierarkier till mer decentraliserade nätverksorganisationer vilka är bättre anpassade för den föränderliga värld vi lever i idag (Hope & Fraser, 2003).

BBRT försöker med sin modell undvika vad de kallar annual performance trap med dysfunktionellt beteende från chefer som kan uppkomma när de skall uppfylla budgetmål. För att skydda sig mot detta så vill man ersätta den traditionella budgetens mål och prestationsutvärdering med relativa jämförbara mål som kan benchmarkas mellan enheterna

både internt och externt. Det är betydligt svårare att argumentera emot då prestationer benchmarkade från liknande företag/enheter bör gå att uppnå under samma förutsättningar. Modellen kräver dessutom en kraftigt decentraliserad organisation med jämförbara enheter. Då man vill ge mer inflytande till lägre chefer och medarbetare skall detta skapa en större delaktighet och därmed ett större förtroende för organisationen (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003).

Juergen Daum sammanfattar i sin artikel *BPM Beyond Budgeting* från 2003 en rad punkter som beskriver hur BBRT's modell för hur den budgetlösa organisationen skall organiseras fungerar:

Tanken bakom BBRT's modell är att man skall utveckla ett nytt styrsystem inriktat på att organisationen skall kunna reagera på externa förändringar. Man strävar efter en nätverksliknande radikalt decentraliserad organisation där beslutsfattandet är delegerat till dem som känner till sitt område bäst, dvs. cheferna inom respektive område.

1. Skapa ett prestationsklimat baserat på tävlingsinriktad konkurrens istället för att använda sig av internt uppsatta mål utan förankring i omgivningen.
2. Motivera de anställda med utmaning, ansvar och tydliga värderingar samt gemensamma belöningar istället för order uppifrån och klassiska individuella belöningar.
3. Fördela ansvaret till de operativa cheferna och ge dem en ökad beslutsfrihet.
4. Öka de operativa chefernas handlingskraft genom att ta bort de traditionella begränsningarna av deras resurser och låt dem själva anpassa sina resurser. (Vissa begränsningar måste dock finnas kvar t.ex. "cost-income-ratio" i en bank)
5. Organisera sig i kundinriktade enheter som är ansvariga för respektive kunds lönsamhet istället för att organisera enheterna runt funktioner som skall uppfylla budgetmål.
6. Ha ett öppet och överskådligt informationssystem som skapar en sammanstående bild inom organisationen.

Det finns vidare en rad olika principer som bör följas vid utformningen av företagets styrning enligt BBRT's modell, dessa sammanfattas av Theresa Libby och R. Murray Lindsay i deras artikel från 2003.

#### *Utformning av mål*

Man bör använda sig av mål som är utmanande men inte bundna till förutbestämda siffror. Organisationer eftersträvar att enheterna skall sträva efter att nå så högt som möjligt snarare än att rikta sig mot ett förutbestämt tak. Målen kan vara både finansiella och icke-finansiella. Exempel på icke-finansiella mål kan ha att göra med strategier för ökat aktieägar- och kundvärde. Vad man benchmarkar mot beror på de förutsättningar som råder, tanken är att de anställda skall sträva efter att överträffa konkurrenterna istället för att bara nå upp till ett bestämt mål för att få sin bonus. Man är även noga med att knyta målen till gruppen snarare än individen. Tanken är att detta ska motverka gaming och leda till en ständig strävan efter förbättrade prestationer (Lindsay & Libby, 2003).

### *Anpassad strategi*

Strategin skall finnas på alla nivåer i organisationen. Lägre nivåer är ansvariga för att anpassa företagets strategi efter sin verksamhet och att därefter anpassa den egna enheten samt bestämma sina Key Performance Indicators (KPI) såsom vinst, cash flows, cost ratios etc. (Hope & Fraser, 2003). Genom benchmarking av nyckeltalen ser man till att enheternas strategiska planer hålls uppdaterade för att möta konkurrensen (Lindsay & Libby, 2003).

### *Användande av rullande prognoser*

Användandet av rullande prognoser ger möjligheten att följa nyckeltalen och snabbt se när förändringar sker och åtgärder måste tas. Det är vanligt att prognoserna görs t.ex. var tredje månad och är uppställda upp till ett år framöver. Det är viktigt att dessa prognoser görs separat från mätandet av målen (Lindsay & Libby, 2003). De rullande prognoserna skiljer sig stort från budgeten då de har betydligt färre variabler och kan sammanställas mycket snabbare. Man låser inte heller upp sig på att alltid prognostisera på samma period såsom med budgeten (Hope & Fraser, 2003).

### *Marknadsanpassad koordinering*

Modellen kräver att den centraliserade koordinationen överges. Den vänder sig istället utåt och låter koordinationen ske utefter kunderna (demand pull orientation). Stödenheter inom organisationen stödjer de operativa enheterna och internpriser sätts ofta baserat på marknadspriser (Lindsay & Libby, 2003).

### *Decentraliserad resursallokering*

Resurser frigörs så att det blir möjligt att även på lägre nivåer finns möjlighet att agera på uppkomna hot, möjligheter och svängningar på efterfrågan genom att ta investeringsbeslut. Man bör även se till att ha kommunikationskanaler som ger möjlighet att snabbt kunna få godkännande från ledningen om större investeringar är nödvändiga. För att behålla kontrollen sätts gränser för hur enheterna får agera och låter dem själva vara ansvariga för sina kostnader. Tanken är att nyckelpersoner på alla nivåer skall få frihet att agera med sina resurser men samtidigt så är de ansvariga för sina beslut (Lindsay & Libby, 2003).

### *Informationsflöde och själv Anpassning*

Genom att ge enhetscheferna på lägre nivåer tillgång till all strategisk, konkurrensmässig och marknadsbaserad data så är det tänkt att det själva skall lära och anpassa sig. Både bra och dåliga KPI:s kan vara bra ur jämförelse- och lärandesyfte. Genom att göra informationen tillgänglig till alla berörda parter är förhoppningen att få ut så mycket som möjligt av den (Lindsay & Libby, 2003).

### *Gemensamma bonusar/belöningar*

Att ge individer incitament, i form av individuella bonusar, för att uppnå på förväg fastställda mål bör ersättas av mer gemensamma bonusar baserade på enhets-, grupp eller företagsnivå. Detta innebär att fler anställda får tillgång till bonusar om de uppnått målen. Storleken på

bonusarna bestäms av hur väl målen har uppfyllts. För respektive område eller grupp. Det ger en bättre helhetssyn som motiverar medarbetarna samt främjar lagarbete och kunskapspridning (Lindsay & Libby, 2003).

### **3.6.1.2 BLÖS – budgetlös styrning**

Svenska Handelsbanken avvecklade budgeten redan i början av 70-talet och var ett av de första företagen som tillämpade budgetlös styrning. De är ett av de företag som studerats vid utformandet av BBRT's Beyond Budgeting modell och det finns därmed många likheter mellan Beyond Budgeting och Handelsbankens styrsystem BLÖS.

En förutsättning för att BLÖS skall fungera är att företaget har ett väl fungerande, genomtänkt och snabbt redovisningssystem, där man kan följa utvecklingen av företagets data. Företaget måste även vara organiserat enligt ”profit-center-modellen”, dvs. resultatenheter, där det skall finnas en detaljerad redovisning för varje kontor. Datorer används för att avläsa vad som händer när olika värden ändras, t.ex. hur mycket lagret växer när produktionen ökar eller vilken effekt det har på resultatet om priset stiger under det närmaste halvåret. Modellen gör det möjligt för företagsledningen att se hur rörelsen utvecklar sig och om avvikelser uppstår kan de göra kalkyler som åtgärdar problemen. Det sista kravet är att redovisningen snabbt skall komma fram och med så korta mellanrum som möjligt. Det är väldigt väsentligt då man vill ligga så tätt inpå verkligheten som möjligt (Wallander, 1994).

Enligt Wallander (1999) är det svårt att ha ett budgetlöst system i funktionella organisationer. Är marknads- och produktionsavdelningarna organiserade var för sig måste man använda en budget. Detta för att produktionsavdelningen måste få information från försäljningen om hur mycket man skall producera och försäljningen måste i sin tur begära uppgifter om vad produktionen skall ha betalt för produkterna. Innan de vet det kan de inte ange hur stor försäljningen förväntas bli. I ett organiserat företag behövs, enligt Wallander, ingen budget för hela företaget, men det är svårt att undvika för delarna.

Wallander anser att företag ständigt skall känna av vad som händer på marknaden, att man löpande håller reda på hur rörelsen utvecklar sig och rätta sig efter det. Han kritiserar budgeten då man sitter ner under hösten och gör upp planer för nästkommande period. Ett företags kalkyler slår alltid fel – ovisst hur, eftersom det rör sig om prognoser långt fram i tiden. Det är således viktigt att fatta besluten så sent som man kan och försöka binda upp sig så lite som möjligt.

I budgeten skall det finnas ett mål, ett resultat, som man strävar efter att uppnå. Nackdelar med detta är att målet kan ändra sig under periodens gång, eller medarbetarnas möjlighet att manipulera målet. Handelsbanken använder sig istället av mål som är satta i förhållande till kraven på marknaden. För att mäta måluppfyllnaden använder man sig av benchmarking, olika nyckeltal jämförs med konkurrenter, där målet är att lyckas bättre än dem. Lönsamhetstal räknas ut i redovisningen för att Handelsbankens kontor skall kunna jämföra sig även med andra kontor, regionbanker med andra regionbanker och sedan hela banken med andra banker. Den tävlan som systemet resulterar i bidrar till ett starkt engagemang. En

positiv faktor i det fallet kan ha varit att avsättningarna till personalens stiftelse Oktagonen är direkt kopplad till BLÖS. Det blir en slags avsättning om banken redovisar bättre avkastning än andra banker.

Att finna jämförbara objekt för banken är inget problem eftersom verksamheten är så homogen. Problem kan dock uppstå för andra företag som har svårt att hitta jämförbara enheter samt få reda på konkurrenters information. Wallander menar dock att det är genomförbart eftersom det går jämföra med tidigare nyckeltal och prestationskrav i branschen eller för hela industrin (Wallander, 1994).

Wallander kritiserar den fasta, klara och konkreta planen och målsättningen med budgeten. Den fastställer hur mycket företagets enheter förväntas sälja under ett år till ett fast pris samt till en fast kostnad. Detta är en förutsättning för att en budget skall hålla. I det budgetlösa systemet ges istället mer frihet till cheferna, de skall tjäna så mycket pengar som möjligt och mer än konkurrenterna. De skall jobba på ungefär som de gjorde förra månaden samt hålla noggrann koll på marknaden och konkurrenterna. Ledningen följer utvecklingen samt kan ge direktiv att ändra själva huvudriktningen, t.ex. införa en ny prispolitik eller lägga ner vissa produkter.

Genom budgeten så definieras ansvarsområden, vilket i sin tur skall skapa motivation och engagemang bland de anställda. De som deltar i budgetuppställandet får inte bara en bättre bild av hur organisationen fungerar, utan arbetet skapar även bättre kommunikation och samordning i företaget. Wallander menar att dessa syften kan uppnås på andra sätt. För att dela ut ansvar behövs ingen budget utan de ut till den som är mest lämpad. Genom att använda sig av fasta möten, där man sitter ner och diskuterar och kommunicerar med varandra behövs ingen budgetprocess (Wallander, 1994).

### **Verktyg i budgetlös styrning**

Benchmarking, rullande prognoser och nyckeltal är alla centrala begrepp i den budgetlösa styrningen. Rullande prognoser används för att planera. Benchmarking och nyckeltal för att mäta måluppfyllnaden (Wallander, 1994).

### **Benchmarking**

Benchmarking innebär att företag eller delar av företaget jämför sig med andra. Att iaktta hur konkurrenter och andra företag agerar, att låta sig inspireras och lära sig av dem för att sedan ta efter och förbättra den egna verksamheten. Genom att använda sig av benchmarking kan enheter i en organisation jämföras både internt och externt där nyckeltal mäts och följs upp. På så vis skapas en intern tävling vilket skapar högre engagemang (Ax, Johansson, & Kullén, 2005).

Det finns olika slag av benchmarking, intern benchmarking används för att jämföra en organisations enheter med varandra, för att därigenom kunna urskilja vilken enhet som är främst i viktiga aspekter (Lindvall, 2001). Konkurrensinriktad benchmarking tittar inte på företagets egen verksamhet utan ställer konkurrenter i fokus. I funktionsinriktad benchmarking ser man precis som ovan, utanför företagets gränser. Skillnaden är dock att i funktionsinriktad benchmarking så blickar man inte nödvändigtvis på företagets konkurrenter,

utan mot företag som i något avseende anses vara framstående. Det ställs alltså inga krav på vilken bransch företaget arbetar i, utan de kan vara helt skilda (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005).

### **Rullande prognoser**

Enligt Lindvall (2001) innebär rullande prognoser att företag, med jämna intervall, gör bästa möjliga skattning av utfallet i kommande perioder. Ax & Johansson (2006) beskriver prognoser som ”passiva framskrivningar av framtida utfall eller förlopp”. En skillnad mellan budgeten och prognoser är att budgetering är handlingsplaner, man vill nå de mål som är satta. Däremot i prognoser finns det inga implicita målsättningar eller någon vilja att nå en viss riktning (Ax & Johansson, 2006).

En annan viktig skillnad är frekvensen. Den traditionella budgeten genomförs en gång per år medan prognosarbetet kan ske flera gånger per år. Givetvis varierar det mellan företag men vanligtvis förekommer det kvartalsvis, månadsvis eller vid behov (Lindvall, 2001).

Förutom frekvensen så är prognoser enklare i utformningen, vilket är en förutsättning för att de skall kunna göras oftare (Lindvall, 2001).

Enligt Anthony & Govindarajan (2001) är skillnaderna mellan budgeten och prognoser följande:

- En budget anges i monetära termer och en prognos kan också anges i monetära termer men även i icke-monetära termer.
- En budget täcker oftast ett år medan prognoser kan användas vid vilken period som helst.
- Prognosmakaren ansvarar inte för prognosens resultat, tvärtom gäller för budgeten då chefer ansvarar för att målen skall uppfyllas.
- Budgeten granskas och godkänns av ledningen. Prognoser däremot behöver inte bli godkända av ledningen.

Anthony & Govindarajan (2001) anser att budgeten är en handlingsplan, där det verkliga utfallet skall motsvara det förväntade. En prognos är endast en skattning av någonting som med största sannolikhet kommer att infalla.

Det har riktats kritik och invändningar mot prognoser. Wallander (1996) hävdar att, om budgeter inte kan användas för att planera framtiden, hur kan då prognoser göra det? Svaret på den frågan är att prognoser skapar större möjlighet att ”träffa rätt” då de görs mer kontinuerligt än den traditionella budgeten. Prognosen görs för att beskriva på en övergripande nivå, den är inte lika detaljerad som en traditionell budget. Detta betyder att om prognosen slår fel får det inte lika allvarliga konsekvenser som i budgeten (Lindvall, 2001).

### **Nyckeltal**

Nyckeltal är ett prestationsmått som tas fram genom att olika tal, som är hämtade ur redovisningen, ställs i relation till varandra. De är i komprimerad form och ger information om en prestation. Prestationerna kan vara i finansiella termer som exempelvis företagets vinstmarginal, täckningsbidrag, skuldsättningsgrad och olika räntabilitetsmått men även icke-

finansiella mått som ger information om företagets personalomsättning, marknadsandelar m.m. Nyckeltal används för att göra jämförelser mellan företagets olika enheter eller konkurrenter som befinner sig i samma bransch. Nyckeltal används även som en slags varningslampa för hur man har agerat (Bergstrand & Olve, 1996).

Nyckeltal måste vara enkla och entydiga och peka på det väsentliga i organisationen. Användaren måste även förstå och acceptera nyckeltalen för att de ska bli meningsfulla. För att de ska användas frekvent skall de vara lätta att ta fram och ha en klar definition (Belfrage Carlberg, 2003).

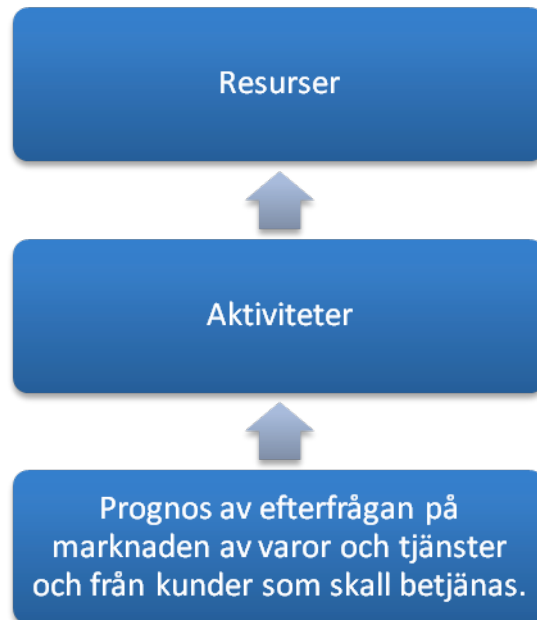
Nyckeltal används för att följa upp verksamheten men även för uppställande av mål. Då nyckeltalen använts under en längre period får man en viss information om vilka värden som är normala och vilka som är avvikande (Belfrage Carlberg, 2003).

## 3.7 Andra alternativ eller komplement till budgeten

### 3.7.1 Aktivitetsbaserad budgetering

Den aktivitetsbaserade budgeteringen har sitt ursprung i USA och CAM-I US Activity Based Budgeting group. ABB har idéerna från ABC-kalkyleringen som grund och har på senare år växt fram som ett alternativ till den traditionella budgeten fast med annan infallsvinkel. ABB gruppen menar att den traditionella budgeten främst fungerar som ett starkt finansiellt orienterat planeringsverktyg och den mer avancerade delen av budgetprocessen saknar tillräckligt samband med organisationens operationella modeller (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003). Utgångspunkten i metoden tas i efterfrågan av företagets varor eller tjänster för att prognostisera förväntad produktions- och försäljningsvolym (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005). Man identifierar och fokuserar sedan på de värdeskapande processer och aktiviteter som utförs i företaget och vad dessa kommer att kosta i form av resurser för att uppnå den planerade produktionen. Tanken är att tyngdpunkten skall flyttas från funktioner till aktiviteter i budgeten. Den aktivitetsbaserade budgeteringen kan sägas vara en balanseringsmodell där resursbehov balanseras mot befintliga resurser, dessutom undviker man genom aktivitetsbaserad budgetering den traditionella budgetförhandlingen utan leder istället till en förhandling baserad som förhoppningsvis är baserad på bättre data. Den skall dessutom vara enklare att förstå ute på företaget jämfört med den traditionella funktionsbaserade budgeten (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005).

Arbetsgången illustreras nedan:



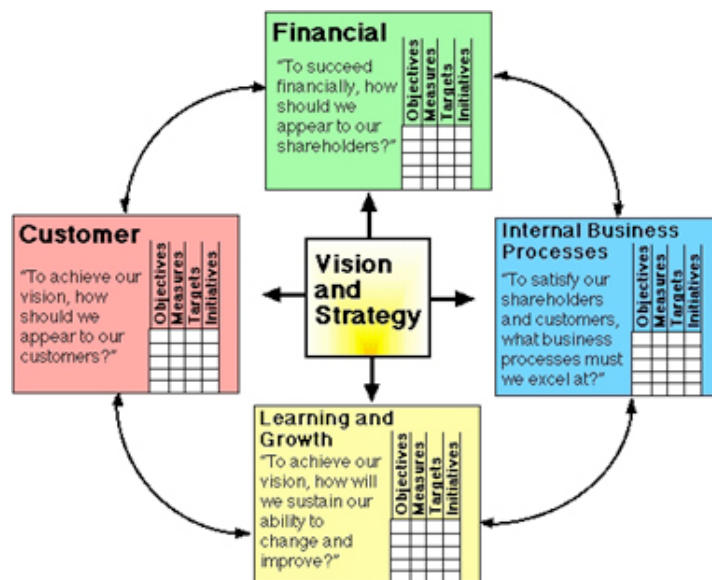
Figur 4. Principen för ABB.

Källa: (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005)



### 3.7.2 Balanserade styrkort (Balanced Scorecard)

Balanserat styrkort är en av de modeller som fått störst genomslag inom ekonomistyrningen på senare tid. Modellen kan användas för att beskriva uppnådda och förväntade resultat i framtiden. Tanken är att man ska bredda sitt perspektiv och inte enbart se till de traditionella nyckeltalen, utan även blanda in andra perspektiv såsom marknadsmässiga och kundens för att på så sätt se relevanta mål och dess uppfyllelse. Det balanserade styrkortet kom till i början på 90-talet i en amerikansk studie av Kaplan och Norton som tillsammans med en rad konsult-, företags- och universitets personer (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005). När det introducerades så var det ett prestationsmätningssystem som beskrev finansiella och icke finansiella mått relaterade till relaterade till fyra perspektiv (finansiellt, kund, internt och innovations/lärandeperspektiv) både på kort och på lång sikt. Tanken med styrkortet är att åskådliggöra för medarbetarna vilka strategier som är aktuella och vad det finns för visioner inom olika områden. Genom att göra visioner och strategier mer synliga så är det tänkt att medarbetarna skall kunna inrikta sig fullt ut mot värdeskapande åtgärder. Sedan introduktionen har det vidareutvecklats på en rad olika håll. Man har främst inriktat sig på att utveckla styrkortet med fokus på företagets strategi (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005). Balanserade styrkort används idag i en mängd organisationer världen över. I Sverige kan man finna liknande modeller i allt ifrån tillverkningsföretag till inom vården. Nedan finns ett exempel på ett balanserat styrkort:



Figur 5. Balanserat styrkort

Källa <http://www.balancedscorecard.org/BSCResources/AbouttheBalancedScorecard/tabid/55/Default.aspx> hämtad 090105

# 4 Empiri

## 4.1 Ahlsell

Ahlsell är ett handelsbolag som grundades 1877. De säljer varor och kringtjänster inom produktområdena VVS, el, verktyg och maskiner, byggmaterial och kyl. Koncernen har en årlig omsättning på 23 miljarder och har ungefär 5300 medarbetare, varav ca 2800 i Sverige. Verksamheten bedrivs i Norden, Baltikum och Ryssland (Ahlsell, 2008).

Ahlsell är en decentraliserad organisation och har gått ifrån budgeten som styrverktyg, istället görs prognoser som sätts ihop på hög nivå i företaget. De tar med andra ord inte in information utifrån enheterna. Det finns en dialog mellan framförallt regionchefer, men i övrigt görs prognosen på gruppnivå högt upp i hierarkin. Det är viktigt att skapa förutsättningar för de beslutfattande längst ute i organisationen. Att ge dem verktygen att kunna fatta de besluten och följa upp de nyckeltal som är satta för bolaget. Det som de styr med är egentligen ett ganska litet antal nyckeltal. Vidare säger Colmander att det självklart finns olika nyckeltal, exempelvis ute vid försäljningen baseras de i princip på resultat, men rent allmänt arbetar de mycket med tillväxt, lönsamhet och effektivitet.

Enligt Colmander tog budgetprocessen väldigt mycket kraft av organisationen, den tenderade även att göra organisationen väldigt toppstyrd. Det var precis tvärtom man ville arbeta, ungefär som man gjort på Handelsbanken på Jan Wallanders tid. Man avvecklade budgeten i samband med den svenska finanskrisen. Under 1990-93 togs ett helhetsgrepp över hela organisationen, Ahlsell bestod då av en rad olika bolag med flera centrallager, regionlager, ekonomiavdelningar och IT-system. Det som gjordes var att alla delar slogs ihop till ett bolag samtidigt så deras dåvarande ägare Trelleborg att de inte krävde någon budget av dem. Vilket gav ett incitament att sluta med budgeten.

Colmander anser att det inte finns några fördelar med budgeten, åtminstone inte vid den här typen av organisationer. Han återkommer till att det läggs för mycket kraft och tyngd på budgetförslag under hösten och att det finns stor risk att världen förändras sig. Budgeten fungerar till viss del inom tillverkningsindustrin, men av egen erfarenhet skapar hela budgetprocessen mer problem än den tillför. Det finns andra vägar att gå, avslutar han.

Han har svårt att se några nackdelar med det nuvarande styrsystemet, initialt kan det dock skapa en viss oreda inom organisationen bland människor som varit vana vid budget. De kan känna sig en aning vilsna under en period.

Ahlsell baserar sina prognoser på marknadskännedom och historisk data. De sträcker sig i stort sett 12 månader framåt och revideras oftast inte mer än en gång per år. Colmander anser att kortare framförhållning än ett år är svårt att ha ur prognossynpunkt. Ahlsells planering skiljer åt gentemot den traditionella budgetens planering då det inte finns någon på huvudkontoret som talar om för de olika enheterna att; ”ni har så här mycket pengar att röra er med under en budgetperiod”. Det finns även inga säljare som räknar på hur mycket han kommer att sälja till en specifik kund under en specifik period för att uppnå ett bestämt mål.

På Ahlsell motverkas suboptimering genom att resultatcheferna har nyckeltal att uppfylla och man lägger sig inte direkt i hur de skapar resultaten. De lokala cheferna kan de göra av med massa pengar på eget bevåg, men det kommer att drabba deras egen bonus. Bonusen baseras på uppnått resultat. Dessutom finns det en intern benchmarking där alla avdelningar och resultatenheter jämförts med varandra. Säljorganisationer är väldigt tävlingsinriktade. För att förhindra uppkomsten av att man håller på egna metoder så finns det möjligheter att titta hur grannens resultat ser ut eller t.ex. hans marknadsföringsåtgärder. Det är tanken med hela upplägget. Colmander berättar att man självklart vill ligga höst på rankingen men samtidigt är det viktigast att hjälpa varandra för att stärka sin position på marknaden.

Ahlsell har klara och övergripande mål som alla känner till. Det finns en affärsidé, visioner, strategier och framgångsfaktorer vilket gör det möjligt för enheterna i organisationen att arbeta mot samma mål och i takt med varandra.

I princip fördelas det inga resurser till de lokala enheterna, beslutande sker på resultatenheter ute i landet. Vid exempelvis större investeringar eller byte av lokaler finns det regler hur det ska gå till.

Ahlsell anser att man inte behöver en budget för att fördela ansvar, det som behövs är i princip att skapa ramarna via ett fåtal saker som ger nyckeltal. De utser den mest lämpliga medarbetaren som ansvarig för resultatenheten. Colmander anser att den största skillnaden mellan deras ansvarsfördelning kontra budgetstyrda företags ansvarsfördelning är att bolag som sitter fast i den gamla budgetprocessen tenderar att bli toppstyrda.

För att anställda skall få reda på information som cirkulerar i företaget så sker det via internet och lokala möten. Eftersom Ahlsell är en väldigt spridd organisation, där de finns på över 80 platser i Sverige, är internet den största och bästa kommunikationskällan. Alla nya i företaget får ta del av en skriftlig mapp med en massa information samt får gå en utbildningsdag. Det finns även en hel avdelning som satsar på internutbildning. Kommunikationen mellan företagets enheter sker även det via internet. Det finns olika forum och ett produktråd där det kommuniceras och diskuteras marknadsföring och produkter. Colmander berättar att Ahlsell har ett utbildningspaket där de utbildar sina lokala chefer till ett arbetssätt som de kan använda på den lokala enheten. Det bygger mycket på kommunikation med de enskilda medarbetarna ute i organisationen, de gör SWOT-analyser, tar in förslag på förbättringar och liknande.

För att motivera medarbetarna använder Ahlsell ett belöningsystem för de som är resultatansvariga. Det är en av grundstenarna för att få cheferna ute i organisationen ska ta ett större ekonomiskt ansvar. Det baseras på ett fåtal men mycket klara nyckeltal.

Uppföljning görs varje månad där det produceras ett stort antal resultatrapporter. Alla lokala chefer har fått en utbildning i redovisning samt har tillgång till datasystemet för att ta ut den egna resultatrapporten. Det sitter ingen på huvudkontoret som skickar ut massa resultatrapporter. Tre dagar efter månadsslutet finns resultaträkningarna klara, det viktigt är att man har tillgång till samma typ av information i hela organisationen och att alla har

tillgång till den samtidigt. Ahlsell rankar alla resultatenheter och den rankingen publiceras internt. Är det någon som inte gör sin uppföljning brukar det synas ganska snabbt.

## 4.2 Ferruform

Ferruform är ett fristående helägt dotterbolag till Scania. De är ett verkstadsföretag som tillverkar kvalitetsprodukter till fordonsindustrin sedan 1968. Deras främsta kunder är Scania, Volvo, MAN och VBG. Kärnverksamheten vid Ferruform är tillverkning av bakaxelbryggor, tvär- och sidobalkar samt stötfångare. Antal anställda i företaget är 630. Anläggningen invigdes 1968 och är Luleås största verkstadsindustri. (Ferruform, 2008)

Ferruform har frångått alla former av budgetering. Istället arbetar man med rullande prognoser, både på investeringsprocessen samt omkostnads- och resultatprognosen.

Ferruform använde sig tidigare av en årsbudget, Juntti anser att det inte är något fel med det ifall allting är stabilt och stilla, dock finns det flera saker som kan vara vanskliga med budgeten. Han anser framför allt att framtiden är för osäker, ettårsperspektiv är ett för långt perspektiv att titta framåt. Vidare säger han att då en budget är klar och fastlagd i början av januari, så kan förutsättningarna ändras helt. Exempelvis volymen kan förändras radikalt, beroende på om det är upp eller ned så finns det plötsligt inte en siffra som är relevant och kopplad till volymen. Då är det ett helt år till nästa revidering.

Juntti förklarar vidare att budgeten är mest lämplig ifall företag fortfarande har en statisk bas, om de med säkerhet kan se ett år framåt i tiden. Förr i tiden var det mer statisk uppgång där man kunde planera för längre perspektiv, men dagens utveckling gör att man kan komma helt fel.

Personalen får anstränga sig mycket för att göra en årsbudget. Dessutom är det en hög upplärningströskel bland chefer och underchefer som skall ansvara och göra sin del av budgeten. Juntti anser att när en budget fastställs, så tror många att det är som en bankbok, att alla resurser som lagts på budgeten måste förbrukas på något vis. Ett annat problem med budget är att själva ordet är sammankopplat till kommunala budgetar, vilket gör att man får fel fokus. Att klara en budget är kanske inte målet, utan målet i en prognos är ha ständiga förbättringar och ha ett långsiktigt mål med delmål efter sig. Justeringar kan göras vid avvikelser, det kan man dock göra även med budget men det beror på hur aktivt man jobbar med den.

På Ferruform görs prognoser fyra gånger om året och ser ett år framåt, störst fokus är på de tre närmaste månaderna. För det mesta har man relevanta förutsättningar för prognosperioden, speciellt för de tre närmaste månaderna. Personalen som jobbar både med ekonomin och produktionen får hålla på med detta mer löpande under året. Även om de gör det oftare så anser Juntti att de totalt sett behöver lägga ner mindre arbetstid eftersom de har det mer fräscht i minnet. Sedan är fokus inte på pengar i detaljnivå, utan det är på handlingsplaner och målsättningar.

För att enheterna i Ferruform skall arbeta mot samma mål och i takt med varandra har de gemensamma mål för hela företaget och koncernen. Juntti poängterar att det absolut viktigaste är att företaget uppfyller de krav som är satta vad gäller förbättringar. Sedan kan det vara så att ett affärsområde har en prognos som visar bättre förbättring än det som är målet, tvärtom kan gälla för en annan avdelning. Det viktiga är då att analysera varför det uppstått och säkras upp på lång sikt att man klarar av att hålla förbättringskraven.

Bättre samarbete mellan enheterna i organisationen sker genom möten och träffar. Vidare säger Juntti att de har ett forum som gagnar samarbetet, dels mellan enheter som har samma funktioner samt olika arbetsgrupper som är krossfunktionella. Då Ferruform t.ex. tar in nya artiklar har de representanter från alla företagens funktioner närvarande. Där diskuteras för- och nackdelar, både ekonomiskt, produktions- och försäljningsmässigt.

Resurser i företaget fördelas enligt behov och beroende på vad de planerar att genomföra. Det kan variera inom tiden, vad som har störst fokus inom företaget. Det finns en viss grund för hur resursfördelningen ser ut. Dock kan den bilden förändras temporärt beroende på vad de ska genomföra den närmaste perioden. T.ex. vid införande av nya produkter inom ett affärsområde är det ganska naturligt att det blir en större fokus på just det specifika affärsområdet det närmaste året. Och det medför självklart mer resurser.

Resursfördelning vad gäller produktionsvolymerna styrs av verkstadscheferna och ledningen. Går volymerna upp så regleras resurserna, givetvis måste volymerna öka mer än resursbehovet för att få en positiv utveckling.

Ansvarsfördelningen varierar en del mellan chefer beroende på ledarskap. Juntti förklarar att de har ett produktionssystem, SPS (Scania Produktionssystem) som bygger mycket på respekt för medarbetare och tillit till individen. Sedan 60-70 talet har de arbetat med olika produktionssystem som egentligen går ut på att man ska ta ett större ansvar enda från golvet och uppåt. Att försöka se saker och ting i ett större perspektiv. Juntti upplever att under de senaste 3-4 åren har det börjat ge en större utväxling. En chef som ansvarar för sitt område, t.ex. verkstadschef eller produktionsledare, har det yttersta ansvaret men de kan även delegera mycket beroende på hur duktiga, hungriga och ambitiösa individer de har under sig.

För att hantera avvikelser och mäta att prestationer blivit uppfyllda så använder de sig av både mjuka och hårda nyckeltal. Eftersom de är i lastbilsindustrin är nyckeltalen kopplade till lastbilsvolymer, t.ex. hur många lastbilar man gör per person eller vad kostnaden är per lastbil i ens grupp. Detta följs upp och vid avvikelser vill man veta åtgärder och säkerställa att det inte händer igen. Juntti betonar hur viktigt det är att jobba med avvikelser på ett positivt sätt, inte ”skjuta den som gjort fel”. Man får fråga vad det var som gick snett och varför samt hur skall man göra för att det aldrig ska upprepas. Enligt Juntti är avvikelser ett sätt för Ferruform att bli bättre.

Kommunikationen mellan Ferruforms enheter sker dels via telefonmöten kombinerat med ”NetMeeting”. De försöker även att träffas på olika enheter så ofta det går. Stort fokus läggs på ”best practise”, dvs. är det någon enhet som har kommit på något riktigt fiffigt skall det plagieras och föras vidare så att man inte använder olika metoder på olika enheter. Då

medarbetare vill framföra idéer på förbättringar samt synpunkter på verksamheten säger Juntti att ingen ska behöva vara rädd. Man behöver inte ha ”mössan i handen för att prata med chefen”. Inom SPS är en viktig punkt ”gå och se”. Gå ut i verkstaden och prata och se där det händer saker och ting. Medarbetarna på golvet får då chansen att säga sitt. Vartannat år används även medarbetarenkäter för att se om de har några problemområden.

För att motivera anställda anser Juntti att det ska spridas mycket information. Viktig information sprids genom möten eller personliga träffar, på anslagstavlor, i personaltidning och via brevkiosk. På Ferruform betonar man starkt vikten av att skapa en delaktighet samt att det finns ett intresse från ledningen även på mindre områden i företaget. Då får de känna sig viktiga och att de är en del av verksamheten. Ferruform har ett belöningssystem i form av en kollektiv resultatbonus, men enligt Juntti så diskuteras den om ska det ska vara kvar eller inte. Visst, den främjar, men samtidigt tycker flera enheter att den skall tas bort eftersom den hämmar säger Juntti. Vissa håller på bra förslag tills de är säkra på att få en belöning för det. Vad gäller suboptimering så tror han att det är ett problem som gäller både för budget samt prognos.

Uppföljningar följs upp via nyckeltal och ekonomiska resultat, man ska uppnå det som är sagt i prognosen och alla avvikelser måste de kommenteras.

Avslutningsvis säger Juntti att de är nöjda med hur de arbetar i dagsläget. Budgeten kommer garanterat aldrig tillbaka. Sker det någon förändring blir det inom ramen för prognosprocessen, de kan komma att revideras oftare framöver.

### **4.3 Handelsbanken**

Handelsbanken är en svensk bank som grundades 1871 som Stockholms Handelsbank. Med tiden som gått har man vuxit till en av landets fyra största banker. Man är vad man kallar en universalbank som med tjänster inom hela bankområdet med allt från traditionella privat och företagsaffärer till livförsäkring och investment banking. Handelsbanken finns i 22 länder och har 461 kontor i Sverige (juni 2008) samt fyra dotterbolag (Handelsbanken, 2008). Utöver Sverige så har man verksamhet i en rad länder såsom Danmark Finland Norge Storbritannien.

Handelsbanken har präglats stort av sin före detta VD Jan Wallander som under 1970-talet utformade den kultur och styrning som fortfarande finns inom banken. Handelsbanken är en mycket decentraliserad organisation man har enligt Björnberg bara tre egentliga nivåer i bankens huvudstruktur. När han skall beskriva organisationen säger Björnberg ”vill vi rita den som en pil mot kunden”. De enda bitar man val att inte decentraliserat är ekonomistyrning och kreditprocessen. Man har som tanke att alla skall kunna växa i organisationen och strävar efter att medarbetarna skall kunna stanna i organisationen hela sin karriär. Man söker människor med rätt inställning och drivkrafter som kan arbeta på ett kollektivt vis och passa in i bankens kultur. Björnberg tycker att man på så sätt liknar Ikea.



Figur 5: Handelsbankens struktur  
Källa (Handelsbanken, Handelsbankens årsredovisning, 2007)

Nivåerna är centrala huvudkontoret, regionkontor och bankkontor med VD, regionchef och kontorschef utan mellanled. Av de cirka 10 000 anställda så är det ungefär 6000 ute på kontoren. Det är kontoren själva som äger kundansvaret fullt ut. Kontorscheferna har ett stort kreditutrymme och huvuddelen av alla beslut sker på lokal nivå. Det är även de lokala kontorscheferna som ansvarar för alla affärer med lokala storkunder hur avancerade de än må vara med några få undantag.

Handelsbanken övergav budgeten för den nuvarande styrmodellen BLÖS redan i början av 70-talet. Björnberg anser att det fungerar utmärkt att arbeta utan budget i relativt förutsägbara verksamheter. Med bankens modell jobbar man inte utan ekonomisk kontroll utan med utfall mot föregående år och är fortfarande avvikelsoorienterade. Det handlar inte så mycket om ens egen avvikelse utan snarare avvikelserna mot snittet. Björnberg anser att det är ett väldigt effektivt sätt att skapa kostnadsåterhållsamhet då man aldrig har en målnivå utan hela tiden jämför sig mot snittet vilket skapar en strävan framåt. Benchmarkingen är en central del i bankens modell. Man har mycket underlag för jämförelser med över 500 svenska kontor.

Björnberg saknar inget ifrån den traditionella budgeteringen i företagets egen modell. Han saknar inte frånvaron av en ekonomisk ram då snittet och jämförbarheten täcker den funktionen mycket bra. Han anser dock att internpriserna kräver en kontinuerlig utveckling. Man måste hela tiden arbeta med hur man skall omvandla affärsstödjande enheters kostnader till korrekta internpriser något som beskrivs som väldigt svårt. ”Man tappar eller får affärer beroende på hur internpriserna är satta” säger Björnberg. För detta har man en så kallad planeringskommitté som godkänner prissättningen.

Kontorens planering är i första hand verksamhetsinriktad i fokus skall ligga på vad man skall göra och hur man skall göra det snarare än att man frågar sig hur mycket man tjänar på det. Björnberg beskriver att man istället vill driva på hur man uträttar kundbehovet. Handelsbanken gör ytterst få prognoser. De enda som görs är de som aktiemarknaden tvingar banken till. Björnberg säger att prognoserna saknar egenvärde utan bara består endast består av gissningar och att det är meningslöst att sätta siffror på känslor. Att man inte gör prognoser innebär inte heller att man inte planerar för framtiden. De viktigaste är planering av likviditet och solvens då man som bank måste ha en kapitalbas/soliditet för att kunna växa. Björnberg tror att behovet av planering är större i mer volatila branscher där man kanske måste koppla ihop prognosen med produktionen. Björnberg säger att upp och nedgång i bank är rätt lugn och man kan vara med när nedgången kommer och då ha mindre

medarbetare då det är detta som är bankens affärstillgång. Samtidigt anser han att Handelsbanken som organisation är ganska reaktiv och snabbriktig.

Om man ska jämföra Handelsbankens planering med den planering som den traditionella budgetprocessen medför så lägger man enligt Björnberg inte tid på att ”klä intäkter och kostnader i siffror”. Föregående år ses som ett bra mått. Man arbetar inte heller med marknadsföring bunden till planeringen som många. Handelsbanken ägnar sig istället åt lite central och mer lokal marknadsföring. Dessutom har man mycket medarbetaransvar. Många investeringsbeslut ligger på kontorsnivå och kontoren har egna resultaträkningar och balansräkningar, dock inget eget kapital.

Den samordning som sker inom organisationen är oftast mellan köparen bankkontoret och säljaren, oftast IT-tjänsten då mycket inom banken sker med IT-stöd. Kommunikationen mellan dessa sker genom en dialog i planeringskommittéer. Dessa är utskott av folk från verksamheten som bedömer de internpriser som ställs för tjänsten. Priserna baseras oftast på volymantagande och maximal kapacitet. Det är enligt Björnberg den här delen av bankens verksamhet som mest liknar den traditionella budgeteringsprocessen. Man har priser i fokus och kallar det ekonomisk verksamhetsplan där man planerar efter vilka resurser som krävs.

Resurserna som fördelas inom företaget består av eget kapital och hur mycket kostnader man får dra på sig. För kostnaderna finns det ett tydligt mål i form av O/I (omkostnader i förhållande till intäkter) talet vilket beskriver kostnad i förhållande till intäkter. Det är kontoren själva som avgör vilka kostnader man skall ha samt om kostnadsökningen är relaterad till intäkten. Kontorschefen bestämmer över sin marknad med några få undantag det finns dock förväntningar från VD etc. Enligt Björnberg är Handelsbanken en mycket kostnadseffektiv bank, kanske en av de mest effektiva i världen. Man drivs mycket effektivt av på kontorsnivå av snitt O/I-talet. Klarar man inte snittet så får man hantera detta lokalt, kontorschefen bestämmer över den marknad han befinner sig i. Kontrollen på kontoren är tuff, man får månadsvis grepp av eventuella avvikelser. Avvikelse leder till dialog mellan kontorschef och regionchef via rörelsechef där kontorschefen får förklara vad avvikelsen kommer av. Här fungerar en logisk förklaring enligt Björnberg.

När det gäller ansvarsfördelning så beskriver Björnberg något man kallar för kyrktornsprincipen. Kontorschefen är ansvarig för sin marknad, ett exempel på detta är Göteborg City kontoret som har sitt ansvarsområde innanför vallgravarna. Över dessa har man sedan rörelsecheferna vilka ansvarar för ett 20-tal kontor och arbetar operativt åt regionbankscheferna vilka det finns 6 stycken av i Sverige.

Man är noggrann med att se till att medvetenheten runt resultat, O/I-tal och liknande är hög även på medarbetarnivå. Kontorscheferna får skriva månadsnotiser som sedan ledningen tar del av, dessa går med viss filtrering till VD:n som får se vilka frågeställningar som är aktuella för kontorscheferna. Utifrån detta så skriver VD:n sedan ett månadsbrev om vad han tycker är viktigt för hela banken vilket skall fungera som stöd och visa vart verksamheten som helhet är på väg. Det handlar enligt Björnberg inte så mycket om hur utan mer vad man skall göra, tanken är att månadsbrevet skall fungera som ett komplement till kontorschefernas jobb med hur man skall utföra saker. Varje enhet får sedan utifrån månadsbrevet utforma sin



verksamhet. Björnberg ser ingen risk att man enbart arbetar efter all då det inte finns några tydliga instruktioner för hur arbetet skall utföras. Det finns däremot mallar på bankkontoren och inom placeringsrådgivning som styr upp och stödjer verksamheten där för att bibehålla kvaliteten.

Organisationen värdesätter eget tänkande och att man lägger tid på det, Björnberg beskriver det som en del av det egna lärandet, man blir djupare delaktig i det man håller på med. Han ser styrkan hos Handelsbanken i att man får fundera på hur man skall genomföra saker, något som skall fungera motivationshöjande. Man strävar hela tiden efter att tävla inom organisationen och jämföra sig med liknande enheter. Det finns en rad klasser att ställa upp i så man kan alltid hitta något som man har förutsättningar att hävda sig i. Man jämför sig sedan kontinuerligt med liknande kontor för att på så sätt få en inbördes tävlan. Björnberg medger att risken för suboptimering finns i och med att man tänker kortsiktigt. Björnberg köper att man kanske kan hålla på en idé i två veckor för att vinna men gillar det inte. ”Det finns oskrivna regler man måste spela med laget annars hamnar man utanför” Man hoppas istället att de anställda skall falla tillbaka på värdegrund och övergripande kultur samt viljan att utveckla företaget på bästa sätt. Här kommer Handelsbankens belöningsystem Oktogonen in, alla får samma belöning och det bygger på koncernens utveckling. Den skall fungera som ett gemensamt intresse. Löneutrymmet i banken bygger även på koncernens utveckling.

Om Handelsbankens styrning i framtiden så tror Björnberg att Wallander är rätt ute. Man använder sig av drivkrafter som påverkar människor, maximering för sig själv i kombination med socialt ansvar. Man undviker att rekrytera sådana som är extremt egenmaximerande och bonusdrivna. Kulturen är stark och verksamheten rullar på den inslagna vägen. Björnberg anser att man är på rätt kurs med kostnadskontroll och nöjda kunder som starka inslag. Områden som är extremt egendrivande såsom investment banking vilken bygger på egen vinning tror Björnberg inte att Handelsbanken kan vara tunga eller extrema på i och med deras kultur och ställningstagande man valt. Björnberg avslutar med att han tror att det är bättre för Handelsbanken att man går rätt in i väggen och dör än att man blir något man inte är.

#### **4.4 LKAB**

LKAB är en mineralkoncern, man förädlar järnmalmsprodukter för ståltillverkning och levererar även mineralprodukter till flera andra industrier. Koncernen har idag ungefär 3 800 medarbetare varav drygt 3 200 finns i Sverige. Koncernen består av ett 30-tal bolag som finns utspridda i ungefär 15 länder. Det rör sig om järnmalmsgruvor, förädlingsverk och malmhamnar i norra Sverige och Norge. Anläggningar för industrimineraler samt försäljningsbolag finns i en rad länder (LKAB, 2008).

Mining Division består av hela kärnverksamheten från gruvor, verk, järnvägar hamnverksamhet och stödorganisationer som dammar, byggnader förråd och verkstäder. Mining Division bryter, förädlar och levererar järnmalmsprodukter som marknadsförs och säljs via Market Division.

LKAB lämnade den traditionella budgeten 2004 för att övergå till vad man kallar en budgetlös aktivitetsbaserad verksamhetsstyrning. Häggroth beskriver den styrning man har idag som en intern prognosprocess där man arbetar med en grundlig verksamhetsgenomgång och nyckeltalsstyrning. Vad man har övergett är den omfattande budgetprocessen som man varje år låter stora resurser på.

Häggroth ser LKAB som en ganska decentraliserad organisation. I början på 2000-talet gick man ifrån den äldre mer centraliserade organisationen till att jobba mera med kortare beslutsvägar. Häggroth säger dock att det fortfarande är en ganska lång beslutsväg upp till styrelsen med 3,4,5 led i vissa fall fast trots det så tror han att man är ganska decentraliserade om man jämför med liknande industriföretag. Man strävar att ha sina chefer ganska nära verksamheten.

Budgetarbetet lever kvar inom vissa delar av organisationen såsom projekt- och investeringsverksamhet där man gör budget för projektet i sig i vilket man behöver fåska pengar för en större insats. Men Häggroth ser det inte som någon stor skillnad jämfört med att vara helt budgetlös.

Häggroth ser nackdelen med budgetlös styrning i att man kan tappa drivet med att göra ordentliga verksamhetsgenomgångar. Risken finns att man i för stor utsträckning kan låta saker och ting rulla på då man hela tiden lever i nuet. Dessa problem kan dock finnas med budgetstyrning också. Häggroth har svårt att se några stora skillnader förutom att det är något enklare att hantera budgetlös styrning än budgetstyrning då den innebär mindre administration och inte kräver den infrastruktur som måste byggas upp kring budgeten.

I och med övergången från den traditionella budgeten så har LKAB mer aktuella siffror LKAB arbetar med prognoser för själva ekonomin tre gånger per år, dessa görs i februari, juni och september detta har man gjort sedan man övergick till budgetlös styrning. Det förekommer även att man gör prognoser mellan dessa perioder beroende på konjunktur och hur stabilt läget verkar vara. Prognosarbetet innefattar även målsättningsarbete där man sätter mål för respektive enhet man kan sedan jämföra utfallet med föregående perioder. Häggroth anser att risken för suboptimering finns då alla chefer generellt ser om sitt eget hus. Han tror att det är svårt att komma ifrån detta på annat sätt än att föra en dialog och alltid lyfta fram de gemensamma bitarna och helheten när man har de så kallade målsättningsdiskussionerna med enhetscheferna annars är risken att man har några som kör "lite för mycket eget race".

Man har några bitar som är väldigt styrande för samordningen inom organisationen, det rör sig framförallt om hur mycket man skall leverera mot kund. Planenliga leveranser är enligt Häggroth något som går igenom hela organisationen, alla enheter har volym, kvalitetsmål och ekonomimål utifrån kunderna som en helhet på alla nivåer. Detta skapar ett naturligt samarbete mellan enheterna. Varje del av organisationen får bidra på sitt sätt till leveransplanen.

Resursallokeringen inom LKAB är enligt Häggroth ganska starkt kopplat till de gemensamma målen. Det rör sig framförallt om vilken leveransplan man har, vad det är man skall leverera

och vilka kvalitetsmål man satt. Häggroth säger att när man har det klart för sig så får man gå tillbaka och titta på kedjan för att se vilka flaskhalsar som finns och vart man behöver stärka upp ekonomiskt för att klara av de krav som ställs. Samordningen här sker på koncernnivå. Då LKAB har en ganska spridd verksamhet från lok, vagnar och järnvägar till gruvverksamhet med maskiner och anläggningar under jord så anser man att det inte går att ha något gemensamt verktyg för att planera verksamheten. Man har olika specifika system för att simulera olika verksamhetsområden.

När det gäller ansvar inom företaget så har man ett stort gemensamt ansvar främst på kostnadssidan. Då LKAB ofta arbetar med lite längre avtal och det historiskt sett har varit ganska så stabilt med stabila leveranser så anser Häggroth att det som avger intäkterna är prisbildningen, fraktkostnader och hur mycket man får leverera. Det är svårt att påverka detta internt i bolaget mer än att försöka hålla bra leveranssäkerhet och kvalitet på produkterna. Grunden för ansvaren som finns internt bygger därför på leveranssäkerhet och rena kvalitetsmål samt hur effektiv varje process är, vilket enhetspris man har per ton. Häggroth berättar att kostnader och leveranser följs upp månadsvis uppstår avvikelser så analyseras dessa och puttas sedan till rätt ansvarsområde oavsett om det är en kostnads, kvalitets eller leverans avvikelse. Man har något som kallas ledningssystem inom LKAB vilket struktur man följer i stort när det gäller avvikelser från de viktigare målbilderna.

För att kommunicera mål och strategi uppifrån bolaget så har man förutom årsredovisningen som innehåller en hel del sitt intranät där man sprider ytterligare information. Målsättningarna på leverans, kostnad och kvalitet konkretiseras och knyts ihop med LKABs belöningsystem för att alla de anställda i företaget skall ha någon sorts intresse i att dessa uppfylls och kontakt med hur väl man uppfyller målen. Det finns enligt Häggroth även mål knutna till arbetsmiljön. Dessa belöningar är gemensamma och faller ut för alla inblandade. Utöver detta så har man som en del i sitt belöningsystem individuella belöningar för de anställda som kommer med förslag på verksamhetsförbättringar. Utöver detta så har tjänstemännen individuella löner. Kommunikationen mellan bolagets enheter löser man via telefon och med daglig kontakt. Marknadsavdelningen är inte stor och några sitter lokalt tillsammans med ledningen.

För att följa läget så gör man månadsvisa uppföljningar. LKAB har enligt Häggroth ett enormt spektra av nyckeltal på alla nivåer inom företaget. Man tittar kontinuerligt på allt från produktion, arbetsmiljö, kvalitet, ekonomi.

Häggroth anser att alla företag behöver någon form av verksamhetsgenomgång. Om man gör allmänna prognoser eller styr lite hårdare med hjälp av nyckeltal beror på hur organisationen är. Nyckeltalsstyrningen passar vissa företag bättre än andra. I större företag så blir helheten mer komplicerad och man måste komplettera upp med nyckeltal och mer faktorer. Budgeten kan räcka i mindre företag

Häggroth tror att LKAB i framtiden kommer att arbeta likvärdigt som idag. Mycket är beroende på hur omvärlden ser ut. Om den är som mera stökig som idag med lågkonjunkturen så får man arbeta mera med detaljer i ekonomistyrningen och kanske vara lite snävare med målsättningar medans man i bra tider har mera fokus som på de större talen som

leveranssäkerhet och kvalitet. Vilka verktyg som passar för detta tror Häggroth är ganska individuellt. LKAB arbetar mycket med sina beslutstödsapplikationer, detta är något som Häggroth tror kommer utvecklas mycket i framtiden. Han tror att man i framtiden kommer att knyta ihop alla delarna i ett gränssnitt och använda systemet mycket mer än vad man gör idag.

LKAB historiskt ganska så stabilt med långa kontrakt, malmen har unika egenskaper som efterfrågas av många kunder dessutom har man en bra leveranssäkerhet och påverkas därmed inte så mycket när konjunkturen svänger.

## 4.5 Trelleborg

Trelleborg är en industrikoncern som är ledande på avancerad polymerteknologi man har runt 150 fabriker i 40 länder. Man utvecklar lösningar för att tätta, dämpa och skydda för att säkra investeringar, processer och människor i krävande miljöer. Koncernen har idag 25 000 anställda och består av fyra affärsområden Trelleborg Engineered Systems, Trelleborg Automotive, Trelleborg Sealing Solutions och Trelleborg Wheel Systems. Dessa är uppdelade i affärsenheter som i sin tur är indelade i ett antal produktenheter. Trelleborg beskriver organisationen som decentraliserad med två egentliga steg uppåt från varje affärsenhet (Trelleborg, 2008).

Nilsson berättar att de lämnade den traditionella budgeteringen för 10-15 år sedan i samband med de stora svängningar i konjunkturen som skedde på 90-talet vilket ledde till att omvärlden förändrades mer och snabbare än tidigare. Trelleborg valde då att lämna budgeten, anledningen till detta var främst att de ville någonting som var mer förankrat i vad som hade skett i verkligheten. Budgeten var helt enkelt redan historia när uppföljningen började. Tidigare satt man och följde upp mot förutsättningar som spikats 1-1,5 år tidigare. Det var helt enkelt för gammal data säger Nilsson.

När företaget lämnade budgeten använde de sig till en början av rullande tolv månaders prognoser med nyckeltal där man gick efter utfall och ungefär var tredje månad rullade igen. Nilsson beskriver hur man efter ett antal år tog de ett halvt steg tillbaka och numera bara rullar prognoserna två gånger om året där man gör nya helårs prognoser. Anledningen till detta var enligt Nilsson att det blev väldigt mycket administration kring tolv månaders prognoser och det blev svårt att ha en fast grund när förutsättningarna hela tiden ändrades. Nu gör Trelleborg istället en prognos på slutet av året som gäller för nästa år. Denna revideras sedan innan sommaren när den fått lite utfall med sig för att den skall hålla året ut. Prognoserna görs bottom up där man utgår från respektive enhets controllers. Nilsson beskriver detta som lite av ett mellanläge mellan den traditionella budgeten och de tolv månaders prognoser tidigare gjordes. De två prognoserna är de som skall vidare till koncernnivå men det hindrar inte att enheterna har internt arbete med ytterligare prognoser där det finns behov beroende på vilka krav enheten har på sig. Utöver prognoserna görs strategiplaner varje år som löper över tre år framåt vilka rullas varje år. I dessa skall det först året i princip vara samma sak som den prognos som görs för nästa år. Skillnaden mellan den strategiska planen och prognoserna är

att prognoserna är helt rensade från icke-finansiella tal. Den här planen beskriver Nilsson som mer övergripande med renodlade strategiska frågor än den budget man tidigare hade.

De nyckeltal som används inom koncernen är enligt Nilsson t.ex. rate of sales, vinsten i förhållande till omsättningen, ROCE (Return of Capital Employed) dvs. vinsten i förhållande till bundet kapital. Men man ser även till försäljningsmarginal såsom gross profit (utdelningsmarginal), cash flows och working capital (kapital bundet i verksamheten). Alla nyckeltal följs upp och utvärderas varje månad.

Nilsson ser inga direkta svagheter med den styrning man har idag. Det enda han nämner är att prognoserna fungerar bäst under förhållanden där inte verkligheten förändras alltför mycket, precis som för budgeten. Vid en stor svängning så har man ingen nytta av de planer man lagt upp. Han saknar inte heller direkt något från den traditionella budgeteringen. Han anser att de har den information som de behöver. Budgeten är alltid bra information om framtiden men med bra underlag så kan prognoserna fylla samma funktion. Då allting går mycket fortare idag så kan man inte gräva ner sig alltför mycket i budgetarbete.

För att lösa koordineringen mellan enheterna så låter man organisationen styra och integrera enheterna där alla skall arbeta mot de gemensamma strategiska mål som finns uppsatta i strategiplanen. Nilsson berättar hur man inte har några stand alone enheter utan integrerar olika marknader. Man är uppdelade i marknaderna Skandinavien, Västeuropa, Östeuropa och Nordamerika. Mellan dessa sker ingen större samordning utan denna sker inom regionerna. Man har inte så jättemycket gemensamma resurser, i de fall där det förekommer delar man helt enkelt upp kostnaderna.

Resursfördelningen sker inte centralt utan genom beslut inom ledningsgruppen för ”business uniten” som agerar inom vissa finansiella ramar, där bestäms vad som skall produceras vad som skall anställas etc. för att man skall kunna uppnå de krav som ställs uppifrån. Produktionsenheterna specialiseras så det är ganska naturligt var grejerna skall placeras säger Nilsson.

Nilsson berättar att det operativa ansvaret i organisationen är mycket delegerat nedåt i organisationen och att den är ganska decentraliserad. Med operativt ansvar menar han försäljning, priser, planering dvs. allt som sker operativt i verksamheten. Alla dagliga affärsbeslut är helt delegerade man jobbar sedan för att uppnå mål såsom resultat och avkastning. Nilsson berättar vidare att de varje månad görs ett fullt bokslut med resultat-, balansräkning, personal och allt. Dessa jämförs sedan med aktuell prognos och föregående år. Eventuella avvikelser följs upp beroende på vad det är för typ av avvikelse, ofta räcker det med en förklaring. Det förekommer även att man gör viss benchmarking internt mellan enheterna men detta sker inte i någon större utsträckning.

När det gäller kommunikationen av mål och strategi i organisationen så kommuniceras dessa till alla enheter separat i komprimerad form via koncernens intranät. Om kommunikation av ekonomisk karaktär berättar Nilsson hur man varje månad skickar ut ekonomisk information i komprimerad form till alla chefer som senare får sprida detta vidare. Man uppmuntrar egna initiativ och förslag inom organisationen. Ligger det inom ens ansvarsområde så genomför

man detta och skulle det visa sig vara alltför resurskrävande så får man gå till sin chef som i sin tur får följa sina befogenheter.

För att motivera de anställda har man bonussystem som i stort sätt täcker alla anställda. Nilsson berättar hur det finns både individuella och kollektiva bonusar. För de som jobbar i produktionsmiljö så kan det röra sig om saker såsom kassationen på en viss maskin eller maskinpark. Tanken är att man själv skall kunna påverka alla mål som är satta för en och att de skall vara anpassade för den miljö man jobbar i. Nilsson ser ingen större risk för suboptimering. Man motverkar detta genom att alla mål börjar uppifrån där sedan varje nivå får ”trycka ner” och delegera delmål utifrån sitt eget mål från nivå till nivå. På så sätt hänger allt samman och om det fungerar rätt sätt så skall det inte vara några problem.

Nilsson tror att man i framtiden kommer att fortsätta utveckla sitt styrsystem. Han förutspår att det som främst kommer att utvecklas inte är styrsystemet i sig utan snarare administreringen. Det är idag mycket lätt att ta fram uppföljningar med dagens IT-teknik och man får möjlighet att ytterligare dyka ner i detaljer men han tror inte att för den sakens skull att klassiska mått som vinst och cash flow kommer att försvinna. Dessutom förutspår han att den ekonomiska uppföljningen kan komma att integreras med mera aspekter såsom miljö och personalaspekter. Han tror att fler företag i branscher med snabba kast kommer anpassa sig mer för den föränderliga framtiden genom att arbeta med prognoser och liknande och inte gräva ner sig i vad man trodde för ett halvår sedan. I branscher som handel och verkstadsindustrin så menar han å andra sidan att det kan passa bättre med en traditionella redskap som budget eller prognoser som rullas på längre perioder.

# 5 Analys

## 5.1 Varför företagen lämnat budgeten

De företag vi valt att undersöka, Ahlsell, Ferruform, Handelsbanken, LKAB och Trelleborg har alla valt att avveckla den traditionella budgeten. Anledningarna till detta var många men de två orsakerna som sticker ut mest är definitivt att budgeten anses vara ett alltför tids- och resurskrävande styrsystem samt att den baseras på för osäkra framtidsbedömningar. Företagen lade helt enkelt ned för mycket tid och kraft på budgetarbetet, den medförde mer problem än den tillförde. Denna uppfattning delas av Hope & Fraser (2004) som anser att budgetprocessen är alldeles för svårhanterlig och alltför dyr. Under flera månader engageras hela organisationen och den kräver väldigt mycket tid för ett osäkert utbyte. Detta är egentligen ingen nyhet utan alla budgetmotståndare och kritiker skulle skriva under på detta.

Den andra starka orsaken till att företagen upphörde med budgeten var att den baseras på för osäkra prognoser. Wallander (1994) och Hansen, Otley & Van der Stede (2003) menar att budgeten baseras på gissningar snarare än korrekta prognoser. Framtiden är alldeles för osäker, slår prognoser fel blir budgetarbetet i bästa fall inte mer än en sifferlek. Ferruform är inne på samma spår då ett ettårsperspektiv är ett för långt perspektiv att titta framåt. Då en budget är fastlagd kan förutsättningarna ändras helt och tillslut är det inte en siffra som är relevant. Lindvall (2001) anser att det är uppenbart att förändringar kommer ske då det kan vara upp till 18 månader mellan budgetarbetet och det faktiska utfallet. I samband med de stora konjunktursvängningarna under 90-talet valde Ahlsell och deras dåvarande ägare Trelleborg att upphöra med budgeten. Omvärlden förändrades mer och snabbare än tidigare och budgeten blev därmed oanvändbar. Ytterligare en anledning till att Ahlsell lämnade budgeten var att den tenderade till att göra organisationen alltför toppstyrd vilket överensstämmer med Oldman's (1999) tankar där han förklarar ledningens ovilja att släppa på kontrollen. Ferruforms controller Juntti anser att budgeten är mest lämplig ifall företaget har en statisk bas där de med säkerhet kan se ett år framåt i tiden. Denna åsikt delas av Hansen, Otley & Van der Stede (2003) som menar att det måste finnas en operationell stabilitet där budgetens planer för ungefär ett år framåt.

## 5.2 Hur företagen har ersatt budgeten

### 5.2.1 Planering

En av den traditionella budgetens funktioner är att sammanfatta planeringen av verksamheten för kommande perioder under budgetarbetet (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005). Utan planeringen sägs det i teorin att det finns en risk att cheferna inte tar företagets framtida utveckling i rätt riktning. Det är viktigt att man har en plan för hur man tror att framtiden kommer se ut så att man kan ta sina strategiska beslut därefter.

Valet av planeringsmetod och dess omfattning kan bero på bransch och hur konjunkturkänsliga man anser sig vara. I fyra av de fem undersökta företagen planeras

verksamheten med hjälp av rullande prognoser. De rullande prognoserna skiljer sig stort från budgeten då de har betydligt färre variabler och kan sammanställas mycket snabbare (Libby & Lindsay, 2007). Det företag som särskiljer sig är Handelsbanken där de inte ser något värde i prognoser utan anser att det bara är gissningar, de tvingas dock att göra de prognoser som aktiemarknaden kräver. Flera av de tillfrågade har sagt att man tyckte att den traditionella budgeten inte fungerade. Detta då ett år var för lång tid att planera på utan att revidera sin plan då det sker betydligt snabbare svängningar i omvärlden idag. Kortare prognoser skall då istället ge en mer relevant bild av förutsättningarna. Antalet prognoser som görs skiljer sig från Ahlsells en gång per år till Ferruform och LKAB som gör betydligt fler. Antalet kan sägas vara en avvägning mellan hur ofta man tycker att det behövs nya siffror för att hänga med på omvärldens förändring och hur mycket arbete man anser att det är värt. Trelleborg är ett tydligt exempel på detta där man har gått från de rullande tolv månadersprognoserna som tidigare gjordes var tredje månad till att enbart göra två prognoser per år. Detta motiverade man med att det blev för mycket administration att applicera och sprida resultatet från prognoserna och att man på så sätt saknade en fast grund att stå på. Prognoserna har hos samtliga företag i undersökningen gemensamt att de enbart innehåller finansiella/ekonomiska tal. De är dessutom utformade så att de skall gå att sammanställa prognoserna mycket snabbt med hjälp av de nyckeltal som kontinuerligt mäts i organisationerna. Prognoserna följs hela tiden upp via mätning av aktuella nyckeltal, ofta så tätt som varje månad. I Trelleborg går man till och med så långt att det varje månad gör ett komplett bokslut. Det förekommer dessutom att prognosprocessen sker i motsatt riktning mot den traditionella budgetprocessen då prognosarbetet i vissa fall utgår från respektive enhets controllers och sedan görs bottom-up.

Ahlsell	Ferruform	Handelsbanken	LKAB	Trelleborg
12 mån - prognoser 1 per år	12 mån - prognoser 4 per år	strategisk planering på enhetsnivå	12 mån- prognoser 3 per år +kompletterande	12 mån- prognoser 2 per år Strategiplan

Tabell 2. Planering

Utöver prognoserna som innehåller det ekonomiska görs i flera av företagen dessutom en mer övergripande strategisk planering Denna är tänkt att fungera som en mall för verksamhetens strategi och sträcker sig i de undersökta företagen mellan ett och tre år framåt. Även om dessa planer revideras under tiden så sker det inte alls med samma frekvens som prognoserna. I planerna sägs oftast ungefär vad man skall göra i enheterna men inte fullt lika tydligt hur man skall uppnå detta. Detta är något som är extra tydligt i Handelsbanken där man delegerar så mycket ansvar som möjligt till de olika bankkontoren.

Åsikter i teorin som att en färdigställd budget ofta blir inaktuell och är väldigt tidskrävande. På många företag tar budgetprocessen så lång tid att den är ”gammal” redan då den färdigställts (Kresnar, 1999). Denna åsikt delas av flera av våra intervjuobjekt. Det har även i fallet Trelleborg påvisats att prognosarbetet inte får gå för långt då det även kan kosta stora resurser. De företag som prognostiserar använder sig samtliga av någon form av rullande



prognoser. Handelsbanken har hållit fast vid Wallanders idéer om att budgeten baserar sig på osäkra framtidsbedömningar, i vissa fall rena gissningar. Skulle prognoserna slå fel så kan det rent av vara skadligt att förlita sig på felaktiga siffror (Wallander, 1994).

### **5.2.2 Samordning & kommunikation**

Planerings- och budgetprocessen leder till att den information som cirkulerar inom företaget blir mer tillgänglig. Samordningen mot budgetmålen i budgetprocessen sägs öka kommunikationen som sker mellan enheter. (Merchant & Van der Stede, 2007)(Drury, 2000). Även i flertalet av de budgetlösa organisationer vi undersökt så sker samordningen mellan enheternas arbete mot av ledningen uppsatta mål. Gemensam nämnare är dock att målen är utformade för organisationen eller processen som helhet för att sedan anpassas och appliceras på de olika enheterna. Fast här rör det sig om en något annorlunda form av mål jämfört med rena budgetmål. I Trelleborg och LKAB finns det en rad affärsområden som skiljer sig markant från varandra p.g.a. verksamhet eller geografiskt område. I dessa fall samordnar man inte enheterna i hela organisationen utan delar istället upp dem efter dessa förutsättningar. Ahlsell, Ferruform och Trelleborg fokuserar på övergripande gemensamma anpassade mål i sin samordning medan Handelsbanken och LKAB har ett annorlunda synsätt. LKAB samordnar sitt arbete på koncernnivå aktivitetsvis utefter leveransplanen till kund. Inom Handelsbanken är kontoren såpass självständiga att det inte förekommer mycket samordning alls. Det som sker är internhandel inom t.ex. IT-lösningar, internpriserna för dessa sätts via s.k. planeringskommittéer. Genom att samordna enheterna efter gemensamma mål så vill man skapa en ”vi-känsla” där alla arbetar för samma syften. Detta räcker förmodligen för att minska suboptimeringen men det kanske inte är tillräckligt för att koordinera enheternas aktiviteter. Enligt Wallander (1999) är det svårt att ha ett budgetlöst system i funktionella organisationer. Han anser att man bör använda budget om marknads och produktionsavdelningarna är organiserade för sig. Det finns med andra ord risk för en viss koordineringsproblematik i budgetlösa företag. I Handelsbanken förekommer inte detta då det knappt förekommer någon samordning då enheterna är relativt självständiga. I LKAB sker koordinationen på ett sätt som liknar ABB. För de återstående tre företagen är det mer oklart hur man läser koordineringen men det baseras på ökat samarbete och kommunikation mellan enheterna samt att man låter organisationen styra och integrera enheterna.

Budgeten kan även leda till suboptimering. Chefer tänker främst på sin egen avdelning istället för företaget som helhet (Merchant & Van der Stede, 2007). Risken för suboptimering blir dessutom ännu större om man använder sig av stora individuella bonusar. Det stämmer inte fullt ut i de budgetlösa företag vi studerat att denna problematik är något som är specifikt för den traditionella budgeten. Det är nog snarare så att trots att incitamenten för suboptimering blir mindre när belöningarna är flera och gemensamma så finns de kvar till viss grad. Dessutom förekommer det både individuella och kollektiva belöningar i vissa av organisationerna. Det påpekas av flera av våra intervjuobjekt hur denna risk kvarstår även i budgetlösa styrmodeller där man också låter samordningen ske utefter gemensamma målsättningar då enheterna trots allt strävar efter att uppnå sina delmål. Dessutom ser man som chef oftast över sitt eget hus i första hand. Handelsbankens Martin Björnberg berättar hur det kan förekomma att chefer håller inne med en idé eftersom det finns en inre strävan inom

organisationen att prestera bättre än de andra enheterna på grund av den ständiga benchmarkingen. Risken för suboptimering förstärks dessutom av att tänka kortsiktigt. Inom Handelsbanken är man medveten om suboptimeringen och accepterar den till viss grad även om det inte uppskattas. I Trelleborg motverkas suboptimering genom att alla mål är gemensamma och kommer uppifrån. De delegeras vidare från nivå till nivå och enheterna skall på så sätt bli beroende av att även de andra lyckas. Även kontrollern på LKAB lyfter fram vikten av att presentera de gemensamma bitarna, men ser det som betydligt svårare att motverka.

Enligt Drury (2000) uppstår den väsentliga kommunikationen under budgetprocessen där ledningen kan förmedla mål och anställda kan framföra idéer och synpunkter på verksamheten. Det måste även finnas specifika kommunikationslinjer där alla berörda parter blir informerade om företagets strategier, policies och begränsningar. Det är i det budgetlösa företaget viktigt att ha ett öppet och överskådligt informationssystem för att skapa en sammanstående bild internt i organisationen (Daum, 2002). De undersökta företagen använder sig främst av ett intranät för att kommunicera och sprida information. Där skickas ständigt ut mål, strategier och ekonomisk information. Vad gäller kommunikation mellan organisationens enheter sker den förutom på internet, via möten, telefon eller genom daglig kontakt. På Ferruform läggs stort fokus på ”best practise” dvs. är det någon enhet som har kommit på någon förbättring skall det härmas och föras vidare så att man inte använder olika metoder på olika enheter. De undersökta företagens arbetssätt hanteras mer kontinuerligt vilket skapar förutsättningar för att ständigt vara uppdaterad jämfört med den traditionella budgeten där väsentlig kommunikation enbart äger rum en gång per år. Majoriteten av företagen uppmuntrar egna initiativ och förslag inom organisationen, hela upplägget bygger på att medarbetare skall framföra idéer på förbättringar samt synpunkter på verksamheten. Det behöver med andra ord inte enbart ske under budgetprocessen utan genom medarbetarenkäter, möten och personliga träffar där man låter medarbetarna få säga sitt. Den kommunikation som framförs under budgetprocessen anses av många vara budgetens främsta syfte, men det kan tillämpas på ett bättre och effektivare sätt visar undersökningen.

	Samordning	Kommunikation
Ahlsell	<ul style="list-style-type: none"> <li>Övergripande mål och strategier</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Enheterna: Intranät</li> <li>Medarbetarna: Intranät och lokala möten</li> </ul>
Ferruform	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gemensamma mål för hela företaget</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Enheterna: Intranät Daglig kontakt</li> </ul>

Handelsbanken	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mycket lite samordning mellan enheterna</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Månadsbrev</li> <li>• Mellan enheter via dialog i planeringskommitté</li> </ul>
LKAB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktivitetsbaserad</li> <li>• Gemensamma mål mot kund</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mål &amp; strategi via intranät</li> <li>• Enheterna daglig kontakt</li> </ul>
Trelleborg	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organisationen styr</li> <li>• Gemensamma mål för enheterna</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ekonomisk information via chefer</li> <li>• Strategisk information och mål till alla via intranät</li> <li>• Enheterna daglig kontakt</li> </ul>

Tabell 3. Samordning och Kommunikation

### 5.2.3 Resursallokering

Budgeten gör det möjligt att fördela de resurser som står till förfogande för verksamheten till de enheter som har mest nytta av dem. Genom budgetering kan organisationens enheter prioriteras till varandra, de enheter som ger mest avkastning skall erhålla mest investeringar (Ax, Johansson, & Kullén, 2005). Då budgeten inte finns som grund i fördelningen och förhandlingen får man söka nya vägar för att fördela resurserna. I de organisationer vi undersökt så sköts detta på en rad olika sätt. Ahlsell fördelar i princip inga resurser till de lokala enheterna utan beslutandet sker ute på resultatenheter. Resurserna i Ferruform fördelas enligt behov och beroende på vad de planerar att genomföra. Det kan variera över tid beroende på vad som har störst fokus inom företaget. Resursfördelningen av produktionsvolymerna styrs av verkstadscheferna och ledningen. Går volymerna upp så regleras resurserna, man strävar efter att volymerna skall öka mer än resursbehovet för att få en positiv utveckling. Resursfördelningen i Trelleborg påminner till viss del om den traditionella budgeten då affärsenheterna agerar inom finansiella ramar satta uppifrån, men själva fördelningen sker inte centralt utan genom beslut inom ledningsgruppen för affärsenheten. Inom LKAB ser Häggroth en ganska stark koppling till de gemensamma målen. Det rör sig framförallt om den leveransplan som finns, vad som skall levereras och vilka kvalitetsmål som är satta. LKAB ser utefter detta på aktivitetskedjan och vilka flaskhalsar den har, på så sätt vet man var man behöver skjuta till resurser. De resurser som fördelas inom Handelsbanken styr kontoren till stor del själva över då de kan välja hur mycket kostnader de får dra på sig. Det finns ett tydligt mål i form av O/I-talet som skapar en balans mellan de resurser som förbrukas och dras in. Daum (2002) förespråkar att de operativa chefernas handlingskraft skall ökas genom att man tar bort de traditionella begränsningarna av deras och istället låter dem själva anpassa resursanvändningen. Med denna metod elimineras de traditionella begränsningarna av resurser och anpassningen av resurserna efter intäkter skall förhoppningsvis leda till en ökad möjlighet till tillväxt.

Gemensamt för samtliga undersökta företag är att de har möjlighet att förflytta resurser dit det behövs med relativt kort varsel då de inte låses upp på en längre perioder som i den

traditionella budgeteringen. BBRT förespråkar i sin modell att man skall ta bort de traditionella begränsningarna av resurser och istället låta de operativa cheferna själva anpassa dessa (Lindsay & Libby, 2003). Detta stämmer väl in på majoriteten av de företag vi studerat då resursallokeringen ofta hänger samman med målen och är decentraliserad på så sätt att cheferna på operativ nivå har möjlighet att styra hur man skall bära sig åt för att uppnå dessa.

Ahlsell	Ferruform	Handelsbanken	LKAB	Trelleborg
<ul style="list-style-type: none"> <li>Fördelas i princip inga resurser till de lokala enheterna.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fördelas enligt behov, styrs av verkstadschef och ledningen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Delegerat till kontoren, styrs av O/I-tal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kopplat till leveransplaner</li> <li>Behovsrelaterat bottom up</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beslutas av affärsenheten efter dess finansiella ram</li> </ul>

Tabell 4. Resursallokering

## 5.2.4 Ansvarsfördelning

I budgeten skall det tydligt visa vilken chef som är ansvarig för vad (Anthony & Govindarajan, 2001). Ansvaret bör enligt BBRT delegeras till de operativa cheferna för att ge dem en ökad beslutsfrihet (Daum, 2002). Detta hänger ihop med den ökade frihet i resursallokeringen som vi beskrivit ovan. Det delegerade ansvaret är en förutsättning för att den budgetlösa styrningen skall fungera på ett tillfredställande sätt. Samtliga av de undersökta företagen har någon form av delegerat ansvar. Ahlsell har resultatenheter som får sina ramar efter ett fåtal nyckeltal, Ferruform har ett delegerat produktansvar. På Handelsbanken är detta extra tydligt då kontoren är ansvariga för i stort sett hela sin verksamhet endast uppstyrt av deras så kallat kyrktornsprincip och O/I-talen. I LKAB så säger man att man har ett stort gemensamt ansvar främst på kostnadssidan då man arbetar utifrån kunderna på längre sikt och de avgörande är prisbilden så är det svårt att påverka internt annat än att hålla en bra leveranssäkerhet och kvalitet på produkterna. Ansvaret som finns inom LKAB är därför fördelat inom organisationen men bygger på saker såsom kvalitetsmål, effektivitet på processer och enhetspriser. I Trelleborgskoncernen är det mesta av det operativa ansvaret i enighet med vad som tidigare sagts delegerat nedåt i organisationen. Det operativa ansvaret innebär i Trelleborg försäljning, priser, planering dvs. allt som sker operativt i verksamheten.

Ahlsell	Ferruform	Handelsbanken	LKAB	Trelleborg
<ul style="list-style-type: none"> <li>Lokalt resultatansvar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Delegerat beroende på chef</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kontoren har fullt ansvar för sin lokala marknad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ansvaren bygger på leveranssäkerhet, rena kvalitetsmål och effektivitet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Resultat och avkastning</li> <li>Delegerat operativt ansvar</li> </ul>

Tabell 5. Ansvarsfördelning

### 5.2.5 Målsättning

Budgeten definierar vilka målsättningar som är aktuella för de olika enheterna under en viss period (Ax, Johansson, & Kullvén, 2005). Mål har en stark roll även i de budgetlösa organisationerna. De finns samband mellan mål och samordning, ansvarsfördelning, motivation (belöningsystem) och uppföljning i de olika företagen. Mer specifikt om deras roll i syftena finns under respektive rubrik. Gemensamt för alla företag i studien är att målen sätts av ledningen för att sedan delegeras nedåt i organisationen. De hålls aktuella genom att de sätts över en kortare period jämfört med den traditionella budgeten. I Ahlsell, Ferruform, LKAB och Trelleborg så sätts de övergripande målen efter de prognoser som görs. Handelsbankens anser att mål riskerar att ändra sig under periodens gång samt att medarbetarna har en möjlighet att manipulera målet. De använder sig istället av mål som är satta i förhållande till kraven på marknaden. För att mäta måluppfyllnaden använder man sig av benchmarking där olika nyckeltal jämförs med konkurrenter, där målet är att lyckas bättre än dem. Detta överensstämmer med Libby & Lindsay (2003) då de anser att man inte bör använda sig av mål som är bundna till förutbestämda siffror som riktar in sig mot förutbestämda tak. Istället bör man använda sig av benchmarking där strävan är att överträffa konkurrenterna.

### 5.2.6 Motivation

I många företag är det vanligt med belöningar och bonusar för att skapa motivation. Skapar man goda resultat och håller nere kostnaderna får man en bonus på för detta (Drury, 2000) Huruvida detta påverkar motivationen skiljer sig åt bland de undersökta företagen men gemensamt är att alla använder belöningsystem. LKAB och Trelleborg är mest lika till sättet då belöningar täcker alla eller i stort sätt alla anställda. Utöver det har LKAB individuella bonusar för anställda som kommer med förslag på verksamhetsförbättringar samt individuella löner för tjänstemän. Trelleborg erbjuder både individuella och kollektiva bonusar. Ahlsell är också positiva till detta system eftersom det är en av grundstenarna för att få folket ute i organisationen att ta ett större ekonomiskt ansvar. Dock har de enbart ett belöningsystem för de som är resultatansvariga vilket tillsammans med Trelleborgs individuella bonusar talar emot BBRT's modell där belöningar skall vara gemensamma istället för att baseras på klassiska individuella belöningar. Anledningen är att det skapar tävlingsanda, gemenskap och underlättar informationsspridningen. På Ferruform är man mer skeptisk till belöningsystem, det diskuteras om det skall vara kvar eller inte. Det anses främja men samtidigt hämma eftersom enheter håller på bra förslag tills de är säkra på att få belöning för det. I stället arbetar de mycket med att sprida information och skapa en delaktighet i företaget, att anställda skall känna sig viktiga och är en del av verksamheten. Handelsbanken har mindre tilltro till belöningsystem då direktavkastning i form av bonusar anses vara överskattat. De värdesätter istället eget tänkande och eget lärande vilket gör att man blir djupare delaktig i det man håller på med. Att fundera på hur man skall genomföra saker är motivationshöjande. Trots detta använder Handelsbanken ett belöningsystem där alla får samma belöning och det bygger på koncernens utveckling. Ahlsell och Handelsbanken använder sig även till stor grad av intern benchmarking. Att ständigt tävla inom organisationen och jämföra sig med liknande enheter och avdelningar med samma förutsättningar skapar högre motivation.

Wallander (1994) har riktat kritik mot att budgetens mål riskerar att ändra sig under resans gång och ger en motivationshämmande effekt. Den traditionella budgetens mål sträcker sig över ett ettårsperspektiv medan budgetlösa organisationer arbetar mer löpande och med aktuella siffror där mål sträcker sig under en kortare period, vanligtvis på månads- eller kvartalsbasis.

Ahlsell	Ferruform	Handelsbanken	LKAB	Trelleborg
Belöningssystem för resultatansvariga, baserat på nyckeltal	Delaktighet genom spridning av information  Kollektiv resultatbonus	Delaktighet, kultur, tävlan  Oktogonen	Belöningssystem efter måluppfyllnad	Bonussystem för i stort sett alla anställda, individuella och kollektiva bonusar

Tabell 6. Målsättning och kommunikation

### 5.2.7 Uppföljning

De undersökta företagen följer upp och kontrollerar verksamheten månadsvis via nyckeltal. Antalet nyckeltal och vad de ämnar att följa upp varierar mellan representanterna, gemensamt är dock att företagen kontinuerligt ser över verksamheten och avvikelser rapporteras. Enligt Ferruform är avvikelser ett sätt för dem att bli bättre vilket överensstämmer med den traditionella budgetens syfte som innebär att medarbetarna i organisationen diskuterar vad avvikelserna kan bero på och hur de i framtiden kan undvikas. Enligt Ax, Johansson & Kullén (2005) kan budgeterna vara indelade i kortare perioder vilket gör att uppföljningar kan göras mer kontinuerligt och därmed kan snabba korrigeringar i verksamheten göras. För att kunna vidta åtgärder snabbt görs budgetuppföljning vanligtvis varje månad vilket medför att den traditionella budgeten och det budgetlösa systemet ligger båda tätt inpå verkligheten och är snarlika i arbetssättet. Trelleborg förklarade att med hjälp av dagens IT-teknik kan man snabbt och lätt ta fram uppföljningar samt möjligheten att dyka ner i detaljer. Detta är någonting Wallander länge poängterat hur viktigt det är med ett snabbt redovisningssystem, där man kan följa utvecklingen av företagets data. Den väsentliga skillnaden mellan styrsystemen är att i budgeten jämförs verkligt värde med budgeterade värden (Drury, 2000) och i budgetlösa ställs verkligt värde mot nyckeltal.

Ahlsell	Ferruform	Handelsbanken	LKAB	Trelleborg
<ul style="list-style-type: none"> <li>Resultatrapporter</li> <li>Fåtal klara nyckeltal</li> <li>Intern benchmarking</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ekonomiskt resultat</li> <li>Nyckeltal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Intern &amp; extern benchmarking</li> <li>Nyckeltal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Månadsvisa uppföljningar</li> <li>Brett spektra nyckeltal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Månadsvis fullt bokslut</li> <li>Nyckeltal</li> </ul>

Tabell 7. Uppföljning

### 5.3 Vad företagen ersatt budgeten med

Företagen i undersökningen har alla ersatt budgeten på olika sätt. Som kan utläsas i sammanställningen nedan så lägger fyra av dem stor vikt på planering och styr främst genom rullande prognoser. Vidare styr Ahlsell samt Handelsbanken mycket via benchmarking där likvärdiga enheter jämförs med varandra.

Ahlsell	Ferruform	Handelsbanken	LKAB	Trelleborg
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rullande prognos</li> <li>• Benchmarking</li> <li>• Ett fåtal konkreta nyckeltal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rullande prognoser</li> <li>• Nyckeltal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Benchmarking</li> <li>• Nyckeltal</li> <li>• Verksamhetsplan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rullande prognoser</li> <li>• Verksamhetsgenomgång</li> <li>• Brett spektra nyckeltal</li> <li>• Aktivitetsbase rat synsätt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rullande prognoser</li> <li>• Nyckeltal</li> <li>• Strategiplan</li> </ul>

Tabell 8. Övergripande styrning

Handelsbanken är föga oväntat det företag som gått längst när det gäller budgetlös styrning. Deras styrning har stora likheter med teorierna om den budgetlösa styrningen, något som är ganska naturligt med tanke på att BLÖS härstammar därifrån och att de var ett av studieföretagen vid CAM-I Europe's utformande av deras beyond budgeting. Handelsbanken har i sin styrning alla de moment som är centrala i den budgetlösa teorin dvs. stark decentralisering, jämförbara enheten för benchmarking och försiktiga kollektiva belöningsystem som bygger på koncernens utveckling. De övriga företagen i studien har inte gått lika långt i utvecklingen. Wallander (1994) anser att det kan uppstå koordineringsproblem i funktionella organisationer. Ferruform och Trelleborg löper stor risk att få sådana då de inte verkar ha någon riktig lösning på problemet utan hänvisar istället till ökat samarbete via kommunikation samt styrning från ledningen. LKAB löser det genom sitt aktivitetssynsätt. Ahlsells belöningsystem baseras på resultatmål och uppföljningen sker via ett stort antal resultatrapporter. Detta påminner mycket om budgetmål och budgetuppföljning. Vidare har Ferruform och Trelleborg grundläggande ramar för hur resursfördelningen ska se ut vilket påminner om resursfördelningen i budgeterande företag. Bland studieföretagen så är det Handelsbanken och Ahlsell som använder sig av benchmarking. Det är även dessa två som lägger minst fokus på prognoser då Ahlsell endast gör prognoser en gång per år och Handelsbanken endast prognostiserar på de områden där det finns externt tryck på att de ska leverera det aktiemarknaden tvingar dem till, i övrigt så anser de att prognoser är osäkra gissningar. Valet av antalet prognoser görs baserat på hur stort värde och tillförlitlighet företaget ser i förhållande till de resurser prognosarbetet kostar. Trelleborg överskattade till en början vikten av prognoser när de lämnade den traditionella budgeten och har nu halverat antalet prognoser man gör per år. De företag som använder sig av benchmarking är de som har tillgång till jämförbara enheter. Industriföretagen Ferruform, LKAB och Trelleborg har alla relativt unika produkter som saknar vettiga jämförelser externt samtidigt som de internt inte har så många jämförbara enheter i framställningsprocessen.

# 6 Slutsats

## 6.1 Slutsatser

Syftet med uppsatsen är att ta reda på hur de budgetlösa företagen går till väga för att ersätta budgeten och dess syften. Dessutom vill vi undersöka varför de lämnade den traditionella budgeten samt vad det finns för anledningar till att vissa företag inte gått hela vägen till beyond budgeting.

### 6.1.1 Hur den traditionella budgeten ersatts

Den traditionella budgeten har en rad olika syften som är viktiga för verksamheten. De budgetlösa företagen måste på något sätt väga upp för förlusten av budgeten som formellt styrsystem. Det är olika i olika företag hur man arbetar för att ersätta budgetens syften, de flesta lyckas att ersätta dem på ett förhållandevis problemfritt sätt genom att anpassa styrningen efter sin verksamhet. Nedan framgår hur de budgetlösa företagen arbetar för att ersätta budgeten:

*Planering:* Finansiell planering sker i flertalet av de budgetlösa företagen genom rullande prognoser. Den påminner om den traditionella planeringen men skiljer sig då den är enklare i utformningen och kan därmed sammanställas snabbt vid behov. Den strategiska planeringen är ofta frikopplad från prognoserna eftersom de endast innehåller ekonomisk och finansiell planering. Den strategiska planeringen behöver inte revideras lika ofta som man prognostiserar, sker det inga betydande förändringar i prognosen så finns det inget behov av att ändra strategin. Hur ofta prognoser görs är en avvägning mellan hur aktuell data man behöver och hur mycket resurser som anses vara värt att använda för att samla in data. Ett av företagen hävdar att planering slår fel lika ofta som prognoser. Det viktiga är att löpande hålla reda på hur rörelsen utvecklar sig och därmed fatta beslut så sent som möjligt och på så sätt undvika att binda upp sig.

*Samordning och kommunikation:* För att enheterna skall arbeta i takt med varandra så sker samordningen i de budgetlösa företagen genom gemensamma mål som delegeras och anpassas till de olika enheterna. Dock finns det tecken som visar att det kan förekomma en koordineringsproblematik. De löser ofta koordineringen mellan enheter enbart med hjälp av samarbete och kommunikation. Risken finns att detta inte är tillräckligt. Ett av företagen i studien har valt ett aktivitetssynsätt som komplement till den budgetlösa styrningen. I budgetlösa företag används såklart ingen budget för hela företaget men för de enheter som kräver stark samordning och koordination kan behovet finnas att komplettera med budget eller andra styrverktyg.

Att lösa den allmänna kommunikationen av strategi och mål utan budgetprocess är inget problem. Kommunikationen sker mycket snabbare och lättare i de budgetlösa företagen eftersom det sker mer löpande och håller sig därmed till aktuella frågor. Dessutom består inte kommunikationen av en förhandlingsprocess vilket förhoppningsvis leder till en öppnare dialog. På grund av IT-tekniken underlättas kommunikationen åt alla håll i företaget. För att



medarbetarna ska kunna framföra idéer och synpunkter på verksamheten behövs ingen budgetprocess utan det sköts via daglig eller digital kommunikation.

*Resursallokering:* Resursallokering på det sätt som sker i budgeten förekommer sällan i de budgetlösa företagen. Resurser fördelas vid behov samt decentraliserad resursallokering. För att skapa en högre flexibilitet kan chefer på lägre nivå styra hur mycket resurser som behövs och hur mycket kostnader man ska dra på sig. Enheterna får möjlighet att agera på externa faktorer som uppkommer, behöver man t.ex. göra en investering så gör man det. Istället för att på förhand låsa upp resurser på ett år kan enheterna i budgetlösa företag själva bestämma hur mycket resurser de ska dra på sig för att kunna växa. Dessutom finns det möjligheter att vid behov skjuta till och flytta resurser mellan enheterna då de inte är uppbundna. Vi kan därmed dra slutsatsen att denna form av resursallokering minskar dysfunktionellt beteende där det är svårare att förhandla till sig resurser. I den traditionella budgeten finns det en risk för slöseri då resurser måste förbrukas på något vis för att inte få mindre nästa år.

*Ansvarsfördelning:* I och med den höga graden av decentralisering delegeras ansvar på lägre nivå i de budgetlösa företagen vilket är en förutsättning för att arbeta budgetlöst. Den traditionella budgeten tenderar att göra ansvarsfördelningen mer toppstyrd och organisationerna mer centraliserad. För att fördela ansvar behövs ingen budget. Det är viktigare att hitta kompetenta chefer som själva kan föra sin verksamhet framåt. Den budgetlösa styrningen lägger även stor vikt på att det är rätt person i rätt position som fattar beslutet. Mycket av ansvaret ligger på operativ nivå då de är cheferna där som har det bästa beslutsunderlaget.

*Målsättning:* Även utan budget använder man sig av mål som sätts av ledningen. Då de inte är bundna till budgeten utan istället anpassade efter prognoser eller marknaden så kan de sättas på kortare basis. Målen är ofta gemensamma och delegeras samt anpassas för företagets enheter, detta kan tänkas få en styrande effekt då alla strävar åt samma håll. Målen är ofta utformade på så sätt att de anställda skall arbeta för koncernens utveckling framför tillfälliga prestationer. Målen i budgetlösa företag rör sig oftast inte om rena siffermål utan det kan vara sådant som en ständig effektivisering, tillväxt och bättre prestation än snittet.

*Motivation:* Huruvida de undersökta företagen arbetar för att skapa motivation skiljer sig en del. Majoriteten av företagen lägger stor vikt på belöningssystem. Man har precis som teorin förespråkar gemensamma belöningar för måluppfyllnad. Detta skall skapa ytterligare gemenskap och hindra att anställda känner sig undervärderade. Vidare anses motivationen höjas genom ökad delaktighet i företaget. Ett annat sätt att skapa motivation är genom tävlingsutmaningar i form av benchmarking.

*Uppföljning:* Det sista syftet vi ämnar undersöka är uppföljning. Det sker främst via nyckeltal som följs upp, kontrolleras och utvärderas månadsvis. IT-tekniken gör det möjligt för företagen att snabbt upptäcka avvikelser som kan korrigeras.

### **6.1.2 Varför de har lämnat budgeten**

Orsaker till att man övergav budgeten var att den ansågs vara för tids- och resurskrävande, personalen fick anstränga sig väldigt mycket för att sätta ihop budgeten och tar på så sätt väldigt mycket kraft av organisationen. Den kräver med andra ord mycket tid för ett osäkert utbyte. Vidare anses framtiden vara för svår att förutsäga då dagens utveckling gör att förutsättningarna kan ändras helt och det antaganden man gjort i budgeten är längre inte relevanta. Det finns en uppenbar risk att budgeten blir inaktuell och alla resurser som lagts ner på den har varit förgäves. Utöver detta tenderade den att göra organisationen väldigt toppstyrd då beslutfattande ligger högt upp i hierarkin. Dessutom ansåg vissa att budgetens ettårsperspektiv var alltför långt. Resurser bands upp och man hade inte möjlighet att göra nödvändiga löpande förändringar.

### **6.1.3 Varför de inte gått hela vägen till beyond budgeting**

Handelsbanken är det företag vi anser har gått hela vägen till budgetlös styrning enligt den definition som finns i teorin. De andra företagen är också budgetlösa men de har moment som påminner om delar av budgeteringen. Vi har bland de företag som undersökts hittat två vägar som man kan gå i den budgetlösa styrningen beroende på företagets förutsättningar. De företag som har tillgång till jämförbara enheter och liknande konkurrenter har möjligheten att använda sig av benchmarking för att mäta och driva sin utveckling framåt. De andra företagen i studien var alla industriföretag som tillverkar relativt unika produkter vilket gör att de saknar jämförelser, både internt och externt. De har istället fokuserat sin styrning kring flertalet rullande prognoser och nyckeltal. Det finns även andra förutsättningar som ligger till grund för varför de inte kunnat gå hela vägen och det är vilket typ av företag det rör sig om samt vilken branschen de agerar i. Produktionsföretag riskerar att få ett koordineringsproblem mellan företagets enheter och tenderar att behålla bitar av budgeteringen i systemet.

## **6.2 Avslutande diskussion**

I takt med att vi går mot en allt mer föränderlig värld där dagens samhälle och utveckling inte längre är densamma som den en gång var så har även företagsklimatet förändrats. De styrmodeller som man använde för decennier sedan kanske inte passar in på samma sätt som förr på grund av den miljö som råder i dagsläget. Vi tror företagen kommer fortsätta att utveckla sina styrmodeller och anpassa dessa till hur världen runt omkring ser ut. Huruvida budgetlös styrning är rätt väg att gå är för oss svårt att säga. Det är dessutom svårt att definiera vad budgetlös styrning innebär. Det finns företag som kallar sig budgetlösa och ändå styr på ett sätt som är snarlikt budgeten men även dem som har någon form av hybridmodell där man budgeterar på de områden där det passar. Det kanske är den här typen av lösning som är den rätta vägen. I och med tendenser såsom en ökad grad av decentralisering inom företagen tror vi att en lösare styrning kommer bli allt vanligare. Trender kommer och går, när företag lyckas bättre än andra under en svår period tenderar det att inspirera andra. Budgeten har överlevt många kriser men klart står det att traditionell budget inte är det optimala valet för alla i en föränderlig värld utan den fungerar bäst i en statisk miljö. Vilken typ av styrning man bör tillämpa beror även på vilken typ av företag och bransch det rör sig om. För mindre företag och företag i relativt stillsamma branscher såsom handel, passar den traditionella

budgeten förmodligen bättre. Den ger en stabil struktur och noggrann verksamhetsgenomgång.

### **6.3 Förslag på fortsatt forskning**

Under uppsatsens gång har idéer och förslag på fortsatt forskning väckts. Följande frågeställningar utgör några exempel:

- Tydligare definiera vad det finns för olika typer av budgetlös styrning. Begreppet budgetlös styrning samlar en rad olika styrmodeller utan budget. Dessa kan vara utformade på en rad olika sätt. Det hade kunnat vara intressant med en större studie som klassificerar dessa.
- Under uppsatsarbetet har vi kommit i kontakt med en rad tidigare budgetlösa företag som återgått till den traditionella budgeten. Varför?

# 7 Litteraturförteckning

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). *Management Control Systems*. New York: McGraw-Hill Higher Education.
- Arwidi, O., & Samuelson, L. A. (1991). *Budgetering i industriföretagens styrsystem*. Stockholm: Sveriges verkstadsindustrier.
- Ax, C., & Johansson, C. (2006). *Ledarskapshandboken*. Stockholm: Bonnier Ledarskapshandböcker.
- Ax, C., Johansson, C., & Kullvén, H. (2005). *Den nya Ekonomistyrningen*. Malmö: Liber.
- Belfrage Carlberg, A. (2003). *Ekonomi boken*. Stockholm: Bonnier utbildning.
- Bergstrand, J., & Olve, N.-G. (1996). *Styr bättre med budget*. Malmö: Liber-Hermods.
- Dalen, M. (2007). *Intervju som metod*. Malmö: Gleerups.
- Daum, J. (2002). Performance Management Beyond Budgeting: Why you should consider it, How it works, and Who should contribute to make it happen. *The new economy analyst report*.
- Drury, C. (2000). *Management & Cost Accounting*. Thomson Learning.
- Greve, J. (1996). *Budget*. Lund: Studentlitteratur.
- Halvorsen, K. (1992). *Samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of management accounting research* , 95-116.
- Hope, J., & Fraser, R. (2004). *Istället för budget*. Malmö: Liber ekonomi.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who needs budgets? *Harvard Business Review* , 108-115.
- Kresnar, J. (1999). Time to bin the budget. *The Economist Newspaper Limited* .
- Lagerstedt, B., & Tjerneld, H. (1991). *Företags budgetering*. Malmö: Almqvist&Wiksell.
- Libby, T., & Lindsay, M. (2007). Beyond budgeting or better budgeting? *Strategic Finance* , 47-51.
- Lindsay, M., & Libby, T. (2003). Budgeting - an unnecessary evil part two: how the BBRT revisions a world without traditional budgeting. *CMA Management* .
- Lindvall, J. (2001). *Verksamhetsstyrning*. Lund: Studentlitteratur.
- Lundahl, U., & Skärvad, P.-H. (1992). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems*. London: Prentice Hall.

Merriam, S. B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.

Norén, L. (1990). *Fallstudiens trovärdighet*. Göteborg: Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Oldman, A., & Mills, R. (1999). Abandoning traditional budgeting. *Management accounting*, 26.

Patel, R., & Davidsson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.

Samuelson, L. A. (2001). *Controller handboken*. Stockholm: VI Industrilitteratur AB.

Stolt, L. (2003). *Har företagen övergett budgeten? - en studie om budgetens användning i de börsnoterade företagen*. Göteborg: kandidatuppsats från Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Wallander, J. (1999). Budgeten - ett onödigt ont? *Scandinavian Management Journal*, 15.

Wallander, J. (1994). *Budgeten- ett onödigt ont*. Stockholm: SNS Förlag.

## Muntliga källor

Björnberg, M. (den 02 12 2008). Intervju med Martin Björnberg Handelsbanken.

Colmander, B. (den 19 12 2008). Telefonintervju med Bengt Colmander Ahlsell.

Juntti, M. (den 09 12 2008). Telefonintervju med Magnus Juntti Ferruform.

Häggroth, J. (den 17 12 2008). Telefonintervju med Johan Häggroth LKAB.

Nilsson, B-L (den 22 12 2008) Telefonintervju med Bo-Lennart Nilsson Trelleborg

## Övrigt

Ahlsell (2008), (hämtat 081221) [http://www.ahlsell.se/page\\_\\_\\_12.aspx](http://www.ahlsell.se/page___12.aspx)

Ferruform (2008), (hämtat 081219) <http://www.ferruform.com/omferruform/>

Handelsbanken (2008), (hämtat 081215)

[http://www.handelsbanken.se/shb/INeT/IStartSv.nsf/FrameSet?OpenView&iddef=ombanken&navid=Investor\\_Relations&sa=/shb/Inet/ICentSv.nsf/Default/q700BBE2F5D0AE8B2C12571F10024A224](http://www.handelsbanken.se/shb/INeT/IStartSv.nsf/FrameSet?OpenView&iddef=ombanken&navid=Investor_Relations&sa=/shb/Inet/ICentSv.nsf/Default/q700BBE2F5D0AE8B2C12571F10024A224)

Handelsbanken. (2007). Handelsbankens årsredovisning 2007.

LKAB (2008), (hämtat 081220) <http://www.lkab.com/?openform&id=2E42>

Trelleborg (2008), (hämtat 081227) <http://www.trelleborg.com/en/The-Group/About-Our-Group/>

# Bilaga 1- Intervjuguide

1. Skulle Ni kunna beskriva företaget Ni arbetar i? (vad ni gör, bransch, antal anställda, osv.)
2. Vad är er befattning, vilka arbetsuppgifter har Ni samt hur länge har Ni arbetat i företaget?
3. Vad har företaget för organisationsstruktur?
  - Är verksamheten decentraliserad eller centraliserad?
  - Hur ser enhetsstrukturen ut i organisationen?
4. Har ni frångått alla former av budgetering? Om inte, vilka kvarstår?
5. Vad har ni ersatt budgeten med? Hur ser ert nuvarande styrsystem ut?
6. Vilka var anledningarna att ni, helt eller delvis, avvecklade budgetering?
7. Vad är er personliga inställning till budgetering?
8. Hur skulle Ni definiera budgetlös styrning?
9. Anser Ni att det finns några fördelar med budgetering?
10. Finns det några nackdelar med ert nuvarande styrsystem?
11. I fall vi kombinerar ovanstående två frågor, vad skulle ni vilja ta med från traditionell budgetering till ert system?

Nedanstående har vi radat upp de främsta syftena med budget. Vi vill att ni beskriver hur ni går till väga för att hantera dessa inom organisationen.

## 12. Planering

- Hur gör ni prognoser? Hur långt fram i tiden sträcker sig dem? Hur ofta ändrar/behöver ni ändra dem?
- Hur ofta gör ni prognoser?
- Vad ser ni för fördelar med att använda prognoser istället för budget?
- Lämnade ni budgeten på grund av svårigheten att planera för framtiden? Är framtiden för osäker?
- Anser ni att budgetering bara är lämplig i en oföränderlig verksamhet och bransch?
- På vilket sätt skiljer sig er planering gentemot en traditionell budgets planering?

## 13. Samordning

- Hur gör ni för att enheterna i organisationen ska jobba mot samma mål och i takt med varandra?
- Hur skapar ni större samarbete mellan enheterna?
- Förekommer det suboptimering, dvs. att chefer gör investeringar som gynnar deras enhet men inte företaget som helhet? Hur motverkar ni detta?
- Hur gör ni för att enheter och avdelningar inte ska konkurrera med varandra?
- Tror du samordningen i ert företag skiljer sig från den i en traditionell budget?

## 14. Resursallokering

- Hur fördelas resurser i företaget och hur vet ni vilken enhet som har mest nytta av dem?

- Prioriterar ni vissa enheter framför andra och vilka är det i sådana fall?

#### 15. Ansvarsfördelning

- Hur fördelas ansvar på chefsnivå och vad har de för ansvar? (kostnads-, intäkts-, resultat- och investeringsansvar)
- Hur hanterar ni ifall avvikelser uppstår och hur mäter ni att prestationer blivit uppfyllda?
- Ser ni någon skillnad på er ansvarsfördelning kontra budgetstyrda företags ansvarsfördelning?

#### 16. Kommunikation

- Hur får anställda reda på information som cirkulerar i företaget?
- Hur fungerar kommunikationen mellan företagets enheter?
- Hur kan medarbetare framföra idéer på förbättringar samt synpunkter på verksamheten? (bottom-up kommunikation)
- Hur kommunicerar ledningen ut sina mål? (top-down kommunikation)
- Vad anser Ni vara skillnaden mellan er kommunikation och den som uppstår under en budgetprocess?

#### 17. Motivation

- Hur gör ni för att motivera anställda?
- Använder ni er av belöningssystem?
- Medarbetare kan anstränga sig extra för att uppnå budgetens mål, hur har ni gjort för att ersätta det?

#### 18. Uppföljning

- Hur gör ni med uppföljningar? Hur vet enheterna vad som förväntas av dem?

Övriga frågor:

19. Använder ni er av benchmarking?

20. Kommer ni hålla kvar vid ert styrsystem? Hur ser framtiden ut, kommer ni att utveckla, ändra eller ta bort helt?