

Arthur Wessman

Analys och utveckling av budgetering

- En fallstudie i ett litet finskt bolag

Pro gradu-avhandling i
redovisning
Fakulteten för ekonomi och
samhällsvetenskaper
Handledare: Matti Skoog
Åbo Akademi
Åbo 2018

ÅBO AKADEMI – FAKULTETEN FÖR SAMHÄLLSVETENSKAPER OCH EKONOMI

Ämne: Redovisning	
Författare: Arthur Wessman	
Arbetets titel: Analys och utveckling av budgetering – En fallstudie i ett litet finskt bolag	
Handledare: Matti Skoog	
<p>Abstrakt:</p> <p>Budgetering är viktigt för små finska företag ur ekonomistyrningsperspektivet. Ibrukttagandet av budgetering i små finska företag förbättrar planeringen och kontrollen i företaget. Budgeteringen är viktig med tanke på företagets fortsatta verksamhet och leder ofta till förbättrad prestanda. Att forska i små bolags budgetar och budgetering är inte så vanligt förekommande. Därför är syftet i avhandlingen att öka förståelsen för vilka utmaningar budgeteringen i små finska företag stöter på och på så sätt utreda vilka utvecklingsmöjligheter som finns gällande budgeteringen i små finska bolag. Forskningsfrågorna, som ställs är hur budgeteringen ser ut i små finska bolag, vilka utmaningar budgeteringen i små finska bolag har och vilka utvecklingsmöjligheter som finns för små finska bolags budgetering.</p> <p>För att reda ut syftet och svara på forskningsfrågorna har en fallstudie gjorts i ett företag, undersökningsobjektet, där jag intervjuat sex personer med koppling till undersökningsobjektets budgetering. Intervjuerna har gjorts med hjälp av semistrukturerade intervjuer, för att följa en viss struktur och för att även ha möjlighet att ställa följdfrågor ifall situationen det kräver. För att sedan analysera intervju svaren, det vill säga jämföra empirin med teori och tidigare forskning har jag använt mig av en så kallad induktiv metod.</p> <p>Resultaten i studien visar att små företag har en rätt omfattande budget, företagen använder bland annat tre olika huvudbudgetar och flera delbudgetar. Det att undersökningsobjektet använder de tre huvudbudgetarna och så många delbudgetar, kan även påverkas av att företaget är något äldre och större bland små bolag. Undersökningen visar också att utmaningar som små företag stöter på är många och berör, bland annat ansvarsfördelningen, information och kommunikation samt tids- och resursbrist. Utvecklingsförslag som framkom i studien var att förbättra ansvarsfördelningen, men även uppföljning och kommunikation kring budgetarna som ställts upp. Dessutom talades om att förenkla och automatisera, vilket skulle underlätta resursbristen, som är ofta förekommande i små företag.</p>	
Nyckelord: Ekonomistyrning, budget, budgetering, små bolag	
Datum: 2.1.2019	Sidoantal: 84
Abstraktet godkänt som mognadsprov:	

Innehåll

1 INLEDNING.....	1
1.1 Problemdiskussion.....	2
1.2 Syfte och forskningsfrågor	3
1.3 Avgränsning	3
2 TEORI.....	5
2.1 Ekonomistyrning	5
2.2 Tre grupper av styrverktyg	9
2.2.1 Formella styrverktyg.....	9
2.2.2 Organisationsstruktur.....	10
2.2.3 Mindre formaliserad styrning	12
2.3 Budgetar och budgetering	14
2.3.1 Budgetens syfte.....	15
2.3.2 Olika typer av budgetar	17
2.3.3 Budgetuppställande.....	20
2.3.4 Budgetuppföljning och -analys.....	23
2.3.5 Föränderliga budgetar	25
2.4 Budgeten i ekonomistyrningens styrmix.....	28
2.4.1 Management Control Systems.....	29
3 TIDIGARE FORSKNING	31
3.1 Mikroföretag.....	31
3.2 Små och medelstora företag	37
3.3 Sammanfattning.....	41
4 METOD	43
4.1 Fallstudie	44
4.2 Analysmodell.....	45
4.3 Validitet och reliabilitet.....	46

5 EMPIRI	47
5.1 Undersökningsobjekt	47
5.2 Respondenternas bakgrund	48
5.3 Budgetar som används och budgeteringsprocessen	48
5.4 Åsikter och synpunkter kring budgeteringen	52
5.5 Sammanfattning av empirin	62
6 ANALYS	64
6.1 Hur ser budgeteringen ut i små finska bolag	64
6.2 Utmaningar med budgetar i små finska bolag	68
6.3 Budgetarnas utvecklingsmöjligheter i små finska bolag	74
7 AVSLUTNING	78
7.1 Diskussion	78
7.2 Slutsatser	82
7.2.1 Fortsatt forskning	83
KÄLLOR	85
BILAGA	88
Intervjuguide	88

1 INLEDNING

I Finland fanns 2015 ungefär 284 000 företag av vilka 93,4 % var mikroföretag, som har färre än 10 anställda och 5,5 % små företag, som har färre än 50 anställda. I Finland har det under 2000-talet uppstått mest nya arbetsplatser i små- och medelstora företag. Under åren 2011-2015 skapade dessa företag nya jobb åt så många som 115 000 personer. Av dessa arbetsplatser uppstod ungefär 85 000 i små företag. Detta tyder på att de små företagen i Finland växer snabbt, vilket i sin tur gör att ekonomi- och verksamhetsstyrning i dessa företag blir allt viktigare. (Företagare i Finland 2018) I Finland fanns i december 2017 227 000 arbetslösa personer, vilket var 20 000 fler än för ett år sedan vid samma tidpunkt. Genom att förbättra ekonomistyrningen i små bolag och göra dem effektivare, kunde det skapas tillväxt och flera arbetsplatser i Finland och därigenom minska på arbetslösheten. (Finlands officiella statistik 2018)

Ekonomi- och verksamhetsstyrning stöder beslutsfattande i företag och därigenom påverkar det även företagets prestanda. Större företag använder sig dagligen av mer systematiserad ekonomistyrning för att klara utmaningar de utsätts för. Ekonomistyrning i små företag är alltså väsentligt för att de ska kunna nå framgång. (Shields & Shelleman 2016; Sandino 2007; Davila, Foster & Oyon 2009; Davila 2005)

Att forska i mindre företags ekonomistyrning har inte varit så ofta förekommande tidigare. Vi kan dock lära oss en hel del om ekonomistyrningssystemens utveckling genom att se på mindre företag. I mindre företag kan vi se hur ibruktagandet av ekonomistyrningssystem sker och inte endast iaktta användningen av dem, vilket ofta blir fallet då vi undersöker stora företag. Ifall vi dessutom väljer att studera ekonomistyrningen i samma företag under en längre tid, kan vi följa med och lära oss hur de utvecklas. Därför kan det finnas potential och flera nya perspektiv som vi kan få ut av att forska i mindre företags ekonomistyrning. (Mitchell & Reid 2000)

Jag är intresserad av att se hur ekonomistyrningstekniker används och hur mycket resurser företag satsar på ekonomistyrning i både pengar och tid. Jag är också intresserad av att fördjupa mig i hur denna information används vid övervakning och

beslutsfattande. Jag kommer att jobba med ekonomistyrning i framtiden och är därför intresserad av att fördjupa mig i just detta ämne.

1.1 Problemdiskussion

För att små företag ska kunna vara framgångsrika och undvika dålig prestanda är det viktigt, att hantera data klokt, speciellt vid övervakning och kontroll. Det är därför ekonomistyrning är väsentlig för små företag. Företag har mycket att vinna på att skapa goda system för både övervakning och kontroll redan i ett tidigt skede av företagets livscykel. (Mitchell & Reid 2000)

Tidigare forskning påvisar att små företag som första ekonomistyrningsverktyg tar i bruk budgetar. Detta gör de för att öka kontrollen samt förbättra planeringen och tillväxten i företaget. Bland annat Davila och Foster (2005) säger att speciellt ibruktagandet av budgeter kopplas samman med framtida tillväxt. Planering och kontroll är viktigt och därför borde företag använda sig av enkla styrmekanismer som till exempel budgetering (Shields & Shellemans 2016). På grund av att kontroll av företagets prestanda är så viktig i små företag är det viktigt att gör budgetuppföljning i små företag. (Almqvist, Graaf, Jannesson, Parment & Skoog 2016) Det finns dessutom forskning som visar att små och medelstora företag som gör jämförelse mellan utfall och budget har en större försäljningstillväxt än företag som inte gör det. (Shields & Shelleman 2016) Lärande i små företag som växer och förändras är också viktigt, därför borde små företag på längre sikt sträva till att budgetuppföljningen bidrar till lärande i företaget. (Almqvist m.fl. 2016)

Problem och svårigheter som de små företagen stöter på är brist på resurser i fråga om både tid och pengar. Små företag har bland annat färre anställda än de stora företagen och således även mindre resurser (Shields & Shelleman 2016; Sandino 2007; López & Hiebl 2015; Granlund & Taipaleenmäki 2005; Armitage, Webb & Glynn 2016). Därför blir valet av ekonomistyrningssystem ännu viktigare för små företag. Granlund och Taipaleenmäki (2005) konstaterar att små företag utan ekonomistyrningsverktyg efter ett tag stöter på ekonomiska utmaningar, vilket också belyser hur viktig ekonomistyrningsverktygen är för små företag. Ansvarsfördelningen kan också orsaka problem för små bolag. När företaget växer blir ansvarsfördelningen viktigare, då

verkställande direktören i detta skede måste börja delegera sitt ansvar. (Davila, Foster & Jia 2010) Annars är risken för en ledarskapskris överhängande, då inte verkställande direktören längre ensam förmår hålla koll på allting själv, vilket i sin tur ofta ger upphov till bristfällig personalkontroll. (Davila, Foster & Oyón 2009) Vid implementeringen av ekonomistyrningsredskap måste företagen ta i beaktande den miljö företaget är verksamt i, för att kunna välja det ekonomistyrssystem som fungerar bäst för det egna företaget, då faller valet enligt tidigare forskning ofta på budgetering för små företag.

1.2 Syfte och forskningsfrågor

Syftet i avhandlingen är att öka förståelsen för vilka utmaningar budgeteringen i små finska företag stöter på och se vilka utvecklingsmöjligheter budgeteringen i små finska bolag har, för att fungera som en effektiv del av ekonomistyrningen.

Forskningsfrågor:

- 1) Hur ser budgeteringen ut i små finska bolag?
- 2) Vilka utmaningar har budgeteringen i små finska bolag?
- 3) Vilka utvecklingsmöjligheter finns för små finska bolags budgetering?

1.3 Avgränsning

Inom ekonomistyrningen finns det tre typer av styrverktyg. Dessa är formella styrverktyg, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning. Jag har valt att avgränsa min avhandling till de formella styrverktygen. Enligt Malmi och Brown (2008) är budgeteringen grunden för och det mest centrala i de flesta företags ekonomistyrnings helhet. Därför kommer jag att fokusera på det formella styrverktyget budgeten i små företag, och i det sammanhanget bland annat att skriva om olika budgetar samt budgeteringsprocessen. Fokus kommer ligga på styrverktyget budget för att det först tas i bruk av mindre företag och är ytterst viktigt med tanke på verksamhetens fortsatta utveckling. Budgeten som styrverktyg tas bland annat i bruk av de mindre företagen för att förbättra planeringen och kontrollen samt övervakningen i företaget. (Davila & Foster 2007; Granlund & Taipaleenmäki 2005; Shields & Shelleman 2016; Collier 2005)

I den här avhandlingen avses med små företag, företag med en balansslutning under 6 miljoner euro, en omsättning under 12 miljoner euro och räkenskapsperiodens genomsnitt för antalet anställda under 50 personer. Av dessa gränsvärden får högst ett överskridas för att bolaget ännu skall anses vara litet. Ifall två gränsvärden överskrids under den närmast avslutade och där på föregående räkenskapsperiod, anses inte företaget längre vara ett litet företag. (Bokföringslagen 1997)

2 TEORI

I det följande presenteras teori, som handlar om budgetar och budgetering. I teorikapitlet presenteras först centrala begrepp. Sedan introduceras tre typer av styrverktyg, vilka är viktiga att känna till och har en koppling till budgetarna och budgeteringen. Efter detta redogörs för de olika budgetarna och budgeteringsprocesserna. Sist i detta kapitel framförs på vilket sätt budgetarna ingår i ett företags ekonomistyrningshelhet.

2.1 Ekonomistyrning

Vad som ingår i ordet ekonomistyrning är väldigt varierande och beroende av företagets storlek och ålder. För vissa stora företag är ekonomistyrningen systematiserad och långt uppbyggd enligt läroböckerna. I de allra flesta företag däremot, det vill säga i mikro, små- och medelstora företag, är innehållet i ekonomistyrningen varierande. Dock strävar företag, förutom tillväxt, till samma sak, det vill säga en så god prestanda som möjligt och en så hög utdelning till sina ägare som möjligt. Vilket stöd de har av ekonomistyrningen till detta är olika. En del företag har ett omfattande ekonomistyrningssystem men många har förutom rapportering av utfall, därutöver endast budgeter som sitt ekonomistyrningsredskap. I detta kapitel kommer jag nedan att behandla ekonomistyrning för att få en uppfattning om hur företag ska jobba med budgetering för att nå goda resultat.

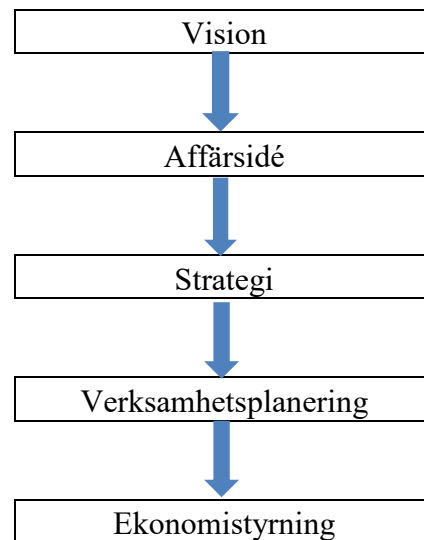
Ekonomi beskrivs ofta som hushållning med knappa eller begränsade resurser. Medan företag behöver resurser för att kunna producera varor och tjänster. Därför måste företagen arbeta klokt och sparsamt. Om ett företag lyckas hushålla sparsamt och förnuftigt med sina resurser brukar man säga att deras effektivitet är hög. Dessa företag lyckas även ofta uppnå sina mål. Till de resurser vi här talar om hör bland annat kapital, personal, material, kunskap och information. Ämnet företagsekonomi däremot är läran om hushållning med knappa eller begränsade resurser. Företagsekonomi är ett stort ämne som delas in i delämnena, av vilket ett är ekonomistyrning och det är det jag kommer fokusera på i detta kapitel. (Ax, Johansson & Kullvén 2015)

Nationalencyklopedin (2018) beskriver ekonomistyrning som ”avsiktlig påverkan av ett företags verksamhet och dess befattningshavare för att nå vissa ekonomiska mål”. Till ekonomistyrningens grundläggande logiker hör den finansiella och den icke-finansiella logiken. Som namnet säger innebär den finansiella logiken att planera och följa upp företags verksamhet från ett finansiellt perspektiv. Finansiella logiken handlar alltså om pengar. Den icke-finansiella logiken däremot innehåller styrverktyg som används för att planera och följa upp alla andra enheter förutom pengar, det kan till exempel relatera till medarbetare, kunder, processer och kvaliteten. (Almqvist, Graaf, Jannesson, Parment & Skoog 2016)

Ett företags mål kan vara av såväl finansiell som icke-finansiell karaktär. De finansiella målen innebär då att nå ett visst resultat eller kassaflöde eller en viss lönsamhet. Icke-finansiella mål kan däremot vara att företaget vill få nöjdare kunder, förbättra arbetet mot en hållbar utveckling eller att personalen i företaget ska vara nöjdare. Enligt gammal tradition brukar ekonomistyrningen fokusera mera på mål av finansiell karaktär. Men det finns en tydlig utveckling mot att även de icke-finansiella målen blir allt viktigare. Detta på grund av att företaget till exempel märkt att nöjda kunder bidrar till att de finansiella målen även uppfylls. För att styra företaget mot de mål man ställt upp har de som jobbar med ekonomistyrning i företaget många saker att sköta. Till dessa uppgifter hör bland annat att planera, genomföra, följa upp och anpassa verksamheten till de mål företaget ställt upp. Dessutom ska företaget förse beslutsfattare med information och följa upp beslut. Företaget ska även kunna fördela och kräva ansvar av medarbetare. Till ekonomistyrningens uppgifter hör även att samla in, tolka, sammanställa och rapportera ekonomisk information. Dessutom ska företaget kunna analysera orsaker till avvikelser från de planer som företaget ställt upp och kunna föreslå åtgärder för dessa avvikelser. (Ax m.fl. 2015)

Syftet med ekonomistyrning är att hjälpa till i arbetet att uppnå företags strategiska mål. Därför måste varje företags ekonomistyrning anpassas till den strategi de valt att använda. Företags vision och affärsidé påverkar vilken strategi företaget väljer. Efter att företags strategi valts måste denna brytas ned i mindre delmål. När detta är gjort

börjar verksamhetsplaneringen, denna riktar sig mot företagets olika aktiviteter varav ekonomistyrning är en. (Ax m.fl. 2015)



Figur 1: Sambandet mellan vision, affärsidé, strategi, verksamhetsplanering och ekonomistyrning.

Alla begrepp i figuren ovan har ett samband. Visionen är hur företaget vill att kunder ska uppfatta dem och beskriver i vilken riktning företaget ska utvecklas. Affärsidén däremot beskriver hur företaget ska utvecklas i förhållande till sin vision och vad som skiljer företaget från andra företag. Strategin däremot är en beskrivning eller plan på hur affärsidén ska uppnås. Som jag nämnde i tidigare stycke är verksamhetsplaneringen däremot nedbrytning av företagets huvudmål till mindre delmål, men även framtagande av handlingsplaner och riktlinjer. Efter detta arbetar företaget med hjälp av ekonomistyrningen mot de delmål man ställt upp. (Ax m.fl. 2015)

Styrning i detta fall syftar på att företaget använder olika typer av information för att försöka påverka människors attityder, prioriteringar och därmed även beteende. Men styrning handlar även om att företaget samlar in information om olika utfall som sedan kan användas med tanke på fortsatt planering och utveckling av företagets verksamhet. Därför använder ekonomistyrningen olika typer av styrverktyg, med hjälp av dessa skickar företaget ut styrsignaler om organisationens strategiska, taktiska och operativa

målsättningar. Med hjälp av styrverktygen kan företag även följa upp beteende för att se att de är i linje med företagets strategier och mål eller så kan verktygen fungera som underlag för att revidera eller skapa nya strategier. Styrverktygen kan alltså användas för planering, uppföljning och utvärdering av företagets verksamhet. Det som hör till ekonomistyrningens viktigaste uppgifter, är att formulera och implementera strategier, alltså säga hur företagets verksamhet kommer att se ut i framtiden. (Almqvist m.fl. 2016)

Armitage, Webb och Glynn (2015) har undersökt hur små och medelstora bolag använder ekonomistyrssystem och kommit fram till att små och medelstora bolag har styrssystem som inte är kopplade till bolagets strategi, utan utvecklar styrverktyg som tas fram mer oplanerat av chefer. I samma undersökning visade det sig att små och medelstora bolag tenderar att använda sig begränsat av finansiella mätinstrument, men att små bolag däremot använde sig av styrverktyg för att förutspå och planera framtiden.

Det är bra att komma ihåg är att det finns skillnader mellan ekonomistyrning och externredovisning. Till exempel så är ekonomistyrningen frivillig och har en större frihet, externredovisningen är lagbunden och har en mer begränsad frihet. Ekonomistyrningen används i företag för att stöda effektiviteten, medan externredovisningen däremot utformas med hänsyn till lagar och rekommendationer. Ekonomistyrningen fungerar som stöd vid planering, uppföljning och beslutsfattande, externredovisningen däremot används för att visa företagets ekonomiska resultat till exempel i form av ett bokslut. En annan viktig skillnad mellan ekonomistyrning och externredovisning är att ekonomistyrningen främst gäller transaktioner inom företaget, medan externredovisningen gäller för transaktioner med omvärlden. Sista stora skillnaden mellan ekonomistyrning och externredovisning är att ekonomistyrningen endast har intressenter inom organisationen, medan externredovisningen har intressenter både inom och utanför organisationen. Bra att märka är att flera av de verktyg som används inom externredovisningen även används inom ekonomistyrningen, då främst med tanke på den finansiella aspekten, till exempel bokslut. Men medan externredovisningens fokus endast ligger i de historiska data är ekonomistyrningen betydligt mera framtidsorienterad. (Almqvist m.fl. 2016)

Lopez och Hiebl (2015) skriver om hur små och medelstora bolag använder sina ekonomistyrssystem annorlunda i jämförelse med stora bolag. De noterar att små och medelstora bolag har enklare och mindre utvecklade system än stora bolag samt att ägare och chefer i mindre bolag använder och uppfinner system som är mer inexakta och mer baserade på deras egen erfarenhet istället för att förlita sig på ekonomistyrningsrutiner. De säger också att små bolag ofta låter bli att använda ekonomistyrningsredskap för att göra beslut. Däremot används de för externa intressenter så som utomstående finansörer till exempel banker. Lopez och Hiebl (2015) konstaterar också att små och medelstora bolag använder ekonomistyrssystem på ett annat sätt än stora bolag och också i betydligt mindre grad. Armitage, Webb och Glynn (2015) menar att valet av ekonomistyrssystem påverkas av tre viktiga faktorer, det vill säga vilken nytta företaget har av styrverktyget vid beslutssituationer, vilken verksamhetsmiljö företaget fungerar i och i vilket skede av företagens livscykel företaget är. Yngre bolag använder färre styrverktyg och fokuserar istället på kritisk information för överlevnad, ett vanligt styrverktyg i nystartade företag är därför till exempel likviditetsbudgeten.

2.2 Tre grupper av styrverktyg

För att styra mot de ekonomiska mål bolaget ställt upp behövs hjälpmedel, dessa hjälpmedel kallas för styrverktyg inom ekonomistyrning. Dessa styrverktyg brukar delas in i tre grupper, det vill säga formella styrverktyg, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning. Inom dessa tre grupper finns sedan flera olika individuella styrverktyg. (Ax m.fl. 2015)

2.2.1 Formella styrverktyg

Synonymer till ordet formell är bland annat formenlig, officiell och korrekt. Dessa synonymer ger oss en lite bättre uppfattning om vad formella styrverktyg är. Formella styrverktyg är formenliga då de följer lagstiftning (till exempel bokföringslagen), beslutad policy i företaget (till exempel budgetprocessen) eller har utvecklat en så stark och tydlig praxis att ett brott mot den skulle uppfattas som ett formbrott. Man kan säga att de formella styrverktygen är så att säga stela, de olika verktygen har vissa sätt på vilka de kan användas. (Johanson & Skoog 2015)

Formella styrverktyg är de verktyg som brukar sägas utgöra ekonomistyrningens tekniker. Det är vanligtvis dessa styrverktyg som förknippas med ekonomistyrning. En del av dessa styrverktyg har funnits längre och andra har utvecklats senare. Förändringar i företagens externa och interna miljö har gjort att det skapats nya styrverktyg. De nya styrverktyg, som ofta förekommer är aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) och det balanserade styrkortet. Exempel på formella styrverktyg är resultatplanering, produktkalkylering, budgetar, intern redovisning, prestationsmätning, benchmarking och investeringskalkylering. (Ax m.fl. 2015)

2.2.2 Organisationsstruktur

Den andra gruppen av styrverktyg är organisationsstruktur, det handlar bland annat om verksamhetens utformning, arbetets utförande, ansvar och befogenheter, beslut, belöningar och personalstruktur. Till följande kommer jag att skriva om tre typer av styrverktyg som hör till denna grupp, de är organisationsform, ansvarsfördelning och belöningsystem. Dessa tre styrverktyg används alla för att styra mot uppställda ekonomiska mål. (Ax m.fl. 2015) Ekonomistyrningen har en tydlig koppling till hur företaget är strukturerat. En av de viktigaste sakerna med struktureringen är ansvarsfördelningen, vem ansvarar för vad. Med hjälp av ekonomistyrningen kan människor i företaget tydliggöra ansvarsfördelningen. (Almqvist m.fl. 2016)

Man brukar säga att det finns två olika perspektiv på organisationsformer. Den ena organisationsformen är det *vertikala perspektivet*, då man brukar se på företaget som en hierarki. Det andra perspektivet på organisationsformer är det *horisontella perspektivet*. De två olika perspektiven illustrerar två olika sätt på vilket vi kan organisera verksamheten. Det finns flera olika typer av organisationsformer, man brukar till exempel tala om funktions-, divisions-, matris-, och linjeorganisationsformer. De flesta organisationsformer har det gemensamt, att de betraktas som hierarkier, med överordnade och underordnade enheter på olika nivåer i organisationen. I denna typ av företag finns företagets ägare högst upp och den enskilda anställda finns längst ner i hierarkin. Mellan dem finns beroende på organisationen ett visst antal nivåer. (Ax m.fl. 2015) I denna typ av företag är alltså den högsta ledningen utgångspunkten för ekonomistyrningen och samarbetar med lägre nivåer för att kunna driva företaget.

(Almqvist m.fl. 2016) Detta är alltså det vertikala perspektivet, då man ser organisationen som en hierarki. (Ax m.fl. 2015)

Det andra perspektivet, det horisontella perspektivet är då man ser företaget som en värdekedja. Detta perspektiv lägger ofta kunden i fokus. Företag med ett horisontellt perspektiv driver alltså en kunddriven verksamhet och fokuserar därför på att skapa kundnytta eller kundvärde. Då menar många att det vertikala perspektivet inte passar för kundorienterade företag. Därför förespråkas istället ett horisontellt perspektiv på ekonomistyrning, ett så kallat värdekedjeperspektiv. Det handlar alltså om att skapa värde för kunder. I ett värdekedjeperspektiv betraktas företaget som en serie processer, som i sin tur består av aktiviteter och dessa strävar till att skapa kundvärde och tillgodose kundbehov. Fastän företagen blir allt plattare och hierarkier försvinner, finns det få om ens ett enda hierarkilöst företag. Därför måste man ibland kombinera båda perspektiven. De företag som kombinerar både det vertikala och horisontella perspektivet, kallas för matrisorganisationer. (Ax m.fl. 2015) Vilken organisationsstruktur som företaget väljer påverkar sedan hur ekonomistyrningen byggs upp i företaget. På grund av detta är det viktigt att företaget väljer sin organisationsstruktur på ett medvetet och omsorgsfullt sätt. (Almqvist m.fl. 2016)

Ansvarsfördelning är det andra styrverktyget som hör till organisationsstrukturen. Det innebär alltså att man ställer ekonomiska krav på olika organisatoriska enheter. Ansvarsfördelningen förutsätter att befattningshavaren ska kunna påverka det som de ansvarar för och ha befogenhet att göra så. Man brukar säga att det finns fyra olika typer av ekonomiskt ansvar, de är lönsamhetsansvar, resultatansvar, intäkts- eller bidragsansvar och kostnadsansvar. En enhet med ett lönsamhetsansvar, ansvarar både för resultatet och också kapitalet i företaget. Mått man använder sig av är kvotmått till exempel räntabilitet på sysselsatt kapital och residualmått. En enhet med resultatansvar, ansvarar däremot som namnet säger för resultatet och använder mått som till exempel marginaler. På samma sätt ansvarar de med intäkts- eller bidragsansvar för extern försäljning och de med kostnadsansvar för fullgörande av sin uppgift, men samtidigt håller de koll på resursförbrukningen för detta. De två enheterna med detta ansvar använder sig även av olika mått för att kontrollera och kunna fullfölja sin uppgift. (Ax

m.fl. 2015) I företaget måste man dock se till att ansvarsfördelningen inte leder till att en enhet utvecklar sin verksamhet på bekostnad av helheten eller en annan enhet. Om en eller flera ekonomiska ansvarsenheter skulle tillåtas utveckla sig själv helt på egen hand kan detta leda till att problem i företaget uppstår, om man inte beaktar de andra enheterna. (Almqvist m.fl. 2016)

Organisationsstrukturens tredje och sista styrverktyg är belöningsystemet. Belöningsystem finns i många bolag och har olika syften. Det vanligaste syftet med belöningsystem är att motivera anställda att utföra sina uppgifter mer än väl och att förbättra utförandet av dem. Tanken med belöningsystem är alltså att de ska leda till att anställda presterar utöver det vanliga. Ett annat syfte för belöningsystem är att man får anställda, som är mycket bra på det de gör, att stanna kvar i företaget. Belöningarna man delar ut är inte heller alltid av finansiell karaktär, såsom till exempel bonuslön. De kan även vara av icke-finansiell karaktär, då kan belöningarna till exempel vara ledighet, befordran eller utvidgning av ansvar och befogenheter. Belöningarna kan ges åt endera en individ eller en grupp. Gruppbelöningar delas ut på basen av hur bra gruppen gör ifrån sig, vilket leder till att gruppen inom sig börjar sporra varandra. (Ax m.fl. 2015) En gammal tradition är att lönenivå eller mera ansvar i företaget påverkas av hur länge personen jobbat i företaget eller hur gammal personen är. Men detta har kritiserats och man har därför börjat koppla belöningar allt mer till prestationer och effekter som skapas av anställda. Flera företag har även allt mer börjat belöna anställda för deras prestationer istället för att de jobbat länge i företaget. (Almqvist m.fl. 2016)

2.2.3 Mindre formaliserad styrning

Tyngdpunkten inom ekonomistyrning ligger på formella styrverktyg och organisationsstruktur, men mjukare styrverktyg som mindre formaliserad styrning innefattar, har fått allt större uppmärksamhet under de senaste två årtiondena. Orsaken till att mindre formaliserad styrning blivit vanligare är till exempel debatten om demokratisering inom företag och den större kund- och marknadsorienteringen. Till följande kommer tre styrverktyg som hör till mindre formaliserad styrning att introduceras, det vill säga företagskultur, lärande och medarbetarskap. (Ax m.fl. 2015)

I alla företag finns en viss kultur. Kulturen påverkar företagets inre liv och hur anställda i företaget lever, tänker, handlar och är. Företagskulturen påverkar alltså till exempel det sätt på vilket anställda fattar beslut, kommunicerar, i olika situationer bedömer vad som är bra och dåligt, vad som är önskvärt och icke-önskvärt samt vad som bör eftersträvas och vad som ska undvikas. Företagskulturen består av många komponenter och påverkar även till exempel språket, rutiner och till och med rekrytering- och karriärsystem. I dagens läge vill man också att företagskulturen ger goda förutsättningar för att planera, samordna och motivera anställda. Men dessutom att företagskulturen ska öka företagets flexibilitet. (Ax m.fl. 2015)

Lärande var den mindre formaliserade styrningens andra styrverktyg. Lärande organisationer börjar bli allt viktigare, även inom ekonomistyrningen. Lärande kan enkelt sägas handla om att förbättra uppfattningarna om hur arbetet ska utföras. I praktiken kan detta till exempel innebära att man utför arbetet med högre kvalitet eller snabbare efter lärandeprocessen. Lärande kan såklart också innebära att man måste lära sig om nya arbetsuppgifter. Det är alltid först individer som lära sig nya saker, efter det då erfarenheter och kunskap börjar spridas mellan anställda uppstår den lärande organisationen. Det man menar med en lärande organisation är att det uppstår ett klimat eller kultur i företag, som gör att anställda själva börjar ändra på till exempel arbetsätt, -metoder och -rutiner, så att de förbättras. Det kan även handla om att anställda hittar svagheter, problem och avvikelser och hittar lösningar på dem. I en lärande organisation pågår därmed konstant förändrings-, förnyelse-, och förbättringsprocesser. (Ax m.fl. 2015)

Medarbetarskap är också ett styrverktyg för mindre formaliserad styrning. Medarbetarskap handlar om demokratisering av arbetslivet. Det handlar om mer än att anställda endast ska kunna påverka sitt eget arbete. Detta betyder att anställda ska ha befogenheter och inflytande i frågor som till exempel arbetsplatsens utformning, arbetets utförande, investeringar, tillsättning av chefer och anställningsförhållanden. Ett företag som är medarbetarskapsinriktat kännetecknas av att anställda känner att de gör ett meningsfullt arbete, att deras kompetens utnyttjas och att företaget litar och har

förtroende i sina anställda. I och med medarbetarskapet vill man alltså öka engagemanget i företaget och viljan att göra ett bra jobb. (Ax m.fl. 2015)

2.3 Budgetar och budgetering

Att planera sin verksamhet är viktigt för ett företag, detta ger bland annat en möjlighet åt företaget att skapa sig en bild av framtiden. Har företaget en bra plan kan man dessutom utgående från den bilda sig en bra uppfattning om vilka resurser som kommer att krävas samt hur dessa ska fördelas och samordnas på bästa sätt i företaget. När man talar om planering och speciellt planering av resursåtgång i organisationssammanhang är budgetar det som de allra flesta först kommer att tänka på. (Almqvist m.fl. 2016) Små bolag som med knappa resurser bygger upp sin ekonomistyrning, tar som första redskap in budgetering som en traditionell årlig budget eller som ett rullande estimat. Ekonomistyrningssystem är vanligtvis under utveckling och budgetering anses vara ett minimum för att få effektiv finansiell kontroll. (Granolund & Taipaleenmäki 2005)

Förenklat kan en budget beskrivas som en plan, som gäller för det kommande året och ibland vara indelad i kvartal, månader samt ibland till och med i veckor. (Almqvist m.fl. 2016) De vanligaste budgetarna som ett företag använder kallas för huvudbudgetar, dessa är resultatbudgeten, likviditetsbudgeten och den budgeterade balansräkningen. Huvudbudgetar består sedan av ett antal delbudgetar. Jag kommer att skriva mera om de olika huvud- och delbudgetarna i ett senare skede. (Almqvist m.fl. 2016)

Vad innebär begreppen budget och budgetering, har de någon skillnad och hur brukar de definieras? En allmän definition för en budget är, att det är en plan som är uttryckt i kvantitativa termer för en viss period. Planen kan inkludera bland annat planerade försäljningsvolymerna och intäkter, resursmängder, kostnader och utgifter, tillgångar och skulder samt kassaflöden. (Almqvist m.fl. 2016) Ax m.fl. (2015) beskriver budgeten som strävanden, förväntningar och åtaganden gällande ekonomiska händelser för ett bolag, som har att göra med ekonomiska konsekvenser för en kommande period. Budgeteringen däremot är en metod som används vid ekonomistyrning och metoden handlar om uppställning och användning av budgetar. Det är alltså frågan om en process. Processen består av en serie eller kedja av aktiviteter, med målet att forma olika budgetar som sedan används inom företaget. Budgeteringen är mycket viktig i

ekonomistyrningen och dess syfte är att bidra till att uppnå de mål som företaget ställt upp. (Almqvist m.fl. 2016) Ax m.fl. (2015) säger att budgeteringen är en metod för ekonomisk styrning som handlar om uppställande och användande av budgetar. Ax m.fl. (2015) säger också att budgeteringen är en process som består av en kedja olika aktiviteter med ett specifikt mål. Arbetet med budgetar har alltså två delar. Den ena handlar om uppställandet av budgetar. Den andra delen handlar om användning av budgetarna och betyder i praktiken uppföljning, analys och möjligtvis revidering av de budgetar man ställt upp. (Almqvist m.fl. 2016)

Enligt Malmi och Brown (2008) är budgeteringen grunden för och det mest centrala i de flesta företags ekonomistyrnings helhet. Detta eftersom man med hjälp av budgetering kan koppla ihop de olika delarna av företagets verksamhet till en överskådlig helhet och plan, som sedan kommer till nytta i olika sammanhang, speciellt när de kommer till prestationsmätning och -utvärdering. De säger också att det är allmänt vedertaget att ge anställda ansvarsområden som kopplas till finansiella mått. En del av dessa finansiella mått kan relateras till budgeteringsprocessen genom att använda information som ingår i budgeten. Dock ska man minnas att budgetering inte är det samma som finansiella prestationsmätningssystem, budgeten är en omfattande och komplett teknik i motsats till finansiella mätinstrument som också kan användas vid enklare och smalare måluppsättningar. Shields och Shelleman (2016) poängterar också, helt i linje med Malmi och Brown, att små och medelstora bolag som antingen använde enkla eller detaljerade budgetar har bättre resultat i form av försäljnings-tillväxt, än liknande företag som inte använder budgetar.

2.3.1 Budgetens syfte

Enligt Sandino (2007) är syftet med budgetar att sätta upp planer, skapa standarder och stöda beslutsfattandet i företaget. Almqvist m.fl. (2016) säger att syftena till att ställa upp en eller flera budgetar kan vara många. De tre vanligaste syftena och som ofta lyfts fram är allokering av resurser, samordning av resurser och uppföljning av utfallet. Dessa tre syften kommer jag att beskriva till följande.

Vid allokering av resurser handlar det om att med hjälp av budgetar fördela resurser i organisationen till olika avdelningar, aktiviteter eller processer. Här blir det viktigt för

ledningen att välja vilka prioriteringar man vill göra. Man måste till exempel fundera på frågor som vad ska prioriteras detta år och varför samt hur resurserna ska fördelas detta år för att ge den största nyttan åt företaget. Man kan alltså välja att prioritera olika avdelningar och fördela resurserna enligt det. (Almqvist m.fl. 2016) Detta tankesätt stöds också av Strauß och Zecher (2012) som säger att förutom att ekonomistyrningsredskap används som beslutsunderlag och för kontroll, så är en av dess viktigaste funktioner att kunna dra nytta av den information man får ur ekonomistyrssystem.

Samordning av resurser innebär däremot att samtliga avdelningar i ett bolag ska arbeta mot samma övergripande mål. Detta betyder att när försäljningsavdelningen upprättat en försäljningsbudget och tydliggjort hur många enheter de kommer att sälja under den kommande perioden, så kan nu andra enheter ta del av denna siffra. Antalet enheter som försäljningsavdelningen planerat sälja kommer nu produktionsenheten ta del av och använda som utgångspunkt vid upprättande av en budget för sin verksamhet. Efter detta kan även serviceenheten i företaget upprätta en egen budget, då de vet ungefär hur mycket administration och support som kommer behövas i företaget. På detta sätt kan företaget samordna sitt arbete och det är vad budgetarbetet aktivt ska bidra till. (Ax m.fl. 2015)

Det tredje syftet vid arbete med budgetar är uppföljning av utfall och handlar till stor del om själva användning av budgeten. Budgeten fungerar bland annat som ett bra underlag för att se om bolagets ekonomi styrs i rätt riktning och för att se om utfallen tillfredsställer ledningen. Man kan även jämföra de olika enheternas budgetar för att se vems utfall som varit positivt respektive negativt. Man kan se på om resursallokeringen till de olika enheterna varit rimlig eller om korrigeringar borde göras. Genom att göra denna jämförelse blir resursallokeringen bättre och träffsäkrare i framtiden. (Almqvist m.fl. 2016) Om man dessutom delar in budgetarna i kortare tidsperioder kan uppföljningen göras oftare, vilket också leder till snabbare korrigeringar i budgetarna ifall det behövs. Därför är det bra att dela in uppföljning av budgetar till exempel månadsvis. (Ax m.fl. 2015)

Med tiden har även andra syften vid arbete med budgetar blivit viktigare, bland annat att skapa motivation, skapa medvetenhet om vad som behöver göras och uppnås samt fungera som kommunikationsverktyg i företaget. Ifall medarbetarna får delta och påverka budgeten kan detta skapa motivation hos medarbetarna. Detta kan till exempel göra att de anstränger sig mer för att budgeten ska uppfyllas samt att företaget därmed uppnår sina delmål och övergripande mål. Detta leder i sin tur till att det skapas en medvetenhet om vad som behöver göras i till exempel en enhet för att uppställda mål ska kunna nås. Företag kan även välja att koppla belöningssystem till budgeten, vilket ytterligare stöder de två tidigare syftena och arbetet med budgetar i företaget. Budgeten kan även fungera som kommunikationsverktyg. Ifall ledningen väljer att allokera bolagets resurser på ett visst sätt kommunicerar de samtidigt till resten av bolaget vad som är viktigt och vad man ska fokusera på och prioritera i sitt arbete. (Almqvist m.fl. 2016)

2.3.2 Olika typer av budgetar

Det finns en rad olika budgetar att välja mellan. Det finns dock tre stycken som man brukar räkna som de viktigaste att känna till. Det är frågan om tre huvudbudgetar och de är resultatbudget, likviditetsbudget och budgeterad balansräkning. Till följande kommer jag att skriva mera om dessa. (Almqvist m.fl. 2016)

Den budget som först dyker upp, då de flesta hör ordet budget är *resultatbudgeten*. I resultatbudgeten finns företagets intäkter och kostnader, vanligtvis för en viss bestämd tidsperiod. Intäkter och kostnaderna i en resultatbudget härstammar från olika delbudgetar, dessa delbudgetar är ofta relaterade till funktioner i företaget, till exempel försäljningsbudget, inköpsbudget och medarbetarbudget. I resultatbudgeten räknas sedan delbudgetarna ihop och samtliga intäkter och kostnader i företaget ställs mot varandra. På det sättet kan resultatet för företaget som helhet sammanställas. Resultatbudgeten visar alltså det planerade ekonomiska resultatet för bolaget och visar om de kommer göra vinst eller förlust under den aktuella tidsperioden. Ett företag kan göra förlust flera år i följd, fast på längre sikt måste denna negativa trend förändras för att företaget ska kunna överleva. Därför berättar inte resultatbudgeten så mycket om företagets överlevnad på kortare sikt. (Almqvist m.fl. 2016)

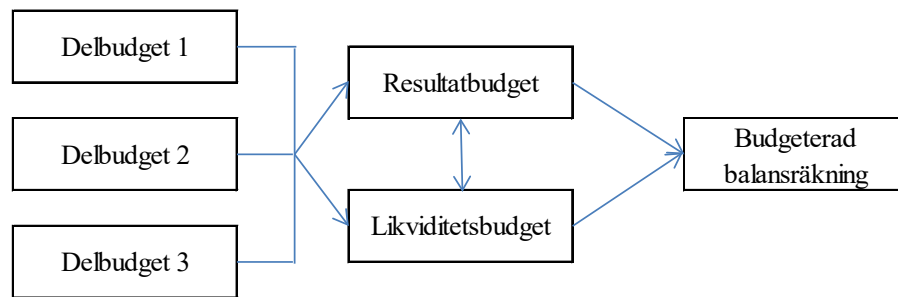
Resultatbudgeten kan vara aktuell för hela bolaget, men man kan även planera en resultatbudget för en specifik enhet, ett projekt, en vara, en tjänst eller en geografisk marknad. (Ax m.fl. 2015) Resultatbudgeten kan även ha olika tidsperspektiv. Allt som oftast talar man om årsbudgetar, som sträcker sig över ett år, men ett företag kan även vilja göra en kvartalsindelning eller till och med en månadsindelning av resultatbudgeten. Kvartals- eller månadsindelning av resultatbudgeten kan vara bra ifall företagets resultat brukar påverkas av säsongsvariationer. Budgetens syfte och företagets storlek påverkar vad som inkluderas i resultatbudgeten. Om företaget har en omfattande verksamhet leder detta även till att budgetens komplexitet ökar. Resultatbudgeten ger alltså en bild av det budgeterade redovisningsmässiga resultatet, men reflekterar inte det kassaflöde som bolaget har, det vill säga verkliga in- och utbetalningar. (Almqvist m.fl. 2016) I en undersökning gjord av Armitage m.fl. (2015) visar forskningsresultaten att resultatbudgeten är mycket använd. Hur man använder och ställer upp resultatbudgetar hänger ofta samman med storleken på bolaget, detta gäller speciellt små och medelstora bolag.

En annan typ av huvudbudget är *likviditetsbudgeten*. Likviditetsbudgeten består av framtida in- och utbetalningar för hela bolaget eller endast delar av det. Med hjälp av likviditetsbudgeten kan man alltså hålla koll på företagets kassaflöde, vilket gör att den ibland kallas för kassaflödesbudget. Med hjälp av likviditetsbudgeten kan man se om företaget kommer att överleva eller inte, det vill säga finns det pengar i kassan när räkningar till leverantörer, ränta till banken, lön till medarbetarna med mera ska betalas. Ifall det inte finns tillräckligt med pengar i kassan när betalningarna ska ske riskerar företaget till och med att gå i konkurs. Detta gäller också fast företaget skulle ha stora tillgångar av annat slag. Det tar ofta länge och är svårt att avyttra anläggningstillgångar, till exempel fastigheter, tillräckligt snabbt för att frigöra medel till obligatoriska utbetalningar. (Almqvist m.fl. 2016) I tider då företaget har god tillgång till kapital kan dock investeringar och satsningar för framtiden göras i en annan utsträckning än om kapital är en bristvara. (Ax m.fl. 2015)

För många bolag är det även viktigt med en så kallad tidsmässig matchning mellan in- och utbetalningarna. Detta på grund av att likviditeten kan svänga kraftigt under året,

om till exempel stora investeringar ska göras vid vissa tidpunkter, stora amorteringar på lån ska göras varje kvartal eller halvår eller att inbetalningarna varierar kraftigt på grund av säsongsbetonad verksamhet. Detta gör att det kan vara viktigt att även dela in likviditetsbudgeten i kvartal eller till och med månader. Stora skillnaden mellan resultat- och likviditetsbudgeten är alltså att resultatbudgeten visar intäkter och kostnader samt periodiserade inkomster och utgifter, medan likviditetsbudgeten visar företagets in- och utbetalningar. (Almqvist m.fl. 2016) I en undersökning gjord av Armitage m.fl. (2015) visar det sig att mindre bolag tenderar att sätta mera vikt vid likviditetsbudgetering. Den viktigaste orsaken till detta är att kassaflödesanalysen är kritisk för både tillväxt och överlevnad. I sin undersökning poängterar de att många av respondenterna sade att "cash is king".

Den tredje budgeten som brukar räknas höra till de viktiga huvudbudgetarna är *budgeterad balansräkning*. Denna budget visar balansräkningen, det vill säga tillgångar, skulder och eget kapital, vid periodens utgång och brukar ofta ses som en summering av de två andra huvudbudgetarna jag nämnt. (Ax m.fl. 2015) En budgeterad balansräkning innefattar företagets planerade tillgångar, så som anläggnings- respektive omsättningstillgångar, men även å andra sidan företagets eget kapital och dess skulder. Som med de andra huvudbudgetar jag nämnt kan även den budgeterade balansräkningen upprättas för bolaget som en helhet eller för specifika delar av bolaget. Till skillnad från resultat- och likviditetsbudgetarna avser budgeterade balansräkningen inte en period utan företagets planerade finansiella ställning vid en viss tidpunkt, denna tidpunkt är ofta nästa framtida 31 december. Men det förekommer även kvartalsindelning av budgeterade balansräkningar, då får man se den finansiella ställningen vid den sista dagen i varje kvartal, till exempel 31 mars, 30 juni och så vidare. Den budgeterade balansräkningen är därför en ögonblicksbild av den planerade finansiella ställningen vid periodens slut. Vid uppställande av den budgeterade balansräkningen använder man föregående års balansräkning som utgångspunkt samt företagets resultat- och likviditetsbudget som övriga hjälpmedel. För att man ska behöva sammanställa en budgeterad balansräkning, kräver det att företaget har ett investering- och finansieringsansvar. Annars finns det inte tillgångar, eget kapital eller skulder som ska budgeteras. (Almqvist m.fl. 2016)



Figur 2: Delbudgetarna ligger som grund för huvudbudgetarna, som tillsammans skapar en helhet.

De olika del- och huvudbudgetarna skapar alla en helhet i ett företag, helheten ser ut som på bilden ovan. Delbudgetarna finns längst till vänster i figuren och de innefattar intäkter och kostnader som baserar sig på in- och utbetalningar, dessa alla summeras sedan i var sin huvudbudget. Detta betyder alltså att intäkterna och kostnaderna summeras i en övergripande resultatbudget för företaget, medan in- och utbetalningar summeras i en övergripande likviditetsbudget för företaget som helhet. De här två huvudbudgetarna påverkar i sin tur den tredje och sista huvudbudgeten som ses i figuren, det vill säga den budgeterade balansräkningen. På samma sätt som resultaträkningen, balansräkningen och kassaflödesanalysen hänger ihop, så gör alltså de tre huvudbudgetarna resultatbudgeten, budgeterade balansräkningen och likviditetsbudgeten det också. (Almqvist m.fl. 2016)

2.3.3 Budgetuppställande

Ett sätt att budgetera och som fungerar ganska lätt på sidan av den övriga verksamheten är inkrementell budgetering. Vid denna typ av budgetering utgår man från hur verksamheten bedrivs just nu och räknar med kostnader, investeringsbehov och annat enligt kända avtal och prognoser. Efter detta tar man även i beaktande företagets intäkter och därefter relateras siffrorna till marknaden och kundernas efterfråga. Problem vid denna typ av budgetering är att den ofta bevara de ineffektiviteter som finns i företaget. En annan risk är att man inte tar i beaktande marknaden, utan utgår ifrån vad man själv vill göra. I detta skede finns det en risk att företaget glider ifrån sina kunder. Denna budgeterings metod är ändå vanlig i många företag. (Ax m.fl. 2015)

Metodikerna som används vid skapande av del- och huvudbudgetar kallas för budgetuppställande. I budgetuppställande skiljer man vanligen på två metoder, dessa är nedbrytnings- och uppbyggnadsmetoden. Metoderna är så kallade idealmetoder, som är svåra att följa till fullo och inte riktigt berättar hur arbetet går till i verkligheten. Men metoderna är ändå viktiga att förstå, för att förstå de budgetprocesser som används. Det egentliga budgetuppställandet är dock vanligen en blandning av de två metoderna och då brukar man tala om den iterativa metoden. Vid användning av den iterativa metoden ställs alltså budgeten upp med hjälp av en växelverkan mellan nedbrytnings- och uppbyggnadsmetoden. Huvudbetoningen i budgetuppställande ligger dock alltid på nedbrytnings- eller uppbyggnadsmetoden. (Almqvist m.fl. 2016)

I *nedbrytningsmetoden* ställs huvudbudgetarna först upp av ledningen för hela företaget som en helhet. Ledningen lägger alltså upp ramarna, kraven och specifikationerna som de närmast underliggande nivåerna i företaget måste förhålla sig till. Ramarna bryts sedan ner i företaget, den överliggande nivån i företaget definierar kraven för den närmast underliggande nivån ända tills man kommer till den sista nivån i företaget. I praktiken betyder alltså detta att efter att ledningen ställt upp företagets huvudbudgetar kan de underliggande nivåerna i företaget börja ge förslag till delbudgetar och så jobbar man sedan vidare nivå för nivå i företaget. De föreslagna delbudgetarna kontrolleras, diskuteras, revideras och godkänns sedan av den högsta ledningen. (Almqvist m.fl. 2016)

Fördelarna med nedbrytningsmetoden är många, bland annat är en fördel att helheten utgör utgångspunkten och att de övriga delarna framställs utgående från den. Detta betyder att helheten sätter ramarna för det fortsatta arbetet. Metoden brukar även betraktas som effektiv, då det är ledningen som framställer budgetarna och konflikter på detta sätt kan begränsas. (Almqvist m.fl. 2016) Denna metod är även bra då den poängterar de olika delarnas samband i ett företag. (Ax m.fl. 2015) Nackdelar med metoden brukar sägas vara att metoden är ganska odemokratisk, då det är ledningen som bestämmer helheten. Det att medarbetarnas utrymme att påverka bolagets budget inte är så stor gör även att deras motivation kan bli sämre. (Almqvist m.fl. 2016)

Motsatsen till nedbrytningsmetoden är *uppbyggnadsmetoden*, detta betyder alltså att huvudbudgetarna byggs upp underifrån. Delbudgetarna som byggs upp underifrån i företaget summeras och sammanställs sedan till huvudbudgetar för bolaget som helhet. I själva processen lämnar ändå ledningen först övergripande förutsättningar för budgetarbetet, dessa baserar sig på företagets strategier och gjord omvärldsanalys. Förutsättningarna kan även eventuellt kompletteras av bolagets ekonomi- eller controllerenhet. Efter detta startar budgetarbetet i respektive verksamhetsområde till exempel försäljningen. Vanligen sker arbetet i form av budgetträffar, där innehåll ställs upp i en eller flera delbudgetar. Efter detta skickas delbudgetarna uppåt i företaget och sammanställs sedan till huvudbudgetar av företagets ledning. I detta skede kan sedan ledningen göra förändringar till delbudgetarna och skicka dem neråt i företaget på nytt. I slut skedet är det ändå ledningen som fastställer budgetarna. (Almqvist m.fl. 2016)

På samma sätt som nedbrytningsmetoden har även uppbyggnadsmetoden för- och nackdelar. Fördelar med uppbyggnadsmetoden är till exempel att medarbetarna i bolaget får vara med och påverka budgetarna, detta i sin tur ökar även medarbetarnas motivation då de känner att de fått vara med och skapa den. En annan fördel med denna metod är att man bättre kan ta vara på personalens kompetenser, kreativitet och bra idéer. (Almqvist m.fl. 2016) Dessutom fungerar även denna metod som en läroprocess för de bolag som använder den. (Ax m.fl. 2015) Nackdelar med uppbyggnadsmetoden är däremot att budgetplanering tar mycket längre tid än med nedbrytningsmetoden. Dessutom finns det risk för att budgetplaneringen blir ineffektiva ifall förhandlingarna blir segdragna och konflikter uppstår mellan olika grupper eller intressen i bolaget. Det finns även en risk att ledningen i slutändan ändå inte beaktar medarbetarnas förslag och idéer utan ändå bestämmer som de själv tycker är bäst, detta i sin tur kan leda till trovärdighetsproblem i bolaget. (Almqvist m.fl. 2016)

I praktiken används dock inte endera nedbrytnings- eller uppbyggnadsmetoden, utan vid budgetuppställning används en blandning av de båda metoderna, denna metod kallas för *den iterativa metoden*. Företagets tyngdpunkt vid budgetuppställandet brukar dock luta mot endera nedbrytnings- eller uppbyggnadsmetoden. I budgetuppställningsprocessen möts alltså ledningens och medarbetarnas perspektiv och idéer. Förhandlingar och

diskussioner om förändringar sker då mellan ledningen och medarbetarna. Budgetuppställningsprocessen startar dock ofta med att ledningen anger förutsättningarna för budgetuppställandet, utifrån företagets strategier och prognoser om marknad och efterfrågan. Sedan börjar medarbetarnas planering av resursallokering, samordning och dimensionering på verksamhetsområden i bolaget. I arbetet med budgetarna med den iterativa metoden kan poster i redan uppställda budgetar behöva revideras i efterhand. Med den iterativa metoden bollas idéer och förslag konstant mellan olika nivåer i bolaget. På grund av att den iterativa metoden har delar av både nedbrytnings- och uppbyggnadsmetoden är även för- och nackdelar ungefär de samma som med dessa två metoder, beroende på vilken metod man väljer att tillämpa mera. (Almqvist m.fl. 2016)

2.3.4 Budgetuppföljning och -analys

När budgetuppföljning och analys görs ställs de budgeterade värden mot de verkliga utfallen som redovisats, om det finns avvikelser utreds och analyseras orsakerna till detta. Det är mycket beroende på företaget hur mycket uppmärksamhet man ger budgetuppföljningen. Vissa företag ger budgetuppföljningen mycket uppmärksamhet, medan den knappt existerar i andra företag. I företag där budgetuppföljning används är uppföljning så gott som kontinuerlig under hela budgetperioden. Företag kan dock även ha mer officiella budgetuppföljningstillfällen, då handlar det om uppföljning av budgeten antingen kvartalsvis, månadsvis eller till och med veckovis. Budgetuppföljningen görs vanligtvis med hjälp av rapporter som delas ut i företaget. Dessa rapporter fungerar sedan som underlag vid möten och diskussioner mellan chefer, ekonomer och medarbetare. Budgetanalyser kan sedan göras både innan, under och efter dessa möten, då kan olika utfall diskuteras. Vilka åtgärder måste vidtas i företaget beror på om budget avvikelserna är stora eller små. Vanligtvis när budgetåret har nått sitt slut och företaget är en bit in i nästa verksamhetsår brukar en total uppföljning av det hela förgående året göras. I detta skede jämför man budgeten med de egentliga utfallet och avvikelserna identifieras. Det är sedan i budgetanalysen där man gör djupare undersökning av dessa avvikelser, det vill säga vad beror det på, vad kan påverkas och vad inte, vad kan läras utifrån den framställda informationen, hur ska företaget budgetera annorlunda i framtiden och så vidare. (Almqvist m.fl. 2016) Avvikelse är ett

viktigt ord, då man talar om budgetuppföljning och -analys. I dessa sammanhang härstammar avvikelserna från skillnaden mellan det budgeterade värdet och det verkliga utfallet. (Ax m.fl. 2015)

Budgetuppföljningen har fyra viktiga syften, dessa är att synliggöra avvikelser, bidra till lärande i bolaget, tydliggöra ansvar och belöna väl genomfört arbete. Budgetuppföljningen fungerar som ett bra underlag för att identifiera och synliggöra avvikelser. Till exempel kan uppföljningen visa att en kostnad inom en enhet oväntat ökat, detta ska därmed fungera som en signal för att företaget måste analysera vad denna ökning beror på. Budgetuppföljningen ger därmed ett bra underlag för att på ett djupare plan kunna analysera varför vissa avvikelser förekommer. Samma gäller även om positiva avvikelser förekommer i budgeten. (Almqvist m.fl. 2016)

Företaget borde även sträva till att uppföljningen på längre sikt bidrar till lärande i företaget. Med hjälp av budgetuppföljningen kan företaget alltså se ifall de ursprungliga budgetposterna varit ungefär det man tänkt sig eller om företaget tänkt riktigt fel när resurserna fördelats inom företaget. Ifall avvikelserna är stora och det kan konstateras att de inte beror på utomstående faktorer, kan man konstatera att bolagets budgetering inte varit relevant med tanke på det som sker i bolaget. Detta måste sedan bolaget lära sig av och tänka på vid kommande budgeteringar för att de ska vara bättre, på detta sätt borde budgeteringen bli bättre för var år som går. (Almqvist m.fl. 2016)

Olika enheter och individer ansvarar för olika delar av budgeten. Vanligtvis ansvarar den enskilda enheten för sin egen budget. I praktiken betyder detta att enheten ansvarar för intäkter, kostnader och resultatet samt eventuella avvikelser i sin egen budget. Budgetuppföljningen visar då hur bra enheten har klarat sig, det vill säga om man lyckats att hålla sig till det som budgeterats. Om enheten sedan inte lyckas hålla sig till det som budgeterats är det enheten och främst enhetschefen som hålls ansvarig för detta. (Ax m.fl. 2015) Budgetar har en lång historia som enbart kontrollredskap, men kan användas som informationsstöd och beslutsunderlag beroende på hur bolaget arbetar. Om de som jobbar med budgetarna själva upptäcker oönskade differenser mot budgeten och därefter ändrar sitt beteende gällande detta utan respons från en annan medarbetare eller chef, så fungerar budgetar som informationsstöd och beslutsunderlag. Ifall detta

inte är fallet fungerar budgeten som ett kontrollredskap i företaget. (Malmi & Brown 2008) Syftet med ansvarsfördelningen är att det ska ske snabba åtgärder ifall avvikelser upptäcks på grund av att någon alltid ansvarar för detta och inte vill bli skyldig till stora avvikelser i företaget. (Almqvist m.fl. 2016) Belöningar för väl genomfört arbete förekommer även i samband med budgetuppföljningar. Om till exempel en enhets verkliga intäkter är högre än de budgeterade kan företaget välja att dela ut bonusar åt de som är ansvariga för denna budget. (Ax m.fl. 2015)

Det sista steget i budgetprocessen är budgetanalysen. Detta steg är viktigt, då ingen budget har exakt det samma utfall som man budgeterat i början av perioden. Detta beror på att förutsättningarna förändras med tiden, vilket även påverkar företagets budget utfall. Fastän man lagt ner massor med tid på budgetuppställandet och allting då verkar vettigt och relevant, kan det visa sig att det man då trodde var totalt irrelevant tolv månader senare. Med hjälp av budgetanalysen försöker bolaget sedan kartlägga var man gjorde fel och hitta förklaringar på varför saker som man trodde var relevanta visade sig vara totalt irrelevanta tolv månader senare. Det vill säga varför blev det som det blev och ifall avvikelserna är negativa måste man fundera på vad man ska göra för att hitta tillbaka till rätt kurs på nytt. I budgetanalysen måste bolaget ta reda på om avvikelserna härstammar från externa faktorer eller interna händelser och problem, exempel på händelser kan vara en prishöjning hos leverantören eller att en egen maskin gått sönder. (Almqvist m.fl. 2016)

För att ta reda på detta gör man en avvikelseanalys, där man helt enkelt räknar hur utfallet skiljer sig från det budgeterade i absoluta tal. Beräkning av avvikelsen i procent är även vanligt i många företag. (Ax m.fl. 2015) Vikten av budgetuppföljning och -analys stöds av forskning, som säger att små och medelstora bolag som gör jämförelser mellan utfall och budget hade högre försäljningstillväxt än bolag som gör få eller inga jämförelser mellan verkligt utfall och budgeterade siffror. (Shields & Shelleman 2016)

2.3.5 Föränderliga budgetar

Vissa budgetar kan vara fasta, det vill säga att inga förändringar av budgeten görs efter att budgeten är fastställd. Det är ganska vanligt med fasta budgetar i företag och man brukar då tala om att "lagd budget ligger", men även andra alternativ finns och dessa

budgetar brukar kallas för föränderliga budgetar. (Ax m.fl. 2015) Dessa budgetar är bra om företaget råkar ut för oförutseddbara händelser på marknaden, vilket till exempel leder till att efterfrågan på deras produkter sjunker kraftigt. Exempel på oförutseddbara händelser är bland annat att en stor konkurrent går i konkurs eller att företagets varor plötsligt tappar attraktionskraft. Då är det inte rimligt för företaget att hålla fast vid den budgeten som bestämdes året innan, utan då kan det vara bra att företaget använder en föränderlig budget. (Almqvist m.fl. 2016) När man talar om föränderliga budgetar talar man ofta om rörlig, flexibel, reviderad och rullande budget. (Ax m.fl. 2015) I tidigare forskning där föränderliga budgetar undersökts, har det framkommit att denna typ av budgetar är de man använder minst i små bolag. (Armitage m.fl. 2015)

Rörliga budgetar innebär att budgetarna förändras enligt hur företagets faktiska verksamhetsvolym utvecklar sig. Detta betyder alltså att en högre verksamhetsvolym leder till högre budgeterade värden, när man använder en rörlig budget. Då påverkas alltså de rörliga komponenterna i budgeten som rörlig kostnad och intäkt per styck. Rörliga budgetar är mest användbara då det råder en stor osäkerhet om framtida volymer. Exempel på situationer då det kan vara nyttigt att använda rörlig budget är då företaget tar sig in på en ny marknad, när nya produkter lanseras eller annan expansion i företaget. Fördelar med rörlig budget är alltså att den är bra vid osäkerhet om företagets verksamhetsvolym. Det att man inte låser sig till en viss verksamhetsvolym kan även vara bra med tanke på att företagets potential kan vara mycket större än den verksamhetsvolym man slår fast i vanlig budget. Bra med en rörlig budget är också att det alltid är någon som ansvarar för verksamhetsvolymen vare sig verksamhetsvolymen är bra eller dålig. En nackdel med rörliga budgetar är såklart att de inte kan användas som förpliktelse för att uppnå en viss verksamhetsvolym. En annan nackdel med dessa budgetar är att de kan vara tidskrävande, då man fortgående måste räkna om budgetarna. (Ax m.fl. 2015)

I *flexibla budgetar* tar man i beaktande förutom förändringar i verksamhetsvolymen även i beaktande andra förändringar, dessa är till exempel kvalitetsförändringar samt förändringar i produktmix, kunder, antal timanställda och antalet varor i produktportföljen. Förutom verksamhetsvolymen påverkas alltså värdena i en flexibel

budget även av andra faktorer. Detta betyder att den flexibla budgeten även kommer att uppdateras, då de sker en förändring i någon av dessa faktorer utöver verksamhetsvolymen. De flexibla budgetarna är en vidare utveckling av de rörliga budgetarna och för- och nackdelarna med flexibla budgetar är därför de samma som med rörliga budgetar. (Almqvist m.fl. 2016)

Reviderade budgetar är däremot en helt annan typ av föränderliga budgetar. I reviderade budgetar förändras hela budgetar allt eftersom tiden framskrider. I praktiken betyder detta att budgetarna kanske görs om efter tre månader ifall stora förändringar har inträffat. En del företag använder reviderade budgetar som komplement till den fasta budgeten de ställt upp. I sådana fall kallar man den reviderade budgeten ofta för prognos. Fördelar med reviderade budgetar är att de fortlöpande hålls aktuella och levande. Reviderade budgetar fungerar även bättre i syftet att motivera medarbetarna. Ifall en budget som upprättats på förhand blir omöjlig att nå minskar den motiverande rollen eller försvinner helt, då är det bra med en reviderad budget. Desto närmare periodens slut man kommer desto bättre och säkrare blir bedömningarna för resten av perioden med en reviderad budget. En nackdel med reviderade budgetar är att budgetens roll som en skyldighet för medarbetarna minskar i och med att det inte finns en fast referenspunkt. Vid användning av reviderade budgetar är det även svårare att koppla belöningar och sanktioner till utfallet av prestationer i förhållande till budgeten. (Ax m.fl. 2015)

Vid användning av en *rullande budget* har företaget inte en fast budgetperiod, utan budgeten arbetas fram kvartalvis för ytterligare en period, den ”rullas” alltså framåt. Vid användning av en rullande budget flyttas budgethorisonten framåt helatiden, det vill säga först budgeterar man för perioden januari till december och nästa gång efter första kvartalet från april till mars nästa år. Många företag i dagens läge använder sig av rullande budgetar, då man tycker att detta är bättre än det traditionella sättet att arbeta med budgetar. Fördelar med den rullande budgeten är att den är bra vid beslutfattande och fokuserar på rätt saker. En rullande budget hålls även hela tiden aktuell med revideringar och planer. Rullande budgetering främjar även långsiktighet, då den inte har någon budgethorisont, utan man budgeterar varje kvartal för ett år framåt.

Traditionella budgetar planeras aldrig längre än budgetperiodens slut. Eftersom man regelbundet arbetar med rullande budgetar ökar även medarbetarnas medvetenhet och kunskap om ekonomiska frågor. Nackdelar med rullande budget är att det inte finns ett stopp på budgeteringen och det därför kan kännas som att man aldrig når fram, för vissa kan detta vara frustrerande. Rullande budgetering är även mer tidskrävande och kostsamt för företaget som tillämpar detta system. (Ax m.fl. 2015)

2.4 Budgeten i ekonomistyrningens styrmix

Det finns flera olika styrverktyg, som tillhör ekonomistyrningen. För att öka förståelsen för ekonomistyrning har författare kategoriserat styrverktygen i olika typologier. Typologin som fått mest uppmärksamhet under senare tid är den gjord av Teemu Malmi och David Brown. De kallar sin typologi för management control package och det är en blandning av tidigare typologier, samansatta på ett lite annat sätt. (Almqvist m.fl. 2016)

I Malmi och Browns typologi finns fem grupper av styrverktyg. Dessa är administrativ styrning, cybernetisk styrning, planering, belöning och bonusar samt kulturstyrning. Den cybernetiska styrningen, där också budgetar ingår, är det som ofta anses vara kärnan i ekonomistyrning enligt Malmi och Brown. På samma nivå som cybernetisk styrning finns planering samt belöningar och bonusar. Planeringen består av långsiktig och kortsiktig planering eller så kallad aktivitetsplanering. Den långsiktiga planeringen är mer strategisk och dess fokus ligger några år framåt. Den kortsiktiga eller aktivitetsplaneringen handlar däremot om att bryta ner den långsiktiga planeringen till konkretare aktiviteter och då är planeringen vanligtvis på ett års sikt. Cybernetiska styrningen däremot innehåller planering och uppföljning av budgetar samt finansiella, icke-finansiella och hybridmätssystem. Cybernetiska styrningen innefattar även planering och uppföljning av resultat- och balansräkning, men även nycketal, kalkyler, internpriser och avvikelleanalys. (Almqvist m.fl. 2016)

I alla företag används oavsett företags typ flera av de styrverktyg som Malmi och Brown (2008) nämner i sin typologi. Men det intressanta är att olika företag använder styrverktyg på olika sätt, de väljer alltså en styrmix som lämpar sig just för deras företag. Styrmixen handlar alltså om vilka styrverktyg som används och vad de kommunicerar, samt vilken betydelse vart och ett verktyg har och hur de sedan förhåller

sig till varandra. Styrmixen fungerar som en helhet, som består av de styrverktyg som företaget väljer att använda. Delar av ekonomistyrningen i ett företag kan inte alltså behandlas enskilt, utan ett helhetsperspektiv är väsentligt. En välgenomtänkt och fungerande styrmix ökar chanserna för företag att nå önskat beteende och uppsatta mål. (Almqvist m.fl. 2016)

Kulturstyrning						
Klaner		Värderingar			Symboler	
Planering		Cybernetisk styrning				Belöningar och bonusar
Långsiktplanering	Aktivitetsplanering	Budgetar	Finansiella mätsystem	Icke finansiella mätsystem	Hybridmätsystem	
Administrativ styrning						
Ledningsstruktur		Organisationsstruktur		Policyer och tillvägagångssätt		

Figur 3: En illustration av hur management control systems helhet ser ut.

2.4.1 Management Control Systems

Inom ekonomistyrning finns också begreppet Management Control Systems (i fortsättningen MCS), där budgetering ingår som en del. Med MCS avses en helhet som används av ledningen för att leda och styra bolaget.

Malmi och Brown (2008) säger att MCS är verktyg som används av ledningen. De kan vara till exempel system, regler, värderingar, praktiker eller andra aktiviteter som ledningen skapar för att styra de anställdas beteende för att uppnå verksamhetsmål. Om det alltså är ett komplett system eller en enkel regel som används av ledningen för att övervaka anställda kallas det för MCS. Redovisningssystem (på engelska management accounting systems, MAS) är system som kan användas på olika nivåer av nästan vem som helst i ett företag för att stöda beslutsfattande. Dessa system används inte endast av ledningen och ska därför inte kallas för MCS.

Davila och Foster (2007) beskriver MCS som informationsbaserade rutiner och processer chefer använder sig av för att upprätthålla eller ändra på företagets aktiviteter. MCS är viktiga verktyg i ett företag. MCS hjälper chefer så att de till exempel kan delegera arbetsuppgifter och vissa beslut kan göras av andra anställda, eftersom de kan övervaka dem med hjälp av MCS. Detta i sin tur gör att cheferna har mindre att kontrollera och kan på så sätt fokusera på annat beslutsfattande.

Definitionen av MCS har förändrats under åren från att endast ha fokuserat på den formella och finansiella informationen till att stöda ledningen i deras beslutsfattande. Därför ingår nu även extern information relaterad till marknaden, kunder och konkurrenter i MCS. Ytterligare ingår även icke-finansiell information inom företaget, det kan till exempel handla om en produktionsprocess eller annan information som kan stöda ledningens beslutsfattande. Dessa olika delar i ett kontrollsystem skapar tillsammans en organisations kontrollhelhet eller MCS. (Collier 2005)

3 TIDIGARE FORSKNING

I detta kapitel kommer jag presentera artiklar som studerat ekonomistyrning och ekonomistyrningens styrmix i små och medelstora företag. Här lyfts till exempel fram olika styrverktyg som används i företag. Artiklarna har grupperats in enligt storleken på företagen som undersökts, det vill säga i mikroföretag samt små och medelstora företag. Jag har valt att göra denna indelning för att få en uppfattning om vilka styrverktyg företag, det vill säga mikroföretag, först tar i bruk. Små och medelstora företag är med för att studien ska ge en uppfattning om vilka styrverktyg företag tar i bruk i ett senare skede och för att se hur ekonomistyrningen utvecklas.

3.1 Mikroföretag

Sandino (2007) undersöker vilka MCS nystartade företag med knappa resurser först brukar välja att investera i. I nystartade företags tillväxtstadie förändras saker och ting mycket snabbt och ledningen har en hel del att tänka på. Nya arbetsuppgifter uppstår, arbetsuppgifter relaterar allt mer till varandra och nya koordinations- och kommunikations behov uppstår. Ett växande företag stöter inte endast på interna förändringar, utan även världen runt omkring blir mer komplicerad. Som ett resultat av detta introducerar företagsledningen i nystartade bolag formella MCS. Dessa används av ledningen för att övervaka och påverka beteendet och aktiviteterna i företaget. Denna typ av MCS hjälper ledningen att hantera det ökade informationsbehovet och hjälper även ledningen att inte tappa kontroll över företaget på grund av brist på övervakning. Men MCS är dyra och tidskrävande att installera och driva. Därför måste nystartade företag ofta välja vilka funktioner de väljer att implementera först. MCS är viktiga med tanke på framgång, men även med tanke på överlevnaden för nystartade företag. (Sandino 2007)

De första MCS som ett nystartat företag använder sig av kategoriseras enligt vilket syfte MCS ska uppfylla. I sin undersökning stöter Sandino (2007) på fyra olika typer av MCS som först tas i bruk i ett företag. Den första är Grundläggande MCS, denna används vid insamlande av information för planering och skapande av grundläggande funktioner. Den andra är Kostnads MCS, de introduceras för att uppnå verksamhetseffektivitet och kostnadsminimering. Tredje är Intäkts MCS, denna används för att uppnå tillväxt och

för att lära sig om och kunna reagera på det som händer på marknaden. Den fjärde och sista MCS som nystartade företag brukar ta i bruk är Risk MCS, detta MCS används för att identifiera och minska på riskerna och skydda tillgångar. (Sandino 2007)

Sandino (2007) konstaterar att valet av det första MCS bland dessa fyra alternativ beror på företagets strategi och struktur. Dessutom berättar Sandino (2007) att ett företag som väljer ett första MCS som bättre passar deras strategi, presterar bättre än andra företag. I nystartade företag med hög tillväxt behövs någon form av kontroll och frågan är inte om MCS behövs, utan vilket av MCS som bäst lämpar sig till olika företag.

Antonio Davila, George Foster och Daniel Oyon (2009) skriver om hur redovisning och kontroll har blivit viktigare hos nya och innovativa företag. De kommer därför att undersöka nya och innovativa företags användning av MCS.

Syftet med MCS har alltid varit att styra ett företag mot dess på förhand bestämda mål. Med hjälp av MCS och i detta fall planering lägger företag upp nya mål. Vid planeringsskedet i företag uppstår alltid flera nya idéer, innan det förflyttar sig till det stadiet att det börjar verkställa idéerna. Då behövs ett fungerande MCS för att styra företaget mot ett gemensamt mål, i synnerhet då nya tankar uppstår, så att man hålls kvar på den tänkta banan. (Davila, Foster & Oyon 2009)

MCS innebär formella informationsbaserade rutiner och procedurer, som företagsledare använder för att upprätthålla eller ändra på aktiviteter i företaget. I denna forskning syftar entreprenörskap på att man ser en möjlighet att grunda ett nytt företag för värdeskapande medan en innovation hänvisar till samma möjlighet, men inom ett redan väletablerat företag. Innovationer associeras med att man drar nytta av oväntade möjligheter, avvikelser, nya förhållanden och risker. Dessutom finns det alltid en risk för misslyckande. Kontroll har alltid setts som ett hinder för nya innovationer. Därför har forskare tidigare ansett att användningen av MCS i innovativa miljöer ska förbli minimal. Ett exempel på den här typen av kontroll är till exempel att medlemmar i en R&D avdelning kontrollerar varandras arbete och ser till att man strävar efter samma mål. (Davila m.fl. 2009)

Men till skillnad från tidigare forskning om MCS, har ny forskning börjat understryka vikten av MCS även i nya och innovativa företag. De första problemen i ett företag uppstår ganska snabbt efter att ett företag är grundat. Det brukar kallas för ledarskapskrisen och uppstår på grund av bristfällig personalkontroll. För att få ordning på krisen måste företaget ta i bruk sina första MCS. I ett bolags startupstadium krävs även nya MCS för finansiell kontroll. Bra exempel på hur viktiga MCS är i ett tidigt skede av ett företagsliv är till exempel Microsoft, Amazon, eBay och Google. Alla dessa företag hade en snabb tillväxt och nådde toppen av sin bransch endast ett årtionde efter implementeringen av MCS. Synen på MCS i nya och innovativa företag har förändrats och i dagens läge ser man det inte som en negativ sak och en börda för företaget, utan något som hjälper och stöder företagets framgångar. (Davila m.fl. 2009)

Antonio Davila och George Foster (2007) har även undersökt vilka MCS som nystartade företag först brukar ta i bruk och när de ungefär brukar göra detta. Vad påverkar ibruktagandet (till exempel storlek eller ålder) och ifall verkställande direktören påverkar detta.

Ett undersökningsresultat av Davila och Foster (2007) var att finansiell planering och utvärdering hörde till de MCS, som var bland de första att introduceras i ett nystartat företag. De tre system relaterade till finansiell planering som var mest använda var operativa budgetar, kassaflödesplanering och försäljningsplanering. System relaterade till finansiell utvärdering var bland annat godkännande av nya investeringar och av andra operativa utgifter. MCS som hjälper vid personalstyrning är även bland de första, som tas i bruk i nystartade företag. Till denna helhet av MCS hör bland annat att man åt personalen berättar om företagets värderingar, man visar tabeller som har att göra med företaget och berättar om strategiska mål som företaget ställt upp åt personalen.

När ett företag växer blir implementeringen av MCS allt viktigare och detta märkte även Davila och Foster (2007) i sina resultat. Desto större ett nystartat företag blev desto vanligare blev även förekomsten av flera MCS i företaget. Verkställande direktörer som är dåliga på att ta i bruk MCS är oftare ersatta än andra verkställande direktörer, för att försnabba ibruktagandet av MCS. Detta har antagligen också att göra med att grundarna av företag oftare än befarats ersätts som verkställande direktörer. Företag med venture

kapital investeringar tar även snabbare i bruk MCS än andra nya företag. Ett intressant resultat i Davila och Fosters (2007) undersökning är också att en tidigare implementering av MCS som har att göra med finansiell planering leder till ett senare ibruktagande av MCS som har att göra med personalen. Det samma gäller ifall bolaget först implementerar MCS som styr personalen. (Davila & Foster 2007)

Granlund och Taipaleenmäki (2005) har undersökt ekonomistyrningen i företag av den nya ekonomin (i fortsättningen DNE). Målet med undersökningen var att se hur ekonomistyrningen används och utvecklas i dessa företag. Granlund och Taipaleenmäki beskriver DNE företag, som företag med målet att växa snabbt eller företag som redan har en snabb tillväxt. Företagen är verksamma i informations- och kommunikations teknik eller bioteknik branschen. I ett tidigt skede av deras livscykel kännetecknas dessa företag av att ha en hög R&D och kunskapsintensitet. Det är även vanligt med venture kapital finansiering i dessa företag.

Då denna artikel skrevs var det mycket diskussioner om DNE företag och deras ekonomiska problem. En orsak till detta menar författarna att var bristen på MCS i dessa företag, vilket i sin tur har lett till att investerare blivit försiktigare med att investera i företag i DNE branschen. Därför har flera av dessa företag nu börjat utveckla och implementera MCS, då de märkt hur viktiga dessa är. Typiskt för företag i DNE är även att endast begränsade resurser tilldelas aktiviteter för finansiell kontroll. Detta på grund av att dessa företag redan i ett tidigt skede måste investera mycket i R&D. Senare läggs pengar på försäljning och marknadsföring, intresset i dessa företag ligger helt enkelt i annat än ekonomistyrning. (Granlund & Taipaleenmäki 2005)

De finansiella MCS som används i DNE företag är främst budgeterings- och rapporteringsaktiviteter. Andra finansiella MCS som används är bland annat kontroll över R&D projekt och andra tillfälliga kontroller över placeringar i företaget och egna investeringar. Övriga finansiella MCS får för tillfället lite uppmärksamhet av DNE företag. Största orsaken till bristen på användningen av finansiella MCS i dessa företag är de knappa resurserna, både tids- och pengamässigt. En annan orsak är att man anser att kostnaden för MCS inte motsvarar nyttan bolaget får. I ett tidigt skede av ett DNE livscykel tänker man främst kortsiktigt på företagets framtid. Detta påverkar även MCS

i företaget och leder till att man hellre använder sig av finansiell planering (före) än finansiell kontroll (efter) av saker som sker eller skett i företaget. Mindre och nyare DNE företag med venture kapital investeringar, använder sig av flera finansiella MCS än andra. (Granlund & Taipaleenmäki 2005)

Davila och Foster (2005) undersöker när det är vanligast att nystartade företag börjar använda MCS. De valde att undersöka nystartade företag av den enkla orsaken att dessa är i det stadiet att de börjar ta i bruk MCS, större företag använder redan dessa system.

Davila och Foster (2005) finner att budgetar är de ekonomistyrningsredskap som först tas i bruk i startup-företag. I dessa företag implementeras operativa budgetar ännu snabbare ifall de har fått extern finansiering till exempel från venture kapital investerare. Dessa investerare har erfarenhet från tidigare och vet att MCS lönar sig. Storleken på företaget i form av anställda bidrar även till snabbare ibrukttagande av MCS, det vill säga större företag tar snabbare i bruk flera system (större företag behöv flera MCS). Verkställande direktörens erfarenhet och kunskap bidrar även till en snabbare användning av MCS. Anställandet av en ekonomichef associeras även med en snabbare implementering.

Davila och Foster (2005) kom fram till att det skedde en kraftig tillväxt i de företag som implementerade MCS året efter implementeringen. Speciellt ibrukttagandet av operativa budgetar kopplas samman med framtida tillväxt. Ekonomistyrningsverktyg med framtidsinriktad vision är de som först brukar tas i bruk i ett företag, det vill säga finansiell planering dit bland annat budgetarna hör. Före ekonomistyrningsverktyg som används i syftet att övervaka.

Shields och Shelleman (2016) har skrivit en artikel där de undersöker ekonomistyrning i mikroföretag. Forskarna försöker ta reda på hur de ekonomistyrningssystem som mikroföretag använder sig av skiljer sig från de som stora företag använder. Frågor som Shields och Shelleman (2016) försöker få svar på är om mikroföretag använder sig av ekonomistyrningssystem, ifall de gör det, vilka system de använder och ifall det har förbättrat företagens prestanda.

Planering och kontroll av processer i mikroföretag är viktigt. Därför borde fler företag använda sig av enkla ekonomistyrningsredskap som till exempel budgetar och break-even för produkter. Flera mikroföretag borde lägga större vikt vid dessa funktioner. Enligt resultaten från Shields och Shellemans (2016) forskning visar det sig även att flera mikroföretag använder sig av ekonomistyrningsredskap för beslutsfattande vid både planering och kontroll. Resultaten ur forskningen bevisade även att större användning av ekonomistyrning förbättrade prestandan i mikroföretag. Företag som oftare såg över sin lönsamhet för en produkt eller en service och konsumenternas lönsamhet hade ett högre ROI (return on investments). Svårigheterna som mikroföretag ofta stöter på vid val av ekonomistyrningssystem är de knappa resurserna av både tid och pengar. (Shields & Shelleman 2016)

Davila, Foster och Jia (2010) skriver om hur man skapar en hållbar tillväxt i startup företag. Många företag med stort engagemang och med hopp om en hög tillväxt misslyckas att uppnå grundarnas och investerarnas förväntningar. En orsak till det att dessa företag underpresterar är att entreprenörerna inte kan byta till en mer strukturerad ekonomistyrning och ta i bruk ekonomistyrningssystem och processer i god tid. Ekonomistyrningssystem brukar beskrivas som formella, informationsbaserade rutiner och processer som chefer använder för att upprätthålla eller ändra på mönster i företagets aktiviteter. Kombinationen av tillväxt och en personlig ledning av ett företag är inte bra. När ett företag växer kommer denna ledningsstil före eller senare att misslyckas. Därför kräver tillväxt i ett företag också att man ändrar på hur företaget leds. Ändå finns det de som säger att ekonomistyrningsverktyg är skadliga för nystartade företag och deras innovationer. Dessa personer menar att ekonomistyrningsverktygen dödar det entreprenörskap som karakteriserar nystartade bolag. De menar att om ett startup företag vill växa måste de minska på sina ekonomistyrningsverktyg. Men före eller senare uppstår den så kallade entreprenörskrisen, då har företaget växt och tillväxten ökat, vilket leder till att entreprenören måste bli en chef.

Företaget Ciscos första år från 1984 till 1990 är ett bra exempel på spänningar mellan en personlig och en mer strukturerad samt professionell syn på ledning. Spänningarna

uppstod när en ny verkställande direktör anställdes av styrelsen för att förbättra kvaliteten på deras ekonomistyrningssystem. Motståndet till detta kom från företagets grundare. Motståndet var så stort att den första verkställande direktören slutade var efter en ny anställdes. Den nya verkställande direktören grundade ett ekonomistyrningsteam, vilket ledde till att intäkterna och vinsten steg snabbt från 1986 till 1989. Cisco blev börs listat i februari 1990 och i augusti 1990 avgick grundarna av företaget efter att spänningarna blivit allt större mellan grundaren och den nya verkställande direktören. Dessa grundare förstod sig inte på ekonomistyrning och dess olika verktyg samt vilken nytta de kan ge företaget. (Davila, Foster & Jia 2010)

Startup företag med en hög tillväxt misslyckas alltså ifall businessmodellen för deras strategi inte förverkligas. En annan orsak till misslyckande är att marknaden inte ”öppnar sig” för deras företag som de tänkt sig eller inom den tid de tänkt sig. Stora risker med radikala innovationer misslyckas oftare än de lyckas. Dock är största orsaken till att startup företag misslyckas den så kallade entreprenörskrisen. Ekvationen är alltså enkel, då företaget växer är det effektivare att använda ekonomistyrningsverktyg. Detta betyder ändå inte att det alltid är så simpelt. Tillväxt kräver alltså en viss disciplin, formella system och processer. Resultaten i författarnas forskning är alltså de samma som i Cisco exemplet, tillväxt kräver ekonomistyrningssystem. I ett företagstillväxtstadie någonstans mellan 50 och 100 anställda, måste ett företag senast börja ändra på sina ekonomistyrningsrutiner, från en personlig lednings typ till en mer professionell typ. Detta innebär ibruktagande av ekonomistyrningssystem. Vissa företag misslyckas med detta och stannar kvar i vad som kallas entreprenörskrisen. Ibruktagandet brukar vara ett måste och vara snabbare ifall företaget har utomstående investerare, då dessa sätter press på företaget. (Davila m.fl. 2010)

3.2 Små och medelstora företag

I en artikel skriven av Paul Collier, undersöker han företaget TNA och dess MCS under loppet av 10 år. Enligt författaren påverkas valet av organisationens MCS av företagets omgivning och de mål företaget ställt upp. Det är viktigt att de olika kontrollsystemen fungerar som ett enhetligt paket och att de har för avsikt att uppnå samma mål. (Collier 2005)

Colliers (2005) uppgift i TNA har varit att skapa ett kontrollsystem eller MCS, som innehåller en formell finansiell kontroll och en social kontroll båda oskiljaktiga från varandra, det vill säga så att de fungerar helhetsmässigt som ett paket. Den traditionell finansiella kontrollen betonas av kassaflödes och marknadsandelens uppföljning. Finansiella mätsystem skapades med hjälp av Taylors (chef på TNA) syn på den värld som TNA fungerar i. Taylor utövade sin sociala kontroll genom att resa till fabriker och kontor, genom telefonsamtal och genom att skapa sociala evenemang där han berättade om företagets vision till anställda som sedan spred vidare budskapet till de övriga anställda. (Collier 2005)

MCS i TNA är mycket beroende av Taylors roll i TNA. Det är han som kommer med information vid användning av kalkylarken. Taylor är även den drivande kraften bakom TNAs tillväxtstrategi och vid tillämpningen av den sociala kontrollen. Det är genom Taylors makt att styra TNA och TNAs miljö, som makten och kontrollen ömsesidigt förstärker varandra. Det är detta som skapar en fungerande helhet av MCS. I takt med att företaget växer förflyttas även fokus av MCS från de interna funktionerna i företaget till att fokusera mera på markanden och dess utveckling. (Collier 2005)

Oro López och Martin Hiebl (2015) undersöker användningen av ekonomistyrning i små och medelstora företag (på engelska small and medium-sized enterprises, i fortsättningen SMEs). Tidigare har flera forskare undersökt användningen av ekonomistyrning i stora företag, medan undersökningen av ekonomistyrning i SMEs varit begränsad. Ekonomistyrning i SMEs kräver speciell uppmärksamhet. Resurserna är begränsade i SMEs i jämförelse med stora företag. Dessutom stöter SMEs på andra svårigheter gällande ekonomistyrning jämfört med större företag. För att SMEs ska kunna utmana större bolag, krävs därför att de använder sig av ordentliga ekonomistyrningssystem. Ekonomistyrning i SMEs måste alltså ge ledningen värdefull information, med tanke på planering och att stöda ledningen med kontroll av övriga funktioner i företaget. Ändå saknas ekonomistyrning helt eller delvis i flera SMEs på grund av att de har knappa resurser. Detta leder till att verktyg för planering och kontroll i SMEs är bristfälliga jämfört med större företag, vilket i sin tur leder till att ledare i SMEs måste fatta beslut på basen av mindre och sämre information eller helt baserat på

egna personliga åsikter. De ekonomistyrningsredskap som används av SMEs är ofta anpassade och förenklade för att passa just deras behov av information. (López & Hiebl 2015)

Att undersöka användningen av ekonomistyrning i SMEs är till nytta, här kan bolag till exempel reda ut hur man ska ta i bruk nya ekonomistyrningsverktyg. Medan man i större bolag redan tagit i bruk flera av dessa system och därför inte kan undersöka i bruktagandet av ett nytt system. I enlighet med det som López och Hiebl (2015) antog, använder sig SMEs av ekonomistyrning i mindre utsträckning än större och väletablerade företag. SMEs använder inte endast ekonomistyrning mindre än större företag utan även på ett annat sätt än stora företag. Till exempel använder vissa SMEs sig av ekonomistyrningstekniker endast för att kunna ge information åt bland annat banker. Men däremot använder bolaget och företagsledningen sig inte av ekonomistyrning för att få fram information som kunde stöda företagets beslutsfattande. Dessutom fann López och Hiebl (2015) bevis på att prestandan i SMEs som använde sig av ekonomistyrning ökade.

Ibruktagande av MCS är viktigt för växande företag, för att klara av utmaningarna tillväxten skapar. Därför har Tony Davila (2005) skrivit en artikel där han undersöker implementeringen av MCS i små växande företag. En viktig fas för en organisation som är i tillväxtstadiet och som börjar bli synligt är introduktionen av MCS. Brist på MCS kan hindra tillväxten och i värsta fall till och med leda till konkurs för den växande organisationen. MCS är viktiga i växande företag, de hjälper bland annat ledarna att fokusera på de viktiga sakerna och bidrar med information när det behövs. Små och växande organisationer som lyckas med att ta i bruk MCS är även framgångsrika i fortsättningen. Ledning av personalen brukar vara en av de svåraste uppgifter ett litet växande företag stöter på och är därför ofta ett av de första MCS som implementeras. (Davila 2005)

Davila (2005) konstaterar att storleken på företaget som är i ett tillväxtstadium påverkar införandet av MCS. När företaget växer blir det allt vanligare att nya och flera MCS tas i bruk. Antalet MCS växer ända fram till att personalantalet nått 34 anställda, efter det avtar införandet av MCS och ökar igen efter att personalantalet nått 75 anställda. En

äldre organisation har även ofta ett större utbud av olika MCS. Davila (2005) skriver också att byte av verkställande direktör i ett litet företag ger upphov till förändringar i och förekomsten av nya MCS. Detta beror främst på att företaget är i behov av dessa MCS men att den förra verkställande direktören inte varit kapabel att ta i bruk MCS. Venture kapital investeringar i små företag ger också upphov till förekomsten av flera MCS. Orsaken till detta är att investerarna vet vilken nytta MCS har för ett litet företag. MCS är även viktiga med tanke på företagets tillväxt (leder till både snabbare tillväxt, men även bättre kontroll av tillväxten), vilket investerarna strävar till. (Davila 2005)

Armitage, Webb och Glynn (2016) har undersökt vilka ekonomistyrningstekniker SME använder och varför vissa tekniker inte används av dessa företag. Viktigt att komma ihåg är att stora företag med flera produkter eller tjänster har ett större behov av MCS, men även mer resurser att utveckla dessa system än SME. SME har även en enklare operativ verksamhet och därför inte ett likadant behov av ekonomistyrning. Ekonomistyrningssystem som SME använde flitigt enligt denna undersökning var bland annat operativa budgetar, analys av bokslut och olika kostnadsberäkningssystem, för arbete eller projekt. Ekonomistyrningstekniker som användes mindre i de företag som deltog i undersökningen var till exempel aktivitetsbaserad kostnadskalkyl och analys av utgifter. I undersökningen använde sig tillverkandeföretag i högre grad av ekonomistyrning, bland annat för att göra kostnadskalkyler men även för att använda budgetar och bokslutsanalys. Armitage m.fl. (2016) kunde även konstatera att användningen av ekonomistyrning i mindre företag hade en lägre kvalitet.

Största orsaken till att man valt att använda vissa ekonomistyrningstekniker i de företag som undersöktes var att man ansåg att de gav stor nytta vid beslutsfattandet. En annan orsak till större implementering av ekonomistyrningssystem var att företaget var aktivt på en mer komplicerad marknad och behövde därför bättre ekonomistyrning. Små företag i undersökningen använde endast ekonomistyrningssystem som var nödvändiga för att de ska klara sig. Det finns naturligtvis undantag. I denna undersökning var det företag, som använde sig av flest ekonomistyrningstekniker, ett litet startup företag till skillnad från ett stort och väletablerat företag. (Armitage m.fl. 2016)

Ökningen av antalet arbetsplatser och ökade intäkter för företag är i fokus i många diskussioner. Regeringar som kämpar med höga arbetslöshetstal ser små bolag som en viktig del i processen att skapa nya arbetsplatser. I tidigare forskning har det framgått att bortfall av arbetsplatser, intäkter och ytterligare tillväxt för ett företag ofta sker inom små och växande företag. Det har aldrig ändå funnits en ordentlig dokumentation av detta bortfall. I denna artikel har författarna undersökt små bolag i tillväxtstadiet, som befinner sig i tio olika länder och åtta olika industrier. Det är inte så vanligt att studier undersöker ett företags tillbakagång i jämförelse med hur vanligt de är att studier undersöker orsakerna till exempelvis ett företags tillväxt. (Davila, Foster, He & Shimizu 2015)

Bortfallet av intäkter och därigenom också arbetsplatser förekommer i alla länder och alla industrier som ingår i studien. Detta kan nästan ses som ett steg i små växande bolags liv. Det som är viktigt att ta reda på är om detta bortfall beror på företagets egna inre faktorer eller om det är marknaden som är orsaken. Genom att förstå detta bättre kunde direktörer dra nytta av detta och på det sättet minska på bortfallet av intäkter och arbetsplatser i fortsättningen. För att förbättra ett lands ekonomi är detta den rätta gruppen, det vill säga små bolag i tillväxtstadiet kan ha en enorm potential för ett lands ekonomi. Detta innebär att en bättre förståelse av vad som leder till bortfallet av arbetsplatser och intäkter i små växande bolag är viktigt. (Davila m.fl. 2015)

3.3 Sammanfattning av tidigare forskning

Kapitlet med tidigare forskning har delats in i studier som handlar om mikroföretag och studier som handlar om små och medelstora företag. Indelningen har gjorts för att bättre se hur ekonomistyrningen och budgeteringen skiljer sig åt i mikroföretag och små samt medelstora företag.

I kapitlet som handlar om mikroföretag ingår sju olika studier. I dem framkommer bland annat vilka ekonomistyrningsystem nystartade företag först väljer att ta i bruk och att budgetar hör till de ekonomistyrningssystem som ofta tas i bruk i ett tidigt skede. Dessutom diskuterar man orsaker till varför ekonomistyrningsystem tas i bruk i små företag, vilket bland annat är på grund av behov av bättre kontroll. I flera forskningar

framkommer även att mikroföretag och nystartade företag ofta har knappa resurser, vilket påverkar ibruktagandet av ekonomistyrssystem.

Fem studier som handlar om små och medelstora företag. En av studierna är en fallstudie i samma stil som den studie jag gjort. I dessa forskningar undersöks också ekonomistyrssystem som först ofta tas i bruk. Även här är budgetarna det styrssystem som först brukar tas i bruk. Företagen implementerar ekonomistyrssystem för att öka kontrollen och undvika dålig prestanda. I små och medelstora företag är även resurserna knappa.

Enligt den tidigare forskningen jag läst är det alltså ingen större skillnad mellan ekonomistyrning och budgetar i mikroföretag i jämförelse med små och medelstora företag, vilket är intressant. Dessutom påvisar studierna att ekonomistyrning och budgetar är viktiga i både mikroföretag samt små och medelstora företag, vilket gör att det är viktigt att undersöka budgetering även i små företag.

4 METOD

Forskningsfrågorna i avhandlingen handlar om att undersöka budgeteringen i små bolag, vilka utmaningar de har och vilka utvecklingsmöjligheter som finns. För att undersöka detta kommer jag att se noggrannare på ett litet företag i Finland. Jag har valt att söka svar på forskningsfrågorna med hjälp av intervjuer, eftersom den kvalitativa undersökningsmetoden skapar en nyanserad inblick i undersökningsobjektets ekonomistyrning vid budgetarbetet. När det gäller kvalitativ forskning ligger tonvikten vid insamling och analys av data istället för kvantifiering och siffror. Kvalitativ forskning är tolkande och konstruktiv. Efter insamling av data kommer jag att gå igenom och tolka data, för att sedan presentera och analysera resultaten. (Bryman & Bell 2017)

Den kvalitativa forskningen är mindre strukturerad än den kvantitativa forskningen. Det finns tre olika typer av intervjuer man kan använda sig av. Den första, som räknas höra till kvantitativ forskning, är strukturerade intervjuer, där forskaren har en tydligt formulerad uppsättning frågor som ska undersökas. Kvalitativa intervjuer däremot är ostrukturerade såsom också semistrukturerade intervjuer är. Vid ostrukturerade intervjuer använder sig forskaren av lösa minnesanteckningar, som berör olika teman. I den här studien användes en semistrukturerad form för intervjuerna, vilket innebar att jag förberedde en lista med frågor, det vill säga intervjuguiden, som utgjorde stommen för intervjuerna. Vid semistrukturerade intervjuer har intervjupersonen möjlighet att utforma svaren på sitt eget sätt. Den semistrukturerade intervjuformen gör det möjligt att ställa följdfrågor ifall respondenternas svar väcker fortsatt intresse. Vid intervjutillfället följer frågorna nödvändigtvis inte till alla delar samma ordning som i intervjuguiden. (Bryman & Bell 2017) Intervjuerna utfördes huvudsakligen på undersökningsobjektets kontor. Intervjuerna bandades, vilket gjorde det lättare att fokusera på innehållet i respondenternas svar. De inspelade intervjuerna transkriberades och analyserades därefter.

Intervjufrågorna baserar sig på den information som är samlad i teoridelen och tidigare forskning samt på egen uppfattning om vilka omständigheter som är relevanta gällande utvecklandet av budgetarna och budgetprocessen. Syftet med intervjufrågorna är att

identifiera kritiska faktorer som hänger samman med budgeteringen i ekonomistyrningsprocessen och identifiera eventuella utmaningar och brister, vilket sedan gör det möjligt att komma fram med förslag till utveckling.

För att få en möjligast bred uppfattning om bolagets och den operativa ledningens sätt att jobba med budgetar, så kommer respondenterna i undersökningsobjektet att vara verkställande direktör (i fortsättningen VD), föregående verkställande direktör (i fortsättningen FDVD), ekonomichef (i fortsättningen EC), tekniskchef (i fortsättningen TEC) och trafikchef (i fortsättningen TRC). Dessa personer har valts som respondenter, eftersom de har insikt i hur budgetarna används och hur budgetprocessen fungerar i undersökningsobjektet. Även styrelseordförande (i fortsättningen SO) fungerar som respondent, för att få inblick i hur styrelsen använder och ser på budgetarna samt för att utreda vad styrelsen anser om budgetering som ekonomistyrningsredskap.

4.1 Fallstudie

Fallstudier kan användas som systematiska forskningsredskap. Vad innebär en fallstudie? Fallstudier kan vara av både kvantitativ och kvalitativ karaktär. Data till en fallstudie kan samlas in på olika sätt, bland annat genom fältstudier, arkiverat data, intervjuer, observationer eller en kombination av flera av dessa. En fallstudie är en forskningsstrategi, som kan jämföras med ett experiment, en historia eller en simulering, vilka kan ses som olika strategier. Inga av dessa olika strategier hör ihop med en viss metod att samla in data på. Det speciella med en fallstudie är att den försöker undersöka ett samtida fenomen i sin riktiga kontext, samtidigt som gränserna mellan fenomenet och kontexten inte är helt uppenbara. (Yin 1992) Detta görs genom att exempelvis skriva om intervjuerna man gjort. Det här arbetssättet kräver ofta att forskaren transkriberar intervjuerna, vilket tar lång tid, men underlättar vid skrivandet om innehållet i intervjuerna.

Då det gäller att presentera svaren finns det inte en på förhand bestämd struktur. Däremot säger Yin (1981) i en artikel att det vid presenterandet av svaren underlättar om forskaren använt sig av semistrukturerade intervjuer i sitt arbete. Vid användande av denna typ av intervjuer gör det intervjuarens och läsarens arbete lättare. Det gör texten lättare att läsa samtidigt som texten får en röd tråd. (Yin 1981) Därför kommer jag i

arbetet med fallstudien, att använda semistrukturerade intervjuer och därefter transkribera intervjusvaren. På så sätt gör jag det lättare för läsaren att ta till sig svaren och för mig att presentera dem för läsaren. Innan intervjuerna skickas intervjuguiden till respondenterna, så att de ska kunna vara bättre förberedda och därmed kunna ge mer utförliga svar. Längden på intervjuerna var ungefär 50 minuter och gjordes på undersökningsobjektets kontor fränsett en intervju, som gjordes hos respondenten. Under intervjuerna gjorde jag anteckningar, som jag använde som stöd vid transkriberingen av intervjuerna.

4.2 Analysmodell

En kvalitativ forskning baserar sig på ord till skillnad från en kvantitativ forskning som baserar sig på siffror (Bryman & Bell 2017). I den här studien kommer data som insamlats och transkriberats sedan att analyseras. Den inledande kategoriseringen av det insamlade och transkriberade materialet i studiens empiri kommer att göras enligt intervjuguidens huvudrubriker. Därefter kommer det insamlade materialet ytterligare att delas in i underrubriker. Huvudkategorierna i studiens empiridel kommer därför vara, undersökningsobjektet, respondenternas bakgrund, hur budgetarna och budgeteringen ser ut samt respondenternas åsikter kring budgetarna och budgeteringen. Därefter kommer data i dessa kategorier ytterligare delas in i kategorier på basen av gemensamma drag, som framkommer i respondenternas svar.

För att analysera intervjusvaren, det vill säga data som finns i empirin kommer jag att använda den induktiva metoden, vilket innebär att man jämför intervjusvaren med teori och tidigare forskning som redogjorts för. (Bryman & Bell 2017) Den induktiva metoden skapar ett ramverk för analys av materialet. Med hjälp av den induktiva metoden kan forskare skapa en helhet av sina transkriberade intervjuer och sedan komma fram till slutsatser angående sitt transkriberade material. (Thomas 2006) Thomas (2006) säger också att den induktiva metoden är ett simpelt och effektivt sätt för forskare att utföra kvalitativa analyser. Analysen i avhandlingen kommer att delas in enligt avhandlingens forskningsfrågor. Rubrikerna i analysen kommer därför vara följande; hur ser budgetarna och budgeteringen ut, utmaningar som budgetar och budgeteringen ger upphov till, samt utvecklingsmöjligheter för budgetarna och

budgeteringen. Dessa huvudområden kommer jag sedan med hjälp av den induktiva metoden att jämföra med teori och tidigare forskning. Denna jämförelse ger upphov till analysdelen i arbetet. Efter analysen följer en diskussionsdel, där jag kort kommer sammanfatta svaren, men även kan lyfta fram egna tankar kring temat.

4.3 Validitet och reliabilitet

Validitet och reliabilitet är något man kopplar samman med kvantitativ forskning, men det är begrepp, som även är viktiga för den kvalitativa forskningen. Med hjälp av validiteten ser man på ifall studien mäter det som är avsett att mätas. Jag kommer använda semistrukturerade intervjuer som datainsamlingsmetod, vilket möjliggör att följdfrågor kan ställas och på så sätt kan oklarheter i respondenternas svar redas ut. Något som ytterligare höjer på studiens validitet är att intervjufrågorna utvecklats på basen av information i teori och tidigare forskning. (Bryman & Bell 2017) Induktiva metoden som används i analysmodellen är en simpel och effektiv metod att använda vid kvalitativa analyser och används därför av många forskare. (Thomas 2006) Vid användning av fallstudie som undersökningsmetod får man en omfattande inblick i undersökningsobjektet och därmed även djupgående svar på de frågor som ställs i en undersökning. (Yin 1992)

Med reliabilitet avses resultatens tillförlitlighet. Som jag redan tidigare nämnde kommer intervjuer att användas för att samla in data. Samtliga respondenter, förutom SO och FDVD, tillhör företagets ledningsgrupp. SO intervjuas för att få en inblick i hur styrelsen använder och ser på budgeteringen. FDVD:en kommer delta, eftersom denne så gott som ensam skapat företagets nuvarande budgetering och därför känner till den väl. Dessutom har de andra som kommer intervjuas, förutom nuvarande VD:en, jobbat länge i företaget och har därför en god inblick i företagets budgetering. (Bryman & Bell 2017) Jag kommer att använda mig av en fallstudie för att undersöka bolaget, vilket gör att jag kommer få en noggrann insyn i företaget och dess omvärld. Man ska dock vara försiktig med att generalisera svar från en fallstudie, vilket kan ses som en nackdel för denna studie. (Yin 2013)

5 EMPIRI

I detta kapitel presenteras intervjuvaren samt allra först en kort bakgrund om undersökningsobjektet. Därefter är empirin strukturerad enligt intervjuguiden för att garantera att all väsentlig information finns med. Kapitlet delas in i fyra kategorier som är: undersökningsobjektet, respondenternas bakgrund, budgetar som används och budgeteringsprocessen samt åsikter och synpunkter kring budgeteringen.

5.1 Undersökningsobjekt

Undersökningsobjektet i denna studie är ett litet finskt företag, som är grundat 1994. Företagets verksamhet består av klarering, lagring av varor, lastning samt övriga tjänster. Varor som importeras via företaget är till exempel kaolin, salt, kol, träpellets, kalksten och gipsskivor. Till företagets exportvaror hör krossgrus, metallskrot, säd och trästockar. Frakttrafiken uppgår till mer än 1 000 000 ton per år. Företagets huvudkontor ligger i Nyland, men är även verksamt i Egentliga Finland. Företaget har ungefär 40 anställda och hade 2017 en omsättning på 8,5 miljoner euro och ett resultat på 608 000 euro. Omsättningen ökade med 15 % och resultatet med 12 % i jämförelse med föregående år. Företagets balansomslutning var ungefär 8,3 miljoner euro år 2017, vilket innebär att ett av gränsvärdena i Bokföringslagen (1997) gällande små bolag överskrids. Då endast ett gränsvärde överskrids, räknas företaget höra till kategorin små bolag i Finland. Företaget ägs av ett investeringsbolag.

Caseföretagets målsättning är att vara det bästa alternativet för sina kunder, vilket följaktligen på det här sättet kommer att möjliggöra förbättrad lönsamhet för bolaget. För att företaget ska kunna vara konkurrenskraftigt och upprätthålla sin lönsamhet förutsätts att bolaget är flexibelt och effektivt. Dessutom har bolaget som målsättning att ständigt utveckla sina arbetsätt och upprätthålla en hög kvalitet i allt det gör. För att kunna uppnå de mål företaget ställt upp implementerar bolaget en strategi, som beskrivs i det följande, gällande personal, kunder, investeringar och ägare. Företaget satsar på att vara en bra, säker och trygg arbetsplats, trots branschens förhållandevis stora säkerhetsrisker. Personalen ska även ges möjlighet till utbildning vid behov. Gällande kunderna är företagets mål att fortsättningsvis utveckla samarbetet och uppfylla kundernas förväntningar samt följa överenskomna avtal. Bolaget har tillväxtmål, vilket

det har för avsikt att förverkliga med tilläggsförsäljning till befintliga kunder och genom att hitta nya kunder i varusegment, som caseföretaget anser lämpliga med tanke på dess verksamhet. För att kunna växa har företaget investeringsplaner i strategin. Bolaget kommer att investera i hallar och utrustning för kommande behov. Dessutom kan investeringar i nya hallar göras ifall det finns direkta behov från kunders sida. Utrustningen i bolaget förnyas också med jämna mellanrum så att den ständigt är ändamålsenlig. Ägarnas avsikt är att utveckla företaget på lång sikt. Detta förutsätter att företaget har en fortsatt bra lönsamhet, för att skapa förutsättningar för investeringar. Förutom investeringar, bör företaget även kunna dela ut en skälig avkastning till sina ägare.

5.2 Respondenternas bakgrund

Sex respondenter svarade på intervjufrågorna. Frågor jag ställde gällande deras bakgrund var vilken titel och utbildning de har, samt hur länge de jobbat i företaget. VD:en är ingenjör och har jobbat ett och ett halvt år i företaget. EC:en är studentmerkonom och har jobbat 17 och ett halvt år i bolaget. TEC:en är utbildad styrman inom sjöfart och till arbetsuppgifterna hör numera att leda underhållet och hen har jobbat 11 år i bolaget. TRC:en är utbildad sjöman och har jobbat i företaget sedan 1985, det vill säga i 33 år. Under sin tid i företaget har TRC:en även jobbat med andra uppdrag. FDVD:en är numera pensionerad, men innehade tjänsten som VD i 12 år. Den FDVD:ens utbildning är eltekniker, och har vidareutbildat sig inom ekonomi. SO:s utbildning är ekonomimagister, hen jobbar inte i företaget, men är ägare av bolaget som köpte undersökningsobjektet år 2009.

5.3 Budgetar som används och budgeteringsprocessen

I det följande kommer jag att gå igenom vilka budgetar som används, hur budgeteringsprocessen ser ut, och redogöra för synpunkter som framkommit i samband med detta. Här behandlas huvudbudgetar, delbudgetar, föränderliga budgetar och övriga ekonomistyrningsredskap.

Huvudbudgetar

Det undersökta bolaget använder tre huvudbudgetar det vill säga: resultatbudget, likviditetsbudget och budgeterad balansräkning.

”I ett företag som det som undersökts i denna fallstudie, som är mycket kapitalintensiv, är det viktigt att man förutom resultatbudgeten även ställer upp en likviditetsbudget och en budgeterad balansräkning.” (SO)

”Den budgeterade balansräkningen är viktig för styrelsen och den brukar vi se mycket på. En annan sak man till exempel ser på är att företaget har en tillräcklig kassa för att klara sig igenom den tystare vinter perioden.” (SO)

Delbudgetar

Delbudgetar används också för att följa upp olika affärsområden och funktioner. Affärsområden och funktioner delas ytterligare in i produktgrupper och olika arbetsfaser, vilka också har sina egna delbudgetar, så som försäljningsbudget och personalbudget. Delbudgeter görs upp i euro, stycken och använd tid. Delbudgetar är beroende av varandra. En viss mängd försäljning på en enhet innebär ett visst resursbehov, som kan finnas både på den egna enheten, men också på andra ställen i företaget. Budgetarna är uppbyggda så att de följer kalendermånader och år.

”Vi har många delbudgetar för till exempel avdelning x och avdelning y, men vi har även många andra delbudgetar, som till exempel per maskintyp, fastigheter, område och så vidare. Dessa delbudgetar skapar sedan våra huvudbudgetar. I vissa delbudgetar finns inga inkomster, utan endast kostnader och investeringar.” (FDVD)

”Budgeten i detta företag är omfattande och innehåller flera olika slags mätare för ekonomisidan” (VD)

Föränderliga budgetar

Bolaget använder inte föränderliga budgetar. Däremot används en prognos, som är uppgjord i mängd för att veta orderstocken och resursbehovet för följande månad, och flera ser därför på prognosen som en föränderlig budget. Resurs- och tidsbrist anges som orsak till att inte använda föränderliga budgetar.

”LE (Last Estimate) fungerar som en prognos för företaget egentligen, med hjälp av den vet man ungefärliga varumängder som kommer hanteras nästa månad och då vet man också ungefärliga inkomster och utgifter denna månad. Dessa blir viktigare i slutet av året, när man budgeterar för nästa år är det svårt att vet vilka inkomster och utgifter man kommer ha i december.” (VD)

”Man använder inga direkta föränderliga budgetar, men jag brukar se på LE som en sådan. Det är mera en prognos än en föränderlig budget, men i denna fil ser vi faktiskt hur det går för företaget och hur vi ska gå vidare. Där hör det till trafikchefens uppgifter att fylla i hanterade mängder. Sen då man ändrar här vet man också ungefär hur bra budgeten kommer stämma överens med verkligheten. Medan ekonomichefen uppdaterar de verkliga utfallen för en månad i LE.” (FDVD)

”Trafikchefen använder sig så gott som dagligen av LE-filen, uppdaterar den när man känner till nya händelser i företaget. På detta sätt kan även andra i företaget följa med vad som händer och hanteras i bolaget.” (EC)

Ekonomistyrningsredskap med koppling till budgeteringen

Övriga ekonomistyrningsredskap med koppling till budgeteringen används i företaget, främst produktkalkylering, för att bestämma pris på de produkter som bolaget hanterat, vilket sedan ligger som grund för data som sätts in i budgetarna. Produktkalkylerna används främst av de områdesansvariga. Produktkalkylerna ansågs allmänt mycket nyttiga.

”Produktkalkyleringen är till stor nytta även med tanke på budgeteringen, då den ger ett pris för de olika produkterna företaget hanterat. Priset används sedan vid budgetering, dessutom varierar priset mycket beroende på produkten. Delbudgetarna per produkt har framförallt stor nytta av produktkalkyleringen” (SO)

Respondenterna har olika roller i anslutning till huvudbudgetarna. En sammanställer, rapporterar och uppdaterar dem innehållsmässigt och några sätter in data. Två av respondenterna följer upp de uppgjorda budgetarna mot utfall. Områdescheferna har inget ansvar för delbudgeterna och följer således inte heller upp dem, utan lämnar endast information genom att svara på frågor. Det ekonomiska ansvaret för budgeteringen ligger på VD:en, EC:en ansågs ha en rätt passiv roll, områdescheferna står till tjänst med data. Det slutliga operativa ansvaret för att verksamheten har skötts effektivt och ändamålsenligt i enlighet med bolagets mål och strategi ligger på VD. Styrelsen har det slutliga ansvaret och godkänner i sista hand besluten.

Budgeteringsprocessen

När det gäller uppbyggandet av budgetarna, det vill säga budgeteringsprocessen, så har alla respondenter i den operativa ledningen svarat att VD har både ansvaret och uppbyggnadsarbetet på sitt bord, medan övriga i den operativa ledningen bidrar med information, som efterfrågas. Den FDVD:en skapade först delbudgetarna och slog sedan ihop dessa till huvudbudgetar, varefter de togs till styrelsen för slutlig behandling. Förändringar i bolaget kommer eventuellt också att beröra arbetssättet för uppbyggandet av budgetarna och bli mera bottom-up från att ha varit top-down, konstaterades av tre av respondenterna. Detta eftersom bolaget inom det senaste året fått ny VD. Ägarbytet för några år sedan nämns också av två respondenter som en faktor som påverkat budgeteringsprocessen. Budgeten har blivit mindre formell och tidspressen har blivit mindre, de som är med i budgeteringsprocessen har mera tid på sig att göra den. En respondent talade för att få stöd från ekonomiavdelningen överhuvudtaget i ekonomiska frågor, eftersom övriga saknar grundutbildning i just ekonomiska frågor.

”Förra verkställande direktören byggde upp budgetarna, så att han började med delbudgetar, som sedan ledde till de huvudbudgetar man ser på, men detta arbetssätt kan ändra i och med att företaget har en ny verkställande direktör.” (SO)

”Arbetssättet med budgeten har ändrat lite nu i och med att bolaget inte längre tillhör en större koncern. Tidigare började man arbeta med att ställa upp den nya budgeten redan i september eller oktober och skulle ha den klar ganska snabbt. Nu tar styrelsen budgeten till behandling ungefär i november. Man kan även nu börja göra den nya budgeten redan i september, men man har mera tid på sig att fastställa den nya budgeten, det har till och med hänt att man fastställt budgeten på januari mötet med styrelsen. (FDVD)

”I september ungefär brukar man börja jobba med budgeten. Då hör det bland annat till mina uppgifter som enhetschef att höra med kunderna vilka mängder varor de tror att de kommer hantera med hjälp av oss.” (TRC)

”Det har blivit mera bottom-up i och med att vi hade chefsbyte. När jag började så var det definitivt top-down, VD byggde upp allting. Man fick ett färdigt förslag, som man justerade.”(TEC)

”Jag skulle behöva ett bättre stöd redan vid uppbyggnaden, men framförallt vid uppföljningen. Det är en jätteviktig sak i fråga om styrmekanismen. Annars kan du göra i princip vad du vill, men stöd från ekonomiavdelningen det är ju något som i praktiken inte existerar här, teoretiskt finns den men i praktiken existerar den inte.”(TEC)

5.4 Åsikter och synpunkter kring budgeteringen

I detta kapitel kommer jag att redogöra för respondenternas synpunkter och åsikter gällande budgeteringen. Jag kommer här att redogöra för den allmänna uppfattningen, om utmaningar och utvecklingsbehov, som framkommit vid intervjutillfällena. Jag har valt att kategorisera åsikterna genom att dela in dem i följande teman: allmän uppfattning, fördelar och nyttor, anpassning till mål och strategi, beslutssituationer, ansvar och organisationsstruktur, information och kommunikation, motivation och belöningsystem.

Allmän uppfattning

När det gäller respondenternas allmänna uppfattning om budgeteringen kan konstateras att samtliga anser att budgetering i företaget är viktigt och att budgetar därför behöver göras. En allmän uppfattning är att budgetar är en plan, ett mål en vision för det kommande året, vilket inte är exakt och baserar sig på uppskattning. Att använda budgetering är ett bra sätt att påverka framtiden för att uppnå den volym företaget satt som mål. Företaget planerar kommande verksamhet gällande resultat, likviditet och investeringsbehov. Detta ger en uppfattning om ramarna för det kommande året, ger trygghet och förutsägbarhet, samt stöd för beslut. Målmedvetenheten ökar också genom att använda budgetar. Möjligheten att följa upp utfall mot budget ger större medvetenhet om vad bolaget uppnått med tanken på uppställda mål.

”I budgeten ser också styrelsen på att den hanterade varumängden för det kommande året ungefär hålls den samma som förra året eller ökar, om den inte gör det vill man ha en förklaring på varför det är så. Det är viktigt att hålla kunderna bundna till företaget” (SO)

”Ordet budget innebär för mig ekonomisk planering. Budgeten berättar hur man ska handskas med pengarna och jag tycker det är en förutsättning för att kunna fungera redan i denna storlek av företag som vi är” (TEC)

”Budgeten är viktig för oss, då vi har så många olika avdelningar och funktioner i företaget, att med hjälp av en ekonomisk planering så har man ett visst hum om framtiden och behöver inte leva i ovisshet om hur det går för företaget.” (TEC)

Fördelar och nyttor

Bland de fördelar och nyttor som respondenterna tar upp återkommer förutsägbarheten och att ha något att jämföra med. Budgeten är en plan som berättar vad som är möjligt att göra, och fungerar samtidigt som en påminnelse på vad organisationen har framför sig, vilket resultat organisationen önskar nå, vilka investeringar som ska göras. Ledningen får information om lönsamheten och hur bra företaget når sina mål. Företaget och de ansvariga har något att jämföra med.

Tre respondenter var övertygade om att man kan se förbättring i resultat som en följd av att företaget har resultatuppföljning mot budget. De övriga argumenterade inte för att det att bolaget har en budget skulle förbättra resultatet, utan förhöll sig mera frågande.

”Fördelen med budgetering är att du har någonting att jämföra med. Dessutom hjälper den vid prissättning och planering av utgifter (investeringar). Att ser x-verksamheten ut att bli liten kommande år kanske de finns en orsak att spara någonstans, då tar man de också i beaktande i budgeten. Då har man också en idé om vilka intäkter man har och hur mycket man kan spendera.” (VD)

”En fördel med budgetar är att man har något att jämföra sina utfall emot, för att se om man når sina visioner.” (SO)

”En fördel för mig med tanke på budgeten är att den ger en viss arbetsro. Man behöver inte hela tiden fundera på företagets aktuella lönsamhet eller likviditet, bara man följer budgeten. I budgeten finns det även planerat för en hel del saker som ska göras under året.” (TEC)

Den högsta ledningen återkommer till behovet av att ha något att jämföra resultatutfallet med. Budgeten är uppgjord som en plan för kommande år, där ledningen beaktat bolagets möjligheter för vad som kan förväntas, där också tagits i beaktande, vad som händer i världen. Budgeten blir nödvändig att ha som benchmark. Hur väl bolaget lyckas uppfylla målen, ger sedan möjlighet att utveckla verksamheten vidare, organiskt eller med extern finansiering, med nyinvesteringar. Flera av respondenterna noterar också att ifall företaget har behov av extern finansiering från banker, så har detta lyckats bättre, om bolaget kunnat presentera sina framtidsplaner i budgetform där resultat, likviditet och balansräkning framgår.

”I detta företag är budgetens viktigaste uppgift att fungera som benchmark för det kontinuerliga resultatet samt att du via balansräkningen får en bild av hur det borde se ut i slutet av nästa år. Då får man en så kallad kundvolymbenchmark som är viktig och en ram för investeringarna.” (SO)

”En annan bra sak som budgeten hjälper med är att den ibland underlättar att få lån från banken. Men det mest relevanta med budgeten är att man ställer upp mål samt att man följer med att volymerna hålls ungefär till det man budgeterat, men såklart kan de komma en gångs saker som påverkar volymen, men då måste man förstå varför det skedde ett hopp.” (SO)

Om bolaget inte skulle använda budgetering skulle helhetsbilden över hur väl målen nås dunklare, till exempel hur väl lönsamhetskrav uppfylls. Då pris på varor, baserat på produktkalkylering, sätts in i budgeten, kan priset för varan ännu justeras om lönsamheten inte blir på önskad nivå. I detta avseende fungerar budgeten som kontroll för helheten.

”Man ser i budgeten att intäkterna inte kommer att räcka till för att täcka alla kostnader för en produkt, då måste man höja på priset för den produkten. Prissättningen i företaget är ändå bra, vid hantering av en vara finns det flera olika priser man kan höja på, så att man inte behöver höja på samma pris varje år, ifall det anses nödvändigt. Detta görs i samband med budgeteringen.” (VD)

Företagets mål och strategi

Då det gäller hur väl företagets mål och strategi är kopplade till budgeteringen ger respondenterna olika infallsvinklar i sin respons, beroende på vilken arbetsuppgift de har i företaget. Områdescheferna har en mer detaljerad syn ur det dagliga arbetet, medan SO:s och VD:ens respons är mer på allmän nivå. VD säger att mål och strategi syns i budgeteringen, medan SO ger en mera osäker syn på kopplingen budgetering, mål och strategi.

”Budgetarna är kopplade till mål och strategi på det sättet att man försöker utföra arbeten så snabbt och kostnadseffektivt som möjligt, så budgeterar man också och så berättar man även i strategin.” (TRC)

”Företagets mål och strategi märks i budgeten på det sättet att man försöker se till att det budgeterade resultatet följer mål och strategi, dessutom planerar man in investeringar för att kunna följa företagets mål och strategi.” (VD)

”Styrelseordförande är med och ställer upp företagets mål och strategi, vilket gör att jag känner till dem bra. Hur mycket budgetarna är kopplade till strategin och mål är svårt att säga, de är ofta uppställda för en

längre tid, till exempel 10 år, medan budgeten sträcker sig ett år, men på ett kortare perspektiv kan man tänka sig att budgeten är kopplad till mål och strategi. Det är dit man strävar i det långa loppet med hjälp av budgetarna. Till företagets mål hör att binda kunder till oss, då hyr vi ut x för att de även i fortsättningen ska använda oss. Det tas sedan i beaktande i budgeten såklart, ett bra exempel på hur mål och strategi är kopplade till budgeten. Budgeten länkar bäst ihop med mål och strategi på det sättet att den fungerar som ett verktyg att se när det är vettigt att göra vad, då man talar om till exempel investeringar.” (SO)

”Företagets mål och strategi är kopplat till företagets budget, till exempel tog man i beaktande företagets mål om att expandera och utvecklas i budgeten.” (FDVD)

Budgetar i beslutssituationer

Hur används budgetar i beslutssituationer, hur hårt håller bolaget och dess ledning fast vid budgeten? De som är områdeschefer använder delar av budgetar i beslutssituationer i det vardagliga rutinarbetet. Den operativa ledningen har många års erfarenhet, som finns beaktad i input i budgetarna och styr på det sättet arbetet till att bli så effektivt som möjligt, genom att utbilda och övervaka och ge respons åt de anställda, så att de kan göra ett möjligast gott och effektivt arbete, vilket ger positiv effekt på företagets uppställda resultatmål och kassaströmmar.

”Man gör även saker som man inte beaktat i budgeten i sin verksamhet om man anser dem vara lönsamma, till exempel ett tillfälligt projekt.” (TRC)

SO, VD:en och FDVD:en kommenterar detta ur investeringssynvinkel, vilket är beslut bolaget behöver göra mera sällan. Investeringar som ska göras är i allmänhet alltid beaktade i budgeten. Respondenterna är eniga om att i denna typ av kapitalintensiv verksamhet är investeringsbudgeten (budgeterade balansräkningen och likviditetsbudget) viktig. Investeringar kräver anpassning till bra tidpunkt, vilket gör att bolaget och dess ledning inte strikt håller fast vid budgeten utan anpassar sig till rådande situation, vilket innebär att de kan göra investeringar om situationen så kräver, fastän investeringen inte är beaktad i budgeten. Budgeten är ingen lag i det här företaget.

”Investeringar som ska göras under året tas i beaktande i budgeten, men man måste anpassa sig enligt situationen. Finns de andra investeringar som måste göras gör man dem. Företagets verksamhet är kapitalintensiv och detta märks även i budgeteringen, då man planerar större anskaffningar, reparationer

eller dylikt. Men budgeten är inte ändå en strikt lag för företaget. Anser man att en investering måste göras för att förbättra verksamheten, men den inte är budgeterad, så kan man ändå göra den investeringen. Men investeringar kan även skjutas upp om man i ett senare skede märker att något man budgeterat för, inte behöver göras.” (VD)

”Budgetarna är viktiga med tanke på investeringar på det viset att man passar in dem vid tidpunkter då företaget har pengar och resurser att genomföra en investering. På det sättet kan man säga att budgetar används i beslutssituationer, ger en viss ram för vad företaget har råd med.” (SO)

”Investeringarna är inplanerade vid en viss tidpunkt, men styrelsen är ganska flexibel och märker man att man borde göra en investering tidigare än tänkt är styrelsen ofta tillmötesgående. En orsak till det är att man haft en ganska bra kassa hela tiden.” (FDVD)

Ansvarsfördelning

Då det gäller ekonomiskt ansvar för budgeteringen utifrån ett lönsamhets-, likviditetsperspektiv, så är det endast VD och styrelse som innehar det ansvaret. De övriga har ansvar för att komma med information, så att VD och styrelse kan analysera och därefter ge information om åtgärder som behöver vidtas.

”I fråga om budgeteringen så har inte x eller y något eget ansvar gällande deras delbudget. De bygger upp den tillsammans men följer inte upp den.” (VD)

Information och kommunikation

Hela personalen får information om budgeten och dess innehåll då den gjorts upp och godkänts, det vill säga endast en gång per år, vilket gör att innehållet i budgeten bland samtliga anställda är diffust. En del avdelningar informeras om hur väl utfall svarar mot uppställda mål i budgeten i samband med kvartalsmöten. Det finns önskemål om att EC:en, i samband med veckomöten där alla deltar, en gång i månaden skulle informera om resultat i jämförelse med budget.

Motivationen

Respondenterna bads också fundera på huruvida budgeteringen påverkar motivationen och ett eventuellt belöningssystem. Tre av respondenterna kommenterade att motivationen påverkas positivt.

Bolaget fick nya ägare 2009 och är sedan 2014 100 % ägt av två privatpersoner via ett holdingbolag. De nya ägarna införde ett belöningsssystem, som till en början var kopplat till budgeten. Numera är bonuslönerna kopplade till det absoluta resultatet. Bolaget beslöt att övergå till det absoluta resultatet som mätare för att systemet inte skulle missbrukas genom att deltagare i budgeteringsprocessen skulle sätta upp för låga budgetmål, samt också för att variationerna i verksamheten emellanåt kan vara stora.

”Jo, man kan se en förbättring i resultat och omsättning på det sättet att budgeten motiverar människor. Dessutom kan man se att företaget är på väg åt rätt håll. Man ser till att man också följer sina uppställda mål.” (EC)

”Budgeten motiverar en i sitt arbete på det sättet att om man har en summa x reserverat för året för utgifter och man lyckas så att man inte behöver använda allt, så känner man att man lyckats på det sättet.” (TEC)

”I budgeten beaktar man även leveranser som inte är säkra, men som man ändå tror att det finns en realistisk chans att man kan få. Detta motiverar en även att kämpa för att få osäkra affärer under kommande år.” (TRC)

Detta bolag är i en bransch som inte har en uppbyggd återkommande grund orderstock, vilket kan göra variationerna i försäljning stora. På grund av detta kunde det vara till fördel för bolaget att göra föränderliga budgetar. Föränderliga budgetar, som är mer överensstämmande med nuläget, är något bolaget inte gått in för, på grund av att det skulle ta för mycket tid och resurser, trots att det skulle kunna ge exaktare data. Flera respondenter resonerade så. Hittills har bolagsledningen gjort den bedömningen att nyttan av att göra föränderliga budgetar inte uppvägs av de resurser och den tid det skulle kräva.

Tids- och resursbrist

Då det gäller tids- och resursbrist konstaterar två respondenter att budgetarna är detaljerade och omfattande och därför kräver mycket. De kunde vara något lättare att få fram, speciellt eftersom bolaget inte följer upp detaljerna så noggrant. Tidigare hörde företaget till en koncern som var börsnoterad, vilket innebar att den ekonomiska styrningen var omfattande, så också budgeteringen. Gällande tids- och resursbrist konstaterade en respondent att det också kan vara en positiv aspekt att anställda i små

bolag inte har så mycket tid, eftersom det ofta leder till ändamålsenliga, effektiva och mer behovsanpassade budgeteringsrutiner.

Budgeteringsprogramvara

Som budgeteringsprogramvara används för tillfället egenbyggda Exceldokument, som byggts och förändrats efter behov av FDVD. Bolagets ledning har hittills ansett att företaget klarar sig med dem, men konstaterar att om bolaget fortsätter att växa, kan det vara bra att se på budgeteringsredskapen på nytt. Ekonomiansvariga har tidigare undersökt om det skulle finnas ett kommersiellt program som kunde lämpa sig för denna verksamhet, men då fanns det inte. Det skulle vara bra att undersöka detta på nytt. Då mängderna blir stora och en del av jobben som görs är manuellt arbete, till exempel produktkalkyleringar, som är kopplade till budgeten, så ökar risken för fel, konstaterades av ett par respondenter. I viss mån leder detta till att det indata, som används i budgetarbete kan vara missvisande från början.

”Det man borde bli bättre är produktkalkyleringar, för att bättre se vilka produkter som är lönsamma och för att ha en bättre prissättning. Detta skulle även förbättra budgeteringen, de skulle bli mer precisa.” (VD)

”En resurs som vi har brist av, då det gäller ekonomistyrning är tiden, men jag skulle våga påstå att det är ganska vanligt för små bolag.” (TEC)

Förändringar

Alla respondenterna konstaterar att bolaget står och har under det senaste året stått inför förändringar i och med att bolaget växt och fortsätter att växa och i och med organisationsförändringar då bolaget fått en ny VD. När bolaget växer och man blir tillräckligt stort kan en VD inte längre ha detaljansvar för allt, utan ansvaret måste delas inser man, vilket i detta fall innebär att någon annan kompetensmässigt och tidsmässigt ska kunna och hinna ta vid där FDVD lämnade, kommenterade flera respondenter. FDVD har byggt upp hela budgeten, både tekniskt och innehållsmässigt, samt ensam operativt axlat ansvaret för densamma, vilket konstaterades av samtliga respondenter. Ansvar för delområden eller affärsområden har inte delegerats till chefer.

”Just nu pågår stora förändringar i företaget, det växer och det har nyligen bytt verkställande direktör. Förra verkställande direktören visste och kunde allt, men det fungerar inte mera. Därför nu i och med att företaget växer kommer det även ske strukturförändringar, vilket kommer göra att ansvaret blir större på var och en individ i företaget.” (VD)

”När man går över en viss gräns är man tvungen att börja göra förändringar. Då fungerar det inte mera att en människa bär allt ansvar, utan man måste börja dela på det.” (FDVD)

”Just nu skulle man kunna säga att det finns en viss tidsbrist i företaget, vilket också gör att arbetet med budgeten påverkas. Bra så länge en klarar av allt, men när företaget växer fungerar det inte längre.” (TEC)

”Inga egna ansvar på det viset för budgeten, vissa ser på den, men inte något mer. I slutändan verkställande direktören som har ansvaret.” (EC)

Människorna

Respondenterna kommer också in på hur olika personligheter påverkar det arbete, som görs. En konstaterar att budgeteringen inte har förändrats med tiden utan med människorna, och nu då VD är ny, kommer budgetarna och budgeteringsprocessen säkert att förändras. En annan respondent konstaterar att det egentligen inte borde finnas tids- eller resursbrist, i denna storleks bolag, utan att det handlar om vilja, attityder, hantering av resurser, samt om viljan att utveckla det egna arbetet. Trots att bolaget växt och fått nya ägare, från att ha ingått i en stor koncern, har ekonomistyrningen och budgeteringen inte förändrats i lika stor grad. Flera respondenter noterade att i och med att bolaget fått ny VD och organisationsstrukturen och ansvaret kommer att förändras behöver de som jobbar med budgeten samarbeta mera i framtiden.

”Budgeten i detta företag har inte ändrat med tiden, utan med människorna. Alla har sitt sätt att göra saker och ting på det samma gäller budgeten. Nu med en ny verkställande direktör innebär säkert det också förändringar i budgetarna och budgeteringsprocessen.”(SO)

”Även hos oss märks en brist på tid och resurser, man kan till exempel inte anställa en person för att bara sköta en enskild sak, utan man delar på uppgifter. Detta gör att en människa får göra många olika uppgifter och man måste samarbeta med andra.” (TRC)

Belöningsystemet

Man har tidigare i bolaget haft bonuslön kopplad till budgeten, vilket innebar att ledningen informerade regelbundet om hur resultatutfall förhöll sig i jämförelse med budgeten. Styrelsen och VD förväntar sig att ekonomiavdelningens anställda och ansvariga har god innehålls- och funktionsmässig kännedom om budgeten.

”Nu när budgeten inte mera är länkad till bonusmålen, så tror jag inte att man kommunicerar ut budgeten i bolaget så mycket.” (SO)

”Hela personalen på kontoret känner till budgeten eller har i alla fall en möjlighet att ta en titt på budgeten.” (FDVD)

Tre respondenter kom in på utmaningar där budgeteringen hänger samman med hur bra anställda lyckas i sitt jobb, speciellt då belöningsystemet är kopplat till budgetar. För att få bra måluppfyllelsegrad finns risken att budgeten missbrukas eller manipuleras. Måluppställningen behöver vara realistisk och passligt utmanande. För att måluppfyllelsen ska bli hög får anställda inte manipulativt se egen fördel framom bolagets primära uppgifts fördel.

”Budgeten ska inte heller vara för lätt eller för svår, utan en budget som återspeglar realism och lägger upp realistiska mål. Klarar man sedan av att nå dessa mål vet man att man gjort ett bra jobb under året och om inte, måste man kanske fundera om det var fel på budgeten eller på jobbet man gjorde.” (VD)

”Nackdel med budgeten är om man missbrukar den, använder mera pengar än nödvändigt till exempel bara för att man budgeterat för det. Sen andra negativa är om bonusen är kopplad till budgeten och man därför lägger upp ett sämre resultat i budgeten. Alternativt så leder de till att man inte gör saker som man borde göra, vill minska på utgifterna.” (VD)

En respondent uppfattade att det finns en risk i att bli för fokuserad på avdelningars resultat, och uppföljningen av dem, då hela bolagets resultat i slutändan är det som är viktigt.

”En nackdel med budgeteringen tänker jag att är om de finns många avdelningar i ett företag så skapar den kanske strama gränser, vilket gör att man måste överväga vad man kan göra och dessutom leder till mera arbete vid uppföljning av budgeten.” (TEC)

Utvecklingsförslag

Respondenterna svarade också på frågan gällande vilka utvecklingsbehov de ser att företaget har gällande budgeteringen. Flera synpunkter framkom. Det finns ett behov av automatisering och förenkling ansåg en del av respondenterna.

”Budgeten är väldigt detaljerad och omfattande, vilket gör att den kräver mera tid att framställa, den kunde vara lite lättare att bygga. Istället kunde man sätta mera tid på att lönsamheter för olika produkter och för deras olika arbetskedan. En simplare budget, men utan att göra den sämre.”(VD)

”Finns en viss risk i det att man gör det manuellt, kan hända man gör slarvfel.” (FDVD)

Ansvarsfördelningen kom också upp som ett område, som företaget skulle ha nytta av att utveckla. I företaget sker en strukturförändring, där ledarskapskulturen övergår från en personlig ledningsstil till en mer professionell ledningsstil, vilket innebär att den högsta ledningen fördelar ansvaret mera med övriga chefer i företaget.

”Detta kommer göra att det inte längre fungerar så att verkställande direktören är en allt i allo som gör allting, utan ansvar måste börja fördelas mera. ” (TEC)

”Därför nu i och med att företaget växer kan det i något skede bli aktuellt med strukturförändringar, vilket kunde göra att ansvaret blir större på var och en individ i företaget. Detta påverkar kanske inte budgeteringen så mycket, men uppföljningen av den.” (VD)

”I fråga om budgeteringen så har inte x,y,z något eget ansvar gällande deras delbudgeter.” (VD)

Sättet på vilket bolaget gör upp budgetarna har inte förändrats på en tid, och kom nu upp som ett utvecklingsområde. Då företaget tidigare hört till en börsnoterad koncern förutsattes att budgetarna skulle vara omfattande. Nu då bolaget inte längre är en del av denna koncern, kunde det vara till nytta att se över budgeteringen, för att förenkla den.

”Tidigare då förra verkställande direktören gjorde budgeten var det i princip en helt fullständig nedbrytningsmetod som användes. Han började med att ställa upp materialbudgeten och försäljningsbudgeten. Sedan skapade han en timbudget där han ser hur mycket timmar som behövs för att genomföra all materialhantering. Det finns en så kallad enhetsprislista, där ser man till exempel vad en stuvare kostar per timme, med hjälp av den får man fram ett resultat och en omsättning för materialhanteringen. Han ställer även upp en maskinbudget, för att se alla de olika maskinernas

kostnader. Här tar man hjälp av tekniska chefen, som känner till vad som måste göras åt maskinerna.” (FDVD)

”Tidigare vid budgetuppställande har man använt sig av nedbrytningsmetoden, då före detta verkställande direktören lade upp budgetarna, men det kan hända det blir mer uppbyggnadsmetoden som används nu i och med byte av verkställande direktör.” (TEC)

Flera respondenter påtalade också behov av att förbättra uppföljningen under året och också att kommunicera detta till personalen. Den nuvarande omfattande budgeteringen kunde utnyttjas bättre, genom att följa upp budgetarna, som ställts upp, och därefter även rapportera uppföljningen åt de anställda.

”De bygger upp den tillsammans men följer inte upp den alls.” (VD)

”Månatligen gör jag en analys åt styrelsen, där man går igenom och berättar varför resultatet blev som de blev. Budgeten kollar man inte så mycket på här, mera intresserad av det operativa resultatet.” (VD)

”Enda uppdateringen man i dagens läge får från ekonomiavdelningen är på kvartalsmötena och det borde det bli en förbättring på, det vill säga bättre kommunikation hela tiden detta skulle även förbättra uppföljningen.” (TEC)

5.5 Sammanfattning av empirin

Till en början presenterades undersökningsobjektet i studien, ett litet finskt företag. Efter detta presenterades respondenternas bakgrund, respondenternas utbildning, tjänst och anställningstid.

Till följande presenterades svaren från intervjuerna. Studien börjar med en fråga kring utformning, det vill säga hur budgetarna och budgeteringsprocessen ser ut. Respondenternas svar presenterades gällande vilka huvud-, del- och föränderliga budgetar som används i företaget. Förutom detta tas här upp andra ekonomistyrningsredskap med koppling till budgeteringen, vilket i detta företag var produktkalkyler. Efter detta och sist i detta kapitel presenterades företagets budgeteringsprocess. Bolaget använder den iterativa metoden, där huvudfokus ligger på uppbyggnadsmetoden.

Därefter presenterades respondenternas åsikter och synpunkter kring budgeteringen i företaget, som är ett omfattande kapitel där flera synpunkter framkommer. I kapitlet

talas till exempel om respondenternas allmänna uppfattning om budgetar och budgetering, fördelar och nyttor med budgetar samt användning av budgetar i beslutssituationer. Respondenterna tar även fram fenomen som de anser vara utmanande i företaget. Då talades bland annat om tids- och resursbristen, företagets budgetar i förhållande till mål och strategi, information och kommunikation i företaget i samband med budgetarna, samt förändringar i företaget och hur de påverkar budgetarna och budgeteringen. En del av respondenterna hade även utvecklingsförslag. Då nämndes till exempel att ansvarsfördelningen gällande budgetarna i företaget borde bli bättre samt att uppföljningen av budgetarna kunde förbättras, dessutom påpekades att sättet på vilket de inblandade skapar budgetarna kunde bli simplare.

6 ANALYS

I analysen jämförs empirin med teori och tidigare forskning. Strukturen för analysen kommer att se ut som avhandlingens syfte och forskningsfrågor, först analyseras resultaten för hur budgeteringen ser ut i små finska bolag, efter detta kommer utmaningar med budgetar i små finska bolag och sist budgetarnas utvecklingsmöjligheter i små bolag.

6.1 Hur ser budgeteringen ut i små finska bolag

Första forskningsfrågan var; hur ser budgeteringen ut i små finska bolag? För att utföra analysen, delar jag in respondenternas svar på följande sätt: *huvudbudgetar och delbudgetar, föränderliga budgetar, budgeteringsprocessen, övriga ekonomistyrningsredskap med koppling till budgeteringen och respondenternas allmänna uppfattning samt fördelar och nyttor*. Dessa teman kommer jag i det följande att analysera med hjälp av teori och tidigare forskning.

Huvudbudgetar och delbudgetar

Som det framgick i empirin använder företaget i undersökningen sig av huvudbudgetar, vilket är väntat då de vanligaste ekonomistyrningsverktygen, som små bolag använder är styrverktyg för att förutspå och planera framtiden. (Armitage m.fl. 2015) Små bolag med knappa resurser tar ofta i bruk budgetering som sitt första ekonomistyrningsredskap. (Granlund & Tapialeenmäki 2005) Huvudbudgetar som företaget använder är resultatbudget, likviditetsbudget och den budgeterade balansräkningen. Den vanligaste huvudbudgeten är resultatbudgeten, vilket också är den budget, som de flesta tänker på när de hör ordet budget (Almqvist m.fl. 2016), vilket också var fallet i detta företag. Intäkterna och kostnaderna i företagets resultatbudget härstammar från delbudgetar som företaget använder för olika funktioner och avdelningar i företaget, som även Almqvist m.fl. (2016) beskriver i teorin. Företaget i fallstudien använde sig av årsbudgetar, som följer kalenderåret, vilket även konstaterats vara det vanligaste för företag med resultatbudgetar (Almqvist m.fl. 2016).

Företaget använder även en likviditetsbudget. Likviditetsbudgeten visar framtida in- och utbetalningar för hela företaget, månadsvis på samma sätt som Almqvist med fler

(2016) beskriver. Likviditetsbudgeten är speciellt viktig i denna kapitalintensiva bransch, där fallstudieföretaget är aktivt. På så sätt kan bolaget se när penningläget är gott och när investeringar således ska göras (Ax m.fl. 2015). En undersökning som Armitage med flera (2015) gjort visar att små bolag tenderar att sätta mera vikt på likviditetsbudgeten, jämfört med övriga budgetar. Författarna menar att likviditetsbudgeten är viktig för både ett litet företags tillväxt, men även för dess överlevnad. För företaget i undersökningen är likviditetsbudgeten viktig på grund av att företaget befinner sig i en kapitalintensivbransch där investeringar samt satsningar krävs för att företaget ska kunna växa och överleva. Med likviditetsbudgeten som stöd, vet företaget när en investering är möjlig att genomföra. I caseföretaget är likviditetsbudgeten inte viktigare än någon av de övriga huvudbudgetarna.

Den budgeterade balansräkningen är speciellt viktig för företagets styrelse. Med hjälp av denna får de en bild av hur företagets tillgångar och skulder är planerade att se ut vid årets slut. På samma sätt som Ax med flera (2015) berättar, så använder caseföretaget en budgeterad balansräkning för att se tillgångar, skulder samt det egna kapitalet vid periodens slut, vilket är en summering av de två andra huvudbudgetarna. I resultatbudgeten ser caseföretaget sina intäkter och kostnader, medan likviditetsbudgeten visar in- och utbetalningarna. Dessa två huvudbudgetar bildar sedan en helhet, som återspeglas i den budgeterade balansräkningen. (Almqvist m.fl. 2016)

Företaget, som undersökts använder en hel uppsättning delbudgetar och har således omfattande budgetering. Företaget ställer upp delbudgetar för företagets olika avdelningar, produkter, maskiner och funktioner. Med hjälp av delbudgetarna får företaget sedan fram huvudbudgetarna, vilket betyder att undersökningsobjektet använder sina delbudgetar på samma sätt som Almqvist med flera (2016) berättar. Armitage med fler (2015) talar om att nya och små bolag ofta har en rätt simpel och inte så omfattande budgetering. Företaget i undersökningen har dock, i motsats till detta, en mycket omfattande budgetering jämfört med många andra små bolag, vilket främst beror på att det är ett äldre bolag. Bolaget har före ägarbytet, för några år sedan, tillhört en koncern som varit börsnoterad utomlands.

Föränderliga budgetar

Fallstudiebolaget använder inga föränderliga budgetar, utan har en fast budget, som följs upp månadsvis, vilket är vanligt för små företag menar Armitage med fler (2015). Föränderliga budgetar är något, som små bolag använder lite. Orsaken till att bolaget i studien inte använder föränderliga budgetar är enligt respondenterna resurs- och tidsbrist. Bolaget har helt enkelt inte tid att uppdatera en föränderlig budget kontinuerligt. Tidigare forskning berättade också att det i flera små bolag är vanligt med tids- och resursbrist, vilket gör att man bör fundera på vad som är viktigt för företaget. Situationen är den samma för företaget i undersökningen. Små bolag har knappa resurser och väljer därför att inte använda föränderliga budgetar. (Sandino 2007; Granlund & Taipaleenmäki 2005; Shields & Shelleman 2016; López & Hiebl 2015) Istället använder företaget en prognos där man följer med mängder som företaget hanterar, här kan företaget se mängder som hanterats för den nuvarande och de gångna månaderna, men även se prognoser på varumängder för kommande månader, som uppdateras kontinuerligt. I prognosen syns även intäkterna för olika produkter för de gångna månaderna. Det att företagen använder prognoser brukar, enligt tidigare forskning, kunna leda till att företaget i ett senare skede också tar i bruk föränderliga budgetar. (Ax m.fl. 2015; Almqvist 2016)

Budgeteringsprocessen

Ur intervjuerna framgick att caseföretaget, på samma sätt som många andra företag, använder en blandning av nedbrytningsmetoden och uppbyggnadsmetoden, det vill säga den iterativa metoden med tyngdpunkt på uppbyggnadsmetoden. (Almqvist m.fl. 2016) Det är företagets VD som ansvarar för uppställandet av budgetarna, vilket kan kopplas till nedbrytningsmetoden. (Almqvist m.fl. 2016) Däremot börjar ändå företaget med att bygga upp sina budgetar från delbudgetarna, vilket kopplas samman med uppbyggnadsmetoden. Dessutom bidrar övrig operativ ledning med information åt VD:en ifall det efterfrågas, detta kan även kopplas samman med uppbyggnadsmetoden. (Almqvist m.fl. 2016) I sista hand är det ändå den högsta ledningen, det vill säga styrelsen som godkänner budgetarna. (Almqvist m.fl. 2016)

Ekonomistyrningsredskap med koppling till budgeteringen

Det ekonomistyrningsverktyg som så gott som alla respondenter nämnde, då de svarade på frågan om övriga ekonomistyrningsverktyg, som används i företaget, var produktkalkylering. Företaget använder produktkalkylering för att prissätta sina produkter optimalt och därmed också förbättra budgeteringen. Shields och Shelleman (2016) säger att planering och kontroll av processer är viktigt för små bolag, vilket betyder att små bolag borde använda sig av produktkalkyler i samband med budgetar. Företaget som ser över sina processer har ofta en bättre lönsamhet än företag som inte ser över sina processer. Detta strävar även caseföretaget till, vilket är en av orsakerna till att de utöver budgetering även använder produktkalkyler. Produktkalkyler hör till de formella styrverktygen på samma sätt som budgeteringen och brukar räknas som de första ekonomistyrningsredskap små bolag börjar använda. (Ax m.fl. 2015)

Respondenternas allmänna uppfattning samt fördelar och nyttor

Alla respondenter i företaget ansåg att budgeteringen är viktig för företaget. Respondenternas allmänna uppfattning var också att budgetarna fungerar som en plan och en vision för det kommande året, som sällan är exakt och baserar sig på uppskattningar. Intervjuszvaren stämmer rätt väl överens med teori och tidigare forskning. I Nationalencyklopedin (2018) nämns att ekonomistyrning, dit budgetar hör, är ”avsiktlig påverkan av ett företags verksamhet och dess befattningshavare för att nå vissa ekonomiska mål”. Armitage med fler (2015) säger att små bolag använder sig av styrverktyg som exempelvis budgetering för att förutspå och planera framtiden. Almqvist med fler (2016) skriver i sin bok att planering av ett företags verksamhet är viktigt för att skapa sig en bild av företagets framtid. En bra plan kan ge en bra uppfattning om vilka resurser företaget behöver för att klara sig. Förutom det inkluderar planen ofta försäljningsvolym, intäkter, kostnader, utgifter, tillgångar och skulder. Sandino (2007) samt Malmi och Brown (2008) beskriver också budgeten som det viktigaste ekonomistyrningsverktyg för små bolag att planera sin verksamhet med. Den allmänna uppfattningen angående budgeteringen i caseföretaget är god. Respondenterna

har rätt likadana uppfattningar om budgetar och budgetering och i linje med det som beskrivs i teorin och i tidigare forskning. I intervjuerna framkom även respondenternas åsikter gällande fördelar och nyttor, som budgetar medför företaget. En fördel ansågs vara att budgeten fungerar som en plan, vilket även nämndes vid diskussion om budgetar i allmänhet. Samtidigt menade några respondenter, att budgetarna fungerar som en påminnelse på vilket resultat företaget ska nå och vilka investeringar som har planerats för det kommande året. Detta är i linje med Sandino (2007) samt Malmi och Brown (2008) som kom fram till, att budgetarna är det viktigaste ekonomistyrningsverktyget för små bolag, vid verksamhetens planering.

En annan fördel med budgetarna ansågs vara att företaget har något att jämföra med, vilket var speciellt viktigt för SO. Tre av respondenterna ansåg också att resultatet blev bättre som en följd av budget användningen, medan de övriga ansåg att eventuell resultatförbättring inte entydigt kunde härledas från budgeteringen. Respondenterna konstaterade även att det är lättare att få extern finansiering, om företaget kan presentera sina framtidsplaner i budgetform. Budgeteringen ger även en helhetsbild på hur bra lönsamhetskraven uppfylls. Om bolaget i detta skede märker att någon produkt inte är lönsam, finns möjligheten att höja på något av produktens olika priser, så att lönsamhet förblir på önskad nivå. Budgeten fungerar således även som en slags kontroll för företaget. I enlighet med det som framkom i respondenternas svar, säger även Shields och Shelleman (2016) att små företag använder sig av ekonomistyrnings redskap i syfte att kontrollera sin verksamhet. Medan Davila, Foster och Oyon (2009) i sin forskning konstaterar att kontroll har blivit allt viktigare i små företag, vilket även märks i caseföretaget. Collier (2005) menar också att kontrollsystemen i ett företag måste fungera som ett enhetligt paket och sträva mot samma mål, vilket budgetarna och produktkalkylerna i detta fall gör.

6.2 Utmaningar med budgetar i små finska bolag

Den andra forskningsfrågan i avhandlingen var; vilka utmaningar har budgeteringen i små finska bolag? För att utföra en analys, delar jag in respondenternas svar i teman, som jag anser lämpliga med tanke på den andra forskningsfrågan och de svar respondenterna gett: *företagets mål och strategi, budgetar i beslutssituationer,*

ansvarsfördelning, information och kommunikation, motivation, tids- och resursbrist samt förändringar. Dessa teman kommer jag som följande att analysera med hjälp av teori och tidigare forskning. En stor del av de punkter som förekommer som utmaningar, kunde även utvecklas och kommer därför även att ingå i ett senare kapitel där utvecklingsmöjligheter behandlas.

Företagets mål och strategi

Den första utmaningen, som kunde konstateras att finns i små bolag är kopplingen mellan företagets mål och strategi i förhållande till företagets budgetering. Ax med flera (2015) berättar att det som är målet med ekonomistyrningen (dit budgetarna räknas) är att företagets strategiska mål ska synas i budgeteringen. Hur väl denna koppling finns i bolaget, var osäkert hos respondenterna. Arbetsuppgifterna påverkade respondenternas svar. TEC:en och TRC:en hade en mer detaljerad syn på strategins koppling till budgetarna ifrån det dagliga arbetet, medan VD:ens och SO:s svar var allmännare. Intressant här är också att VD:en och SO:s svar skiljer sig åt. VD:en anser att strategi och mål syns i budgeteringen, medan SO inte var lika säker att de är kopplade. SO konstaterade bland annat att strategin läggs upp för flera år, medan budgetarna endast är för ett år och därför är hen inte övertygad om huruvida strategin är kopplad till budgeten. Armitage med fler (2015) säger i sin forskning att små och medelstora bolag har styrsystem som inte är kopplade till bolagets strategi, utan styrverktyg tas fram mer oplanerat av företagets chefer. Jag anser att detta även är fallet för caseföretaget, företaget har en strategi och styrverktyg som i detta fall är budgetar och produktkalkyler, men de är inte tydligt kopplade till varandra. Sandino (2007) skriver att valet av det första styrverktyget ofta är beroende av företagets strategi och att de företag som väljer styrverktyg, som bättre passar strategin presterar bättre än andra företag. Angående detta kan man gällande caseföretaget säga att orsaken till att man tagit i bruk budgetar i företaget påverkats av företagets strategi. Intressant här är att trots budgetarna inte just nu är klart kopplade till strategin så presterar företaget bra, i motsats till det som Sandino (2007) konstaterade.

Budgetar i beslutssituationer

Företagets TRC och TEC använder budgetar i beslutssituationer i det vardagliga arbetet, för att fatta beslut om större och mindre ärenden. När det gäller användningen av budgetar i beslutssituationer konstaterar SO, FDVD och nuvarande VD att de främst är aktuellt då investeringar ska göras. Enligt dem är större investeringar oftast beaktade i budgetarna, och därför är den budgeterade balansräkningen och likviditetsbudgeten viktiga. Det är en utmaning att få tidpunkten för investeringar att passa in lämpligt med tanken på kassaflödet. Detta gör att tidpunkterna för då investeringarna förverkligas, inte alltid stämmer överens med den tidpunkt, som man budgeterat. Dessutom kan företaget ibland välja att inte göra en investering ifall man trots allt, anser det obefogat eller omvänt, välja att göra en investering ifall företaget anser det nödvändigt, fastän företaget inte budgeterat för den. De föränderliga situationerna kan vara utmanande för små bolag. Flera forskare inom ämnet menar att små bolag använder budgetar i beslutssituationer och anser att det är en av orsakerna till att små bolag ställer upp budgetar. (Sandino 2007; Strauß och Zecher 2012; Shields & Shelleman 2016) Malmi och Brown (2008) däremot menar att budgetar används som beslutsunderlag beroende på hur företaget arbetar, vilket är fallet för caseföretaget. Vid årets början tänker bolaget sig att man ska följa budgetarna med tanke på investeringar, men förhållandena förändras, vilket gör att även investeringsplanen ändras. I dessa situationer kunde föränderliga budgetar komma till nytta.

Ansvarsfördelning

Med hjälp av budgetering ska företaget kunna fördela och kräva ansvar av sina medarbetare. (Ax m.fl. 2015) I företaget jag undersökt är detta inte en självklar sak, eftersom VD:en, bär så gott som allt ansvar för budgeteringen tillsammans med styrelsen. Övrig personal bidrar endast med information vid budgetuppställandet då det anses vara behövligt. Almqvist med fler (2016) skriver också om att man gärna ska fördela ansvar ut till företagets olika avdelningar. På så sätt ges befattningshavare befogenhet till att påverka försäljningen och anskaffningar för sina avdelningar. I caseföretaget är detta fallet endast vid mindre beslut som ska göras. Då fråga är om mer betydelsefulla ärenden är VD:en alltid involverad. Davila och Foster (2007) anser att

budgetarna borde användas i syfte att fördela och övervaka ansvar, vilket gör att VD kan fokusera på sina uppgifter. Malmi och Brown (2008) som undersökt mindre bolag menar att det är allmänt vedertaget att anställda i ansvarsposition har egna ansvarsområden. Detta kan ses som en utmaning för bolaget i undersökningen och är något, som kunde utvecklas. Just nu utövas den operativa styrningen av bolaget till största delen av VD:en, vilket inte längre fungerar då företaget växer och närmar sig 50 anställda. Davila m.fl. (2010) anser att man i detta skede måste ändra på hur företaget leds, företaget måste börja fördela mera ansvar, vilket kan vara en stor utmaning för många små företag.

Information och kommunikation

Budgeten kan fungera som ett kommunikationsverktyg i företaget. När ledningen väljer att allokera företagets tillgångar på ett visst sätt berättar man även för resten av företaget vad som är viktigt, vad de anställda ska prioritera och fokusera på i sitt arbete. (Almqvist m.fl. 2016). Hos företaget i undersökningen informeras om budgetens innehåll ytterst knapphändigt. Personalen informeras vanligen endast en gång efter att budgeten blivit godkänd, vilket gör att budgetens innehåll är diffust för många anställda. Kommunikationen om budgetarna kunde förbättras, så att budgeten och målen för det kommande året, samt vad som ska prioriteras, skulle vara klarare för de anställda. På kvartalsmöten meddelar företaget åt vissa avdelningar hur utfallet ser ut i jämförelse med budgeten. Här hade några respondenter önskemål om att EC:en en gång i månaden i samband med veckomöten skulle informera om månadsresultatet i jämförelse med budgeten. En orsak till att företaget kommunicerar budgeten mindre i år kan tänkas bero på att budgeten numera inte är kopplad till bonuslönen, vilket den tidigare varit. Sandino (2007) konstaterar att arbetet i flera nystartade bolag med snabb tillväxt, gör att arbetsuppgifterna allt mer börjar relatera och bli mera beroende av varandra, vilket leder till att nya koordinations- och kommunikationsbehov uppstår. Caseföretaget är inte nystartat, men har en ganska snabb tillväxt just nu. Detta gör att koordinations- och kommunikationsbehov även uppstått i detta företag.

Motivation

Det kan vara en utmaning i små bolag att motivera de anställda med hjälp av budgeten, speciellt i ett företag där ansvarsfördelningen är otydlig. Ett vanligt sätt att motivera anställda på är att införa belöningsystem, vilket bidrar till att anställda utför sina uppgifter väl och till och med förbättrar sina prestationer. (Almqvist m.fl. 2016) Företaget i studien använder belöningsystem. Tre av respondenterna anser att belöningsystemen motiverar dem. Här kan även en motiverande företagskultur vara en faktor, som bidrar till högre motivation. (Ax m.fl. 2015) Just nu har företaget dock inga budgetar kopplade till sitt belöningsystem, och de anställda har just nu heller inget budgetansvar. Om däremot personalen skulle bära ansvar för en budget, och kunna delta och påverka densamma, skulle detta även motivera dem mera. (Almqvist m.fl. 2016) Då intervjuerna utfördes hade man belöningsystemen kopplade till andra mått. En ytterligare utmaning, som företaget har är att man använder fasta budgetar, vilket kan ses som en utmaning med tanken på motivation, ifall den fasta budgeten vid uppföljning inte alls visar sig överensstämma med möjligheterna. I sådana fall kan den motiverande faktorn som varit tanken med budgeten försvinna. (Ax m.fl. 2015)

Tids- och resursbrist

Små bolag som med knappa resurser börjar bygga upp sina ekonomistyrningssystem, tar som första redskap i bruk budgetering. Man brukar säga att budgetering är ett minimum för effektiv finansiell kontroll. (Granlund & Taipaleemäki 2005) Caseföretaget har även i ett tidigt skede tagit i bruk budgetering och då talar vi om fasta budgetar. Bolaget är i en bransch där variationerna i försäljningen kan vara stora, vilket gör att det kunde vara nyttigt för företaget att använda sig av föränderliga budgetar. Trots detta har caseföretaget valt att inte använda föränderliga budgetar, fastän de skulle ge exaktare information. Orsaken till detta är att de föränderliga budgetarna skulle ta för mycket tid och resurser i anspråk, som inte finns, menade flera av respondenterna. Man anser alltså att nyttan av att upprätthålla och uppdatera en föränderlig budget inte motsvarar den mängd tid och resurser det skulle kräva. Tidigare forskning visar även att tids- och resursbrist är ett vanligt problem i många mindre bolag. (Sandino 2007; Shields & Shelleman 2016; Lopez & Hiebl 2015; Armitage, Webb & Glynn 2016) I frågan om

tids- och resursbrist anser även två av respondenterna att den fasta budgeten är mycket detaljerad och omfattande, vilket är orsaken till att den är tidskrävande. Budgeten följs inte upp så noggrant längre och kunde därför med fördel göras enklare. Caseföretaget har tidigare hört till en börsnoterad koncern, vilket är orsaken till att även budgetarna är omfattande. Företagets SO framförde en positiv infallsvinkel på att små bolag har tidsbrist. Tidsbristen kan också göra att effektiva och ändamålsenliga budgeteringsrutiner skapas. Flera respondenter talar också om att kompetensprofilerna bland de anställda kan vara en utmaning. En respondent fram för att det som går under rubriken tids- och resursbrist, i vissa fall handlar om vilja, attityder, hantering av resurser, samt viljan att utveckla det egna arbetet.

Förändringar

I små bolag med tillväxt sker förändring, vilket kan vara utmanande. Respondenterna säger också att bolaget står inför förändringar, på grund av att företaget växer och nyligen bytt VD. Bland annat Davila (2005) skriver att byte av VD ger upphov till förändringar och att nya ekonomistyrningssystem då tas i bruk. Flera respondenter framförde att då företaget fortsätter att växa är det inte att föredra att den nya VD:en ensam axlar ansvar, på samma sätt som den FDVD:en gjorde. Ansvaret måste alltså fördelas mellan övriga anställda och personer, som har resurser och tid, och som har en för uppdraget lämplig kompetens. Tillsvidare har inte ansvar omfördelats eller delegerats åt övriga chefer i bolaget. Davila med fler (2010) skriver om att ett ledarskap, som är koncentrerat till en person inte är att föredra i ett växande företag. När företaget växer blir det koncentrerade ledarskapet oändamålsenligt med tanke på den tillväxtfas som företaget befinner sig i. Därför måste ledningsstilen förändras och med fördel delegeras till andra chefer. En gräns för hur länge ett koncentrerat ledarskap tenderar att fungera ligger kring 50 anställda, efter det gör företaget klokt i att omfördela ansvaret i företaget. Detta är en utmaning för företaget i studien och något som företaget redan är medvetet om. Samverkan med aktörer utanför företaget blir även mer mångfacetterad och komplicerad, då ett företag växer, vilket är en annan vanlig utmaning för ett litet växande bolag. (Sandino 2007) Då respondenterna blickar tillbaka på historien konstaterar de att budgetering inte förändrats med tiden, utan med människorna som

använt den. Nu i och med en ny VD kommer även antagligen budgetarna och budgeteringsprocessen att ändra till viss mån.

6.3 Budgetarnas utvecklingsmöjligheter i små finska bolag

Tredje forskningsfrågan i undersökningen handlar om vilka utvecklingsmöjligheter budgeterna har i små finska bolag. Synpunkter, som jag här presenterar som utvecklingsmöjligheter är möjligheter som framkommit, då jag jämfört empirin med teori och tidigare forskning. Därför har jag valt att dela in detta kapitel i teman jag anser lämpliga med tanke på den tredje forskningsfrågan: *föränderliga budgetar, förenkling och automatisering, ansvarfördelning samt uppföljning*.

Föränderliga budgetar

I empirin och i föregående kapitel om utmaningar för små bolag framgår det, att caseföretaget inte använder föränderliga budgetar. Största orsaken till detta är att företaget anser att föränderliga budgetar är för tids- och resurskrävande. Istället för föränderliga budgetar använder företaget dock en typ av prognos där företaget följer upp företagets hanterade mängder per månad. Denna prognos uppdateras månatligen av företagets TRC, då hen känner till de verkliga hanterade mängderna för månaden som gått. Det att företaget redan använder en prognos där man ser hanterade mängder, som uppdateras månatligen, kunde även underlätta ibruktagandet av föränderliga budgetar. Rörliga budgetar som är en typ av föränderlig budget, påverkas av hur företagets verkliga verksamhetsvolym utvecklar sig. I praktiken betyder det att om företagets verksamhetsvolym blir högre leder detta även till att de budgeterade värdena blir högre. Caseföretaget har en rätt svårprognosticerad volymförsäljning, vilket gör att användningen av rörliga budgetar kunde vara till stor fördel. (Ax m.fl. 2015) Men det skulle vara viktigt att genomföra så automatiserat som möjligt, för att arbetet med den föränderliga budgeten inte ska uppta mera av företagets redan begränsade resurser. Företaget gör egentligen redan en stor del av detta jobb, då företaget månatligen uppdaterar prognosen med de hanterade mängderna. Ifall bolaget kunde få prognosen och den rörliga budgeten kopplade till varandra skulle det vara möjligt att ta i bruk föränderliga budgetar i bolaget. Denna åtgärd skulle dock kräva resurser vid uppstart.

Förenkling och automatisering

Förenkling eller simplificering var något som speciellt den nuvarande VD:en efterlyste, så som också enhetscheferna. VD:en menade att sättet på vilket företaget bygger upp budgetarna inte har förändrats på länge och är därför ett aktuellt utvecklingsområde. Då bolaget hörde till en större koncern, med andra krav, prioriterades budgeteringen och gjordes omfattande. Nu kunde den göras enklare och annorlunda. Däremot säger VD:en också, att det är viktigt att budgeten samtidigt inte blir sämre och att budgeten som bolaget ställer upp måste vara realistisk. En enklare budget skulle vara lättare för alla att läsa, men även vara lättare att följa upp. Shields och Shelleman (2016) anser att planering och kontroll är viktigt i små bolag och därför bör små bolag använda styrmekanismer som exempelvis budgetering. Bolaget i fråga använder budgetar, men de är ibland onödigt omfattande, speciellt om man inte utnyttjar informationen som finns tillgänglig, vilket till vissa delar är fallet. Lopez och Hiebl (2015) anser dock att små och medelstora använder sina ekonomisystem annorlunda i jämförelse med stora bolag. Små bolag har vanligtvis enklare och mindre utvecklade budgetar i jämförelse med stora bolag. Detta tyder också på att caseföretaget kunde förenkla sin budget från tiden då företaget tillhörde en koncern. Armitage med fler (2016) skriver också att små och medelstora bolag har en enklare operativ verksamhet och har därför inte samma behov av ekonomistyrning. Men som VD:en tidigare konstaterade, ska det faktum att förändringar i utformning och arbetssätt görs, ändå inte göra budgeten sämre. En förenkling av budgeten kunde även lätta på resursbristen, som är så påtaglig i många små bolag. (Sandino 2007; Shields & Shelleman 2016; Lopez & Hiebl 2015; Armitage, Webb & Glynn 2016) En åtgärd, som kunde underlätta tids- och resursbristen i samband med budgeteringsarbetet är automatisering av processer. Dagens programvaror och teknik har många bra funktioner, som kan användas i syftet att underlätta arbetsprocesser. Automatisering minskar även på slarvfel, som möjligen uppstår vid manuellt arbete. Automatiseringen skulle vara speciellt viktig med tanke på uppföljningen av budgetarna. Nu förekommer här ett stort extra arbete för EC:en vid varje månadsslut.

Ansvarsfördelning

Ansvarsfördelningen i caseföretaget är bristfällig. Egentligen bär VD:en så gott som allt ansvar, på samma sätt som den FDVD:en gjorde. Det faktum att företaget växer, gör det svårare för en person att bemästra och räcka till över allt, vilket gör att ansvaret måste fördelas bland de övriga anställda. VD:en säger följaktligen att det i och med att företaget växer, kommer att ske strukturförändringar, vilket kommer att göra att ansvaret för de övriga anställda kommer att bli större. Detta kommer kanske inte att avsevärt påverka budgeteringen i företaget, men nog uppföljningen av budgetarna. Det här är något som måste utvecklas, och som också omnämns i tidigare forskning. Davila med fler (2010) skriver att företag i ett tillväxtstadium någonstans mellan 50 och 100 anställda måste ändra på sina ekonomistyrningssätt, från att ofta ha varit koncentrerad till en person till att göras mer professionellt med mer delat ansvar. Undersökningsobjektet har ett ledarskap som är styrt av VD, vilket borde utvecklas nu då företaget växer. Caseföretaget borde övergå till ett mer professionellt sätt att leda, där ansvar är delegerat till andra chefsposter. I ett företag ska man kunna fördela och kräva ansvar av sina medarbetare. (Ax m.fl. 2015) Det skulle vara viktigt för företaget att utveckla ansvarsfördelningen även med tanke på att en av de avgörande faktorerna med struktureringen är ansvarsfördelningen. Den berättar vem som ansvarar för vad i företaget. Ekonomistyrningen kan användas för att underlätta tydliggörandet av ansvar. Ett exempel på detta kunde vara en chef som ansvarar för delbudgeten och sedan följer upp hur den följs.

Uppföljning och kommunikation

Uppföljningen av budgetarna var något som flera respondenter påtalade att kunde utvecklas. Kommunikationen kring budgeten kunde förbättras och göras regelbundet månatligen. Bolaget ställer upp budgetarna månadsvis, men en bristfällig uppföljning gör att budgeteringen inte uppfattas som viktig, vilket är något som EC:en kunde effektivisera och utveckla. Respondenterna konstaterade att återkoppling görs sporadiskt vid kvartalsmöten och vid årets slut, men inte i övrigt. Ett av budgetens främsta syften är att användas för uppföljning av utfall, vilket även företaget i studien kunde prioritera mer. (Sandino 2007) Shields och Shelleman (2015) har i sin undersökning kommit fram

till att små och medelstora bolag som jämför utfall mot budget hade en större försäljningstillväxt än bolag som inte gör det. Detta är intressant och något som även kunde komma caseföretaget till stor nytta. Det att caseföretaget indelat sina budgetar i kortare tidsperioder är positivt, eftersom det möjliggör uppföljning av budgetarna mer frekvent och då också eventuellt uppdatering av dem, ifall det skulle ses som nödvändigt. (Ax m.fl. 2015) Detta förutsätter också att företaget gör en bättre uppföljning per månad och delger det man ser i uppföljningen till de övriga anställda, så att företaget tillsammans kan göra uppdateringar, som kan anses nödvändiga.

7 AVSLUTNING

I det avslutande kapitlet kommer jag inledningsvis att diskutera analysens resultat med tanke på avhandlingens forskningsfrågor. Därefter presenteras slutsatserna till det som framkom i diskussionen, gällande forskningsfrågorna, samt avhandlingens syfte och dess bidrag. Slutligen ges några förslag till fortsatt forskning.

7.1 Diskussion

Syftet med studien har varit att öka förståelsen för vilka utmaningar budgeteringen i små finska företag stöter på och se vilka utvecklingsmöjligheter budgeteringen i små finska bolag har. Detta har gjorts genom att söka svar på de tre forskningsfrågorna med hjälp av en fallstudie, utförd i ett litet bolag i Finland. Forskningsfrågorna är, hur budgeteringen ser ut i små finska bolag, vilka utmaningar små finska bolag har gällande budgeteringen och vilka utvecklingsmöjligheter som finns för små finska företag med tanke på budgeteringen. I det följande kommer jag kort att diskutera och sammanfatta svaren på forskningsfrågorna.

Den första forskningsfrågan var, hur ser budgeteringen ut i små finska bolag? I studien framgår att små bolag använder de tre huvudbudgetar som presenterades i teorin, det vill säga en resultatbudget, likviditetsbudget och den budgeterade balansräkningen. I undersökningen framgick även att små bolag använder delbudgetar. Företaget i studien använde många delbudgetar. Viktigt att komma ihåg är att företaget i studien är ett äldre företag som varit en del av en utländsk börsnoterad koncern, vilket lett till att företaget har en omfattande budgetering. I allmänhet har nystartade små bolag i Finland inte en lika omfattande budgetering. Ofta har dessa endast en resultatbudget, vilket är den vanligaste budgeten för små bolag, enligt tidigare forskning.

Enligt tidigare forskning använder små bolag vanligtvis inga föränderliga budgetar, vilket också var fallet för bolaget i studien. En bidragande orsak till detta är att små bolag har resursbrist och väljer således att inte gå in för användande av föränderliga budgetar, då dessa skulle kräva mycket tid och resurser. I studien visade det sig att små bolag gällande uppbyggandet, använder den iterativa metoden, med uppbyggnadsmetoden som den huvudsakliga metoden. I undersökningsobjektet bär

VD:en tillsammans med EC:en huvudansvaret för budgetarna och budgeteringen, vilka frågar råd gällande delbudgetarna av den övriga ledningen ifall det finns behov för det. Övriga ekonomistyrningsredskap med koppling till budgeteringen, som används i små företag, var produktkalkylering visade undersökningen. Den är ett hjälpmedel vid prissättning av produkter, vilket är en del av budgeteringen. Ur tidigare forskning framgick även att utöver budgetar, var produktkalkyler det vanligaste ekonomistyrningsredskap, som små bolag tar i bruk. Respondenterna i undersökningen ansåg budgeteringen vara viktig för små företag. Budgetarna fungerar som en plan, samt som en vision för nästa år. Företaget har något att jämföra utfallen med för att på detta sätt övervaka företaget. Enligt tidigare forskning anser små företag budgeteringen vara viktig och fungera som en plan.

I den andra forskningsfrågan undersöktes vilka utmaningar små finska bolag har gällande budgetering. En utmaning, som framkom i studien är budgetarnas koppling till mål och strategi. Utmaningen ligger i att tydliggöra detta för ansvarspersoner och övriga anställda. I undersökningen kunde märkas att respondenterna hade olika åsikter i denna fråga och att vissa inte alls var säkra på hur de är kopplade. I teoridelen framkom att företag använder budgetar i beslutssituationer, vilket också studien påvisade. Att använda budgetar i beslutssituationer kan ibland vara utmanande för små bolag. Omständigheter som påverkar budgetar förändras, vilket gör att företag ibland måste avvika från sin budget, vilket är utmanande i små bolag.

Ansvarsfördelningen är viktig i små bolag med få anställda. I undersökningen visade det sig att ansvarsfördelningen kan vara utmanande i små bolag. Ansvaret för budgetarna bärs så gott som helt av VD:en i företaget. I ett nystartat litet företag är detta ofta fallet. Företaget i studien däremot växer, vilket gör att ansvar borde fördelas mer. Ansvarspersoner i olika positioner i företaget kunde ha egna avdelningar de ansvarar för. Ur tidigare forskning framgår att VD:en i längden inte kan bära allt ansvar. Därför måste ansvar fördelas gällande budgetarna. I samband med ansvarsfördelningen kommer vi till följande utmaning som finns i små bolag, det vill säga information och kommunikation. För att människor ska kunna ansvara för en budget förutsätter detta att de anställda känner till budgeten. I undersökningen visade det sig att små bolag borde

bli bättre på att förmedla information och kommunicera vad budgeten innehåller. Det viktigaste skulle vara att berätta om budgeten, då företaget ställt upp den, samt att i samband med uppföljningen, kommunicera företagets verkliga utfall i förhållande till budgeten. I studien visade det sig att en dålig ansvarsfördelning även påverkar arbetarnas motivation i små bolag. Har arbetaren inget att ansvara för har arbetaren inget att sträva till och detta leder till att motivationen även kan förbli bristfällig.

Tids- och resursbrist i små företag är något som behandlats i tidigare forskning. Resursbrist leder till att ekonomistyrningen är bristfällig och att budgetar därför är det första, och ibland enda, ekonomistyrningsredskap som tas i bruk. I denna studie visade det sig också att tids- och resursbrist förekommer i små företag. Det är bland annat en av orsakerna till att företaget i studien inte använder föränderliga budgetar. Förändringar är utmanande för små bolag, vilket också var fallet i caseföretaget. Tillväxt i små företag ger ofta upphov till förändringar så som omstrukturering av ansvar samt utvecklande av ett mer professionellt ledarskap. Dessutom måste kommunikationen och informationsflödet i företaget bli bättre. Företaget i undersökningen är för tillfället i en tillväxtfas där företaget utvecklar ansvarsfördelningen och kommunikationen för att fungerar så optimalt som möjligt med tanke på de förändrade omständigheterna.

Avhandlingens tredje forskningsfråga handlade om att reda ut vilka utvecklingsmöjligheter, som finns gällande små finska bolags budgetering. En utvecklingsmöjlighet som framkom i studien var att caseföretaget möjligtvis kunde ha nytta av att ta i bruk föränderliga budgetar. Undersökningsobjektet i studien har en varierande volym under året, vilket gör att användningen av föränderliga budgetar kunde vara användbar. Företaget har redan en prognos i användning, vilken kunde underlätta ibruktagandet av en föränderlig budget. Utan denna prognos som grund, kan det tänkas vara utmanande för små bolag att ta i bruk föränderliga budgetar. Flera respondenter i studien talade om att förenkling och simplificering kunde vara en utvecklingsmöjlighet i caseföretaget. Bolaget har tidigare varit en del av en större koncern, som krävt omfattande budgetering, vilket inte är fallet längre. Respondenterna nämnde speciellt sättet, på vilket företaget bygger upp budgetar, och att budgeteringen inte förändrats på lång tid, vilket nu skulle vara önskvärt. Samtidigt som budgetarna

förenklas ska de inte försämrans. I tidigare forskning framgick att mindre företag inte har en lika omfattande budgetering som större företag. Automatisering av processer i företaget skulle vara viktigt med tanke på uppföljning av budgetar, vilket även skulle minska på resursbristen. Detta är troligen aktuellt i små bolag överlag.

Ansvarsfördelningen konstaterades vara bristfälligt i undersökningsobjektet och kunde utvecklas. VD:en är den som bär största ansvaret i små bolag. Då ett litet företag växt på samma sätt som bolaget i studien, kan VD:en inte längre bära allt ansvar. Ansvaret behöver då omfördelas. I tidigare forskning talar man om att övergå från en personlig ledningsstil till en professionell ledningsstil, vilket kunde vara en aktuell utvecklingsmöjlighet för undersökningsobjektet och även för små bolag i allmänhet. I studien framkom att uppföljningen av budgetarna kunde utvecklas. Effektivare uppföljning och kommunikation av realiserat utfall i jämförelse med budget önskades av respondenterna. Respondenternas önskemål stöds av tidigare forskning, som konstaterar att budgetens främsta syfte är uppföljning av utfall.

7.2 Slutsatser

Syftet med avhandlingen har varit att öka förståelsen för vilka utmaningar budgeteringen i små finska företag stöter på och se vilka utvecklingsmöjligheter budgeteringen i små finska bolag har. Till följande kommer slutsatserna gällande de tre forskningsfrågorna, som undersökts i studien. Hur ser budgeteringen ut i små finska bolag? Små finska bolag använder och ställer upp tre olika huvudbudgetar, det vill säga en resultatbudget, en likviditetsbudget och den budgeterade balansräkningen. Dessutom använder små finska företag sig av delbudgetar vid budgetuppställande. Föränderliga budgetar används däremot inte på grund av att de anses kräva för mycket tid. Vid budgetuppställande används den iterativa metoden i små finska bolag, med betoning på uppbyggnadsmetoden. Andra ekonomistyrningsredskap som små företag använder med koppling till budgeteringen är produktkalkyler.

Vilka utmaningar har budgeteringen i små finska bolag? Utmaningar som små finska företag kan stöta på i budgetering och arbete med budgetar är många. Bland annat kan det vara svårt för personal i ett litet företag att begripa kopplingen mellan företagets mål och strategi samt företagets budgetar. Dessutom kan koppling här emellan vara diffus. Budgetar i beslutssituationer är en annan utmaning som förekommer i små företags arbete med budgetar. Företaget budgeterar för vissa beslut under kommande år, men ibland är de svårt att fullfölja dessa planer. Ansvarfördelningen har också visat sig vara en utmaning i små finska bolag. Det är VD:en som bär huvudansvaret för budgeteringen och budgetarna. Detta skapar problem, då små företag växer och deras verksamhet utvidgas. Svårt för en person att kunna kontrollera allting. I små bolag visade sig även informationen och kommunikationen gällande budgetarna vara en utmaning. Kommunikationen och informationsflödet gällande budgetarna är inte tillräckligt, speciellt vad gäller uppföljning av budgetarna. En annan utmaning är att kunna motivera de anställda med hjälp av budgetarna i små bolag. Detta kan man egentligen se som en följd av det att bolaget inte heller fördelat ansvaret för budgetarna. Tids- och resursbrist talade flera artiklar om. Detta är också en utmaning som små finska bolag stöter på i vardagen, som påverkar användning av budgetar, till exempel föränderliga budgetar i små bolag. Förändringar kan också ses som en utmaning för små finska bolag. Speciellt små företag som växer kan känna att detta är utmanande. Till exempel

ansvarfördelningen gällande budgetarna måste förändras ifall företaget växer. Andra förändringar som kan vara utmanande för små bolag gällande budgeteringen och budgetarna är byte av VD.

Vilka utvecklingsmöjligheter finns för små finska bolags budgetering? En utvecklingsmöjlighet för vissa små företag kunde vara att ta i bruk föränderliga budgetar. Detta kräver dock att företaget redan har en utvecklad prognos och ett behov av att använda föränderliga budgetar, till exempel i företag där volymerna varierar mycket under året. Förenkling och automatisering av budgetarna och budgeteringen är också något som små finska bolag bör sträva till. Förenkling av budgeteringsprocessen och automatisering av uppföljningen är exempel på vissa saker som kunde utvecklas. Ansvarfördelningen är något flera små bolag borde tänka på. Det är lätt för en person att styra ett mikroföretag, men när företaget växer bör ansvaret fördelas mellan övrig ledning. Detta är något som små finska företag borde utveckla. Uppföljningen av budgetarna är en annan sak som små finska företag borde utveckla. Om bolaget har en omfattande budgetering finns det också skäl att ha en ordentlig uppföljning.

Syftet i studien har varit att öka förståelsen för budgetering i små finska bolag. Jag har undersökt hur budgeteringen i små företag ser ut. Dessutom har jag undersökt vilka utmaningar och fallgropar små bolag kan tänkas stöta på och därefter även undersökt vilka utvecklingsmöjligheter som finns i små finska bolag med tanke på utmaningar och fallgropar de kan tänkas stå inför. Tanken är, att då man läst denna studie, har förståelsen för budgetering i små bolag ökat. Man får inblick i hur budgetar ser ut och hur budgeteringsprocessen kan ta form och vilka utmaningar som kan komma emot. Målen med utvecklingsförslagen har varit att underlätta och minska på utmaningarna hos små företag. Min förhoppning är att resonemanget och resultaten i studien skulle underlätta budgeteringen för andra små bolag och företagare som står i beråd att starta ett eget bolag, eftersom frågor som besvaras i denna studie är vilka utmaningar små bolag kan stöta på och hur små bolagen kan utveckla sin budgetering.

7.2.1 Fortsatt forskning

Denna studie har undersökt användningen av budgetar och budgeteringen i ett litet finskt bolag. Det kunde vara av intresse att göra en studie där man sänder enkäter till ett

större antal små bolag för att ytterligare utreda allmängiltigheten i små bolags budgeteringsverklighet. En annan intressant studie kunde vara att göra en likandan studie i ett medelstort bolag i Finland för att sedan jämföra svaren och se hur budgeteringen och budgetarna skiljer sig åt, om de alls gör det. Andra saker jag anser kunde vara lämpliga med tanke på fortsatt forskning är att undersöka hur kompetensen hos de anställda inverkar på budgeteringen i små bolag, med koppling till detta kunde man även undersöka hur en större fördelning av ansvar i små företag påverkar budgeteringen. I och med att tids- och resursbristen är ett problem i flera små företag kunde man utföra en studie där man försöker automatisera processer som har att göra med budgeteringen i små företag, för att se om detta kunde underlätta resursbristen.

KÄLLOR

Artiklar:

Armitage, Howard M.; Webb, Alan & Glynn, John (2016) The Use of Management Accounting Techniques by Small and Medium-Sized Enterprises: A Field Study of Canadian and Australian Practice. *Accounting Perspectives*, Vol. 15, No. 1, p. 31-69.

Collier, Paul M. (2005) Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 16, p. 321-339

Davila, Antonio & Foster, George (2005) Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 4, p. 1039-1068.

Davila, Antonio & Foster, George (2007) Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4, p. 907-937.

Davila, Antonio; Foster, George & Jia, Ning (2010) Building Sustainable High-Growth Startup Companies: Management Systems as an Accelerator. *California Management Review*, Vol. 52, No. 3, p. 79-105.

Davila, Antonio; Foster, George & Oyon, Daniel (2009) Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities. *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, p. 281-311.

Davila, Antonio; Foster, George; He, Xiaobin & Shimizu, Carlos (2015) The rise and fall of startups: Creation and destruction of revenue and jobs by young companies. *Australian Journal of Management*, Vol. 40, No. 1, p. 6-35.

Davila, Tony (2005) An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, p. 223-248.

Granlund, Markus & Taipaleenmäki, Jani (2005) Management control and controllership in new economy firms - a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 16, p. 21-57.

López, Oro L. & Hiebl, Martin R. W. (2015) Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 27, No. 1, p. 81-119.

Malmi, Teemu & Brown, David A. (2008) Management control systems as a package - Opportunities challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, p. 287-300.

Mitchell, Falconer & Reid, Gavin C. (2000) Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, No. 11, p. 385-390.

Sandino, Tatiana (2007) Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 1, p. 265-293.

Shields, Jeff & Shelleman, Joyce (2016) Management Accounting Systems in Micro-SMEs. *The Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, Vol. 21, No. 1, p. 19-31.

Strauß, Erik & Zecher, Christina (2013) Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, Vol. 23, No. 4, p. 233-268.

Thomas, David R. (2006) A General Inductive Approach for Analyzing Qualitative Evaluation Data. *American Journal of Evaluation*, Vol. 27 No. 2, p. 237-246.

Yin, Robert K. (1981) The Case Study Crisis: Some Answers. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 26, No. 1, p. 58-65.

Yin, Robert K. (1992) The Case Study Method as a Tool for Doing Evaluation. *Current Sociology*, Vol. 40 No. 1, p. 121-137.

Yin, Robert K. (2013) Validity and generalization in future case study evaluations. *Evaluation*, Vol. 19 No. 3, p. 321-332.

Böcker:

Almqvist, Roland; Graaf, Johan; Jannesson, Erik; Parment, Anders & Skoog, Matti (2016) *Boken om ekonomistyrning*. Lund: Studentlitteratur.

Ax, Christian; Johansson, Christer & Kullvén, Håkan (2015) *Den nya ekonomistyrningen* (femte upplagan). Liber Ab.

Bryman, Alan & Bell, Emma (2017) *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (tredje upplagan). Liber Ab. Översatt av: Björn Nilsson.

Johanson, Ulf & Skoog, Matti (2015) *Integrerad verksamhetsstyrning* (andra upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Internet:

Finlex (1998) *Bokföringslagen*. URL: <https://www.finlex.fi/sv/laki/alkup/1997/19971336> (Läst 11.12.2018)

Finlands officiella statistik (2018) *Arbetskraftsundersökning*. URL: http://www.stat.fi/til/tyti/2017/12/tyti_2017_12_2018-01-25_tie_001_sv.html (Läst 2.2.2018)

Företagare i Finland (2018) *Yrittäjyys Suomessa*. URL: <https://www.yrittajat.fi/suomen-yrittajat/yrittajyys-suomessa-316363> (Läst 2.2.2018)

Nationalencyklopedin (2018) *Ekonomistyrning*. URL: <http://www.ne.se.ezproxy.vasa.abo.fi/uppslagsverk/encyklopedi/lang/ekonomistyrning> (Läst 9.3.2018)

BILAGA

Intervjuguide

Respondentens bakgrund

1. Namn, titel, utbildning och arbetsuppgifter?
2. Hur länge har du jobbat i företaget?

Huvudbudgetar, delbudgetar, föränderliga budgetar:

1. Vilka huvudbudgetar använder företaget?
2. Vilka delbudgetar använder företaget?
3. Vilka föränderliga budgetar använder företaget?
4. Vilka övriga ekonomistyrningsredskap har ni kopplade till budgetarna?
5. Ett hårdant arbetssätt använder företaget vid budgetuppställande?

Uppföljning och analys av budget

6. Hur följer ni upp och analyserar budgetarna?
7. Har ni övriga uppföljningssystem kopplade till budgeteringen?

Allmänt om budget

8. Hur uppfattar du budgetar och är budgetering viktig för företaget?
9. Vilket är syftet med budgetar?
10. Vilka är fördelarna med budgetar?
11. Kan ni se en förbättring av resultatet eller ökning i omsättningen, som en följd av budgetarbetet?
12. Ställer extern finansiering eller andra finansieringsarrangemang större krav på budgeteringen?

Utmaningar

13. Finns det nackdelar med budgetering?
14. Hur är budgetarna kopplade till företagets mål och strategier?
15. Påverkar tids- och resursbrist budgetering i företaget?

16. Motiverar uppställda mål i budgeten er i ert arbete?
17. Belönas man i företag för uppnådda mål?
18. Använder ni dem i beslutssituationer?
19. Har ni egna ansvarområden? Anpassar ni dem till er organisationsstruktur och verksamhetsmiljö?
20. Kommunicerar man budgeten ut i bolaget?

Utveckling

21. Hur har budgetarna utvecklats med tiden?
22. Vad tycker du att kunde utvecklas? Förbättringsförslag i budgeteringsprocessen?
23. Är det någon information som du behöver i ditt arbete som du saknar?
24. Tar man i beaktande i budgeteringen att företaget växer just nu och har man tagit det i beaktande tidigare?