



Kombinationen av traditionell budgetstyrning
och budgetlös styrning:
en fallstudie i tillverkningsföretag

Jannica West

Pro gradu-avhandling i redovisning
Handledare: Matti Skoog
Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi
Handelshögskolan vid Åbo Akademi
2022

Abstrakt för pro gradu-avhandling

Ämne: Redovisning	
Författare: Jannica West	
Arbetets titel: Kombinationen av traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning: en fallstudie i tillverkningsföretag	
Handledare: Matti Skoog	
Abstrakt: <p>Sedan början av 1900-talet är budgeten en institutionaliserad del av ekonomistyrning och det mest använda verktyget för att styra företag. Traditionell budgetstyrning har dock kritiserats på senare år och bland annat budgetlös styrning har debatterats flitigt. I praktiken kombineras ofta den traditionella budgetstyrningen med budgetlös styrning, vilket kan vara utmanande. Syftet med denna avhandling är att öka kunskapen om hur den traditionella budgetstyrningen koordineras och balanseras med budgetlös styrning.</p> <p>Syftet undersöktes genom en kvalitativ fallstudie med en socialkonstruktiv ansats i institutionell teori. Data insamlades via dokumentanalys och semistrukturerade intervjuer med nio nyckelpersoner inom ekonomistyrning i tillverkningsföretag.</p> <p>Studien avslöjar att utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen verkar ske i riktning mot flexibilitet, fokus på icke-finansiella verksamhetsfaktorer och modern styrning. Följaktligen implementeras en lösare budgetstyrning, som är anpassad efter den faktiska, operativa affärsverksamheten i fallföretagen.</p> <p>Resultaten tydliggör vikten av att minska behörigheten av den traditionella budgetstyrningen och frångå det institutionaliserade budgettankesättet i kombinationen av traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning. Företag bör överväga att lämna de sociala ramverk som finns gällande ekonomistyrning och istället tillämpa sådana flexibla förfaranden som är funktionella i den unika affärsverksamheten. Således öppnas oändliga möjligheter att anpassa styrningen enligt behov och därmed bringa största möjliga mervärde.</p>	
Nyckelord: Budgetlös styrning, Tillverkningsföretag	
Datum: 8.3.2022	Sidantal: 71

Innehåll

1 Inledning	1
1.1 Introduktion.....	1
1.2 Problemområde	2
1.3 Syfte	4
1.3.1 Forskningsfråga.....	4
1.4 Avgränsning.....	5
1.5 Disposition	5
2 Teori	7
2.1 Ekonomistyrning.....	7
2.2 Budgetering.....	9
2.2.1 Institutionell teori.....	11
2.2.2 Kritik mot budgeteringen	12
2.2.3 Alternativ till traditionell budgetering	14
2.3 Budgetlös styrning	15
2.3.1 Implementering.....	17
3 Tidigare studier	20
3.1 Tillverkningsföretag.....	20
3.1.1 Ekonomistyrning i en modern tillverkningsmiljö	21
3.1.2 Budgetlös styrning	22
3.2 Budgetlös styrning i praktiken	23
3.2.1 Kombination av traditionell och budgetlös ekonomistyrning.....	25
3.2.2 Budgetlös styrning – lös budgetstyrning?.....	26
3.2.3 Koordinering och balans	27
4 Metod.....	28
4.1 Val av metod.....	28
4.2 Insamling av data	29

4.3	Analys	30
4.4	Trovärdighet.....	32
4.5	Etik	32
5	Empiri.....	34
5.1	Respondenter och fallföretag	34
5.2	Traditionell budgetstyrning.....	35
5.2.1	Upplevda svagheter.....	36
5.3	Utveckling.....	37
5.3.1	Målsättning, uppföljning och belöning	38
5.3.2	Planering och prognoser	39
5.3.3	Resursallokering	42
5.3.4	Organisering och kultur	43
5.4	Förändringar sedan utveckling.....	45
5.4.1	Mervärde.....	47
5.4.2	Utmaningar	48
6	Analys.....	51
6.1	Utveckling av den traditionella budgetstyrningen	51
6.1.1	Samband med budgetlös styrning	52
6.2	Kombination av styrsätt – lös budgetstyrning	55
6.2.1	Koordinering och balans	56
7	Diskussion och slutsatser	59
7.1	Bidrag.....	62
7.2	Fortsatta studier.....	63
	Källor	64
	Bilagor	70

Figurer

Figur 1: De tolv principerna för budgetlös styrning	18
Figur 2: Budgeteringens funktioner och stödfunktioner	31
Figur 3: Sammanställning av respondenter.....	34
Figur 4: Kombination av top-down och bottom-up-planering i praktiken	41
Figur 5: Exempel på icke-finansiella mått	43
Figur 6: Processbeskrivning av olika planeringssätt i praktiken	46

Bilagor

Bilaga 1: Förfrågan om deltagande i pro gradu-avhandling	70
Bilaga 2: Diskussionsteman vid intervjuerna	71

Förkortningar

BBRT – Beyond Budgeting Roundtable

ERP – Enterprise Resource Planning

KPI – Key Performance Indicators

MAS – Management Accounting System

MCS – Management Control System

1 Inledning

1.1 Introduktion

Inte förrän under slutet av 1800-talet började företag intressera sig för att separera den interna redovisningen och styrningen från den externa, lagstadgade redovisningen (Solomons, 1968). Ekonomistyrningen, som hör till den interna redovisningen, är således inte bestämd av lagstiftning. Därför är ekonomistyrningen väldigt dynamisk och det finns otaliga mängder tillvägagångssätt för att styra företag och därmed förenkla beslutsfattandet (Endenich & Trapp, 2020; Messner, 2016; Tillema & van der Steen, 2015). Ekonomistyrning är följaktligen nära kopplad till affärsverksamhetens utformning och den information som kan erhållas från olika operativa processer (Fullerton, Kennedy, & Widener, 2013). Därför kan förfaranden skilja sig såväl branscher som enskilda företag emellan.

Historiskt sett är emellertid budgeten en institutionaliserad del av ekonomistyrningen och därmed det verktyg som används mest (Becker, 2014; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Libby & Lindsay, 2010; Linder & Torp, 2017). Budgeten introducerades på 1920-talet som en del av den offentliga förvaltningen i USA och dess syfte var inledningsvis att fördela ansvar (Pearson, 1943). Därefter har budgeten stegvis utvecklats för att fylla fler funktioner inom den offentliga förvaltningen. Över tid har budgeten utvecklats till den institutionaliserade del av företags ekonomistyrning som den är idag (Becker, 2014; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Messner, 2016). Henttu-Aho och Järvinen (2013) anser rentutav att budgetens institutionalisering är så stark att användningen av en budget ofta tas för givet.

Dock har budgeten och traditionell budgetstyrning kritiserats flitigt på senare år (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Frow, Marginson, & Ogden, 2010; Hope & Fraser, 2003; Libby & Lindsay, 2010; Østergren & Stensaker, 2011). Bland annat kritiseras den för att vara stel (Endenich & Trapp, 2020) samt för den finansiella inriktningen (Tillema & van der Steen, 2015). Numera riktas styrmetoderna allt mer mot icke-finansiella mått på prestanda (Endenich & Trapp, 2020). Därför har även alternativa, till sin karaktär mer moderna, metoder för ekonomistyrning debatterats. Ett

omdiskuterat koncept är budgetlös styrning (eng. beyond budgeting), som förespråkas av BBRT (Matějka, Merchant, & O'Grady, 2021).

Redan på 1970-talet togs budgetlös styrning i bruk av Handelsbanken (Cäker & Siverbo, 2014; Wallander, 1999). Konceptet bygger på flexibla och bemyndigande styrmekanismer och -kontroller (Bogsnes, 2016) och är en av de mest aktuella innovationerna inom ekonomistyrning (Becker, Messner, & Schäffer, 2020). Själva implementeringen av budgetlös styrning kan göras utifrån tolv principer och processer som uppvisas av Beyond Budgeting Institute (2016). Vidare baseras uppföljningen av affärsverksamheten på moderna, relativa prestandamått som är nära kopplade till företagets strategi (Becker, 2014; Hope & Fraser, 2003; Østergren & Stensaker, 2011). Dessutom kännetecknas budgetlös styrning av vidsträckt autonomi, vilket i sin tur möjliggör en mer agil och anpassningsbar affärsverksamhet (Ax & Ax, 2021) samt ett förbättrat strategiskt beslutsfattande (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

Den flexibilitet, humanitet och inriktning på icke-finansiella mått som budgetlös styrning kännetecknas av är kompatibel med tankesätten i moderna tillverkningsföretag. En strikt, traditionell budgetstyrning i en modern, decentraliserad tillverkningsmiljö anses olämplig (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Tillema & van der Steen, 2015). Moderna tillverkningsteorier kännetecknas av flexibilitet, decentraliserade processer, kundfokus och tillverkning på basis av efterfrågan (Dubey & Gunasekaran, 2015; Qamar, Hall, & Collinson, 2018). Många tillverkningsföretag har därför sett över tankesätten som affärsverksamheten styrs med (Fullerton et al., 2013), eftersom konkurrensutsatta branscher ofta kräver mer komplexa lösningar för organisation och styrning (Cescon, Costantini, & Grassetti, 2019; Messner, 2016).

1.2 Problemområde

Budgetlös styrning har emellertid kritiserats för att vara ett alltför öppet och vagt koncept (Ax & Ax, 2021). Därutöver anses institutionella, traditionella system för ekonomistyrning vara svåra att ersätta i praktiken (Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Matějka et al., 2021; Østergren & Stensaker, 2011). Många företag använder fortfarande budgetar, vilket gör att en fullständig övergång till

budgetlös styrning är svårt (Ax & Ax, 2021; Bromwich & Scapens, 2016; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Libby & Lindsay, 2010). Dessutom förkastas ofta en fullständigt budgetlös styrning och företag rekommenderas utveckla budgeteringsprocessen snarare än slopa den (Becker et al., 2020).

Därför kan en kombination av budgetlös styrning och traditionell budgetstyrning vara en fungerande lösning (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Libby & Lindsay, 2010). Företag behöver följaktligen inte fullborda en helt budgetlös filosofi och slopa budgeteringen helt, såsom inledningsvis förespråkades av Hope och Fraser (2003). Synen på budgetlös styrning har nämligen liberaliserats med tiden (Becker et al., 2020) och fokus ligger istället på att byta från de traditionella command-and-control-modellerna i ekonomistyrning (Becker, 2014; Bogsnes, 2016). Dessutom är en utveckling av budgetstyrningen att föredra, snarare än en plötslig revolution (Becker et al., 2020; Johanson, 2013). Med rätt utformning och användning kan budgeten både stöda beslutsfattande och påverka hur beslut fattas (Endenich & Trapp, 2020).

Däremot förekommer det en del utmaningar vid kombinationen av traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). Det finns stora variationer i hur budgetlös styrning tas i bruk i olika företag och branscher (Becker et al., 2020). I praktiken är företag selektiva med vilka budgetlösa principer och processer som tillämpas, eftersom det ofta är förenklade versioner som används i praktiken (Ax & Ax, 2021; Becker, 2014). Det råder en risk för spänningar vid kombinationen och i praktiken bör företag därför koordinera kombinationen väl för att hitta en balans mellan de olika koncepten (Tillema & van der Steen, 2015). Enligt Bourmistrov och Kaarbøe (2013) råder rentutav ett kunskapsgap mellan hur kombinationen behöver koordineras och balanseras i praktiken.

Detta kunskapsgap är betydande av flera orsaker. Budgetlös styrning har över tid förändrats och allt fler företag har blivit intresserade av budgetlös styrning (Ax & Ax, 2021; Bourmistrov & Kaarbøe, 2013), vilket gör budgetlös styrning till en fascinerande trend. Dessutom har exempelvis coronapandemin och den nuvarande komponentbristen på marknaden ökat behovet av flexibilitet i företag, vilket den budgetlösa styrfilosofin stöder. Däremot verkar en flexibel, budgetlös styrning vara utmanande att tillämpa (Matějka et al., 2021). Därför är det viktigt att undersöka hur företag

tillämpat budgetlös styrning och hur kombinationen med traditionella styrsätt balanseras, så att företag i framtiden kan uppnå en än mer flexibel, bemyndigande samt human styrning och därmed bringa största möjliga mervärde.

1.3 Syfte

Syftet med denna avhandling är att öka kunskapen om hur den traditionella budgetstyrningen koordineras och balanseras med budgetlös styrning. I avhandlingen undersöks det kunskapsgap som Bourmistrov och Kaarbøe (2013) lyfter fram som värt ytterligare studier inom ämnesområdet; koordineringen och balansen mellan traditionella styrsätt och budgetlös styrning. Det budgetlösa konceptet är väldigt öppet (Ax & Ax, 2021) och det finns stora variationer i hur budgetlös styrning tas i bruk (Becker et al., 2020). Studiens bidrag är därmed en undersökning av kombinationen av traditionell budgetstyrning och moderna, budgetlösa tankesätt inom ekonomistyrning.

1.3.1 Forskningsfråga

Syftet kommer att besvaras genom en kvalitativ fallstudie om budgetlös styrning och kombinationen med traditionell ekonomistyrning. Fallstudien utförs genom intervjuer med nyckelpersoner inom ekonomistyrning i tillverkningsföretag. Forskningsfrågan som undersöks och kommer att klargöras i avhandlingen är således hur tillverkningsföretagen i fallstudien har tillämpat tankesätt inom budgetlös styrning. Än mer specifikt är den centrala forskningsfrågan följande:

- Hur har tillverkningsföretagen i fallstudien utvecklat traditionella styrsätt så att styrsätten kompletteras av tankesätt inom budgetlös styrning?

1.4 Avgränsning

Avhandlingen avgränsas till hur användningen av traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning ser ut i tillverkningsföretag. Det är följaktligen kombinationen av dessa två koncept som är problemområdet för studien. För att forskningsfrågan ska kunna besvaras förutsätts därför att fallföretagen historiskt sett har använt sig av budgetering och nu på ett eller annat sätt har förändrat eller kompletterat den traditionella budgetstyrningen. Med hänsyn till detta är det av intresse hur respondenterna förklarar tillämpningen och kombinationen av traditionella och moderna tankesätt. I samband med detta framgår vilken kännedom om budgetlös styrning respondenterna har och till vad företagen hänvisar utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen.

Preciseringen av problemområdet leder till ett par övriga avgränsningar. Inledningsvis är det ofta företag som tagit i bruk moderna tillverkningsteorier som intresserar sig för mer moderna och utvecklade tankesätt inom ekonomistyrning. Dessutom begränsas företagsstorleken till medelstora och stora tillverkningsföretag. Företag av mindre storlek har mindre resurser och därmed sällan väl utvecklade tankesätt och system för ekonomistyrning.

1.5 Disposition

Framöver i avhandlingen presenteras teori och tidigare studier gällande problemområdet. Till att börja med introduceras teori gällande ekonomistyrning, budgetering och budgetlös styrning. Därefter uppvisas tidigare studier gällande tillverkningsföretag och ekonomistyrning i tillverkningsföretag. Vidare fästs uppmärksamhet på budgetlös styrning. Såväl kritik mot budgetlös styrning som kombination av moderna och traditionella tankesätt inom ekonomistyrning uppvisas. Dessutom presenteras även hur den budgetlösa styrfilosofin förändrats över tid. Slutligen diskuteras därför koordineringen och balansen av traditionella och budgetlösa styrsätt, som är nära kopplade till studiens empiriska analys.

Med hänsyn därtill presenteras avhandlingens metod. Valet av metod motiveras grundligt och insamlingen av data och studiens analysmodeller diskuteras. Dessutom diskuteras trovärdighet och forskningsetik. Därefter uppvisas avhandlingens empiridel, som inleds med en presentation av

respondenterna och företagen som deltagit i studien. Efteråt uppvisas respondenternas beskrivningar av traditionell budgetering och utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen. Vidare följer en analys av resultaten utifrån tidigare studier och institutionell teori. Slutligen sammanfattas studien och kopplingar görs till forskningsfråga, problemområde och syfte. Därefter presenteras studiens bidrag och förslag på fortsatta studier ges.

2 Teori

I detta kapitel presenteras avhandlingens teori. Inledningsvis diskuteras termen ekonomistyrning och därefter presenteras den traditionella budgeteringen samt kritik mot den och alternativa lösningar. Slutligen uppvisas den budgetlösa styrfilosofin samt hur den tas i bruk i praktiken.

2.1 Ekonomistyrning

Termen ekonomistyrning illustrerar tydligt den underliggande betydelsen av benämningen. Ordet *ekonomi* hänvisar till hushållning med resurser i ett företag för att kunna uppnå långsiktig hållbarhet. *Styrning*, däremot, handlar om försök att påverka attityder, prioriteringar och beteenden inom ett företag. Målet med ekonomistyrning är således att styra företag mot ekonomiska mål och ekonomistyrningen hjälper företag att vara kostnadseffektiva, utnyttja de tillgängliga resurserna fullt ut samt fatta rätt beslut i rätt tid (Endenich & Trapp, 2020; Fullerton et al., 2013; Haldma & Läätts, 2002). Dessutom främjas ett rationellt beslutsfattande som grundas på omtanke.

Ekonomistyrning är ett dynamiskt verktyg eftersom användningen inte styrs av lagstiftning och följaktligen finns det mängder av tillvägagångssätt för att styra företag mot de ekonomiska målsättningarna. Detta medför att studier inom ekonomistyrning tenderar att variera kraftigt (Bromwich & Scapens, 2016) och likaså MAS, systemen för att utföra denna ekonomistyrning (Messner, 2016; Tillema & van der Steen, 2015). Metoderna för att styra företag skiljer sig ofta företag och branscher emellan och förändras därtill kontinuerligt. Bland annat är metoderna för ekonomistyrning i småföretag avvikande (Pešalj, Pavlov, & Micheli, 2018). Det krävs såväl teknisk kunskap om ekonomistyrning som kunskap om affärsverksamheten för att de olika funktionerna för ekonomistyrning ska kunna anpassas till verksamheten (Pierce & O'Dea, 2003).

Oberoende av företag eller bransch är ekonomistyrning en slags målstyrning. Malmi och Brown (2008) antyder att ett MAS är en systematisk användning av ekonomistyrning för att nå utsatta målsättningar. Därmed innebär ekonomistyrning en användning av olika styrverktyg för att nå företagets strategiska, taktiska och operativa ambitioner. Endenich och Trapp (2020) betonar att ekonomistyrning och kontroll bygger på att förenkla beslutsfattandet inom företag, på alla dessa

nivåer. Den högsta nivån, den strategiska ekonomistyrningen, bygger på att interna och externa ekonomistyrningsdata analyseras och används för att utveckla och övervaka företagets strategi, anser Hadid och Al-Sayed (2021). De taktiska och operativa nivåerna handlar däremot om att konkretisera den strategiska styrningen. Konkretiseringen kan göras med hjälp av olika mätningssystem för prestanda som bygger på uppsättningar av olika finansiella och icke-finansiella mål (Endenich & Trapp, 2020). Det kan följaktligen konstateras att ekonomistyrningen, oberoende av dess nivå, bör vara nära kopplad till företagets strategi.

Som tidigare nämnts kan ekonomistyrning bygga på såväl finansiella som icke-finansiella mål. Den finansiella logiken innehåller de mest traditionella medlen för ekonomistyrning. Bland annat är budgetering, kalkylering, resultat- och balansräkning, analys av kassaflöden och finansiella nyckeltal del av den finansiella logiken. Denna logik bygger således på i pengar mätbara mål, som därefter bör styras för att nå önskade resultat. Bland annat Ikäheimo, Malmi och Walden (2019) poängterar vikten av utgångspunkterna i den finansiella logiken och de betonar hur viktig kassaflödesanalysen är i ekonomiskt svåra situationer. Likaså kan finansiella nyckeltal underlätta en så effektiv ekonomistyrning som möjligt (Öberg, 2017). Exempel på finansiella nyckeltal är till exempel lönsamhet och soliditet samt räntabilitet på kapital.

Företag är emellertid beroende av en rad faktorer som inte kan klassas som finansiella, vilket har gjort att den icke-finansiella aspekten i affärsverksamheten har fått mer uppmärksamhet. Bland annat Öberg (2017) påpekar att medarbetarnas kompetens är grunden i all verksamhet och den kvalitet som företaget lyckas åstadkomma. Andra områden som den finansiella logiken inte fullbordar att sätta mål för är exempelvis hållbara kundrelationer, effektiva processer och kvaliteten på företagets produkter. Därtill kan en god icke-finansiell prestanda ha en positiv påverkan på det finansiella resultatet, vilket gör att företag uppmärksammat den icke-finansiella logiken allt mer på senare tid (Endenich & Trapp, 2020). Företag bör därefter följa upp ifall de bestämda finansiella och icke-finansiella målen fullgörs och detta sker via ett MCS. Ett fungerande och bra utvecklat MCS bör vara väl inbäddat i företagets rutiner och övervaka samt styra beteende för att nå de utsatta målen (Fullerton et al., 2013; Pešalj et al., 2018).

Tack vare ett fungerande och väl utvecklat MCS kan osäkerheter minskas i företaget och etiska beslut kan främjas (Endenich & Trapp, 2020). Företags MCS inkluderar inte endast kontroll av målen inom ekonomistyrningen, utan även exempelvis personalkontroller (Malmi & Brown, 2008). Kontrollerna är följaktligen medel för att nå överensstämmelse med de utsatta målen, såväl finansiella som icke-finansiella. Därför bör kontrollerna kunna följas upp och utvärderas. Merchant (1985) introducerade att MCS kan tolkas ha en hård kontroll (eng. tight control) eller en lös kontroll (eng. loose control). En hård kontroll innebär en noggrann, detaljorienterad och regelbunden styrning med låg tolerans mot avvikelser från målsättningarna. Att ekonomistyra genom siffror (eng. management by numbers) och en traditionell command-and-control-styrning förknippas ofta med en hård kontroll. En lös kontroll innebär däremot att styrningen är resultatorienterad och på ett mer generellt plan (Merchant, 1985) och därmed ger de ansvariga beslutsfattarna större frihet gällande utförandet och uppfyllelsen av målen.

Det kan följaktligen konstateras att det finns många olika former av ekonomistyrning. Skillnaderna förekommer inte bara branscher och företagsstorlekar emellan, utan även företagens värderingar och kultur inverkar på sättet att ekonomistyra. Dessutom behöver de tillämpade styrverktygen vara kompatibla med affärsverksamheten och de på förhand bestämda målen, för att ekonomistyrningen ska kunna vara effektiv och fungerande.

2.2 Budgetering

Det finns otaliga mängder metoder för att ekonomistyra, men budgeten är det mest tillämpade ekonomistyrningsverktyget (Becker, 2014; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Libby & Lindsay, 2010; Linder & Torp, 2017). Budgeteringen är således ett av de mest traditionella medlen för ekonomistyrning (Frow et al., 2010). En budget är en finansiell plan vars mål är att koordinera verksamheten främst på kort sikt (Zor, Linder, & Endenich, 2019). Vidare anser många företag att budgeten är en mervärdebringande process i affärsverksamheten. I Libby och Lindsays (2010) studie framkommer det att 90 procent av respondenterna tycker att budgeten och budgeteringsprocessen ger ett mervärde till företaget.

Budgetens användningsområden är många. Bland annat används budgeten för att planera framtida allokering av knappa resurser, formulera handlingsplaner och kommunicera förväntad framtida prestanda till externa intressenter (Zor et al., 2019). Därmed stöder budgeten bland annat implementeringen av företagets strategi (Endenich & Trapp, 2020). Vidare påpekar Zor et al. (2019) att budgeten också kan användas för att utvärdera prestanda inom affärsenheter och enskilda medarbetares prestationer. Själva uppföljningen representerar en slags kontrollmekanism som inriktas på periodisk återkoppling gällande eventuella avvikelser (Frow et al., 2010; Henttu-Aho & Järvinen, 2013). På detta sätt kan budgeten hjälpa företag att övervaka processer och resultat och utvärdera affärsverksamheten gentemot målen (Pešalj et al., 2018). Samtidigt väcker budgeten diskussion gällande och handling gentemot, framtida mål inom företaget.

Historiskt sett är budgeten fast, vilket innebär att den uppgörs årligen och därefter inte korrigeras. Den traditionella budgetstyrningen upprättas främst för användning på kort sikt och dess mål är ofta att minimera kostnaderna för affärsverksamheten (Brown & Atkinson, 2001; Hadid & Al-Sayed, 2021). Budgeteringens målstyrning är således gentemot finansiella mål, såsom resultat- och balansräkning och tillåtna årskostnader inom specifika avdelningar. Budgeten kan följaktligen anses bygga på en väldigt hierarkisk grund (Frow et al., 2010). Resurser fördelas vanligtvis med hjälp av budgeten och ansvar likaså. Själva budgeteringsprocessen och uppställningen av budgeten är källan för dessa mål, som därefter regelbundet bör följas upp (Endenich & Trapp, 2020).

Vid uppställandet och utformningen av budgeten står företag inför ett flertal frågeställningar. Viktigt är huruvida man konstruerar budgeteringen top-down eller bottom-up, eller en blandning av dessa (Heinle, Ross, & Saouma, 2014). Top-down grundas på att budgetprocessen startar uppifrån och därefter vandrar nedåt i företaget. Metoden kritiseras för dess negativa påverkan på innovationen i företag (Hansen, 2011), men den är också mer kostnadseffektiv (Heinle et al., 2014). Bottom-up-metoden innebär det motsatta, att budgeteringsprocessen startar nerifrån och går uppåt i företaget. Detta innebär en mer deltagande budgetering (Endenich & Trapp, 2020), som innehåller mer kreativitet. Enligt Heinle et al. (2014) används denna metod när informationsasymmetrin i företaget är låg. Cäker och Siverbo (2014) anser att top-down-tankesättet oftare används inom de traditionella tankesätten gällande ekonomistyrning, eftersom det är väl kompatibelt med rutinerna. Således påverkas valet av metod och uppbyggnad även av kulturen

som råder i företaget (Hadid & Al-Sayed, 2021). Det kan sammanfattningsvis konstateras att en blandning mellan de två metoderna är vanligt, eller rentutav vanligast, i alla fall på senare år (Cheong, Kim, & Kim, 2013; Heinle et al., 2014).

Hur budgeten ställs upp och används inom företag varierar kraftigt, precis som övriga medel inom ekonomistyrning. Linder och Torp (2017) understryker emellertid att sättet budgeten används på är avgörande för dess konsekvenser. Detta gäller konsekvenserna inom såväl styrningen som prestanda i affärsverksamheten som en helhet. Vid rätt utformning och tillämpning kan budgeten stöda både beslutsfattande och påverka hur beslut fattas (Endenich & Trapp, 2020).

2.2.1 Institutionell teori

Som tidigare nämnts är budgeten det mest använda verktyget inom ekonomistyrning. Detta faktum kan tänkas ha sin grund i institutionell teori. Institutionell teori innebär att företag är del av ett socialt ramverk av normer, värderingar och antaganden om acceptabelt ekonomiskt beteende (Aggarwal & Jha, 2019; Carpenter & Feroz, 2001). Därför kan företag anses anpassa sina handlingar till sådana förfaranden som anses legitima av andra, liknande företag, oberoende av hur funktionella de är (Carpenter & Feroz, 2001). Enligt Aggarwal och Jha (2019) består de institutionaliserade miljöerna av sociala, ekonomiska och politiska faktorer som skapar en institutionell press som begränsar företag. Följaktligen skapas enligt denna teori regellika tankesätt och institutionaliserade handlingar på basis av externa samhällsförväntningar.

Bland annat Becker (2014) betonar att budgeten är ett fenomenalt exempel på en institutionaliserad praxis inom ekonomistyrning och redovisning. Budgeten introducerades nämligen på 1920-talet som en del av den offentliga förvaltningen i USA (Pearson, 1943). Dess syfte var inledningsvis att fördela ansvar och därefter har budgeten stegvis utvecklats för att fylla fler funktioner inom den offentliga förvaltningen. Över tid har budgeten utvecklats till den institutionaliserade del av företags ekonomistyrning som den är idag (Becker, 2014; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Messner, 2016). Henttu-Aho och Järvinen (2013) anser rentutav att budgetens institutionalisering är så stark att användningen av en budget ofta tas för givet. Becker (2014) väljer dock att se på problemen

gällande budgeten som att en minskning av behörigheten av den institutionaliserade budgeten är behövlig, snarare än att institutionalisera nya tillvägagångssätt vid ekonomistyrning.

2.2.2 Kritik mot budgeteringen

Det kan vara utmanande att använda budgeten på ett effektivt sätt och den kritiserar ofta för att vara ineffektiv (Brown & Atkinson, 2001; Hansen, 2011; Hope & Fraser, 2003; Libby & Lindsay, 2010). Skälen att budgeten kritiserar är ett flertal och de flesta riktas på budgetens stelheter (Endenich & Trapp, 2020; Hope & Fraser, 2003) och traditionella, finansiella inriktning. Detta passar inte överens med dagens marknader (de Lautour, 2018). Enligt Wallander (1999) och Bogsnes (2016) bygger budgeten på ett föråldrat sätt att styra. Dessutom ses budgeten och själva budgeteringsprocessen ofta som byråkratisk, kostsam och rigid (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Brown & Atkinson, 2001; Cäker & Siverbo, 2014; Frow et al., 2010; Tillema & van der Steen, 2015). På grund av dess rigida karaktärsdrag är den inte väl kompatibel med nuvarande osäkra verksamhetsmiljöer. Enligt Wallander (1999) uppgörs budgeten på basis av det förflutna och bästa gissningar om framtiden. Budgeten bygger därmed på antaganden om framtiden och till vilken mån budgeten uppfylls beror på hur bra uppskattningarna om framtiden varit.

Därutöver anses ofta budgeten ha en negativ påverkan på kreativiteten och innovativiteten inom företag. Dess årligen fastställda mål främjar inte skaparkraft inom företag som de borde (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Frow et al., 2010; Østergren & Stensaker, 2011). Närmare bestämt anser Bourmistrov och Kaarbøe (2013) att budgeten ofta anses för internt inriktad och odynamisk och att den därmed kan vara skadande för företagets kreativitet och innovationsmöjligheter. Detta kan tänkas bero på bland annat att en traditionell budget ofta utformas top-down, vilket gör att interaktiviteten i budgeteringsprocessen är låg (Linder & Torp, 2017). Budgeten har följaktligen för många roller i företag, för att den ska vara funktionell, betonar de Lautour (2018). Brown och Atkinson (2001) påstår ytterligare att budgeten är rent av en barriär för förändring.

Dessutom anses budgeten vara oproduktiv (Hansen, 2011; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Hope & Fraser, 2003). Det förekommer de facto situationer där företagets bästa inte beaktas, utan beslut kan ofta tendera att fattas för att bäst nå budgeterade siffror. Detta leder till minskad effektivitet

och produktivitet. Därtill är den traditionella budgeteringen inte alltid förenlig med moderna tankesätt inom hur affärsverksamhet bör drivas. Frow et al. (2010) betonar att den traditionella budgeten kan anses vara inkompatibel med de moderna tankesätten inom företag. Detta beror på att budgeteringen och dess kontroller traditionellt sett är inbäddade med ett väldigt specifikt, finansiellt sätt att förstå affärsverksamheter och deras struktur. Eftersom moderna metoder att driva företag ofta baseras på icke-finansiell information (Tillema & van der Steen, 2015), är därför den traditionella budgeteringen inte längre lika användbar.

En hård kontroll förklaras ibland som att styra företag genom siffror, vilket är något som den traditionella budgeten gör. Endenich och Trapp (2020) påpekar att en alltför hård kontroll kan leda till negativ påverkan på arbetstagarnas hälsa och upplevda stress samt balansen mellan arbete och fritid. Dessutom ökar en hård kontroll av kortsiktiga mål risken för manipulering av kostnader och resultat (Endenich & Trapp, 2020). Eftersom budgeten uppgörs på kort sikt, finns risker för att medarbetare manipulerar siffror till sin egen fördel (Heinle et al., 2014; Libby & Lindsay, 2010). Detta kan bero på exempelvis att budgeteringen inte alltid fångar upp nödvändiga aspekter i rapporteringen och uppföljningen. Därför behöver företag enligt Endenich och Trapp (2020) designa ändamålsenliga MAS som främjar ärlighet.

Dock har även kritiken mot budgeteringen fått viss negativ anmärkning i studier. Libby och Lindsay (2010) framhåller att den inledningsvisa kritiken typiskt kom från akademiker och ofta var överdrivelser. Varför skulle företag fortfarande använda budgeten ifall den är ineffektiv och kostsam? Vidare betonar Ax och Ax (2021) att ekonomistyrningen är dynamisk, vilket gör att kritiken inte är relevant gällande alla typer av företag. Trots kritiken är således användningen av budgeten ännu synnerligen vidsträckt. Frow et al. (2010) påpekar att budgeteringen, oavsett kritiken, fortfarande representerar den centrala mekanismen för styrning, koordinering och diskussion i många företag. Därmed ska budgeten och budgeteringsprocessen inte underskattas. De traditionella styrsätten är närmare bestämt medelpunkter inom ekonomistyrningen i många företag fortfarande. Dessutom kommer budgeten och dess traditionella kontrollfunktioner att finnas med länge ännu, accentuerar Libby och Lindsay (2010).

2.2.3 *Alternativ till traditionell budgetering*

Traditionellt sett utförs ekonomistyrningen främst via styrmedel som använder siffror, såsom budgeten och företag har föredragit de kontrollmekanismer som är hårdast möjliga (Gerdin, 2005). Trots att den traditionella budgeten fått kritik används den, som tidigare nämnts, ännu som huvudsakliga styrverktyg i många företag. Budgeten är ett väl institutionaliserat verktyg för styrning, det vill säga planering, kontroll och utvärdering av affärsverksamheten (Henttu-Aho & Järvinen, 2013). I modern tid inriktas emellertid styrmetoderna allt mer mot de icke-finansiella måtten på prestanda (Endenich & Trapp, 2020). Således förflyttas företags MAS allt mer mot en lösare kontroll och den icke-finansiella logiken. Henttu-Aho och Järvinen (2013) finner rentav att även företag med en rentutav omfattande institutionaliserad budgetstyrning verkar förändra sina styrsätt.

Förbättringar av den traditionella budgeten kan gälla exempelvis uppbyggnaden och därmed innebära ökad involvering av allt fler medarbetare. I kapitel 2.1 kunde det konstateras att en blandning mellan budgetering top-down och bottom-up är vanligast. Dock förespråkas en aktiv användning av bottom-up-budgeteringen flitigt (Frow et al., 2010; Libby & Lindsay, 2010; Pešalj et al., 2018). Denna metod är mindre hierarkisk (Pešalj et al., 2018), innebär en mer deltagande och interaktiv budgetering (Endenich & Trapp, 2020), samt ger fler medarbetare information och befogenheter (Libby & Lindsay, 2010). Följaktligen kan den traditionella budgeteringen utvecklas med ett mer bottom-up-inriktat tankesätt för att jämna ut företaget och skapa en större möjlighet att påverka. Andra moderna metoder för en mer utvecklad och anpassbar budgetering är bland annat en flexibel budget, rörlig budget, reviderad budget eller rullande budget/prognos.

En rörlig eller flexibel budget innebär en budget som kan ändras på kortare intervall. Den rörliga budgeten är begränsad till förändringar i verksamhetsvolym, medan den flexibla budgetens förändringar sker utifrån också externa faktorer såsom priser, konsumtion och efterfrågan. Enligt Frow et al. (2010) är denna metod ypperlig att använda för att flexibelt försöka nå företagets strategiska mål. Den reviderade budgeten innebär att budgeten revideras och ändras allt eftersom tiden framskrider. Ifall budgeten inte revideras finns risken att den snabbt blir föråldrad (Pierce & O'Dea, 2003). Denna typ av budget kan också kallas prognos och är nära besläktad med de rullande prognoserna. En rullande prognos är snäppet flexiblare, eftersom den inte följer en fast

budgeteringsperiod (Brown & Atkinson, 2001). Hansen (2011) påpekar att denna metod ger bättre perspektiv och Libby och Lindsay (2010) anser att denna metod är en slags förändring som företag ofta är villiga att ta i bruk.

2.3 Budgetlös styrning

Det finns kritiker som anser att budgeten hellre borde avvecklas än utvecklas. Enligt Wallander (1999) samt Hope och Fraser (2003) borde företag helt slopa budgeten. Trots att det finns ett flertal flexibla lösningar och utvecklingar av den traditionella budgeteringen, anses de inte tillräckliga. En utmaning som de utvecklade budgetarna inte löser är exempelvis inriktningen på finansiell prestanda och de finansiella målen. I budgetlös styrning ligger grunden i bemyndigande och flexibilitet (Bogsnes, 2016). Det handlar om att separera de funktioner som budgeteringen har, för att smidigare kunna ekonomistyra företag. De främsta förespråkarna av budgetlös styrning är BBRT, som inkluderar såväl personer som företag som är intresserade av styrning utan budget (Libby & Lindsay, 2010). De är med andra ord förespråkarna av den smidiga, decentraliserade och flexibla budgetlösa styrfilosofin. Enligt Bogsnes (2016) har traditionella styrsätt skapats för andra tider än de vi nu lever i. Likväl är de väl institutionaliserade i företag, vilket medför svårigheter. Målet i detta koncept är därmed att undvika de svagheter som budgeteringen innebär (Becker, 2014), genom att företagets strategi är utgångspunkt för styrning (de Lautour, 2018).

Det budgetlösa tankesättets mål är att vara så involverande som möjligt, samtidigt som dynamik och flexibilitet betonas. Enligt Hope och Fraser (2003) innebär konceptet ”ett set av guidelinjer som kan möjliggöra styrning av företags prestationer och prestanda samt decentralisera processen för att fatta beslut, utan att använda sig av den traditionella budgeten” (egen översättning). Sätten att tillämpa denna filosofi på kan vara många, eftersom affärsverksamhetens uppbyggnad är utgångspunkten. Företag som tillämpar filosofin bör emellertid använda sig av flexibla och humana styrmekanismer och -kontroller som baseras på företagets strategi (Bogsnes, 2016; Hope & Fraser, 2003; Matějka et al., 2021; Østergren & Stensaker, 2011). Eftersom styrningen inte görs med en finansiell utgångspunkt och sker på ett mer generellt plan, är denna filosofi även mjukare

i styrningen. Budgetlös styrning bygger följaktligen på en lös kontroll, i enlighet med de beskrivningar Merchant (1985) ger av styrning och kontroll.

Enligt Bourmistrov och Kaarbøe (2013) samt Matějka et al. (2021) bygger budgetlös styrning på en dynamisk resursallokering utan fasta tidsgränser, som tillåter en bättre syn på framtiden och därmed ett förbättrat strategiskt beslutsfattande. Hope och Fraser (2003) lyfter fram dess förmåga att anpassas enligt företaget; exempelvis strategin, organisationsnivån och kulturen. Den största fördelen anses vara den externa flexibiliteten tack vare decentraliseringen (Matějka et al., 2021; Østergren & Stensaker, 2011). Medarbetarna ges alltså en vidsträckt frihet för att nå utsatta mål och kan således handla på ett autonomiskt och kreativt sätt för att uppnå målen. Detta innebär dock också att större ansvar hålls för att de utsatta målen faktiskt uppfylls. Enligt Østergren och Stensaker (2011) görs själva kontrollen i budgetlös styrning ofta med hjälp av KPI. Dessa kan vara exempelvis relativa mått som fokuserar på handling snarare än kostnader. Relativa mått kan förslagsvis vara finansiella och icke-finansiella, relativa nyckeltal som fångar upp målen på ett heltäckande vis. Fokuset är på detta sätt förflyttad från de traditionella command-and-control-modellerna inom ekonomistyrning (Becker, 2014; Bogsnes, 2016).

Det finns med andra ord oerhörda skillnader budgetlös styrning och traditionell budgetstyrning emellan. Genom decentraliseringen av ansvar inom budgetlös styrning, är friheten gällande hur målen uppnås avsevärt större än i den traditionella budgeteringen. Följaktligen är målen närmare kopplade till företagets strategi (Østergren & Stensaker, 2011). Tack vare den vidsträckta friheten för medarbetarna är även företaget och ekonomistyrningen mer anpassningsbara (Ax & Ax, 2021). Detta är fördelaktigare än den traditionella, styva budgeten eftersom förändringar tenderar att ske allt snabbare. Østergren och Stensaker (2011) framhåller ytterligare att kontrollen är uppbyggd annorlunda i budgetlös styrning än i budgetar. Kontrollerna för ifall mål uppfylls är därmed mer detaljerade och fokuserar mer på handling än på kostnader.

Budgetlös styrning innebär således att man ersätter den traditionella budgeteringen med mer flexibla styrmekanismer nära kopplade till företagets strategi. Bland annat anses det i allmänhet vara viktigt att regelbundet uppdatera planer och strategier, använda sig av icke-finansiell information, utvärdera prestanda på basis av företaget som en helhet och ha låga individuella

incitament (Matějka et al., 2021). Förutom själva styrningen handlar dessutom budgetlös styrning om att inkludera mer förtroende i styrkulturen.

2.3.1 Implementering

En tidig tillämpare av budgetlös styrning är Handelsbanken. Redan under 1970-talet tillämpade banken ett budgetlöst tankesätt med mindre central styrning (Cäker & Siverbo, 2014; Wallander, 1999). Utöver Handelsbanken har även IKEA och Volvo tillämpat budgetlös styrning (Brown & Atkinson, 2001). Med andra ord har fler och fler företag tagit i bruk budgetlös styrning och många kommer ännu att göra det (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). I den senaste årsredovisningen beskrivs budgetlöst styrda Handelsbanken som en decentraliserad bank inom vilken tilltro och respekt för individer genomsyrar hela företagskulturen (Handelsbanken, 2020). Detta är en av de två huvudprinciperna som kännetecknar budgetlös styrning; decentralisering av verksamheten.

De tolv principerna som Hope och Fraser (2003 b) presenterar som kännetecknande för budgetlös styrning indelas i två huvudsakliga steg; principer gällande (1) styrning och (2) styrorienterad ledning (Beyond Budgeting Institute, 2016; Østergren & Stensaker, 2011). Hansen (2011) redogör däremot för stegen i implementeringen som (1) ett skift från budgetstyrning och senare (2) en radikal decentralisering inom företaget. Det är med andra ord förståeligt varför decentraliseringen och flexibiliteten utmärks som de största kännetecknen för budgetlös styrning. Det är således dessa två huvuddrag som bör genomsyra hela ekonomistyrningen för att den ska kännetecknas vara budgetlös (Matějka et al., 2021).

BEYOND BUDGETING

- Enabling business agility

LEADERSHIP PRINCIPLES

- 1 PURPOSE: Engage and inspire people around bold and noble causes
- 2 VALUES: Govern through shared values and sound judgement
- 3 TRANSPARENCY: Make information open for self-regulation, innovation, learning and control
- 4 ORGANISATION: Cultivate a strong sense of belonging and organise around accountable terms
- 5 AUTONOMY: Trust people with freedom to act
- 6 CUSTOMERS: Connect everyone's work with customer needs

MANAGEMENT PROCESSES

- 7 RHYTHM: Organise management processes dynamically around business rhythms and events
- 8 TARGETS: Set directional, ambitious and relative goals
- 9 PLANS AND FORECASTS: Make planning and forecasting lean and unbiased processes
- 10 RESOURCE ALLOCATION: Foster a cost conscious mind-set and make resources available as needed
- 11 PERFORMANCE EVALUATION: Evaluate performance holistically and with peer feedback
- 12 REWARDS: Reward shared success against competition

Figur 1: De tolv principerna för budgetlös styrning

Ovan i figur 1 uppvisas hur budgetlös styrning tillämpas enligt Beyond Budgeting Institute (2016). Styrprocesserna (eng. management processes) innebär en relativ prestandautvärdering (Ax & Ax, 2021; Becker et al., 2020). En fortgående och inkluderande planeringsprocess som dynamiskt koordinerar interaktioner samt tilldelar rätt mängd resurser på basis av behov föreskrivs. Vidare bör målen vara ambitiösa och relativa samt uppföljningsprocessen fokuserad på lärande och utveckling och inte bara på mätning och belöning. Enligt Østergren och Stensaker (2011) sker den dynamiska resursfördelningen i budgetlös styrning på basis av enskilda utvärderingar av projekt istället för på basis av en årlig budget. Sammanfattningsvis kan det konstateras att alla dessa faktorer bidrar till den höga flexibilitet som budgetlös styrning kännetecknas av.

Normerna för styrorienterad ledning (eng. leadership principles) kännetecknas däremot av decentralisering och transparens (Ax & Ax, 2021; Becker et al., 2020). Principerna inkluderar motivering genom syfte, värderingar, transparens, organisering, autonomi och kunder (se figur 1). Detta steg inkluderar således en engagerad, värdestyrd och transparent kulturell styrning riktad mot långsiktiga mål genom ett ärligt samarbete, autonomi och fokus på kundernas behov (Beyond

Budgeting Institute, 2016). Gällande autonomin tillägger Østergren och Stensaker (2011) att denna kan uppnås genom att organisera nätverk av team som har frihet och möjlighet att agera, samt tillåter alla att tänka som ledare. Ytterligare kan transparens uppnås genom regelbundna uppdateringar om den ekonomiska situationen till samtliga medarbetare (Becker, 2014).

De ovan nämnda principerna är följaktligen normer för hur företag borde gå till väga för att styra budgetlöst. Företag som har en stark koppling mellan strategi och belöning har visat nästan en 40 procent högre avkastning på eget kapital än de med en svag koppling (Hope & Fraser, 2003 b). Detta tyder på att företag borde binda medarbetarnas löner till prestanda och uppnådd av företagets strategi genom användning av budgetlös styrning. Detta motiverar beslutsfattarna och de ansvariga att nå de strategiska målen på lång sikt. Av Hope och Fraser (2003 b) förespråkas en belöningsandel som baseras på den relativa framgången i företaget. Matějka et al. (2021) förtydligar detta genom att förklara att vissa företag inkluderat planer för uppdelning av vinst mellan alla medarbetare.

3 Tidigare studier

I detta kapitel presenteras tidigare studier i anslutning till ekonomistyrning i tillverkningsföretag. Vidare uppvisas tidigare studier gällande budgetlös styrning och kombinationen av traditionella och moderna styrsätt i tillverkningsföretag.

3.1 Tillverkningsföretag

Företag i tillverkningsbranscher utsätts för allt mer konkurrens (Fullerton et al., 2013; Fullerton & McWatters, 2001) och förhållandena på den globala marknaden har försvårats. Det sker kontinuerliga förändringar i den externa miljön och tillverkningsföretag har därför behövt, och behöver även fortfarande, se över sätten som verksamheten styrs på (Fullerton & McWatters, 2001; Messner, 2016). Bland annat värderas idag humankapital, innovationer och kundrelationer högre än tidigare (de Lautour, 2018). I konkurrensutsatta branscher behövs mer komplexa lösningar för styrning och målsättning (Cescon et al., 2019). Under senare år har därför mer moderna tankesätt inom tillverkning kommit fram i västvärlden. Bland annat behöver företag vara dynamiska och effektiva för att hänga med på dagens globaliserade, turbulenta marknader (de Lautour, 2018). Mer moderna tillverkningsteorier har således ofta en inriktning på kvalitet, tidsenlighet, involvering av medarbetare samt flexibilitet (Qamar et al., 2018). Tillema och van der Steen (2015) påpekar att en utveckling av tillverkningens uppbyggnad är väldigt viktig för att uppehålla konkurrensfördelar i den allt mer konkurrensutsatta branschen.

Enligt Fullerton et al. (2013) är *lean* den vanligaste och viktigaste strategin i tillverkningsföretag. Sedan 1980-talet har tankesättet diskuterats och tillämpats flitigt (Tillema & van der Steen, 2015). Lean innebär att alla avdelningar strävar efter att affärsverksamheten fungerar som ett effektivt system, samtidigt som fokuset ständigt ligger på att förbättra kundvärdet och upprätthålla bästa möjliga kvalitet på de producerade varorna (Fullerton et al., 2013; Jazayeri & Hopper, 1999; Tillema & van der Steen, 2015). På detta sätt söker tankesättet kontinuerligt eliminera processer som inte bidrar till kundvärdet genom att kartlägga alla företagets värdeströmmar (Qamar et al., 2018). Traditionella tankesätt inom tillverkning nöjer sig med massproduktion och en ”good enough”-inställning. Detta gäller inte företag som tillämpar lean-tillverkningsfilosofin. Tanke-

sättet strävar efter att minimera outnyttjade resurser och svinn (Qamar et al., 2018). Vidare råder tillverkning på basis av efterfrågan, det vill säga en pull-strategi (Fullerton et al., 2013). Därigenom är målet ett perfekt resursutnyttjande och fullständigt felfria processer (Tillema & van der Steen, 2015). Slutligen är tankesättet konstruerat kring att företaget och dess processer kontinuerligt och ständigt utvärderas och förbättras (Qamar et al., 2018).

På senare tid har dock en flexibel tillverkning blivit allt mer viktig (Qamar et al., 2018). Affärsverksamheter utsätts för volatilitet, osäkerhet och en oerhörd komplexitet (Bogsnes, 2016). Därför behöver företag inte bara vara bäst på att tillverka sina produkter – utan även anpassbara gentemot marknaden och konkurrensen. Qamar et al. (2018) anser rent ut sagt att kostnader inte alls är lika viktiga längre, utan att det nu är flexibilitet som är det mest betydelsefulla för tillverkningsföretag. Detta är grunden till tillverkningsteorin *agil styrning*. Enligt Dubey och Gunasekaran (2015) är detta en affärsmodell som tillverkningsföretag tillämpar för att kunna besegra externa osäkerheter. Agil styrning skiljer sig från lean bland annat genom dess vidsträckt flexibilitet (Qamar et al., 2018). Enligt Dubey och Gunasekaran (2015) bygger agil tillverkning på effektiva teknologier, kundfokus, bemyndigande av medarbetare, hantering av leverantörsförhållanden, flexibla tillverkningsystem och en involverande organisationskultur.

3.1.1 Ekonomistyrning i en modern tillverkningsmiljö

Ekonomistyrning är ett dynamiskt verktyg, som tidigare förklarats. MAS kan och bör därför variera kraftigt (Messner, 2016; Tillema & van der Steen, 2015). Variationerna i företags styrsätt kan bero på olika orsaker. Enligt Haldma och Lääts (2002) bör systemen för styrning anpassas till såväl externa miljöer som interna förhållanden. Externa miljöer avser affärs-, konkurrens- och redovisningsmiljön, medan interna förhållanden kan ha att göra med teknologi och organisatoriska aspekter gällande exempelvis styrning. I takt med att strukturen i tillverkningsföretag förändras, reformeras också ekonomistyrningen. En modern tillverkningsmiljö kan enligt Qamar et al. (2018) kännetecknas av flexibilitet, decentraliserade processer, kundfokus och tillverkning på basis av efterfrågan. Fullerton et al. (2013) understryker att dessa moderna tankesätt inom tillverkning sällan går att kombinera med traditionella system för ekonomistyrning utan att utmaningar uppstår.

Tillema och van der Steen (2015) anser vidare att tillämpningen av en modern tillverkningssteori för med sig ett helt nytt koncept för kontroll och ekonomistyrning, som företag bör vara beredda på att hantera. Ekonomistyrningen är nära kopplad till tillverkningens utformning och den information som kan erhållas från olika processer (Fullerton et al., 2013). Det handlar följaktligen om förändrade förhållanden som ekonomistyrningen behöver anpassas till. Jazayeri och Hopper (1999) betonar att även ledningens kunskap och inställning till att hantera problem förändras när tillverkningsmiljön blir mer modern, vilket är ytterligare interna faktorer som utsätts för förändring. Ekonomistyrningen behöver således revideras och förändras i och med ibruktageandet av nya tankesätt inom tillverkningen (Fullerton et al., 2013). Detta beror på att traditionella MAS kan hindra implementeringen av de moderna tankesätten, eftersom de inte alltid stöder innovativa tillverkningssteorier (Tillema & van der Steen, 2015).

Det förekommer alltså problematik i sammanfogningen av traditionell ekonomistyrning och den moderna tillverkningsmiljön. Bland annat är informationen från traditionell ekonomistyrning alltför fördröjd (Tillema & van der Steen, 2015) och alltför inriktad på finansiella faktorer och siffror (Fullerton et al., 2013). Dessutom borde ekonomistyrningen vara involverande eftersom beslut fattas decentraliserat. Målen borde följaktligen byggas bottom-up och inte top-down som i traditionella MAS (Fullerton et al., 2013; Tillema & van der Steen, 2015). Vidare bygger moderna tillverkningssteorier på att styra grupper och inte enskilda individer, mot gemensamma mål. Tillema och van der Steen (2015) påpekar att de enskilda, byråkratiska kontrollerna i traditionella styrsystem därmed borde ersättas med gruppkontroller.

3.1.2 Budgetlös styrning

Som tidigare presenterat är budgetlös styrning ett väl decentraliserat koncept som bygger på autonomi. Vidare bygger konceptet på relativa prestandamått som följs upp på gruppnivå och en ständig utveckling förespråkas i företag (Beyond Budgeting Institute, 2016). Budgetlös styrning kännetecknas därmed också för dess flexibilitet. Bogsnes (2016) gör nämligen nya kopplingar mellan agil affärsverksamhet och budgetlös styrning. Enligt Bogsnes (2016) handlar budgetlös styrning om att förändra processer och principer så att företag blir mer agila och humana, vilket behövs för att kunna prestera bra i nuvarande verksamhetsmiljöer. Becker et al. (2020) klarlägger

vidare att agil styrning, som också grundas på rörlighet och flexibilitet, därför anses dela liknande värderingar som budgetlös styrning. Enligt Qamar et al. (2018) har också lean mycket gemensamt med agil styrning, vilket gör att även en affärsmodell som bygger på en lean styrning är väl kompatibel med budgetlös styrning.

De krav som ställs på styrningen i tillverkningsföretag i en modern tillverkningsmiljö är med andra ord nära besläktade med tankesätten inom budgetlös styrning. I enlighet med Bourmistrov och Kaarbøe (2013) är en strikt, traditionell budgetstyrning i en decentraliserad tillverkningsmiljö inte lämplig. I företag som strävar efter flexibilitet bör också icke-finansiella data ha en bemärkt plats, påpekar Gerdin (2005). Också Tillema och van der Steen (2015) betonar en större inriktning på icke-finansiella faktorer i styrningen av företag som tillämpar en modern tillverkningsteori. Därmed överensstämmer de moderna tillverkningsteoriernas önskan om icke-finansiella, relativa prestandamått med styrfilosofin inom budgetlös styrning. Det första steget i tillämpningen av budgetlös styrning bygger på ett skift från traditionell budgetstyrning till relativa prestandamått, såväl finansiella som icke-finansiella (Hansen, 2011).

Att tillämpa en modern tillverkningsteori kräver med andra ord att tillverkningsföretag borde införa alltmer budgetlösa tankesätt i sin ekonomistyrning. Att fastna vid de traditionella styrsystemen kan vara ödesdigert. Vid ibruktagandet stöds inte de moderna tillverkningsteorierna och tillvägagångssätten av de traditionella tankesätten inom ekonomistyrning (Tillema & van der Steen, 2015). Enligt Bogsnes (2016) har nämligen traditionella styrsätt skapats för andra tider. Ibruktagandet av budgetlös styrning är emellertid relativt utmanande (Matějka et al., 2021). Rentav Hope och Fraser (2003 b) själva understryker att det krävs förenade ansträngningar från multifunktionella team för att de budgetlösa principerna och processerna för styrning ska kunna tillämpas.

3.2 Budgetlös styrning i praktiken

Även om många företag har blivit allt mer intresserade av budgetlös styrning över tid (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013), är den fullständiga implementeringen relativt låg förutom bland synnerligen

entusiastiska användare (Ax & Ax, 2021; Bromwich & Scapens, 2016). Det finns endast begränsade bevis på företag som tagit i bruk en helt budgetlös styrning (Henttu-Aho & Järvinen, 2013). Budgetlös styrning har alltså även utsatts för motstånd. Bland annat Østergren och Stensaker (2011) samt Matêjka et al. (2021) lyfter fram att det kan medföra problem att ersätta budgetar med system för budgetlös styrning. Matêjka et al. (2021) konstaterar vidare att företag tenderar att ha svårigheter att minska beroendet av den fasta, årliga budgeten. Dessutom understryker Østergren och Stensaker (2011) att budgetlös styrning inte alltid beaktar företagets likviditet.

En annan kärnpunkt som anmärks gällande budgetlös styrning är dess vaghet. Ax och Ax (2021) poängterar att många företag som inte tillämpat budgetlös styrning hänvisar till dess vaga retorik och alltför öppna koncept. Det finns alltså inga konkreta riktlinjer för hur teorins idéer kan appliceras och användas (Ax & Ax, 2021). Ibrukttagandet av budgetlös styrning är därutöver lättpåverkat av företags informationssystem. Matêjka et al. (2021) lyfter upp att företagets informationsteknologi kan underlätta eller motarbeta implementeringen av budgetlös styrning. Ifall företags informationssystem är rigida och föråldrade, kan tillämpningen av en mer budgetlös styrning försvåras. Däremot kan tillämpningen underlättas ifall informationssystemen är väl adaptiva. Bland annat kan aktiviteter såsom uppdatering av planer, snabb feedback, användning av icke-finansiell information och prestandauppföljning underlättas (Matêjka et al., 2021). Det gäller således att vara medveten om de förutsättningar som företagets informationssystem har.

Ett flertal övriga interna faktorer kan också påverka ibrukttagandet av budgetlös styrning. Ax och Ax (2021) betonar att det är vanligt förekommande att rädsla för förändring, brist på interna jämförelser, höga kostnader och ett för litet antal användare motverkar tillämpningen av tankesättet. Enligt Matêjka et al. (2021) kan dessutom misstroende för medarbetare, otillgänglighet av korrekt prestandainformation och komplicerad intern koordinering påverka ibrukttagandet negativt. Införandet av budgetlös styrning kräver förändringar av existerande MCS exempelvis gällande mål och mått, planering och prognoser, samt resursallokering (Ax & Ax, 2021; Becker et al., 2020; Beyond Budgeting Institute, 2016; Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Matêjka et al., 2021). Detta kan enligt Ax och Ax (2021) vara bidragande faktorer till att införandet av budgetlös styrning

är så lågt och fenomenet aldrig riktigt fått fäste i praktiken. Exempelvis förespråkas att företag borde utveckla budgeteringsprocessen, snarare än att avstå från den (Becker et al., 2020).

3.2.1 Kombination av traditionell och budgetlös ekonomistyrning

Många företag väljer dock att kombinera ekonomistyrningsmetoder. En idé kan således vara att komplettera den traditionella budgetstyrningen med vissa principer inom budgetlös styrning, istället för att helt ersätta budgeten (Frow et al., 2010; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Libby & Lindsay, 2010). Det kan alltså medföra problem att helt ersätta de traditionella systemen för ekonomistyrning med det budgetlösa synsättet. Detta har lett till att företag ibland är särdeles selektiva med vilka budgetlösa principer och processer som tillämpas (Ax & Ax, 2021). Det framkommer dessutom att en utveckling är att föredra, snarare än en plötslig revolution (Becker et al., 2020; Johanson, 2013). Frow et al. (2010) samt Libby och Lindsay (2010) förespråkar också ett flertal tankesätt inom ekonomistyrning som kompletterar varandra. De konstaterar slutligen att budgetlös styrning kan ersätta vissa funktioner som den traditionella budgeten fyller, men möjligen inte budgeteringen i dess helhet.

Många forskare har valt att förbise en kombination av traditionella styrsystemen och de moderna filosofierna (Tillema & van der Steen, 2015). Emellertid behövs fortfarande de finansiella rapporterna i externa rapporteringssyften (Tillema & van der Steen, 2015). Enligt Jazayeri och Hopper (1999) bör de finansiella rapporterna fortfarande upprättas för utomstående intressenter såsom leverantörer, beskattningen, finansiärer och aktieägare, trots att man använder sig av andra data i den interna redovisningen och ekonomistyrningen. Vidare kan de högre hierarkiska nivåerna av företag föredra att använda sig av mer traditionella tankesätt inom ekonomistyrning (Tillema & van der Steen, 2015).

En implementering av en kombination mellan traditionell och budgetlös styrning kan alltså vara en god idé. Både företag som delvis och fullständigt tillämpat budgetlös styrning tenderar att ha en flexibel resursallokering, en relativ målsättning och ett jämförelsevis decentraliserat beslutsfattande (Matějka et al., 2021). Vidare finner Matějka et al. (2021) att ibruktagandet av budgetlös styrning i praktiken även lägger vikt på frekvent uppdatering av planer och strategier,

användning av icke-finansiell information, utvärdering på basis av företaget som helhet och svaga individuella initiativ. Detta stöds även av resultaten i Beckers (2014) studie, där företagen tenderar att ha flexibla prognoser, dynamisk resursallokering, resultatuppföljning via KPI och ett vidsträckt bemyndigande av medarbetare. Fördelarna inom budgetlös styrning anses också uppnåeliga när en kombination av styrsätt görs (Becker et al., 2020). Ax och Ax (2021) påpekar vidare att företag i praktiken är särdeles selektiva med vilka budgetlösa principer och processer som tillämpas. Det finns stora variationer i hur budgetlös styrning tillämpas i praktiken (Becker et al., 2020). I enlighet med Ax och Ax (2021) tenderar de tillämpade tankesätten ofta vara förenklade eller nedsatta versioner av den budgetlösa styrfilosofin. Becker (2014) uppger rent utav att en budgetlös styrning anses vara tagen i bruk ”när fasta och förhandlade budgetsiffror inte längre används för planering och resursallokering samt prestandautvärdering” (egen översättning).

3.2.2 Budgetlös styrning – lös budgetstyrning?

Synen på budgetlös styrning har förändrats över tiden. Becker et al. (2020) anser att företag på senare tid rekommenderas att tillämpa budgetlös styrning stegvis. Detta förespråkas också av Hansen (2011) som förklarar implementeringsstegen som (1) ett skift från budgetstyrning och senare eventuellt (2) en radikal decentralisering inom företaget. Dessutom ses inte avfärdandet av budgeten som en lika viktig del av tankesättet längre (Becker et al., 2020), utan fokuset ligger på att förflyttas från de traditionella command-and-control-modellerna i ekonomistyrning (Bogsnes, 2016). I praktiken är företagen många gånger omedvetna om att de tillämpade tankesätten är del av den budgetlösa styrfilosofin (Becker, 2014; Becker et al., 2020). Vidare inser Becker et al. (2020) att det ligger en viss idealism i en helt budgetlös styrning, eftersom den sällan är ett faktum i företag idag. Zor et al. (2019) accentuerar att budgetens roll kan ändra över tid eftersom ekonomistyrning inte är bunden till någon reglering. Detta stämmer överens med påståendet Becker et al. (2020) framför; att tankesättet med fördel kunde användas som en evolutionär resa i riktning mot att förbättra tillämpningen av den traditionella budgetstyrningen

Sätten att definiera styrfilosofier kan följaktligen omvandlas med tiden. Budgetlös styrning är ett exempel på detta. Ett tankesätt som inledningsvis hade en fast grund i att slopa budgeten, har över tid förändrats till att förflyttas från de traditionella command-and-control-modellerna i företag.

Fenomen inom ekonomistyrningen är alltså dynamiska och under ständig utveckling. Sammanfattningsvis kan det konstateras att företag inte behöver slopa budgeten helt, utan hellre utveckla den traditionella budgetstyrningen i riktning mot de budgetlösa principerna; med andra ord tillämpa en *lösare budgetstyrning*.

3.2.3 Koordinering och balans

Bland annat Becker et al. (2020) betonar en modernisering av de traditionella styrsätten. Att kombinera två tankesätt inom ekonomistyrning som är så pass olika är däremot inte helt okomplicerat. Enligt Bourmistrov och Kaarbøe (2013) är nämligen utmaningarna i kombinationen av traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning *hur* de två tankesätten bör koordineras och balanseras. De poängterar vidare att det i forskning finns ett kunskapsgap gällande detta problemområde. Enligt Tillema och van der Steen (2015) är synen på kontroll oerhört olika traditionella och moderna styrsätt emellan. Det kan följaktligen uppkomma spänningar i implementeringen av en lös budgetstyrning i praktiken. Vidare framkommer det att medarbetarna behöver ha helt olika mentalitet i de två olika filosofierna (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). Därför handlar det om att hitta en väl fungerande balans mellan de olika tankesätten (Tillema & van der Steen, 2015).

Tillema och van der Steen (2015) anser däremot att det inte krävs en fullständig lösning på problematiken, utan snarare en förmåga att kunna hantera spänningarna mellan tankesätten. Det handlar inte om ”att göra som alla andra gör”, utan att utveckla styrsätten så att de är väl balanserade i företaget i fråga. Hope och Fraser (2003) betonar att olika tillvägagångssätt för styrning bör tillämpas beroende på företag, strategi, organisationsnivå och rådande organisationskultur. Likväl är det vanligt att samma tillvägagångssätt fungerar i samma typ av bransch och därmed kan tillvägagångssätt av konkurrenter, samarbetspartners och övriga företag som fungerar i samma bransch vara en bra utgångspunkt. De optimala handlingarna grundas dock på såväl interna som externa förhållanden, vilket gör att det inte finns ett enskilt ”bästa sätt” att organisera ett företag.

4 Metod

Avhandlingens metod presenteras i detta kapitel. Valet av metod presenteras och därefter förtydligas processen gällande insamling och analys av data. Ytterligare motiveras studiens reliabilitet och validitet samt slutligen visas hur relevant etik beaktas i studien.

4.1 Val av metod

Forskningsfrågan besvaras genom en fallstudie om utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen i tillverkningsföretag. En fallstudie valdes eftersom denna metod ofta används för att undersöka och förklara beslutsfattande inom företag och andra hermeneutiska fenomen i praktiken (Yin, 1981). Eftersom forskningsfrågan i denna avhandling är relativt praktisk och strävar efter att förklara ett specifikt fenomen i praktiken, är en fallstudie en lämplig metod. Fallstudier görs på djupet, för att grundligt förklara olika omständigheter. Också Dubois och Gadde (2002) betonar fallstudiens djup och omfattning, samt den abduktiva forskningsansatsens fortlöpande förflyttning mellan praktik och teori. Slutligen påpekar Dul och Hak (2007) att fallstudier kännetecknas av kvalitativa intervjuer.

I denna avhandling används en fallstudie av kvalitativ metod. En kvalitativ metod utgår i regel från ord och detaljerade beskrivningar (Bryman & Bell, 2011; Merriam, 1994). Därmed är ett kvalitativt tillvägagångssätt lämpligt exempelvis i studier som undersöker specifika tillvägagångssätt, exempelvis gällande respondenternas antaganden om och tolkningar av ett fenomen. Eftersom kvalitativa studier är så djupa och förklarande används dessutom färre sampel (Dul & Hak, 2007). Med hänsyn till att budgetlös styrning, och enskilda respondenters och företags uppfattningar och tillvägagångssätt gällande utveckling av traditionell ekonomistyrning, undersöks i denna avhandling är en kvalitativ metod synnerligen lämplig. Eftersom syftet med denna avhandling analyseras genom en systematisk jämförelse mellan teori och praktik, kan studien tolkas ha en abduktiv ansats. Enligt Dubois och Gadde (2002) ska denna typ av forskningsansats ses som en utveckling av teorier inom ett ämnesområde.

Denna avhandling baseras således på en förklarande och tolkande metod. En förklarande studie söker en generell förklaring till ett fenomen och besvarar frågor såsom 'hur' och 'varför' (Yin, 1981). Eftersom forskningsfrågan lyder *hur* tillverkningsföretagen i fallstudien har utvecklat traditionella styrsätt så att de balanseras och kompletteras av tankesätt inom budgetlös styrning, kan det konstateras att avhandlingens metod är förklarande. Forskningsfrågan täcks därmed av den styrka som Yin (1981) uppvisar gällande fallstudier; att metoden studerar användningen av kunskap gällande såväl nutida fenomen som (historiska) sammanhang. Dessutom är fallstudier lämpliga ifall resultaten tros vara alltför komplexa för entydiga teorier.

4.2 Insamling av data

Det huvudsakliga tillvägagångssättet för insamling av data är i denna fallstudie semistrukturerade intervjuer. Vidare inkluderas även styrdokument, övriga diskussioner med respondenterna samt observationerna vid de eventuella företagsbesöken i analysen. Enligt Yin (1981) är det insamlingen av data som är själva fältarbetet i en fallstudie. Bland annat kan detta fältarbete vara fysiska intervjuer, intervjuer per telefon, dokumentanalys eller övriga observationer på plats. Vidare behöver datainsamlingen följa ett protokoll, poängterar Yin (1981). Detta protokoll bör upprättas för att undersökningen ska hålla sig vid till det relevanta ämnet. I denna avhandling baseras protokollet på de diskussionsteman som presenteras i bilaga två och avgränsningarna i kapitel 1.4.

Urvalet av respondenter baseras på att nyckelpersoner i tillverkningsföretag personligen kontaktades per e-post och/eller telefon. Förfrågan om deltagande i pro gradu-avhandling i bilaga ett användes som grund för att kontakta respondenter via e-post. Respondenterna fick också på förhand tillgång till intervjuernas diskussionsteman i bilaga två per e-post ett par dagar till två veckor före intervjuerna utfördes. Lokalkännedom är grunden för urvalet av fallföretag och respondenter. Detta innebär att urvalet är ett icke-sannolikhetsurval enligt Merriam (1994). Eftersom målet i en fallstudie är att lära sig så mycket som möjligt och inte att generalisera resultaten, är icke-sannolikhetsurvalet logiskt (Merriam, 1994).

I intervjuskedet informerades respondenterna om avhandlingens syfte och forskningsfråga samt etik gällande studien och undersökningen. På basis av nämnda diskussionsteman utfördes intervjuerna fysiskt hos företagen eller via Microsoft Teams, enligt önskemål av respondenterna själva. Intervjuerna spelades in för att därefter kunna transkriberas, något som respondenterna informerades om och accepterade i början av intervjuerna. Vidare baseras avhandlingens diskussionsteman på tidigare studier, utvalda utifrån avhandlingens inriktning och de presenterade avgränsningarna. Bland annat inspireras studiens diskussionsteman av de intervjuguider som Ax och Ax (2021), Bourmistrov och Kaarbøe (2013), Becker (2014), Becker et al. (2020) och Matêjka et al. (2021) uppvisar. Således härleds frågorna från tidigare studier med en nära koppling till praktiken.

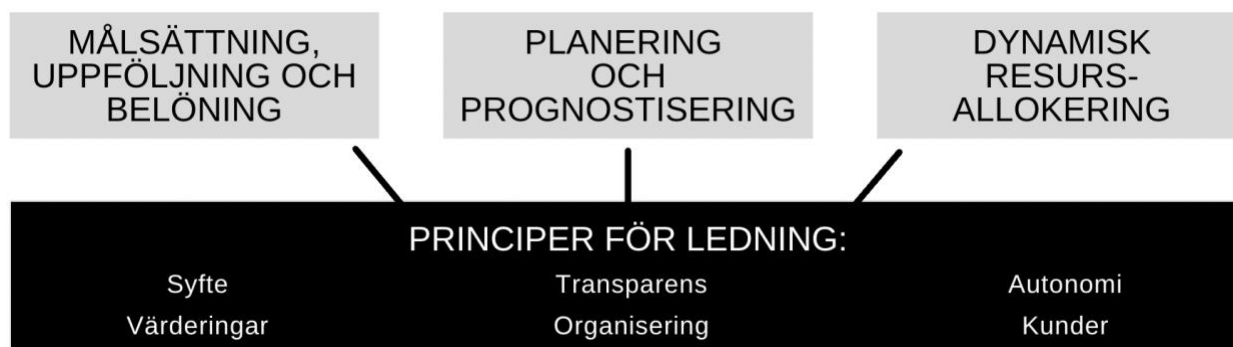
Datainsamlingen baseras även på dokument. De dokument som analyserats i denna studie är fallföretagens styrdokument som innehåller information gällande ämnet och problemområdet. Analysen baseras därmed även på budgetar, kalkyler, presentationer, administrativa dokument och/eller riktlinjer för ekonomistyrning i fallföretagen. Analysen av just dessa dokument baseras på det som företagen själva, på eget initiativ, uppvisat under intervjuerna samt bland annat på studien av Becker (2014), Bourmistrov och Kaarbøe (2013).

4.3 Analys

Analysen är den viktigaste delen av en fallstudie. Däremot poängterar Yin (1981) att denna del även är den mest utmanande. I kvalitativa fallstudier är bakgrundskunskapen om ämnet av väldigt betydelse. Bryman och Bell (2011) betonar nämligen att det till en början är synnerligen viktigt att ha en generell kunskap om litteraturen som finns inom området. Därmedelst är bakgrundsteorin och de tidigare studierna i denna avhandling av avgörande betydelse. En grundläggande bakgrundskunskap hjälper i analysen av de kvalitativa resultaten utifrån tolkningar och uppfattningar gällande det studerade ämnet. Speciellt i fallstudier är bakgrundskunskapen viktig, eftersom denna typ av studie undersöker användningen av kunskap (Yin, 1981). I analysen i denna fallstudie jämförs därför empiriska data och resultat med teori och tidigare studier.

I en kvalitativ studie sker analysen sida vid sida med insamlingen av data. Enligt Merriam (1994) bör varje intervju delvis styras av föregående upplevelser, vilket kräver att intervjuer, dokument och andra observationer kontinuerligt bör analyseras och kritiskt undersökas. På detta sätt hjälper dokumenten att styrka de data som samlats in via intervjuerna. Den fortgående analysen sker normalt i en falljournal (Merriam, 1994), så också i denna studie. Falljournalen upprättades inledningsvis skriftligen på basis av intervjuer, dokument och eventuella observationer. Därefter har data kategoriserats och analysen har fortsatt på ett mer övergripande plan. På basis av denna typ av fortgående och utvecklande analys har därefter analysen med tolkningar till teori och tidigare studier tagit fart. I enlighet med Yins (1981) instruktioner valideras dessutom de mest betydelsefulla insamlade data med hjälp av respondenterna efteråt.

I denna studie bygger analysen vidare på tidigare studier och en fortgående socialkonstruktiv utgångspunkt i institutionell teori. Följaktligen undersöks kritiskt de val som företag gör inom redovisning. Studien bygger därtill på Bourmistrov och Kaarbøes (2013) undersökning och förslag på vidare studier. Därutöver beaktas även resultat från övriga studier, såsom exempelvis Ax och Ax (2021), Becker et al. (2020), Bogsnes (2016), Matějka et al. (2021) samt Tillema och van der Steen (2015). Således analyseras utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen utifrån figur 2 nedan, som är en komprimering av resultaten i samtliga nämnda tidigare studier.



Figur 2: Budgeteringens funktioner och stödfunktioner

4.4 Trovärdighet

Kvalitativa studier är föremål för subjektiv påverkan. När exempelvis intervjuer används som metod påverkas datainsamlingen av samspelet mellan respondent och intervjuare samt mänskliga faktorer såsom uppfattningar. Det är omöjligt att undvika påverkan av den mänskliga kontakten i intervjusituationen, enligt Merriam (1994). I kvalitativa studier är närmare bestämt en fullständig objektivitet inte nåbart, men så önskas inte heller (Dul & Hak, 2007). Dokumentanalysen minskar dock dessa begränsningar. Merriam (1994) betonar att dokumenten är en viktig grund för stöd och bekräftelse av de resultat som intervjuerna ger, eftersom de kan anses mer objektiva och stabila i sin form (Merriam, 1994). I en kvalitativ fallstudie kan därför denna typ av dokument ge undersökningen ytterligare empirisk grund.

Eftersom denna avhandling baseras på en kvalitativ fallstudie, förekommer således specifika begränsningar i och med metoden. Att kvalitativa studier görs på djupet möjliggör att fånga upp mycket detaljerade fakta, men trots det behöver man vara medveten om svagheter. De kvalitativa begränsningarna är vanligen inriktade på trovärdighet, till skillnad från de kvantitativa studiernas svagheter (Sinkovics, Penz & Ghauri, 2008). Dessutom minskas möjligheterna att generalisera forskningsresultaten, eftersom kvalitativa studier uppgörs på djupet inom ett ämnesområde (Dubois & Gadde, 2002). I och med att studien utförts enligt formaliserade procedurer inkluderandes såväl intervjuer som dokument kan dock begränsningarna minskas avsevärt. Därutöver har relevant forskningsetik beaktats fortgående under studiens gång.

4.5 Etik

Inom forskning råder stora krav på att studier utförs etiskt. Enligt Bryman och Bell (2007) borde etiken ses som central under hela processen och inte endast som en komponent som är relevant under vissa skeden av studien. Etiken är nämligen speciellt viktig i kvalitativa studier (Merriam, 1994). Upplägget av den kvalitativa fallstudien bygger därför på den teori och de tidigare studier som presenteras i detta metodkapitel. De etiska frågorna är aktuella såväl under insamlandet av information som när resultaten publiceras, såsom de borde vara enligt Merriam (1994). Även när resultaten publiceras bör etiken tas i beaktande. Bland annat beaktas en god forskningssed gällande

anonymiteten av respondenterna. Merriam (1994) understryker betydelsen av att ta hänsyn till deltagarnas risker i att delta i studien. I denna studie har därför en kodifiering av respondenterna och företagen använts. Därigenom kan anonymiteten bevaras och företagen riskerar inte utsättas för eventuella negativa konsekvenser utifrån deltagandet.

Bland annat kan personliga värderingar och liknande åsikter komma att påverka dataanalysen. Därför baseras analysen såväl på intervjuer som analys av dokument. På detta sätt uppnår studien en god (intern) validitet eller giltighet, alltså att resultaten överensstämmer med verkligheten (Merriam, 1994). I enlighet med Yins (1981) instruktioner valideras insamlade data med hjälp av respondenterna ifall frågeställningar uppkommer. På detta sätt säkerställs att studiens fakta och tolkningar är balanserade och eventuella olika perspektiv kan konstateras. I studien uppnås däremot reliabiliteten genom grundliga beskrivningar över förfaranden. Reliabiliteten innebär att pålitlighet i studien uppfylls (Merriam, 1994). Medelst genomgripande redogörelser för studiens tillvägagångssätt och utgångspunkter säkerställs att studien är pålitlig. Därmed bör det finnas ett kontinuerligt sammanhang och en genomgripande logik som gör resultaten tillförlitliga. Dessa aspekter är relevanta i alla typer av fallstudier och övriga studier (Dul & Hak, 2007). Bland annat metodkapitlet i denna studie bidrar till reliabiliteten, eftersom de genomgripande tankesätten reflekteras över för att ge en uppfattning om tillvägagångssättet i hur slutsatser dras i studien.

Slutligen är det allra viktigaste i studier att ärlighet och transparens uppvisas. Bryman och Bell (2007) understryker en absolut öppenhet i kommunikationen till samtliga parter. Denna aspekt är relevant eftersom jag som utför studien jobbar i ett av fallföretagen. Denna information har samtliga fallföretag haft fri tillgång till. Vidare har beroendet till respondentföretaget i insamlandet av data och analysen ständigt beaktats. Bland annat gjordes datainsamlingen inledningsvis hos detta tillverkningsföretag för att kunna se hur diskussionsteman överläggs när respondenten/-rna känner sig bekväma med intervjuaren. Därmed har samma mönster i intervjuerna eftersträvat också tillsammans med övriga respondenter.

5 Empiri

I detta kapitel om avhandlingens empiri presenteras inledningsvis respondenterna och fallföretagen i studien. Därefter presenteras de empiriska iakttagelserna gällande traditionell budgetstyrning och utveckling av den traditionella budgetstyrningen. Utvecklingen uppvisas därefter utifrån figur 2 som tidigare uppvisats. Slutligen presenteras de förändringar efter utvecklingen och fördelar samt utmaningar som respondenterna lyft upp.

5.1 Respondenter och fallföretag

Forskningsfrågan besvaras med hjälp av en fallstudie som inkluderar sju olika tillverkningsföretag. I några av tillverkningsföretagen har mer än en respondent intervjuats, samtidigt eller enskilt, vilket har möjliggjort en bredare analys av intervjusvaren och ekonomistyrningen i företaget. Respondenterna är alla del av den strategiska, taktiska och/eller operativa ekonomistyrningen och har en bred kunskap om företaget i fråga samt dess styrsätt. Beroende på fallföretagens storlek har respondenter med olika titlar intervjuats, eftersom arbetsfördelningen är starkt beroende av företagsstorleken. I figur 3 nedan listas respondenterna och ytterligare information om fallföretagen samt intervjuernas längd.

RESPONDENT	TITEL	PLATS	OMSÄTTN. -21	LÄNGD, INTERVJU
A	CFO	På plats	30-49 m€	0.32.47
B	Controller	På plats	50- m€	1.13.00
C	CFO	På plats	10-29 m€	1.25.57
D	CEO	På plats	10-29 m€	1.18.56
E	CFO	Online	30-49 m€	0.59.46
F	Controller	På plats	50- m€	1.04.04
G	CFO	På plats	10-29 m€	1.23.48
H	CFO	Online	30-49 m€	1.19.21
I	Controller	Online	30-49 m€	1.19.21

Figur 3: Sammanställning av respondenter

Samtliga fallföretag verkar i tillverkningsbranschen, men detta medför inte att verksamheten är densamma i fallföretagen. Något fallföretag säljer få, stora maskiner per år B2B, medan något annat säljer miljontals små artiklar med konsumenter som slutkund. Gemensamt för en del av företagen är ändå användningen av samma ERP-system och andra IT-lösningar; exempelvis respondent B och E betonar vikten av flexibla och fungerande IT-lösningar i ekonomistyrningen. Vidare verkar majoriteten av fallföretagen tillämpa lean-tillverkningsfilosofin. I de företag där lean tagits i bruk, är det främst tankesätten gällande en effektiv användning av resurser samt en ständig förbättring som lyfts upp av respondenterna. Slutligen varierar storleken kraftigt de intervjuade företagen emellan och därmed även tillvägagångssätten i ekonomistyrningen emellan. Dock kan ett flertal generella slutsatser beträffande traditionell budgetstyrning och dess utveckling mot mer moderna styrtankesätt dras utifrån intervjuerna och dokumenten i studien.

5.2 Traditionell budgetstyrning

En årlig budget upprättas för varje redovisningsperiod i alla fallföretag förutom ett. Anledningen till att budgeten upprättas verkar vara olika i företagen, bland annat upplyfts såväl krav från ägare och styrelse som dess positiva effekter på kommunikation, planering samt reflektion över verksamheten (t.ex. respondent B, D och F). Denna traditionella budget är ofta ett detaljerat verktyg som bygger på ett flertal delbudgetar såsom exempelvis försäljningsbudget, tillverkningsbudget och investeringsbudget. Dessa baseras på underliggande kalkyler och beslutsunderlag för prioritering av investeringar såsom forskning och utveckling eller marknadsföring. Processerna för denna årliga budgetering verkar i några av fallföretagen vara väl strukturerad och följer därmed samma rutiner varje år (respondent B, H och I). Enskilda avdelningar, ledningsgrupp och/eller styrelse är del av utvecklingen och fastslagningen av den slutliga budgeten, vars mål är att klargöra vart företaget är, eller borde vara, på väg.

Något som respondent B, G, H och I lyfter upp är att budgeten inte används som ”en kommunal budget”. De budgeterade siffrorna används nämligen främst som mål och riktlinjer snarare än begränsande faktorer. Några av fallföretagen använder alltså budgeten mer som en utgångspunkt och avvikelser godtas ifall de är acceptabla och väl motiverade (t.ex. respondent D). Budgeten är

följaktligen mer av en ram för affärsverksamheten, som baseras på företagets långsiktiga mål, än en rigid lag som bör följas till punkt och pricka. Vidare understryks att budgeten inte är grundlös utan bör ha en stark koppling till företagets långsiktiga, strategiska planer (respondent B, C och F). Därmed kan budgeteringen bidra till att vara ett viktigt styrverktyg. Att bara bygga vidare på föregående års budget utan att reflektera över innehållet anses vara ett försumligt utfört budgeteringsarbete (t.ex. respondent H och I).

5.2.1 Upplevda svagheter

Ett flertal av respondenterna förhåller sig tämligen kritiskt till en traditionell, fast budget. Bland annat ifrågasätts dess stelhet, tidvis påfrestande arbetsbörda, historiska inriktning och olämplighet för allokering av framtida resurser (t.ex. respondent A, B och E). Gällande dess stelhet kan konstateras att ett företag i budgeteringsskedet omöjligen kan veta vad som kommer hända om över ett år, något som krävs för att kunna upprätta den årliga budgeten (t.ex. respondent A och F). Följaktligen blir budgeten snabbt inaktuell eftersom den bygger på historisk information, vilket bland annat respondent I betonar. Dessutom anses arbetsbördan vara påfrestande eftersom den traditionella budgeteringen ofta sker under en väldigt kort och intensiv tidsperiod just innan ingången av en ny redovisningsperiod.

Budgeten blir gammal dagen efter den görs, eftersom den baseras på historisk information.
(respondent I)

Budgeten ser bara till räkenskapsperiodens slut och beaktar inte resursbehovet efter utgången av räkenskapsperioden. (respondent A)

Det måste man beakta: att en budget alltid är en budget. (respondent F)

En annan svaghet som respondenterna understryker är budgetuppföljningens historiska anblick. Enligt respondent A används en traditionell budget i princip endast för att analysera historiska avvikelser i slutet av redovisningsperioden och den initiala planen överensstämmer sällan med verkligheten perioden ut. Dessutom fokuseras avvikelseanalysen och planeringen på

redovisningsperioden och någon större uppmärksamhet fästs inte på verksamheten efter utgången av den innevarande perioden (t.ex. respondent A, H och I). Dess stelhhet och historiska anblick leder alltså till att budgeten emellanåt anses som ett olämpligt verktyg för allokering av framtida resurser, såväl ekonomiska resurser som personalresurser. Stelhheten kan också riskera ett överflödigt spenderande i slutet av redovisningsperioden. Slutligen sammanfattar respondent F att en budget alltid är *bara* en budget.

På grund av den traditionella budgetstyrningens negativa sidor, har ett av fallföretagen valt att helt frångå användningen av termen budget. Enligt respondent E har den traditionella budgeten nyligen avskaffats och fallföretaget använder sig istället av rullande prognoser. Därmed har redovisningsperiodens påverkan på planering frångåtts. Genom denna förändring har också helt nya tankesätt gällande styrning, planering och kontroll tillämpats i företaget. Ytterligare diskussion kring detta återkommer i senare avsnitt. Det kan följaktligen konstateras att kritiken mot budgeteringen och budgetens praktiska svagheter är nära kopplade till hur budgeten används (t.ex. respondent D). Ifall en utveckling av den traditionella budgetstyrningen implementeras, kan flera av de negativa aspekterna gällande målsättning, planering och resursallokering elimineras eller åtminstone reduceras.

5.3 Utveckling

Utöver den traditionella budgeten har större delen av fallföretagen även tagit i bruk mer moderna styr-tankesätt. Få av respondenterna verkar dock känna till budgetlös styrning eller BBRT och de flesta anser sig ha utvecklat budgetstyrningen utifrån egna behov främre än genom någon specifik teori. Bland annat respondent F betonar att ”vi lever i en ständigt föränderlig värld som är svår att förutspå”. Utifrån intervjuerna och dokumenten framkommer att de konkreta metoder som tillämpats är reviderade budgetar (prognoser), rullande prognoser och en mer noggrann uppföljning på basis av KPI. Däremot har inte utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen enbart skett genom tillämpningen av konkreta metoder. Synsätten på företagskultur, styrning och ansvar verkar ha skiftat allt mer mot tankesätten inom en budgetlös styrning.

5.3.1 Målsättning, uppföljning och belöning

Gällande mål, prestandautvärdering och belöning har tankesätten förändrats i och med att en fullständigt traditionell budgetstyrning frångåtts. Istället för att endast styra med hjälp av fasta, finansiella mål tenderar fallföretagen styra genom mål som är av relativt slag och ibland föga överambitiösa (t.ex. respondent B, C och D). Dessutom uppställs inte bara finansiella mål, utan även mål som är direkt kopplade till exempelvis medarbetare, kunder och tillverkning används flitigt. Därutöver nämner flera respondenter att också helt icke-finansiella mål används och att dessa hjälper till att betona den icke-finansiella kärnverksamheten som ligger bakom alla siffror. Flera av respondenterna kallar dessa ”must-win-battles” (t.ex. respondent B och G) och målet med dessa förefaller vara att förbättra affärsverksamheten samt i sin tur den finansiella ställningen. På detta sätt kan således målsättningen frångå en enbart finansiell utgångspunkt.

I vår verksamhetsplan har vi ”must-win-battles” – om vi ska nå det vi budgeterat måste det tuggas ner i olika mål, som är fördelade jämnt över olika funktioner. Till exempel på vår funktion [finance] så har vi som mål att vi bör få lönsamhetskalkylerna per kund tydligare och klarare, så att vi vet vart vi ska fokusera speciellt nu när produktionen är utnyttjad till max. [...]. Vi har även att vi ska ha igång en mer strategisk styrning av inköp [...] och en utveckling mot ett modernare, coachat ledarskap [...] – alltså den typen av mål. Siffrorna är stjärnan som sedan betas ned i ”must-win-battles” och verksamhetsplaner – det som leder till siffrorna. (respondent B)

Prestandautvärderingen sker därefter på basis av hurdana mål som ställts upp i fallföretagen. De relativa målen kan följas upp genom såväl finansiella nyckeltal i förhållande till resultat- och balansräkning som KPI-nyckeltal, framkommer det från intervjuerna och dokumenten. Flera respondenter understryker även vikten av nyckeltal relaterade till likviditet och speciellt de fallföretag som är av mindre storlek understryker kassafloedets betydande vikt (t.ex. respondent C och G). Andra respondenter berättar ytterligare att uppföljningen och utvärderingen sker på en kontinuerlig basis. Ofta görs en noggrann månatlig uppföljning, men också överblickar på ännu kortare sikt, såsom veckovis (t.ex. respondent H och I) och/eller dagligen (respondent F) är vanligt förekommande i fallföretagen. I uppföljningen analyseras skillnaderna och eventuella motiveringar och grunder till avvikelser söks.

Flera av respondenterna betonar att uppföljningen och avvikelseanalysen inte endast innebär en genomgång av eventuella skillnader från den ursprungliga planen. Den kontinuerliga feedbacken ämnar också att lära och utveckla sina team, för att stöda ett bättre framtida beslutsfattande. Respondent D och F understryker dessutom vikten av en allmän redovisningskännedom inom företaget, för att exempelvis ansvarspersoner ska förstå hur företagets ekonomi hänger samman. Således fattas inte, eller ens föreslås, beslut som inte gynnar företagets ekonomi och framtidsutsikter i sin helhet (respondent E). Uppföljningen handlar följaktligen inte bara om feedback, utan också en slags *feedforward* genom att tänka också på framtiden.

Ju bättre kunskap budgetansvariga har om helheten så föreslås heller inte saker som inte är vettiga ekonomiskt sett eller gällande helheten. Det handlar mycket om att alla förstår sig på hur det hänger ihop och på det viset jobbar vi i ledningsgruppen med [företagets] olika funktioner. (respondent E)

På basis av uppsatta mål och till vilken grad dessa mål uppfylls, kan belöning utdelas till samtliga medarbetare eller vissa avdelningar. Av respondent D och E betonas vikten av att alla i ett företag arbetar i riktning mot samma mål. Därför har vissa av fallföretagen inkluderat ett belöningsystem som helt (eller till en större del) baseras på företagets prestanda som en helhet. Exempelvis används belöning på basis av EBIT, tillväxtandel, rörelseresultat och/eller liknande (t.ex. respondent E, H och I). ”Genom denna typ av belöningsystem minskas risken för suboptimering som belöning av enskilda avdelningar kan orsaka”, poängterar respondent E. Belöningen används som ett incitament för ett ständigt förbättrande av affärsverksamheten och dess processer och i ett av fallföretagen tolkas belöningen rentutav som ett slags vinstutdelningssystem till medarbetarna (respondent H).

5.3.2 Planering och prognoser

Eftersom traditionell budgetstyrning kan kännetecknas vara stel och alltför historiskt inriktad, är den inte alltid lämplig för att planera affärsverksamheten. Därför använder sig fallföretagen också av prognoser där avvikelser revideras och analyseras; det undersöks vad som hänt. Därefter upprättas i fallföretagen en mer korrekt, omarbetad prognos, alltså vad som troligen kommer att hända. En anpassningsbar planering kan således konstateras vara mer flexibel (respondent B, E

och F), i och med att framtida planer revideras kontinuerligt enligt såväl historiska som framtida interna och externa faktorer. I det som den största majoriteten av fallföretagen väljer att kalla prognos, accepteras att man inte med säkerhet kan veta exakt vad som kommer att hända i framtiden. Naturligt råder en större osäkerhet ju längre in i framtiden man gör estimat, vilket beaktas i detta anpassningsbara verktyg som uppgörs på en grövre nivå (respondent B och F).

I praktiken kan prognostiseringen och planeringen ske på ett flertal sätt, framkommer det under intervjuerna och utifrån de analyserade dokumenten. Regelbundenheten för uppdatering av prognosen verkar dock vara olika, eftersom företag kan göra det månatligen (respondent F), kvartalsvis (t.ex. respondent H och I) eller vid större avvikelser (t.ex. respondent C och G). Majoriteten av fallföretagen verkar bygga upp prognosen tills redovisningsperiodens slut, men några av respondenterna har även intresserat sig för planering av framtida händelser, efter utgången av redovisningsperioden. Ett av fallföretagen har dessutom valt att helt frånga ”det magiska året”, en term som respondent E skämtsamt använder för att understryka att affärsverksamheten minsann inte tar slut efter utgången av den innevarande redovisningsperioden. Fallföretaget i fråga använder sig numera endast av rullande prognoser och därmed har redovisningsperiodens påverkan på planering frångåtts. Genom denna förändring har också helt nya tankesätt gällande styrning implementerats i företaget (respondent E).

För att kunna bygga upp kontinuerligt anpassningsbara planer och prognoser räcker det inte att ledningen eller styrelsen använder tomma siffror, utan det krävs en omfattande operativ kunskap för att kärnverksamheten bakom siffrorna ska beaktas rättvisande. Därför väljer vissa fallföretag att inkludera även lägre organisationsnivåer i planeringen och ansvarstagandet. Utifrån top-down och bottom-up-termerna som tidigare diskuterats, förklarar exempelvis respondent C, H och I en metod som kan konstateras vara en blandning av båda varianterna (se exempel i figur 4). Högre upp i organisationsnivåerna används en mer traditionell, top-down-ansats, medan planeringen uppgörs bottom-up på lägre nivåer. I praktiken kan alltså gemensamma mål på lång sikt ha en top-down-påverkan på planeringen, men själva planeringen uppbyggs bottom-up för att inkludera en större mening bakom det finansiella (respondent B och E).



Figur 4: Kombination av top-down och bottom-up-planering i praktiken

Genom en kombination av top-down och bottom-up-planering, exempelvis såsom uppvisas i figur 4 ovan, riktas samtlig information till den taktiska nivån i företaget. På den taktiska nivån diskuteras därmed de operativa planerna, eller verkliga affärshändelserna, utifrån långsiktiga målsättningar. Vilken operativ plan som är utgångspunkt varierar dock företag och marknadssituation emellan. Bland fallföretagen verkar försäljningsbudget och/eller tillverkningskapacitet ofta vara utgångspunkten (t.ex. respondent A och D). Vidare berättar respondent E att revideringen av planerna på den taktiska nivån görs tillsammans, för att fortgående vara inkluderande. Eftersom korrigeringar och modifikationer av delbudgetar kan vara nödvändiga är det viktigt att konsensus nås genom prioritering och diskussion. Exempelvis respondent G betonar återigen vikten av en ”generell redovisningskunskap bland medarbetarna”. Bottom-up-planeringsprocessen är en ständig inlärningsprocess gällande såväl operativa affärshändelser som dess påverkan på företagets ekonomi. En helhetsförståelse är därmed av största vikt för att kunna inneha en så effektiv planeringsprocess som möjligt.

Vi har ordnat skolningar åt ledningsgruppen och tjänstemännen och ser budgeteringsprocessen som en skolningsprocess, [...], en process där en generell redovisningskunskap bland medarbetarna är viktig. (respondent G)

5.3.3 Resursallokering

Bland fallföretagen har en flexibel resursallokering på basis av behov betonats allt mer med tiden. Gällande resursallokering handlar det om både fördelning av personalresurser och ekonomiska resurser. En flexibel resursallokering kan enligt respondent F uppnås genom att våga planera och reagera på basis av prognosen, förutsagt att den är väl anpassningsbar och väl upprättad. Respondent B betonar utmaningarna i att kombinera flexibilitet och lean. Att resursallokera enligt behov på basis av prognosen är emellertid lättare ju säkrare planeringen är och exempelvis kan en hög säkerhet uppnås med hjälp av en lång orderstock (respondent F, H och I). Fördelningen av ekonomiska och personalresurser sker utifrån utrymmet i planerna eller tillräckliga förklaringar för en utökad (eller minskad) allokering av resurser.

Personalresurserna kan allokeras utifrån prognosen och därmed fastställs eventuell överbelastning av vissa avdelningar med hjälp av exempelvis belastningskurvor (t.ex. respondent H och I). Flera fallföretag verkar ha väl utvecklade system för interna förflyttningar av personalresurser såväl bland medarbetare som tjänstemän (t.ex. respondent C och G). Ifall denna typ av flexibilitet inte är tillräcklig för en betryggande kapacitet i affärsverksamheten, kan också framtida behov för nyanställningar klargöras med hjälp av prognosen. Dock understryker respondent E att det inte endast är prognosen som används som grund vid nyanställningar. På grund av situationen på arbetsmarknaden, nämligen den låga arbetslösheten i Österbotten, kan beslut gällande personalresurser utmanas och en ytterligare flexibilitet är ofta nödvändig.

Resursallokeringen [gällande personalresurser] utgår nog också från den rullande prognosen, men den kontrolleras mer frekvent och vi utgår främst från [...] vad som behövs. Om tillväxt prognostiseras finns mer jobb i produktion och då anställer vi flera – det kräver ingen extra planering utan vi utgår från planen. [...]. Dagens arbetsmarknadsläge gör att man kan anställa tidigare om någon bra hittas, eller andra vägen: senare om man inte hittar en passlig kandidat. (respondent E)

De ekonomiska resurserna kan allokeras enligt planer som inkluderas i prognoserna. Därmed kan det som respondent B kallar ”en avvaktande budget” uppgöras. I takt med en regelbunden uppdatering och uppföljning kan ytterligare kostnader och investeringar som inte tidigare varit av högsta prioritet läggas till i prognosen, framkommer från dokumenten som uppvisas. Detta är

självlklart beroende på ifall resurser finns att tillgå utifrån verkligt utfall och väl reviderade framtida planer. Således är risken också mindre att en högre, budgeterad kostnadsnivå bibehålls i de fall där försäljningen kanske inte uppnår den volym som inledningsvis planerats (respondent B, D och F). Därigenom eftersträvas kostnadsmedvetenhet även i denna utveckling av den traditionella budgetstyrningen, för att bibehålla viktiga nyckeltal på en acceptabel nivå. Respondent F betonar rentutav att målet är att medarbetarna ska handha företagets ekonomi ”som om det vore den egna ekonomin”.

5.3.4 *Organisering och kultur*

För att utveckla målsättningar, uppföljning, belöning, planering, prognoser och resursallokering behövs en förändrad kultur och reformerade tankesätt som stöder utvecklingen fortgående. ”Även ledarskapet behöver bli modernare”, konstaterar respondent B. En av de huvudpunkter som några av respondenterna lyft upp är affärsverksamhetens allmänna fokus på de långsiktiga målen. De kortsiktiga planer som budget och prognos grundas på verkar tendera att ha de långsiktiga målen, visionen och strategin i baktanke (t.ex. respondent B, C, F och G). Trots att de långsiktiga målen ofta kan vara finansiella, uppdelas de alltså i ett flertal kortsiktiga mål som kan vara både finansiella och icke-finansiella. Icke-finansiell styrning innebär en minskad styrning genom enbart siffror, vilket gör styrningen närmare den verkliga affärsverksamheten. I figur 5 nedan listas några exempel på icke-finansiella mått som framkommer under intervjuerna och i dokumenten.

PERSONAL	TILLVERKNING	KUNDER
<ul style="list-style-type: none">• Sjukdagar• Olyckor	<ul style="list-style-type: none">• Monteringstakt• Ledtider• Leveranssäkerhet	<ul style="list-style-type: none">• Kundnöjdhet• Reklamationer

Figur 5: Exempel på icke-finansiella mått

Styrningen gentemot de långsiktiga målen kan uppbyggas på flera sätt och i fallföretagen understryker bland annat respondent E, G, H och I styrning med hjälp av gemensamma värderingar. De gemensamma värderingarna som respondenterna upplyfter är bland annat ärlighet, öppenhet och engagemang. Respondent C betonar också att beslut, som verkar vara relativt decentraliserade, görs på basis av kloka bedömningar och gemensamma tankar och värderingar. Även affärsverksamhetens kundfokus som en kärnpunkt i verksamhetsupplägget betonas. Bland annat upplyfts anpassningsbarhet enligt kunderna (respondent B), att beakta kundernas önskan (t.ex. respondent C och F) samt en allmän kundorientering (respondent E). Värderingarna kan också utmynnas i de gemensamma, långsiktiga målen och kan dessutom stödas av exempelvis gemensamma belöningar, som flera av fallföretagen tillämpar.

På personnivå handlar det däremot hela tiden om kloka, välgrundade bedömningar [i besluten].
(respondent C)

Också transparens gällande företagsinformation verkar vara en genomgående trend, eftersom öppenhet rentutav nämns som en av de gemensamma värderingarna ovan. I en stor del av fallföretagen hålls personalmöten regelbundet, under vilka relevant information gällande resultat, budget-/prognosuppföljning och liknande organisatoriska aspekter presenteras. Respondent E berättar om värderingen ”default open” i det aktuella fallföretaget, som i praktiken innebär att man inte vill strama åt information och därmed berättar det mesta åt samtliga medarbetare, förutom känslig information. Ytterligare berättar respondent D att man prioriterar närhet att kontakta ledningen som en del av öppenheten och har en ”öppna dörrar-policy” på fallföretaget. Denna typ av transparens gällande information och beslutsfattande möjliggör en omtanke på helheten bland samtliga medarbetare.

Slutligen finns ett starkt samband i hur affärsverksamheten har organiserats, eftersom de flesta av fallföretagen verkar använda sig av en team-syn. Därutöver betonas att teamen ges eget ansvar och relativt stor frihet och respondent C understryker att ”solo-åkning” inte uppmuntras. Fallföretagens team ges förtroende att självständigt och autonomiskt ta itu med organiserings- och operativa affärshändelser. Dessutom betonar ett flertal respondenter att det är viktigt att dessa team har möjlighet att påverka och förbättra företaget (t.ex. respondent H och I). Det är följaktligen viktigt

att alla medarbetare har en chans att komma med idéer och innovationer, som sedan genomförs om de är rimliga och det finns tillräckligt med resurser. Ifall resurserna däremot är knappa, så ordnas de olika förslagen på förbättringar enligt prioritet, påpekar respondent B.

5.4 Förändringar sedan utveckling

Anledningen till att den fasta, traditionella budgetstyrningen utvecklats verkar vara utifrån det egna företagets behov och externa trender, snarare än teoretiska utgångspunkter såsom budgetlös styrning. Bland annat lyfter respondent E upp coronapandemins inverkan på verksamheten som ett bra exempel på att företags styrning idag behöver vara allt mer agil på grund av rapida externa förändringar. Ytterligare lyfts de aktuella höjningarna i komponentpriser upp som ett exempel på varför en fast budget kan tänkas förlora alltmer relevans som styrmedel. Man vill som företag inte utsättas för stora överraskningar i slutet av året och därför görs styrningen mer anpassningsbar för att kunna ha framtidsförväntningar som är up-to-date (t.ex. respondent D och E). Dessutom betonas vikten av att ha en modern styrning genom ett modernt ledarskap (respondent B).

Med hjälp av utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen kan fallföretagen styras bättre och därmed hålls verksamheten i rätt riktning. Styrningen kan förbättras genom både förnyad planering och uppföljning. Bland annat respondent D påpekar att planeringen för framtiden förbättras eftersom den görs på basis av trender samt utveckling och anpassas kontinuerligt efter situationen. Prognosen skapas ofta på basis av insamlade historiska data samt den ”bästa gissningen om framtiden”, poängterar respondent F. Därtill betonas också kassafördets vikt i planeringen, eftersom flera likviditetsbudgetar uppvisas som dokument. Vidare används prognosen för planering och prognostisering samt resursallokering i fallföretagen, ofta vid sidan av den tidigare fastställda budgeten. ”Med hjälp av prognoserna behöver man inte alltid tänka tillbaka till det man planerat för upp till ett år sedan”, understryker respondent A.

Miljön ändras för snabbt – att alltid tänka tillbaka till det man tänkte för ett år sen är svårt och onödigt. [...]. (Med en rullande prognos) kollar man bara tillbaka tre månader och ser alltid fem kvartal framåt. Med en plan som endast går till slutet av innevarande redovisningsperiod kan man riskera att hamna i en situation där man bara ser två månader framåt [vid årsslutet] [...] men med en rullande prognos ser

man dynamiskt noggrannare på åtminstone de två närmaste kvartalen. [...]. Således kan man bygga upp nödvändigt lager och planera resurser [även över redovisningsperiodens gränser]. (respondent A)

I en förbättrad styrning med hjälp av en utvecklad uppföljning analyseras avvikelser noggrannare för att se vartåt man är på väg. Dessutom tas de faktiska affärshändelserna bakom avvikelserna verkligen i beaktande. Uppföljningen tenderar att göras gentemot prognosen, som i vissa fallföretag har som mål att komma så nära den fastspikade budgeten som möjligt. De båda verktygen kan alltså användas sida vid sida (t.ex. intervjun med och dokumenten presenterade av respondent F). Ibland används dock budgeten inte alls efter att den första prognosen för redovisningsperioden godkänts. Således har man bättre koll på siffrorna, betonar respondent A. Vidare kan då resurser fokuseras på de områden som behöver anpassas till den nya situationen och/eller tillrättavisas till de utstakade målen. I figur 6 nedan uppvisas en processbeskrivning för olika praktiska tillvägagångssätt för planering i fallföretagen. I figuren utgår från att uppföljningen sker kvartalsvis, men som tidigare nämnts kan uppföljningen också vara månadsvis eller vid behov.

	FÖRE R.P.	under Q1	under Q2	under Q3	under Q4	EFTER R.P.
Traditionell budgeteringsprocess	Budget fastslås under hösten året innan		Avvikelseanalys av Q1	Avvikelseanalys av Q1-2	Avvikelseanalys av Q1-3, beaktas i nästa års budget	Avvikelseanalys av Q1-4
Reviderad budget (prognos)	Budget/plan fastslås		Avvikelseanalys av Q1, beaktas i prognos för R.P.	Avvikelseanalys av Q1-2, beaktas i prognos för R.P.	Avvikelseanalys av Q1-3, beaktas i prognos för R.P. o nästa års budget	Avvikelseanalys av Q1-4
Rullande prognos (t.ex. 5Q)	Officiell plan för R.P. på basis av prognos som innehåller Q1-Q4 (Q4-Q4+1 eller Q1-Q1+1)	Avvikelseanalys av Q4, beaktas i prognos för Q2-Q2+1	Avvikelseanalys av Q1, beaktas i prognos för Q3-Q3+1	Avvikelseanalys av Q2, beaktas i prognos för Q4-Q4+1	Avvikelseanalys av Q3, beaktas i prognos för Q1-Q1+1	

Figur 6: Processbeskrivning av olika planeringssätt i praktiken

Användningen av rullande prognoser ger utifrån figur 6 ovan ytterligare möjligheter till planering, eftersom planer görs kontinuerligt framåt istället för att bindas till redovisningsperioden. Detta kan enligt bland annat respondent A, E och H möjliggöra en förbättrad och flexibel planering, eftersom bundenheten till redovisningsperiodens slut i värsta fall innebär att planerna endast är ett kvartal

eller enstaka månader i framtiden. Dessutom möjliggörs en nedbantad analys av historisk information i jämförelse till en traditionell budgetstyrning, som vanligtvis ser tillbaka på hela redovisningsperioden. ”Den rullande prognosen ser endast tillbaka på föregående prognosperiod vid analysen av avvikelserna”, klargör respondent A. I fallföretaget som helt slopat budgeten används enbart rullande prognoser för planering. Betoningen ligger då enligt respondent E på planeringen av närmaste kvartal och för därpå följande kvartal görs grövre estimat som senare anpassas enligt förändringar.

5.4.1 Mervärde

Många fördelar med att utveckla den traditionella budgetstyrningen lyfts upp under intervjuerna med fallföretagen. Bland annat anses mervärdet med utvecklingen vara en bättre uppföljning samt kontroll, en flexibel planering med snabb reaktionsförmåga och ett aktivare ställningstagande. Med ett aktivare ställningstagande menas bland annat en större reflektion över verksamheten, mer fokus på helheten och att korrektiva beslut kan tas snabbare eftersom planerna tenderar att stämma bättre överens med verkligheten (respondent E, F, H och I). Planerna anses dessutom vara mer up-to-date, vilket i sin tur möjliggör en mer aktiv styrning av affärshelheterna. Bland annat respondent I påpekar också att ”resursfördelningen är mer rättvis tack vare en förbättrad planering”, både gällande monetära resurser och personalresurser.

Vi kom tillbaka från coronapandemin betydligt snabbare än vi vågat hoppas på och vi kunde redan på våren 2021 se att vår planering utifrån den ursprungliga budgeten behövde korrigeras. När vi väl planerade enligt säljprognosen kunde exempelvis extra material köpas in, vilket möjliggjorde en så pass stor omsättning som vi nu [i december 2021] har. Tack vare att vi varit flexibla och reagerade på förändringarna samt planerade affärsverksamheten enligt den nya säljprognosen har vi fått ett ofantligt mervärde. (respondent F)

Liknande fördelar upplyfts av de respondenter som har kunskap om rullande prognoser som ett förändrat tankesätt inom ekonomistyrning. Mer information, som är mer aktuell, används för planeringen som utgår från de egentliga operativa händelserna. Arbetsbördan anses också vara jämnare fördelad över året då den traditionella budgeten inte alls upprättas, enligt respondent E.

Den ytterligare fördelen har att göra med förmågan att kunna se längre in i framtiden och därmed lättare kunna planera stora uppköp och investeringar (t.ex. respondent F). Vidare betonas att man inte längre planerar på samma exakta detaljnivå som tidigare, utan fokus ligger på att försöka förstå helheten istället. Detta anses vara en fördel i enlighet med respondent E:s motto; ”det är bättre att ha ungefär rätt än att ha exakt fel”.

5.4.2 Utmaningar

Att utveckla den traditionella budgetstyrningen verkar också kunna medföra vissa utmaningar, framgår det av intervjuerna. Främst betonar respondent A att det tveklöst ”kan vara svårt att veta framtiden och prognostisera längre än innevarande orderstock”. Därför kan det vara nödvändigt att ta reda på försäljningens volymdrivare och lära känna trender i affärsverksamheten. Vidare betonas av respondent H och I att det kan vara utmanande att få ”alla med på tåget” och skapa en förståelse för redovisningen i de dagliga, operativa besluten. När detta uppnås finns dock stora möjligheter till att verkligen ha *en mening* bakom de redovisningsmässiga siffrorna. Detta kan läras ut till medarbetarna och därmed kan styrningen på sikt förbättras. En annan utmaning som framkommit är att ”våga planera på basis av prognosen” (respondent F), eftersom detta i så fall kräver att man frångår den ursprungliga budgetplanen.

Utmaningen till en början var att få alla med på tåget och [få alla att] förstå systemet. Nu skulle jag säga att systemet börjar vara så inkört att alla vet hur det funkar och vad som förväntas av en. [...]. Men en utmaning var att faktiskt bygga upp systemet [...] och många behöver dessutom förstå det. (respondent H)

Först när vi körde igång med budgeteringen var det bara en räkneövning och man utgick från fjolåret. [...]. Nu grundar sig planerna faktiskt på verksamheten hos budgetansvariga och vad som ska göras och vad de ser att kommer [...] – man tar i beaktande exempelvis prishöjningar. (respondent I)

Uppbyggnaden av planerna bottom-up är heller inte helt okomplicerat, betonas under ett par intervjuer. Det anses vara aningen utmanande att ha en blandning av top-down och bottom-up planering, eftersom reaktionen på korrigeringskrav inte alltid är positiv (respondent C och F).

Onekligen behövs ofta en ”push” uppifrån för att helheten ska överensstämma och passa samman, men detta är inte alltid en självklarhet för funktionerna som upprättar delplanerna. Därmed kan det lätt uppstå irritationsmoment om ansvariga för upprättande av planerna inte har en förståelse för helheten. Denna utmaning verkar däremot kunna minskas avsevärt med hjälp av skolning, ärlighet samt att besluten om minskningar av delplaner fattas gemensamt och öppet (t.ex. respondent E). Således motiveras eventuella nedskärningar och en större allmän förståelse för redovisningsfenomen erhålls på längre sikt.

Vidare upplyfts svårigheterna med att få fram KPI som är heltäckande och jämförbara med andra företag. Gällande finansiella nyckeltal påpekas att jämförbarheten med internationella företag är låg eftersom Finland har en annan syn på resultaträkningen och kostnaderna. Respondent B påpekar att fallföretaget i fråga använder de internationella, standardiserade nyckeltalen, men att man gärna skulle använda mer exakta nyckeltal. Ytterligare betonas att de operativa nyckeltalen också kan vara utmanande att ta fram (respondent D, G, H och I). För det första, behöver valda KPI fånga upp funktionens verksamhet på ett heltäckande sätt. Därutöver behöver de också vara ”förståeliga för funktionerna i fråga, som behöver veta hur nyckeltalen hänger samman”, påpekar respondent C. Det senare nämnda är möjligt att förbättra genom skolning, men att ta fram rätt KPI är mer utmanande med tanke på att alla affärsverksamheter är uppbyggda på så olika sätt.

Det är svårt att hitta rätt KPI [eller liknande mått] som är heltäckande och fångar upp verksamheten bra [det relevanta]. (respondent D)

Gällande upprättandet av en rullande prognos förekommer också en del utmaningar. För det första behövs kunskap om vilka faktorer som egentligen driver affärsverksamheten och försäljningen (respondent A). Det krävs alltså en stor kunskap om verksamheten, ifall orderstocken är kortare än prognostiden. Vidare är det av största relevans att samtidigt ta reda på mervärdet som företaget kan erhålla genom att planera längre än redovisningsperiodens utgångstidpunkt. Dessutom behöver de nya, rullande tankesätten med större fäste i den icke-finansiella verksamheten och det kontinuerliga arbetet inkluderas i företagets rutiner och ersätta det traditionella budgettänket – speciellt ifall budgeten helt slopas. Respondent E betonar att detta är ”en tidsfråga, som lett till att reformen, i alla fall till en början, inte har minskat arbetsbördan för planeringen”.

En svårighet som också kan vara aktuell vid slopandet av budgeten är styrelsens eller ägarnas krav på att en traditionell budget upprättas (respondent B och D). Ett alternativ som respondent A diskuterar är ”ett större bakgrundsarbete i den rullande prognos som inkluderar nästkommande redovisningsperiod i sin helhet”. Således kan en plan liknande en budget fås också ur en rullande prognos och denna kan därmed uppvisas till målgruppen. Ett liknande förslag ges av respondent B, som anser att budgeteringen och prognostiseringen kunde föras närmare varandra – till något liknande en hybridversion – för att minska på den tidvis påfrestande arbetsbördan med planeringen i fallföretaget.

6 Analys

Analysen av empirikapitlet uppvisas i detta kapitel. Inledningsvis analyseras utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen utifrån tankesätten inom det budgetlösa styrsättet. Därefter följer analysen av studiens forskningsfråga; hur tillverkningsföretagen i fallstudien balanserar och kompletterar traditionell budgetstyrning med tankesätt inom budgetlös styrning och således tillämpar en lös budgetstyrning.

6.1 Utveckling av den traditionella budgetstyrningen

Att budgeten är ett institutionaliserat verktyg inom ekonomistyrning, som ett flertal tidigare studier understryker (Becker, 2014; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Libby & Lindsay, 2010; Linder & Torp, 2017), överensstämmer med de empiriska data som insamlats i och med att alla fallföretag använder sig av en budget förutom ett. Enligt bland annat Henttu-Aho och Järvinen (2013) samt Zor et al. (2019) används budgeten för att allokera resurser, planera, kommunicera målsättningar samt göra avvikelseanalyser och utvärdera prestanda, vilket också verkar överensstämma med användningsområdena i fallföretagen. En annan viktig funktion i fallföretagen är dessutom budgeteringens roll i att se över och revidera den operativa affärsverksamheten åtminstone årligen.

Anledningen till att fallföretagen använder just budgeten kan tänkas bero på Henttu-Aho och Järvinens (2013) påstående att budgetens institutionalisering är så stark att användningen av en budget ofta tas för givet. Dessutom kan det finnas underliggande förväntningar och antaganden om ett acceptabelt ekonomiskt beteende, alltså att företag *ska* budgetera, såsom institutionell teori innebär enligt Aggarwal och Jha (2019) samt Carpenter och Feroz (2001). Trots att institutionaliserade verktyg för ekonomistyrning kritiseras kan tillvägagångssätt som fyller vissa traditionella normer och värderingar väga tyngst. Att vissa förfaranden görs eller anses legitima av liknande företag kan leda till att företaget automatiskt tillämpar dessa tillvägagångssätt som regellika tankesätt för hur man borde gå till väga (Carpenter & Feroz, 2001).

Även kritiken gällande den traditionella budgetstyrningen verkar överensstämma tidigare studier och empirin emellan. Bland annat budgetens stelhet (Becker, 2014; Bourmistrov & Kaarbøe, 2013;

Endenich & Trapp, 2020; Hope & Fraser, 2003) kritiseras av vissa respondenter. Dock lyfter inte respondenterna upp alla nackdelar som tidigare studier framhåller, vilket kan tänkas bero på att en fullständigt traditionell fast budget inte används av något fallföretag. Något som lyfts upp under intervjuerna är emellertid att budgeten inte används som ”en kommunal budget”. Den budget som inledningsvis institutionaliserats utifrån tillvägagångssätt inom den offentliga förvaltningen är alltså inte den slags budget som nödvändigtvis bör användas i företag idag. Endenich och Trapp (2020) betonar att budgeten kan stöda både beslutsfattande och påverka hur beslut fattas vid rätt utformning och implementering. Detta påpekas även av några respondenter, som anser att den traditionella budgetstyrningens praktiska svagheter är nära kopplade till hur budgeten används. Således är budgeten fortfarande ett centralt verktyg för styrning, koordinering och diskussion i många företag, liksom Frow et al. (2010) påpekar.

De utvecklingar som fallföretagen har tagit i bruk kan till en stor del härledas till de principer som budgetlös styrning kännetecknas av (Beyond Budgeting Institute, 2016; Østergren & Stensaker, 2011). Som tidigare uppvisats, kännetecknas budgetlös styrning av bemyndigande, flexibilitet, dynamisk resursallokering samt en nära koppling till företagets strategi (Ax & Ax, 2021; Bogsnes, 2016; Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Hope & Fraser, 2003; Matějka et al., 2021; Østergren & Stensaker, 2011). Dessa fördelar hänvisar också de allra flesta respondenterna till gällande de utvecklingar som gjorts i fallföretagen. Utvecklingarna medför nämligen att företagen tar ett allt större steg från de traditionella command-and-control-modellerna i ekonomistyrningen, vilket Bogsnes (2016) betonar att är fokuset i budgetlös styrning. Således verkar utvecklingarna av budgetstyrningen kunna härledas till tankesätten inom budgetlös styrning.

6.1.1 Samband med budgetlös styrning

Det som förespråkas gällande styrprocesserna inom budgetlös styrning kan indelas i (1) målsättning, uppföljning och belöning, (2) planering och prognoser samt (3) resursallokering. För det första, kännetecknas budgetlös styrning av ambitiösa mål (Beyond Budgeting Institute, 2016; Bourmistrov & Kaarbøe, 2013) samt att uppföljning och belöning baseras på relativ förbättring (Ax & Ax, 2021; Becker et al., 2020; Beyond Budgeting Institute, 2016; Matějka et al., 2021). I intervjuerna framkommer det att lätt ambitiösa mål brukas i några av fallföretagen och dessutom

att relativa, ibland helt icke-finansiella mål ofta används. Eftersom uppföljningen bör anpassas efter målen, tenderar den relativt kontinuerliga uppföljningen baseras på relativa mått. Därutöver betonas tankesättet kring feedforward och ständigt lärande samt utvecklande i ett flertal fallföretag. Vidare verkar också flera fallföretag ha gemensamma belöningar för samtliga medarbetare. Ett av fallföretagen ser på belöningen som ett slags vinstutdelningssystem till medarbetarna, vilket uppvisas av Matějka et al. (2021) som ett budgetlöst tankesätt inom belöning.

För det andra, bör planeringen och prognoserna uppdateras regelbundet och inkludera även lägre organisationsnivåer (Ax & Ax, 2021; Becker et al., 2020; Beyond Budgeting Institute, 2016). Risken att planen blir snabbt föråldrad finns nämligen ifall den inte uppdateras (Pierce & O'Dea, 2003). Detta betonas även av respondenterna, som på regelbunden basis eller vid behov reviderar och uppdaterar framtidsplanerna för att inte mötas av överraskningar i slutet av redovisningsperioden. Wallander (1999) upplyfter dessutom att planerna bygger på historiska data och bästa gissningar om framtiden, vilket beaktas i denna typ av prognostisering då planering längre in i framtiden sker på en grövre nivå. Att inkludera lägre organisationsnivåer verkar också vara vanligt förekommande i fallföretagen. Detta motiveras av några respondenter i att det ofta krävs en omfattande operativ kunskap för att planera och denna kunskap innehas ofta på lägre organisationsnivåer. Dock verkar en blandning av top-down och bottom-up vara vanligast, vilket stöder resultaten av Cheong et al. (2013) och Heinle et al. (2014). Därmed betonas den ständiga inlärningsprocessen och en allmän förståelse för företagets ekonomi även på lägre organisationsnivåer i fallföretagen.

För det tredje, bör resurser tilldelas dynamiskt enligt behov (Ax & Ax, 2021; Becker et al., 2020; Beyond Budgeting Institute, 2016; Matějka et al., 2021). Under intervjuerna framgår det att detta gäller såväl ekonomiska resurser som personalresurser. En del av fallföretagen utgår dessutom från den flexibla prognosen i resursallokeringen, vilket gör fördelningen av resurser synnerligen dynamisk. Allokering av personalresurser sker flexibelt genom interna förflyttningar och särskild flexibilitet gällande nyanställningar. Dessa möjligheter kan underlättas ytterligare med hjälp av rullande prognoser utan fasta tidsgränser, som enligt både tidigare studier (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Brown & Atkinson, 2001; Hansen, 2011; Matějka et al., 2021) och respondenter anses vara flexibla samt ge ett bättre perspektiv på verksamheten. Gällande ekonomiska resurser

nämns under intervjuerna *avvaktande planer* där medarbetare hanterar företagets ekonomi ”som om det vore den egna ekonomin”. Allokeringen av ekonomiska resurser sker följaktligen vartefter resurserna finns att tillgå, vilket också kan anses vara dynamiskt utifrån förklaringarna av Bourmistrov och Kaarbøe (2013).

Sammanfattningsvis, bör dessa tre funktioner i styrningen stödas fortgående av principerna för styrorienterad ledning i företag. ”Även ledarskapet behöver bli modernare”, konstateras i en intervju. Verksamhetens styrning, organisering och kultur bör ha grunden i ett syfte, värderingar, transparens, god organisering, autonomi och kunder (Ax & Ax, 2021; Becker et al., 2020; Beyond Budgeting Institute, 2016). Något som en stor del av respondenterna betonar är en team-syn, där teamen tenderar att ha eget ansvar och därmed relativt stor frihet i operativa händelser. Att samtliga medarbetare tillåts att tänka som ledare, alltså agera självständigt och autonomiskt, har en positiv påverkan på autonomin, enligt Østergren och Stensaker (2011). Även möjligheterna att komma med idéer och innovationer som ytterligare upplyfts av fallföretagen kan anses stöda moderna tillverkningsteorier som lean och agil styrning (Dubey och Gunasekaran, 2015; Qamar et al., 2018).

Fallföretagen verkar dessutom vara transparenta och öppna med information och bland annat nämns ”default open” som en värdering i ett fallföretag. Transparensen verkar uppnås genom bland annat regelbundna personalmöten med uppdateringar om den ekonomiska ställningen samt fallföretaget i allmänhet, vilket överensstämmer med Beckers (2014) empiriska data. Tack vare denna öppenhet kan fallföretagen i sin helhet ha fokus på de långsiktiga målen, visionen och strategin med hjälp av finansiella och icke-finansiella kortsiktiga mål. Eftersom de kortsiktiga målen är nära kopplade till strategin, kan även styrmekanismerna och -kontrollerna vara det (Bogsnes, 2016; Østergren & Stensaker, 2011). Detta skapar en stark grund för den operativa verksamheten i de långsiktiga målen. Styrningen gentemot dessa mål är i några fallföretag uppbyggd kring en rad värderingar och i flera av intervjuerna diskuteras både öppenhet och kundfokus som kärnvärderingar.

6.2 Kombination av styrsätt – lös budgetstyrning

Faktumet att samtliga fallföretag på något sätt utvecklat den traditionella budgetstyrningen överensstämmer med Henttu-Aho och Järvinens (2013) påstående att rentutav företag med omfattande institutionaliserad budgetstyrning verkar förändra sina styrsätt. Majoriteten av fallföretagen har alltså valt att komplettera och utveckla den traditionella budgetstyrningen med vissa principer inom budgetlös styrning, vilket också förespråkas i vissa tidigare studier (Becker et al., 2020; Frow et al., 2010; Henttu-Aho & Järvinen, 2013; Johanson, 2013; Libby & Lindsay, 2010). Bland annat betonas den traditionella budgetens roll i rapportering till ägare och styrelse i vissa intervjuer, vilket också understryks i tidigare studier (Jazayeri & Hopper, 1999; Tillema & van der Steen, 2015). Utvecklingarna av traditionell budgetstyrning har därför framtagits enligt de enskilda behoven i fallföretagen, som i stor grad verkar vara nära besläktade med flexibilitet gentemot rapida externa förändringar, decentraliserat beslutsfattande vid växande affärsverksamhet samt moderna tankesätt inom styrning. Liknande resultat kommer både Becker (2014) och Matějka et al. (2021) till.

Trots att ingen av förbättringarna i fallföretagen direkt hänvisas till konceptet budgetlös styrning, överensstämmer utvecklingarna med tidigare studier av bland annat Becker et al. (2020) samt Ax och Ax (2021). Den flexibilitet gentemot externa förändringar som vissa respondenter betonar fromkommer också i tidigare studier som mycket viktig (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Dubey och Gunasekaran, 2015; de Lautour, 2018; Qamar et al. 2018). Genom en kombination av en traditionell budget och flexibla, regelbundet uppdaterade prognoser kan både ekonomiska resurser och personalresurser allokeras på ett smidigt sätt. Vidare utvecklas traditionell budgetstyrning i fallföretagen genom decentraliserade rutiner som lär upp och involverar kunniga och bemyndigade medarbetare, vilket ligger i linje med resultaten av Østergren och Stensaker (2011). Ett modernt tankesätt inom styrning stöder slutligen planer som grundas på faktiska operativa händelser och inte endast på tomma siffror. Dessutom riktas fallföretag i sin helhet mot samma långsiktiga mål med hjälp av belöningar, vilket också stämmer överens med tidigare studier gällande implementering av budgetlösa principer i praktiken (Matějka et al., 2021).

Kombinationen av traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning i fallföretagen överensstämmer till en stor del med tidigare studier. Fallföretagen emellan förekommer variationer i vilka utvecklingar som tillämpats, vilket också Becker et al. (2020) konstaterar. Något som verkar vara gemensamt för samtliga fallföretag är däremot att man numera fokuserar allt mer på meningen bakom siffrorna i planeringen och beslutsfattandet. Dessutom uppdateras planerna mer regelbundet än tidigare. I en budgetlös styrning ligger följaktligen fokuset på att förflyttas från de traditionella command-and-control-modellerna i ekonomistyrning (Bogsnes, 2016). Lärande är således en viktig del av utvecklingen för att företaget ska kunna mogna och därmed kunna upprätthålla en autonomisk miljö. I överensstämmelse med detta påstående, betonas i samtliga fallföretag en ständig inlärningsprocess som bygger på att ett kostnadsinriktat tankesätt instrueras i företaget.

Ifall man utgår från Beckers (2014) syn på budgetlös styrning ("när fasta och förhandlade budgetsiffror inte längre används för planering och resursallokering samt prestandautvärdering") kan det konstateras att samtliga fallföretag tillämpar en budgetlös styrning – en lösare budgetstyrning. I empirikapitlet framkommer att det, i jämförelse med traditionell budgetstyrning, förekommer mer mening bakom siffrorna, större fokus på helheten, modernare styrsätt och framförallt mer flexibilitet i styrningen av fallföretagen. Den hårda sifferkontroll som Enderich och Trapp (2020) beskriver har utvecklats till en större inriktning på icke-finansiella faktorer. Slutligen används budgeten som en utgångspunkt för bedrivande av affärsverksamheten. Genom de kontinuerligt reviderade prognoserna innehas en lös och flexibel syn på allokering av ekonomiska och personalresurser samt utvärdering av prestanda inom företaget. Den mer detaljerade genomgång av affärsverksamheten som ett flertal fallföretag rutinartat har i och med planeringen stöder också att såväl kort- som långsiktiga mål granskas och uppdateras. Budgetens roll och användning har följaktligen ändrats över tid, precis som Zor et al. (2019) beskriver vara möjligt.

6.2.1 Koordinering och balans

Vid en så kallad modernisering av de traditionella styrsätten (Becker et al., 2020) är det inte helt okomplicerat att kombinera två olika tankesätt inom ekonomistyrning (Bourmistrov & Kaarbøe,

2013). Fallföretagen emellan verkar dock en balans mellan traditionell ekonomistyrning och budgetlös styrning ha hittats just i en lös budgetstyrning. Styrningen av verksamheten tenderar att vara nära kopplad till det operativa och icke-finansiella. De verkliga affärshändelserna konverteras till siffror, som styrningen på ett strategiskt plan därefter grundas på. Tack vare detta möjliggörs dessutom analys av enskilda beslut samt best-case och worst-case scenarion. Hur detta organiseras i praktiken är olika företagen emellan, liksom Hope och Fraser (2003) betonar. Utifrån intervjuerna framkommer det att styrsystemen inte behöver vara enbart flexibla och moderna, utan även bör matcha med företagskulturen, en eventuell större koncern, tillverkningsteorin och styrsätten. Detta överensstämmer med bland annat Hadid och Al-Sayeds (2021) studie.

I några företag används KPI som relativa prestandamått utöver den traditionella budgetuppföljningen, för att få en så heltäckande bild som möjligt av affärsverksamheten och dess riktning. I andra företag används budgeten främst för att se igenom verksamheten och den praktiska styrningen sker under året med hjälp av mer flexibla prognoser. Medan vissa respondenter betonar vikten av att våga handla enligt prognosen, påpekar andra att budgeten trots allt är den mest giltiga planen. Ett av fallföretagen har helt slopat den traditionella budgeten och man använder sig istället av en kontinuerligt uppdaterad rullande prognos. Hur dessa utvecklingar kombineras med en traditionell budget är således dynamiskt och väldigt olika företagen emellan, precis som Ax och Ax (2021) antyder. Något som framkommer under samtliga intervjuer är vikten i att *se på helheten* i styrningen av affärsverksamheten, oberoende kombination av styrverktyg.

Det handlar följaktligen, precis som antyds i tidigare studier (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Tillema & van der Steen, 2015), om att hitta en balans och koordination mellan de olika tankesätten som fungerar väl i hela företaget. Såsom betonas under en intervju är det viktigt att förstå hur utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen kommer att bringa mervärde till företaget. Således kan kombinationen mellan traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning anpassas till företagets unika affärsverksamhet, i enlighet med tidigare studier (Messner, 2016; Tillema & van der Steen, 2015). Att se på helheten innebär att man i utvecklingen inte stirrar blint på budgeterade, planerade och/eller prognostiserade siffror, utan verkligen tar i beaktande affärsverksamheten bakom det finansiella. Ett flertal av fallföretagen verkar ha hittat en fungerande lösning på problemet genom att styrningen till stor grad sker på en operativ nivå som därefter omvandlas till

siffror. Vidare stöds detta tillvägagångssätt i praktiken av det kontinuerliga utlärandet av redovisningstänk i företagen.

För att nå en god balans i styrningen kan en särskild betoning på den icke-finansiella verksamheten, åtminstone inledningsvis i och med utvecklingen, vara att föredra. Eftersom finansiella tankesätt ofta genomsyrar verksamheten i hög grad från tidigare, är det viktigt att betona icke-finansiella faktorer genom organisering och kultur i företaget. Vikten av att frångå det institutionaliserade budgettankesättet framkommer under intervjun med det fallföretag som helt slopat termen 'budget' och därmed helt övergått till rullande prognostisering. Att frångå det institutionaliserade tankesättet i traditionell budgetstyrning är inte lätt, men ack så behövt enligt Bogsnes (2016) och respondenten i fråga. Följaktligen stöds Beckers (2014) antaganden om att behörigheten av den institutionaliserade budgeten behöver minskas snarare än att nya tillvägagångssätt för ekonomistyrning behöver institutionaliseras.

Det krävs sammanfattningsvis olika mentaliteter olika styrfilosofier emellan (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013) och att företaget fullbordar att hantera eventuella spänningar mellan dessa (Tillema & van der Steen, 2015). Huruvida vikten av det icke-finansiella och operativa understryks genom KPI, regelbundna möten gällande framtida operativa affärshändelser eller förändrade termer inom ekonomistyrningen är emellertid upp till vart och ett företag.

7 Diskussion och slutsatser

Detta kapitel inkluderar en diskussion och därefter sammankopplas avhandlingens forskningsfråga, problemområde och syfte med de empiriska data som presenterats i kapitel 5 och den analys och diskussion som uppvisats i kapitel 6.

Eftersom majoriteten av respondenterna förhåller sig kritiska till ett fullständigt slopande av den traditionella budgeten, är det synnerligen intressant att ett fallföretag valt att slopa budgeten fullständigt. Samtidigt som någon respondent kritiserar den rullande prognosen för att vara ”en ren räkneövning” verkar detta företag vara synnerligen positivt inställt till det budgetlösa alternativet. Något som betonas i fallföretaget är också fokuset på närmaste kvartal och vikten i att förstå att planerna längre in i framtiden inkluderar större osäkerheter. Ekonomistyrningen handlar nämligen om antaganden om framtiden, vilket bör beaktas i planeringen för att det inte ska bli en ren räkneövning att prognostisera. Därutöver verkar en större förändring i övergången till rullande prognoser betona det icke-finansiella till en högre grad, på en företagsmässig och kulturell nivå.

Svårigheter att slopa den institutionaliserad budgeten lyfts upp både under intervjuerna och i tidigare studier (Matějka et al., 2021; Østergren och Stensaker, 2011). Det framkommer däremot att rent utav företag med omfattande institutionaliserad budgetstyrning förändrar sina styrsätt. Eftersom den traditionella budgeten inledningsvis var avsedd för offentlig förvaltning, det vill säga verksamhet utan krav på avkastning, är det ogrundat att den budget som institutionaliserats av politiska faktorer än idag begränsar vinstbringande företags ekonomiska styrsätt. Att företag ska använda sig av en budget borde inte längre tas för givet, eftersom modern affärsverksamhet kan behöva mer flexibla lösningar för styrning. Således borde kritiken gentemot traditionell budgetering beaktas än mer, för att behörigheten av den traditionella budgetstyrningen ska utmanas ytterligare.

Dessutom bör understrykas att svårigheterna verkar vara överkomliga genom att inte helt ersätta den traditionella budgeten, utan hålla kvar dess huvuddrag och därmed använda styrverktyget på ett annat, mer flexibelt sätt. Den ytterligare kombination av styrsätt som någon respondent upplyfter kunde vara en alternativ lösning; att föra prognostiseringen och budgeteringen ännu

närmare varandra. Ifall exempelvis ett särskilt fokus fästs på den rullande prognos som ger hela nästkommande redovisningsperiod, kunde en kombination av traditionell budgetstyrning och rullande prognoser erhållas. Följaktligen kan det eventuella externa rapporteringsbehovet som Tillema och van der Steen (2015) upplyfter fyllas, samt att en ytterligare kombination av styrfilosofier kunde genomföras. Således tillämpas också den moderna, kulturella syn på styrning och vikten av icke-finansiell information som rullande prognoser möjliggör. Vidare fås mer konkreta planer gällande affärsverksamheten efter redovisningsperiodens utgång, såsom efterlyses av några respondenter.

***Forskningsfråga:** Hur har tillverkningsföretagen i fallstudien utvecklat traditionella styrsätt så att de kompletteras av tankesätt inom budgetlös styrning?*

Gällande forskningsfrågan i avhandlingen kan det konstateras att alla företag är olika, vilket medför att distinkta lösningar har tagits i bruk enligt behoven i de enskilda fallföretagen. Slutligen går det att konstatera att det största mervärdet av utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen i samtliga fallföretag är ett större fokus på helheten och därmed en utökad kännedom om affärsverksamheten. Den stenhårda sifferkontroll som tidigare varit del av den institutionaliserade ekonomistyrningen har över tid neutraliserats. I en utvecklad ekonomistyrning ligger nu fokus på att styra affärsverksamheten istället för tomma siffror. Att utvecklingen av traditionella styrsätt har skett i riktning mot flexibilitet, decentraliserade rutiner genom kontinuerligt lärande, fokus på det icke-finansiella och modern styrning verkar vara någorlunda generellt fallföretagen emellan.

I fallföretagen är följaktligen flexibilitet i styrningen av affärsverksamheten viktig, vilket också betonas i såväl budgetlös som agil styrning. Flexibiliteten erhålls bland annat med hjälp av flexibla prognoser som används för allokering av resurser och revideras på en regelbunden basis. Genom kontinuerligt utlärande av ekonomiskt redovisningstänk, kan också autonomiska och decentraliserade rutiner med bemyndigade och kunniga medarbetare uppnås. Ett större fokus på det icke-finansiella erhålls också med hjälp av kontinuerligt lärande i fallföretagen, vilket möjliggör att medarbetare med specifik operationell kunskap kan omvandla affärshändelser till finansiella termer. Således kan man i fallföretagen faktiskt koncentrera sig på den verkliga

meningen bakom siffrorna. Den moderna styrningen betonar ett ytterligare fokus på icke-finansiella verksamhetsfaktorer, såsom värderingar, involvering och medarbetare, samt att hela företaget strävar mot samma långsiktiga mål genom öppenhet och transparens.

Den traditionella budgetstyrningen har alltså ”mjukats upp” till en lösare budgetstyrning genom ett allt större fokus på den faktiska affärsverksamheten. De traditionella styrsätten i fallföretagen kompletteras av mer moderna, budgetlösa tankesätt bland annat genom utvecklingen av och vikten på flexibilitet och icke-finansiella verksamhetsfaktorer i målsättning, planering och resursallokering. Således används den finansiella budgeten som en utgångspunkt, snarare än den rigida lag som den tidigare kunnat betraktas som. Korrigeringar och avvikelser analyseras dessutom utifrån verkliga affärshändelser, snarare än en hård sifferkontroll. Följaktligen har den traditionella styrningen i fallföretagen kunnat kompletteras med icke-finansiell information och därmed en större kännedom om den verkliga affärsverksamheten.

Syfte: Att öka kunskapen om hur den traditionella budgetstyrningen koordineras och balanseras med budgetlös styrning

Traditionell budgetstyrning kan inte helt okomplicerat kombineras med tankesätt inom budgetlös styrning, eftersom de traditionella budgettankesätten ofta är djupt inrotade i företag. Något som följaktligen framkommer som en kritisk punkt i koordineringen och balansen mellan traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning är att komma bort från det institutionaliserade budgettankesättet i ekonomistyrningen. Användningen av en budget borde inte tas för givet och därmed behöver behörigheten av den institutionaliserade budgeten minskas. Således kan nya tankesätt implementeras, som betonar en lösare budgetstyrning med fokus på verkliga, icke-finansiella, operativa affärshändelser och inte på siffror som uppgjorts månader tidigare. Eftersom affärsverksamheten skiljer sig mycket företag emellan, bör därför kombinationen av traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning flexibelt anpassas till företaget i fråga för att rätt tankesätt ska genomsyra samtliga affärsprocesser.

Följaktligen verkar flera av respondenterna vara ense om att ta i beaktande den operativa affärsverksamheten bakom det finansiella och inte stirra blint på budgeterade, planerade och/eller

prognostiserade siffror. Man styr inte enligt den ”kommunala budget” som inledningsvis institutionaliserats. En fungerande lösning kan vara att fokuset i ekonomistyrningen också fästs på de icke-finansiella verksamhetsfaktorerna. Eftersom finansiella tankesätt ofta genomsyrar företag i hög grad från tidigare, är det viktigt att betona de icke-finansiella faktorerna. Huruvida detta görs i praktiken genom KPI, flexibla prognoser eller något annat tillvägagångssätt är upp till enskilda företag. Företag behöver inte slopa budgeten som verktyg i sig, utan beakta kritiken gällande traditionell budgetstyrning och ifrågasätta de institutionaliserade tankesätten bakom budgeten, för att kombinationen ska lyckas. Det kan krävas en förändrad organisering och kultur inom företaget för att koordinationen och balansen mellan traditionella styrsätt och budgetlös styrning ska vara lyckad.

Ifall externa budgetplaner eller planerade finansiella nyckeltal krävs av exempelvis ägare eller andra intressenter, bör dessa upprättas. Dock behöver företag vara allt mer agila i sin styrning, på grund av konkurrens och andra förändringar i den externa miljön. Detta innebär att de inledningsvisa planerna sällan kan användas för att ekonomistyra under hela redovisningsperioden. Varje affärsverksamhet är unik och faktumet att ekonomistyrningen inte är bestämd i lag öppnar oändliga möjligheter att anpassa styrningen enligt behov, för att kunna fatta väl begrundade beslut. Detta är något som inte alla medarbetare inom ekonomistyrning tar i beaktande, eftersom den externa redovisningen till stor grad verkar influera också ekonomistyrningen. Sammanfattningsvis borde styrningen inte handla om att ”göra som alla andra gör”, utan om att vara medveten om hur andra företag går tillväga och därmed kunna förstå vilka utvecklingar och lösningar som är lämpliga i det specifika företaget och dess unika affärsverksamhet.

7.1 Bidrag

Utifrån studiens resultat råds företag att lämna det institutionaliserade budgettankesättet bakom sig och därmed mjuka upp den traditionella budgetstyrningen till en lösare budgetstyrning. Detta kan göras genom att fästa vikten på flexibilitet och icke-finansiella verksamhetsfaktorer (verkliga affärshändelser) i målsättning, planering och resursallokering genom ett kontinuerligt utlärande av redovisningstänk. Genom att utgå från verkliga affärshändelser i planeringen kan företag erhålla

ett större fokus på helheten och således en utökad kännedom om affärsverksamheten. Sammanfattningsvis bör dock poängteras att alla företag är olika, men gemensamt för samtliga företag är att fokus bör ligga på att styra affärsverksamheten istället för tomma siffror i en budget.

Det kunskapsgap som Bourmistrov och Kaarbøe (2013) lyfter fram som värt ytterligare studier behandlar koordineringen och balansen mellan traditionella styrsätt och budgetlös styrning. Avhandlingens slutliga bidrag till detta kunskapsgap har utgångspunkt i institutionell teori. Av största relevans i kombinationen mellan traditionell budgetstyrning och budgetlös styrning är nämligen vikten av att minska behörigheten av traditionell budgetstyrning och därmed frångå det institutionaliserade budgettänketsättet. Företag borde överväga att frångå de sociala ramverk av normer, värderingar och antaganden som finns gällande ekonomistyrning och istället tillämpa sådana flexibla förfaranden som är funktionella i den unika affärsverksamheten. I ekonomistyrningen bör inte grunden vara de externa samhällsförväntningarna, utan utgångspunkten borde vara affärsverksamheten i enskilda företag. Följaktligen öppnas oändliga möjligheter att anpassa styrningen enligt behov och bringa största möjliga mervärde till verksamheten.

7.2 Fortsatta studier

Slutligen finns det möjlighet till mängder fortsatta studier inom området. Något som ständigt kom fram under intervjuerna var coronapandemins och den nuvarande komponentbristens påverkan på ekonomistyrning i företag. De förhöjda kraven på flexibilitet och anpassbarhet kunde vara intressanta att studera närmare, såväl kvalitativt som kvantitativt. När forskningsfrågan i studien undersöktes framkom ett flertal ytterligare frågor, som exempelvis hur de traditionella styrsätten utvecklats i andra, kanske mindre traditionella branscher än tillverkningsbranschen. Dessutom framkom i studien ett flertal utmaningar i utvecklingen av de traditionella styrsätten, som kunde vara intressanta att inkludera i framtida studier.

Källor

- Aggarwal, V., & Jha, A. (2019). Pressure of CSR in India: an institutional perspective. *Journal of Strategy and Management*, 12(2), 227-242.
- Ax, C., & Ax, E. (2021). When the supply side of a management accounting innovation fails – the case of beyond budgeting in Sweden. *Accounting and Business Research*.
- Becker, S. (2014). When Organisations Deinstitutionalise Control Practices: A Multiple-Case Study of Budget Abandonment. *European Accounting Review*, 23(4), 593-623.
- Becker, S., Messner, M., & Schäffer, U. (2020). The Interplay of Core and Peripheral Actors in the Trajectory of an Accounting Innovation: Insights from Beyond Budgeting. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2224-2256.
- Beyond Budgeting Institute. (2016). *The Beyond Budgeting principles*. Hämtad 19 oktober 2021 från bbri.org/the-beyond-budgeting-principles/.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing beyond budgeting: Unlocking the performance potential*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research*, 24(3), 196-211.
- Bromwich, M., & Scapens, R. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1-9.
- Brown, J., & Atkinson, H. (2001). Budgeting in the information age: a fresh approach. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), 136-143.

- Bryman, A., & Bell, E. (2007). The Ethics of Management Research: An Exploratory Content Analysis. *British Journal of Management*, 18(1), 63-77.
- Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.
- Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8), 565-596.
- Cescon, F., Costantini, A., & Grasseti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605-636.
- Cheong, Y., Kim, K., & Kim, H. (2013). Advertising and promotion budgeting during volatile economic conditions: Factors influencing the level of decentralization in budgeting and its relations to budget size and allocation. *International Journal of Advertising*, 32(1), 143-162.
- Cäker, M., & Siverbo, S. (2014). Strategic alignment in decentralized organizations — The case of Svenska Handelsbanken. *Scandinavian Journal of Management*, 30(2), 149-162.
- Dubey, R., & Gunasekaran, A. (2015). Agile manufacturing: framework and its empirical validation. *International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 76(9-12), 2147-2157.
- Dubois, A., & Gadde, L.-E. (2002). Systematic combining: an abductive approach to case research. *Journal of Business Research*, 55(7), 553-560.
- Dul, J., & Hak, T. (2007). *Case study methodology in business research*. Routledge: Elsevier.

- Endenich, C., & Trapp, R. (2020). Ethical Implications of Management Accounting and Control: A Systematic Review of the Contributions from the Journal of Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, 163(2), 309-328.
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461.
- Fullerton, R., & McWatters, C. (2001). The production performance benefits from JIT implementation. *Journal of Operations Management*, 19(1), 81-96.
- Fullerton, R., Kennedy, F., & Widener, S. (2013). Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment. *Accounting, Organizations and Society*, 38(1), 50-71.
- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99-126.
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379-400.
- Handelsbanken. (2020). *Års- och hållbarhetsredovisning 2020*. Hämtad 16 oktober 2021 från <https://www.handelsbanken.com/>.
- Hansen, S. (2011). A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2), 289-319.

- Heinle, M., Ross, N., & Saouma, R. (2014). A Theory of Participative Budgeting. *The Accounting Review*, 89(3), 1025-1050.
- Henttu-Aho, T., & Järvinen, J. (2013). A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: an institutional perspective. *European Accounting Review*, 22(4), 765-785.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business Press.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003 b). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model. *California Management Review*, 45(4), 104-119.
- Ikäheimo, S., Malmi, T., & Walden, R. (2019). *Yrityksen laskentatoimi (8 uppl.)*. Helsingfors: Talentum Media.
- Jazayeri, M., & Hopper, T. (1999). Management Accounting within World Class Manufacturing: A Case Study. *Management Accounting Research*, 10(3), 263-301.
- Johanson, D. (2013). Beyond Budgeting from the American and Norwegian perspectives: the embeddedness of management models in corporate governance systems. I P. Gooderham, K. Kaarbøe, & H Nørreklit. *Managing in Dynamic Business Environments*, 69-91. Edward Elgar Publishing.
- de Lautour, V. (2018). Beyond Budgeting. *Strategic Management Accounting*, (1), 217-270. Palgrave Macmillan, Cham.
- Libby, T., & Lindsay, R. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.

- Linder, S., & Torp, S. (2017). Middle Managers' Engagement in Autonomous Strategic Actions: Does It Really Matter How Top Managers Use Budgets? *IEEE Transactions on Engineering Management*, 64(4), 450-463.
- Malmi, T., & Brown, D. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Matějka, M., Merchant, K., & O'Grady, W. (2021). An Empirical Investigation of Beyond Budgeting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, 33(2), 167-189.
- Merchant, K. (1985). *Control in Business Organizations*. Boston: Pitman Publishing.
- Merriam, S. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Messner, M. (2016). Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. *Management Accounting Research*, 31, 103-111.
- Pearson, N. (1943). The budget bureau: From routine business to general staff. *Public Administration Review*, 3(2), 126-149.
- Pešalj, B., Pavlov, A., & Micheli, P. (2018). The use of management control and performance measurement systems in SMEs: A levers of control perspective. *International Journal of Operations and Production Management*, 38(11), 2169-2191.
- Pierce, B., & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35(3), 257-290.
- Qamar, A., Hall, M., & Collinson, S. (2018). Lean versus agile production: flexibility trade-offs within the automotive supply chain. *International Journal of Production Research*, 56(11), 3974-3993.

- Sinkovics, R., Penz, E., & Ghauri, P. (2008). Enhancing the trustworthiness of qualitative research in international business. *Management International Review*, 48(6), 689-714.
- Solomons, D. (1968). The historical development of costing. I D. Solomons. *Studies in Cost Analysis*, (2 uppl.). London: Sweet & Maxwell.
- Tillema, S., & van der Steen, M. (2015). Co-existing concepts of management control: The containment of tensions due to the implementation of lean production. *Management Accounting Research*, 27, 67-83.
- Wallander, J. (1999). Budgeting - an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405-421.
- Yin, R. (1981). The case study as a serious research strategy. *Knowledge*, 3(1), 97-114.
- Zor, U., Linder, S., & Endenich, C. (2019). CEO Characteristics and Budgeting Practices in Emerging Market SMEs. *Journal of Small Business Management*, 57(2), 658-678.
- Öberg, C. (2017). *Nyckeltal: Verktyg för att analysera, påverka och utveckla verksamheter*. Lund: Studentlitteratur.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.

Bilagor

Bilaga 1: Förfrågan om deltagande i pro gradu-avhandling

Hej, hoppas att denna e-post finner dig väl!

Jag heter Jannica West och studerar till magister i redovisning och styrning vid Åbo Akademi. Min pro gradu-avhandling är en fallstudie som behandlar ekonomistyrning i tillverkningsföretag.

Deltagande lämpar sig för tillverkningsföretag som på ett eller annat sätt har förändrat eller kompletterat sin traditionella budgetstyrning. Studiens syfte är nämligen att tydliggöra hur den traditionella budgetstyrningen kompletterats med mer moderna tankesätt inom ekonomistyrningen.

Datainsamlingen skulle ske under december 2021 och/eller januari 2022. Analysen i avhandlingen görs på basis av fysiska eller nätbaserade intervjuer och diverse styrdokument. Tillgång till intervjuernas teman fås på förhand. Dessutom får företag som väljer att delta tillgång till studiens resultat, vilket ger möjlighet till benchmarking. Självklart förblir såväl respondenterna som företaget anonyma, om så önskas.

Jag vore väldigt tacksam om du/ni kunde delta i studien och min förhoppning är att du och företaget genom medverkan kommer att få reflektera över frågor som har stor betydelse för ekonomistyrning i en modern tillverkningsmiljö. Välkomna att delta!

Om du har frågor kring studien, tidpunkten för datainsamling eller intervjuerna, eller vill tacka ja till denna förfrågan om deltagande i studien, kan du kontakta mig per e-post eller mobil.

Bilaga 2: Diskussionsteman vid intervjuerna

Detta är en beskrivning av de teman som används vid de semistrukturerade intervjuerna. Beskrivningen tilldelas respondenterna skriftligen på förhand. Anonymitet garanteras såväl deltagande respondenter som företag.

Presentation av avhandlingens syfte samt relevant forskningsetik.

Tema 1 – Presentation av respondenten och företaget. Respondentens titel/position samt utbildning, erfarenhet och liknande. Företagets storlek, bransch och allmänt om tillverkningsfilosofi, stysätt och liknande organisatoriska egenskaper.

Tema 2 – Traditionell budgetstyrning. Användning av traditionell budgetstyrning och huruvida den anses bringa mervärde till företaget.

Tema 3 – Utveckling av traditionell budgetstyrning. Huruvida den traditionella budgetstyrningen utvecklats och i så fall hur. Användning av det utvecklade stysättet och huruvida det anses bringa mervärde till företaget. Diskussion kring eventuell förändring av budgetens roll samt informationsanvändning.

Tema 4 – Förändringar sedan utveckling av traditionell budgetstyrning. Kartläggning av förändringar sedan utvecklingen av den traditionella budgetstyrningen.

Samt eventuella övriga kommentarer.