

Budget eller budgetlös styrning

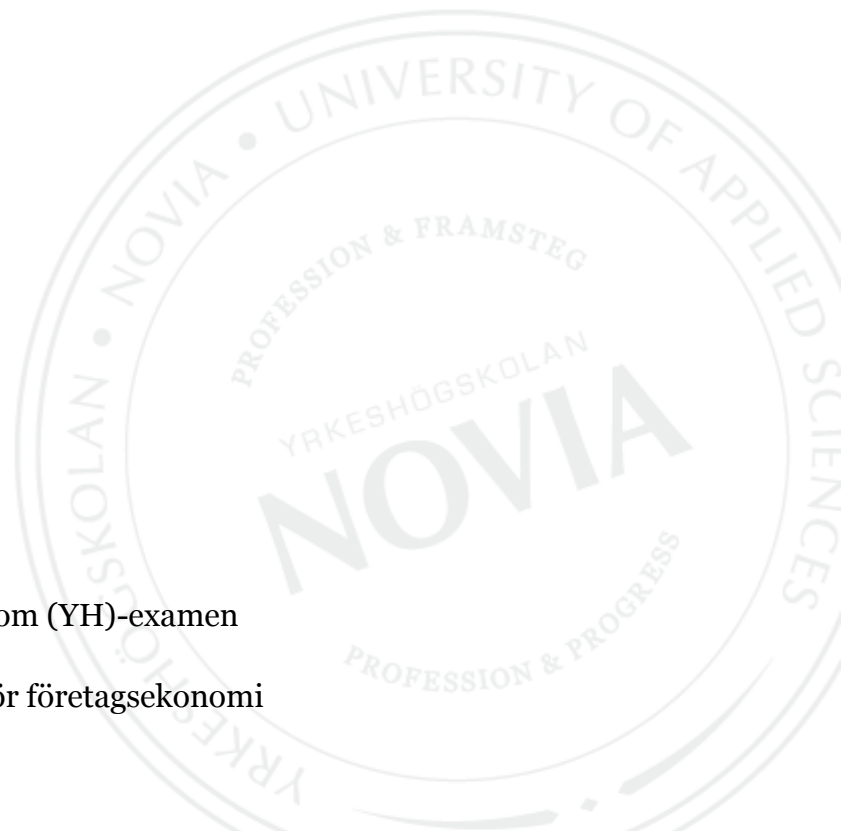
En jämförelse mellan två styrsystem

Tom Nordström

Examensarbete för tradenom (YH)-examen

Utbildningsprogrammet för företagsekonomi

Åbo 2011



EXAMENSARBETE

Författare: Tom Nordström

Utbildningsprogram och ort: Företagsekonomi, Åbo

Inriktning/alternativ/Fördjupning: Redovisning

Handledare: Heli Nyberg

Titel: Budget eller budgetlös styrning – En jämförelse mellan två styrsystem

Datum 7.11.2011

Sidantal 40

Bilagor 1

Sammanfattning

Syftet med examensarbete är att få reda på vilka alternativa metoder det finns istället för budgeteringen och hur planering, styrning och kontrollering utförs i den traditionella budgeten och i beyond budgeting - metoden på enhetsnivån. Dessutom kommer det att tas reda på ifall och hur balanserade styrkortets perspektiv syns i de två metoderna.

Den teoretiska delen behandlar hur budgeteringen och budgetlösa metoder fungerar, hur de upprättas och vad som kännetecknar respektive metod. Den empiriska delen uppgörs av en kvalitativ metod för att bättre förstå båda fenomenen. Själva undersökningen utfördes med hjälp av två intervjuer med representanter från två företag, varav den ena använder sig av budgetering och den andra av beyond budgeting – modellen.

Undersökningen korrelerar med litteraturen. Beyond budgeting – modellen ger en bättre utgångspunkt att få personalen engagerad i planeringen och kontrolleringen, än vad budgeteringen ger möjlighet till. Dessutom kommer det fram kännetecknen från balanserade styrkortet i båda förfarandesätten, fastän de inte kartlagt dessa i sin strategi.

Språk: Svenska Nyckelord: Budgetering, beyond budgeting, balanserad styrkort, budgetlös styrning

Examensarbetet finns tillgängligt antingen i webb biblioteket Theseus.fi eller i biblioteket.

OPINNÄYTETYÖ

Tekijä: Tom Nordström

Koulutusohjelma ja paikkakunta: Liiketalous, Turku

Suuntautumisvaihtoehto/Syventävät opinnot: Laskentatoimi

Ohjaajat: Heli Nyberg

Nimike: Budjetti vai budjettivapaa ohjaaminen – Kahden ohjausjärjestelmän vertailu

Päivämäärä 7.11.2011

Sivumäärä 40

Liitteet 1

Tiivistelmä

Tämän opinnäytetyön tarkoitus on selvittää mitä vaihtoehtoisia menetelmiä löytyy budjetoinnin sijaan ja miten suunnittelu, ohjaaminen ja tarkistaminen suoritetaan perinteisellä budjetoinnilla ja beyond budgeting – menetelmällä yksikkötasolla. Lisäksi selvitetään mikäli tasapainotetun tuloskortin perspektiivit näkyvät molemmissa menetelmissä ja miten ne tulevat esiin.

Teoreettisessa osassa käsitellään miten budjetointi ja budjettivapaat menetelmät toimivat, miten ne laaditaan ja mitä kyseisissä menetelmissä on tunnusomaista. Empiirinen osa muodostuu kvalitatiivisesta menetelmästä, joka mahdollistaa molempien ilmiöiden paremman ymmärtämisen. Varsinainen tutkimus tehtiin kahden haastattelun avulla. Haastattelut käytiin kahden yritysedustajan kanssa, joista toinen käyttää budjettia ja toinen beyond budgeting – menetelmää.

Tutkimus vastaa teoriaosassa esille tuotuja näkökulmia. Beyond budgeting – menetelmä mahdollistaa paremman lähtökohdan henkilökunnan osallistumiselle suunnittelu- ja tarkistusprosessiin, kuin mitä budjetointi mahdollistaa. Lisäksi molemmissa menetelmissä esiintyy tuntomerkkejä tasapainotetun tuloskortin perspektiiveistä, vaikka kummassakaan menetelmässä ei näitä ole kartoitettu strategiaan.

Kieli: Ruotsi Avainsanat: Budjetointi, beyond budgeting, tasapainotettu tuloskortti, budjettivapaa ohjaaminen

Opinnäytetyö on saatavilla joko ammattikorkeakoulujen verkkokirjastossa Theseus.fi tai kirjastossa.

BACHELOR'S THESIS

Author: Tom Nordström

Degree Programme: Business Administration, Turku

Specialization: Accounting

Supervisors: Heli Nyberg

Title: Budget or budget free management - A comparison between two control systems

Date 7.11.2011

Number of pages 40

Appendices 1

Summary

The purpose of this bachelor's thesis is to find out what alternative methods there are instead of the traditional budgeting and how planning, managing and controlling is performed with the traditional budgeting and the beyond budgeting – method. Moreover, it will be clarified if and how the balanced scorecard perspectives are visible in the two methods.

The theoretical part deals with how budgeting and the budget free methods function, how they are established and what the characteristics are of each method. The empirical part is made up of a qualitative method in order to better understand both phenomena. The actual study was conducted by using two interviews with representatives from two companies, of which one makes use of budgeting and the other of the beyond budgeting – method.

The study correlates with the literature. The beyond budgeting – method gives a better starting point in order to get the employees involved in the planning and controlling processes, than what budgeting allows for. In addition, the characteristics of the balanced scorecard are somewhat visible in both of the procedures, even though they have not identified these in writing in their strategies.

Language: Swedish Key words: Budgeting, beyond budgeting, balanced scorecard, budget free management.

The examination work is available either at the electronic library Theseus.fi or in the library.

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	1
2	Budgetering	3
2.1	Budgetens användning.....	5
2.2	Budgetens uppbyggnad.....	7
2.3	Typiska problem med budgeteringen	9
3	Budgetlös styrning.....	11
3.1	Beyond Budgeting	13
3.2	Balanserat styrkort.....	18
3.2.1	Finansperspektiv.....	20
3.2.2	Kundperspektiv.....	21
3.2.3	Interna processperspektiv	22
3.2.4	Uppväxt och lärandeperspektiv	22
3.2.5	Processen att bygga ett balanserat styrkort.....	23
4	Metodbeskrivning.....	25
4.1	Roland Scandinavia	27
4.2	Handelsbanken.....	27
5	Resultatredovisning	28
5.1	Planering, styrning och kontroll.....	29
5.2	Balanserade styrkortets fyra perspektiv	31
6	Resultatanalys.....	33
7	Avslutning	37
	Källförteckning.....	39
	Bilagor	

1 Inledning

Budgeteringen har alltid ansetts vara en av hörnstenarna bakom ett fungerande företag och har därför blivit en metod som en stor del av företagare tar för givet. På senaste tiderna har det uppstått nya tankar om budgeteringen och flera företag och organisationer har börjat inse att budgeten är för byråkratisk och inte ger rum för tillämpning vid behov. Detta har lett till att nya metoder fötts för att ersätta den traditionella budgeten. I och med att det uppstått nya metoder har företag en möjlighet att bygga upp ett sådant styrsystem som de anser passa bäst till sina ändamål. Företag behöver inte mera köra med den traditionella budgeteringsprocessen.

Idén till examensarbetet fick jag efter att ha läst om budgetlös styrning i Den nya ekonomistyrningen, skriven av Christian Ax, Christer Johansson och Håkan Kullvén 2009. I och med att vi inte tagit upp budgetlös styrning i studierna, ansåg jag detta som något att sätta mig in i. Därmed föddes idén om att jämföra den traditionella budgeten med det budgetlösa tankesättet.

Syftet med mitt examensarbete är att få reda på vilka alternativa metoder det finns istället för budgeteringen och hur planering, styrning och kontroll fungerar i den traditionella budgeten och med en budgetlös metod på enhetsnivån. Dessutom kommer det att tas reda på ifall och hur Balanserade styrkortets perspektiv syns i de två metoderna. Orsaken varför jag valt att analysera detta är att även om Balanserade styrkortet verkar teoretiskt sett som ett ypperligt verktyg att hjälpa styra företag, ville jag veta ifall det är nödvändigt att upprätta en klar strategi på enhetsnivån.

I examensarbetet har jag valt att koncentrera mig främst på mindre enheter som är en del av större företag. Jag valde detta tillvägagångssätt i och med att styrsystem anknyts oftast till företag i sin helhet och inte hur de syns i mindre enheter. Därmed föll valet till att undersöka mindre enheter för att förstå hur dessa använder sig av styrsystemet. Jag kommer i den teoretiska delen att koncentrera mig på den traditionella budgeten samt att föra fram två olika budgetlösa metoder, Beyond Budgeting – modellen samt Balanserade Styrkortet.

Orsaken varför dessa två alternativa förfarandesätt valdes, var att det förekommer flest information om dessa två sätt och de har fått mest uppmärksamhet bland organisationerna. Jag kommer främst ta upp vad som karaktäriserar dessa förfaringssätt och hur de upprättas.

Jag har kommit fram till följande forskningsfrågor som detta arbete försöker besvara.

- Hur sker planering, styrning och kontroll i de två undersökta metoderna?
- Vad finns det för likheter och olikheter i förfaringssätten?
- Hur syns Balanserade styrkortets fyra perspektiv i de båda styrsystemen?

Arbetet byggs upp av en inledande del, kapitel 1, en teoretisk del, kapitlen 2 och 3, en empirisk del, kapitlen 4, 5 och 6 samt avslutning, kapitel 7. Den inledande delen tar upp syftet med arbetet samt bakgrundsinformation, som ger en uppfattning åt läsaren vad arbetet behandlar.

Den teoretiska delen behandlar för de ämnen som tangerar problemområdet och är delad in i två kapitel: budgeteringen och budgetlös styrning. I kapitlet om budgetering behandlas varför det budgeteras, hur en budget är uppbyggd och vilka problem en budget kan föra med sig. I kapitlet om budgetlös styrning behandlas vad budgetlös styrning innebär, samt hur Beyond Budgeting - modellen och Balanserade Styrkortet byggs upp och vad för kännetecken dessa har.

Den empiriska delen innehåller en kvalitativ undersökning i form av två intervjuer. I kapitel 4 förklarars närmare intervju som metod samt när och hur intervjuerna utförts. I kapitel 5 redovisas resultaten av intervjuerna och i kapitel 6 sker en analys av resultaten från de kvalitativa intervjuerna. I kapitel 7 tas de viktigaste slutsatserna upp samt hur arbetsprocessen framskridit.

2 Budgetering

”En budget uttrycker förväntningar och åtaganden för en organisation, gällande ekonomiska konsekvenser för en kommande period.” (Ax & Johansson & Kullvén 2009, s.204)

Det som är gemensamt för alla företag är att de försöker planera sin verksamhet. Det är viktigt för företag att ha en plan över vad som bör göras nästa vecka, nästa månad eller nästa år. Dessa planer visar ifall det behöver rekryteras mera personal och hjälper till att köpa in tillräckligt med material. Ju större och mer komplicerat företaget är desto svårare blir det att göra upp planer. Budgetering är ett slags plan, den fokuserar på den närmaste framtiden, t.ex. det kommande året. (Ax 2009, s.202).

Budgeten har förr kopplats närmast till statens eller kommunernas finansiella planering. Då har budgeten fungerat som en uppskattning över penninganvändningen och inkomstanskaffningen i enheter på den offentliga sektorn. Allt oftare får budgeten samma innehåll på den offentliga sektorn som den har i företagsverksamheten, dvs. budgeten är inte längre en uppskattning eller prognos, den är en aktiv verksamhetsplan som upprättats i form av en målkalkyl. (Jyrkkiö & Riistama 2004, s. 226).

Innan budgeteringen steg till ett av de viktigaste verktygen inom företagsverksamheten var målen att bygga upp fem till tio års planer. Idén med dessa planer var att i tid kunna se vad som kan hända ifall det sker förändringar i t.ex. kundernas behov och konsumtionsvanor, konkurrenternas handlingar, prissättning, inflation, lagstiftning, skatteuttag eller dylikt, som direkt eller indirekt kan påverka företaget. Tanken var att i tid kunna agera emot dessa förändringar och på så sätt befinna sig ett steg före sina konkurrenter eller för att ta emot effekten på ett så bra sätt som möjligt. Dessa långsiktsplaner användes för att kunna undvika dessa överraskningar. Budgeteringen användes som ett verktyg att bryta ner långsiktsplanen i mindre och lättare hanterbara delar, t.ex. i mindre årsvisa planer. (Ax 2009, s.203).

Budget och budgetering ses ofta som okomplicerade begrepp i och med att de förstås som en plan över hur företagets uppskattning om hurdana intäkterna och kostnaderna kommer att vara under en viss period. De allokeras oftast till en årlig process där företaget, med finansiella termer, planerar det kommande årets utfall. (Ax 2009, s.204).

Dock är budgetering även mycket annat än bara en plan där det jämförs företagets årliga inkomster samt kostnader, den kan hjälpa att motivera personalen eller aktieägare och den kan skapa standardvärden för verksamheten. Budgeteringen fungerar som ett av många system för att hjälpa befattningshavare att agera på diverse nivåer i ett företag. (Ax 2009, s.202).

Budgeten visar vad som förväntas inträffa under en viss tidsperiod, men detta betyder inte att det som budgeten visar kommer i själva verket att hända. De förväntningar som görs i budgeten brukar byggas upp genom studier av omvärlden eller genom tidigare erfarenheter. (Ax 2009, s.204).

Budgetering avser uppgörande av budget och verksamhetsplaner som hör till den samt uppgörande av nödvändiga förutsägelser och målsättningar samt utveckling, jämföring och val av handlingsalternativ. Det finns ingen anledning att hålla budgeten endast som ett redovisningstekniskt stöd för planeringen, i och med att mänskliga faktorer är viktigare för budgeten än redovisningstekniken. Budgetens framgång påverkas väsentligt av hur personerna, inom budgetens influensområde, ställer sig till budgeteringen. Budgeten innehåller verksamhetens finansiella mål, varigenom det är nödvändigt att dessa godkänns av de personer som ansvarar över att dessa mål nås. (Jyrkkiö & Riistama 2004, s. 227).

På sjuttioalet skedde det en förändring i förhållandet till långsiktsplanering. Detta skedde främst på grund av oljekrisen som ägde rum kring 1974. Detta ledde till att företag började se långsiktsplaner som komplexa och svåra att stå i relation till. Då företag tidigare har kunnat förlänga sina tidigare långsiktsplaner måste de nu fundera om sina metoder. Problemet med dessa planer var att det hade blivit mycket svårare att kunna förutse vad som kan hända under en viss tidsperiod. Företag började bli medvetna om att planeringsperioden borde förkortas. (Ax 2009, s.203).

Det nya förhållningssättet till långsiktsplaneringen ledde till att även budgeteringen skulle förändras. Förut hade budgeteringen varit en kortsiktig konsekvens av långsiktsplaneringen, men nu steg den till en viktigare del av framtidsplaneringen. Ansvaret för budgeteringen flyttades från ledningen ner till dem som var närmare till olika förändringar på marknaden. Därmed förändrades också uppföljningen av budgeteringen till att handla mera om jämförelse av resultaten från redovisningen i bokslutet med de planerade värdena i budgeten. Olika skillnader analyserades sedan av dem som gjort budgeten, dvs. olika chefer och medarbetare på olika nivåer. (Ax 2009, s.203).

2.1 Budgetens användning

Ett företags budget och budgetering kan förstås på flere olika sätt. Vissa ser en budget främst som en verksamhetsplan för framtiden, medan andra betonar budgetens giltighet vid planering och bedrivandet av verksamheten. Budgeten kan även förstås som ett verktyg för motivering eller som ett sätt att beskriva alla företags aktiviteter integrerat. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, s.230).

Alla ovan nämnda budgetdefinitioner har gemensamt att en budget uppfattas som ett styrredskap för företagets verksamhet, den skall vara ett monetärt mått för de viktigaste delarna och den skall upprätta en tillräckligt detaljerad beskrivning över företagets mål och resurser för planerings- samt verksamhetsperioden. Samtidigt sammanför budgeten företagets olika aktiviteter till en helhetsbild över företagsverksamheten. Dessutom kan man med hjälp av budgeten och budgeteringen påverka personalens engagemang och motivation för företagets mål och aktiviteter. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, s.230).

Ifall budgeten granskas som ett verktyg för företagsledningen kan det vara meningsfullare att granska själva budgeteringen istället för budgeten. Budgeteringen innehåller hela budgetprocessen från upprättande av budgeten till uppföljande av budgeten och fungerar som ett hjälpverktyg för företagsledningen. Med budgetering menas budgetens planering och upprättande, budgetens användning för verksamhetens styrning, kontroll över budgetens förverkligande, analysering över skillnaden mellan budgeten och förverkligande och planering samt upprättande av korrigerande åtgärder. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, s.231).

Budgeten är företagets målinriktade verksamhetsplan, vari aktiviteterna, resurserna, tidtabellen och ansvarspersonerna definieras. En budget innehåller de förmånligaste ekonomiska resultatmålen för budgetperioden. En budget defieras för en specifik tidsperiod och innehåller oftast en del för målen, resurs- och verksamhetsplanen och en del för de ekonomiska resultaten. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, s.231).

Budgeteringen hjälper företagsledningen att definiera utgångspunkten för verksamhetsplaneringen bland annat genom att analysera hur förändringen i konkurrensmiljön, den ekonomiska utvecklingen och nya normer påverkar företagsverksamheten. Kännedom över dessa utgör basen för budgetplaneringen. Då budgeten planeras är det viktigt att bilda en uppfattning över de kalkylerade konsekvenserna för den budgeterade verksamheten och beskriva omsorgsfullt de ideala resultat som budgeten innehåller. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, s.232).

Budgetering är ett ledningsverktyg för såväl människornas som också företags ekonomi och aktiviteter och det centrala instrumentet för resultatstyrningen. En lyckad budgetering kräver ett bra redovisningssystem och en kunnig ekonomiförvaltning, samt passande nyckeltal för att beskriva och mäta budgetmålen och deras förverkliganden. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, s.235).

För att budgeteringen skall vara lyckad bör den göras tillräckligt enkel. Ett för komplicerat informationssystem och byråkratisk budgetorganisation kan förhindra uppnåendet av budgetmålen. Anslutning av ansvarspersoner till budgeteringen och en aktiv budgeteringsattityd är viktiga för en lyckad budgetering. En punktlig och tillräckligt snabb kontroll möjliggör ett reagerande till uppfödda skillnader. Detta förutsätter igen ett fungerande redovisningssystem. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, s.235).

Som det ovan kommer fram har budgeten flera roller. Den första är att budgeten och budgeteringen fungerar som ett redskap för den ekonomiska planeringen och kontroll över resurserna vid sidan eller som följd av verksamhetens planering. I denna roll strävas det mot att bearbeta budgeten till en så träffande prognos över den ekonomiska utvecklingen som möjligt. Den andra rollen är kontroll. Detta betyder att budgeten ger ramen och randvillkoren, som bör följas under den kommande verksamhetsperioden. Budgetens kontrollerande roll betonas typiskt i den offentliga sektorns organisationer. I budgetens tredje roll ställer budgeten de målsättningar som organisationen bör eftersträva. (Niemelä & Pirker & Westerlund 2008, s. 64-65).

Varje organisation bör få i balans dessa ömsesidiga motkrafter och få budgeten att bidra det egna beslutsfattande på det bästa möjliga sätt. Att hitta en ömsesidig balans mellan rollerna är väsentligt för en lyckad process. Ifall rollerna inte har definierats klart och informerats till hela organisationen, kommer varje deltagare i processen att behandla situationen från sin egen synvinkel, detta leder till en armbrytning mellan olika intressegrupper om budgetens riktighet. (Niemelä 2008, s. 64-65).

2.2 Budgetens uppbyggnad

Budget förstås oftast som ett enda dokument, som innehåller alla uppgifter för det kommande året. I vissa mindre företag fungerar detta bra, då verksamheten är av en enkel natur, men i större företag, då verksamheten i sig är mycket komplex och budgeteringen görs så omfattande som möjligt, är det enkla sättet inte lämpligt. Då uppstår en budget oftast av flera olika delar, huvudbudgeter och delbudgeter. Dessa huvud- samt delbudgeter samverkar med varandra på olika sätt för att bygga upp en helhet, dvs. budgeten. (Ax 2009, s.212).

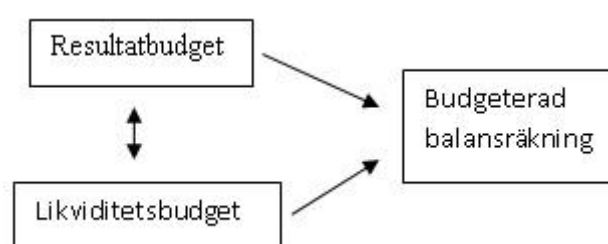
Det finns tre huvudbudgeter, resultatbudget, likviditetsbudget och budgeterad balansräkning. Resultatbudgeten visar de beräknade resultaten för en tidsperiod och denna huvudbudget förstås oftast i det vardagliga språket som ”budgeten”. Resultatbudgeten visar vid sidan om de beräknade resultaten även resultaten från olika typer av intäkter, använda resurser och olika produktgrupper etc. (Ax 2009, s.212).

Likviditetsbudgeten visar hur verksamheten påverkar organisationens kassaflöde, dvs. visar likviditetsbudgeten hur pengar rör sig i företaget i form av in- och utbetalningar. Likviditetsbudgeten visar även ifall det finns möjligheter för olika investeringar eller satsningar för framtiden, med större tillgång till kapital, dvs. företaget kan placera pengar på olika investeringar i en bredare utsträckning. (Ax 2009, s.212).

Budgeterad balansräkning visar resultaten från de andra huvudbudgetarna och förstås ofta som en sammansättning över hela budgeten. I den budgeterade balansräkningen tas det fram organisationens tillgångar, skulder och eget kapital. (Ax 2009, s.213).

Huvudbudgetarna fungerar inte självständigt, utan samverkar med varandra på olika sätt. Resultat- och likviditetsbudgeten inverkar på varandra och påverkar även den budgeterade balansräkningen. Från den budgeterade balansräkningen, som existerar vid budgetperiodens början, behövs uppgifter för att kunna skapa likviditets- samt resultatbudgeten. Även om inga delbudgeter används är likviditetsbudgeten nödvändig för att en resultatbudget kan sättas ihop. (Ax 2009, s.213).

Från figuren nedan (Figur 1) kommer det fram hur de olika huvudbudgetarna samverkar med varandra.



Figur 1. Sambandet mellan de tre huvudbudgetarna. (Ax 2009, s.213).

De tre huvudbudgetarna byggs upp av ett antal delbudgeter. Det finns flere olika slags delbudgeter, men de vanligaste typerna av delbudget är avdelningsbudget och funktionsbudget, eller m.a.o. de två huvudtyper av delbudget, dessa beskriver verksamheten för olika mindre avdelningar eller divisioner, t.ex. inköpsbudget, försäljningsbudget etc. Andra delbudgeter som används är projektbudgeter, produktbudgeter, försäljningsbudgeter och resursbudgeter. (Ax 2009, s.214 och 229).

Avdelningsbudgeter brukar användas för att styra och följa upp olika enheter inom organisationen. Då en avdelningsbudget upprättas är avsikten oftast att få en inblick i enheten och hur den fungerar ekonomiskt. (Ax 2009, s. 229).

Funktionsbudgeten fungerar som ett sätt att planera vad som kommer att hända inom organisationen och dess olika planer. Funktionsbudgeterna kan utgöra basen för styrning och upprättande av nya aktiviteter och funktionssätt inom företaget. Dessa uppställs sedan till huvudbudgeterna för att bilda en helhet för hela företaget. (Ax 2009, s.229).

Projektbudgeten används för att planera olika projekt som utövas av organisationen. En sådan projektbudget kan riktas till enstaka, unika projekt i ett företag som inte använder sig av projektarbete i sin vanliga verksamhet, t.ex. vid upprättande av ett nytt ekonomisystem. Dels kan det också gälla för sådana företag som arbetar med projekt dagligen, t.ex. en marknadsföringsbyrå som måste lägga upp en budget för varje projekt som startar. (Ax 2009, s.214).

Produktbudgeten visar hur mycket ett företag anser att resultatet är för en viss produkt eller produktgrupp under en tidsperiod. En produktbudget kan vara aktuell då ett företag har ett brett urval av produkter eller om produkterna skiljer sig betydligt från varandra. (Ax 2009, s.214).

Försäljningsbudgeten visar hur företaget anser att resultatet kommer att se ut för olika kundgrupper. En försäljningsbudget kan vara aktuell då företaget arbetar bara med ett par större kunder eller ifall kunderna är geografiskt utspridda. Även i dessa fall är det lönsamt att ha en bra koll över kunderna, t.ex. följa med försäljnings-, kostnads- och resultatutvecklingen. (Ax 2009, s.214).

Resursbudgeten är likartat med funktionsbudgeten, men de används då avsikten är att få ett grepp över de viktigaste resurstyperna, som t.ex. personal, material och maskinkostnader. Personaltypen är t.ex. i ett tjänsteföretag den mest centrala resursbudgetstypen, medan i ett tillverkningsföretag är materialbudgeten den mest centrala. (Ax 2009, s.214).

2.3 Typiska problem med budgeteringen

Budgeteringsprocessen kritiserar ofta. Den ses som utmanande och det nådda resultatets värde för företaget ifrågasätts. Budgeteringen förstås som styv och ger inte det efterlängta mervärdet. Hela verksamhetens planering som också budgeteringen borde ses som en del av ett fungerande styrsystem och inte som självständiga produkter eller prestationer. (Niemelä 2008, s. 61-63).

De vanligaste problem och utmaningar som företag stöter på vid budgeteringen är att:

- Kostnads-nyttot förhållandet är inte rätt, dvs. det används massor med resurser till budgeteringen, budgetens slutförande är mycket tidskrävande och dyrbart och slutresultatet ger inte det nödvändiga mervärdet.

- Ett sammanhang till strategin saknas, dvs. budgeten och företagsstrategin har upprättats separat och möjligtvis av skilda persongrupper. Detta kan i värsta fall leda till att de prioriserade målen i både företagsstrategin och budgeten är motstridande med varandra.
- Engagemanget till processen är bristfälligt, dvs. kommunikationen för en fungerande budgeteringsprocess fungerar inte och personalen som deltar i processen är inte engagerade. Detta leder ofta till att tidstabellen flyttar sig och att arbetets nivå blir sämre. Från detta är vägen kort till en ond cirkel, på grund av att misslyckandet ökar på frustrationen, försämrar engagemanget från förut och förstärker ovan nämnda konsekvenser.
- Budgeteringens tidsplan följer inte affärsverksamheten, dvs. budgeteringsperioderna och affärsverksamhetens rytm är inte i linje med varandra. T.ex. kan företag, som agerar i ett snabbt föränderligt affärsverksamhet vara fast i en årscykel, medan företag som möter färre förändringar tillämpar ett kortare tidsfönster.
- Informationssystemen ger inte tillräckligt med stöd, dvs. organisationens informationssystem stöder inte budgeteringsprocessen på en tillräcklig nivå. Detta leder ofta till att processen kräver resurser, tid och pengar.
- Processen leder till ett konkurrensläge mellan organisationens olika delar, dvs. budgeten används som en mätare för makt och som ett spelredskap. Detta kan leda till att enheterna siktar på att i sista hand minimera prestationsförmågan istället för att överträffa förväntningarna.
- En förbindelse för det utförande arbetet saknas, dvs. de strategiska målen har inte kopplats till arbetstagarnivån och dess personliga mål och belöningarna stöder inte uppnåendet av målet. (Niemelä 2008, s. 63-64).

3 Budgetlös styrning

”Är budgeten en väsentlig del av företagets styrsystem och därmed nyckeln till företagets framgång eller har företagen en möjlighet att vara framgångsrika utan budgetering?” - Niemelä (2008, s. 65).

Det har blivit svårare att förutsäga förändringarna på marknaden och detta har delvis lett till att långsiktplaneringen avvecklats och budgetens roll förändrats. Fastän budgeteringen utvecklades, förändrade inte företagens inställning emot budgeteringen och den blev kvar i sin gamla struktur i flera företag. I de organisationer som började förändra sin budgeteringsprocess förekom ett tvivel över det nya tankesättet. Å ena sidan hade budgetprocessen inte alltid ansetts meningsfull, å andra sidan tvivlades nyttan med själva planeringen. Budgeterna ansågs i viss mån farliga på grund av att den skapar en falsk säkerhet för beslutsfattarna. Dessutom kan budgeten hindra företag att göra förändringar, i och med att den kan fungera som en broms som företaget kan hänvisa till, *”tyvärr kan Ni inte få den tjänsten, vi har inte budgeterat för den”*. (Ax 2009, s.287).

Ax m.fl. (2009) tar upp ett antal argument emot budgeteringen:

- Budgeten tvingar företag att förfara på ett visst sätt och lämnar lite rum för tillämpning, det kan vara svårt att förändra sig ifall ett bättre förfaringsätt kommer fram senare.
- Budgeten uppfattas ofta som det viktigaste, även viktigare än helhets resultatet. Avdelningarna får ett självcentrerat tänkande där förmännen bara bryr sig om hur han/hennes egen avdelning klarar sig istället för helheten.
- Budgeteringen kräver mycket arbete och tid i jämförelse med hur nyttigt det är. Budgeten skall även fungera som ett motiveringsredskap som igen kräver att arbetarna bör vara inblandade i processen, dvs. det leder till slöseri med tid och energi.
- Budgeten ger en felaktig säkerhet, m.a.o. ger budgeten en bild åt företaget att så länge som budgeteringen äger rum är framtiden säkrad. Fastän framtiden alltid är osäker.

- Budgeten baserar sig ofta hellre på generaliserade antagningar än korrekta prognoser, och på rutinmässiga framställningar av tidigare budgeter och resultat. Budgeteringen förstörs på detta sätt för att slippa använda för mycket kraft och tid till hela budgeteringsprocessen.
- Budgeten är föråldrad redan när den uppställs. Den information som används i budgeteringen måste vara detaljerat och aktuellt för att ge riktig output.
- Budgeten kan leda till ett politiskt spel inom organisationer. Istället för att göra upp förnuftiga affärer blir det viktigare att spendera de pengar som ingått i budgeten, för att säkra sig att inte få en lägre budget nästa period.
- Budgetåret fungerar inte som en fastslagen tidsperiod, på grund av att den inte oftast har något att göra med hur verksamheten utövas. Oftast är det andra tidsperioder som anses intressanta och dessa perioder skiljer sig mellan olika enheter.

Enligt Bartram (2006) baserar sig budgetarna för ofta på antaganden som visar sig vara felaktiga, och när förutsägelseerna inte lyckas, blir människorna oroliga. Bartram (2006) upplyser att enligt en undersökning gjord av Hackett Group visar det sig att även de mest framgångsrika företagen använder ca 79 dagar till budgetsplaneringen, medan de mindre framgångsrika använder ca 210 dagar, mer än ett halft år.

Jan Wallander poängterar (1995, s. 135) att för att företagen kan ta sig över till budgetlös styrning, måste den centrala ledningen informera hela organisationen att företaget kommer att gå över till budgetlös styrning och att de olika avdelningarna inte skall i framtiden erbjuda budgetar åt ledningen. Ledningen specificerar närmare vilken information de är intresserade av att erhålla från avdelningarna i det nya systemet och hur dessa bearbetas och överläts tillbaka till avdelningarna. Ifall avdelningarna önskar sig fortsätta budgeteringen är de tillåtna att göra detta, men ledningen är inte intresserad att få veta resultaten. Genom detta tillvägagångssätt kommer budgeteringen att så småningom dö bort i och med att avdelningarna anser att budgeteringen görs i onödan.

3.1 Beyond Budgeting

Själva termen Beyond Budgeting kom upp vid slutet av 1990-talet av Jeremy Hope och Robin Fraser. Deras bok Beyond Budgeting, som publicerades av Harvard Business School Press år 2003, blev den viktigaste källan över idén att leda utan budgeter. Författarna var ”grundarna” och de två som motiverade andra att förena sig med i rörelsen. (Becker & Messner & Schäffer 2009, s. 9).

Beyond Budgeting - modellen skiljer sig från den vanliga ledarskapsmodellen på två olika sätt. För det första uppmuntrar modellen till ett mer flexibelt och adaptivt ledarskap. Istället för stabila årsplaner och budgeter uppmuntras det till regelbundna kontroller över målen. Dessa målsättningar har fastställts med hjälp av givna mål, som jämförts med information om konkurrenter och deras historieinfo. För det andra möjliggör modellen ett decentraliserat ledarskap. Den traditionella hierarkin och centraliserade ledarskapsmodellen ersätts med den decentraliserade modellen, som möjliggör förflyttningen av beslutsfattande och ansvarsskyldigheten till främsta linjen och stöder således den självledda miljön och enskilda personers ansvarstagande. (Niemelä 2008, s. 66).

Det finns sex principer för upprättandet av en flexibel organisationsstruktur:

- En självständig struktur – I en Beyond Budgeting organisation är den hierarkiska strukturen indelad i mindre, självstyrande avdelningar. Det traditionella centrala styrsystemet med flera regler och procedurer blir därmed övergivet. Cheferna har auktoriteten att styra sin enhet som de finner lämpligt. Den hierarkiska strukturen används endast då beslut om hela organisationen görs. På grund av att de självstyrande avdelningarna är små, är organisationens struktur okomplicerad och således flexiblare. Detta leder till mindre bearbetningskostnader.
- Befullmäktiga ledare – Medlemmarna i organisationen har en frihet och en möjlighet att handla enligt sin egen omdömesförmåga. Det finns inga trånga kontroller som begränsar arbetarnas möjlighet för manöver. Cheferna för de självstyrande avdelningarna handlar inom värden och strategiska gränser som placerats av högsta ledningen. Cheferna är ansvariga för både kort- och medelsiktiga mål och kan själv bestämma hur de skall nå dessa mål.

- Ansvarsskyldighet för dynamiska resultat – Arbetarna i en Beyond Budgeting organisation är ansvariga att nå konkurrenskraftiga resultat, inte att nå förinställda mål för olika avdelningar och funktioner. Cheferna får en utvärdering över vad de nått i jämförelse med vad de skulle ha kunnat nå, enligt omständigheterna. Önskade resultat är placerade dynamiskt, dvs. de kan justeras alltigenom hela året, och inte i förhand på grund av att det kan hindra arbetarna att nå mer än de förinställda målen.
- Nätverksorganisation – Beyond Budgeting organisationerna är uppbyggda så att självstyrande avdelningar bildar oberoende och kundorienterade enheter. Dessa enheter koncentrerar sig fullständigt på marknaden och att överlämna värde åt kunderna. De anpassar sig snabbt till kundernas växlande behov samt till oväntade tillfällen och hot på marknaden. Marknaden är den avgörande faktorn och inte de traditionella hierarkiska planerna, budgeten och kontrollen.
- Marknadssamordning – Tjänster från centrala stödenheter, som t.ex. HRM (Human Resource Management), kan köpas av de självstyrande avdelningarna på basen av servicenivåavtal. Varje avdelning kan själv bestämma ifall de vill använda tjänster från centrala stödenheter eller ifall de vill köpa in externt stöd. De centrala stödenheterna är därmed utmanade att ge kostnadseffektiva tjänster av hög kvalitet.
- Stödande ledarskap – Medlemmarna i organisationen uppmuntras till att överskrida målen och bli coachade av högre chefer för att nå detta. Cheferna från de självstyrande avdelningarna är tillåtna att ta risker och göra misstag. Högre cheferna fungerar som mentorer som koordinerar förhållanden med och mellan avdelningscheferna.

Det finns även sex principer för skapandet av en anpassande ledningsprocess:

- Relativa mål – Organisationens strategi är riktad till att slå konkurrensen, inte förra årets budget. Målen är planerade i relation med organisationens huvudkonkurrenter eller jämförbara organisationer. Cheferna är engagerade i målsättningsprocessen, vilket har ett starkt motiverande effekt. Målen är kontinuerligt anpassade på basen av konkurrenternas prestationer och marknadsutvecklingen.

- Kontinuerlig strategiuppsättning – Processen över strategiuppsättningen i Beyond Budgeting organisationer är en kontinuerlig bottom-up process, inte en årlig top-down utövning, dvs. strategin påverkas av vad avdelningarna på enhetsnivån anser som viktigt. Strategin anpassas kontinuerligt enligt omständigheterna och på basen av signaler och insatser från organisationens främsta linje.
- Förutseende system – Åtminstone en gång varje kvartal uppgör cheferna rullande prognoser, som sträcker ut sig utöver årets slut, för både de finansiella och icke-finansiella kritiska framgångsfaktorer för företaget. Det finns ingen förbindelse mellan prognoserna och belöningssystemet som leder till att prognoserna kan göras objektivt. Högsta cheferna ger stöd åt cheferna av de självstyrande avdelningarna om framtida handlingar på basen av dessa prognoser.
- Resurser på efterfrågan – Cheferna tilldelar resurser till avdelningar med det största behovet vid rätt tid. De självstyrande avdelningarna bestämmer själv hur mycket resurser de behöver för att uppfylla efterfrågan på marknaden och således uppgöra investeringsplaner. Högsta ledningen belönar den bästa investeringsplanen genom att tilldela resurser till avdelningen. Det finns inga fasta investeringsbudgeter på basen av förra årets budget. Följaktligen har avdelningarna olika investeringspölar varje år.
- Snabbt utdelad information – Informationen är snabbt tillgänglig och lättåtkomlig vid behov och för dem som behöver informationen. Informationen är inte överdetaljerad och innehåller ledande indikatorer. En balanserad uppläggning av prestationsindikatorer används till att jämföra avdelningarnas resultat med målen och resultaten av andra avdelningar i organisationen, konkurrenter eller jämförbara organisationer. Högsta ledningen kontrollerar regelbundet ifall processen i de självstyrande avdelningarna fungerar eller ifall en korrigerande styrning behövs.
- Relativa belöningar för teamet – Belöningarna baserar sig på avdelningarnas egna resultat och organisationens resultat jämfört med marknaden. Faktumet att belöningsstrukturen baserar sig på en kombination av individuella och gruppens resultat, stimulerar lagandan i organisationen. (de Waal 2005, s. 1-3).

Enligt Jeremy Hope och Robin Fraser (2001, s. 17) finns det tre pådrivare då Beyond Budgeting modellen genomförs. Första är en visionär ledare som antingen deltar i organisationen med en filosofi och uppdrag för förändring eller är övertygad av bevisen att Beyond Budgeting är nödvändigt för att föra fram organisationens vision. Andra är en ”sponsor av hög nivå” som är övertygad över argumentet, men ser projektet som ett effektivare sätt att leda organisationen i informationssamhället. Sponsorerna har rättighet att sälja förändringsprogrammet och mobilisera de nödvändiga människorna och resurserna för att få det att framskrida. Sponsorerna är oftast VD:n eller ekonomichefen.

Tredje är en ”förändrings advokat” som först måste sälja idéerna till eventuella sponsorer innan denne kan mobilisera människorna att godkänna förändringen. De ser Beyond Budgeting som ett sätt att bryta sig fri från de överväldigande restriktioner som budgeteringen för med sig. Förändrings advokaterna måste övertyga sponsorerna på hög nivå och få rättigheten att driva projektet framåt. Varje pådrivare av förändringsskedet gör lite framsteg ifall de inte kan övertyga nyckelpåverkarna att behovet för förändring är starkt och nödvändigt. Dessa människor är starkast påverkade av Beyond Budgeting programmet. De innehåller oftast specialiserade chefer (av t.ex. ekonomi, försäljning, marknadsföring och human resources) och team från olika affärsenheter.

Hur kan företag ledas ifall det inte finns någon årlig plan och budget? Hope och Fraser (2001, s. 14-15) säger att största delen av cheferna är fixerade vid planering och kontroll. De har förtjänat rättigheten att vara i ledningen och de försöker driva människorna till nästa mål genom nya ”planer” och ”kampanjer”. Fastän den årliga planeringsprocessen kräver mycket tid och ansträngning, visar den vad alla måste göra för den kommande tidsperioden. Dess självuppfyllande avsikt är att eliminera alla överraskningar. Detta tillvägagångssätt är närsynt, överraskningar sker hela tiden. Ifall de ses som möjligheter att gripas istället för problem som skall undvikas, blir arbete intressantare och mer belönande. För att sådana möjligheter kan tas krävs det dock att det strategiska beslutsfattandet överflyttas till människorna på främsta linjen för att hastigheten på reaktionerna skall vara tillräcklig. De behöver information och klarhet av visionen och syftet. Ett sådant tillvägagångssätt till strategiutvecklingen bygger upp förmågan att reagera på överraskningar när de händer.

Istället för budgetbaserade kontroller får företag flere kontroller än förut. Företag kommer att se en förbättring i prognosernas noggrannhet, på grund av att ingen försöker göra upp en bättre bild än vad riktiga tal föreslår. Företag kommer dessutom att se fler trender, rörliga medelvärden och ledande indikatorer. Detta betyder att företag kan fokusera mera på att leda framtiden istället för det förflutna, som leder till tidigare varningssignaler som visar ifall prestationerna håller på att köra ur kurs och ger därmed mera tid till att granska strategin och göra rätta beslut. Informationen når de olika organisationsnivåerna samtidigt och ger en samverkande uppsättning av kontroller. Det finns inga platser att gömma sig i organisationen, som leder till att människorna är utsatta och fullt ansvariga för resultaten. (Hope & Fraser 2001, s. 15).

Jeremy Hope och Brian Fraser grundade Beyond Budgeting Round Table i slutet av år 1997 tillsammans med CAM-I. CAM-I, eller Consortium for Advanced Manufacturing-International, är en undersöknings- och utvecklingsorganisation som sponsreras av välkända industriorganisationer, stora bokföringsföretag och statliga byråer. Att samarbeta med CAM-I erbjuder tillträde till ett stort nätverk av instanser intresserade i att utveckla nya koncept och ledningssystem (Becker 2009, s.9 & 11). Efter två års arbete kom BBRT fram till att företag inte bara behöver en mer effektiv strategisk ledning, utan de måste även planera om sin organisation för att överflytta bestämmanderätten effektivare till frontlinjen. Avgörande för framgången var att dessa två element av Beyond Budgeting-modellen bör vara jämlika. (Hope & Fraser 2000).

Idén med BBRT var att hitta företag som redan börjat använda ett ledningssystem som liknade Beyond Budgeting och se hur de hade klarat av det (Becker 2009, s. 12). BBRT fungerar nuförtiden som ett internationellt nätverk som byggs upp av företag med liknande intressen om att ändra sin verksamhetsstyrning för att möjliggöra en ständig och bättre prestationsförmåga. BBRT hjälper organisationer att lära sig av globala undersökningar och uppmuntrar att dela med sig information, tidigare framgångar och förverkligade erfarenheter för att utveckla förbättrade lösningar för budgeteringens restriktioner (Beyond Budgeting Round Table u.å.a).

Redan under år 1998 deltog 33 företag för att få reda på hur andra företag hade ersatt budgeteringen och ifall den nya alternativa modellen var bättre. Idag har över sextio företag deltagit i BBRT från flere olika länder, däribland Belgien, Frankrike, Tyskland,

Nederländerna, Norge, Sverige, Stor-Britannien och USA. (Beyond Budgeting Round Table u.å.b).

3.2 Balanserat styrkort

Det Balanserade styrkortet, eller Balanced Scorecard, är ett alternativ till budgeten. Den fungerar som ett system för strategisk planering och ledandet och används i stor utsträckning av företag, industrier, stater och allmännyttiga organisationer globalt. Balanserade styrkortet anpassar affärsverksamheten till organisationens vision och strategi, förbättrar intern och extern kommunikation och jämför organisationens prestationer med de strategiska målen. Balanserade styrkortet skapades av Robert Kaplan och David Norton, i samarbete med deltagare från universitets-, konsult- och företagsvärlden, i början av 1990-talet som en ram för resultatmätningen som tillsatte strategiska icke-finansiella resultatmätningar till traditionella finansiella mätvärden för att ge cheferna och administrationen en mer balanserad bild av organisationens prestationer. (Balanced Scorecard Institute u.å.).

Balanserade styrkortet har utvecklats från dess tidigare användning som en enkel ram för prestationsmätning till en full strategisk planerings- och mätningssystem. Det nya balanserade styrkortet förvandlar en organisations strategiska plan från ett attraktivt men passivt dokument till en ”marschorder” för organisationen att använda varje dag. Den ger en stomme som inte bara ger en möjlighet till prestationsmätningar, men hjälper också planerarna och identifiera vad som skall göras och mätas. Den möjliggör att företagsledarna verkligen kan utföra sina strategier. (Balanced Scorecard Institute u.å.).

Enligt Jeremy Hope och Robin Fraser (2001, s. 22) fungerar Balanserade styrkortet även med Beyond Budgeting modellen. Ifall balanserade styrkortet används för att bygga upp en strategi som sedan framställs och kommuniceras till ett antal enheter, kan balanserade styrkortet ha en mycket bra koppling till Beyond Budgeting modellen. Och ifall den används till att erbjuda cheferna en ram för strategiska mått som visar förändringen från deras perspektiv, är den även då mycket användbar. Största nyttan av att koppla balanserade styrkortet till Beyond Budgeting har företag då balanserade styrkortet används till att fokusera på kontinuerlig respons och lärande. Balanserade styrkortet kan dock även föra med sig negativa sidor ifall den används till att ställa mål och koppla nummer till ett orsakssamband som dikterar chefernas agerande, eller då den används för att länka målen

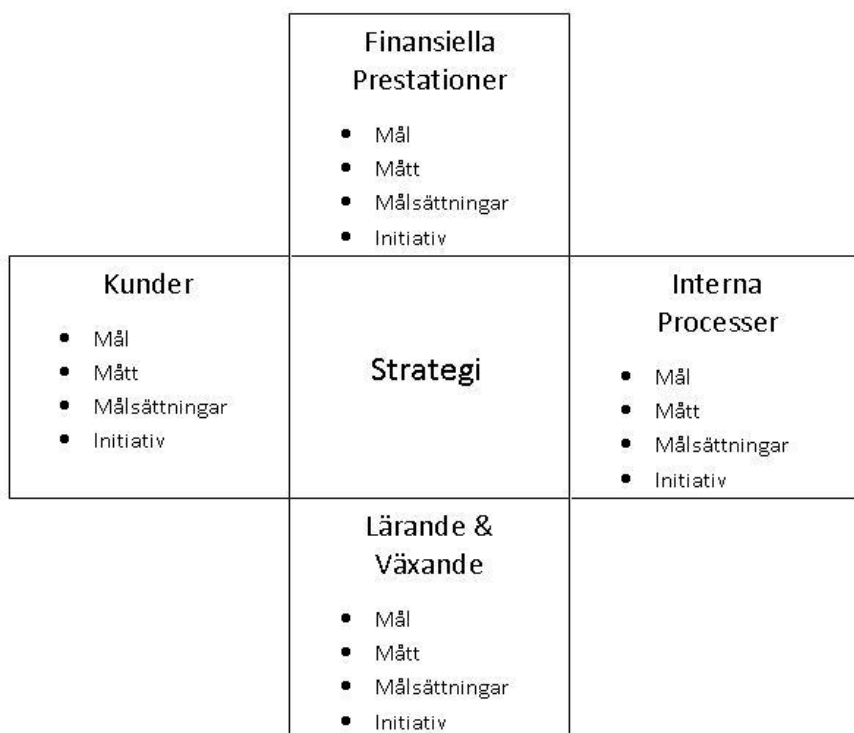
till belöningarna och med årliga förhandlingar över mål och resurser. Om företagen kan undvika dessa aspekter fungerar styrkortet som ett bra verktyg för att utbilda och engagera människor i strategiprocesen. Till exempel genom att identifiera ifall kundnärhet eller produkt ledarskap är företagets huvudmål och vilka processer är kritiska för att stödja dessa mål, möjliggör att cheferna kan bestämma vilka prestationsmätare bör övervakas. Det är den kontinuerliga feedbacken som visar cheferna vad som bör göras till nästa istället för att fastna med förutbestämda planer.

Balanserade styrkortet fungerar även som ett ledningssystem som möjliggör organisationerna att förtydliga sina visioner och strategier och omvandla dem till handlingar. Den ger feedback om både den interna företagsprocessen och det externa resultatet för att kontinuerligt förbättra det strategiska utförandet och resultatet. När helt uppbyggt, förvandlar balanserade styrkortet strategiska planeringen från en akademisk övning till själva livsnerven i ett företag. (Balanced Scorecard Institute u.å.).

Finansiell redovisning är lämpligt för spårning av fysiska tillgångar som t.ex. tillverknings utrustning och inventarier, men den är mindre duglig till att ge användbara rapporter i miljöer med stort obestämt tillgångsbas. När obestämda tillgångar utgör ett ständigt växande proportion av företagets marknadsvärde, leder det till en ökning i behovet för mått som bättre kan rapportera sådana tillgångar som kundlojalitet, äganderätt och högtutbildad personal. Balanserade styrkortet är mer än en samling av mått för att identifiera problem. Den är ett system som integrerar företagets strategi med en begränsad mängd av nyckelmått. Rent av att tillägga nya nyckelmått till de finansiella kan leda till hundratals mått och skulle skapa en överbelastning av information. . (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

För att undvika detta problem, fokuserar balanserade styrkortet på fyra större områden av prestationer och en begränsad mängd mått inom dessa områden. Målen inom dess fyra perspektiv är omtänksamt valda och är företagsspecifika. För att undvika informationsöverflöd, är det lönsamt att begränsa antalet mått till ca 15-20 stycken eller tre till fyra mått inom var och en av de fyra perspektiv. Dessa mått väljs enligt hur viktiga de är för att nå genombrott i konkurrenskraften. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Balanserade styrkortet kartlägger organisationens strategiska mål till prestationsmått inom fyra perspektiv: finansiella, interna processer, kunder och uppväxt och lärande. Dessa perspektiv ger relevant feedback över hur bra den strategiska planen utförs så att rätta justeringar kan göras vid behov. Ramen för balanserade styrkortet kan se ut som följande:



Figur 2: Exempel på hur ramen för balanserade styrkortet kan se ut (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Inom var och en av de fyra perspektiv måste företaget definiera följande:

- Strategiska mål – vad är strategin för att prestera inom varje perspektiv.
- Mått – hur skall utvecklingen inom perspektivet mätas.
- Målsättningar – det eftersträvade målvärdet för varje mått.
- Initiativ – vad kommer att göras för att underlätta uppnåendet av målen.

3.2.1 Finansperspektiv

Det finansiella perspektivet riktar sig till frågan om hur aktieägarna ser på företaget och vilka finansiella mål är önskade från aktieägarnas synvinkel. De specifika målen beror på företagets skede i dess verksamhets livscykel. Tabellen nedan (tabell 1) visar några exempel på finansiella mått. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Tabell 1: Tabell över exempel på finansiella mått (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Mål	Specifika mätare
Tillväxt	Tillväxt på inkomster
Lönsamhet	Avkastning på eget kapital
Kostnadsstyrning	Kostnad per enhet

Aktieägarna är i stort sett intresserade av företagets potential att frambringa värde för dem. Ju bättre placering på marknaden desto högre upp värderas företaget och desto nöjdare är aktieägarna. Dock kan detta inte möjliggöras utan kunder som vill anskaffa företagets produkter. (Greve 2009, s.67).

3.2.2 Kundperspektiv

Kundperspektivet riktar sig till frågan om hur företaget är sett av sina kunder och hur bra företaget betjänar sina målkunder för att nå de finansiella målen. Vanligtvis värderar kunderna företaget enligt följande aspekter: tid, kvalitet, prestation och kostnad. De flesta av kundmålen faller inom en av dessa fyra kategorier. Tabellen nedan (tabell 2) visar några exempel på specifika kundmål och mått. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Tabell 2: Tabell över exempel på kundmål och mått. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Mål	Specifika mätare
Nya produkter	% av försäljning av nya produkter
Tillgängligt utbud	Leverans i tid
Att vara prioriterad leverantör	Andel nyckelkunder
Kundmedverkan	Antal samarbeten

Ett viktigt och användbart mål är att skapa kundtillfredsställelse. Dock för att kunna tolka det redovisade resultatet är det lönsamt att sammanställa uppgifterna med olika drivande mått som kunderna antas fästa uppmärksamhet till. Till exempel ifall kunderna anser en snabb leverans viktigt, kan företaget göra upp mått över den genomsnittliga leveranstiden eller ifall kunderna vill att leveranserna håller tiden kan företaget mäta hur stor del av leveranserna inte hållit den avtalade tidpunkten. (Greve 2009, s.73).

3.2.3 Interna processperspektiv

Målen för interna verksamhetsprocesser riktar sig till frågan om vilka processer som är mest kritiska för att tillfredsställa kunderna och aktieägarna. Dessa är de processer som företaget bör koncentrera sina krafter på för att utmärka sig. Tabellen nedan (tabell 3) visar några processmål och mätare. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Tabell 3: Tabell över exempel på interna processmål. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Mål	Specifika mätare
Kvalitetstillverkning	Omloppstid, avkastning
Öka designproduktionen	Teknisk effektivitet
Minska förseningar i produktlansering	Aktuella lanseringsdagen mot planen

Företagets interna processer och dess effektivitet påverkar även på företagets lönsamhet. Det kan hända att teknologin utvecklas, det öppnas nya kundgrupper eller deras behov förändras och då måste företagen kunna anpassa sig enligt de nya omständigheterna genom nya metoder och kostnadseffektiva processer. (Greve 2009, s.67-68).

3.2.4 Uppväxt och lärandeperspektiv

Mätare för lärande och uppväxt är riktad till frågan om hur mycket företaget måste lära sig, förbättra sig och förnya sig för att möta sina mål. En stor del av detta perspektiv är anställds centrerad. Följande tabell (tabell 4) visar några exempel på inlärande- och uppväxtnätare. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Tabell 4: Tabell över exempel på mätare för lärande och uppväxt (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

Mål	Specifika mätare
Tillverknings inlärande	Tid för ny processlöptid
Produktfokus	% av produkter som står för 80 % av försäljningen
Tid använt för marknadsföring	Tiden jämfört med konkurrenterna

I och med att företag anpassar sina processer till ny teknologi och nya villkor betyder det att personalens know-how blir alltmer viktigare för företagets framgång. Arbetsuppgifterna går över från personalen till olika maskiner som leder till att de anställdas uppgifter går ut på att övervaka systemen, identifiera möjliga problem och utveckla nya processer. Detta kräver att personalen skaffar sig ny know-how och nya kompetenser för att kunna täcka de nya kraven. Trots de nya uppgifterna måste de anställda även kunna engagera sig i verksamheten för att förbättra företagets konkurrenskraft. Detta kräver att personalen känner sig motiverad och därmed är det lönsamt att använda sig av olika index som mäter motivationsnivån, attityd emot företaget och arbetstillfredsställelse. Personalomsättningshastigheten är en bra indikator som kan visa en signal över ifall personalen ser företaget som attraktiv arbetsplats eller inte. (Greve 2009, s.75).

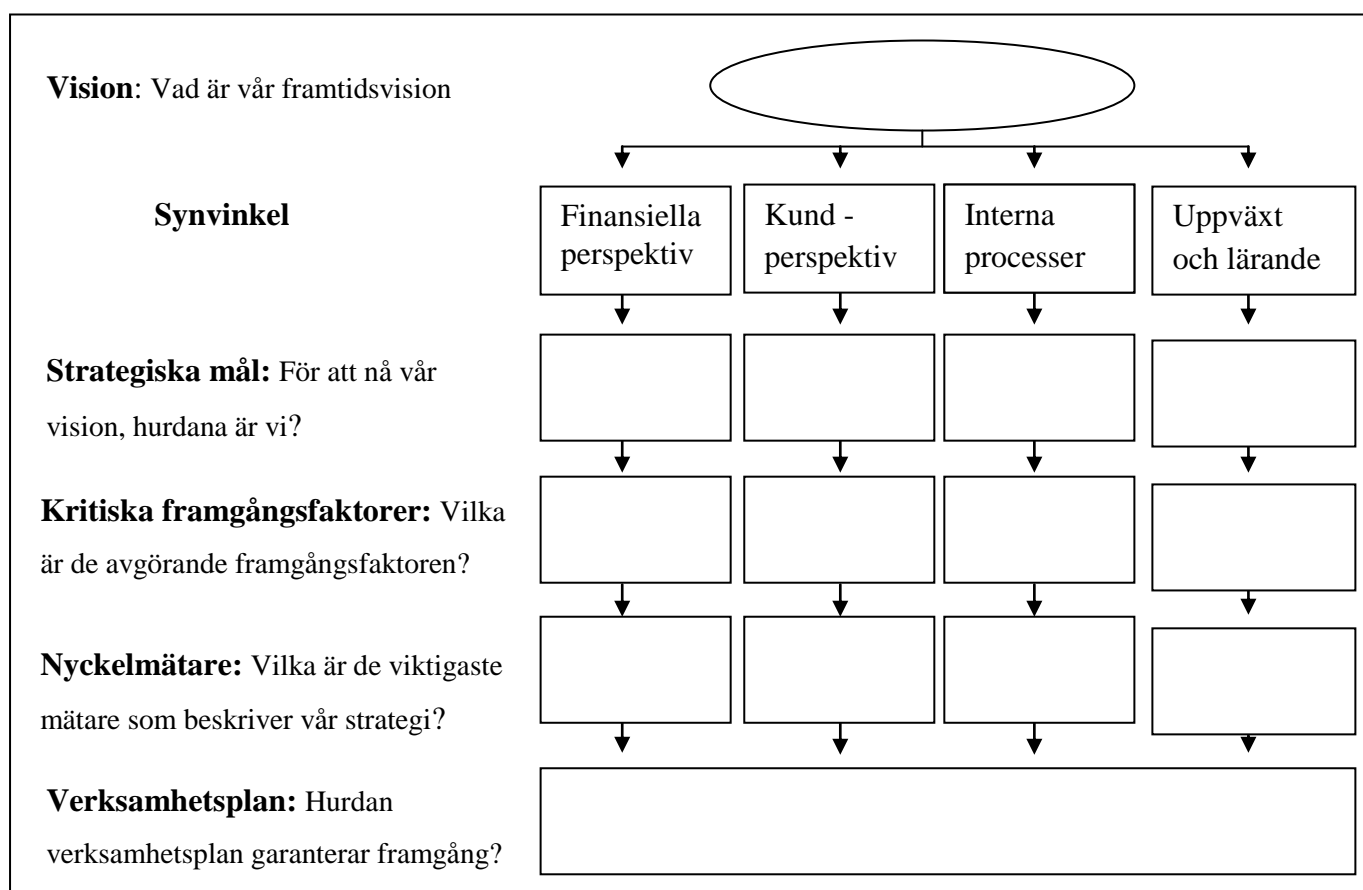
3.2.5 Processen att bygga ett balanserat styrkort

Det finns flera olika sätt att bygga upp ett balanserat styrkort, men den vanligaste är en process i fyra steg som använts inom en bred mångfald av organisationer.

- Definiera uppbyggnaden av måttssystemet – När ett företaget i början introducerar det Balanserade styrkortet, är det mer överkomlig då det appliceras på den strategiska verksamhetsnivån istället för företagsnivån. Dock, bör växelverkan betraktas för att undvika optimering av resultat av en affärsenhet på bekostnad av andra.
- Specificera de strategiska målen – De viktigaste tre till fyra målen för varje perspektiv skall kommas överens om. Möjliga mätare identifieras för varje mål.

- Välj strategiska mätare – Mätare som är nära relaterade till de aktuella prestationsdrivarna väljs för att kunna bedöma gjorda framsteg för att uppnå målen.
- Utveckla genomförandeplanen – Målvärden hänförs till måtten. Ett informationssystem utvecklas för att länka mätmetoder på toppnivå till operationella mätmetoder på lägre nivå. Styrkortet integreras i ledningssystemet.

Balanserade styrkortet är nyttigt för företaget på flera olika sätt. Den översätter strategin till mätbara variabler och underlättar kommunikationen av strategin till alla i företaget. Eventuellt leder feedbacken av genomförandet till strategiska planeringsprocessen och individuella mål anpassas till företagets strategiska mål genom att inse med hjälp av balanserade styrkortet att de valda mått påverkar personalens beteende. Figur 3 visar en överblick över hur upprättandeprocessen för Balanserade styrkortet kan se ut.



Figur 3: Överblick över upprättandeprocessen av Balanserade Styrkortet (Olve & Roy & Wetter 1998, s. 44)

Det finns dock även möjliga fallgropar som bör undvikas vid genomförandet av balanserade styrkortet:

- Brist på en väldefinierad strategi – Balanserade styrkortet är beroende av en väldefinierad strategi och en förståelse av kopplingen mellan strategiska mål och måtten. Utan denna grund är sannolikheten stor att genomförandet av balanserade styrkortet misslyckas.
- Användning av endast tidigare mått – Många chefer tror att de kommer att utnyttja fördelarna av balanserade styrkortet genom att använda sig av en bred mångfald av icke-finansiella mått. Dock är det viktigt att inte endast identifiera tidigare mått som beskriver förflutna prestationer, men också ledande mått som kan användas för att planera framtida prestationer.
- Användning av generiska mått – Det är vanligtvis inte tillräckligt att ta i burk mått som använts av andra framgångsrika företag. Varje företag bör anstränga sig för att identifiera de mått som är passande för sin egen strategi och konkurrensposition. (NetMBA Business Knowledge Center u.å.).

4 Metodbeskrivning

Examensarbetets empiriska del består av en kvalitativ metod i form av intervjuer. Valet att använda en kvalitativ metod gjordes på grund av att avsikten med undersökningen var att gå mera in på djupet i hur de olika styrsystemen fungerar och inte samla in statistik över dessa. Därför var valet att undersöka med hjälp av den kvalitativa intervjun naturligt för det ämne som valts.

Eftersom syftet med arbetet är att klargöra hur företag, med den traditionella budgeten och den budgetlösa metoden utför planering, styrning och kontroll av styrsystemet, samt att analysera ifall och hur Balanserade styrkortets fyra perspektiv syns i deras verksamhet, ville jag gå in mera i djupet på hur det ser ut på enhetsnivån i de båda fallen. Kvalitativa metoder går ut på att med en närhet till forskningsobjektet kunna förstå i hurdan situation den befinner sig i, dvs. är utgångspunkten att kunna bilda en djupare uppfattning över problemet och få en helhetsbild över situationen. En kvalitativ intervju har sin styrka i att forskningssituationen liknar en vardaglig diskussion (Holme & Solvang 1997, s. 92,99). Avsikten med intervjuer är att få fram adekvat och deskriptiv information om

människornas erfarenheter om det som undersöks. Därmed passar en kvalitativ intervju in i denna undersökning, i och med att den ger möjlighet till att få information om respondentens erfarenheter, känslor och tankar kring temat (Dalen 2008, s. 9).

Då en kvalitativ metod används finns det aspekter som bör tas i beaktande. Det sätt som urvalet av undersökningsenheterna görs påverkar stort på hur undersökningen lyckas. Ifall fel personer intervjuas kan det leda till att undersökningens resultat blir värdelösa. Dessutom bör urvalet göras enligt de kriterier som definierats utgående från vad som intervjun skall frambringa och ett slumpmässigt urval är därmed inte önskvärt (Holme & Solvang 1997, s. 101). I och med att syftet med kvalitativa intervjuer är att öka på informationsvärdet och skapa en djupare förståelse över det som undersöks kan det uppstå vissa problem. Ifall det uppstår en för stark närhet mellan intervjuaren och respondenten kan det leda till att respondenterna börjar berätta det som de tror intervjuaren vill höra. Intervjuaren bör vara insatt i detta och kunna motsätta sådana bestämda förväntningar (Holme & Solvang 1997, s. 94).

Datainsamlingen består av intervjuer med försäljningschefen på Roland Scandinavias enhet i Finland och kontorschefen på Handelsbankens kontor i Kyrkslätt. Jag ville till den empiriska delen intervju företag, varav den ena använder sig av en budgetlös metod, i detta fall Beyond Budgeting – modellen, och den andra utnyttjar den traditionella budgeten. Handelsbanken var ett naturligt val, främst på grund av deras bakgrund som en av de första företag som börjat ifrågasätta nyttan med den traditionella budgeten, men även på grund av att de varit pionjärer i att utveckla Beyond Budgeting – modellen. Roland Scandinavia valdes främst på grund av det faktum att jag har tidigare erfarenheter av företaget och visste att de använder sig av en årlig budget. Dessutom var båda enheterna lika till personalmängden.

Intervjuerna ägde rum under samma vecka i mitten av oktober 2011. Båda intervjuerna varade mellan 25-35 minuter och utfördes på den plats som ansågs lämpligast från respondenternas sida, i detta fall utfördes intervjun med Michaela Kaitemo, kontorschef på Handelsbankens enhet, på kontoret i Kyrkslätt, medan intervjun med Jerker Nordström, försäljningschef på Roland Scandinavias enhet i Finland, utfördes hemma hos respondenten. För att jag skulle kunna koncentra mig enbart på intervjun och intervjusituationen, spelades båda intervjuerna in. Således underlättas även transkriberingen och resultatredovisningen genom att inspelningen ger en möjlighet att gå

tillbaka till intervjun vid behov och möjliggör att inga essentiella aspekter av intervjun blir borta.

4.1 Roland Scandinavia

Roland Scandinavia är en internationell organisation som tillverkar och säljer digitala musikinstrument. Företaget grundades år 1981 som joint venture-företag till Roland Corporation. Efter grundandet har Roland Scandinavia stigit till en av marknadsledarna främst på grund av en konstant utveckling av nya och innovativa digitala aspekter (Roland u.å). År 2010 hade Roland Corporation en omsättning på 752 miljoner euro och en rörelsebidrag på ca 22 miljoner euro (Roland Corporation u.å.).

Jag valde att intervjua kontorschefen på Roland Scandinavias kontor i Helsingfors främst på grund av deras starka position på sin marknad och av den orsaken att de använder sig av årsbudgeteringen.

4.2 Handelsbanken

Handelsbanken är en nordisk universalbank som är verksam i över 20 länder. Den grundades redan år 1871 i Stockholm och växte snabbt till en av de största bankerna i Sverige. Finland fick sitt första kontor 1985 och idag finns det 45 kontor utspridda i Finland (Handelsbanken, u.å.b). Bloomberg har i sitt 10.5.2011 offentliggjorda lista nämnt Handelsbanken som den näst starkaste banken i världen. Bland de tio starkaste bankerna fanns det endast en annan europeisk bank, dvs. UBS från Schweiz som placerades som den nionde starkaste (Handelsbanken, u.å.a.).

Orsaken varför jag valt att intervjua en representant från Handelsbanken var på grund av Handelsbankens bakgrund som ett av de första företagen bakom Beyond Budgeting tankesättet. Jan Wallander tog upp debatten om budgeteringens nyttor på 1970-talet då han fungerade som Handelsbankens vd och efter det har Handelsbanken varit bland de framgångsrikaste bankerna i världen. (Hope & Fraser 2000, s.6).

5 Resultatredovisning

Intervjuerna inleddes genom att respondenterna berättade om hur deras styrsystem fungerar och hur den används i den dagliga verksamheten. Efter detta gick intervjuerna ut på att respondenterna berättade om hur styrsystemen utnyttjas och byggs upp.

Michaela Kaitemo, kontorschef på Handelsbanken i Kyrkslätt, poängterar att på grund av att hela Handelsbankens koncern inte använder sig av någon budget, behöver de inte göra upp några siffermässiga rapporter utan rapporterar endast icke-siffermässiga saker, som t.ex. vad de kommer att satsa och fokusera på vad gäller olika kunder och kundsegment, produktlösningar eller personalens skolning. Hon nämner även att *”alla enheter och kontor skiljer sig från varandra både till storlek, bemanning och agerande och att vi alla är våra små dotterbolag och vi får själv bestämma vad vi gör.”*

På frågan om hur styrsystemet syns i den dagliga verksamheten berättar Kaitemo att de beslut som enheten gjort bör hämta in en viss mängd kunder eller nya affärer, dock påpekar hon att detta beror mycket på hur situationen på marknaden ser ut eller ifall kontoret är nytt eller gammalt. Hon uppger dock att de mål som utsätts inte är att nå ett visst resultat, utan att arbeta mera långsiktigt på grund av att vissa saker tar längre tid och hämtar in nyttan först efter ett par år. Kaitemo anser att världen utvecklats åt en riktning där allt skall ske snabbt och inom en viss tid, vilket leder till att cheferna kanske inte alltid fattar rätta beslut och anstränger sig mera på kortsiktiga mål och arbetar inte mera på ett långsiktigt sätt. Dessutom berättar hon att Handelsbanken försöker undvika produkten först ut – mentaliteten och nämner att bankerna ofta blir kritiserade över det att de börjar likna bilförsäljare i sitt agerande. Hon påpekar att Handelsbanken strävar efter att bilda långsiktiga förhållanden till sina kunder istället för att ge ut produkter eller tjänster som hämtar in en massa kunder i kortsikt, som sedan hoppar av efter ett par år.

De budgeter som Jerker Nordström, försäljningschef på Roland Scandinavias kontor i Finland, bygger upp är en försäljningsbudget, en kostnadsbudget och i viss mån en investeringsbudget. Försäljningsbudgeten baserar sig på en löpande budget som görs varje kvartal, där det uppskattas hur mycket varor säljs och hur mycket köps in varje månad. Kostnadsbudgeten innehåller alla fasta och rörliga kostnader och dessutom en marknadsföringsbudget. Budgeterna görs en gång om året, på hösten, och är en process som görs för att kunna följa med enhetens utveckling.

Nordström berättar att budgeten och budgeteringsprocessen inte egentligen syns i den dagliga verksamheten, men nämner att ifall de budgeterar fel så har de antingen för mycket varor på lagret eller för litet och detta följer de med dagligen för att se hur situationen ser ut.

5.1 Planering, styrning och kontroll

Enligt Kaitemo börjar planeringsfasen med att medlemmarna i personalen individuellt funderar vad de vill göra och satsa på för sin egen personliga utveckling, detta sammankopplas sedan så gott som möjligt med kontorets egna planer och mål under två eller tre möten. Under dessa möten görs upp en plan över vad som kontoret kommer att satsa på och de viktigaste datum då olika kampanjer etc. äger rum. Detta sker oftast på hösten.

Kaitemo berättar att då de slår fast sina mål för kommande tidsperioder följer de i viss mån de riktlinjer som ledningen slagit fast, men att de huvudsakligen får själv på enhetsnivån planera närmare hur de skall nå detta och vad annat de vill nå under t.ex. nästa år. Till exempel ifall ledningen anser att de skall satsa på att människor börjar spara och tänka på sin pensionsålder och ha någon säkerhet för detta, så skall enheterna ha det med, på ett eller annat sätt, i sina planer och målsättningar.

Nordström uppskattar att den tid som används till att bygga upp årsbudgeten är ca två dagar, medan löpande budgeten som görs varje kvartal tar ungefär fem timmar. Dock påpekar han att detta beror på att budgeteringsprocessen blivit såpass rutinmässigt att budgeteringen inte är en desto längre process. På Rolands kontor i Finland är det endast Nordström som bygger upp budgeten och enligt honom så är det en *"one man show"*, han kan dock konsultera sina kolleger om hur de tror att vissa produktgrupper eller produkter kommer att sälja, men själva budgeten bygger han upp själv. *"I teorin sätts marknadsföringsbudgeten ihop tillsammans med marknadsföringsavdelningen i Köpenhamn, men i praktiken är det jag som gör det"*, dock påpekar Nordström att han går igenom marknadsföringsbudgeten med sina kolleger. Jerker upplyser att huvudkontoret inte ger ut några klara krav över vad enheterna skall nå. Han nämner dock att de mål som fastställs, görs upp enligt vad som kan nås med de existerande resurserna och åt vilket håll marknaden ser ut att utvecklas.

Kaitemo påpekar att de strävar efter att följa den plan som upprättats för att ha någon struktur i sitt agerande, men hon nämner att det kan ske förändringar orsakade av marknadssituationen eller personalförändringar. Huvudkontoret gör upp en liknande plan för hela finska verksamheten som korrelerar med vad hela koncernen planerat och fastställt som viktigt för den kommande tidsperioden. Enheterna använder sig av huvudkontorets plan i den mån, som de anser vara viktigt för enhetens ändamål och som passar åt de kunder som kontoret har eller vill skaffa. Kontorschefen har största bestämmanderätten och också största ansvaret över kontoret och dess förfarande. Ifall det är något som misslyckas är det förmannen som står för detta på grund av att denne anställt den personal som finns och godkänt de beslut och planer som görs. Dock tycker hon att fastän det finns press på kontorschefen, så anser hon att på grund av den frihet och de befogenheter som hon har i att leda kontoret så är arbetet mycket motiverande och intressant. Hon tycker även att på grund av att de själva får bestämma t.ex. hur kontoret skall se ut har hon en bättre koll över vad som händer runtomkring. Marknadsföringen får de även planera själva enligt Kaitemo. Den enda restriktionen som de har är kreditutgivningen och för att större lån skall kunna ges ut bör den först godkännas av huvudkontoret.

Nordström använder sig av olika hjälpmedel för att styra enheten, som t.ex. Clickview som innehåller alla produktgrupper och vad som sålts varje månad. Informationen som Clickview har, används för att bygga upp budgetarna och Jerker har tillgång till statistik som daterar fem år bakåt och statistik över hur de övriga länderna sålt. Jerker berättar att *"ju mer man har bakgrundsinformation, desto lättare är det för budgeteringen"*. Han berättar även att budgeten utnyttjas till att styra försäljningsaktiviteten, den personliga försäljningen och olika kampanjer delvis enligt Roland Scandinavias förväntningar, men också vad Jerker, med sina kolleger, anser som viktigaste produktgrupper försäljningsmässigt. Han påpekar att det är onödigt att bygga upp stora kampanjer för produkter som de räknar med att inte säljer i Finland. Nordström påpekar att de har stor bestämmanderätt över vad de planerar att göra i Finland, men att huvudkontoret bestämmer över t.ex. större globala förändringar på marknaden angående prissättningar eller produktlanseringar.

Kaitemo konstaterar att kontoren kontrollerar resultatet månadsvis och på grund av att kontoret i Kyrkslätt är litet kan det ses hur olika affärer påverkar resultatet och med hjälp av diverse program kan man även se vad som ger bästa avkastningen på kund- samt produktnivån. Kaitemo påpekar dock att de inte fäster så mycket uppmärksamhet på

produktnivån utan följer med kunderna som helhet och på grund av att personalen har sina egna kundlistor vet de exakt vilka kunder som är förmånliga för Handelsbanken. Årsplanen följs upp för att granska att allt det som ingått i planen utförts och ifall något blivit ogjort, så tas det itu med. Hon anser att trots att kunderna är i fokus så *”är Handelsbanken ingen socialbyrå utan ett börsbolag som måste bringa avkastning åt sina ägare och därför är det viktigt att det på längre sikt är en bra business”*.

Nordström berättar att de följer upp försäljningen dagligen och månadsvis byggs det upp rapporter över resultatet och hur försäljningen lyckats och resultatet ges ut andra eller tredje dagen varje månad. Jerker upplyser att årsresultatet går igenom med Roland Scandinavias vd varje år.

5.2 Balanserade styrkortets fyra perspektiv

Kaitemo berättar att de finansiella mätare som de granskar och följer med månadsvis är avkastning på eget kapital och resultatet efter finansiella intäkter och kostnader. Medan Nordström berättar att Roland inte använder sig av några andra mätare än granskning av resultat, som sker månadsvis.

Kaitemo upplyser att kundtillfredsställelsen mäts årligen av EPSI Rating, som är en organisation som erbjuder effektivitetsmätare för att mäta immateriella kapitalet och dess prestationsförmåga. I den senaste undersökningen ligger Handelsbanken på tredje plats i privatkundernas förfrågning och på första plats i företagskundernas förfrågning. Hon nämner att undersökningens resultat följs upp noggrant på grund av, att ifall resultatet är bra men kunderna är missnöjda vet man åt vilket håll resultatet kommer att fara i framtiden. Kaitemo påpekar att den reklamation som de möjligen får tas hand om av kundens egna privata kontaktperson och de har även gjort det lättare för kunden att ta kontakt genom att inte använda av flera olika nummer och nummerval, utan alla kunder får ett nummer rakt till kontaktpersonen. Hon berättar dock att de inte planerat en klar process för att ta hand om reklamationer, på grund av att de inte fått några under den tid som Kaitemo arbetat på Kyrksläotts kontor.

Roland Scandinavia har under den tid som Nordström varit anställd haft två undersökningar om kundtillfredsställelse, varav den senaste ägt rum ca 6-7 år sedan. Han påpekar dock att de inte fått något nytt av undersökningarna och att de satsar mera på att förbättra brandet genom att hantera möjliga reklamationer på bästa möjliga sätt och så snabbt som möjligt. Dessutom anser han att after-sales servicen är synnerligen viktig, dvs. den betjäning kunden får efter att ett uppköp gjorts.

”När det gäller hur marknaden går, så skulle jag säga att vi är säkert den enda banken som reagerar ungefär genast”. På det här viset berättar Kaitemo hur hon anser att det ser ut vid möjliga marknadsförändringar. Hon nämner också att de försöker förfara enligt situationen på marknaden och sitter inte och samlar på vissa riskportföljer, som de sedan skulle fundera över ifall allt inte skulle gå som planerat. Hon påpekar även att möjligheterna ligger på kontoren att reagera snabbt till olika förändringar på grund av att besluten inte behöver gå igenom några delegationer där grönt ljus ges åt förfarandet.

”Det är i dagens läge ett stort problem, eftersom allt går så snabbt”, så svarar Nordström på frågan om ifall han anser att Roland reagerar snabbt på olika förändringar. Han poängterar dock att Roland beslutat för några år sen att verksamheten skall slimmas inom Europa så att alla handlare använder sig av samma nettopriser. Dessutom påpekar han att små europeiska länder, som t.ex. nordiska länderna, är lite trängda av de större mellaneuropeiska länderna. Detta på grund av att t.ex. Finlands marknad är så liten, men de måste ändå ha samma prissättning och sakkunskap som större länderna, men med mindre personal. Till exempel upplyser Nordström att det kommit information över att prissättningen skall höjas i början av november, men att de större länderna motsätter detta och säger att de kan ändra på detta först vid årsskiftet, detta leder till att företaget förlorar pengar på grund av valutakursen. Jerker poängterar att reaktionerna sker långsamt på grund av att flera länder skall godkänna beslutet.

Kaitemo upplyser att efter att man sluppit in i företaget är möjligheterna oändliga och personalens know-how byggs upp enligt var och ens egna önskemål och vad de vill arbeta med. Ifall en i personalen är intresserad av värdepapper eller börsbolag eller annat som anknyter sig till placeringar har denne möjlighet att utveckla sig åt det hållet och arbeta inom detta. Hon berättar också att ifall nya förfarandesätt utvecklas så tas det in specialister för att skola personalen som sedan kan i framtiden föra framåt sina nya kunskaper åt nya arbetare.

Den know-how som Roland satsar mest på är produktkännedom, som t.ex. före lansering av nya produkter ordnas det så kallade produktläger, där de går igenom alla nya produkter. Nordström anser att försäljningskunskaper är något som personalen skulle ha nytta av att ta åt sig.

6 Resultatanalys

Syftet med detta arbete var att få fram hur planering, styrning och kontroll fungerar i den traditionella budgeteringen samt Beyond Budgeting - modellen, samt vilka likheter och olikheter de har. Dessutom kommer jag att analysera ifall Balanserade styrkortets perspektiv syns i de två metoderna, fastän de inte har kartlagt det lika tydligt som kännetecknar Balanserade styrkortet.

Till att börja med kan jag konstatera att de båda intervjuade var av den åsikten att världen börjat utvecklas åt ett håll där allt skall ske med detsamma och att det blivit alltmer svårare att göra beslut som passar in i de kortsiktiga målen och även de långsiktiga målen. I och med att besluten skall i dagens läge göras genast kräver det mycket av företagen och hur de valt att leda hela verksamheten. För brant hierarkisk struktur kan snabbt leda till att företaget blir hela tiden efter sina konkurrenter i marknaden främst på grund av deras komplexitet och strikta procedurer.

Planeringen av styrsystemet och det kommande året i de båda fallen skiljer sig mycket från varandra. Handelsbankens förfarandesätt, där planeringen börjar genom att personalen individuellt funderar igenom vad de vill ha med i planen och vad de själv vill nå, anser jag vara ett mycket bra sätt. Främst på grund av att på detta sätt är det möjligt att få personalen anknuten till själva verksamhetens planering och kan således främja deras intresse över hur enheten framskrider. Dessutom kommer det med i planen de saker som är viktiga inom just det område som enheten är verksam i och alla de aspekter blir borta som personalen inte anser viktiga. Å ena sidan kräver detta förfarandesätt att personalen verkligen engagerar sig i att själv fundera igenom vad de anser viktigt och å andra sidan bör ledningen ha ett så starkt förtroende för att enheten klarar av att själv upprätta en plan som passar just dem för att detta kan fungera. Jag kan tänka mig att företag som börjar flytta sig över till budgetlös styrning kan ha lite svårigheter i att kunna ha det förtroende som krävs, i och med att den traditionella företagsledningen baserar sig på att ha alla enheter i ett starkt grepp.

Planeringen av den traditionella budgeten är mera en "one man show", såsom Jerker Nordström även sagt. Han tog också fram det, att själva budgeteringen tar ca två dagar att upprättas och att det sker med en rutin. Bland annat har Ax m.fl. (2009) skrivit att en budget förstörs då den baserar sig på rutinmässiga framställningar av tidigare budgeter och resultat. Därmed omvandlas budgeten till en årlig "rapport" som upprättas bara för att den måste göras. Det som Rolands förfarandesätt skiljer sig från den traditionella budgeteringen, är att även om Jerker bygger upp budgeten själv så strävar han att konsultera sina kolleger om hur de anser att produktgrupperna kommer att sälja och på så sätt få dem att engagera i planeringen, fastän i en ganska liten skala.

Styrningen i de båda enheterna sker på ett relativt likartat sätt, båda strävar efter att följa den plan/budget som de upprättat så noggrant som möjligt för att ha en struktur för sitt agerande. Största skillnaden är att personalen i de båda enheterna har skilda utgångspunkter efter planeringen, personalen i Handelsbanken har en bättre uppfattning över vad som bör göras för att planen skall kunna följas upp, medan personalen på Roland inte troligtvis har en lika bra bild över hur budgeten skall följas upp, främst på grund av att de inte varit lika starkt med i själva planeringsprocessen.

Det som överraskade mig mest i intervjuerna var likheterna i hur enheterna styrs angående förmannens självbestämmanderätt och enheternas självständighet. Kaitemo har nästan en total frihet i hur hon vill leda och styra enheten, med endast ett par restriktioner, medan Nordström har en stor självbestämmanderätt då det gäller beslut inom finska marknaden. Jag förväntade mig att Rolands enhet hade striktare förfarandesätt i hur den skall ledas och styras och var därmed överraskad att ledningen endast blandar sig in då det gäller beslut över större globala förändringar, prissättningar eller produktlanseringar. Detta liknar i viss mån Beyond Budgeting – modellen där den hierarkiska strukturen endast kommer fram då besluten gäller hela organisationen.

I kontrolleringen av de båda styrsystemen börjar det komma fram större skillnader. Även om de båda kontrollerar resultatet månadsvis, gör inte Handelsbanken upp några rapporter över hur försäljningen lyckats eller hur resultatet ser ut.

Rolands tillvägagångssätt att kontrollera försäljningen dagligen och göra upp rapporter månadsvis korrelerar med teoridelen om att för att kunna reagera till uppfödda skillnader, bör en punktlig och tillräckligt snabb kontroll göras. På detta sätt kan Roland göra upp en ny plan för förfarandet ifall det ser ut att de inte kommer att nå de mål som fastslagits. En

annan viktig detalj för kontrolleringen, som båda enheterna följer, är att årsresultatet går igenom med ledningen varje år, detta ger en bra utgångspunkt för feedback och för möjliga åtgärder, ifall det är något som bör ändras på.

Från de sätt som de båda enheterna planerar, styr och kontrollerar styrsystemet kan dras den slutsatsen att de båda fungerar enligt de kännetecken som definierar de båda styrsystemen. Från Kaitemos enhet ser man tydligt en del av de tolv principerna som Beyond Budgeting – modellen rekommenderar, t.ex. har de en självständig struktur, där hierarkin är indelad i mindre, självstyrande enheter. Dessutom får de handla enligt sin egen omdömesfråga och är ansvariga över de beslut som görs. Medan det går att se från Kaitemos enhet Beyond Budgeting – modellens påverkan, kan det ses från Nordströms ledda Roland hur den traditionella budgeten påverkar deras verksamhet. Även om den traditionella budgeten börjar vara föråldrad som styrsystem, fungerar den ännu på Roland på ett helt bra sätt. Den är uppbyggd så att den stöder enhetens verksamhet, är inte för komplicerad och hämtar den mervärde som behövs. Trots detta är jag av den åsikten att största problemet som den traditionella budgeten ofta för med sig är faktumet att personalen ofta blir utomstående i enhetens verksamhet. Dock kan det vara svårare att i större företag få hela personalen bidra till planeringen, men i mindre enheter, som Nordströms enhet, skulle en planeringsprocess liknande till Beyond Budgeting – modellen vara något att överväga.

Ett av arbetets syften var att analysera ifall Balanserade styrkortets fyra perspektiv, dvs. finansiella, kund, interna processer och uppväxt och lärande, syns i båda enheternas förfarandesätt fast de inte kartlagt det på ett sätt som kännetecknar Balanserade styrkortet. Det finansiella perspektivet, med dess mätare och mål att frambringa mervärde åt aktieägarna, syns bra i Handelsbankens förfarandesätt och deras användning av resultatgranskning och mätandet av avkastning på eget kapital. Rolands användning av dagliga försäljningsgranskningar och även av resultatgranskning månadsvis liknar i viss mån styrkortets finansiella perspektiv.

Enligt både Kaitemo och Nordström är kundreklamationen ytterst viktigt att bemöta på ett allvarligt sätt. Även om de inte har en klar strategi över hur de skall bemöta reklamationen så är de medvetna om att företagsimagen är mycket viktigt och hur de bemöter kunderna påverkar på detta. Det bör påpekas att båda utnyttjar yttre organisationer i att mäta kundtillfredsställelse, Roland dock oregelbundet, medan Handelsbanken gör detta årligen via EPSI Rating.

Det kan konstateras utgående från intervjuerna att största skillnaden mellan enheterna är reaktionen till förändringar. På grund av att Handelsbanken inte behöver vänta på beslut från ledningen, då det sker t.ex. en förändring på marknaden, kan de snabbt reagera och ändra på sitt förfarandesätt, skaffa den kunskap som behövs och ändra på de interna processerna. Dessutom sparar Handelsbanken tid då de inte behöver göra upp riskportföljer ifall nya marknader öppnas och kan därmed garanteras vara bland de första att reagera. Även om Nordström har ganska stor bestämmanderätt över enheten, måste han vänta på att nya beslut godkänns av alla enheter förrän de kan sätta igång att utveckla nya interna processer. Rolands beslut att använda sig av samma prissättning i hela Europa leder till att i vissa länder är priserna för höga medan de i andra är för låga, detta balanseras dock ut i långa siktet, men den främjar inte försäljningen i de länder där prisnivån är för hög. Istället borde Roland fastställa en mininivå på priserna och låta enheterna själv fastställa den prisnivå som de anser passar just i deras marknad.

En intressant aspekt som kom fram från intervjun med Kaitemo var att Handelsbanken erbjuder en möjlighet att utveckla sin know-how enligt ens egna önskemål, vid sidan om den kunskap som krävs för att kunna utföra sina uppgifter. På detta sätt engageras personalen i sin egen utveckling genom att erbjuda en möjlighet att arbeta inom de uppgifter som intresserar. Roland har även de en konstant genomgång av nya produkter för att hålla en hög standard och know-how.

Från det ovanstående kan dras den slutsats att även om de båda enheterna inte använder sig av Balanserade styrkortet, är det tydligt att de agerar på ett sätt som kan anknytas till Balanserade styrkortet. Även om de förfarandesätt som används inte är lika genomtänkta som Balanserade styrkortet förutsätter är de passande för enheterna i fråga. Jag är själv av den åsikten att Balanserade styrkortet fungerar bättre på ledningsnivån där strategin är viktig att vara klar för alla och skall innehålla klart även de fyra perspektiven. Därmed kan

även den slutsatsen dras att en klar styrkort inte behövs i sådana enheter som klarar sig bra med de redskap som de har.

7 Avslutning

Vad har då skribenten kommit fram till? Finns det stora skillnader mellan budgeteringen och Beyond Budgeting – modellen eller liknar de varandra? Hur sker då planering, styrning och kontroll i de båda förfarandesätten? Syns Balanserade Styrkortet alls i de undersökta styrsystemen?

Resultaten visade att även om budgetens och Beyond Budgeting – modellens huvudtanke skiljer sig totalt från varandra, så finns det även en del likheter i hur de utnyttjas i verksamheten. I de båda metod strävas det efter att följa den plan som upprättats så gott som möjligt. Även om det i Beyond Budgeting – modellen framkommer en större möjlighet att ändra på planen längs med året, så försöker företagen följa den ursprungliga planen. Största likheten som kom fram var att båda företagen hade nästan lika stort beslutsfattande inom den finska marknaden i och med att de båda fick själv göra upp sina kampanjer och planera sina mål, detta var överraskande eftersom att den traditionella budgeten ofta kopplas till en strikt kontroll av ledningsgruppen. En större bestämmanderätt möjliggör en snabbare reaktion på olika förändringar och ökar motivationen bland personalen i och med att då kan enheten själv planera sina kampanjer och dylikt.

Skillnaderna mellan de två undersökta metoderna börjar komma fram då det gäller kontrollen och upprättandet av årsplanen. Enkelt sagt går budgeteringen ut på att sammanställa en årsplan över hur stora inkomsterna och kostnaderna är, medan det i Beyond Budgeting – modellen försöks bygga upp en plan över vad enheten vill nå och göra under året. Dåliga sidan med budgeteringen är att den ofta är uppbyggd på ett sätt som inte ger rum att få personalen inblandad. Budgeteringen skulle även i dess traditionella format bli bättre ifall personalen får påverka i själva planeringen, i och med att all information och alla uppskattningar som tas med är relevanta för just den enheten då företagsledningen inte bestämmer ett i förhand bestämt mål. Kontrolleringen är även den ett delområde där det kommer fram skillnader, men det förekommer också vissa likheter, som t.ex. faktumet att båda enheterna följer med resultatet månadsvis och i Rolands fall även försäljningen dagligen. Skillnaderna kommer fram då informationen analyseras närmare. I Beyond Budgeting – modellen används informationen till att se hur företaget

framskrider, medan förmännen i budgetföretag gör upp en rapport över resultatet som ledningen sedan nappar på. Medan det är förståeligt att budgetföretag följer resultatet och försäljningen, anser jag att det kunde vara lönsammare att göra det endast för själva enheten och informera ledningsgruppen om resultaten t.ex. halvårsvis eller årsvis.

Balanserade Styrkortet räknar jag till att vara ett verktyg närmast för företagsledningen. Detta slutsats kan dras i och med att Balanserade Styrkortets perspektiv syns till viss del både i Rolands enhet och i Handelsbankens enhet. Eftersom de olika perspektiv inte tagits medvetet upp i de båda enheterna visar det att även om Balanserade Styrkortet är ett verktyg för att klargöra strategin, är den inte nödvändig att användas av mindre enheter.

Arbetet kring detta examensarbete har framskridit utan större problem. Det skulle ha varit intressant att intervjua en representant från ett företag som använder sig av Balanserade Styrkortet, men tyvärr fanns det inte en sådan möjlighet. Då kunde en bredare jämföring mellan de ifrågavarande styrsystemen ha gjorts över hur viktig en klar strategiuppläggning är för företaget. Självt anser jag att det är viktigt att undersöka något som är intressant. Detta leder till att forskningsprocessen förblir intressant genom hela processen. Dessutom tror jag att en uppdragsgivare skulle ha varit bra att ha, främst på grund av att det då finns hela tiden något som pressar en framåt och håller motivationen uppe. Till slut vill jag tacka Michaela Kaitemo och Jerker Nordström för möjligheten att intervjua dem kring sina arbetsgivares styrsystem.

Källförteckning

Ax, C., Johansson, C. & Håkan, K. (2009). *Den nya ekonomistyrningen*. Malmö: Liber

Balanced Scorecard Institute (u.å.). *Balanced Scorecard basics*.

<http://www.balancedscorecard.org/BSCResources/AbouttheBalancedScorecard/tabid/55/Default.aspx> (hämtat: 25.9.2011)

Bartram, P. (2006). *Forecasting the end for budgets*.

<http://ezproxy.novia.fi:2253/docview/219030763/132DA89051D770A10CA/1?accountid=28773> (hämtat: 15.8.2011)

Becker, S., Messner, M. & Schäffer, U. (2009). *The evolution of a management accounting idea: The case of Beyond Budgeting*. <http://ssrn.com/abstract=1535485> (hämtat: 23.8.2011)

Beyond Budgeting Round Table (u.å.a). *What is the BBRT?*

<http://www.bbtt.org/index.html> (hämtat: 18.9.2011)

Beyond Budgeting Round Table (u.å.b). *The origins*. <http://www.bbtt.org/BBRT/bbtt.html> (hämtat: 18.9.2011)

Dalen, M. (2008). *Intervju som metod*. Dalby: PrePress Litho Montage AB

Greve, J. (2009). *Ekonomistyrning – Principer och praxis*. Lund: Studentlitteratur

Handelsbanken (u.å.a.). *Ajankohtaista pankkissamme*.

<http://www.handelsbanken.fi/shb/inet/istartfi.nsf/FrameSet?OpenView&iddef=&navid=HandelsbankenFi&sa=/shb/inet/icentfi.nsf/Default/q52216F7066948A34C22570F90031D86D> (hämtat: 9.12.2011)

Handelsbanken (u.å.b.). *Mikä on Handelsbanken?*

http://www.handelsbanken.fi/shb/inet/istartfi.nsf/FrameSet?OpenView&iddef=&navid=X_Tietoa_Handelsbankenista&sa=/shb/inet/icentfi.nsf/Default/q344FD2EF55CFDE00C225712C0045BB53 (hämtat: 7.12.2011)

Holme, I. & Solvang, B. (1996). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och Kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur

Hope, J. & Fraser, R. Beyond Budgeting. *Strategic Finance*, okt 2000, 30-35.

Hope, J. & Fraser, R. (2001). *Beyond Budgeting – Questions and answers*. www.balanced-scorecard.de/docs/Beyondbudgeting3.pdf (hämtat: 12.9.2011)

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. (2004). *Laskentatoimi päätöksenteon apuna*. Helsingfors: WSOY

NetMBA Business Knowledge Center (u.å.). *The Balanced Scorecard*.
<http://www.netmba.com/accounting/mgmt/balanced-scorecard/> (hämtat: 26.9.2011)

Niemelä, M., Pirker, A. & Westerlund, J. (2008). *Strategiasta tuloksiin – tehokas johtamisjärjestelmä*. Helsingfors: WSOYpro

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2009). *Johdon laskentatoimi*. Helsinki: Edita Prima Oy

Olve, N., Roy, J. & Wetter, M. (1998). *Balanced Scorecard – yrityksen strateginen ohjausjärjestelmä*. Helsingfors: WSOY

Roland (u.å.). *Roland Suomi*. <http://www.roland.fi/articles/default.aspx?c=8> (hämtat: 7.12.2011)

Roland Corporation (u.å.). *Overview of business performance*.
<http://www.roland.com/ir/financial.html> (hämtat: 7.12.2011)

de Waal, A. (2005). *Is your organisation ready for Beyond Budgeting?*
<http://ezproxy.novia.fi:2253/docview/208748235/132DAA10AE65195A2A7/1?accountid=28773> (hämtat: 23.8.2011)

Wallander, J. (1995). *Budgeten – Ett onödigt ont*. Stockholm: SNS

Bilagor

Intervjuguide

Intervju med representanterna från Roland Scandinavia och Handelsbanken

Inledande frågor

1. Hurdant styrsystem använder ni er av och hur fungerar den?
2. Hur fungerar styrningsmetoden i er dagliga verksamhet?

Planering, styrning och kontroll

3. Hur mycket tid använder ni till att planera kommande tidsperiod?
4. Hur stor bestämmanderätt har ni att göra upp egna beslut?
5. Vem i företaget är det som upprättar styrsystemet?
6. Enligt vilka villkor upprättar ni målen för den kommande tidsperioden?
7. Hur används den information som fås i framtiden?
8. På vilket sätt utnyttjar ni styrsystemet för att styra företaget?
9. På vilka sätt kontrollerar ni den gångna tidsperioden?
10. Har personalen möjlighet att delta i planering, styrning eller kontroll av styrsystemet? Hur?

Balanserade styrkortets fyra perspektiv

11. Hur ofta kollar ni upp att företaget är på rätt spår finansiellt? Och hur sker detta?
12. Hur mycket fäster ni uppmärksamhet till kundernas åsikter? Använder ni er av olika mätare för att kolla upp detta? T.ex. mäta kundtillfredsställelse
13. Anser ni att ni reagerar snabbt till olika förändringar och hurdan brukar reaktionen vara? T.ex. nya krav på marknader eller nya kundgrupper
14. Fäster ni uppmärksamhet till att bygga upp personalens know-how? På vilka sätt?