

# **Budgetlös styrning som ett alternativ till traditionell budgetering**

En allmän litteraturstudie

Dennis Johansson

EXAMENSARBETE	
Arcada	
Utbildningsprogram:	Företagsekonomi
Identifikationsnummer:	3581
Författare:	Dennis Johansson
Arbetets namn:	Budgetlös styrning som ett alternativ till traditionell budgetering – en allmän litteraturstudie
Handledare (Arcada):	Maj-Britt Granström
Uppdragsgivare:	
<p><b>Sammandrag:</b>  Utvecklingen i företagsvärlden under de senaste årtionden har lett till att kraven på företagsstyrningen ändrat och det behövs nu mera anpassningsbara processer. Detta har orsakat att kritik mot den traditionella budgeten och dess syften har stigit fram och med åren blivit allt häftigare. Att uppehålla budgetarbetet kostar, kräver tid och bringar liten nytta till sina utövare. Kännedomen om problemen med budgeteringen har gjort att man försöker hitta lösningar för att möta de nya kraven. En lösning är den budgetlösa styrningen, där snabb respons och decentralisering av bl.a. ansvar och beslutsfattande skall tillfredsställa krav från såväl kunder som marknader. Syftet med detta arbete är att väga budgetlös styrning som ett alternativ till traditionell budgetering. Arbetet utförs som en litteraturstudie där material insamlas och sammanställs för att jämföra de två styrmedlen. För arbetet har ställts tre frågeställningar som besvaras i resultatdelen. Frågeställningarna är: 1. Varför vill man komma ifrån den traditionella budgeten? 2. Hur styr man ett budgetlöst företag? 3. Hur ersätts planering, resursallokering och målsättning i en budgetlös styrning? Resultatet av arbetet visar att styrning med den budgetlösa modellen Beyond Budgeting ger svar på kritiken och lämpar sig för den nya omvärld företag finner sig i. Modellen är ett fullt konkurrenskraftigt alternativ till budgeten och har många användare och förespråkare av vilka kan nämnas Jan Wallander, Jeremy Hope och Robin Fraser.</p>	
Nyckelord:	budgetlös styrning, Beyond Budgeting, företagsstyrning, ledarskap
Sidantal:	35
Språk:	Svenska
Datum för godkännande:	

DEGREE THESIS	
Arcada	
Degree Programme:	Business Administration
Identification number:	3581
Author:	Dennis Johansson
Title:	Beyond Budgeting as an alternative for traditional budgeting – a literature review
Supervisor (Arcada):	Maj-Britt Granström
Commissioned by:	
<p>Abstract:</p> <p>The development in the corporate world during the last decades has lead to changes in demands concerning corporate governance, and now more adaptive processes are needed. This has caused criticism against the traditional budget to step out and become more intense over the years. Maintaining a budget is costly, requires much time and brings little benefit to its users. Awareness of the problems with budgeting has impacted in such a way that solutions to meet these new demands are trying to be found. One solution is governance without a budget, where it's possible to meet the demands of customers and markets through quick response and decentralization. The purpose of this study is to weigh this solution as an alternative for the traditional budget. The study is done as a literature review where the material is gathered and then compiled, so a comparison between the two ways of corporate governance can be made. Three questions are set for the study and these questions will be answered as part of the result. The questions are: 1. What reasons are there for wanting to get rid of the traditional budget? 2. How is corporate governance done in a company without a budget? 3. How is planning, allocation of resources and target-setting replaced in a company without a budget? The result shows that the Beyond Budgeting model suits the new environment of the businesses and is able to respond to the criticism. The model is a fully competitive alternative for the budget and it has many users and advocates such as Jan Wallander, Jeremy Hope and Robin Fraser.</p>	
Keywords:	Beoynd Budgeting, corporate governance, leadership
Number of pages:	35
Language:	Swedish
Date of acceptance:	

# INNEHÅLL

<b>1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>6</b>
1.1	Problemområde .....	7
1.2	Syfte .....	7
1.3	Avgränsning.....	8
1.4	Metod.....	8
1.5	Centrala begrepp.....	8
<b>2</b>	<b>Budgeten.....</b>	<b>8</b>
2.1	Budgetens syften.....	9
2.2	Kritik mot budgeten.....	11
<b>3</b>	<b>Budgetlös styrning .....</b>	<b>14</b>
3.1	Budgetlös styrning enligt Wallander .....	14
3.2	Beyond Budgeting .....	16
3.2.1	<i>Implementering</i> .....	18
3.2.2	<i>Styrning</i> .....	19
3.3	Principer för budgetlös styrning.....	20
3.4	Modellen .....	23
3.5	Verktyg i en budgetlös styrning .....	24
3.5.1	<i>Benchmarking</i> .....	24
3.5.2	<i>Nyckeltal</i> .....	25
3.5.3	<i>Rullande prognoser</i> .....	25
3.6	Kritik mot budgetlös styrning .....	26
<b>4</b>	<b>Resultat .....</b>	<b>26</b>
4.1	Orsaker att lämna den årliga budgeten .....	27
4.2	Styrning utan budget .....	28
4.3	Planering, resursallokering och målsättning .....	30
<b>5</b>	<b>Analys.....</b>	<b>31</b>
<b>6</b>	<b>Avslutning .....</b>	<b>33</b>
6.1	Fortsatt forskning.....	33
<b>Källor</b>	<b>.....</b>	<b>34</b>

## Figurer

Figur 1. Faser i budgetarbetet. (Ax et al. 2001:435).....	9
Figur 2. Traditionell budgetering. (Bergstrand & Olve 1996:167) .....	13
Figur 3. Ett budgetlöst system kontrasterat mot ett traditionellt budgetsystem. (Andersson (1997:153), bearbetning av Wallander (1995:79-116)) .....	16
Figur 4. Nytt prestationskontrakt. (Modell från Hope & Fraser 2003:111, fritt översatt av skribenten) .....	18
Figur 5. Nya styrningsmekanismer. (Modell från Hope & Fraser 1999:18, fritt översatt av skribenten) .....	24

## Tabeller

Tabell 1. Orsaker att överge budgeten. Dennis Johansson 2012. ....	27
Tabell 2. Principer för budgetlös styrning. Dennis Johansson 2012. ....	28
Tabell 3. Budgetens syften. Dennis Johansson 2012. ....	30
Tabell 4. Planering, resursallokering och målsättning i en budgetlös organisation. Dennis Johansson 2012. ....	30

## 1 INLEDNING

Ekonomistyrning är i vidsträckt mening enligt Ax et al. det arbete som görs för planering och genomföring, samt uppföljning, utvärdering och anpassning av verksamheten med syfte att uppnå mål. Dessa mål kan enligt författarna vara av både finansiell och icke-finansiell karaktär. Enligt Ax et al. är budgetering, tillsammans med internredovisning och produktkalkylering, något man vanligtvis förknippar med ekonomistyrning och författarna säger att dessa tre ekonomistyrningstekniker redan länge byggt upp en kärna för rubriken. (2001:15 & 64 f.)

Budgetar används av nästan alla moderna organisationer för att planera den finansiella framtiden. Företag har i flera decennier använt budgetar som verktyg för att planera, kontrollera och reducera osäkerhet genom att kartlägga vad som komma skall. Trots detta har de som varit inblandade i budgetarbetet insett meningslösheten med att försöka spå framtiden. Som bäst är en budget endast en kvalificerad gissning av vad som kommer att hända imorgon, men oftast urartar den och blir en skapelse uppbyggd av fastställda intressen och gömda agendan. (Messer 2009:34)

Konkurrenskraften i företagens omvärld har ändrats märkbart under de senaste årtionden och företagen måste vara snabbare och mera förstående för att möta sina kunders behov. Situationen som råder idag kräver mera flexibilitet av företag än tidigare och likaså måste de mer frekvent svara på oförutsägbar förändring, konkurrens och ombytliga kunder. Dessa krav anses inte vara möjliga att uppnå med den traditionella budgeteringsmodellen. De traditionella budgeteringsmetoderna ger inte svar på den konkurrenskraftiga och turbulenta omvärld som företagen nu befinner sig i. (Hope & Fraser 1999:16), (Lindsay & Libby 2003:28), (Neely et al. 2003:22)

Företag avskaffar budgetar och hittar nya och bättre sätt att styra. Det är brett erkänt att den årliga budgetcykeln tillför lite värde och upptar en stor del av ledningens tid. Det är också känt att om man litar för tungt på budgetkontroll i prestationsstyrningen har det en helt motsatt effekt på ledarbeteendet. (Bunce & Fraser 1997:26)

Av företag som slopat budgeteringsmodellen i en form eller annan kan nämnas IKEA och Volvo, och rörelsen får även mer vind under vingarna då man kan räkna med Ericsson och cidertillverkaren Bulmers till företag som håller på att avveckla budgeteringen. Få företag har lyckats eliminera budgetarna i sin helhet, men det finns också sådana fall. Till dessa hör bl.a. Svenska Handelsbanken, Borealis och Skandia. (Hope & Fraser 2000:32), (Neely et al. 2003:25)

## **1.1 Problemområde**

Arbetet görs för att skapa klarhet i varför mycket tyder på att man vill komma ifrån den traditionella budgeteringen och ta in en ny budgetlös styrning, samt se hur den budgetlösa styrningen jämför sig mot den traditionella budgeteringen. På grund av att budgeten har fungerat som styrmedel redan länge och kritik mot den har börjat bli alltmer frekvent, är det viktigt att en undersökning görs där man utreder alternativa styrsätt. Resultatet av arbetet skall hjälpa sådana som vill slopa den traditionella budgeten att inse varför det kan vara fördelaktigt att det görs samt vilken innebörd och vilka konsekvenser övergången till en budgetlös styrning har.

## **1.2 Syfte**

Syftet med detta arbete är att undersöka den budgetlösa styrningen som ett alternativt styrmedel till den traditionella budgeteringen. Meningen är att genom att sammanställa vad som tidigare skrivits gällande budgeten och den budgetlösa styrningen få fram vad som talar för att slopa budgeten samt se hur man skall styra ett budgetlöst företag.

Arbetet skall svara på följande frågeställningar:

1. Varför vill man komma ifrån den traditionella budgeten?
2. Hur styr man ett budgetlöst företag?
3. Hur ersätts planering, resursallokering och målsättning i en budgetlös styrning?

### **1.3 Avgränsning**

För att avgränsa jämförelsen beaktas som alternativt styrmedel till budgeten enbart budgetlös styrning och fokus ligger på Beyond Budgeting (se s. 9). Likaså vill skribenten för att ytterligare avgränsa sitt arbete bara gå in på detaljer gällande frågeställningarna som uppgjorts för arbetet. Arbetet kommer att beröra orsaker till övergången, inledande principer för budgetlös styrning samt ersättning av budgetens syften.

### **1.4 Metod**

Arbetet görs som en allmän litteraturstudie med syfte att hitta relevant material, jämföra det och besvara arbetets frågeställningar. Metoden mynnar ut i sammandrag och sammanställningar av det insamlade materialet och skall ge en allmän överblick av det studerade ämnet. En sådan här litteraturöversikt passar arbetet bra då man vill beskriva kunskapsläget inom området och analysera de valda studierna, men göra det på ett icke systematiskt sätt. (Forsberg & Wengström 2008:29)

### **1.5 Centrala begrepp**

Traditionell budgetering – Budgetering av resultat på årlig nivå där uppgörandet och uppföljandet av budgetar görs en gång om året.

Beyond budgeting – En budgetlös styrning där man har brutit sig fri från den traditionella budgeten och flyttat sig till ett helt nytt tankesätt.

## **2 BUDGETEN**

Bergstrand & Olve förklarar budgeten som ett handlingsprogram, med handlingsramar och mål för resultatenheter, för hela företaget. Budgeten innehåller konsekvenser som uttrycks i ekonomiska termer och den skall basera sig på antaganden och förutsättningar angivna för en viss tidsperiod. (1996:11)

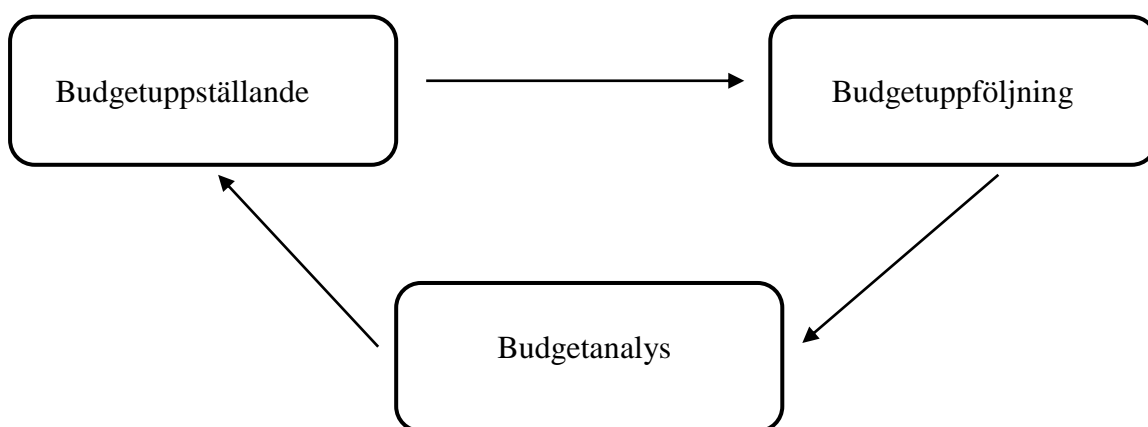
Att budgeten skall uttryckas i ekonomiska termer har att göra med att en budget handlar om resursförvaltning i företag, och det som man finner ekonomiskt relevant för företa-



get skall då faktoriseras med i budgeten. De förutsättningar och antaganden som budgeten per definition skall vara baserad på bör vara så detaljerade som möjligt och de tas från omvärlden. Tidsperioden som författarna hänvisar att budgeten omfattar är enligt dessa ofta kalenderåret, men en annan bestämd tidsperiod går också att tillämpa. (Bergstrand & Olve 1996:11)

Budgeteringen baserar sig, på grund av osäkerhet, på vissa förutsättningar som kan vara; avtal, planer, målsättning, prognoser, trender och gissningar. Exempel på sådana här förutsättningar är leveransavtal, marknadsplaner, försäljning och BNP-utveckling. Då man slår ihop dessa grunder med sina respektive säkerhetsgrader, och lägger dem i ekonomiskt perspektiv, erhålls det som kallas en budget. (Andersson 1997:10)

Hur man tar fram en budget varierar från fall till fall, men grunden för all budgetering är trots detta den samma. I grunden vill man veta det framtida ekonomiska utfallet uttryckt i kvantitativa termer. Utöver detta tillhör budgetarbetet också ofta att man håller reda på det verkliga utfallet för att jämföra det med det budgeterade. Genom denna process fås fram följande modell för budgetarbetet (Ax et al. 2001:434):



Figur 1. Faser i budgetarbetet. (Ax et al. 2001:435)

## 2.1 Budgetens syften

Budgeten har ett planeringssyfte, vilket innebär att man för verksamheten kan göra upp bedömningar för vad komma skall gällande bl.a. försäljning och inköp. Problem kan på detta sätt uppmärksammas redan i planeringsskedet, och åtgärder som t.ex. att skjuta

upp en investering kan vidtas för att komma undan det oönskade problemet. (Greve 1996:69)

Budgeten har förutom ett planeringssyfte ett syfte i den löpande styrningen i den betydelsen att budgeten möjliggör ändamålsenligt och enhetligt arbete mellan enheter i samma företag. Med budgeten kan alla enheter se hur varje del av företaget påverkas och på detta sätt elimineras behovet av att ständigt hålla kontakt enheter emellan under budgetåret. Det råder, enligt Bergstrand och Olve, ett beroendeförhållande mellan enheter i samma företag och här fungerar budgeten som ett samordningsinstrument som hjälper enheter anpassa sig till varandra. (1996:18 ff.)

Målsättning för diverse enheter under kommande perioder skapas genom budgetar. Förväntningar på olika enheter blir klara och på så sätt operationaliseras målen för organisationen ut till de genomförande delarna. Man kan på detta sätt arbeta decentraliserat och man undviker detaljstyrning då beslut tas av personer som känner till verksamheten. Med hjälp av budgetar kan man hitta mål för nästan alla nivåer. (Ax et al. 2001:377)

Budgeten har en roll i ansvarsfördelningen. Då man jämför budget med utfall erhåller man en bedömning om den som varit ansvarig gjort bra ifrån sig eller inte. Om det i jämförelsen visar sig att det hänt något som inte varit planerat är det fast i enhetschefen att hitta passande åtgärder för problemområdet. Budgetarna är ett bidrag av resurser från företaget och den som ansvarar för budgeten tar på sig skyldigheten att hålla sig till överenskomna prestationer. Finns de avvikelser i budgeten skall de förklaras av den ansvarige och denne är också skyldig att i så fall vidta åtgärder mot dessa avvikelser. (Ax et al. 2001:376)

Resursallokering betyder fördelning av resurser i verksamheten. Budgetar kan hjälpa fördela de resurser som verksamheten har, till enheter som anses behöva dem. Det handlar om att få verksamheten att generera så mycket som möjligt och att se till att de enheter som utdelas resurser ger högsta möjliga nytta för vad de fått. Man erhåller på så vis ett medel för prioritering av vissa delar av verksamheten. Vid investeringsbeslut jämför man de olika investeringarnas möjliga avkastning, och de investeringar man anser vara bäst för verksamheten verkställs sedan under årets lopp. (Ax et al. 2001:375)

Strävan att nå för verksamheten uppsatta mål kan ge budgeteringen ett motivationssyfte för såväl ansvarpersoner som den vanliga medarbetaren. Goda resultat kan leda till incitament, t.ex. bonus, för arbetarna i verksamheten och denna belöning är allt oftare skillnaden mellan det budgeterade resultatet och det verkliga. (Ax et al. 2001:378)

Budgetarna kan inom verksamheten också användas för dimensionering, vilket betyder att man lär sig hur mycket volym man faktiskt klarar av. Vid uppbyggnadsskedet av budgetarna kan man se hurdana volymer man planerar för verksamheten, och man kan då jämföra detta med den verksamhetskapacitet man faktiskt har. Om den planerade volymen inte matchar den faktiska kapaciteten måste man anpassa sin verksamhet till den planerade volymen, och på detta sätt optimera resursanvändningen. (Ax et al. 2001:376)

Man kan, med budgetarna som underlag, följa upp utfallet från en viss period och jämföra detta med det som budgeterats för denna tid. Jämförelsen kan göras t.ex. årsvis eller månatligen och den kan vara till stor hjälp då man behöver korrigera verksamheten på något sätt. (Ax et al. 2001:376 f.)

Precis som uppföljningen av budgetar ger själva budgeteringen en möjlighet till inläring och utveckling av kunskap om hur samspelet mellan verksamheten och dess ekonomi ser ut. Man kan lägga märke till faktorer som påverkar produkterna samt efterfrågan av dessa. (Greve 1996:71)

## **2.2 Kritik mot budgeten**

Inledningsvis, då man talar om kritik mot budgetering och avskaffandet av budgetar, bör personen Jan Wallander presenteras. Wallander är en känd kritiker av budgeteringen och på basis av hans skrifter har många böcker och studier gjorts. Då Svenska Handelsbanken på 1970-talet avskaffade budgeteringen var Jan Wallander en av de drivande krafterna i processen. (Ax et al. 2001:496 ff.), (Andersson 1997: 147 ff.)

Budgetens mening är att få de anställda att agera på ett sätt som skiljer sig från agerandet om ingen budget vore uppgjord, sker inte detta blir budgeten en onödig resursför-

brukning. Ytterligare fungerar budgeten som ett maktinstrument från ledningens sida att påverkar medarbetarna. Wallander argumenterar att det skulle vara naivt av ledningen att tro att de anställda inte inser denna situation, som bidrar till att budgetens värde för företaget sjunker i ännu högre grad. (1995:61 ff.)

Wallander menar att människor, p.g.a. sin natur och den sociala pressen som riktas mot människor, har svårt att acceptera att en drastisk förändring är på gång då man gör upp prognoser. Författaren förklarar en känslomässig effekt som innebär att de som gör upp prognoserna binder sig emotionellt till vad de uppställt och har då en viss tendens att förklara bort prognosavvikelse som tillfälliga förändringar. Om man som en expert spår en framtid som avviker från den allmänna meningen, och alltså inte är ”normal”, betyder det att man tar en stor risk. (1995:48, 39 f., 57 f. & 63 f.)

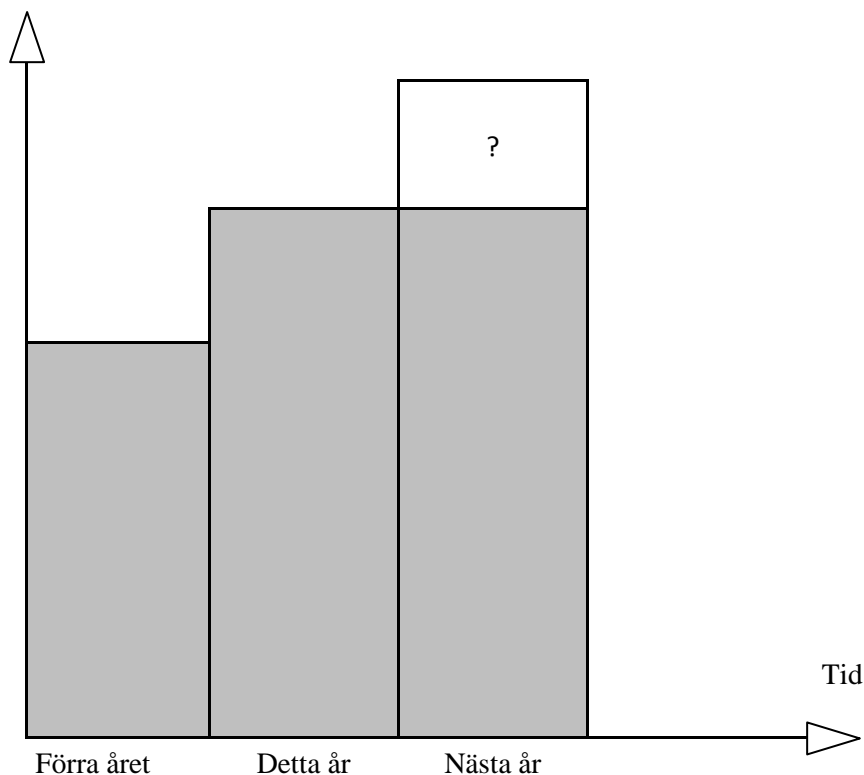
Budgeten har en konserverande effekt som skapar låsningar i organisationens ageranden, och leder till att man håller fast vid ett agerande även om det visar sig att ett annat beteende vore bättre. Ax et al. menar att effekten uppstår då en verksamhet håller fast vid budgeten trots att det sker förändringar i förutsättningarna. (2001:497)

En suboptimerande effekt också kan uppstå där själviskt avdelningstänkande går före helheten, dvs. hela verksamheten. Chefer vill hålla den egna budgeten vilket leder till att man inte bryr sig om de andra avdelningarna i verksamheten och detta kan ge upphov till oönskat konkurrenstänkande inom företaget. (Ax et al. 2001:497)

Budgeten kan enligt Ax et al. vara inaktuell redan vid sammanställning. Det krävs mycket detaljer vid inmatning av information för att budgeten skall mynna ut i korrekt data, och vill man utöver detta hålla budgeten uppdaterad krävs ytterligare detaljer och arbete. Sker det någon förändring av den information man lägger in i budgeten blir den inaktuell. Det kan ytterligare vara så att informationen från början inte är baserad på korrekta prognoser utan gissningar och generaliserade antaganden. (2001:497)

Kritik mot traditionell budgetering finns enligt Bergstrand och Olve bl.a. då budgeteringen mäter förändring mot tidigare år och dessa på detta sätt utgör basen för kommande år. På detta sätt blir nivån från det tidigare året en bas eller minimum. I figur 1 kan

ses att förra året används som bas för det kommande året, och utgör på detta sätt ett minimum. (1996:166 ff.)



Figur 2. Traditionell budgetering. (Bergstrand & Olve 1996:167)

Jan Wallander menar att budgetarbetet i värsta fall är rent av farlig för verksamheten, medan man i bästa fall kan kalla det högst en sifferlek eller slöseri med resurser. Dessa konstateranden kommer budgetkritikern fram till genom att han ifrågasätter realismen av de prognoser som budgeten sammanfattas av. (1995:11 f. & 63)

Budgeten skapar internt politiskt spel, en filosofi som Hope & Fraser (2003) kallar ”*spend it or lose it*”. Man vill alltså förbruka sin enhets budgeterade resurser för att inte riskera att få en krympt budget det kommande året, även om pengarna kunde komma till pass på andra håll i verksamheten. (Ax et al. 2001:497)

Kritik mot budgeten kommer också för är att det är en dyr och tidsdryg process vars utformning enligt Hope & Fraser kan ta upp till 30% av ledningens tid. Den traditionella budgetprocessen börjar för de flesta delaktiga redan flera månader före årsskiftet och det

gäller då att göra uppskattningar för det kommande årets försäljning mm., som sedan skickas till en högre ledning. Orsaken till att det tar så lång tid att komma fram till en slutlig budget är att den är så detaljerad, och t.ex. vid företagsfusioner kan arbetsbördan för utformning av budgeten vara överväldigande. (2003:110 f.)

### **3 BUDGETLÖS STYRNING**

Det finns företag som trots att de är medvetna om förändringar i sin omgivning och lovar att hålla sig nära kunderna för att kunna göra snabba anpassningar, envist klänger sig fast i budgeten – en process som tar bort makt från företagets frontlinje, motverkar informationsdelning och saktar ner reaktionerna till marknadsutvecklingar tills det är för sent att agera. (Hope & Fraser 2003:109)

Faktumet att budgeten används i många företag återspeglar inte graden av tillfredsställelse budgeten ger utan det råder ett missnöje som i vissa fall är så stort att budgeteringen i verksamheten avvecklats. Hur grov avvecklingen är varierar från fall till fall, men det som missnöjet leder till är att man inte budgeterar som man gjort tidigare. Som en allmän linjedragning kan det konstateras att det finns en strävan att göra budgeteringen mindre detaljerad och övergå till en mera lös budgetstyrning. (Ax et al. 2001:498 ff.)

#### **3.1 Budgetlös styrning enligt Wallander**

Jan Wallander förespråkar starkt i sin bok om budgetlösa system som skall lösa de problem budgetsystem har och ersätta dem. Betoning ligger på att det i grunden för dessa budgetlösa system skall finnas bra redovisning som möjliggör snabbt informationsflöde gällande bl.a. produkter och kostnader, för att såväl medarbetarna som ledningen skall kunna jämföra om de klarar sitt jobb bättre än tidigare. Konkurrens av andra företag skall enligt Wallander också bidra till att det finns en vilja att alltid lyckas bättre, vilket är ett klart mål. (1995:79 ff.)

Decentralisering av bl.a. ansvar för att åstadkomma ”profit centers” är även väsentligt för ett budgetlöst system. Vad detta innebär är att uppgifter i verksamheten går till de enheter och personer som har möjlighet att påverka resultatet. Hope & Fraser (2003)

formulerar decentralisering på ett kanske lite tydligare sätt; man flyttar ansvaret från kärnan till periferin. Rapporteringen skall ske med korta intervaller från fronten till ledningen, så att ledningen har möjlighet att snabbt anpassa verksamheten vid förändringar. Ett annat grundläggande argument som Wallander för fram är att man måste tänka på verksamheten och dess resultatskapande som ett ständigt pågående flöde. Årets resultat, trots att redovisning måste göras på års nivå, är inte det som är intressant utan det viktiga är ha inflytande över vad som pågår för tillfället. (1995:83 ff.)

Planeringsbehovet återstår enligt Wallander i hans modell av budgetlös styrning, men planeringen gällande t.ex. investeringsbeslut tar här en annan form. Är investeringen liten görs beslut för denna precis som ett beslut skulle göras för inköp, alltså löpande i verksamheten. Beslut för stora investeringar skall göras på så färsk information som möjligt och de skall behandlas efterhand att de uppstår. Planeringen blir således bättre än vid traditionell budgetering där en investeringsbudget görs upp i samband med årsbudgeten, då man i Wallanders modell har verksamheten som ett pågående flöde där beslut tas när det krävs. (1995:88 ff.)

En sista punkt för denna budgetlösa modell är en form av intern benchmarking, där Wallander menar att man inom verksamheten skall med hjälp av nyckeltal jämföra enheters resultat med varandra. Jämförelsen kan ske förutom mellan jämförbara enheter också med tidigare prestationer om jämförbara enheter inte finns. Genom en sådan här benchmarking erhåller man såväl ett mål som en möjlighet för kontroll. (1995:101 ff.)

<b>Budgetsystem</b>	<b>Budgetlöst system</b>
<b>Verksamhetsperiod</b>	
året som verksamhetsperiod	verksamheten ett ständigt pågående flöde
årsvis planering investeringsbudget i samband med budgetarbetet	löpande planering och kalkylering löpande investeringsbeslut
<b>Uppföljning</b>	
redovisningsperiod för redovisningsperiod	snabb, detaljerad och noggrann redovisning för kontinuerlig uppföljning
<b>Mål</b>	
absoluta mål för resultat	relativa mål
<b>Filosofi</b>	
	beredskap för att upptäcka ständig framtidsbedömning anpassningsberedskap decentralisering modelltänkande
<b>Effekter</b>	
konserverande	förändring underlättas

Figur 3. Ett budgetlöst system kontrasterat mot ett traditionellt budgetsystem. (Andersson (1997:153), bearbetning av Wallander (1995:79-116))

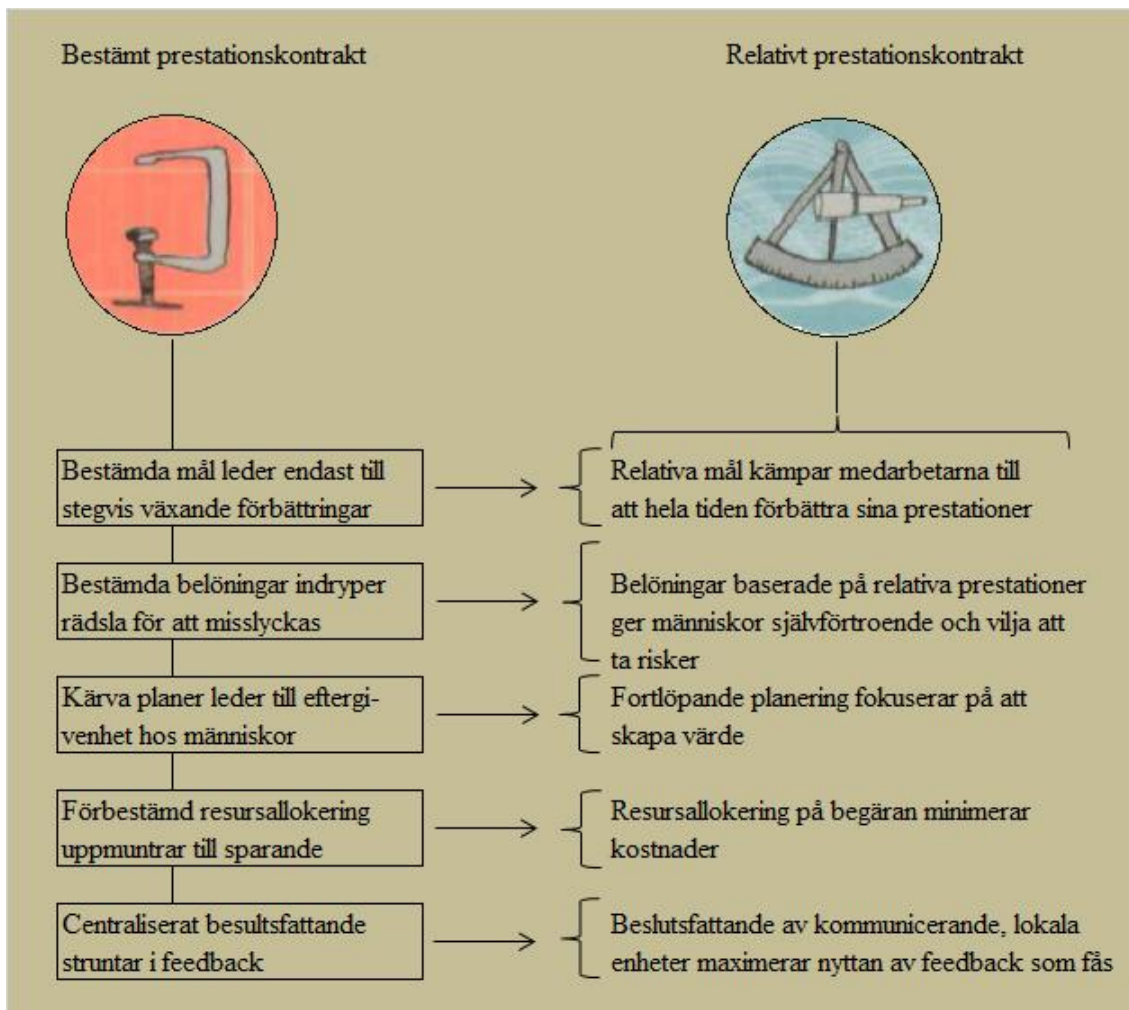
### 3.2 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting Roundtable (BBRT) är en projektgrupp som sedan 1998 har utvecklat ett alternativ till budgetprocessen. BBRT uppkom som svar till missnöjet och frustrationen med den traditionella budgeteringen. Man har här genom att göra fallstudier på företag lyckats komma fram till en sådan modell som projektgruppen anser vara uppdaterad och, på grund av utvecklingen under de senaste trettio åren, passa informationsåldern vi nu lever i. I en artikel av de främsta BBRT gestalterna Jeremy Hope och Robin



Fraser (2003) skrivs att innebörden av konceptet är att helt slopa budgeten och ersätta den med ett nytt tankesätt. (Player 2003:3), (de Waal 2005:56)

Modellen för BBRT strävar efter att skapa en decentraliserad nätverksorganisation som frigör kraft hos anställda som befinner sig på fronten av organisationen, med meningen att flytta beslutsfattandet ”från kärnan till periferin”. Detta vill man uppnå genom att som mått använda relativa prestationer istället för bestämda prestationer. I BBRT förhandlar man inte på förhand om mål, resurser eller belöning för att man gör det som förväntas, utan man litar på att cheferna kräver de resurser som behövs för att ta vara på de möjligheter som finns. Hope & Fraser gör upp en skild modell som visar hur mål, belöningar, planer, resursallokering och beslutsfattande skiftar då man går över till modellen som följer dessa relativa prestationer (se figur 4). Beteendet bestäms av en frekvent ombytlig marknad, och besejrandet av konkurrensen är det ger belöning. (2003:111)



Figur 4. Nytt prestationskontrakt. (Modell från Hope & Fraser 2003:111, fritt översatt av skribenten)

### 3.2.1 Implementering

Det finns enligt Hope & Fraser i stort sett tre drivkrafter då man genomgår implementering av en budgetlös styrning. Den första är en visionär ledare som endera kommer till organisationen med en filosofi och ett krav på förändring, eller så är denne en person som blir övertygad om att Beyond Budgeting är nödvändigt för främjandet av företagets vision. Den andra drivkraften är en sponsor av högre grad som är övertygad av argumenten men ser projektet som ett mera effektivt sätt att styra organisationen i informationsåldern. Sponsorer är människor som är berättigade att sälja övergångsprogrammet samt mobilisera folk och resurser som behövs för dess genomförande. Sponsorer är vanligtvis verkställande direktörer eller samarbetet mellan verkställande direktören och ekonomichefen. Den tredje drivkraften är en "förändrings advokat" som skall sälja sina idéer till potentiella sponsorer förrän de kan engagera folk att godkänna förändringen.

Denne skall övertala högre graders sponsorer och erhålla rättigheter som behövs för att driva övergångsprogrammet framåt. (2001:18)

Beyond Budgeting kan implementeras bäst genom att man utför arbetet i tre faser. I den första fasen ger man ut den nya visionen, i andra fasen utformar och implementerar man nya system och i den tredje fasen flyttar man sig stegvis mot ansvarsöverföring. Före första fasen bör man förbereda förändringen för att försäkra sig om att det finns tillräckligt med resurser för framgång. Skapandet och överenskommandet av en vision för den nya styrmodellen ger mål och principer för utformandet av modellen. Visionen skall omformas till ett dokument och skall diskuteras och godkännas av ledningen och styrelsen samt brett säljas till nyckelpersoner med inflytande i organisationen. Den skall också innefatta planer och resurser för genomförandet, den viktigaste resursen är övning. Beredning av mallar, för hur man t.ex. skall koppla in strategin och handlingsplansprocesser, kommer att vara en bra investering. (Hope & Fraser 2001:18 f.)

Ifall VD:n och ekonomichefen inte godkänner visionen bör man tänka om förrän man fortsätter med övergångsarbetet. Beyond Budgeting behöver förstärkning från toppen. Andra fasen leds vanligtvis av ekonomichefen och i den skall man utforma och införa nya system samtidigt som man tar bort de gamla, bl.a. budgeten. I tredje fasen skall man stegvis överföra ansvaret och genom användning av de nya systemen ser man hur grupper klarar sig i jämförelse med varandra och externa konkurrenter. (Hope & Fraser 2001:19)

### **3.2.2 Styrning**

I många stora organisationer finns det en pågående kamp mellan centraliserad samordning och decentraliserat initiativ. Detta är ett problem som endast leder till att man fokuserar på att minska sina kostnader istället för att skapa värde, att initiativ stillas och att man håller planering och verkställning åtskilt. I en informationsekonomi är det inte enbart decentralisering som behövs utan det behövs autonomi inom utsatta gränser. Autonomi är mer än decentralisering och kraftfrigörelse. Autonomi betyder självstyrning, alltså friheten och förmågan att agera. Meningen är enligt Hope & Fraser inte att frigöra kraft utan att ge mera ansvar och ansvarsskyldighet till en större mängd enheter för att

skapar värde. Effektiv ansvarsfördelning är svårt, och det krävs flera år av försök att hålla sig borta från centraliseringen, men det är värt det då man får en självförnyande organisation med starka värden, utspritt ansvar och en prestationskultur som inte beror på en eller två ledare på toppen. (2000:32)

Att förvandla prestationspotentialen hos av organisation genom att bryta sig fri från den årliga prestationsfällan och frige full makt åt människorna och redskapen på fronten är visionen av att slopa budgeten. Implementering av mera anpassningsbara prestationsstyrningsprocesser betyder inte att projektledare behöver gå lång från det vardagliga, men att överföra prestationsansvar till människorna på fronten är mera radikalt och kräver starkt och bestämt ledarskap från toppen av organisationen. De möjliga fördelarna är ändå mycket stora och varaktiga. (Player 2003:9)

Genom användning av rullande prognoser och kontinuerligt uppdaterad information kan företag snabbt reagera till förändrade marknadsförhållanden. Självstyrande enheter är väldigt kundfokuserade och marknadsorienterade och därför har de friheten att göra vad som krävs för att kunden skall vara nöjd. Genom att i slutet av året jämföra de anställdas prestationer med hur de kunde ha presterat med tanke på förhållanden, hålls människorna motiverade och strävar hela tiden till att göra sitt bästa. På grund av att det inte finns en budget görs investeringar under året i enighet med organisationsstrategin och på så sätt skapas värde för företaget. (de Waal 2005:58)

Som grund för denna Beyond Budgeting modell står enligt Jürgen Daum två element, ledarskaps principer för kraftfrigörelse ledare och medarbetare samt mera anpassningsbara styrningsprocesser. De två grundelementen skall tillsammans få verksamheten att bli mera flexibel och lösgöra full potential av ledare och medarbetare för att snabbt få verksamheten att reagera till möjligheter och risker som finns i dess marknadsmiljö. (2002:2)

### **3.3 Principer för budgetlös styrning**

Det finns enligt de Waal (2005) tolv principer med vilka man uppnår mera flexibel organisationsstruktur, överför ansvar och skapar styrningsprocesser som är mera anpass-

ningsbara. I artiklar av bl.a. Hope & Fraser (1999 och 2000), Daum (2002) och Lindsay & Libby (2003) kommer det också fram en mängd principer som lite varierar i antal men vars innebörd är samma som i de Waal (2005).

Skapandet av en självstyrande struktur. En budgetlös organisation byggs upp av mindre självstyrande enheter, där chefer har auktoritet att styra sin enhet enligt eget tycke. Man överger på så sätt det traditionella centraliserade kontrollsystemet med sina många regler och procedurer. Eftersom de självstyrande enheterna är små blir organisationsstrukturen mindre komplicerad och mera flexibel. (de Waal 2005:56)

Bemyndigande av chefer. Anställda har frihet och möjlighet att agera på egen hand, det finns inte någon kontroll som begränsar deras förfaranden. Cheferna för de självstyrande enheterna handlar inom ramar utsatta av högsta ledningen. Ansvaret för mål på både kort och medellång sikt ligger hos dessa chefer som på egen hand kan bestämma hur de vill uppnå de uppsatta målen. (de Waal 2005:56 f.)

Ansvarsskyldighet för handlingskraftiga resultat. Människor i en budgetlös organisation ansvarar för att uppnå tävlingsinriktade resultat, inte på förhand bestämda mål. Cheferna bedöms då man vet hur de presterat jämfört med hur de kunde ha presterat med tanke på förhållanden. De önskade resultaten görs dynamiskt (dvs. de kan justeras under året) eftersom på förhand utsatta mål avskräcker människor från att prestera över vad som är bestämt. (de Waal 2005:57)

Skapandet av en nätverksorganisation. En budgetlös organisation struktureras så att självstyrande enheter bildar självständiga, kundfokuserade helheter. Fokuset av dessa helheter ligger på marknaden och på att skapa värde för kunden, och de anpassar sig snabbt till såväl förändringar i kundbeteende som möjligheter och hot på marknaden. (de Waal 2005:57)

Marknadssamordning. Tjänster av centrala stödenheter kan köpas av de självstyrande enheterna på basen av överenskommelser av servicenivå. Varje enhet kan själv bestämma om den vill använda dessa centrala tjänster eller om den vill köpa tjänster av externa

stödenheter. De centrala stödenheterna utmanas på detta sätt leverera service kostnads-effektivt och på hög nivå. (de Waal 2005:57)

Stödande ledarskap. Anställda uppmuntras uppnå mål och som hjälp i detta får de stöd av chefer från högre nivåer. Cheferna för de självstyrande enheterna tillåts ta risker och göra misstag utan att dra på sig något egentligt straff. Högre ledningens roll är att agera likt handledare och samordna förhållanden med och emellan enhetschefer. (de Waal 2005:57)

Uppgörandet av relativa mål. Organisationens strategi siktar på att slå konkurrensen, inte budgeten. Målen ställs i förhållande till konkurrenterna eller jämförbara organisationer (då det är frågan om icke vinstdrivande organisationer). Cheferna är involverade i målsättningsprocessen, vilket har en stark motiverande effekt. Målen anpassas kontinuerligt enligt konkurrenternas prestationer och marknadsutvecklingar. (de Waal 2005:57)

Kontinuerlig strategiplanering. Strategiuppgörandet i en beyond budgeting organisation är en kontinuerlig process. Strategin anpassas kontinuerligt till rådande förhållanden på basen av information från företagets front. (de Waal 2005:57)

Förutseende system. Chefer gör minst en gång per kvartal upp rullande prognoser som sträcker sig över ett år framåt (gärna sex kvartal framåt) gällande både finansiella och icke-finansiella faktorer som är viktiga för företagets framgång. Det finns inget samband mellan prognoserna och belöningsystemet, vilket tillåter att prognoserna kan uppgöras objektivt. Chefer på högre nivå stöder cheferna av de självstyrande enheterna gällande framtida agerande, utgående från dessa prognoser. (de Waal 2005:57)

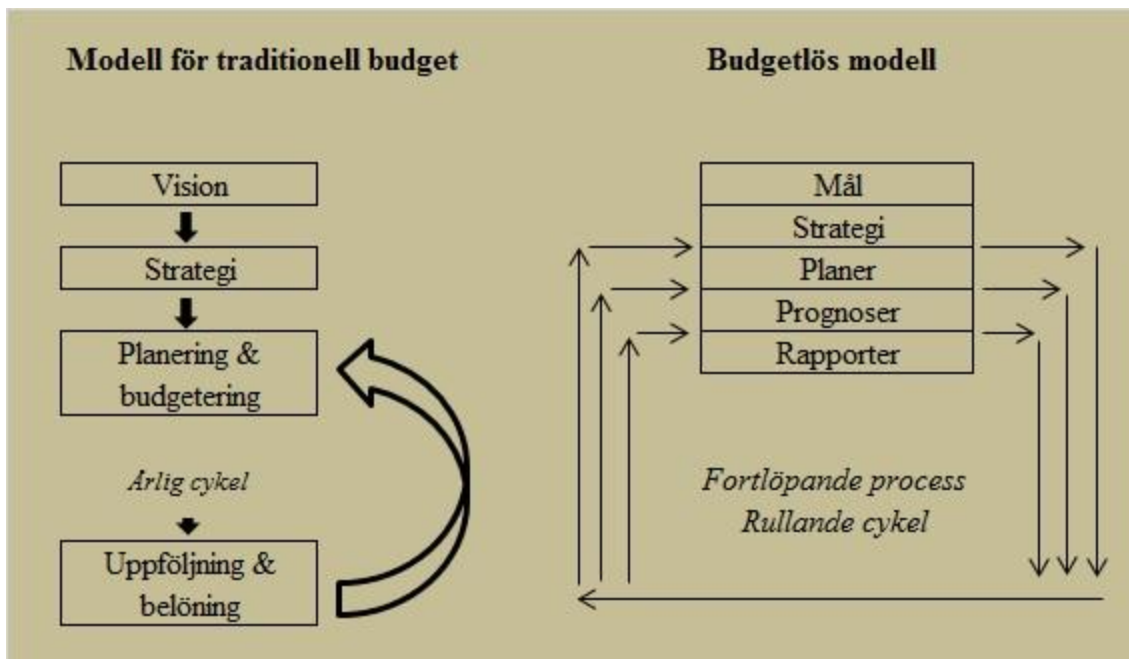
Tillgänglighet av resurser vid behov. Chefer allokerar resurser till de enheter där behovet är störst, då behovet är störst. Enheterna bestämmer själv hur mycket resurser de behöver för att tillfredsställa marknadskraven och uppgörs investeringsplaner enligt det. Högsta ledningen belönar de bästa planerna genom att tilldela dem resurser. (de Waal 2005:57)

Snabbt utgivande av information. Informationen är snabbt tillgänglig och det finns enkel tillgång till den för de i organisationen som behöver den, då de behöver den. Informationen är inte överdetaljerad och innehåller både långsamma och snabba indikatorer. En balanserad uppsättning av prestationsindikatorer används för att jämföra resultatet av de självstyrande enheterna med målen och resultaten av de andra enheterna, konkurrenterna eller jämförbara organisationer. En högre ledning kontrollerar regelbundet om den självstyrande processen fungerar eller om korrigeringar måste göras. (de Waal 2005:57 f.)

Relativa belöningar på grupper. Belöningarna baseras på resultaten av enheterna och organisationen som en helhet jämfört med konkurrensen. Faktumet att strukturen för belöning är en blandning av individuella och gruppbelöningar piggar upp lagandan i organisationen. (de Waal 2005:58)

### **3.4 Modellen**

Den nya styrmodellen man vill komma till kräver inledningsvis att man kommer ifrån den årliga preparationscykeln, förhandlingar och att förlita sig på budgeten för att driva styrning. Syftet byts ut från att ha varit att hållas på rätt spår till att man vill stöda pågående cykler av strategiska granskningar. Typiskt i en pågående cykel är att det, i en takt som motsvarar den som råder i branschen, av ledningen utförs granskningar i vilka det beaktas mål, strategier, planer, prognoser och rapporter. I samband med granskningarna kan jämförelser också göras mot såväl konkurrenter som tidigare års prestationer. Granskningarna stöder den nya betoningen på att blicka framåt och befinna sig i ett läge där man har möjlighet att ta nytt av tillfällena och motverka möjliga hot genom ett avancerat informationssystem som gynnar snabbt beslutsfattande. (Se figur 5) (Hope & Fraser 1999:18)



Figur 5. Nya styrningsmekanismer. (Modell från Hope & Fraser 1999:18, fritt översatt av skribenten)

### 3.5 Verktyg i en budgetlös styrning

Centrala verktyg i en budgetlös styrning är benchmarking, nyckeltal och rullande prognoser. Benchmarking och nyckeltal används tillsammans för att mäta framgång, och rullande prognoser används för planering. (Hope & Fraser 2003:110)

#### 3.5.1 Benchmarking

Benchmarking är jämförelser som görs för att det finns en vilja att förbättra sin egen verksamhet. Genom att utföra jämförelser kan man ta lärdom av andra, bli inspirerad eller rent av kopiera någonting från andra. Benchmarking kan utföras från såväl internt som externt perspektiv. Man kan alltså jämföra enheter inom samma företag eller så kan man jämföra sitt egna företag med andra, vilka kan vara både konkurrerande företag och företag från helt en skild bransch. Tillämpningen av benchmarking är inte begränsat till några särskilda områden, men några vanliga processer som kan tas under uppsyn är tillverkning, kundrelationer och processer samt aktiviteter för administrationen. (Ax et al. 2001:72 f.)

Informationen man erhåller av benchmarking kan ge svar på frågor som:



- Vad utmärker framgångsrika företag?
- Hur bra är företag i olika avseenden i förhållande till konkurrenterna?
- I vilka avseenden och hur kan företagets verksamhet förbättras?
- Vad och hur ska företag inte göra?

För processtyrning och prestationsmätning kommer informationen att vara viktig, då man t.ex. fastställer prestationsmål och letar efter förbättringar samt ser hur dessa kunde skapas. (Ax et al. 2001:709 ff.)

### **3.5.2 Nyckeltal**

Nyckeltal är vad som vägs emot varandra i jämförelser där det gäller det att vara bättre än konkurrenterna och, så att säga, nå högre än dem. Enligt Wallander (1995:102) kan sådana nyckeltal vara exempelvis nivån på kostnader eller förmåga att ta betalt i rätt kvantitet. Bergstrand & Olve (1996:128 f.) sammanfattar att nyckeltal, vars uppdrag alltså är att hjälpa oss se företag i jämförelse som skäligt lika, även kan bestå av faktorer som lönsamhet, produktivitet, marknadsposition, personalutveckling och attityder av de anställda.

### **3.5.3 Rullande prognoser**

Rullande prognoser uppgörs vanligtvis varje kvartal och kan omfatta en framtidssyn på t.ex. fem till åtta kvartal. Prognoserna spelar en viktig roll i den strategiska processen och de hjälper cheferna att kontinuerligt bedöma om aktuella handlingsplaner då förhållanden på marknaden och i ekonomin förändras. (Hope & Fraser 2003:111)

Rullande prognoser skiljer sig från budgetar på flera sätt. De föreställer sig inte bestämd en mållinje i slutet av kalenderåret där man mäter intäkter, kostnader och andra element mot budgetens fasta mål. Prognoserna innehåller bara några nyckelvariabler vilket innebär att de kan konstrueras relativt enkelt och snabbt, ibland av endast en person under en dag. Det mest betydelsefulla med rullande prognoser är att det finns två orsaker varför de är mer exakta än budgetar. Första orsaken är att de ständigt uppdateras enligt de nyaste uppskattningarna av ekonomiska trender, krav av kunder och data som uppstått från det senaste kvartalet. Andra orsaken är att det inte finns någon anledning att manipulera

eller vända på siffrorna då det inte finns bestämda mål för vinst eller straff för att inte uppnå sådana mål. (Hope & Fraser 2003:112)

Rullande prognoser fungerar vanligen enligt följande exempel. Ett företag gör i mitten av majmånad en prognos på fem kvartal som då sträcker sig från pågående årets april till juni i nästa år. Datainsamlingen börjar genast i april, och då det gått tre månader (ett kvartal) görs prognosprocessen igen. Man uppgör alltså då en ny fem kvartals prognos som uppdaterar projekteringarna och sträcker sig tre månader längre än den förra prognosen. Till skillnad från budgeterna, vars prognosperiod blir kortare då man närmar sig slutet av året, blickar rullande prognoser alltid lika långt i framtiden vilket tillåter företaget att se om de är på rätt kurs för att nå mål som ligger ett år eller ett drygt år i framtiden. (Hope & Fraser 2003:112)

### **3.6 Kritik mot budgetlös styrning**

Användning av rullande prognoser anses inte bli mindre arbetsdrygt än tidigare vad som gäller planering. Likaså blir samordningen av enheterna mera oklar då den inte längre kan skötas med de normala rutinerna. Uppföljning tillsammans med markering av ansvar blir också krångligare att förverkliga och en konstant omarbetning av vägledningen gör att det inte blir något återstående av de målsättningar man har i en traditionell budgetering. Omarbetningen kan möjligen också leda till att ansvarspersoner som inte gjort ett bra jobb enklare kan dölja sina dåliga prestationer. (Bergstrand 2003:129 f.)

## **4 RESULTAT**

Arbetet görs som en allmän litteraturstudie. Av det samlade materialet görs sammanställningar inom bestämda områden med syfte att svara på de tre frågeställningar som ställts för arbetet, enligt vilka resultatdelen också är indelad. I arbetet används totalt 18 källor av vilka 14 finns med i det egentliga arbetet, och på så sätt bygger resultatet på dessa 14 källor. Källorna, som består av böcker och artiklar, har valts på bas av sin relevans till arbetet gällande såväl området generellt som de specifika frågeställningarna. Publiceringstidpunkterna i det använda materialet ligger mellan åren 1995 och 2009.

## 4.1 Orsaker att lämna den årliga budgeten

Med tanke på den kritik som riktas mot den traditionella budgeten är det inte svårt att förstå att flera företag väljer att slopa den. Det är på så sätt inte heller en utmaning att få människor att inse att budgeten står i vägen för förändringar som krävs i företaget. I arbetet har det kommit fram ett antal punkter för kritik mot den traditionella budgeten som sammanställs i följande tabell. (se s. 13-16)

Tabell 1. Orsaker att överge budgeten. Dennis Johansson 2012.

Budgetarbetet är en tids- och resurskrävande process	På grund av att budgeten är så detaljerad och arbetet kring dess uppgörande påbörjas flera månader före den träder i kraft, krävs det mycket resurser och tid i processen. Mest tid krävs det av ledningen.
Budgeten har en konserverande effekt	Organisationen fäster sig vid ett visst agerande även om man vet att någon annan åtgärd skulle krävas. Förutsättningarna för företag förändras men budgeten leder till låsningar och man agerar som man har gjort tidigare.
Budgeten har en suboptimerande effekt	Oönskad konkurrens inom företaget uppstår då avdelningar strävar till sina egna mål och egen budget, istället för hela organisationens bästa.
Budgeten blir snabbt inaktuell	Redan vid sammanställning kan budgeten vara inaktuell. På grund av att budgeten är så detaljerad blir delar av den snabbt föråldrade, vilket leder till inaktuell information. Dessutom kan det vara att det data som matas in i budgeten endast är antaganden och gissningar.
Budgeten baserar sig endast på procentuella förändringar	Man utgår vid budgetuppgörandet från tidigare års budgetar som blir en bas för den nya budgeten. Det man lägger till tidigare års budget är enbart en procentuell förändring som inte har en koppling till verksamheten som drivs.
Budgeten skapar internt politiskt spel	För att inte nästa års budget skall bli krympt försöker man göra av med de budgeterade resurserna för det pågående året. Detta leder till att resurser som kunde användas på annat håll i företaget slösas bort.

## 4.2 Styrning utan budget

Budgetlös styrning kräver att man skapar en radikalt decentraliserad organisation där ansvar och skyldigheter överförs från kärnan av företaget till periferin. Det ställs också nya krav på ledarskap och man vill få organisationen att bli mera anpassningsbar, så man kan bemöta förändringar på marknaden och ta hand om tillfällen och hot som kan uppstå. För att komma ifrån budgeten och uppnå denna decentralisering och ansvarsfördelning finns det en mängd principer som borde följas. Följande tabell är ett sammandrag över principerna som nämnts tidigare i arbetet. (se s. 21-24)

Tabell 2. Principer för budgetlös styrning. Dennis Johansson 2012.

Uppgörandet av relativa prestationsmål	Man skall överge uppgörandet av bestämda mål och istället ställa in relativa mål på kortare tid som baseras på interna och externa benchmarks. Målen skall ställas så de maximerar långtidsvärde och man skall besegra konkurrenterna, inte budgeten. Målen skall vara såväl finansiella som icke-finansiella och de benchmark man använder kan relateras till industri, särskilda konkurrenter, världsbäst, interna prestationsjämförelser eller föregående periodens prestation. Logiken i att använda sig av relativa benchmarks är att ”om andra kan göra något, så kan väl också vi”, och på detta sätt höjs ribban för prestationerna kontinuerligt.
Anpassning till kontinuerlig och inkluderande planering	Företagsstrategiska syften utfärdas till lägre nivåer så allas beteende justeras till företagsstrategin och planeringen blir en öppen, pågående process. De lägre nivåerna ansvarar för att förvandla företagsstrategin till syften för sin arbetsplats, välja nyckeltal och bestämma initiativ för att uppnå syften. Interna och externa benchmarks, tillsammans med granskningar från högre nivåer, fungerar likt en katalysator för att sträcka ambitionerna ytterligare och se till att handlingsplanerna kontinuerligt utvärderas, är realistiska och har skälig risk. Man erhåller genom detta ett sammanhang för verksamhetsstyrning på kort sikt, och processen stöder chefer på samtliga orter och tillåter dem anpassa strategi och taktik då de inväntar eller reagerar till växlande förhållanden.

Användning av rullande prognoser	Rullande prognoser skall användas för att styra strategin och för att fatta beslut. Cheferna skall också använda rullande prognoser för att identifiera nödvändiga förändringar i nyckeluppskattningar. Sådana uppdateringar sker vanligtvis varje kvartal och består av återprognostisering för en kommande tid som omfattar minst ett år. Det avgörande är att prognoserna skall vara totalt separata från prestationsmål, mått och belöningar. Prognoserna bereds snabbt, ofta på företagsnivå och ger en grov bild av nyckeltal som mellanchefer kan använda för att styra sina uppdrag.
Samordning	I en budgetlös styrning överger man centraliserad samordning. Samordningen sker istället genom att styra ett samband av kund – leverantör förhållanden som börjar med den externa kunden. Centrala tjänster inom företaget betjänar och stöder funktionerande enheter och på detta sätt främjas uppfattningen av gemensam ansvarsskyldighet och det hjälper företaget att agera med ett förenat uppförande mot ett gemensamt mål.
Decentralisering av resursstyrning och – förvaltning, ansvar och beslutsfattande	Chefer på lägre nivåer bemyndigas genom att de ges medel att agera självständigt och resurser görs vid behov tillgängliga för dem för att de skall kunna ta hand om hot, möjligheter och förändringar. Poängen är att företagets frontlinje skall få förvalta sina egna resurser, göra beslut och anses ha ansvarsskyldighet för sina handlingar.
Kontroll genom självreglering och genomskinglig information	Informationen skall vara tydlig och tillgänglig för samtliga anställda. Idén är att mellancheferna skall kunna utföra självregleringar genom att man ger dem strategisk, tävlingsinriktad och marknadsbaserad information. Genom användning av nyckeltal för att mäta prestationer tillhandahåller man snabb och öppen information för flernivåkontroll och med hjälp av nyckeltalen får man såväl benchmarks som verktyg för inläring.
Användning av incitament länkade till grupp- eller organisationsprestationer	Man skall ersätta praxisen att betala ut märkbara personliga incitament för att man uppnått bestämda mål med anspråkslösa belöningar för grupper eller hela organisationen då man uppnått relativa mål. Framgången mäts i förhållande till konkurrenterna och inkludering av samtliga människor i belöningsystemet uppmuntrar betoning av helhetsbilden och främjar samarbete och gruppsyck samt informationsdelning.

### 4.3 Planering, resursallokering och målsättning

I arbetet har det visat sig att den traditionella budgeten som styrmedel uppfyller många syften. Nedan finns en tabell där dessa syften är uppräknade. (se s. 11-13)

Tabell 3. Budgetens syften. Dennis Johansson 2012.

<b>BUDGETENS SYFTEN</b>
<b>Planering</b>
<b>Resursallokering</b>
<b>Målsättning</b>
Ansvarsfördelning
Samordning
Motivation och incitament
Dimensionering
Uppföljning
Inläring

De syften som budgeten har i den traditionella styrningen är alla viktiga för verksamhetsstyrning och bör därför också kunna fullgöras då man styr utan budget. I följande tabell redovisas hur de tre markerade syften, dvs. planering, resursallokering och målsättning, sköts i en budgetlös styrning.

Tabell 4. Planering, resursallokering och målsättning i en budgetlös organisation. Dennis Johansson 2012.

<b>BUDGETENS SYFTE</b>	<b>HUR DET GÖRS I EN BUDGETLÖS STYRNING</b>
<b>Planering</b>	Planering av strategi och handlingar sker öppet och kontinuerligt. På detta sätt kan man styra verksamheten på kort sikt och göra Anpassningar då man anser det vara nödvändigt.
<b>Resursallokering</b>	Resurser allokeras till enheter som behöver dem, då de behöver dem. Investeringar görs löpande under året då det inte finns någon budget för investeringar.

<b>Målsättning</b>	Relativa mål ställs på kort tid för att besegra konkurrensen, inte budgeten. Målen ställs därför i förhållande till konkurrenterna och anpassas kontinuerligt enligt tävlingsläget och marknadsutvecklingar.
--------------------	--

## 5 ANALYS

Syftet med arbetet var att se hur den budgetlösa styrningen klarar sig som alternativ till den traditionella budgeten. Hur styrning utan budget sköts och hur väl det går att ersätta budgeten, var punkter av intresse i arbetet. Arbetet gav svar på de ställda frågorna och materialet skulle sannolikt besvara även flera frågor som finns kring ämnet.

Det insamlade materialet tyder på att budgeten uppfyller många syften i en traditionell styrning. Man erhåller, med det numera klassiska styrmedlet, ett verktyg för bl.a. planering, uppföljning, målsättning och resursallokering. Det är uppenbart varför budgeten länge har betraktats som det mest centrala verktyget i styrningen. Argumenten för att yrka budgetering är många och de är rätt så starka, och man verkar få en heltäckande lösning för styrning genom att man använder sig av budgetar.

Kritik mot den traditionella budgeten har funnits redan länge, men har enligt vad som kommit fram i arbetet blivit alltmer vidsträckt och frekvent med åren. Budgeten är arbetsam jämfört med den nytta man får ut av den, och kräver stora mängder tid och resurser för noggrann planering och uppföljning.

Arbetet visade att kännedomen av den traditionella budgetens svagheter har sträckt sig långt, och finns till och med i företag som yrkar budgetering. Man får intrycket av att svårigheten att komma ifrån den årliga budgeten inte ligger i att inse hur skadlig den är för verksamheten, utan problemet verkar vara att våga lita på ett alternativt styrsätt för att ersätta det gamla. Klart är ändå att det inte efter att ersättningen ägt rum finns vilja att återgå till budgetering eftersom tillfredsställelsen med den budgetlösa styrningen är så stor. Budgeten kan trots avvecklingen bli kvar hos företag i någon form, men detta stör inte verksamheten på ett märkbart sätt då de budgetar som då uppgörs inte är officiella.

Det finns alltså många orsaker som talar för att slopa budgeten. Budgetarbetet kräver mycket tid och resurser och kan efter flera månaders arbete mynna ut i en sifferuppställning som är helt vilseledande. Utvecklingen över de senaste årtionden har resulterat i att budgeten, som använts som styrmedel redan länge, inte längre kan uppfylla sina syften som den någon gång gjort. Kraven på en mera anpassande verksamhet och nya tankesätt av ledare gör att den årliga budgeten i jämförelse med den budgetlösa styrningen verkar som en helt föråldrad och omodern modell.

Man kan ändå inte dra slutsatsen att budgeten skulle vara helt oanvändbar även om flera källor som använts i arbetet stärker att kritiken mot den börjat bli alltmer täckande och frekvent. Många företag använder än idag sig av budgetar precis som man gjort tidigare och visst är dessa företag fullt konkurrenskraftiga även om ett av de mest centrala styrmedlen har några år på nacken.

Den budgetlösa styrningen decentraliserar ansvaret mot fronten av företaget vilket gör strukturen mera flexibel. Man vill komma ifrån att långt på förhand bestämma och spika fast prestationer, eftersom dessa skapar låsningar i beteendet och inte har kopplingar till vad som är viktigt för företaget just nu. Därför är styrning enligt den budgetlösa modellen ständigt pågående och så gott som alla processer utförs löpande i verksamheten. Samtliga anställda i en sådan verksamhet är hela tiden uppdaterade då de får den information de vill ha, när de vill ha den. Genom kontroller kan chefer på högre nivå bestämma om ansvarsfördelningen är lyckad eller om åtgärder krävs för att få de som tilldelats ansvar att hitta rätt riktning.

De syften som en traditionell budget har, och som det argumenteras att den inte längre kan uppfylla, kan i stort fullgöras i en budgetlös styrning. Genom att jämföra de syften för budgeten som kommer fram i arbetet med de principer för budgetlös styrning som räknas upp, kan det konstateras att dessa principer lyckas ersätta budgeten och uppfylla dess olika syften. Det är med andra ord frågan om två lika täckande styrmöjligheter av vilka det gäller för företag att välja det ena.



En budgetlös styrning verkar svara på de krav som marknaden och omvärlden ställer på organisationer i dagens läge. Man erhåller genom sådan styrning en organisation som möter kunden på rätt sätt och möjliggör snabba förändringar och ageranden. Ett konstaterande att det ena styrmedlet slår det andra kan ändå inte göras.

## **6 AVSLUTNING**

Arbetet har varit intressant och öppnat mina ögon främst för den kritik som finns mot budgeten, men också om det dugliga alternativ som en budgetlös styrning verkar vara. Som en potentiell kommande egen företagare kan jag konstatera att arbetet var givande då det kanske i framtiden gäller att fundera ut hurdant styrsystem man vill utöva i sitt eget företag. Oberoende på vad svaret till den frågan är, tycker jag att övervägandet av andra alternativ än den traditionella budgeten är en ytterst positiv sak. Budgeten är det klassiska och kanske förväntade alternativet, men att välja styrmedlet bara på grunden av att ”det alltid varit så” är i mitt upplysta huvud ett felaktigt resonemang.

Det verkar som att de som talar för budgetlös styrning talar högt och har ibland bara ögon för sitt egna, men trots detta måste jag säga att fördelarna med ett budgetlöst system väger tungt i min våg. Jag känner mig privilegierad efter att ha studerat mig in på ämnet och undrar nu varför inte genomgång av ett tydligt mer uppdaterat styrsystem än budgeten ägt rum i skolans undervisning. Förståelse för detta har jag ändå eftersom det är frågan om ett radikalt alternativ vars bas kanske ligger i mera svårpredikade teorier.

### **6.1 Fortsatt forskning**

Forskningen kunde säkert fortsättas i flera olika riktningar där var och en skulle ge ett fascinerande resultat. Mest intressant skulle jag personligen tycka att det vore att göra en undersökning om de förbättringarna som den budgetlösa styrningen förespråkas ha faktiskt stämmer. Man kunde ta en mängd företag som tillämpar den traditionella budgeteringen och som är missnöjda med den och se vilka konkreta förändringar en övergång till budgetlös styrning för med sig. Genom en sådan undersökning skulle man erhålla en klar jämförelse mellan teori och praktik, och en ”hype” eller ”bull” slutsats skulle kunna dras.

## KÄLLOR

Andersson, Kenneth. 1997, *Budgetering – en introduktion*, 3 uppl., Malmö: Liber Ekonomi, 154 s.

Ax, Christian ; Johansson, Christer & Kullvén, Håkan. 2001, *Den nya ekonomistyrningen*, 1 uppl., Malmö: Liber Ekonomi, 750 s.

Bergstrand, Jan. 2003, *Ekonomisk styrning*, 3 uppl., Lund: Studentlitteratur, 271 s.

Bergstrand, Jan & Olve, Nils-Göran. 1996, *Styr bättre med bättre budget*, 4 uppl., Malmö: Liber-Hermods, 236 s.

Bunce, Peter & Fraser, Robin. 1997, Beyond Budgeting... *Financial Management*, februari 1997, s. 26.

Daum, Jürgen. 2002, Beyond Budgeting: A model for performance management and controlling in the 21<sup>st</sup> century?, *German newsletter: "Controlling and finance"*, juli 2002, 3 s.

Forsberg, Christina & Wengström, Yvonne. 2008, *Att göra systematiska litteraturstudier – Värdering, analys och presentation av omvårdnadsforskning*, 2 uppl., Stockholm: Författarna och Bokförlaget Natur och Kultur, 215 s.

Greve, Jan. 1996, *Budget*, 1 uppl., Lund: Studentlitteratur, 239 s.

Hope, Jeremy & Fraser, Robin. 1999, Beyond budgeting: Building a new management model for the information age, *Financial Management*, januari 1999, s. 16-21.

Hope, Jeremy & Fraser, Robin. 2000, Beyond budgeting, *Strategic Finance*, oktober 2000, s. 30-35.

Hope, Jeremy & Fraser, Robin. 2001, Beyond Budgeting – Questions and Answers, oktober 2001, 28 s.

Hope, Jeremy & Fraser, Robin. 2003, Who needs budgets?, *Harvard Business Review*, februari 2003, s. 108-115.

Lindsay, Murray & Libby, Theresa. 2003, Budgeting – an unnecessary evil, *CMA Magazine*, april 2003, s. 28-31.

Messer, Ron. 2009, Death of a budget: Replacing a business icon, *Cost Management*, november/december 2009, s. 34-40.

Neely, Andy ; Bourne, Mike & Adams, Chris. 2003, Better budgeting or beyond budgeting?, *Measuring Business Excellence*, vol.7 nr.3 2003, s. 22-28.

Player, Steve. 2003, Why some organizations go “beyond budgeting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, mars/april 2003, s. 3-9.

de Waal, André A. 2005, Is your organization ready for beyond budgeting?, *Measuring Business Excellence*, vol.9 nr.2 2005, s. 56-67.

Wallander, Jan. 1995, *Budgeten – ett onödigt ont*, 2 uppl., Stockholm: SNS Förlag, 135 s.