HÖGSKOLAN
I GÄVLE

AKADEMIN FÖR UTBILDNING OCH EKONOMI
Avdelningen för ekonomi

Samspelet mellan budget- och budgetlös styrning

En studie kring hur dessa styrverktyg tillsammans bidrar till en mer optimerad styrning.

Anton Fredar Skäre & Felix Sundén

2020

Examensarbete, Grundnivå (kandidatexamen), 15 hp
Ekonomi- och verksamhetsstyrning
Ekonomprogrammet
Examensarbete i företagsekonomi (FEG300)
Handledare: Tomas Källquist, Pär Vilhelmson
Examinator: Jens Eklinder-Frick

Förord

Denna studie är ett examensarbete på kandidatnivå vid Högskolan i Gävle. Vi vill rikta ett stort tack till våra handledare Tomas Källquist och Pär Vilhelmson som har hjälpt och stöttat oss genom arbetes gång. Vi vill också tacka alla respondenter som tagit sig tid att medverka i denna studie. Utan er hade detta arbete inte varit möjligt.
Tack!

Anton Fredar Skäre & Felix Sundén
Gävle, december- 2019

Sammanfattning

Titel: Samspelet mellan budget- och budgetlös styrning
– En studie kring dualism mellan traditionell budget och budgetlös ekonomistyrning, och hur dessa styrverktyg tillsammans bidrar till en mer optimerad styrning.

Nivå: Examensarbete på Grundnivå (Kandidatexamen) i ämnet företagsekonomi

Författare: Anton Fredar Skäre och Felix Sundén

Handledare: Tomas Källquist och Pär Vilhelmson

Datum: 2020 – Januari

Syfte: Syftet med denna studie är att öka förståelsen kring hur svenska företag inom privat sektor använder traditionell budget och budgetlös styrning i praktiken.

Metod: Studien har genomförts med en kvalitativ forskarskardesign där tio respondenter har intervjuats via en multipel fallstudiedesign.

Uppfyller studien syftet: Efter analysering av arbetets teoretiska underlag kombinerat med insamlad empiri så ökar studien förståelsen för hur svenska privata företag i praktiken använder traditionell budget och budgetlös styrning.

Examensarbetets teoretiska bidrag: Det teoretiska bidraget med studien visar att den traditionella budgeten inte är så statisk som teorin vill mena och att företag kan använda den på ett flexibelt sätt. Denna studie motsäger teorin och menar istället att i praktiken så råder det dualism mellan styrverktygen. Teorin kring traditionell budget visade sig vara relativt relevant med stöd av det empiriska utfallet från studien. Däremot så kan man med hjälp det empiriska utfallet visa att det finns anledning att förkasta viss teori angående budgetlös styrning.

Examensarbetets praktiska bidrag: Studiens praktiska bidrag pekar på att det går att kombinera traditionell budget och budgetlös styrning, det finns istället anledning att

optimera denna kombination efter verksamheten. Den tid som traditionellt budgetarbete kräver är enligt det empiriska materialet värt tidskostnaden. Samtidigt som studien menar att det är svårt att överge den traditionella budgeten och att det istället kan vara mer framgångsrikt att optimera den traditionella budgeten tillsammans med budgetlös styrning.

Förslag till vidare forskning: Forskning på företag i med ett internationellt perspektiv skulle erbjuda mer förståelse för hur samspelet mellan traditionell budget och budgetlös styrning ser ut i praktiken.

Nyckelord: Scandinavia, Private-sector, beyond budgeteing, budgeting, dichotomy.

Abstract

Title: The interaction between traditional budgeting and beyond budgeting
- A study regarding the dualism between traditional budgeting and beyond budgeting and how these economical tools can provide a more optimized steering.

Level: Student thesis, final assignment for Bachelor Degree in Business Administration

Author: Anton Fredar Skäre and Felix Sundén

Supervisor: Tomas Källquist and Pär Vilhelmson

Date: 2020 - January

Aim: The aim with this study is to gain an understanding regarding how Swedish private companies apply traditional budget and beyond budgeting in practice.

Method: The study has been approached with a quality design where ten respondents have taken part in a multiple case study.

Results compared to the aim: After analyzing our theoretical background combined with the gathered empirical evidence this study has provided an understanding regarding how Swedish private companies apply traditional budget and beyond budgeting in practice.

Contribution of the thesis: The studies theoretical contribution shows that the traditional budget can be viewed as less static than before and therefore more flexible. This study also contravenes with earlier theory and points out that there is a dichotomy between traditional budget and beyond budgeting in practice. Although the theory regarding traditional budget proved relativity accurate in contrast to the theory on beyond budgeting which proved in accurate.

Practical contribution: The practical contribution of the study implies that it is possible to combine traditional budget and beyond budgeting in practice and that it is

most successful to optimize this combination based on the company. The time consuming aspect of traditional budgeting is weight up by the pros of traditional budgeting. The study also shows that it is complicated for companies to abandon traditional budgeting, and therefore companies should optimize the appliance of traditional budget and beyond budgeting.

Suggestions for future research: Research with an international perspective would offer a broader understanding of how companies apply traditional budget and beyond budgeting in practice.

Key words: Scandinavia, Private-sector, beyond budgeteing, budgeting, dichotomy.

Innehåll

1. Inledning ... 3
1.1 Bakgrund ... 3
1.2 Problematisering ... 3
1.3 Syfte ... 7

2. Metod ... 8
2.1 Övergripande metodval ... 8
2.1.1 Vetenskapsfilosofiskt synsätt ... 8
2.1.2 Forskningstradition ... 8
2.1.3 Abduktion ... 9
2.1.4 Kvalitativ ansats ... 10
2.1.5 Kritik mot kvalitativ forskningsansats ... 10
2.2 Tillvägagångssätt ... 12
2.2.1 Forskningmodell ... 12
2.2.2 Datagenerering ... 13
2.2.3 Teoretisk referensram ... 13
2.2.4 Källkritik ... 14
2.2.5 Forskningsdesign ... 15
2.2.6 Semi-strukturerad intervjuform ... 16
2.2.7 Utformning av intervjuguide ... 17
2.2.8 Urval ... 17
2.2.9 Bearbetning av empiriska data ... 18
2.2.10 Analys ... 19
2.2.11 Kvalitetskriterier ... 20

3. Teoretisk referensram ... 23
3.1 Traditionell budget ... 23
3.1.1 Kontroll av verksamheten ... 23
3.1.2 Motivation ... 24
3.1.3 Kommunikation ... 24
3.2 Budgetlös styrning ... 25
3.2.1 Budgetlös styrning i praktiken ... 25
3.2.2 Budgetlös styrning i Norden ... 26
3.2.3 Flexibilitet ... 27
3.2.4 Översikt av organisationen ... 29
3.3 Teoretisk syntes ... 30

4. Empiri ... 32
4.1 Respondentpresentation ... 32
4.2 Fördelar med traditionell budget ... 33
4.2.1 Kontroll ... 33
4.2.2 Motivation ... 35
4.2.3 Kommunikation ... 36
4.3 Fördelar med budgetlös styrning ... 38
4.3.1 Flexibilitet ... 38
4.3.2 Översikt av organisationen ... 40
4.4 Samverkan mellan traditionell budget och budgetlös styrning ... 43

5. Analys ... 45
5.1 Kontroll kontra flexibilitet ... 45

5.2 Motivation och kommunikation 46
5.3 Översikt av verksamheten 48
5.4 Samverkan mellan styrverktygen 49
6. Bidrag 51
6.1 Studiens syfte..... 51
6.2 Teoretiskt bidrag..... 51
6.3 Praktiskt bidrag..... 51
6.4 Förslag till vidare forskning 54
7. Referenslista 55
7.1 Bilagor 60
7.1.1 Intervjuguide..... 60

Figurförteckning

Figur 1: *Studiens forskningmodell*……..……..….12

Figur 2: *Exempel på du Pont-modellen*.. ……..28

Figur 3: *Sammanställning av teoretisk referensram*…….……..……...30

Figur 4: *Företags- och respondentförteckning* ……..……...32

1. Inledning

I detta kapitel ges en inledande bakgrund till ämnet, därefter följer en problemdiskussion som leder fram till studiens syfte.

1.1 Bakgrund

Den traditionella budgeten är ett av de mest välkända och välanvända styrverktygen inom ekonomi- och verksamhetsstyrning, och används idag fortfarande av många företag världen över. Carlsson (2006) anser att den traditionella budgetens syfte att hjälpa företaget i planering, koordinering och kontroll och att denna planeringsprocess fortfarande är fundamentalt viktigt för företag och organisationer, vilket enligt Carlsson (2006) också gör budgeten till ett fortsatt relevant styrverktyg för företagsledningen.

Med tiden har dock fler och fler forskare höjt kritiska röster mot den traditionella budgeten. Hope och Fraser (2000b) menar att den traditionella budgeten idag är ett utdaterat styrverktyg, och menar att budgetlös styrning är att föredra framför traditionell budgetstyrning. Hope och Frazer (2000b) menar att den budgetlösa styrningen hjälper företagsledningen att utforma en skräddarsydd styrning, vilket gör företaget mer anpassningsbart till nya idéer och tekniker och därmed också mer motståndskraftigt i den ökande globala konkurrensen.

De forskare som fortfarande förespråkar den traditionella budgeten kontra de som förespråkar den budgetlösa styrningen för idag en polariserad debatt kring vilket styrverktyg som är att föredra. Detta polariserade synsätt på traditionell budget kontra budgetlös styrning har dessvärre förbisett de eventuella fördelarna med att kombinera dessa bägge verktyg. Det behövs en nyanserad tongivare i denna debatt som kan förespråka fördelarna med både budgetlös styrning och traditionell budget, i syfte att bidra till en optimerad företagsstyrning.

1.2 Problematisering

Den traditionella budgeten har enligt Bergstrand och Olve (1996) och Ax, Johansson och Kullvén (2005) använts som styrmedel inom ekonomi- och verksamhetsstyrning

sedan början på 1920-talet, då det söktes en metod för att ställa det förväntade kassaflödet mot det faktiska dito i syfte att kunna fatta relevanta beslut kring företagets monetära resursallokering. Att budgetera på traditionellt vis är en process som kräver tid och omsorg, men enligt Greve (2011) kan den traditionella budgeten vara en av de viktigaste delarna i ledningens beslutsprocess om den utformas efter företagets förutsättningar och följs upp med jämna mellanrum. Östergren och Stensakker (2011) och Nguyen, Weigel och Hiebl (2018) menar att den traditionella budgeten inte bara är ett verktyg för planering och kontroll av verksamheten, utan fungerar även som ett motivation-och kommunikationsverktyg i verksamheten. Enligt Östergren och Stensakker (2011) ger kontrollen över penningflödet en tydlig indikation på vad som går bra i verksamheten och vad som kan förbättras, en funktion som enligt Östergren och Stensakker (2011) motiverar de anställda i sitt arbete. Nguyen et al. (2018) menar att då man tydligt kan jämföra utfall med förväntningar så blir kommunikationen mellan ledning och medarbetare enklare, då ledningens förväntningar på medarbetarna enkelt kan följas upp huruvida de uppfylls eller ej.

Trots att många av dagens företag fortfarande väljer att använda en traditionell budget i sin verksamhetsstyrning så har forskare i flera år riktat skarp kritik mot detta styrningsverktyg. Enligt Hope och Fraser (2003a) och så är den traditionella budgeten ett trögrörligt system som inte lämnar utrymme för förändring eller nytänkande. Mycket av den traditionella budgetens trögrörlighet grundar sig enligt Hope och Fraser (2003b) på företagens syn på förhållandet mellan producenter och konsumenter. Hope och Fraser (2003b) menar att företagen endast utgår ifrån idén att konsumenterna alltid kommer köpa det som företagen producerar, som i sin tur gör att företagsledningen kan förlita sig på styrverktyg som traditionell budget där man utgår ifrån rent godtyckliga antaganden om framtidens kassaflöden. Detta stelbenta synsätt på konsument/producentförhållandet har lett till ett ökat förespråkande av den budgetlösa styrningen.

Budgetlös styrning bygger, till skillnad från den traditionella budgetstyrningen, på antagandet att samhället är i ständig utveckling och förändring, vilket enligt Wallander (1999) innebär att om företaget ska lyckas följa med i utvecklingen måste medarbetarnas kunskaper och engagemang ställas i fokus snarare än siffror och gissningar. Pilkington och Crowther (2007) menar att den budgetlösa modellen grundar sig på medarbetarnas kompetens och engagemang, till skillnad från den traditionella

budgeten som bygger på förväntade prestationer och antaganden om framtiden. Budgetlös styrning baseras därför på att implementera och dra nytta av alla individers kompetenser i verksamhetsstyrningen. Därigenom blir företaget mer motståndskraftigt mot förändringar på marknaden och i samhället, genom att vägarna mellan ledning och anställda förkortas vilket skapar öppenhet och gemenskap på arbetsplatsen.

Med tiden har den budgetlösa styrningen blivit accepterad bland både stora och små företag. Rickards (2006) menar att företagsekonomiska forskare ända sen 1990-talet förespråkat en budgetlös styrning då det i takt med ökad globalisering och teknisk utveckling blivit ökad konkurrens på marknaden, vilket i sin tur ställer högre krav på flexibilitet och anpassningsförmåga hos företagen. Enligt Rickards (2006) innebär detta nya synsätt på marknaden också att medarbetarnas kompetenser och färdigheter värderas högre, i allmänhet hos alla företag men i synnerhet i företag och organisationer som följer den globala marknadens förändringar snarare än påverkar den.

Ekholm och Wallin (2000) samt Hope och Fraser (1999) argumenterar för att just Skandinavien är bättre lämpade för en budgetlös styrning, eftersom skandinaviska företag påverkas av den globala marknaden i större utsträckning än andra geografiska regioner som inte är "marknadsföljare" i samma utsträckning. Ekholm och Wallin (2000) menar att argumentet till att dessa länder bör överge den traditionella budgeten är att den hämmar skandinaviska företags möjlighet att vara flexibla i en marknad som kräver flexibilitet för att företaget ska överleva.

Men det finns tecken på att budgetlös styrning kan vara svårt att tillämpa i praktiken. Enligt Heupel och Schmitz (2015) och Östergren och Stensakker (2011) har den budgetlösa styrningen tagit mycket plats inom teoretisk verksamhetsstyrning, men att få företag anammar den på grund av svårigheterna att i praktiken omvandla verksamheten att helt överge traditionell budget. Heupel och Schmitz (2015) menar att omställningen från ett så välkänt och vedertaget verktyg som traditionell budget till att överge densamma blir för stor för de flesta företag, vilket innebär att tillvaron vänds på ända och företagsledningen har för svårt att omstrukturera verksamheten.

Bourmistrov och Kaarbøe, (2013) och Östergren och Stensaker (2011) menar att andra aktörer ofta har svårt att ta efter de företag som helt lyckats överge den traditionella budgeten, eftersom de styrverktyg som tar den traditionella budgetens plats ofta är speciellt utformade efter det specifika företagets verksamhet. Det innebär enligt

Bourmistrov och Kaarbøe, (2013) att de företag som önskar ta efter de som tillämpar budgetlös styrning måste ha mer eller mindre exakt samma typ av verksamhet som företagen de vill efterlikna, för att ha någon sorts mall för hur implementeringen av de nya styrverktygen ska gå till. Brown och Deegan (1998) och De Vaal (2005) menar att den traditionella budgeteten är enklare att tillämpa i praktiken, då det både finns ett tydligt ramverk att utgå ifrån, och i någon mening även en generell norm att anpassa sig efter eftersom många företag världen över fortfarande använder den traditionella budgeten.

Baserat på ovanstående forskares anser vi att det inte bara finns fördelar med att helt överge den traditionella budgeten till förmån för den budgetlösa styrningen. Den traditionella budgetens relevans och nytta har fått utstå mycket kritik från förespråkare för den budgetlösa styrningen, men vi ställer oss frågande till om denna kritik är grundar sig på rätt orsaker. Trots att forskare de senaste 30 åren ifrågasatt den traditionella budgetens relevans tycks många företag ha problem med att helt överge den traditionella budgeten till förmån för budgetlös styrning, vilket vi anser vara ett tecken på att den traditionella budgeten ännu är relevant att använda. Detta väcker frågan kring orsaken till den teoretiska dikotomin mellan den traditionella budgeten kontra budgetlös styrning, och varför det saknas forskning kring dualism mellan dessa bägge styrverktyg.

Dow (2012) menar att förekomsten av denna typ av teoretiska motsatspar är vanligt inom ekonomistyrning. Enligt Dow (2012) så är motsatspar, eller dikotomi, mellan olika ämnen ett fenomen som ofta uppstår när forskare tappar fokus från själva forskningsbidraget och istället fokuserar mer på att bidra till litteraturen. Detta innebär enligt Dow (2012) att forskaren endast hänvisar till vad tidigare forskare sagt, utan att ifrågasätta eller försöka se med nya ögon på det som tidigare forskare säger. Det skapar en slags blind tro på tidigare forskning, vilket gör att många forskare stänger dörren till att välkomna nya synsätt på redan befintlig teori. Dow (2012) menar att mycket av den ekonomiska teori som existerar idag saknar flera perspektiv.

Enligt Jackson (1999) kan dualitet beskrivas som att bevara de mest användbara lärdomarna från två olika åsikter, utan att betrakta parterna som motsatspar. Det innebär således inte att dualitet inte handlar om att smälta samman två olika åsikter för att skapa en enhet, utan de ska istället existera i samspel. För att koppla det till traditionell budget

och budgetlös styrning så lyfter de forskare som förespråkar traditionell budget som styrverktyg fram fördelar som kontroll, motivation och kommunikation, medan de forskare som förespråkar budgetlös styrning trycker på fördelar som flexibilitet och översikt av verksamheten. Enligt vår mening är alla dessa fördelar viktiga för dagens företag, i synnerhet för företag i Sverige då skandinaviska företag förefaller ha ett behov att både kunna kontrollera verksamheten som att kunna förändra den. Vi anser att detta borde innebära att dessa styrverktyg skulle kunna fungera tillsammans i praktiken, och således borde forskning göras på detta område för att bidra till en mer nyanserad bild av den teoretiska tudelningen.

Vi anser därför att en dualistisk tongivare saknas när gäller den teoretiska debatten kring traditionell budget kontra budgetlös styrning. Jackson (1999) menar att om två olika ekonomiska styrverktyg befinner sig i samspel så kommer de viktigaste lärdomarna från respektive verktyg att användas, vilket vi anser borde prägla såväl forskningssynpunkter som den praktiska användningen. Vi anser att forskningen behöver ett bidrag som grundar sig på praktiska observationer och inte på tidigare forskares envetna åsikter kring vilket styrverktyg som bör anses vara mest fördelaktigt. Forskningsgapet som denna studie ämnar fylla är att ge en ökad förståelse kring hur traditionell budget och budgetlös styrning samverkar i praktiken hos svenska företag, för att ge teorin en mer dualistisk syn på traditionell budget kontra budgetlös styrning.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att öka förståelsen kring hur svenska företag inom privat sektor använder traditionell budget och budgetlös styrning i praktiken.

2. Metod

I detta kapitel presenteras först ett avsnitt med de övergripande metodval som vi har gjort under arbetets gång, därefter följer ett avsnitt med ingående beskrivningar hur vi har genomfört studien.

2.1 Övergripande metodval

2.1.1 Vetenskapsfilosofiskt synsätt

Vår studie baseras primärt på en subjektivt idealistisk vetenskapsfilosofi. Då studien har som syfte att öka förståelsen kring ett specifikt ämne utgår vi ifrån den subjektiva realismen som ligger till grund för studiens forskningstradition. Den subjektiva inriktningen på idealism kretsar kring människors tolkningar och uppfattningar av verkligheten, snarare än något givet ramverk för alla människor. Detta gör enligt Sohlberg och Sohlberg (2011) att subjektiv idealism präglar mycket av dagens moderna forskning som ämnar förklara eller förstå ett ämne, vilket ofta är fallet med kvalitativa forskningsstudier som denna.

Denna typ av forskningsfilosofi grundar sig på en konstruktionistisk ontologi, vilket enligt Sohlberg och Sohlberg (2011) och Bruner och Turner (1986) innebär att forskaren har en världsbild som är starkt präglad av verklighetsbilden hos de människor som forskaren interagerar med. Vi anser att världen, eller ”det som finns”, består av mer än det materiella, det vill säga mer än det som går att ta eller känna på, det finns även en själslig aspekt av världen utöver den materialistiska. Detta innebär att utmaningen med denna studie är att sätta samman flera verklighetsbilder till en enhet, då vår uppfattning är att alla bilder innehåller flera olikheter sinsemellan då människors verklighetsbilder kan skiljas åt.

2.1.2 Forskningstradition

Då denna studie har för avsikt att ge ökad förståelse kring ämnet traditionell budget och budgetlös styrning, baseras vår studie på en hermeneutisk forskningstradition. Enligt Sohlberg och Sohlberg (2011) är man inom den hermeneutiska traditionen inte ute efter

att förklara eller beskriva ett fenomen, man är snarare ute efter att öka förståelsen kring ett fenomen.

Bryman och Bell (2015) menar att den grundläggande idén bakom hermeneutiken är att man som forskare ska läsa en text, analysera den och förstå textens mening, sett utifrån författarens perspektiv. Detta gör enligt Bryman och Bell (2015) att kvalitativ forskning i många fall är av hermeneutisk art då kvalitativ forskning i någon mening är beroende av vilken kontext som texterna man använder i forskningen är skrivna. Då denna studie bygger på empiriska undersökningar i form av personintervjuer anser vi att ovanstående ståndpunkter ger stöd till valet av vetenskaplig tradition.

I början på detta studiearbete utgick vi ifrån en förutfattad bild av ämnet budget, med en snäv syn på dess användningsområde och en relativt liten förståelse för hur den budgetlösa styrningen fungerar i praktiken. Under arbetets gång har vi anskaffat oss djupare kunskap kring både den praktiska som den teoretiska delen av detta ämne. I takt med att empiriska undersökningar analyserats tillsammans med tidigare forskning, har vi skapat en god förståelse till ämnets grundidéer och användningsområden. Sohlberg och Sohlberg (2011) kallar denna process för den hermeneutiska cirkeln, där forskare redan har en förutsatt helhetsbild av ämnet som ska studeras innan forskningen börjar. Under denna studies arbetsgång har vi, i takt med att ny förståelse skapas kring olika delar under processen, fått en bredare helhetsbild kring ämnet som vi har studerat.

2.1.3 Abduktion

De slutsatser som vi drar i denna studie kommer basera sig på en induktiv abduktionsmetod, då denna metod ger en lagmässig grund till ett trovärdigt antagande genom att kunskap, och förståelse hämtas genom prövning av insamlade data och fakta. Enligt Sohlberg och Sohlberg (2011) och Gold, Walton, Cureton och Anderson (2011) finns det olika sätt att dra slutsatser. De primära metoder som Sohlberg och Sohlberg (2011) lyfter fram är deduktiv eller induktiv metod. En deduktiv slutsats härleds enligt Sohlberg och Sohlberg (2011) genom att premisserna, eller förutsättningarna, som slutledningen baseras på anses vara ”sanna” av forskaren. Ett exempel, om premiss 1 säger att A=B, och premiss 2 säger att B=C, så borde slutsatsen bli att A=C.
Den induktiva metoden däremot bygger enligt Gold et. al (2011) på att man skapar en generaliserad slutsats baserad på flera observationer som uppvisat samma slutsats.

Exempelvis kan man ana att solen kommer stiga imorgon bitti också, eftersom den har gjort det varje morgon hittills i historien.

Då denna studie primärt bygger på bearbetning och tolkningar av svar från olika respondenter har vi valt en induktiv ansats för att för att skapa sanning. Med ”sanning” menas enligt oss, i detta sammanhang, att den kunskap som genereras från prövning av insamlade data och fakta baseras på relevanta och trovärdiga källor. Därför så understryker vi att då denna studie präglas av en hermeneutisk anda så bör inte slutsatserna som vi drar i denna studie inte betraktas som ”sanningar”, utan snarare som välgrundade tolkningar.

2.1.4 Kvalitativ ansats

Eftersom syftet med studien är att få ökad förståelse kring samspelet mellan traditionell budget och budgetlös styrning så kommer vår studie att präglas av en kvalitativ forskningstradition. Enligt Bryman och Bell (2011) innebär den kvalitativa forskningstraditionen att forskaren koncentrerar sig på tolkning av ord snarare än tolkandet av siffror, vilket gör denna forskningstradition mer lämpad till studier som präglas av en konstruktionistisk ontologisk ståndpunkt.

Fokuset hos kvalitativa forskare ligger enligt Bryman och Bell (2011) och Pathak, Jena och Kalra, (2013) ofta på att tillskriva omgivningen en större roll i tolkandet av ett beteende. Med detta menas att den kvalitativa forskningen tar hänsyn till flera kringliggande orsaker till analysobjektets beteenden än vad kvantitativa forskare gör. Exempelvis behöver den kvalitativa forskaren ta hänsyn till att företag har olika verksamheter, och således också olika behov, vilket kan påverka företagens beteenden kring verksamhetsstyrning och så vidare. Således baserar vi denna studie på den kvalitativa forskningstraditionen, då vi anser att den kan ge möjlighet att nå en djupare förståelse än den kvantitativa forskningen som enligt vår uppfattning fokuserar mer på ytliga iakttagelser.

2.1.5 Kritik mot kvalitativ forskningsansats

Det finns dock brister med den kvalitativa forskningstraditionen. Bryman och Bell (2011) menar att kvalitativ forskning i stor grad bygger på forskarens subjektiva uppfattning över vad som är viktigt i studien och att det ofta uppstår en nära relation med respondenterna, vilket kan påverka tolkandet av respondentens svar. Bryman och

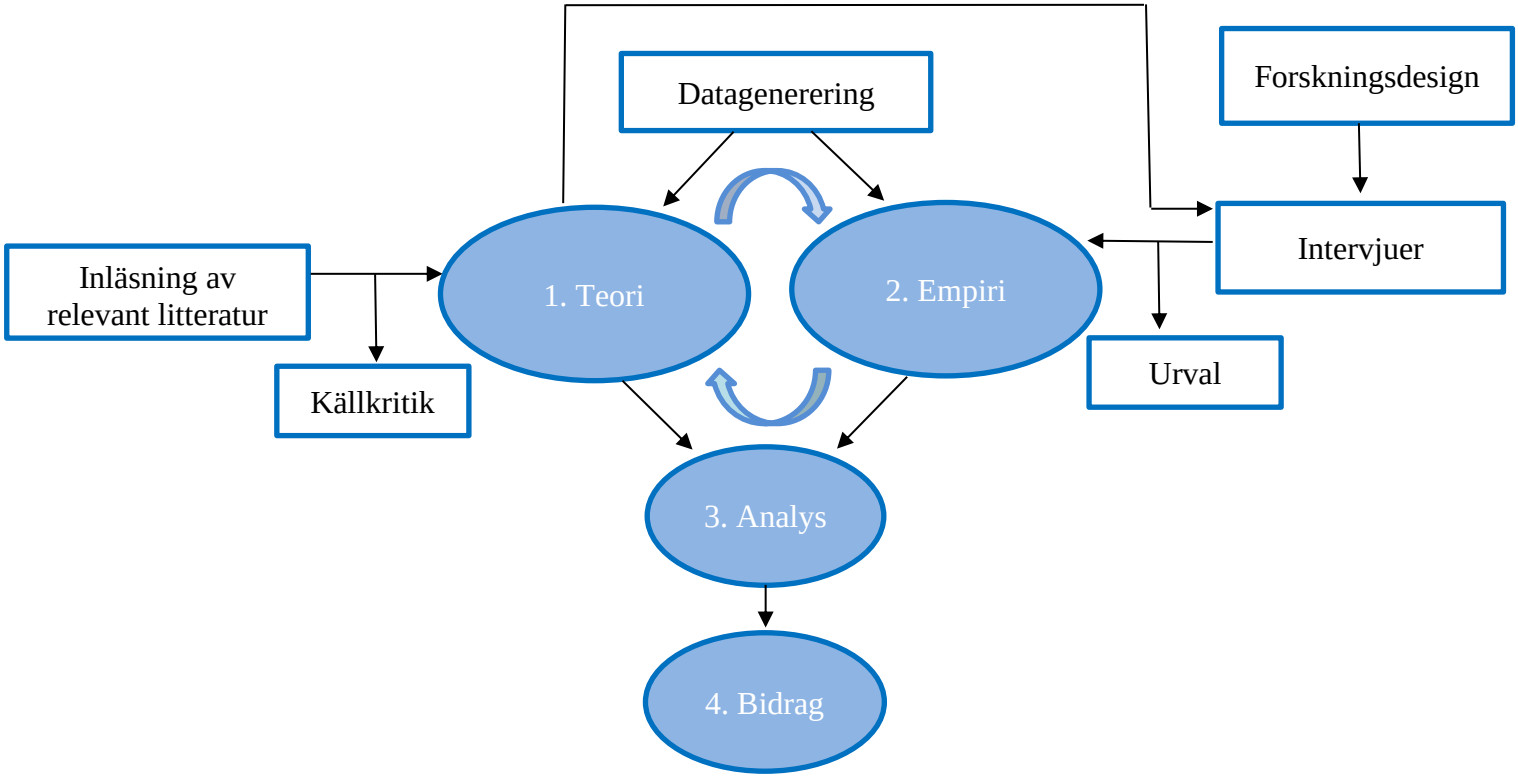
Bell (2011) pekar också på svårigheterna med att upprepa en undersökning, vilket har att göra med att forskarens egen personlighet speglar texten i hög grad. Därtill menar Pathak, Jena och Kalra, (2013) att kritik riktats mot att kvalitativa studier har problem med att vara generaliserade, vilket innebär att det är svårt att använda samma studie i ett annat område.

För oss har det varit viktigt att studien förblir så objektiv som möjligt för att arbetet ska betraktas som trovärdigt. Vi har varit så transparenta som möjligt och bygger inte studien på egna tankar eller på nära relationer till respondenter. Bryman och Bell (2011) menar att kvalitativ metod handlar om att belysa respondenternas synsätt och på så vis ställa detta i centrum över vad de tycker är viktigt. Med detta perspektiv gentemot respondenterna så lyfts fokuset i någon mening bort från forskarna, för att på så vis bidra till högre grad av objektivitet. På samma sätt så menar Bryman och Bell (2011) att kvalitativ forskning tenderar att grunda sig på andra forskares uppfattningar och studier, jämfört med kvantitativa forskningar.

Även om detta kan uppfattas som en kritisk punkt för kvalitativa studier så kan det också användas som en fördel. Eftersom det kan komma att resultera i att arbetet blir kumulativt vilket på så vis bidrar till högre stringens för arbetet. Det innebär att eftersom vår studie kommer att baseras på sekundärdata i form av tidigare gjorda vetenskapliga artiklar och litteratur så är det av stor vikt att dessa källor är väl valda.

2.2 Tillvägagångssätt

2.2.1 Forskningmodell



Figur 1: Studiens forskningmodell

Källa: egen modell.

Modellen som presenteras ovan visar studiens primära beståndsdelar och hur de har byggts upp. De färgade ellipserna visar studiens kärna och i vilken ordning de utförts (1,2.3,4). De rektangulära boxarna visar de verktyg som använts för att bygga upp kärnans beståndsdelar. Dessa verktyg förklaras mer ingående under egna rubriker senare i detta kapitel. Arbetet började med inläsning av relevant litteratur kring ämnet för att bygga upp en teoretisk referensram (1.). Den teoretiska referensramen fick sedan ligga till grund för intervjuguiden som studiens primära data bygger på, vilka presenteras i empiriavsnittet (2.). Empiri och teori har sedan analyserats baserat på ett antal gemensamma teman för att resultera i en generaliserad slutsats (3.). Denna slutsats presenteras slutligen som studiens bidrag till forskningen (4.).

2.2.2 Datagenerering

Då denna studie ämnar bidra med ökad förståelse har vi använt både empiriskt insamlat material och teoretiska data från tidigare forskning för att ge belägg för argument och påståenden. Enligt Bryman och Bell (2011) och Bjereld, Demker och Hinnfors (2002) måste all forskning vara teoretiskt förankrad, men för kvalitativa studier krävs också egenhändigt insamlat empiriskt material för att studien ska betraktas som vetenskaplig. Således har vi samlat in primärdata i form av intervjuer, samt sekundärdata i form av inläsning av relevant litteratur för att studien ska bli relevant och tillförlitlig.

Studiens primärdata har genererats från 10 intervjuer. Detta sätt att generera primärdata valde vi på grund av studiens syfte, det övergripande vetenskapsteoretiska synsätt och kvalitativa forskningsansats. Eftersom kvalitativa intervjuer strävar efter att bidra med empiriskt material som är nyanserat och djupgående, menar Bryman och Bell (2011) att det måste vara möjligt för forskaren att tolka data för att bidra med ökad förståelse inom studieområdet. För att bidra med relevant empiri som går att tolka ur sitt sammanhang från respondentens synvinkel, och för att göra den jämförbar, har vi sökt gemensamma teman i intervjuerna (processen förklaras ingående i avsnitt 2.2.9, Bearbetning av empiriskt material). Det bearbetade materialet presenteras i studiens empiridel och framför respondenternas egna ord i form av bearbetad text samt citat, vilket enligt Bryman och Bell (2011) är viktigt för trovärdighet inom kvalitativa studier. Studiens teoretiska referensram baseras primärt på vetenskapliga artiklar, men även på böcker och internetsidor som ansetts vara trovärdiga källor.

2.2.3 Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen som hämtats från tidigare forskning har gett oss den grundläggande kunskap som behövts för att genomföra studien. Med grund menas i detta fall att tanken bakom det teoretiska underlaget som presenterats i den teoretiska referensramen varit att stödja studiens syfte med tidigare forskning. Den teoretiska referensramen har även legat till grund för utformandet av intervjuguiden, som i sin tur genererat analyserbar empiri.

Huvudsakligen har vetenskapliga artiklar relevanta för ämnesområdet legat till grund för litteraturinsamlingen. Primärt har vi använt databaserna Scopus och Google Scholar, samt Emerald Insight och ScienceDirect. Enligt Bryman och Bell (2011) är det mycket

viktigt för forskaren av att använda rätt nyckelord för att finna relevanta artiklar för studien, vilket vi har tagit i beaktande under datainsamlingen (de grundläggande nyckelord och begrepp som vi använt finns angivet i avsnittet Sammanfattning, nyckelord).

Bryman och Bell (2011) menar att forskaren enklast hittar nya lämpliga nyckelord baserat på artiklar som forskaren upplever mest passande för studiens syfte. Således har vi i vissa fall begränsat sökningarna ytterligare till mer specificerade nyckelord som till exempel *scandinavia,* och *private-sector*. Därtill har vi främst använt referenser som ofta citerats och använts inom området, för att vi på så vis kunna hitta fler relevanta och trovärdiga artiklar. Även litteratur som läroböcker har använts för att ge stöd till vissa begrepp, argument och påståenden.

Den teoretiska referensramen avslutas med en sammanfattning där de respektive verktygens upplevda fördelar presenteras kortfattat tillsammans med en modell över hur teoriavsnittet är uppbyggt. I denna sammanfattning framgår även hur den teoretiska referensramen kommer prägla vår empiriska datainsamling. Denna sammanfattning verkar således som studiens syntes.

2.2.4 Källkritik

Under studiens gång har internet och elektroniska databaser har varit det främsta verktyget för att söka källor. Enligt Bryman och Bell (2011) är detta är en ovärderlig källa till artiklar och andra källor men påpekar att likt andra källor behöver dessa granskas kritiskt. Referenser ska enligt Sohlberg och Sohlberg (2011) inte användas för att återberätta vad någon annan sagt, utan ska användas för forskare att bygga vidare kunskap på.

Enligt Bryman och Bell (2011) och Eriksson och Hultman (2014) är det av stor vikt för forskaren att tolka och kritiskt granska det material som används för att stödja argument och egna åsikter. Vi har i denna studie primärt använt referenser för att etablera sakförhållanden, vilket ställer höga krav på att referenserna är tillförlitliga. För att uppfylla detta kumulativa kvalitetskrav i mesta möjliga mån så är de flesta artiklar som vi använt oss av i denna studie *peer-reviewed,* det vill säga att artiklarna är granskade av forskare som besitter kunskap och erfarenhet inom ämnet. Även de böcker och

internetsidor som använts har kontrollerats för att säkerställa att de är relaterade till ämnen och begrepp som tas upp i annan relevant forskning inom ämnet.

Enligt Eriksson och Hultman (2014) bör även källornas samtidighet beaktas, det vill säga att de är relevanta i tiden. Då denna studie kretsar kring ämnet budget och budgetlös styrning har artiklarna som valts ett brett tidsspann sinsemellan, då den traditionella budgeten är ett gammalt och välkänt styrverktyg, medan budgetlös styrning är ett nyare styrverktyg. Därtill har vetskapen om att huvudämnet ekonomi- och verksamhetsstyrning hela tiden utvecklas och förändras, vilket också tagits i beaktande. Tidsintervallet då artiklar och böcker har skrivits är primärt från början på 1990-talet fram till nutid, vilket vi ansett som relativt samtida och därmed användbara för studien. Ett fåtal artiklar är äldre, men dessa har ändå ansetts bidra till relevant information kring framförallt grundläggande begrepp och idéer, och har således fyllt en värdefull funktion under arbetes gång.

2.2.5 Forskningsdesign

För att studera syftet med denna studie har vi använt oss av en multipel fallstudiedesign, då denna studie fokuserar på att öka förståelse genom att jämföra en företeelse utifrån flera olika fall och situationer. Enligt Rowley (2002) och Bryman och Bell (2011) är fallstudier lämpliga då frågor som till exempel ”hur” och ”varför” ställs av forskaren. Motivet till valet av fallstudiedesign är dels ovanstående påstående, dels att fallstudier är lämpliga när kontextuella variabler har relevans för ämnet som studeras. I denna studie läggs vikt på att förstå kontextuella villkor, då dessa är centrala för studiens syfte. Fokusen på kontext genomsyrar både studiens vetenskapliga synsätt och valet av en kvalitativ forskningsmetod. En multipel fallstudie ansåg vi således verka i samklang med de övergripande metodvalen.

Fallstudier riktar in sig på den specifika kontext som de fall som studeras uppvisar och skiljer sig därmed från andra tillvägagångssätt, då intresset ligger i att belysa unika drag hos fallet/fallen som studeras. Enligt McArdle (2019) fokuserar fallstudieforskning oftast på ett enda fall, till exempel en arbetsplats, person eller händelse. Rowley (2002) och Yin (2013) menar därtill att flera fall kan ge ett mer kraftfullt bidrag om fallen valts ut på ett sätt som gör att jämförelser fallen emellan är möjlig, där likheter och skillnader kan synliggöras. Fokus i denna studie riktas således mot större företag inom privat

sektor där komplexiteten i någon mening är densamma, detta för att göra empirin värdefull. Ett enskilt fall är förvisso enklare att genomföra, vilket i detta fall hade varit lämpligt då studien genomförts inom en relativt snäv tidsram. Dock så anser vi att en enskild fallstudie i det här fallet skulle riskera att ge en monoton bild av samspelet mellan traditionell budget och budgetlös styrning, vilket skulle kunna begränsa förståelsen kring ämnet.

Yin (2013) menar att resultaten från kvalitativa studier ofta är svåra att generalisera om man endast studerar enskilda fall, vilket gör att multipla fallstudier ofta ger en mer robust fallstudie då resultatet och beläggen för dessa upplevs som mer övertygande.. Inom områden där existerande teorier är otillräckliga kan flerfallstudier vara särskilt värdefulla, då detta kan bidra till möjligheten att ge ett generaliserat resultat för framtida forskare att bygga vidare på. Då denna studie enligt vår uppfattning rör sig inom ett relativt outforskat område, har vårt motiv till vald forskningsdesign varit att ge en robust studie med ett bidrag som visar det specifika i varje fall. Lettieri (2009) menar att forskaren kan jämföra de olika fallen inom multipla fallstudier och därmed fånga upp vad som är unikt respektive gemensamt med dem. Det i sin tur kan ge möjlighet att öka förståelsen inom området för samspelet mellan traditionell budget och budgetlös styrning, då studiens design gjort det möjligt att kunna peka på likheter och skillnader i respondenternas svar från de studerade företagen.

2.2.6 Semi-strukturerad intervjuform

Då denna studie utgår från kvalitativ ansats för att skapa förståelse kring de medverkandes erfarenheter, tankar och åsikter kring det valda ämnet, så valde vi en semi-strukturerade intervjuform då vi ansåg det vara passade metod för att uppfylla syftet. Enligt Bryman och Bell (2011) är kvalitativa intervjuer, däribland semi-strukturerade intervjuer, den sannolikt mest använda metoden för att generera kvalitativt empiriskt material. Intervjuer är ett värdefullt och flexibelt sätt att fånga upp respondentens svar och ta reda på hur respondenten finner mening , vilket i någon mening är grunden till syftet med denna studie. Ytterligare en faktor som bör tas i beaktning är studiens forskningsdesign. Flerfallstudier kräver enligt Bryman och Bell (2011) oftast mer struktur för att möjliggöra jämförelser mellan fallen. Således ansåg vi att den semi-strukturerade intervjuformen var lämplig, eftersom den rymmer balans mellan flexibilitet och struktur.

2.2.7 Utformning av intervjuguide

Intervjuerna från vilka primärdata har insamlats baseras på en semi-strukturerad intervjuguide. En intervjuguide innehåller enligt Bryman och Bell (2011) mindre specifika frågeställningar, utan fungerar snarare som en minneslista för forskaren över vilka ämnesområden som frågeställningarna ska täcka. För att en intervjuguide ska fungera är det enligt Bryman och Bell (2011) viktigt för forskaren att utforma frågorna på så sett att de blir öppna för tolkning och inte hindrar alternativa synsätt från att uppstå under själva fältstudierna. Således har vi formulerat frågorna så att respondenten ska ge sina egna uppfattningar kring ett påstående. Detta har gjort det möjligt för oss att skapa förståelse för respondentens upplevelse kring sin omvärld då respondenten får tillfälle att reflektera över svaret innan det ges. Det bör tilläggas att denna utformning i regel endast är viktig då forskaren ämnar öka förståelsen kring ett ämne i enlighet med den kvalitativa forskningstraditionen. Bryman och Bell (2011) menar att om forskare utgår från en kvantitativ ansats är ett frågebatteri att föredra snarare än en intervjuguide.

Fokus på individen har varit centralt för att intervjuerna ska kunna bidra med tillfredsställande data. Bryman och Bell (2011) menar att fokus bör ligga vid några förutbestämda specifika teman, som ska beröras för att skapa förståelse inom dessa. De teman som använts som utgångspunkter i utformningen av vår intervjuguide är fördelarna med den traditionella budgeten samt fördelarna med budgetlös styrning (dessa fördelar förklaras i avsnitt 3, Teoretisk referensram). Utifrån dessa teman utformade vi påståenden med öppna frågor kring respondentens uppfattning kring dessa påståenden, som använts på ett obundet sätt under intervjuerna. Enligt Bryman och Bell (2011) ska fokus hos forskaren (eg. den som leder intervjun) vara på vad man de facto behöver veta för att kunna genomföra studien när intervjuguiden utformats. Med detta i åtanke baserade vi frågorna i intervjuguiden på de upplevda fördelarna med de respektive styrverktyg som undersökts, eftersom det är primära teman i denna studie.

2.2.8 Urval

Respondenterna som efterfrågats till denna studie har varit personer med god insyn i företagets styrning, exempelvis nyckelpersoner som VD, ekonomichef, controller eller andra personer med liknande ledningsbefattning. Då syftet ämnar öka förståelsen kring val av styrverktyg så ansåg vi att det behövdes respondenter med kunskap om hur företaget praktiskt tillämpar styrverktygen, för att intervjuerna ska ge tillfredsställande

svar och således bidra med god empiri. Totalt utfördes 10 intervjuer. Antalet intervjuer valdes dels på grund av interna kvalitetskrav från Högskolan i Gävle (minimiantalet intervjuer för att en kvalitativ studie är 10), dels på grund av att studien utförts inom en relativt snäv tidsram vilket har gjort att antalet respondenter fått begränsas till 10 st.

Företagen som ingått i studien är avgränsade till Gävleborgs kommun. Detta för att personliga intervjuer skulle bli enklare att utföra till grund av den begränsade tidsramen. Således ansåg vi att en lokal begränsning av företag var fördelaktig för att bidra till väl utförda intervjuer. Storleken på företagen har också varit en viktig faktor, då större företag i regel är mer komplexa organisationer till sin natur. Detta kräver i sin tur att ledningen behöver fler styrningsverktyg för att få alla delar av företaget att samspela. De storleksfaktorer som främst tagits hänsyn till är antalet anställda och årlig omsättning (för att hitta information om detta har primärt webbsidan allabolag.se använts). De företag som ingått i intervjun är olika gällande bransch och verksamhet. Alla företag opererar inom privat sektor.

2.2.9 Bearbetning av empiriska data

För att undvika felaktiga tolkningar så har alla intervjuer spelats in. Genom att gå igenom inspelningarna flera gånger har vi återgett respondenternas svar i empiriavsnittet så noggrant som möjligt, något omarbetade i uttryck och ordval för att undvika talspråk i texten. Detta har även minskat risken för efterkonstruktioner som grundar sig på felaktiga minnesbilder. Enligt Bryman och Bell (2011) är ljudinspelningar mycket vanligt förekommande under intervjuer då det ger forskaren möjlighet att gå igenom materialet flera gånger och på så vis kunna återskapa minnesbilder, och därigenom inte missa några viktiga detaljer under renskrivningen.

Enligt Bryman och Bell (2011) är det viktigt att den som intervjuar är observant och engagerad i det respondenterna säger. Det är också enligt Bryman och Bell (2011) viktigt att vara uppmärksam på respondenternas kroppsspråk och mimik, då detta är en viktig variabel att ta hänsyn till när man ska tolka respondenternas svar på ett tillförlitligt sätt. Att endast föra anteckningar kan därför vara en nackdel, då det ökar risken för att intervjuaren tappar fokus från respondenten och empirin riskerar att återges på ett skevt sätt. Således sågs det som en fördel att en av oss (författarna) förde intervjun medan den andra antecknade respondentens reaktioner och andra kontextuella

faktorer. Tack vare detta, samt att vi spelat in intervjuerna, har vi kunnat vara så närvarande som möjligt och fokuserat på respondenterna.

Genom att lyssna igenom intervjuerna flera gånger och föra anteckningar upptäcktes nya vinklar och nyanser av ämnet, vilket har bidragit till ökad förståelse. Bearbetningen har bidragit till transparens i återgivelserna av respondenternas svar, vilket går hand i hand med studiens hermeneutiska synsätt. Genom att ge respondenterna full uppmärksamhet ökade även uppmärksamheten för kontextuella förhållanden, vilket enligt Bryman och Bell (2013) och Sohlberg och Sohlberg (2011) är centralt inom den hermeneutiska traditionen.

Enligt Bryman och Bell (2011) är transkribering av insamlade data ett vanligt förekommande fenomen. Att transkribera kvalitativa intervjuer resulterar dock enligt Elo och Kyngäs (2008) i väldigt mycket data, vilket gör att arbetet med transkribering är mycket tidskrävande. För att underlätta arbetet har vi därför valt att transkribera intervjumaterialet genom att välja ut relevanta delar och kategorisera dem. Detta förfarande har valts främst på grund av tidsbrist. Empirin är därför kategoriserad utifrån samma teoretiska utgångspunkter som intervjuguiden baserades på, detta för att få en överskådlig och jämförbar bild av svaren och sätta empirin i sitt sammanhang.

För att vara studiens syfte troget har vi lagt fokus på att skapa ett djup under bearbetningen av empiriska data. För att lyckas med detta så har vi koncentrerat oss på att endast bearbeta de empiriska data som var relevant utifrån syftets nyckelbegrepp. Valet av kategorier baserades dels på studiens syfte samt den teoretiska referensramen. På så vis avgränsades bearbetningen endast till de empiriska data som tillför studien djup.

2.2.10 Analys

Studiens empiriska underlag har ställts mot det teoretiska ramverket för att kunna göra jämförelser mellan dem, i syfte att finna mönster och liknande teman. Detta förfarande kallas enligt Bryman och Bell (2011) för tematisk analys. Bryman och Bell (2011) menar att tematisk analys är ett av de mest använda sätten för att analysera kvalitativa data. Nackdelen med denna analyseringsmetod är dock enligt Bryman och Bell (2011) att det inte finns konkreta tekniker för hur en tematisk analysprocess ska gå till.

För att underlätta jämförelser mellan olika teman har vi i denna studie baserat analysen på samma rubriker som återges i teorin och empirin. Då intervjuguiden, från vilken primärdata har genererats, baseras på ett antal teoretiska fördelar med traditionell kontra budgetlös styrning ansåg vi att det var lämpligt att även basera analysen på dessa fördelar, som därmed får agera som både rubriker samt analytiska teman. I vår teoretiska referensram så har vi delat upp fördelarna med traditionell budget och budgetlös styrning, för att sedan i empirin koppla samman dessa fördelar. Då våra frågor har baserats på den teoretiska dikotomin som vi anser existerar mellan traditionell budget och budgetlös styrning, så har fokus legat på att tolka respondenternas åsikter kring denna dikotomi för att se om den även existerar i praktiken. Vi har valt detta angreppssätt för att studiens syfte ska förbli kopplat till studiens primära och sekundära data, och därigenom öka förståelsen kring samspelet mellan traditionell budget och budgetlös styrning.

Att jämföra teori och empiri på detta sätt är enligt Bryman och Bell (2013) en vanlig metod för att analysera kvalitativa data. Detta angreppssätt på analysen har i denna studie återgett både likheter och skillnader i tidigare forskning och de empiriska resultaten. Utifrån dessa jämförelser har analysen konstruerats och mynnat ut i de bidrag som presenterats i avsnitt 6. Bidrag. Då studien utgår från en hermeneutik ansats är analysen grundad på tolkningar, utifrån teoretiskt material och empiri. Studiens analys och resultat bör således inte betraktas som slutgiltig sanning. Däremot är analysen efter bästa förmåga grundad på objektiva tolkningar för att på ett så trovärdigt sätt som möjligt bidra till att studiens syfte uppfylls.

2.2.11 Kvalitetskriterier

Denna studie lagt mer vikt vid kvalitetskriterierna trovärdighet och äkthet snarare än reliabilitet och validitet. Enligt Bryman och Bell (2011) är reliabilitet och validitet bland de vanligaste bedömningskriterierna gällande kvalité i vetenskapliga studier. Dessa kriterier har dock sitt ursprung i naturvetenskapliga och kvantitativa forskningsmetoder. Eftersom denna studie är av kvalitativ art har vi koncentrerat oss på förståelse och mening snarare än bekräftelse och finnandet av sanningar.

Enligt Kihn och Ihantola (2015) har kvalitativa studier inom ämnet ekonomi- och verksamhetsstyrning ökat i popularitet, och därmed ökat kraven på hur validering och utvärdering av dessa sker på bästa sätt. Enligt Bryman och Bell (2011) finns det många forskare som menar att tolkande forskning som utgår från en kvalitativ ansats inte bör värderas utifrån kvantitativa och positivistiska kriterier. Trovärdhet och äkthet är enligt Kihn och Ihantola (2015) de vanligaste kvalitetskriterierna då kvalitativa fallstudier inom ekonomistyrningsområdet granskas. Dessa kvalitetskriterier fungerar således i viss mening som substitut till reliabilitet och validitet.

Kvalitetskriteriet trovärdighet kan enligt Bryman och Bell (2011) delas in i fyra kategorier: *tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet* och *konfirmering/bekräftelse.* Tillförlitlighet handlar enligt Bryman och Bell (2011) om att vara trovärdig i beskrivningarna av den sociala verkligheten. För att öka tillförlitligheten i denna studie har den teoretiska referensramen i huvudsak baserats på vetenskapliga artiklar med märkningen *peer-reviewed*, då dessa granskats och ansetts tillförlitliga av andra forskare med stor kunskap inom ämnet. Intervjuerna som använts som primärdata har spelats in för att citaten i empiriavsnittet ska återges på ett korrekt och rättvist sätt. Enligt Bryman och Bell (2013) kan tillförlitligheten ökas ytterligare genom att kontrollera med respondenterna att beskrivningen av deras sociala verklighet framställts på ett, enligt dem, korrekt sätt. Detta har dock inte gjorts i denna studie på grund av tidsbrist.

Överförbarhet innebär enligt Bryman och Bell (2011) att med täta beskrivningar möjliggöra för läsaren att göra en bedömning av generaliserbarheten. Då denna studie är en multipel fallstudie försvåras möjligheten att generalisera resultatet till andra miljöer, då den ökade förståelsen i viss mening endast kan kopplas till de företag som ingått i studien. För att läsaren ska kunna bedöma huruvida resultaten i denna studie kan vara överföras till en annan situation och miljö, har vi återgett de sociala miljöerna som studerats på ett så korrekt sätt som möjligt.

För att skapa pålitlighet menar Bryman och Bell (2011) att det är viktigt för forskaren att noggrant redogöra för hur forskningen genomförts. Genom att vi beskriver hela forskningsprocessen är vår förhoppning att genomförandet av denna studie ska kunna bidra till trovärdighet hos läsaren. De metodval som vi gjort har beskrivits och motiverats så tydligt som möjligt för att läsaren ska förstå tillvägagångssättet. Enligt

Bryman och Bell (2011) är det bra att använda utomstående personer som granskar metodvalen för att öka pålitligheten. Således har handledares och opponenters rekommendationer och åsikter har tagits i beaktande under arbetets gång för att bidra till så välgrundade val som möjligt.

Bryman och Bell (2013) menar att forskaren även måste säkerställa att denne handlat i god tro och förhållit sig objektiv för att konfirmera sin forskning. Således har vi gjort en avvägning mellan respondenternas svar och egna åsikter för att minska risken att studien präglas av egna tankar och förutfattade meningar. Detta är dock enligt Bryman och Bell (2011) omöjligt att helt förhindra, vilket bör tas i beaktande.

Äkthet innebär enligt Bryman och Bell (2011) att forskaren riktar in sig på mer generella frågor kring forskningens konsekvenser. Kihn och Ihantola (2015) menar att Forskaren bör ställa sig frågan om studien ger en rättvisande bild av den grupp individer som studeras, för att därigenom förhålla sig till äkthet. Baserat på detta har vi återgett de åsikter som respondenterna framfört på ett så äkta och ärligt sätt som möjligt, för att avspegla deras uppfattningar och erfarenheter kring fördelarna med traditionell budget och budgetlös styrning.

3. Teoretisk referensram

Detta kapitel inleds med en presentation av traditionell budget och dess teoretiska fördelar. Därpå följer en presentation av budgetlös styrning, hur det tillämpas i praktiken och därefter de teoretiska fördelarna med budgetlös styrning.

3.1 Traditionell budget

Den traditionella budgeten började Enligt Hope och Fraser (2004) att användas i USA av stora företag som General Motors och Siemens, då det efterfrågades ett verktyg som kunde styra företagets kassaflöde. Den traditionella budgeten fick ett stort genomslag och är efter snart 100 år fortfarande ett av de mest välkända styrverktygen inom både företags- och privatekonomi. Enligt Goode och Malik (2011) visade en undersökning från 2006 att flera stora företag i olika segment med varierande produktion fortfarande använde traditionell budget i stor utsträckning, mycket på grund av att det är djupt rotat i företagskulturen och därför ett verktyg som är svårt att överge.

3.1.1 Kontroll av verksamheten

Enligt Östergren och Stensakker (2011) och Churchill (1984) är en av de primära fördelarna med den traditionella budgeten möjligheten för företagsledningen att få en fullständig kostnadskontroll, sett ur ett monetärt perspektiv. En budget ger också ledningen möjlighet att fördela ansvar till olika tillverkningsenheter, platschefer och liknande. Detta blir dock endast fördelaktigt hos större företag där det i regel finns flera olika produktionsenheter.

Nguyen, Weigel och Hiebl (2018) menar att det primärt är tillverkande företag och företag inom detaljvaruhandeln som med fördel kan tillämpa den traditionella budgeten som styrverktyg. Författarna menar att detta beror på att dessa typer av företag är beroende av att kunna kontrollera den rådande lagerstatusen, och då dessa företag sällan förändrar sin produktionsprocess menar Nguyen et al. (2018) att traditionella kontrollsystem som budget blir viktigare för den dagliga verksamheten än flexibla styrverktyg som budgetlös styrning. Detta medför enligt Nguyen et al. (2018) att

budgeten således än idag behåller en viktig position och anses vara mycket värdefull för många av dagens företag.

3.1.2 Motivation

Nguyen et al. (2018) lyfter även fram motivation som en viktig fördel med den traditionella budgeten. Enligt Nguyen et al. (2018) bidrar den traditionella budgeten till att försäljnings- och produktionsstatistik blir lättillgängligt och översiktligt för såväl medarbetare som ledning, och organisationsmedlemmarna kan tydligt se vilken position företaget har, vilket gör det enklare för beslutsfattarna inom företaget att sätta upp mål för anställda som i sin tur leder till att motivationen ökar.

Enligt en undersökning gjord av Brownell och McInnes (1996), på ett antal större företag i USA, så ökar personalens motivation om produktionsavdelningarna inkluderas mer i ledningens budgetarbete. Enligt Brownell och McInnes (1996) visade resultatet av denna undersökning att då ledningen inkluderade de olika avdelningscheferna i budgetprocessen så resulterade detta i att avdelningscheferna i sin tur mer ingående kunde förmedla de förväntningar som ställdes av ledningen på varje respektive avdelning i produktionen, vilket gjorde att känslan av gemenskap på arbetsplatsen ökade. Därigenom ökade också motivationen hos de anställda att prestera, då känslan av att kommunikationsgränsen mellan ledning och anställda i viss mån suddades ut.

3.1.3 Kommunikation

Den traditionella budgeten är förutom ett kontrollverktyg även ett värdefullt verktyg för kommunikation inom företaget. Enligt Fischhoff (2011) behöver budgetens användningsområde inte nödvändigtvis vara strikt kopplad till endast kostnadskontroll för ledningen, det är även ett förhållandevis enkelt och billigt verktyg att använda för att förmedla information mellan ledning och anställda. Enligt Fischhoff (2011) har det primära informationsutbytet som sker mellan ledning och anställda i regel direkt anknytning till företagets resursförbrukning, således lämpar sig kostnadskalkyler som till exempel budgetar bättre för att förmedla ledningens förväntningar än personliga samtal mellan individer.

Fischhoff (2011) och Player (2003) menar att baksidan med personliga samtal är att missförstånd lättare kan uppstå, då individer kan uppfatta saker på olika sätt. En kostnadskalkyl eller budget är tydlig i sitt uttryck och lämnar små marginaler för

misstolkningar, vilket enligt Fischhoff (2011) gör att budgeten är ett utmärkt verktyg för kommunikation inom företaget.

Den traditionella budgeten är inte bara ett verktyg för intern kommunikation. Även externa intressenter har nytta av informationen som presenteras i en traditionell budget. Marlowe (2013) menar att budget kombinerat med extern information som till exempel årsredovisningar gör det möjligt för företaget att förmedla företagets vision till investerare, myndigheter och liknande intressenter. Enligt Marlowe (2013) så gör den traditionella budgeten i viss mening att det blir lättare för framför allt investerare att skapa sig en uppfattning om framtida intäkter och förväntad vinst, än om investeraren bara har externredovisningen med att tillgå. Dock så understryker Marlowe (2013) att vissa företag väljer att inte officiellt publicera sin budget (om de använder en sådan) då detta kan ge företaget ett konkurrensmässigt underläge eftersom man blottlägger sina resurser och hur de ska användas i verksamheten, vilket kan utnyttjas av konkurrenterna.

3.2 Budgetlös styrning

3.2.1 Budgetlös styrning i praktiken

Till skillnad från den traditionella budgeten så baseras budgetlös styrning, eller Beyond budget, på att resursallokera på löpande basis, snarare än att låsa tillgångarna i en budget. Beyond budget bygger således på att sätta upp mål i form av exempelvis mätning av nyckeltal på kort och lång sikt. Enligt Bergstrand och Olve (1996) började Beyond budget på allvar ta plats inom verksamhetsstyrning under 1980- och 1990-talen. De forskare som då kritiserade den traditionella budgeten baserade sina resonemang på att begreppet traditionell budget är starkt förknippat med byråkratiska ideal och associerat till gamla styrkoncept som endast baseras på sifferexercis, samt att det är ett trögrörligt verktyg som inte är anpassningsbart till förändringar. Enligt Bourmistrov och Kaarbøe (2013) påverkar omvärldsfaktorer som globalisering och makroekonomiska faktorer i allt högre grad dagens företag vilket leder till att fasta budgetar alltför ofta överskrids och således blir mindre relevanta, då de inte ger ett trovärdigt förväntat utfall.

Valuckas (2018) och Thomas (2000) menar att en av de vanligaste varianterna av Beyond budget bygger på ett externt marknadsfokus kombinerat med benchmarking av konkurrenter. Denna metod går enligt Valuckas (2018) ut på att ledningen sätter sitt företag i relation till sina konkurrenter och identifierar de faktorer som gör att skillnader uppstår företagen sinsemellan. Det innebär enligt Thomas (2000) och Delpachitra och Beal (2002) att man identifierar både faktorer som gör företaget konkurrenskraftigt, och faktorer som försämrar företagets marknadsposition. Enligt Ammons (2002) är det vanligt att man jämför nyckeltal företagen sinsemellan, för att därefter allokera företagets resurser dit de behövs för att uppnå ledningens mål.

Valuckas (2018) och Bukovinsky (2019) menar dock att ledningen inte enbart ska fokusera på ekonomiska målsättningar och prognoser, utan bör också använda sig av något omvärldsanalytiskt verktyg för att inte missa makroekonomiska faktorer som konjunkturskiftningar och liknande faktorer. Ett sådant verktyg kan enligt Valuckas (2018) anta många olika former, allt från datorprogram till regelbundna möten mellan ledning och medarbetare. Dessa formella kommunikationsverktyg är dock enligt Olaf, Agnieszka och Thomas (2019) viktigare för större företag än mindre, då organisationsstrukturen i mindre företag i regel är mindre komplex, och där vägarna mellan ledning och medarbetare blir kortare vilket gör det enklare för parterna att kommunicera med varandra.

3.2.2 Budgetlös styrning i Norden

Enligt Valuckas (2018) och Arwidi och Samuelson (1993) var företag i Norden bland de första med att överge den traditionella budgeten, och att Norden har majoritet på företag som använder substitut till den traditionella budgeten. Valuckas (2018) menar att en bakomliggande till detta är att nordiska företag generellt tenderar att arbeta med en mer horisontell organisationsstruktur och ett mindre formellt arbetsklimat. Detta har resulterat i att den traditionella budgeten och dess byråkratiska anda har fått lämna plats för andra mer flexibla styrningsverktyg i många nordiska länder.

Ekholm och Wallin (2000) tillsammans med Hope och Fraser (2000) upplever att nordiska företag i synnerhet har mer fördel av budgetlös styrning, eftersom de befinner sig på en marknad som är mycket omvärldsberoende. Behovet av att kunna anpassa sig till andra marknader innebär enligt Hope och Fraser (1999) att nordiska företag behöver

kunna vara anpassningsbara i sin verksamhetsstyrning. Även Östergren och Stensaker (2010) anser att nordiska företag brukar ha en mer decentraliserad organisation och därför har enklare att införa budgetlös styrning, vilket i sin tur lett till att fler lyckade implementeringar av budgetlösa styrningsverktyg har gjorts på nordiska företag. Samtidigt så menar Östergren och Stensaker (2010) att en stor del av den genomförda forskningen på budgetlös styrning är gjord av nordiska lärosäten, och således också riktad till nordiska företag, vilket kan ha en påverkan av den teoretiska utvecklingen kring budgetlös styrning.

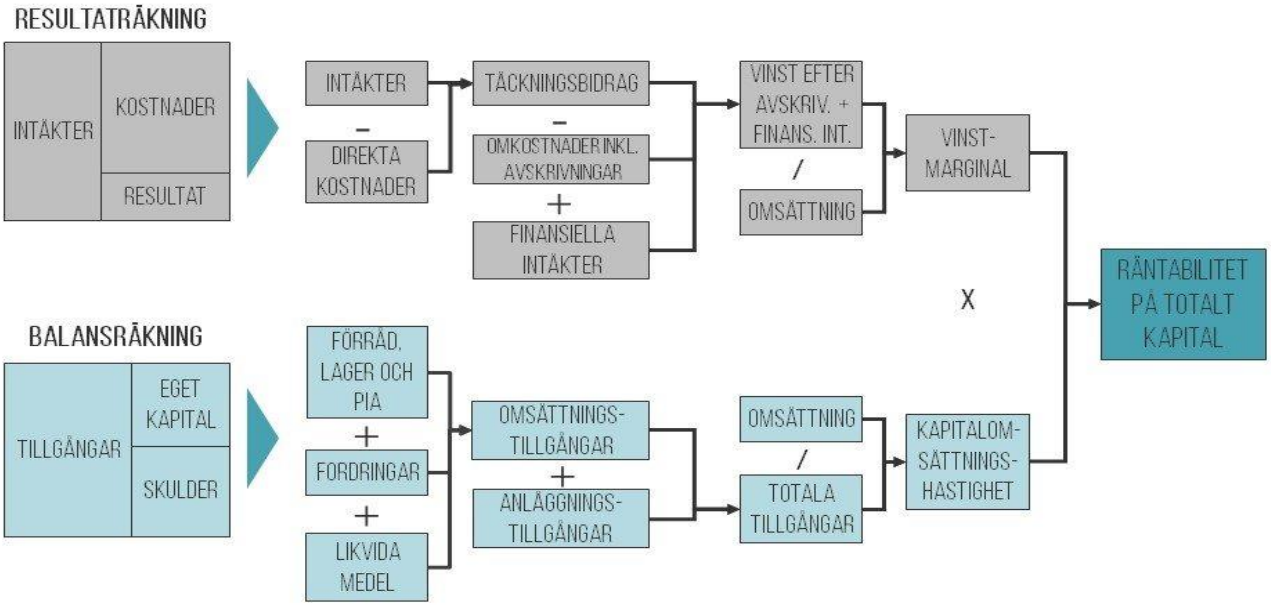
3.2.3 Flexibilitet

Att kunna allokera företagets resurser på löpande basis är en av de främsta fördelarna med budgetlös styrning. Enligt Frow, Marginsson och Ogden (2010) är det centralt för dagens företag att ha ett flexibelt system i verksamheten som kan användas för att snabbt omfördela resurserna i organisationen, då förändringar på marknaden sker allt snabbare i takt med en alltmer ökad globalisering och digitalisering. Som ovan nämnt i avsnitt 3.3.1 så menar Ammons (2002) att nyckeltalsjämförelse mellan företag tillhör bland de vanligaste verktygen inom budgetlös styrning, och det i sin tur kräver att företaget använder ett system som kan fördela resurserna smidigt mellan verksamhetens beståndsdelar.

Frow et al. (2010) menar att ett vanligt system för att skapa denna flexibilitet är så kallad ”continous budgeting”, eller direkt översatt till löpande budgetering. Detta bygger enligt Frow et al. (2010), i motsats till namnet, på att företaget överger den traditionella budgeten och istället gör en löpande analys av nyckeltal i verksamheten, exempelvis med hjälp av du Pont-formeln (se figur 3). Nyckeltalsanalys via Du Pont går enkelt uttryck ut på att ledningen identifierar de variabler som nyckeltalen består av, och genom att påverka en eller flera av dessa variabler så skapas en kedjereaktion som i slutändan ämnar resultera i att kapitalet som företaget har till sitt förfogande används på bästa sätt. Exempelvis kan man anta att ledningen förhandlar fram ett nytt avtal med hyresvärden som ger lägre kostnader. Detta i sin tur ökar täckningsgraden som ökar vinsten, vilket i sin tur ökar vinstmarginalen (allt annat lika) och så vidare.

Denna analys görs relativt ofta för att säkerställa att resurserna i verksamheten används där de gör mest nytta verksamheten och inte bara ligger låsta i förbestämda budgetar.

Frow et al. (2010) menar att denna metod inte bara hjälper företaget att klara sig bättre på marknaden, det bidrar också till minskad överförbrukning av resurser. Om företaget har sina resurser låsta i en traditionell budget så menar Frow et al. (2010) att företaget kan misslyckas på grund av två primära anledningar: (1.) företaget riskerar att överproducera varor om efterfrågan skulle sjunka, och därigenom skapa onödigt stora lager vilket orsakar höga lagerkostnader som pressar ner vinstmarginalerna. (2.) företaget kan inte öka produktionen om efterfrågan skulle stiga, och därigenom missa att ta värdefulla marknadsandelar och således också gå miste om eventuell vinst.



Figur 2, exempel på du Pont-modellen.
Källa: www.claessonpartners.se

Den ökade digitaliseringen i samhället har enligt Frow et al. (2010) och Bhimani (2006) spelat en centralt viktig roll i utvecklandet av flexibla styrverktyg som substitut till traditionell budget. Enligt Frow et al. (2010) är det tack vare digitaliseringen nu lättare än någonsin att göra olika typer av analyser och jämförelser då det finns en mängd med digitala verktyg att tillgå för detta. Dessa verktyg har enligt Bhimani (2006) till viss del konkurrerat ut den traditionella budgeten, då traditionell budget är ett relativt simpelt verktyg som dessutom inte kan kompletteras med andra

kostnadsfaktorer som kan vara viktigare för företaget att lägga resurser på, exempelvis över- eller under produktion som nämndes ovan.

Bhimani (2006) menar att eftersom digitaliseringen gjort det möjligt att utveckla verktyg som innefattar både enklare kostnadskalkyler som mer avancerade nyckeltalsanalyser och dylikt så finns det få incitament för dagens företag att förlita sig på den traditionella budgeten, då det enligt Bhimani (2006) kan liknas vid att ” *envist klättra över berget för att ta sig hem, trots att det numera finns en tunnel genom berget som både snabbare och säkrare leder direkt fram till dörren*” (egen översättning). Det är enligt Bhimani (2006) således både effektivare och tryggare för företag att överge den traditionella budgeten till förmån för mer flexibla alternativ till styrverktyg som kan ge mer tillförlitliga utfallsanalyser och beslutsgrunder.

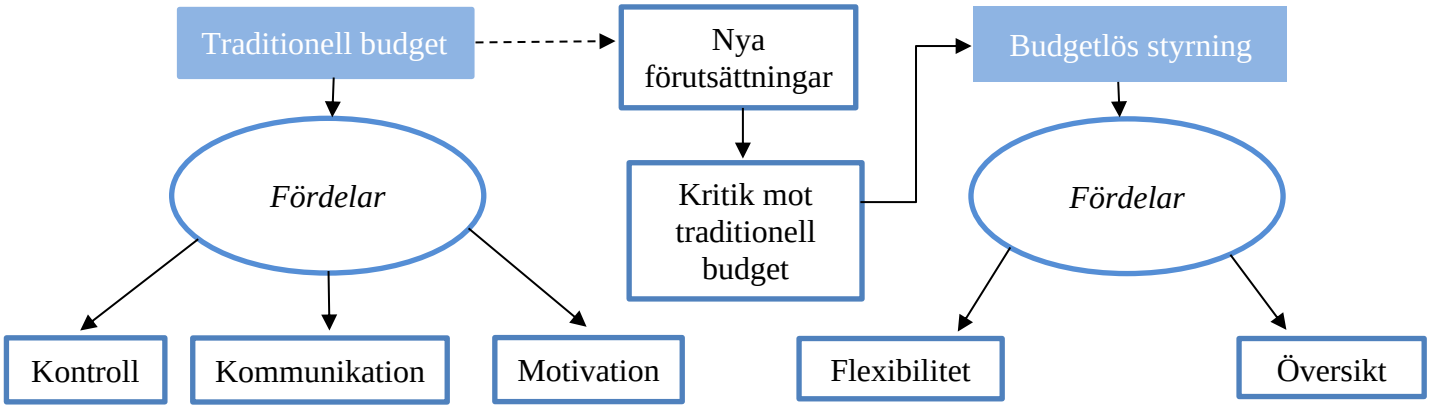
3.2.4 Översikt av organisationen

För att den budgetlösa styrningen med sin dynamiska resursfördelning ska fungera på bästa sätt så krävs en mer decentraliserad företagsmodell, där varje enskild medarbetare får en översikt av verksamheten, större handlingsfrihet och mer eget ansvar för att förstå och sträva efter företagets långsiktiga vision och strategi. För att kunna bibehålla en dynamisk fördelning av resurser inom företaget krävs det enligt Hansen, Otley och Van der Stede (2003) att ledningen har en närmre kontakt med medarbetarna för att på så sätt styra om resurserna baserat på efterfrågan i produktionen. Tanken med den korta vägen mellan beslutsfattare och medarbetare är enligt Hansen et al. (2003) och Oldman och Milles (1999) dels att ledningen ska vara lyhörda för de behov som medarbetarna har för att lyckas med produktionen, dels att alla medarbetare ska känna sig som en del av organisationen.

Enligt Hope och Frazer (2004) är syftet med denna integration att företaget ska ta till vara på alla individers enskilda förmågor och kunskaper, vilket ämnar öka engagemanget och produktiviteten hos de anställda. Detta ger företaget möjligheten att vara agera snabbt på förändringar i marknaden och därigenom också göra organisationen konkurrenskraftig. Östergren & Stensaker (2011) menar att budgetlös styrning gör det enklare att koppla samman styrningen till företagets vision och strategi för att uppnå de organisatoriska målen. Östergren och Stensakker (2011) menar att detta blir svårare med en traditionell budget då målen som sätts oftast har en horisont på ett år

eller kortare, vilket enligt Östergren och Stensakker (2011) gör att den långsiktiga visionen ofta går förlorad och syftet med verksamheten i någon mening glöms bort.

3.3 Teoretisk syntes



Figur 3: Sammanställning av teoretisk referensram
Källa: egen modell.

Vår teoretiska syntes ämnar ge en bild över hur vi har valt att sammanställa den teoretiska referensramen, samt hur vi ska använda vår teori till empirin. För att tydliggöra den teoretiska referensramens sammansättning har vi gjort en modell över teorikapitlets struktur. Inledningsvis presenteras den traditionella budgeten, en kort redogörelse kring dess idégrund och de upplevda fördelar som gör att den fortfarande anses vara ett användbart verktyg i dagens ekonomi- och verksamhetsstyrning. Då den traditionella budgeten är ett så pass välkänt styrverktyg inom ämnet ekonomi så ansågs det tillräckligt att endast ge en kort redogörelse för dess bakgrund.

I takt med nya förutsättningar som ökad globalisering, ökad digitalisering och ökad konkurrens så ställs det idag större krav på flexibilitet och nytänkande hos företag. Detta har gjort att kritik riktats mot den traditionella budgeten som otillräcklig som styrverktyg på en föränderlig marknad. Eftersom budgetlös styrning bygger på kritiken som riktats mot den traditionella budgeten så presenterar vi denna kritik i avsnittet budgetlös styrning för att ge en förklaring till styrverktygets idégrund. Därefter följer en redogörelse för hur budgetlös styrning kan användas i praktiken, hur budgetlös styrning används i Norden samt de upplevda fördelarna med budgetlös styrning.

Kritiken som har riktats mot den traditionella budgeten är främst att den inte är anpassningsbar och att den inte tar hänsyn till förändringar i omvärlden, vilket många forskare menar är viktigt att ta hänsyn till för dagens företag. Vissa forskare menar också att den inte är tidseffektiv och att den är kostsam att upprätta.

De mest frekvent förekommande fördelarna med traditionell budget är kontroll av verksamheten, att budgeten genom sina tydliga direktiv verkar som ett motivationsmedel för medarbetarna samt som kommunikationsverktyg mellan ledning och arbetare. Den traditionella budgeten tycks fortfarande, 100 år senare, vara ett verktyg som anses vara tillräckligt värdefullt för att användas, trots dess påstådda stelhet och att nya mer dynamiska styrverktyg har uppkommit de senaste åren. Det är dock inte bara vara de upplevda fördelarna med traditionell budget som är en bidragande faktor till dess användning. Vissa forskare menar att dagens företagskultur är så starkt präglad av den traditionella budgeten, vilket har bidragit till att den fortfarande används av dagens företag trots att forskningen har stämplat den traditionella budgeten som utdaterad.

Fördelarna med budgetlös styrning har vuxit fram i kölvattnet på kritiken som riktats mot den traditionella budgeten. Till skillnad från den traditionella synen på företag som en linjär produktionsapparat, bygger budgetlös styrning på antagandet om att företag måste vara dynamiska och flexibla för att kunna klara sig på sikt. De upplevda fördelarna med budgetlös styrning är således främst möjligheten till en flexibel resursallokering samt skapandet av en gemenskap inom företaget.

Med dessa teoretiska fördelar med respektive styrverktyg till grund så har vi arbetat fram en intervjuguide med frågor kring hur varje respondent upplever dessa fördelar i sina respektive verksamheter. Då teorin är mycket polariserad så har hänsyn tagits till detta i utformandet av frågor, och de teoretiska fördelarna med traditionell budget samt budgetlös styrning diskuteras på ett öppet sätt i empiriavsnittet som följer.

4. Empiri

I detta kapitel presenteras insamlad empiri från utförda intervjuer. Kapitlet inleds med en företags- och respondentpresentation. Därefter följer respondenternas svar kategoriserat efter de fördelar med traditionell budget och budgetlös styrning som presenteras i teorikapitlet, samt hur samspelet mellan dessa verktyg fungerar i praktiken.

4.1 Respondentpresentation

De företag som ingår i studien är både tillverkande – och tjänst/konsultföretag inom privat sektor. Vår tanke i början av arbetsgången var att endast inkludera tillverkande företag i studien, framförallt på grund av en förutfattad mening att tillverkande företag i större grad använder budget (både traditionell och budgetlös) som styrmedel än andra typer av företag. Under studiens gång valdes dock att inkludera företag från flera olika branscher för att skapa en bredare förståelse kring ämnet.
Totalt ingår 10 företag i denna studie, med en respondent från varje företag.

Roll	Bransch	Intervjudatum	Typ av intervju
VD	Energi & Miljö	2019-11-11	Personintervju
Controller	Skogsbruksindustri	2019-11-22	Personintervju
Ekonomichef	Fastighetsförvaltning	2019-11-22	Personintervju
Ekonomichef	Hotellkoncern	2019-11-25	Personintervju
Ekonomichef	Bilförsäljning	2019-11-27	Personintervju
VD	Mekanisk verkstad	2019-11-28	Personintervju
Ekonomichef	Tjänstuthyrning	2019-11-29	Personintervju
Kontorschef	Bank & Finans	2019-12-04	Personintervju
Controller	Teknisk industri	2019-12-05	Telefonintervju
Ekonomichef	Dagligvaruhandel	2019-12-09	Personintervju

Figur 4: Företags- och respondentförteckning.
Källa: egen modell.

På grund av önskemål från ett antal respondenter att få vara anonyma så har vi valt att presentera alla respondenter som deltagit i studien anonymt. För att visa för läsaren vilka påståenden och citat som tillhör vilken respondent, samt vilket företag respondenterna företräder, kommer respondenterna i detta kapitel etiketteras med den roll de har hos sitt företag, samt vilken bransch företaget verkar inom. Respondenten för företaget inom bank & finansbranschen som ingår i denna studie kommer till exempel att benämnas som ”kontorschefen för banken”, respondenten för bilförsäljningsföretaget kommer benämnas ”ekonomichefen för bilförsäljningsfirman” och så vidare. Under intervjuerna förekom det att vissa respondenter inte hade några synpunkter på vissa frågor. För att empirikapitlet ska bibehållas relevant i förhållande till de teman som vi valt, kommer de respondenter som inte hade några åsikter i vissa frågor att utebli från det temat.

4.2 Fördelar med traditionell budget

4.2.1 Kontroll

Att ha kontroll över verksamheten var en faktor som alla respondenter var överens om är mycket viktig. Däremot så skilde sig åsikterna respondenterna emellan kring huruvida traditionell budget tjänar som ett bra verktyg för kontroll. Alla respondenter uppgav att de på något sätt använder traditionell budget i sin styrning, men att kontroll av verksamheten inte primärt baseras på att stämma av kassaflödet mot budgeten.

VDn för energi & miljö-företaget var en av respondenterna som lyfte fram den traditionella budgeten som ett bra kontrollverktyg. VDn berättade att företaget initialt inte använde traditionell budget eftersom man kände till verksamheten och dess kostnader tillräckligt väl för att kunna kontrollera flödet av pengar utan en budget. VDn berättade att man först ställde sig tvekande till införandet av en budget, men efter införandet ansåg VDn att ”*budgeten är ett bra kontrollverktyg för långsiktig planering och kontroll”*, eftersom ledningen med mycket stor säkerhet kunde gissa från månad till månad hur mycket in- och utflöde man hade. VDn uppgav att företaget lägger ca. tio till tolv timmar per år på att planera nästa års budget, och berättade att med tanke på den lilla tid som läggs ner på budgeten ställt i relation till dess nytta så ansåg respondenten att den traditionella budgeten är ett bra kontrollverktyg.

Liknande åsikter framfördes av ekonomichefen på hotell-koncernen. Ekonomichefen förklarade att företaget inte använde den traditionella budgeten som ett ensamt verktyg för kontroll utan även använde flera andra verktyg, men att den traditionella budgeten ändå spelade en viss roll i kontrollarbetet. Ekonomichefen berättade att hotellkoncernen arbetar med en styrmetod som de kallar för ”frysprognos”. Ekonomichefen förklarade att frysprogonsen innefattar flera olika prognoser, däribland en traditionell budget. Ekonomichefen uppgav att *”budgeten är ett kontrollverktyg av flera som ingår i vår frysprognos.”.* På frågan om hur företaget använder sig av budgeten i sin frysprogons så berättade ekonomichefen på hotell-koncernen att den traditionella budgeten används för att hålla koll på vissa av verksamhetens fasta kostnader, exempelvis personalkostnader, och att den löpande verksamheten främst kontrollerades av nyckeltalsanalyser och olika typer av omvärlds- och konkurrensprognoser.

Även VDn för den tekniska verkstaden menade att budgeten var ett bra verktyg för att kontrollera vissa fasta kostnader, som till exempel maskinkostnader, lokalhyra och liknande utgifter. Eftersom verkstaden sysslar med skräddarsydda kundorder och inte vet vilka typer av order som kan tänkas komma från månad till månad, berättade VDn att *”vi kan egentligen bara budgetera för fasta kostnader, och för det ändamålet så är budgeten ett bra kontrollverktyg.”* Vi frågade om VDn ansåg att den traditionella budgeten skulle kunna förbättra kontrollen även över de rörliga kostnaderna, men VDn svarade att det aldrig skulle fungera. Enligt VDn så budgeterar verkstaden ibland på traditionellt vis om vissa kunder har specifika kostnadskrav, exempelvis vid stora beställningar. Men kontrollen av verksamheten som helhet utgick inte ifrån verkstadens budget, utan på att ledningen vet vilka typer av kunder och kundorder som är lönsamma.

Respondenterna från två av de större företagen, ekonomichefen för dagligvaruhandels-koncernen och controllern för skogsindustri-koncernen, menade att den traditionella budgeten för deras del fungerade som ett ramverk för vad de olika filialerna inom koncernen har möjlighet att röra sig inom. Enligt vår uppfattning fungerade budgeten som upprättades hos dessa företag som en slags ”gränsvakt” för att kontrollera att vissa kostnader inte skenade iväg. Kontrollaspekten för respondenterna handlade enligt vår uppfattning därför inte om att systematiskt följa företagets traditionella budget, utan att använda den som ett ramverk för att sen tillsammans med andra styrverktyg kontrollera företagets kostnader.

Övriga respondenter ställde sig enligt vår uppfattning tvekande till påståendet att den traditionella budgeten är ett bra verktyg för kontroll. De flesta respondenter kunde enligt vår uppfattning till viss del hålla med om det teoretiska påståendet att budgeten bidrar till en bra koll på kassaflödet, men att budgeten som ensamt kontrollverktyg i praktiken inte skulle fungera. Enligt vår uppfattning så var nyckeltalsanalys det vanligast förekommande verktyget för att kontrollera kassaflödet, snarare än att stämma av kassaflödet mot en budget. Eftersom de företag som ingick i studien var mycket olika sett till verksamhet så skilde sig nyckeltalen åt, men alla respondenter uppgav att budgeten fortfarande används och då främst som en stöttepelare till dessa olika typer av nyckeltalsanalyser snarare än som ett eget kontrollverktyg.

4.2.2 Motivation

Det teoretiska påståendet att den traditionella budgeten bidrar till ökad motivation förkastades av majoriteten av respondenterna. Alla respondenter menade enligt vår uppfattning att motivationen på arbetsplatsen primärt låg i att varje medarbetare känner sig uppskattad och som en del av organisationen. Endast 2 av 10 respondenter lyfte fram enstaka tillfällen då den traditionella budgeten kan ha bidragit till ökad motivation.

VDn för energi & miljö-företaget var en av de respondenter som ansåg att den traditionella budgeten till viss del kunde användas som ett verktyg för motivation, men att den primära motivationen på arbetsplatsen snarare kommer från att alla medarbetare på kontoret är väl insatta och känner sig som en viktig del av verksamheten. Det exempel som VDn lyfte fram när företagets traditionella budget har ökat motivationen var ”*om vi ser att vi har överträffat budgeten när vi gör vårt delårsbokslut, så är det mycket motiverande.* ”Dock så menade VDn att det inte hörde till vanligheten att budgeten överträffades. Enligt VDn så kunde ledningen med stor säkerhet förutse nästkommande års intäkter, vilket gjorde att budgeten som upprättades mer eller mindre alltid stämde. Detta tolkade vi som att den traditionella budgeten i sig inte bidrar till ökad motivation, men att om de förväntningar som ställs via budgeten överträffas så kan det verka som en motivationsfaktor.

Den andra respondenten som enligt vår uppfattning till viss del lyfte fram den traditionella budgeten som ett motivationsverkyg var ekonomichefen för

hotellkoncernen. Ekonomichefen menade att ha någon typ av fast punkt i verksamheten, som i det här fallet en budget, bidrog till en viss trygghet om någon oväntad situation skulle uppstå. Ekonomichefen för hotellkoncernen berättade om tillfällen då den traditionella budgeten legat till grund viktiga beslut, till exempel vid tecknandet av nya driftavtal (dvs. el, vatten, värmeavtal och liknande) för vissa hotell, och att man som beslutsfattare kunde uppleva en viss oro utan budget som stöd. Ekonomichefen menade att ”*den traditionella budgeten till viss del fungerar som en ”ledstjärna”, i verksamheten”*, vilket vi tolkade som att ekonomichefen ansåg att budgeten till viss del också kunde vara motiverande.

De övriga respondenterna ansåg inte att den traditionella budgeten i sig bidrar till ökad motivation på något sätt. De menade enligt vår uppfattning att det är gemenskapen på arbetsplatsen som motiverar medarbetarna snarare än att följa en traditionell budget. Vår sammanfattade tolkning av respondenternas svar är att motivation som huvudsaklig anledning till att använda sig av en traditionell budget inte längre är aktuellt. Även om ett par respondenter menade att det fanns motiverande inslag med den traditionella budgeten, så var det ingenting som föreföll vara en primär fördel med den traditionella budgeten. En överväldigande majoritet upplevde således att de anställda snarare blev motiverade av ansvaret och kompetenskraven som ställdes på dem, och inte av själva budgeten.

4.2.3 Kommunikation

Alla respondenter uppgav att kommunikation inom företaget var centralt viktigt, men att den traditionella budgeten skulle fungera som ett kommunikationsverktyg höll endast 2 respondenter med om, och det var respondenterna för de två största företagen i denna studie.

Controllern för skogsindustrikoncernen och controllern för teknikkoncernen representerade de mest komplexa organisationerna, och var de respondenterna som enligt vår uppfattning menade att den traditionella budgeten är ett effektivt verktyg för att spegla verksamheten. Både controllern för skogsindustrikoncernen och controllern för teknikindustrikoncernen uppgav att när organisationen är så pass stor och komplex som deras, så blir tydlig kommunikation med olika verktyg än mer viktig. Controllern för skogsindustrin berättade att *”vi behöver kommunicera genom många olika kanaler med många olika verktyg, och då ibland också genom en budget.”*. Controllern menade

att eftersom verksamheten består av så många olika produktionsenheter, blev det ibland enklast för ledningen att kommunicera via en budget för att visa vilka förväntningar som ställdes av ledningen för varje respektive enhet. Controllern för skogsindustrin tillade dock att man naturligtvis också använde personlig kommunikation på arbetsplatsen, annars skulle verksamheten ”*haverera fullständigt”* enligt respondenten.

Controllern hos teknikkoncernen menade också enligt vår uppfattning att den traditionella budgeten kunde användas som ett verktyg för kommunikation. Controllern berättade att *”vi kommunicerar både genom möten, uppföljningar och på andra liknande sätt. I detta så ingår vår budget som en del i utbytet av åsikter.”* Controllern förklarade, i likhet med controllern hos skogsindustrin, att ledningen behövde många olika kommunikationsverktyg för att nå ut till alla produktionsenheter. Därför kunde budgeten ibland också tjäna som ett kommunikationsverktyg för att förmedla mål och medel från ledning till anställda.

Övriga respondenter var av en annan uppfattning. VDn för energi & miljö-företaget ansåg inte att traditionell budget bidrar till bättre kommunikation. På frågan varför man inte ansåg att budgeten är bra ur kommunikationssynpunkt menade respondenten att ” *kommunikationen sker bäst direkt via mig och mina kollegor och inte via en budget.”* Enligt VDn för energi & miljö-företaget så var man noga med att skapa en arbetsmiljö som präglas av öppenhet och gemenskap för att förbättra kommunikation mellan medarbetarna. Genom att använda ett öppet kontorslandskap med gemensamma ytor som soffgrupper, många mötesrum och så vidare, förkortades enligt VDn kommunikationsvägarna mellan ledning och medarbetare.

VDn för den mekaniska verkstaden ansåg inte heller att den traditionella budgeten kan användas som ett kommunikationsverktyg, men uppgav att budgeten i viss mån är en del av kommunikationen som förs mellan ledning och anställda. Dock så menade VDn för den tekniska verkstaden att själva budgeten i sig inte används som ett verktyg för kommunikation. VDn berättade att deras budget oftast är en del på mötesagendor och liknande. VDn menade att fördelen med traditionell budget som kommunikationsverktyg kan bli påtaglig inom stora och komplexa företag, men inte på mindre företag där vägarna mellan ledning och anställda är mycket kort. VDn menade att *” jag upplever inte att vår budget skulle kunna förbättra vår kommunikation. Jag*

tror att budgetens roll som kommunikationsverktyg blir viktigare ju mer komplex en organisation är."

Ekonomichefen för bilförsäljningsfirman menade i likhet med VDn för den tekniska verkstaden att de korta vägarna mellan ledning och anställda inom företaget medförde att företaget redan hade god kommunikation och därför inte upplevde denna fördel med traditionell budget. Även kontorschefen på banken uppgav att personlig kommunikation var det bästa sättet för styrelsen att förmedla mål och förväntningar. Kontorschefen menade att styrningen för verksamheten i sin helhet bygger på bra kommunikation, och att budgeten visserligen är en del av det, men att kommunikationen i sig bygger på andra verktyg, som till exempel regelbundna möten.

En majoritet av respondenter upplevde således inte den teoretiska fördelen med traditionell budget skulle förbättra kommunikationen. De flesta av respondenterna var enligt vår uppfattning överens om att den traditionella budgeten är en del av den muntliga kommunikationen snarare än ett verktyg för att kommunicera. Det läggs således mer vikt på att kommunikationen på arbetsplatsen sker direkt individer emellan och inte via budgetar.

4.3 Fördelar med budgetlös styrning

4.3.1 Flexibilitet

Flexibilitet var alla respondenter i denna studie överens om att det är den viktigaste faktorn för företaget och verksamhetsstyrningen. Vi bad alla respondenter att välja mellan kontroll eller flexibilitet, och vilken av dessa faktorer som de ansåg vara viktigast. Även om kontroll lyftes fram som en viktig faktor så var alla respondenter överens om att flexibiliteten är viktigare. När det gäller den traditionella budgetens påstådda trögrörlighet så var det endast 2 respondenter som uttryckte åsikten att den traditionella budgeten har tendenser till trögrörlighet. Trots detta så var det enligt vår uppfattning ingen av respondenterna som ansåg att deras resurser var helt låsta i företagets budget, de utan de menade istället att den traditionella budgeten fungerade som ett stöd till andra styrverktyg snarare än att låsa fast resurser till vissa aktiviteter. Gemensamt för alla företag var enligt vår uppfattning att om en avdelning inom något av företagen behövde mer resurser så var det inte några svårigheter för företaget att gå ifrån budgeten eller ändra den, och på så vis agera flexibelt med resurserna.

De enda respondenterna som ansåg att den traditionella budgeten orsakar trögrörlighet genom att låsa upp resurserna var ekonomichefen för fastighetsföretaget och ekonomichefen för dagligvarukoncernen.

Ekonomichefen för fastighetsföretaget menade att flexibiliteten i verksamheten till stor del bygger på att inte koncentrera sig för mycket på budgeten. Ekonomichefen förklarade att *”i vår verksamhet så stämmer nästan aldrig budgeten överens med utfallet, vilket gör att vi skulle bli ganska låsta av att bara styra resurserna genom en budget.* ” Vi frågade då vad ekonomichefen ansåg att den traditionella budgeten fyller för syfte. Ekonomichefen menade att budgeten fungerade som ett stöd till de nyckeltalsanalyser som företaget använder som primära styrverktyg, och alltså inte användes för att låsa fast resurser kring kostnadsbärande aktiviteter.

Ekonomichefen för dagligvarukoncernen lyfte fram en liknande åsikt. Ekonomichefen menade att då dagligvaru-verksamheten kan påverkas av så många olika oberoende faktorer så fanns det inget bra argument till att endast använda den traditionella budgeten. Vi frågade om ekonomichefens uppfattning kring påståendet att budgeten påstås vara trögrörlig, vilket respondenten till viss del höll med om. Respondenten förklarade att ”*om till exempel vädret skulle slå helt fel mot vad vi förväntat oss så går det visserligen att anpassa budgeten efter det, men det tar lång tid.”* Ekonomichefen var av åsikten att företaget skulle bli mer flexibelt genom att avskaffa den traditionella budgeten och istället jobba med budgetlösa styrningsverktyg som till exempel löpande prognoser. Problemenet med det var enligt ekonomichefen att det skulle ta ännu längre tid att implementera budgetlös styrning än att vid behov förändra företagets traditionella budget, då det saknas tillräckliga mallar och ramverk för hur budgetlös styrning går till i praktiken.

Övriga respondenter var enligt vår uppfattning överens om att den traditionella budgeten inte är så stelbent som teorin ger sken av, men att om budgeten skulle användas som ensamt styrverktyg så skulle verksamheten riskera att bli för statisk. Ekonomichefen för bilförsäljningsfirman uppgav att då varje affär som görs är mer eller mindre unik för varje kund, och hanteras på olika sätt, så skulle det aldrig fungera att låsa fast några resurser, oavsett om det görs i en budget eller på något annat sätt. Ekonomichefen menade att ”*det är klart att om någon kostnad ökar eller inkomst*

minskar så måste man anpassa budgeten löpande därefter." I likhet med ekonomichefen för bilförsäljnings-företaget menade också ekonomichefen för hotellkoncernen att även om man skulle basera hela styrningen på en traditionell budget så måste den vara anpassningsbar. Ekonomichefen menade att *"om vi hade haft en budget som var lika låst som teorin säger så skulle till exempel en långtidssjukskrivning vara förödande."*

En faktor om lyftes fram av alla respondenter var organisationsstrukturens påverkan på flexibiliteten. Trots att företagen i denna studie varierade kraftigt i storlek så föreföll alla respondenter förespråka en platt organisation i syfte att öka flexibiliteten. Ingen respondent föredrog enligt vår uppfattning en hierarkiskt uppbyggd organisation, utan alla framförde att en platt organisation med korta kommunikationsvägar var det mest effektiva för resursallokeringen. De två största företagen i studien, skogsindustri-koncernen och teknikkoncernen, hade genomfört stora organisatoriska förändringar genom att gå ifrån en hierarkisk organisationsstruktur till en mer tillplattad modell. Respondenterna för dessa stora koncerner uppgav att den effekt som företagen ville uppnå var att bli kvitt onödiga beslutsvägar, för att på så vis bli mer flexibla i sin resursallokering.

De övriga respondenterna menade enligt gemensam utsago att deras respektive organisationer var tillplattade till sin struktur, och att flexibiliteten med resurserna därigenom inte var något problem. Efter en gemensam tolkning av respondenternas svar är vår uppfattning att alla ansåg att den traditionella budgeten går att använda på ett flexibelt sätt, samtidigt som ett antal respondenter uppgav att de var medvetna om att den traditionella budgetens begränsningar som ensamt styrverktyg, eftersom den då kan bli statisk om den inte kompletteras med andra styrverktyg.

4.3.2 Översikt av organisationen

Den teoretiska fördelen med att budgetlös styrning skulle bidra till att organisationen plattas ut hade flera respondenter svårt att förstå. Alla respondenter som intervjuades uppgav att deras respektive företag på ett eller annat sätt använder traditionell budget, men att organisationsstrukturen i alla företag ändå upplevdes som platta av respondenten och att själva styrverktyget inte hade med organisationsstrukturen att göra.

Kontorschefen på banken menade att en platt organisation inte nödvändigtvis behöver gå stick i stäv med en traditionell budget. För att göra bra affärer och skapa goda relationer med kunderna menade kontorschefen att det är viktigt med korta beslutsvägar, men höll enligt vår uppfattning inte med om det teoretiska påståendet att budgetlös styrning i sig bidrar till en plattare organisation. Respondenten berättade att ”*vi är platta med använder ändå budgetar i vår styrning, så jag tror inte på att översikten försämras av att använda vanliga budgetar.”* Även VDn för energi & miljöföretaget ställde sig frågande till varför en traditionell budget skulle göra företaget mer tillplattat. Vi fick omformulera frågan och förklara för respondenten att frågan är rent teoretiskt baserad, och till slut kunde vi få ett tillfredsställande svar. VDn ansåg enligt vår uppfattning att budgetlös styrning inte behöver innebära att man får en tydligare översikt över organisationen, utan att själva organisationsstrukturen skapas av samspelet mellan ledning och anställda och att styrverktygen för verksamheten utformas därefter och inte tvärtom. VDn förklarade att *”jag tror inte att översikt av organisationen har så mycket med budget eller budgetlöst att göra. Jag tror att det beror mer på hur ledningen agerar med sina anställda.”*

Ekonomichefen för hotellkoncernen ansåg att mycket av det som karaktäriserar en platt organisation ändå kan existera i en verksamhet som är relativt hierarkiskt uppbyggd och i viss mening också styrs av en budget. Ekonomichefen ansåg att ”*det är korta vägar mellan beslutsfattare och medarbetare oavsett vilket styrverktyg vi använder.”* Enligt respondenten så är hotellkoncernen hierarkisk så till vida att koncernen innefattar har många olika företag, men att beslutsvägarna ändå är relativt korta. Vi berättade för ekonomichefen att teorin menar att budgetlös styrning skulle bidra till att beslutsvägarna skulle bli ännu kortare, men ekonomichefen för hotellkoncernen hade svårt att förstå det argumentet. Ekonomichefen uppgav att ”*Jag förstår inte riktigt hur ett styrverktyg kan ha med organisationsstrukturen att göra.”* och menade att verkligheten ser annorlunda ut mot vad teorin säger, då hotellkoncernen trots allt använder traditionell budget i sin styrning men ändå har korta vägar mellan ledning och anställda.

Ekonomichefen för bilförsäljningsfirman ansåg att översikten av organisationen till största delen beror på deras verksamhet. Ekonomichefen menade att *”översikten blir enkel eftersom vår verksamhet gör att organisationen behöver vara tillplattad, det har ingenting med vår budget att göra.”* Ekonomichefen menade att eftersom verksamheten

är ganska enkel till sin natur och varje anställd säljare inom företaget har mandat att egentligen göra vad de vill för att göra kunden nöjd, blir organisationen automatiskt platt och därigenom förenklas också översikten över verksamheten.

Ekonomichefen för teknikkoncernen och controllern för skogsindustrin representerade de företag som hade de mest komplexa organisationerna i denna studie, och var även de företag som använde flest komplement till den traditionella budgeten. Enligt vår uppfattning så arbetade dessa två stora koncerner hela tiden mot att göra organisationen mer platt, men hade inga planer på att samtidigt göra sig av med den traditionella budgeten. Ekonomichefen för teknikkoncernen uppgav att man nyligen gjort en omfattande organisationsförändring, i syfte att förkorta vägarna mellan ledning och anställda. Ekonomichefen berättade att *”vi har nyligen gjort en jättesatsning på att komma bort från den hierarkiska organisation som vi har varit”.* Enligt ekonomichefen så innebar satsningen att man gav de olika avdelningarna inom produktionen större mandat till att fatta egna beslut i sin produktion, så länge man följde de riktlinjer som ledningen satt upp genom bland annat en budget. Ekonomichefen underströk problematiken med att helt överge den hierarkiska uppbyggnaden, då organisationen innefattar flera tusen anställda. Det var heller inget alternativ att överge den traditionella budgeten, ekonomichefen ansåg att den fortfarande var tillräckligt relevant för att fortsätta använda.

I likhet med ekonomichefen för teknikkoncernen berättade controllern för skogsindustrin att skogsindustrikoncernen enligt controllerns mening är mindre hierarkiska idag än vad den varit tidigare, men att den traditionella budgeten kommer fortsätta användas i verksamheten. Controllern uppgav att ”*det är svårt för oss att bli helt platta, men vi är inte längre toppstyrda på samma sätt som förr.”* Controllern för skogsindustrin menade att i takt med företagets expansion så hade verksamheten fått delas upp i flera delar då organisationen blivit för stor för att bara styras av en ledningsinstans. Controllern berättade att numera så var varje del av organisationen mer självgående än tidigare, men uppgav också att storleken på företaget inte tillät organisationsstrukturen att plattas ut helt och hållet vilket också enligt controllern innebar att styrverktyg som budget fortfarande behövdes.

Övriga respondenter framförde liknande åsikter, och menade att organisationens struktur inte berodde på huruvida företaget använder sig av traditionell budget eller budgetlös styrning utan snarare på andra faktorer som företagets komplexitet och vilken bransch man opererar inom. Då alla respondenter uppgav att deras respektive organisationer är platta till sin struktur, eller strävar efter en plattare organisationsstruktur som i fallen med de stora koncernerna, är vår tolkning att den teoretiska fördelen med att få en tillplattad organisation genom att överge den traditionella budgeten inte är applicerbar i praktiken eftersom alla respondenter uppgav att man fortfarande jobbar med traditionell budget trots att organisationen är platt.

4.4 Samverkan mellan traditionell budget och budgetlös styrning

Efter att ha genomfört samtliga intervjuer så uppstod en gemensam uppfattning att samtliga företag hade en samverkan mellan traditionell budget och budgetlös styrning i praktiken. De budgetlösa styrningsverktyg som företagen i denna studie använde sig mest av var enligt vår uppfattning styrverktyg som nyckeltalsanalyser och/eller olika prognoser som till exempel omvärldsprognoser, marknadsutveckling och i ett fåtal fall var även väderprognoser ett viktigt styrverktyg. Inget av de företag som vi har undersökt använde sig av enkom budgetlös styrning, samtidigt som inget företag bara använde sig av en traditionell budget. Vår uppfattning kring detta är således att gemensamt för alla företag i denna studie var att det fanns en praktisk samverkan mellan traditionell budget och budgetlös styrning.

Den praktiska samverkan mellan traditionell budget och budgetlös styrning tog sig uttryck på olika sätt från företag till företag, och det var enligt vår uppfattning primärt beroende av storleken och komplexiteten hos det specifika företaget och dess verksamhet. Företagets storlek och komplexitet föreföll i denna studie vara en avgörande faktor till antalet komplement till den traditionella budgeten. Exempelvis uppgav studiens minska företag att ledningen använde sig av en traditionell budget och kombinerade sedan denna med ett fåtal nyckeltal som de ansåg vara relevanta, medan det största företaget i studien berättade att den kvartalsprognos som man valt att komplettera den traditionella budgeten med var mycket komplicerad och innehöll en mängd olika nyckeltalsanalyser, marknadsanalyser, geografiska faktorer och både intern och extern benchmarking.

På frågan om hur traditionell budget och budgetlös styrning samverkar i praktiken så är får uppfattning att alla företag ansåg att den traditionella budgeten fungerade som ett komplement till den budgetlösa styrningen. De flesta företagen hade historiskt sett börjat använda sig av en traditionell budget för att sedan komplettera den med budgetlös styrning.

Den mekaniska verkstaden tillsammans med energi & miljöföretaget var de enda som inte hade en lång tradition av att använda traditionell budget, det ska dock tilläggas att båda företagen var relativt nystartade och hade därför inte någon lång historia generellt sett. Resterande företag hade enligt sina respektive respondenter en lång historia av att använda traditionell budget. Controllern på skogsindustrin menade att *" vi har länge haft en diskussion i koncernen om vi ska fortsätta göra en traditionell budget, vi har hittills inte sett att vi kan ta bort den."* En stor majoritet av de företag som hade en historia av att använda traditionell budget hade istället för att överge den valt att komplettera den med budgetlös styrning.

Även om några respondenter angav att de hade blivit mindre beroende av den traditionella budgeten, och i vissa fall benämnde den med ett annat ord, menade dessa respondenter enligt vår uppfattning att den traditionella budgeten fortfarande var relevant för företagen men att de hade insett dess begränsningar. Detta hade resulterat i att ledningen fått komplettera den traditionella budgeten med andra styrverktyg en för att täcka bristerna. Controllern på den tekniska industrin uppgav att företaget använder prognoser och nyckeltal tillsammans med den traditionella budgeten. Controllern menade att *"Man vill ha en snabbare styrningsprocess och kunna uppdatera den oftare, världsekonomin går så fort så man måste anpassa sig efter det".* Alla företag angav att en av nackdelarna som fanns med den traditionella budgeten var att företagen tenderar att bli statiska om de lade allt för stort fokus på den. Företagen menade att om de skulle i allt för stor grad förlita sig på uppskattningar som de gjorde för ett år sen, så skulle företaget bli trögrörligt och inte så flexibelt som ledningen önskade. Företagen blev på så vis flexibla genom att använda sig av prognoser och nyckeltal i kombination med den traditionella budgeten.

Några av de större företagen uppgav att den budgetlösa styrning erbjöd dem att jämföra olika marknader eller olika branscher, någonting som var svårare med en traditionell budget. Ekonomichefen på hotellkoncernen uppgav att: *"Nyckeltal som personal-procent i förhållande till omsättning, kostnad per timme, försäljning per timme hjälper oss jämföra de olika hotellen och verksamheterna på ett bra sätt trots att de är väldigt olika".* De mindre företagen hade enligt respondenterna ingen anledning att jämföra olika branscher eller verksamheter eftersom det inte fanns några eller att deras organisation var mindre.

5. Analys

I detta avsnitt presenteras en tematik analys av våra empiriska resultat, ställt mot den teoretiska referensramen.

5.1 Kontroll kontra flexibilitet

Vår uppfattning efter utförda intervjuer är att företagen inte upplevde någon svårighet med att använda traditionell budget och ändå vara flexibla i sin verksamhet. Denna uppfattning är annorlunda jämfört med vad Ammons (2002) menar om att nyckeltalsjämförelse som huvudsaklig metod inom budgetlös styrning tillåter företag att effektiv resursallokering i företaget. Det framgår enligt vår mening av våra genomförda intervjuer att majoriteten av respondenterna upplevde att resursallokeringen inte blev mindre flexibel trots att företagen använde sig av en traditionell budget.

Samtidigt så uppgav majoriteten av respondenter att organisationen använde sig av en platt organisationsstruktur. Det är dock värt att tillägga att de större företagen hade ambitionen att vara platta organisationer men att deras storlek begränsade dem och att de organisationsstrukturen tenderar till att bli hierarkisk trots ambitionen hos ledningen att gå ifrån det. Vår uppfattning av detta är att företagen har lyckats använda sig av en traditionell budget i kombination med en platt organisation, vilket gör att de trots användningen av budget kan operera flexibelt. För vid frågan kring vad som anses vara viktigast av kontroll av verksamheten eller flexibilitet så svarade en överväldigande majoritet att det är viktigare med flexibilitet i ekonomistyrningen.

När det gäller kontroll så menar Östergren och Stensakker (2011) att en fördel med traditionell budget är att ledningen erbjuds en komplett kostnadskontroll. Av våra intervjuer att döma så fungerar inte den information som företag får av den traditionella budgeten som en fullständig kostnadskontroll utan snarare som antaganden att använda som stöttning till mer tillförlitliga kontrollverktyg. För de företag som hade verksamheten uppdelad på olika avdelningar så erbjöd den traditionella budgeten ledningen att sätta upp ramar för vad de olika avdelningar fick ha för olika kosNot give me a tricky pop then finishing something here tnader och vilka marginaler de kunde röra sig inom.

I studien så deltog tre tillverkande företag, av dessa tre så hade ett av företag en förhoppning att bli mindre beroende av den traditionella budgeten, ett annat företag upprättade sin första budget i år och det tredje företaget såg ingen anledning att överge den traditionella budgeten, utan ville istället modifiera den och göra den mer flexibel. Det tidigare nämnda förhållandet stämmer enligt vår uppfattning inte överens med det Nguyen et al. (2018) menar, eftersom dem anser att den traditionella budgeten lämpar sig mer till tillverkande företag, då den typen av företag enligt Nguyen et al. (2018) är mer beroende av rådande lagerstatus och andra faktorer i en tung industri. Den tekniska industrikoncernen som ingick i studien använde fortfarande en traditionell budget, men har enligt respondenten börjat att förlita sig mindre på budgeten för att istället komplettera den med kvartalsprognoser och liknande styrverktyg.

5.2 Motivation och kommunikation

I den teoretiska referensramen så lyfts motivation fram som en upplevd fördel med den traditionella budgeten. Nguyen et al. (2018) anser att eftersom den traditionella budgeten gör företagets försäljning- och produktion statisk lättillgänglig för alla inom företaget, blir det lättare för de anställda att förstå ledningens motiv och förväntningar. Vår uppfattning, baserat på våra empiriska resultat, är att ingen av våra respondenter upplever motivation som en huvudsaklig anledning till att använda traditionell budget. De respondenter som ansåg att traditionell budget kunde verka som ett motivationsverkyg var få, och dessa respondenter lyfte endast upp enstaka tillfällen då den traditionella budgeten kan ha bidragit till ökad motivation, vilket vi tolkar som att

själva budgeten i sig inte verkar som ett verktyg för motivation. Resterande respondenter ansåg att det skulle ha en negativ påverkan på motivationen om företaget skulle motivera sina anställda med hjälp av sin budget.

Till skillnad från Nguyen et al. (2018) som menar att den traditionella budgeten har en fördel som motivationsverkyg, så ansåg respondenterna att eget ansvar och gemenskap var mer effektivt för att motivera de anställda. Respondenterna i studien angav att de förlitade sig mycket på medarbetarnas kompetens genom att ge dem ansvar och låta dem agera självständigt. De menade samtidigt att det som motiverar de anställda är att ge dem större mandat att fatta egna beslut, och att det inte fanns rimliga belägg för att medarbetarna skulle bli mer motiverade av en budget.

Vår tolkning av teorin kring budget som motivationsverkyg ställt mot våra respondentsvar är att tanken bakom den traditionella budgeten som motivationsverkyg grundar sig på en gammal byråkratisk syn på förhållandet mellan ledning och anställda, där medarbetarna endast motiveras av standardiserade förhållningssätt och linjära arbetsmetoder. I dagens företag förefaller individens behov av personlig utveckling vara i fokus när det kommer till motivation. Att ställa högre krav på de anställda och värna om alla individers olika kompetenser är enligt vår uppfattning den främsta motivationsfaktorn.

Gällande kommunikationen på arbetsplatsen föreföll den traditionella budgeten inte ha någon signifikant betydelse som kommunikationsverktyg. Fischhoff (2011) menar att den tydlighet som den traditionella budgeten bidrar med i informationsutbytet mellan ledning och anställda är mer fördelaktig än personlig kommunikation, då personlig kommunikation enligt Fischhoff (2011) kan innebära en större risk för missförstånd mellan ledningen och de anställda. Baserat på våra respondenters svar så förefaller denna teoretiska fördel med traditionell budget anses som irrelevant. En klar majoritet av respondenter uppgav att all kommunikationen på arbetsplatsen mer eller mindre uteslutande genomfördes direkt mellan individer. Endast respondenterna från de två största företagen i denna studie uppgav att den traditionella budgeten i vissa fall kunde verka som ett kommunikationsverktyg. Dessa respondenter jobbade inom stora koncernföretag, vilket innebar att verksamheten var uppdelad i många olika avdelningar. Denna komplexa organisationsstruktur var således en bidragande faktor till

att ledningen behövde fler kommunikationskanaler än personlig interaktion, därför kunde den traditionella budgeten ibland användas som ett kommunikationsverktyg.

Övriga respondenter menade enligt vår uppfattning att den traditionella budgeten inte fungerade som ett kommunikationsverktyg, och att organisationsstrukturen är en viktig faktor i hur kommunikationen på arbetsplatsen ter sig. Detta tolkar vi som att ju mer komplex en organisation är, desto större roll kan den traditionella budgetens ha som kommunikationsverktyg.

5.3 Översikt av verksamheten

Det teoretiska påståendet att budgetlös styrning skulle bidra till en bättre översikt över organisationen kan vi efter utförda intervjuer förkasta. Ingen av respondenterna i denna studie höll med om påståendet att översikten av organisationen skulle förbättras av att överge den traditionella budgeten. Hansen et al. (2003) menar att budgetlös styrning plattar ut organisationen och bidrar till att medarbetarna känner sig mer delaktiga i verksamheten då individen uppmärksammas på ett helt annat sätt när organisationen inte längre är byråkratiskt toppstyrd. Våra respondenter framhöll dock att den traditionella budgeten inte förhindrade en tillplattad organisation, utan en överväldigande majoritet av respondenter var enligt vår uppfattning av åsikten att organisationsstrukturen inte beror på huruvida företaget använder traditionell budget eller budgetlös styrning.

Enligt vår uppfattning så ansåg majoriteten av respondenterna att det var organisationens storlek som primärt påverkade organisationsstrukturen, snarare än vilket styrverktyg man använder. Eftersom alla respondenter i studien uppgav att deras respektive företag på ett eller annat sätt fortfarande använder den traditionella budgeten i sin styrning, men samtidigt bibehåller en platt organisationsstruktur, är vår tolkning att den teoretiska fördelen med en mer tillplattad organisation i samband med avskaffandet av den traditionella budgeten kan förkastas. Översikten av organisationen förefaller inte anpassas efter styrverktyget, snarare anpassas styrverktyget efter organisationsstrukturen.

5.4 Samverkan mellan styrverktygen

Den frågeställning som detta arbete har byggts på är frågan huruvida den traditionella budgeten och budgetlösa styrningen kan samverka i praktiken, om det kan råda dualitet mellan dessa respektive styrverktyg. Under arbetet med den teoretiska referensramen så upplevde vi att den teori som finns på ämnet varken har någon djupare förståelse för hur företagen gör i praktiken, eller någon idé över hur företag anpassar alternativen traditionell budget och budgetlös styrning till varandra för att optimera verksamhetsstyrningen.
Efter att ha intervjuat respondenter från ett antal företag med olika storlek, inom olika branscher och olika organisationsstrukturer så har vi fått en gemensam uppfattning att det finns en klar samverkan mellan den traditionella budgeten och budgetlös styrning. Alla respondenter som tillfrågades såg det enligt vår uppfattning som en självklarhet att den traditionella budgeten och budgetlöst styrning går att kombinera. Samtidigt så uppgav ingen av respondenterna att det var tillräckligt för verksamheten att enbart använda sig av ett av styrverktygen. Det ska dock tilläggas att graden av användning av traditionell budget respektive budgetlös styrning varierade från företag till företag, vissa företag använde till exempel traditionell budget i större grad än budgetlös styrning och vice versa. Klart står dock enligt vår mening att det finns en samverkan mellan dessa bägge verktyg i praktiken. Den genomförda empirin antyder därför att företag i praktiken motsäger vad teorin på området säger om samverkan mellan traditionell budget och budgetlös styrning. Med stöd av vårt empiriska material så finns det enligt vår mening vissa belägg för att den teoretiska polariseringen inte existerar på samma sätt i praktiken.

Valuckas (2018) menar att majoriteten av företag som överger den traditionella budgeten kommer från Norden, vilket enligt Valuckas (2018) beror på att nordiska företag har en företagskultur som är mindre formell än i övriga världen, vilket enligt Valuckas (2018) är ett incitament att överge den traditionella budgeten. Vår tolkning av studiens empiriska material är att vi inte kan se några tydliga tendenser att svenska företag skulle ha större benägenhet att överge den traditionella budgeten, eftersom alla tillfrågade respondenter i studien berättade att de fortfarande arbetar med traditionell budget. Däremot så kan det enligt vår uppfattning finnas anledning att tro att svenska företag generellt sett har en organisationsstruktur som är horisontell med ett mindre

formellt klimat, med tanke på att alla respondenter uttryckte detta som svar. Vår sammanfattade tolkning av detta är att det kan finnas belägg för att anta att företagsklimatet i Sverige inte är lika formellt som i andra länder men att den traditionella budgeten trots detta kan användas på ett betydande sätt, tillsammans med budgetlös styrning.

Enligt vår uppfattning så tar dualismen mellan traditionell budget och budgetlös styrning sig uttryck i praktiken genom att den traditionella budgeten fungerar som ett stöd till den budgetlösa styrningen. Majoriteten av respondenterna i studien uppgav att man först gör en budget med antaganden om framtida kassaflöden. Dessa antaganden fungerar sen som ett stöd till olika typer av prognoser, nyckeltalsanalyser, benchmarking och liknande verktyg. På så sätt så är vår uppfattning att den traditionella budgeten i praktiken bidrar med ett potentiellt utfall för ledningen att utgå ifrån. Detta hypotetiska utfall ligger sedan till grund för ledningens beslut, och sedan använder ledningen andra typer av styrverktyg för att nå det uppsatta målet.

En genomgående uppfattning som vi fick efter att ha intervjuat respondenterna var att det inte finns någon klar distinktion över vad som är traditionell budget och vad som är budgetlös styrning. Företagen använde enligt vår uppfattning helt enkelt traditionell budget och budgetlös styrning utan att riktigt ägna någon eftertanke över vilket styrverktyg som faller in i respektive kategori. Enligt respondenterna så fanns det ingen anledning att göra en kategorisering av styrverktygen. Våra empiriska dataunderlag stämmer således inte överens med den teori som har producerats inom området. Den teorin som är rådande vill istället mena att det finns en tydlig uppdelning mellan traditionell budget och budgetlös styrning. Teorin gör gällande att det finns företag som har övergett traditionell budget och bytt till budgetlös styrning och resterande företag är kvar med traditionell budget. Vår empiri pekar istället på att ingen av företagen har helt övergett något utav budgetalternativen.

De företag som hade kommit längst i utvecklingen av ekonomistyrning menade fortfarande att de inte kunde överge den traditionella budgeten utan istället valde att komplettera budgeten med budgetlös styrning. Med anledning till det som tidigare har sagts så vill vi mena att det finns visst empiriskt stöd för att påstå att teorins syn på hur företag använder traditionell budget och budgetlös styrning inte stämmer överens med

praktiken. Det kan därför enligt vår uppfattning finnas orsak att tro att denna polarisering som finns mellan traditionell budget och budgetlös styrning endast beror på teorin som finns kring ämnet, och inte baseras på praktiken.

Efter att vi har genomfört samtliga intervjuer så har vi fått uppfattningen att respondenterna inte lägger någon vikt vid de teoretiska fördelarna med traditionell budget eller budgetlös styrning. Naturligtvis så kunde många respondenter uppleva de nämnda fördelar med de olika budgetalternativen när vi frågade dem rakt ut. Vår uppfattning har därför blivit att det inte handlar om vilket verktyg företagen väljer utan hur de använder budget. Företagen verkar enligt vår uppfattning inte väga styrkor mot svagheter men istället försöka optimera och anpassa budgeten till företaget. Denna optimering kan till exempel ske genom att företagen använder en traditionell budget i kombination med en platt organisation, vilket medför att ekonomistyrningen blir mer flexibel.

6. Bidrag

I detta avsnitt följer en sammanfattning kring vårt bidrag till forskningen samt förslag till vidare forskning på ämnet.

6.1 Studiens syfte

Efter att ha analyserat vår empiri och teori anser vi att syftet med vår studie har uppfyllts. Vår ambition med detta arbete har varit att bidra till en mer dualistisk syn på budget kontra budgetlös styrning i teorin, genom att med hjälp av empiriska iakttagelser öka förståelsen för hur dessa bägge verktyg samverkar i praktiken. Vi anser att vi har lyckats med detta och bidragit med en dualistisk syn på debatten mellan traditionell budget kontra budgetlös styrning.

6.2 Teoretiskt bidrag

Baserat på empiriska iakttagelser ställt mot vår teori så uppvisar denna studie indikatorer på att den traditionella budgeten är inte så trögrörlig som teorin vill säga.

Detta blir motsägande för vad Bergstrand och Olve (1996) menar om att den traditionella budgeten är statisk. De företagen som ingår i denna studie använder fortfarande traditionell budget i sin verksamhetsstyrning, och de förefaller kunna anpassa den efter rådande omständigheter vilket också innebär att budgetlös styrning inte nödvändigtvis bidrar till den flexibilitet som teorin ger sken av.

Vår uppfattning är att traditionell budget och budgetlös styrning inte ska ses som en dikotomi, som de ofta beskrivs i empirin. Egenskaper från dessa två styrningsmetoder kan kombineras för att få ut fördelar från båda metoderna, vi har sett exempel på detta hos alla företag som vi undersökt. Vår uppfattning är att dualismen mellan dessa bägge styrverktyg är vanligare i praktiken än att bara anamma det ena eller det andra. De praktiska erfarenheterna kring den traditionella budgeten är delvis lik det som sägs i teorin, men erfarenheterna från den budgetlösa styrningen förefaller inte stämma överens med praktiken. Begreppet budgetlös styrning förefaller i praktiken innebära de komplement som ledningen använder tillsammans med den traditionella budgeten snarare än ett eget styrverktyg. Debatten under 80-talet och 90-talet kretsade enligt vår uppfattning främst den traditionella budgetens tillkortakommanden, och de fördelar med budgetlös styrning som forskare menade fanns.

Resultatet av vår studie ger enligt vår mening ett mer nyanserat perspektiv på den polariserade debatten som mycket av den teori vi använt oss av baseras på. Av de erfarenheter vi har tagit del av förefaller båda styrverktygen i sina rena former ha sina för- och nackdelar, men tillsammans verkar de för att skapa den mest optimerade styrningen som är möjlig inom rådande omständigheter. Vi anser därför att det inte behöver vara antingen eller, utan att det går att ha en verksamhetsstyrning som kombinerar båda dessa styrverktyg. Således anser vi att den största delen av kritiken som riktats mot den traditionella budgeten inte längre är relevant, och att de upplevda fördelar med budgetlös styrning även kan uppnås med en traditionell budget.

Vårt bidrag strider mot det Bourmistrov och Kaarbøe (2013) säger om att i en värld med många omvärldsfaktorer så blir den traditionella budgeten mindre relevant eftersom den upplevs vara statisk. Det empiriska materialet visar på att företag använder den traditionella budgeten på ett mer flexibelt sätt. Vilket vi tolkar som att när företag har insett att omvärlden är i större förändring än tidigare, så har de istället för att överge den

traditionella budgeten så har de valt att uppdatera förhållningsättet till den traditionella budgeten. Företagens ökade krav på flexibilitet har bidragit till att den traditionella budgeten har blivit mer flexibel, vilket motsäger det Bourmistrov och Kaarbøe (2013) menar.

Valuckas (2018) och Arwidi och Samuelson (1993) vilka anser att nordiska företag var bland de första att överge den traditionell budget och hitta substitut till den. Vår studie pekar istället åt att de svenska företag som vi intervjuade istället har hittat komplement till den traditionella budgeten. Samtidigt var en gemensam uppfattning att företagen inte gjorde någon vidare distinktion över vad som är traditionell budget och vad som innefattas med budgetlös styrning. Deras inställning var ofta att budgetlös styrning var svårt att tolka och att nyckeltalen som var kopplade med traditionell budget, var en del av deras budget. Respondenterna upplevde ingen anledning till att sätta etiketter över styrverktygen traditionell budget och budgetlös styrning, vår studie pekar därför på att denna distinktion görs främst av forskare inom området. Företagen använder vad teorin och författarna Bergstrand och Olve (1996) menar att budgetlös styrning kan innebära med nyckeltalsanalyser, prognoser och benchmarking. Som nämndes tidigare så har de däremot ingen anledning till att kategorisera dessa som det ena eller det andra.

När det gäller svenska företag och decentralisering så stödjer vårt empiriska utfall Östergren och Stensakers (2010) uppfattning om att nordiska företag tenderar att vara mer decentraliserade. Dock så har vår studie inte visat att det skulle resultera i att de istället övergår till budgetlös styrning, vilket Östergren och Stensaker (2010) anser. Vår studie visar istället att det resulterar i att de använder den traditionella budgeten på ett mer flexibelt sätt och med komplettering av budgetlös styrning.

6.3 Praktiskt bidrag

Vi anser att vårt praktiska bidrag inte gäller någon specifik bransch, utan kan tillämpas generellt för olika verksamheter i varierande branscher. Vi anser att vår studie har visat att det varken är nödvändigt eller optimalt att basera företagets styrning på antingen bara traditionell budgetstyrning eller budgetlös styrning. Det viktiga är istället för ledningen att känna till sin verksamhet, vad som är relevant att koncentrera sig på och anpassa dessa styrverktyg därefter.

Vi menar att det finns för- och nackdelar med både traditionell budget och budgetlös styrning, vilket vi anser att man som företagsledare bör vara medveten om. De olika styrverktygens egenskaper bör tas till vara på för att sen anpassas till verksamheten och vad som är viktigt för att nå de organisatoriska mål som ledningen har. Att vara flexibel samtidigt som man har kontroll över verksamheten är något som inte bara behöver gälla för traditionell budget eller budgetlös styrning. En traditionell budget kan vara flexibel om det behövs, samtidigt som budgetlös styrning med till exempel nyckeltalsanalyser kan kontrollera verksamheten på samma sätt som en traditionell budget.

För de företag som upprättar en traditionell budget anser vi att det bör finnas medvetenhet om att den i vissa fall är tidskrävande och enformig, men att den i gengäld ger ett värde som uppväger den tid det tar att upprätta den. Till de företag som ämnar överge den traditionella budgeten vill vi säga att avsaknaden av tillförlitliga ramverk för budgetlös styrning kan försvåra övergången, samt att ledningen bör tänka över de argument som man har för att överge den traditionella budgeten för att verkligen säkerställa att de är relevanta.

6.4 Förslag till vidare forskning

Då denna studie endast undersökt hur samspelet mellan traditionell budget och budgetlös styrning ser ut i praktiken inom svenska företag, så har tanken väckts kring hur samspelet ser ut sett ur ett internationellt perspektiv. Då teorin menar att skandinaviska företag har en tendens att överge den traditionella budgeten i större utsträckning än i företag övriga världen så anser vi att vidare forskning på företag i andra länder, exempelvis i övriga Europa, skulle kunna bidra till en ännu djupare förståelse kring det praktiska samspelet mellan traditionell budget och budgetlös styrning.

7. Referenslista

Arwidi, O., & Samuelson, L. A. (1993). The development of budgetary control in Sweden—a research note. Management Accounting Research, 4(2), 93-107.

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2005). Den nya ekonomistyrningen. (3. uppl.) Malmö: Liber ekonomi.

Becker, S., Messner, M. & Schäffer, U. (2011). The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting.

Bergstrand, J. (1997). Ekonomisk styrning, Lund: Studentlitteratur.

Bergstrand, J., & Olve, N.G. (1996). Styr bättre med bättre budget, Malmö: Liber.

Bhimani, A. (2006), Budgetary control and responsibility accounting: Contemporary issues in accounting, Oxford: Oxford University Press.

Bjereld, U., Demker, M. & Hinnfors, J. (2002). Varför vetenskap?: om vikten av problem och teori i forskningsprocessen. (2. uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas. *Management Accounting Research*, 24(3), 196-211. doi: 10.1016/j.mar.2013.04.001

Brownell, P., & McInnes, M. (1997). Budgetary participation, motivation and performance. *The Accounting Review*, 11(4). 587-600. DOI: 10.1107. ma.2000.04.001

Bruner, E. M., & Turner, V. W., (1986). The anthropology of experience. Urbana: Univ. Of Illinois Press.

Bryman, A., & Bell, E. (2015). Företagsekonomiska forskningsmetoder. Stockholm: Liber.

Bukovinsky, D. M. (2019). Handelsbanken: A radical business model transforms a conservative bank. *Global Business and Organizational Excellence, Volume* (39) Issue 1, 14–20. DOI: 10.1002/joe.21979

Carlsson, M. (2006). Grundläggande ekonomistyrning, Malmö: Liber.

Churchill, N. C. (1984). Budget choice: Planning vs. control. Harvard Business Review, 62(4), 150- 164.

Delpachitra, S., & Beal, D. (2002). Process benchmarking: An application to lending products. Benchmarking: An International Journal, 9(4), 409-420.

De Waal, A. A. (2005). Is your organisation ready for beyond budgeting? Measuring Business Excellence, 9(2), 56-67.

Elo, S., & Kyngäs, H. (2008). The qualitative content analysis process. Journal of Advanced Nursing, 62(1), 107-115.

Ekholm, B-G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, 9(4). 519–539, DOI: 10.1080/09638180020024007

Eriksson, L. T., & Hultman, J. (2014). Kritiskt tänkande: utan tvivel är man inte riktigt klok. Stockholm: Liber

Fischhoff, B. (2011). Communication risks and benefits, New Hampshire: AWA.

Frow, N., Marginsson, D., & Ogden, S. (2010). Continuous ”budgeting”: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organization and Society*, 35 (4). DOI: 10.1016./2013.24.001

Gold, J., Walton, J., Cureton, P., & Anderson, L. (2011). Theorising and practitioners in HRD: The role of abductive reasoning. Journal of European Industrial Training, 35(3), 230-246.

Greve, J. (2011). Budget, Lund: Studentlitteratur

Hansen, C. S., Otley; T. D., & Van der Stede. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research.* 15(1), 95-116. DOI: 10.2139/ssrn.410544

Heupel, T., & Schmitz, S. (2015). Beyond Budgeting - a high-hanging fruit. The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting. *Procedia Economics and Finance* 26 (4) 729 – 736. DOI: 10.2109/.410549

Hope, J., & Fraser, R. (2003a). Who needs budgets? Harvard Business Review, 81(2), 108-15,126.

Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap Harvard Business Press.

Hope, J., & Fraser, R. (2000). New ways of setting rewards. California Management Review, 45(4), 104-119.

Hope, J. & Fraser, R. (2004). I stället för budget: att bryta sig loss från den årliga prestationsfällan. (1. uppl.) Malmö: Liber ekonomi.

Jackson, W. A. (1999). Dualism, duality and the complexity of economic institutions. *International Journal of Social Economics*, 26(4). 545-558. DOI: 10.2139/ssrn.410544

Johansson, D., & D. Madsen. (2013). Ekonomihantering i Norge - en undersökning av ledningssystem i norska företag. *Magma, Econas tidskrift för ekonomer och företagsledare,* 6(1). DOI: 10.1710./.2010.04.0

Kihn, L-A., & Ihantola, E-M. (2015). Approaches to validation and evaluation in qualitative studies of management accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management,* 12(3), 230-255. DOI: http://dx.doi.org/10.1108/QRAM-03-2013-0012

Lettieri, E. (2009) Uncertainty inclusion in budgeting technology adoption at a hospital level: Evidence from a multiple case study. *Health policy Volume 93, Issue 2-3, Pages 128-136.* DOI: 10.1016/j.healthpol.2009.07.002

Marlowe, J. (2013) The budget as a communication tool. *ICMA management association,* 37 (4). pp. 588-670. DOI: 10.2120

McArdle, K. (2019) Multiple case study of nonprofit partnerships in North Carolina's coastal state parks. *Coastal managment Volume 48*, Issue 1, 2 January 2020, Pages 38-56, DOI: https://doi.org/10.1080/08920753.2020.1694474

Olaf, S. S., Agnieszka, M., & Thomas, H. (2019) Beyond Budgeting- A fair alternative for management control?- Examining the relationships between beyond budgeting and organizational justice perceptions. *Studies in business and economics Volume 14, Issue 2, 1* August 2019, Pages 160-180 doi: 10.2478/sbe-2019-0032

Oldman, A., & Mills, R. (1999). Abandoning traditional budgeting. Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants, 77(10), 26.

Player, S. (2003). Why some organizations go "beyond budgeting" Journal of Corporate Accounting & Finance, 14(3), 3-9.

Pathak, V., Jena, B., & Kalra, S. (2013). Qualitative research. Perspectives in Clinical Research, 4(3), 192-192.

Rowley, J. (2002). Using Case Studies in Research. *Management Research News,* 25(1), 16-27. DOI: http://dx.doi.org/10.1108/01409170210782990
Sohlberg, P., & Sohlberg, B.M. (2015). Kunskapens former. Stockholm: Liber.

Thomas, T. (2000). Toss your budget out the window. Business Review Weekly: BRW, 22(35), 72; 72.

Wallander, J. (1999). Budgeting - an unnecessary evil.
Scandinavian Journal of Management, 10 (3) 405-421. DOI: 10.1917

Yin, R.K. (2008). Fallstudier, design och genomförande. Enskede: TPB.

Østergren, K. & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of ‘Beyond Budgeting’ in Practice. *European Accounting Review*. 20(1). 149-181. DOI: 10.1516

7.1 Bilagor

7.1.1 Intervjuguide

1. Respondent & organisation

- **Hur länge har du jobbat inom företaget?**

- **Vad har du för utbildning?**

- **Hur ser företagets organisationsstruktur ut?**

  Hierarkisk? Tillplattad?*

  *Med platt organisation menas att makten och inflytandet är jämnt fördelad och inte uppdelad i nivåer av hierarkier i form av avdelningschefer och dyl.**

- **Vilka av dessa alternativ anser du vara viktigare än andra när det gäller er marknadsposition; Kontroll av verksamheten, eller flexibilitet och helhetsbild av verksamheten?**

2. Budget

- **Använder ni traditionell budget?**

  Om ja, på vilket sätt?
  Exempel: Branschspecifik? Koncernnivå? Projektnivå?

  Om nej, gå vidare till punkt 3.

- **Vad anser du är fördelarna med en traditionell budget?**

- **Hur ofta upprättar ni en budget?**
  Kvartalsvis? Årsvis? Annat?

- **Enligt teorin är ett vanligt argument till varför företag överger traditionell budget är att de anser att det är för tidskrävande. Hur är din uppfattning kring detta påstående?**

- **En vanligt förekommande uppfattning inom teorin är att traditionell budget är djupt rotat i företagskulturen, vilket är en bidragande faktor till att den används. Hur är din uppfattning kring detta påstående?**

- **Enligt teorin så får företag som överger budgeten en större rörlighet med resurserna och kan allokera dem dit de gör mest nytta istället för att ha dem låsta i en budget, vilket gör företaget mer konkurrenskraftigt. Hur är din uppfattning kring detta påstående?**

- **Enligt teorin så finns det indikationer på att skandinaviska och nordiska företag behöver vara flexibla och anpassningsbara i större grad än i andra länder. Hur är din uppfattning kring detta påstående?**

- **Vår studie ämnar bidra till ökad förståelse kring hur traditionell budget och budgetlös styrning skulle kunna samverka i praktiken. Hur tror du att ett samspel mellan den traditionella budgeten och budgetlös styrning skulle arta sig?**

  Bra? Dåligt? Förbättrar det verksamheten? Försämrar det verksamheten?

3. Budgetlös styrning

- **Vad har ni för substitut till klassisk budget?**

  Exempelvis prognoser**?** Mäta nyckeltal? Benchmarking?

- **Vad är fördelarna med budgetlös styrning?**

- **Enligt teorin så ger budgetlös styrning en bättre helhetsbild av verksamheten, det vill säga att budgetlös styrning i viss mån ger en plattare organisationsstruktur. Vad är din uppfattning kring detta?**

- **Enligt teorin så finns det indikatorer på att budgetlös styrning är enklare att koppla samman med företagsstrategin*, då organisationsstrukturen plattas ut. Vad är din uppfattning kring detta?**

  *Begreppet Strategi definierar planen för hur ett givet mål ska uppnås. Fokus ligger med andra ord på förhållandet mellan de resultat som man strävar efter och de resurser som finns tillgängliga.**

- **I och med en plattare organisation så ställs det högre krav på medarbetarnas kompetenser och en väl fungerande kommunikation chefer och anställda sinsemellan. Vad är din uppfattning kring detta?**

  Hur fungerar kommunikationen hos er? Bra? Kan förbättras?

- **Enligt teorin så bidrar en traditionell budget till bättre kommunikation, genom att budgeten förmedlar en tydlig bild av vilka produktionsmål som är uppsatta, och vad som förväntas av medarbetarna. Vad är din uppfattning kring detta?**