



**HANDELSHÖGSKOLAN**  
vid Göteborgs Universitet  
Företagsekonomiska institutionen



© ICA

# **Gammal blir som ny**

- en fallstudie om ICA:s möjlighet till förbättring av organisationens nuvarande styrsätt

Kandidatuppsats i företagsekonomi  
Inriktning: Redovisning och finansiering  
Vårterminen 2003

Handledare: Ingemar Claesson

Författare: Anette Kristensson 651105  
Ulrika Lind 650418

## *Förord*

*Uppsatsen har upptagit övervägande delen av vår tid under de veckor som undersökningsarbetet pågått. Vi vill med detta förord tacka de som gjort det möjligt för oss att slutföra denna studie.*

*Vi vill börja med att tacka vår kontaktperson, Lars Fredriksson samt övriga respondenter, Kjell Dahlberg, Mats Eriksson och Erik Thörnqvist, på ICA Handlarnas AB. Tack för Er tid, kunnsighet och entusiasm som varit till stor hjälp i vår uppsats.*

*Vi tackar även vår handledare, Ingemar Claesson. Tack för att Du sett till att vi hållit oss på rätt spår och för att Du delat med Dig av all den kunnskap Du besitter.*

*Sist, men absolut inte minst, tackar vi våra nära och kära för stöd och uppmuntran på vägen. Utan Er hade vi inte haft möjlighet att genomföra detta.*

*Då vi under stor del av tiden kamperat ihop, får vi inte glömma att tacka varandra för gott samarbete, god mat och fika. Men kanske framförallt för gott sällskap och många goda skratt som har hjälpt oss fram till slutet på denna resa.*

*Göteborg 2003-05-30*

*Anette Kristensson*

*Ulrika Lind*

## Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Redovisning och Finansiering, C-nivå, Våren 2003

**Författare:** Anette Kristensson och Ulrika Lind

**Handledare:** Ingemar Claesson

**Titel:** Gammal blir som ny - en fallstudie om ICA:s möjlighet till förbättring av organisationens nuvarande styrsätt.

**Bakgrund och problem:** Grunden till all ekonomi är att det råder knapphet om resurser. Detta innebär att de resurser som finns måste användas så effektivt som möjligt. Idag har många företag fått upp ögonen för betydelsen av andra, icke-finansiella, variabler att ta hänsyn till i valet av styrsystem, förutom de finansiella. I takt med att omvärlden förändras har nya sätt att styra organisationerna på blivit erforderliga. De traditionella styrsätten begränsar organisationen att nå ut med företagets mål, visioner och strategier. ICA Handlarnas AB (ICA) är idag ett välkänt varumärke, verksamt inom detaljhandeln. ICA ingår i koncernen ICA Ahold AB. *"Bör ICA utveckla det sätt organisationen styrs på idag, genom att ersätta eller komplettera sitt nuvarande styrsystem, som är budgetstyrning, för att förbättra sin verksamhet?"*

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att undersöka och utvärdera om ICA skulle gynnas av att implementera ett nytt styrsätt i sin organisation. Detta kommer vi att göra genom att undersöka deras nuvarande styrsätt, samt att kartlägga och beskriva ett antal alternativa styrsätt.

**Avgränsningar:** Uppsatsen har för avsikt att endast behandla ICA-Handlarnas AB, övriga bolag i koncernen inom ICA-Ahold ingår ej. Vidare begränsar vi oss till att främst behandla den formella styrningen.

**Metod:** Våra intervjuer och litteraturstudier bygger på hermeneutiska studier. Vår undersökning inriktar sig på att gå på djupet i ett enskilt objekt, ICA, vilket gör att uppsatsen tar form av en så kallad fallstudie. Vi har genomfört fyra djupintervjuer inom ICA. Det empiriska resultatet har sedan analyserats tillsammans med den teoretiska referensramen. Avslutningsvis har resultatet diskuterats utifrån våra egna erfarenheter och åsikter.

**Resultat och slutsatser:** De mest utmärkande problemen hos ICA är först och främst att organisationen väljer att ibland styra på budget och ibland på prognos. ICA har också svårt att kommunicera ut verksamhetens utveckling och mål i organisationen med hjälp av budget som styrsätt. Slutligen ses budgetarbetet som mycket tidskrävande, då budgeten sammanställs ner på kontonivå och gör arbetet alltför detaljerat. För att kunna behålla vissa av de fördelar som deras nuvarande styrmedel ändå ger företaget idag, och samtidigt uppfylla de krav som ICA har på en styrmodell, ser vi att någon form av prestationsmätning skulle kunna gynna verksamheten.

**Förslag till fortsatt forskning:** Det skulle vara spännande att undersöka vad som är utmärkande för de olika enheterna vad gäller kritiska framgångsfaktorer, KPI, och utifrån detta implementera en prestationsmättningsmodell hos ICA.



# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1</b>	<b>INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1	BAKGRUND	5
1.2	PROBLEMDISKUSSION	6
1.3	SYFTE	7
1.4	AVGRÄNSNING	7
1.5	DISPOSITION	8
<b>2</b>	<b>METOD</b>	<b>10</b>
2.1	METODBEGREPPET	10
2.2	UNDERSÖKNINGENS ANSATS OCH ANGREPPSSÄTT	10
2.2.1	<i>Undersökningens ansats</i>	10
2.2.2	<i>Undersökningens angreppssätt</i>	11
2.3	INSAMLING AV DATA	12
2.3.1	<i>Sekundärdata</i>	12
2.3.2	<i>Primärdata</i>	12
2.3.3	<i>Urval</i>	13
2.3.4	<i>Intervjubeskrivning</i>	13
2.4	UNDERSÖKNINGENS TILLFÖRLITLIGHET	14
2.4.1	<i>Validitet</i>	14
2.4.2	<i>Reliabilitet</i>	14
2.4.3	<i>Källkritik</i>	15
<b>3</b>	<b>TEORETISK REFERENS RAM</b>	<b>16</b>
3.1	INLEDNING	16
3.1.1	<i>Begreppsdefinitioner</i>	16
3.2	BUDGET	17
3.2.1	<i>Budgetens syfte</i>	17
3.2.2	<i>Skillnaden mellan budget och prognos</i>	18
3.3	BUDGETPROCESSEN	19
3.3.1	<i>Uppbyggnadsmetoden</i>	19
3.3.2	<i>Nedbrytningsmetoden</i>	19
3.3.3	<i>Den iterativa metoden</i>	20
3.3.4	<i>Kombinationsmetoden</i>	21
3.4	METODER VID BUDGETERING	21
3.4.1	<i>Reviderad budget</i>	21
3.4.2	<i>Rullande budget</i>	22
3.4.3	<i>Rörlig eller flexibel budget</i>	22
3.5	UTVECKLING AV BUDGETERING	22
3.5.1	<i>Nollbasbudgetering</i>	22
3.5.2	<i>Åndamålsbudgetering</i>	23
3.5.3	<i>Programbudgetering</i>	23
3.5.4	<i>Rambudgetering</i>	23
3.6	PRESTATIONSMÄTNING	23
3.6.1	<i>Syften med prestationsmätning</i>	24
3.7	BALANCED SCORECARD	24
3.7.1	<i>Bakgrund</i>	25
3.7.2	<i>Perspektiv</i>	25



3.7.3	<i>Användning</i> .....	26
3.7.4	<i>Process</i> .....	27
3.8	KRITIKERS REFLEKTIONER KRING TRADITIONELL STYRNING.....	28
<b>4</b>	<b>FÖRETAGSBESKRIVNING</b> .....	<b>32</b>
4.1	INLEDNING .....	32
4.2	URVAL UR ICA:S HISTORIK .....	32
4.3	ICA AHOLD AB .....	32
4.4	ICA HANDLARNAS AB .....	33
4.4.1	<i>Vision och affärsidé</i> .....	34
<b>5</b>	<b>EMPIRI</b> .....	<b>35</b>
5.1	INLEDNING .....	35
5.2	FÖRETAGETS NUVARANDE STYRPROCESS.....	35
5.3	SYNPUNKTER PÅ ORGANISATIONENS STYRPROCESS .....	36
5.3.1	<i>Budget eller prognos?</i> .....	36
5.3.2	<i>Fördelar och nackdelar med budget</i> .....	37
5.4	VAD VILL ICA UPPNÅ MED EN STYRMODELL.....	38
5.5	FÖRSÖK TILL UTVECKLING .....	39
<b>6</b>	<b>ANALYS</b> .....	<b>40</b>
6.1	INLEDNING .....	40
6.2	FÖR- OCH NACKDELAR MED BUDGET .....	40
6.2.1	<i>Budgetprocessen</i> .....	41
6.2.2	<i>Budget eller prognos?</i> .....	42
6.3	DISKUSSION KRING ALTERNATIVA STYRMODELLER .....	42
<b>7</b>	<b>SLUTSATS</b> .....	<b>44</b>
7.1	SLUTDISKUSSION.....	44
7.2	REKOMMENDATION.....	45
7.3	FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER .....	45
	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>46</b>
	<b>BILAGA</b> .....	<b>I</b>

## FIGURFÖRTECKNING

<i>Figur 2.1 Den hermeneutiska spiralen</i> .....	11
<i>Figur 3.1 Uppbyggnadsmetoden</i> .....	19
<i>Figur 3.2 Nedbrytningsmetoden</i> .....	20
<i>Figur 3.3 Den iterativa metoden</i> .....	20
<i>Figur 3.4 Kombinationsmetoden</i> .....	21
<i>Figur 3.5 Balanced Scorecard</i> .....	25
<i>Figur 3.6 Balanced Scorecard-processen</i> .....	27
<i>Figur 4.1 Organisationsschema, ICA Ahold AB</i> .....	33
<i>Figur 4.2 Organisationsschema, ICA Handlarnas AB</i> .....	34
<i>Figur 4.3 Triangelmodellen</i> .....	34



# 1 Inledning

---

*I det inledande kapitlet presenteras först bakgrund till uppsatsen. Därefter följer problemdiskussion, syfte samt avgränsning. Kapitlet avslutas med en disposition för att ge läsaren en överskådlig bild av uppsatsen.*

---

## 1.1 Bakgrund

Grunden till all ekonomi är att det råder knapphet om resurser. Ett företag arbetar med olika slags resurser såsom material, arbetskraft, kapital och utrustning. En verksamhet har inte möjlighet att utnyttja obegränsade mängder av dessa resurser. Detta innebär att de resurser som finns måste användas så effektivt som möjligt.<sup>1</sup>

För att trygga organisationens effektivitet används olika styrmedel. De huvudsakliga styrmedlen är:<sup>2</sup>

- Formell styrning
- Val av organisatorisk struktur
- Belöningssystem
- Mindre formella inslag som vidareutbildning eller kulturen i företaget.

Den formella styrningen är i sig uppdelad i tre delar; strategi, ettårsstyrning och operativ styrning. Styrsystemet delas upp med hänsyn till egenskaperna hos de frågor och problem som bearbetas. I den strategiska delen anges vilken inriktning verksamheten ska ha genom affärsidé och strategi. Ettårsstyrningen innehåller verksamhetsplanering med hjälp av verktyg som budgetering och prognoser. I den operativa delen ska frågor som; Vad ska vi sälja, tillverka, till vem och till vilka priser?, besvaras.<sup>3</sup>

Idag har många företag fått upp ögonen för betydelsen av andra, icke-finansiella, variabler att ta hänsyn till i valet av styrsystem, förutom de finansiella. I takt med att omvärlden förändras genom bland annat kortare produktionslivscyklar, högre utbildningsnivå och mer komplexa produktionsprocesser, har nya sätt att styra organisationerna på blivit erforderliga för att uppnå den effektivitet som marknaden efterfrågar.<sup>4</sup> Olika sätt att styra har olika grad av lämplighet beroende på karaktären av arbetsuppgiften. Många företag har kompletterat sina finansiella styrmått med andra verktyg att mäta verksamhetens effektivitet på. Det kan yttra sig i en fokusering på faktorer som påverkar de framtida resultaten såsom kundnöjdhet eller medarbetarnas motivation.<sup>5</sup>

Orsakerna till brister i de traditionella styrsätten beror delvis på begränsningar i att nå ut till hela organisationen med företagets mål, visioner och strategier, men också på att olika delar i verksamheten inte alltid bör styra med samma styrverktyg. Inriktningen på företagets verksamhet måste vara känd i hela organisationen. Det är då av stor betydelse att det finns en koppling mellan företagets strategiska och ekonomiska mål. Vanligt är att de aktiviteter som strategiplanen innehåller inte tillåts i företagets budget<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>2</sup> Samuelson, L A., red, (2001)

<sup>3</sup> Ibid

<sup>4</sup> Kurskompendium, (2003)

<sup>5</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>6</sup> Lindvall, J., (1997b)



Att kunna förutse förändringar på marknaden var huvudkritiken mot budgetering som Docent Jan Wallander presenterade i sin bok, ”*Budgeten – ett onödigt ont*”<sup>7</sup>. Wallander skriver vidare i sin bok att det är angeläget att hålla reda på vad som produceras *just nu* i företaget istället för att fokusera på vad som producerades för ett halvår sedan. Att hela tiden hålla koll på marknaden kräver ständig anpassning från företagets sida. ”Det är inget man kan sätta sig ner och diskutera en gång om året”<sup>8</sup>.

Anledningen till att ett företag skulle vilja byta styrsystem är att man tror att det skulle ge någon form av förbättring av verksamheten. Vår uppsats bygger på att vi för ICA Handlarnas AB (ICA) ska undersöka deras nuvarande styrsätt och utvärdera om det finns alternativa sätt för dem att utveckla det sätt de styr sin verksamhet på idag. I nuläget styr företaget sin verksamhet genom traditionell budgetstyrning, men har på senare tid sökt nya eller kompletterande sätt att styra organisationen på<sup>9</sup>. Skulle ett annat sätt att styra verksamheten på kunna gynna organisationen?

ICA är idag ett välkänt varumärke, verksamt inom detaljhandeln där butiker som ICA Maxi, ICA Stormarknad och ICA Nära ingår. Deras affärsidé är; ”Vi ska vara det ledande detaljhandelsföretaget med fokus på måltider”. ICA ingår i koncernen ICA Ahold AB som ägs till 30 procent av ICA Förbundet Invest AB, till 20 procent av norska Canica AS och till 50 procent av holländska Royal Ahold N.V. ICA.<sup>10</sup>

## 1.2 Problemdiskussion

Fler och fler företag har frångått traditionell budgetstyrning som på senare år kritiserats av både kritiker och användare. ”Traditionella” ekonomistyrningssystem har ofta motverkat förändringar snarare än anpassats till dem. Med traditionella ekonomistyrningssystem menas i huvudsak det formella styrsystemet, med budgetering, produktkalkylering och intern redovisning som huvudsakliga komponenter. Budgeten skapar en referenspunkt mot vilken utfallen sedan jämförs och mäts, men vid en föränderlig omgivning kan det vara svårt att prognostisera för en längre period.<sup>11</sup> Vad gäller den traditionella ekonomistyrningen kommer vi vidare i uppsatsen endast att beröra den del som rör budgetering.

I nuläget blir medarbetarnas motivation och engagemang allt mer angeläget för företagen då de strävar mot att nå högre framgång och bättre resultat. Här blir det angeläget att se till andra mått än de rent finansiella i organisationen. Det är då viktigt för de ansvariga i organisationen att genom motivation hjälpa medarbetarna att använda rätt verktyg för att arbeta mot verksamhetens gemensamma mål. För att medarbetarna skall få en förståelse om vart företaget är på väg behövs kanske andra och mer begripliga styrmått än vad som kan utläsas av en budgetstyrning. När medarbetarna har verktyg de lättare kan ta till sig och därmed fått en förståelse för styrningsprocessen genererar detta i en motiverad personal och en starkare organisation.

<sup>7</sup> Kurskompendium, (2003)

<sup>8</sup> Wallander, J., (1995)

<sup>9</sup> Lars Fredriksson, (2003)

<sup>10</sup> [www.ica.se](http://www.ica.se)

<sup>11</sup> Christer Johansson, Föreläsning, 2003-01-30



Problemet med ordet budgetering är att den anses vara ohjälpligt förknippat med byråkrati och sifferexercis. Man ger det då en begränsad innebörd av anslag i kronor snarare än den handlingsplan som företaget vill föra ut i organisationen. Ett företag som har en annan syn på detta är Handelsbanken. ”Chefer i Handelsbanken under Wallanders tid har vittnat om hur man visserligen inte fick använda ordet budget, men självklart för egen planerig behövde ett dokument som i andra företag gott skulle ha kunnat kallas för en budget. ”Men det är då en självupptagen, obyråkratisk form av budget.”<sup>12</sup>

Ett annat problem med budgetarbetet är att det ses som väldigt resurs- och arbetskrävande. Många företag har gjort stora satsningar i budgetprocessen och med tanke på de resurser som företagen har lagt ner på detta arbete är det då förståeligt att budgetarbetet fått en central roll i många företag<sup>13</sup>. Detta kan vara en orsak till varför många företag undviker att ändra sin styrprocess trots att de egentligen är intresserade av en förändring.

ICA använder idag budget som sitt främsta styrmedel med prognoser som ett komplement. Budgeten överges dock så snart prognosen visar på ett bättre resultat än budgeten och istället styr företaget på prognosen. Budgetstyrning ger företagsledningen, som styr på resultatet, en trygghet men styreffekten blir inte speciellt effektiv om man lägger ner stora resurser för att sedan ändå inte utnyttja den ursprungliga styrprocessen. Budget har alltid varit ett traditionellt styrsätt inom ICA och organisationen har i och med detta haft svårigheter med att implementera nya sätt att styra på. På operativa nivåer har det visat sig vara svårt att tillämpa alternativa styrsätt till budget. Det har varit svårt för chefer på ”mellannivå” att acceptera nya styrverktyg. Orsaken till detta tros kunna bota i ett pedagogiskt problem. Det är en trygghet med det gamla invanda arbetssättet, många är oroliga för vad ett nytt styrsätt skulle innebära.<sup>14</sup>

Utifrån denna problemdiskussion mynnar vårt problem ut i följande frågeställning:

*Bör ICA utveckla det sätt organisationen styrs på idag, genom att ersätta eller komplettera sitt nuvarande styrsystem, som är budgetstyrning, för att förbättra sin verksamhet?*

### 1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka och utvärdera om ICA skulle gynnas av att implementera ett nytt styrsätt i sin organisation. Detta kommer vi att göra genom att undersöka deras nuvarande styrsätt, samt att kartlägga och beskriva ett antal alternativa styrsätt.

### 1.4 Avgränsning

Genom avgränsningar fastställs det som inte ska undersökas, det som undersökaren utesluter från studien. Viktigt är att sådana avgränsningar görs innan undersökningen startas, som en del i planeringen. Detta underlättar för oförutsedda svårigheter som kan dyka upp under arbetets gång. Det uppstår också ofta skillnader i undersökarens avgränsningar och de avgränsningar som uppstår genom riktlinjer från en uppdragsgivare. En uppdragsgivare, som exempelvis i denna uppsats ett företag, ser till relevansen i undersökningen och har oftast ett

<sup>12</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)

<sup>13</sup> Lindvall, J., (1997b)

<sup>14</sup> Lars Fredriksson, (2003)





specifikt problem de vill ha undersökt. Undersökarens avgränsningar består oftast i att öka effektiviteten genom att på ett tidigt stadium sätta fokus på det som för undersökningen är relevant information, men kan också avgränsas genom att det finns begränsade resurser i form av tid och budget. Avgränsningarna blir då av två olika typer, nämligen de som avser det sakliga innehållet, där man genom avvägning väljer djup eller bredd i undersökningen, och det som görs av tids- och/eller kostnadsskäl.<sup>15</sup>

Våra avgränsningar blir främst av det sakliga innehållet då uppsatsen har för avsikt att endast behandla ICA Handlarnas AB. Övriga bolag i koncernen ICA Ahold ingår ej i denna studie beroende på att vår uppdragsgivare är ICA Handlarnas AB. Vi skulle också kunna se detta som en avgränsning ur en tidsaspekt då en undersökning av hela koncernen helt enkelt skulle ta betydligt längre tid. Ett annat perspektiv att titta på avgränsning med avseende på tidsaspekt är att vi i vårt uppsatsskrivande har en tidsram att hålla från Handelshögskolan i Göteborg, som också kan ses som en uppdragsgivare.

Som nämnts i inledningen finns flera olika huvudgrupper av styrmedel med vilka företag kan styra sin verksamhet på. Dessa är formell styrning, val av organisatorisk struktur, belöningsystem och mindre formella inslag som vidareutbildning eller kulturen i företaget. Vi begränsar oss till att främst behandla den formella styrningen.

Vidare avgränsningar sker inom ämnet budget, då budgeten kan delas in i tre olika huvudbudgetar; resultatbudget, likviditetsbudget och budgeterad balansräkning<sup>16</sup>. Vi kommer inte att ge någon beskrivning av dessa olika varianter, utan istället behandlas budget som en enhetlig företeelse.

## 1.5 Disposition

### Kapitel 1 Inledning

Inledningsvis introduceras bakgrunden till vår uppsats. Därefter följer en problemdiskussion som belyser problemet med budgetstyrning. Med den som grund beskrivs vårt syfte med uppsatsen följt av avgränsningar.

### Kapitel 2 Metod

Kapitlet metod inleds med en beskrivning av de tillvägagångssätt och metodval som kan användas för att nå målet med en undersökning. Därefter följer de metoder som använts för insamling av de data som ligger till grund för vår analys.

### Kapitel 3 Teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen presenteras de teorier av ekonomistyrningsmodeller med dess processer som ligger till grund för diskussionen i vår analys. Detta innefattar olika budgetmodeller och prestationsmättningsmodellen Balanced Scorecard.

### Kapitel 4 Företags- beskrivning

I kapitel 4 ges en beskrivning av organisationen. Detta sker först på ett övergripande sätt, för att sedan delas upp mellan ICA Ahold AB och ICA Handlarnas AB.

<sup>15</sup> Lekvall, P. & Wahlbin, C., (2001)

<sup>16</sup> Ax, C. et al, (2001)



**Kapitel 5**  
**Empiri**

I detta kapitel redogör vi för den information vi fått genom de djupintervjuer vi genomfört inom ICA. Här framkommer bland annat de synpunkter som respondenterna har angående organisationens nuvarande styrprocess.

**Kapitel 6**  
**Analys**

I vår analys diskuterar vi det empiriska resultatet tillsammans med den teoretiska referensramen. Syftet är att komma fram till de olika styrsättens för- och nackdelar. Detta för att kunna göra en jämförelse med ICA:s nuvarande styrsätt.

**Kapitel 7**  
**Slutsats**

Här redogör vi för de slutsatser vi kommit fram till genom att återkoppla till vår problemdiskussion och uppsatsens syfte. Slutligen ges förslag på fortsatta studier.



## 2 Metod

---

*I detta kapitel beskriver vi det tillvägagångssätt och de metodval vi gjort för att genomföra studien. Detta görs under rubrikerna metodbegreppet, undersökningens ansats och angreppssätt samt insamling av data. Under rubriken insamling av data återges de källor till de inhämtade data som används i uppsatsen. Här redogör vi också för hur vi har gått till väga före, under och efter våra djupintervjuer. Beskrivning av undersökningens säkerhet och källkritik finns under rubriken undersökningens tillförlitlighet.*

---

### 2.1 Metodbegreppet<sup>17</sup>

Metod består av de val och beslut som författarna gör för att nå målet för undersökningen. Detta görs genom att koppla undersökningen till uppsatsens syfte. En bra undersökning karakteriseras av en hög validitet vilket ibland kan te sig svårt då man vill mäta variabler som attityd och värdering.

Viktigt är också planeringen av hur undersökningen ska genomföras, vilket material som ska användas, och hur materialet ska samlas in. Metod är alltså ett sätt att bearbeta den information som vi får från ”verkligheten” och vägleda hur den informationen ska bearbetas, tolkas och analyseras.

### 2.2 Undersökningens ansats och angreppssätt

#### 2.2.1 Undersökningens ansats<sup>18</sup>

Valet av ansats grundar sig i hur vi teknisk ska gå tillväga för att kunna komma till slutsatsen av undersökningen. Idag står vi med två vetenskapliga undersökningsansatser: *positivismen* och *hermeneutiken*. En positivistisk ansats bygger på formell logik och fakta som är resultat av mätning. Kritiker hävdar att det är fel eller omöjligt att öka kunskap genom empiriskt statistiska undersökningar. Man vill även i forskningen ta upp kontroversiella områden i syfte att skapa samhällsförändringar. Medan positivismen beskriver och förklarar, vill man med en hermeneutisk studie därmed nå en helhetsförståelse, en insikt.

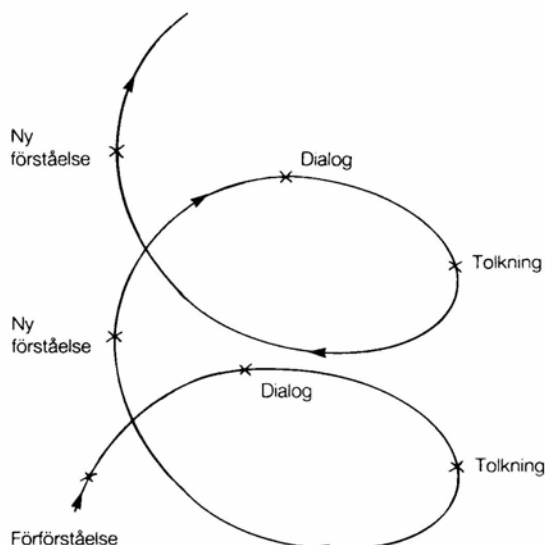
Hermeneutik kan översättas som ”tolkningslära” och innebär att forskaren ska förstå en annan persons handlingar. Detta görs främst genom språket och gör då att språk och dialog spelar en central roll. Viktigt är också att forskaren och respondenten förstår varandra och talar samma ”språk”.

---

<sup>17</sup> Dahmström, K., (1996)

<sup>18</sup> Eriksson, L T. & Wiedersheim-Paul, F., (1999)

En illustration av den hermeneutiska ansatsen är den *hermeneutiska spiralen*:



Figur 2.1 Den hermeneutiska spiralen

Källa: Att utreda, forska och rapportera s 220

Utgångspunkten i figuren är att forskaren har en förförståelse av området som problemet innefattar. Genom en tvåvägsprocess, som kan ske genom en dialog med fysiska personer, genom litteratur, observationer eller bilder, får forskaren ytterligare information som tolkas. Genom denna process fås en ny förståelse som resulterar i nya frågor och nya dialoger och spiralen tar fart.

Våra intervjuer och litteraturstudier bygger på hermeneutiska studier och vår förförståelse av undersökningen utgörs av livserfarenhet, utbildning och iakttagelser. Då vår uppsats mynnar ut i förslag på lösning av problemet blir dock ansatsen inte helt renodlat hermeneutisk utan kan snarare beskrivas som hermeneutiskteknisk.

Vår undersökning inriktar sig på att undersöka en mängd variabler och gå på djupet i ett enskilt objekt, ICA, vilket gör att uppsatsen tar form av en så kallad fallstudie<sup>19</sup>. Motsatsen blir en statistisk undersökning då inriktningen är att undersöka en mängd objekt på ett fåtal variabler. Styrkan i användningen av vår undersökningsmetod blir att den ger oss en djupare förståelse av ämnet och av ICA samt att den ger oss ett underlag för vår analys.

## 2.2.2 Undersökningens angreppssätt

Med utgångspunkt från den information vi undersöker kan två olika metodiska angreppssätt användas. En undersökning kan antingen vara *kvantitativ* eller *kvalitativ*.<sup>20</sup>

Kvantitativa metoder är metoder som resulterar i numeriska observationer eller låter sig omvandla sig i sådana.<sup>21</sup> Dessa metoder präglas i större utsträckning av kontroll från forskarens sida än de kvalitativa metoderna. Detta då undersökaren styr frågeställningen och

<sup>19</sup> Lekvall, P. & Wahlbin, C., (2001)

<sup>20</sup> Holme, I M. & Solvang, B K., (1997)

<sup>21</sup> Backman, J., (1998)



bestämmer vilka svar som respondenten kan välja mellan. I analysen av kvantitativ information har statistiska mätmetoder en framträdande roll. Styrkan i denna metod är möjligheten att kunna dra generella slutsatser.<sup>22</sup>

De kvalitativa metoderna resulterar i skrivna ord men också i exempelvis bilder, fotografier eller film och kännetecknas av en närhet till undersökningsobjektet<sup>23</sup>. Syftet med kvalitativa studier är att man ska få en djupare förståelse av det studerade problemet och att redovisa det sammanhang som problemet inryms i. Genom analysen vill forskaren få en så verklig återgivning som möjligt av den information som hämtats, för att genomföra undersökningen. Utgångspunkten för kvalitativt forskningsarbete är den förståelse och uppfattning man fått genom exempelvis egna erfarenheter eller utbildning. De främsta undersökningsinstrumenten vid en kvalitativ metod är intervjuer och iakttagelser.<sup>24</sup>

I denna studie är målet att utreda om ICA bör ersätta eller komplettera sitt nuvarande styrsystem som är idag budgetstyrning. För att kunna ge förslag på en eventuell lösning till vårt problem behöver vi en djupare förståelse för organisationen och dess styrsätt. Utifrån detta resonemang och med utgångspunkt från vår problemformulering bygger vår undersökning på kvalitativa metoder.

## 2.3 Insamling av data

Det finns två huvudtyper av data. Om redan insamlad data används vid undersökningen kallas detta för *sekundärdata*. Detta är offentlig information som finns tillgänglig i olika publikationer eller register. Data som undersökaren producerar själv och inte finns tillgänglig sedan tidigare benämns som *primärdata* och är information som fås fram genom intervjuer, enkäter eller direkt observation och som tjänar uppsatsens syfte.<sup>25</sup>

Vi har i syftet att nå vårt mål av undersökningen använt oss av både sekundärdata och primärdata.

### 2.3.1 Sekundärdata

De sekundärdata som används i uppsatsen består av litteratur, artiklar och redovisad information på Internet. Dessa data finns redovisade i källförteckningen. För att nå dessa källor har vi använt oss av den databas som finns i Ekonomiska Biblioteket vid Göteborgs universitet. Vi har också haft möjligheten att ta del av internt material som vi fått från vår kontakt på ICA i Solna, Lars Fredriksson.

### 2.3.2 Primärdata

För att samla in primärdata behövs två tekniker; intervjuer och enkäter. Vi har i vår undersökning använt oss av intervjuer då vi sökt en djupare insikt i företaget. Resultaten av de intervjuer som gjorts är de primärdata som återfinns i uppsatsen. Dessa har tagit form både i muntlig form vid personliga möten, via telefon och även i skriftlig form via E-mail. Förutom de djupintervjuer som genomförts har kontakter via telefon och E-mail skett med vår

<sup>22</sup> Holme, I M. & Solvang, B K., (1997)

<sup>23</sup> Backman, J., (1998)

<sup>24</sup> Holme, I M. & Solvang, B K., (1997)

<sup>25</sup> Dahmström, K., (1996)



kontaktperson på ICA, Lars Fredriksson samt med Kjell Dahlberg. Datum och respondenter för de olika djupintervjuerna finns listade i vår källförteckning.

### 2.3.3 Urval

I vissa studier väljs på förhand de enheter ut som bedöms intressanta för undersökningen. Detta kallas för ett *bedömningsurval* och används ofta i en fallstudie, där författaren vill åstadkomma en djupare analys av ett enskilt undersökningsobjekt. Till grund för urvalet ligger de egenskaper hos undersökningsenheterna som bör beaktas som användbara för att genomföra undersökningen och för att få den information författaren strävar att nå. Viktigt är att det i redovisning av studien tydligt visas utifrån vilka kriterier urvalet gjorts. Antal enheter i urvalet bedöms utifrån undersökningens syfte och inriktning. I en studie som vår kan det räcka med två, eller tre enheter. Ibland är enbart en enhet tillräcklig för att få den information som undersökaren är ute efter.<sup>26</sup>

Våra urval är gjorda utifrån de rekommendationer vi mottagit från vår kontaktperson. Till att börja med utfördes intervjuer på kontrollernivå. För att få inblick i verksamheten genomfördes två intervjuer på operativ nivå. Vår kontaktperson ansåg detta vara tillräckligt då dessa personer ansågs representativa. Rekommendationen utgick från deras befattning och deras erfarenhet inom organisationen.

### 2.3.4 Intervjubeskrivning

När vi förberedde oss inför våra intervjuer utgick vi från att vår undersökning bygger på kvalitativa metoder. Det som utmärker kvalitativa intervjuer är att den som intervjuar vill få en djupare förståelse för ämnet. Vid dessa intervjuer används inte frågeformulär med i förväg formulerade frågor och svarsalternativ utan istället görs en lista över de aktuella frågeområdena. Detta gör det möjligt att låta respondenten bestämma ordningsföljden i samtalet och dessutom kan den som genomför intervjun ställa följdfrågor.<sup>27</sup>

Vi använde oss av en bandspelare under våra intervjuer. Detta kan ses som en nackdel tidsmässigt då det tar tid att lyssna igenom banden och att spola fram och tillbaka för att hitta de detaljer som är användbara. Fördelarna blir ändå de som oftast väger tyngst då tonfall och ordval är betydelsefulla företeelser som kan falla bort vid intervjuer utan möjlighet till inspelning.

Intervjufrågor med en hög grad av standardisering innebär att frågorna är lika varandra vid de olika intervjutillfällena<sup>28</sup>. Vår intervjumall utgick från detta då vi ville göra en jämförelse på organisationens olika nivåer. Trots detta ändrades dock ordningen på frågorna och formuleringen på följdfrågorna vid de olika intervjutillfällena vilket gjorde att standardiseringen till slut blev låg. Intervjumall med de huvudfrågor vi utgick ifrån vid intervjutillfällena bifogas i bilaga.

Inledningsvis genomfördes djupintervjuer på kontrollernivå med Lars Fredriksson och Kjell Dahlberg för att få information om hur organisationen hanterar styrprocessen. Detta gjorde att vi fick ta del av detaljerade beskrivningar om organisationen och dess tillvägagångssätt då det

<sup>26</sup> Lekvall, P. & Wahlbin, C., (2001)

<sup>27</sup> Trost, J., (1993)

<sup>28</sup> Ibid



gäller deras sätt att styra verksamheten. Denna information gav oss en djupare förståelse för ämnet. Vidare genomfördes djupintervjuer på operativ nivå där syftet var att ta reda på hur budget som styrmedel uppfattas på organisationens lägre nivåer. Dessa gjordes med Mats Eriksson och Erik Törnqvist. Intervjuerna gav också respondenterna möjlighet att ge förslag till tänkbara alternativ till deras nuvarande styrprocess.

## 2.4 Undersökningens tillförlitlighet

Det är viktigt då man använder sig av insamlad data att det är giltig information man fått i handen, att informationen från undersökningen har en hög *validitet*. Resultatet av undersökningen ska stämma överens med verkligheten. Detta problem uppstår sällan i kvalitativa metoder där man har större närhet till det eller den som levererar informationen.<sup>29</sup>

Validiteten delas upp i *inre* och *yttre* validitet. Den inre validiteten säkerställer att begreppen är korrekt definierade och kan prövas utan att empiriska data samlats in. Den yttre validiteten innebär att analysen överensstämmer med resultatet av undersökningen och kan endast bedömas efter det att undersökningen utförts.<sup>30</sup>

Viktigt är också att de data man samlat in är pålitlig, att den har hög *reliabilitet*. Hög reliabilitet innebär att värdet på det som mäts hela tiden är konstant, att samma resultat åstadkoms oberoende av vem som gör undersökningen. Om resultaten varierar mellan olika tillfällen är reliabiliteten låg. Låg reliabilitet kan ofta vara en följd av att frågorna vid mätmetoden är oklara och tvetydiga.<sup>31</sup>

### 2.4.1 Validitet

För att öka den *inre validiteten* i våra intervjuer försökte vi att göra en bedömning om våra frågor kunde tänkas ge de svar som vi förväntades få av undersökningen. Den *yttre validiteten* stärktes genom att frågorna skickades till de berörda innan intervjun skulle äga rum. Detta för att respondenterna skulle vara förberedda och inte kunna ges möjligheten att undvika att svara på vissa frågor. Den yttre validiteten kan också stärkas genom att inte ställa ledande frågor vilket hindrar respondenten att svara på ett sätt som denne tror är ”det rätta”, det svaret som är önskvärt från de som genomför undersökningen.

För att ytterligare uppnå en hög validitet beskrevs noga syftet med uppsatsen och betydelsen av undersökningen till respondenterna i våra intervjuer. Dessutom ökar validiteten då vi använde oss av en bandpelare vid våra intervjuer vilket gör att materialet kan återges ordagrant. Slutligen skickade vi en sammanställning av intervjumaterialet till respektive berörd respondent för eventuella justeringar eller tillägg vilket också höjer validiteten.

### 2.4.2 Reliabilitet

Våra intervjuer gjordes med personer som har stor kunnsighet inom det område vi undersöker vilket ökar chansen till liknande resultat om intervjun skulle göras vid ett annat tillfälle, eller om någon annan person utfört intervjun. De djupintervjuer som utfördes gjorde att vi hade

<sup>29</sup> Holme, I M. & Solvang, B K., (1997)

<sup>30</sup> Eriksson, L T. & Wiedersheim-Paul, F., (1999)

<sup>31</sup> Lekvall, P. & Wahlbin, C., (2001)



möjlighet att ställa följdfrågor för att försäkra oss om att respondenten förstått frågan och att inga missförstånd uppstod. Detta bottnar i att intervjuerna uppnår en hög reliabilitet.

### 2.4.3 Källkritik

Det är viktigt att källor som används för att söka en lösning på ett problem är betydelsefulla för frågeställningen och har relevans för studien. De olika tekniker som finns att samla information på, exempelvis olika former av intervjuer, befintliga dokument och observationer, ger olika svar. Valet av teknik är beroende av vad som verkar ge bäst svar på problemet.<sup>32</sup>

Bedömningen av de fakta och det material som insamlats till undersökningen måste göras genom att kritiskt titta på hur dokumenten tillkommit och för vilket syfte. Vid muntliga källor är närheten till informationskällan viktig och hur informationen uppfattas av undersökaren.<sup>33</sup>

För att minimera risken av inkorrekta tolkningar vid intervjuerna har vi varit pålästa inom ämnet. Detta har också gjort det möjligt för oss att kunna ställa relevanta följdfrågor till respondenterna vid de olika intervjutillfällena. Vi har också efter sammanställning av intervjumaterialet skickat det till berörda respondenter och gett dem möjligheten att korrigera eller komplettera informationen.

Utifrån valet av respondenter som gjordes i samråd med vår kontakt på ICA vill vi trots detta reservera oss från att dra alltför generella slutsatser som skulle vara gällande för hela organisationen. Dock tolkar vi att respondenternas inställning till organisationens idag gällande styrprocess är av allmän uppfattning.

Då våra källor till insamlad sekundärdata grundar sig i akademisk och vetenskaplig litteratur, anser vi att den både är oberoende och trovärdig. Vi har i så stor omfattning som möjligt sett till att den litteratur och information inom ämnet som vi använt oss av är aktuell och relevant för vår studie.

---

<sup>32</sup> Patel, R. & Davidson B., (1994)

<sup>33</sup> Ibid





### 3 Teoretisk referensram

*Detta kapitel innehåller en teoretisk referensram som beskriver de ekonomistyrningsmodeller med dess processer, som ligger till grund för den diskussion vi för i vår analys. Kapitlet börjar med en allmän inledning om ekonomistyrningens syfte, därefter beskrivs budget både som modell och process. Kapitlet avslutas med en beskrivning av prestationsmätning, där modellen Balanced Scorecard och dess process är representerad. Vi vill med detta kapitel skapa en förståelse för olika ekonomistyrningssätt.*

#### 3.1 Inledning <sup>34</sup>

Ett företag arbetar med att nå olika mål med sin verksamhet. Det kan vara att nå en viss marknadsandel, höja lönsamheten eller introducera en ny produkt på marknaden. Ekonomistyrningens syfte är att hjälpa till att nå uppställda mål. Traditionellt har ekonomistyrningen definierats som, *”Ekonomistyrning avser all den planering och uppföljning som bedrivs i ett företag där måttenheten är pengar”*. Exempel på styrning som åsyftas i detta perspektiv är budgetering, produktkalkylering eller internredovisning.

Under det senaste decenniet har begreppet ekonomistyrningen fått en modernare innebörd, *”Ekonomistyrning avser avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål”*. Ekonomiska mål behöver inte alltid vara av finansiellt slag. Nöjda kunder, hög kvalitet och flexibilitet är mått som inte uttrycks i finansiella termer. Organisationerna har fått upp ögonen för vikten av att även ta hänsyn till de mjuka delarna i organisationen inte bara till de hårda finansiella måtten. Några förklaringar till detta beror på vissa svagheter med finansiella mått, då de;

- fokuserar på redan inträffade händelser
- inte tar hänsyn till kunder och leverantörer
- är svåra för alla medarbetare att förstå och att sätta i relation till den egna aktiviteten
- ger liten eller ingen förklaring om vad som skapar framtida värde för företaget
- inte fångar upp viktiga konkurrensmedel såsom god service, nöjda medarbetare och hög kvalitet.

Ekonomistyrning handlar alltså om att företaget ska sträva mot uppsatta mål. Det finns många olika sätt att styra en verksamhet på, vilket bör utformas efter det specifika företagens behov. Oberoende av val av styrmedel är det av stor vikt att skapa acceptans hos berörda parter. Saknas acceptans hos medarbetarna i organisationen blir effekten av styrmedlet av begränsad nytta.

#### 3.1.1 Begreppsdefinitioner

Nedan följer vår definition av utvalda begrepp som används i uppsatsen.

*Styrmodell:* Olika modeller som används för styrning. Vid budgetstyrning används modeller såsom nollbasbudget eller ändamålsbudget. Ytterligare exempel på en styrmodell är Balanced Scorecard som används i samband med prestationsmätning.

<sup>34</sup> Ax, C. et al, (2001)



*Styrmedel:* Sätt att styra verksamheten på såsom budget, prognos eller affärsplan. Dessa medel ska användas för att nå organisationens mål.

*Styrprocess:* Beskriver hur framtagandet av budgeten eller annan styrmodell går till rent arbetsmässigt.

*Styrverktyg:* Instrument som används i verksamheten för uppföljning. Exempel på styrverktyg är olika nyckeltal eller rapporter såsom medarbetarindex, bruttovinstrappport, kundundersökningar.

## 3.2 Budget

Det är viktigt att klargöra vad som menas med budget. En budget är ett handlingsprogram för företaget uttryckt i ekonomiska termer. Tyvärr uppfattar många budgetarbetet som något tråkigt och arbetsamt som måste göras en gång om året. Men budget behöver inte nödvändigtvis ses som något negativt. Det kan istället ses som ett tillfälle för företaget att nå ut till alla i organisationen med sina framtidsplaner och strategiska idéer.<sup>35</sup>

### 3.2.1 Budgetens syfte<sup>36</sup>

Många företag lägger ner mycket tid och resurser på budgetering. Det som är viktigt är att nyttan är större än kostnaden, men vad vill verksamheterna uppnå med budgeteringen? Budgetering har, enligt Ax et al, elva olika syften. Dessa kan variera mellan företag men även inom företaget.

- *Planering:* Budgeten syftar till att organisationen ska kunna planera för kommande perioder. Planeringen har sitt ursprung i den strategiska planeringen och budgeten används för att genomföra de aktiviteter som planerats. Ledningen får en överblick över hela verksamheten genom budgetens plan.
- *Samordning:* Hela organisationen arbetar mot samma mål. Genom en dialog mellan avdelningarna kan till exempel försäljningsvolym och produktion synkroniseras. Budgeteringen stärker därmed de samband som finns mellan olika avdelningar inom organisationen.
- *Resursallokering:* Budgeten fördelar de resurser företaget har. Fördelningen ska ske dit den gör mest nytta. Genom budgetering kan olika delar i verksamheten prioriteras i förhållande till varandra. Investeringar görs där de gör mest nytta för företaget som helhet.
- *Dimensionering:* Genom budgetering kan organisationens enheter i tid veta vilken kapacitet de olika avdelningarna tror sig behöva, för att på så vis undvika över- eller underkapacitet. En intern transportavdelning kan anpassa sin verksamhet efter företagets behov av transporter, för att på så vis optimera användningen av resurserna.
- *Ansvarsfördelning:* Budgeten blir ett verktyg för att utvärdera faktiskt resultat i förhållande till budgeten. Har den ansvarige uppfyllt de krav som budgeten satt upp? Ett signalsystem som visar när något avviker från den planerade budgeten. Ledningen kan därmed vidta åtgärder.

<sup>35</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)

<sup>36</sup> Ax, C. et al, (2001)



- *Uppföljning:* Möjlighet att genom budgeten följa upp perioders utfall, årsvis men även månadsvis. Kortare perioder gör det möjligt till snabba korrigeringar av verksamheten. Detta är även underlag för att skapa bättre budgetar i framtiden.
- *Kommunikation:* Genom dialoger under budgetprocessen samlas synpunkter från organisationens medarbetare upp. Ledningen har även möjligheter att delge verksamheten dess framtida strategier. Budgeteringen gör det möjligt för olika enheter att få en större insikt i varandras verksamheter.
- *Medvetenhet:* Budgeten skapar en medvetenhet om vad som är viktigt för företaget som helhet och utvecklar kunskapen om sambandet mellan ekonomin och verksamheten. Stabspersonalen, såsom ekonomerna, får en inblick i den primära verksamheten som kan vara användbar även i andra situationer.
- *Målsättning:* Med hjälp av budgeten sätts mål upp för de olika enheterna i organisationen. Enheterna är medvetna om vad som förväntas av dem och jämförelse kan göras mellan budget och utfall. Ansvar delegeras ut på lägre nivåer, så att beslut kan tas av medarbetarna själva. Detta är en förutsättning vid decentraliserad verksamhet.
- *Motivation:* Budgeten kan vara en motivation för de anställda att försöka nå upp till målen. Genom att medarbetarna får delta i budgetprocessen ges ytterligare motivation att nå upp till målen i budgeten.
- *Incitamentssystem:* En bonus kan vara kopplad till budgetsystemet. Om skillnaden mellan budget och utfall i positiv mening är tillräckligt stor, det vill säga om företaget tjänat mer pengar eller sänkt kostnaderna, utlöses en bonus till medarbetarna. Ett väl så gott alternativ för medarbetarna att motiveras till att göra ett gott arbete.

### 3.2.2 Skillnaden mellan budget och prognos

Budget och prognos ses ofta som samma fenomen, men det finns en skillnad mellan de två begreppen. En budget är en plan om ett antagande att positiva åtgärder kommer att ske utifrån planen. En prognos är mer en förutsägelse om vad som skulle kunna komma att hända. Ofta använder företag namnet prognos istället för reviderad budget<sup>37</sup>. I jämförelse till budget har en prognos följande kännetecken:<sup>38</sup>

- En prognos har möjlighet att uttryckas i både finansiella och icke finansiella termer.
- Den kan vara för vilken period som helst och den har ingen skyldighet att nå upp till det prognostiserade resultatet.
- En prognos är vanligtvis inte tillstyrkt av den högre ledningen.
- En prognos uppdateras så fort ny information indikerar en förändring.
- Skillnader i prognoser är inte formellt eller periodisk analyserande.

Ur företagsledningens synvinkel är finansiella prognoser i huvudsak ett planeringsverktyg medan en budget är både ett planerings- och styrverktyg. Om budgeteraren kan ändra budgeten, säg varje kvartal, utan formell medgivande från ledningen, är budgeten mer att likna vid en prognos än en budget. Den kan då inte vara grund för utvärdering och kontroll eftersom faktiskt resultat alltid blir lika med den reviderade budgeten.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>38</sup> Anthony, R N. & Govindarajan, V., (2001)

<sup>39</sup> Ibid



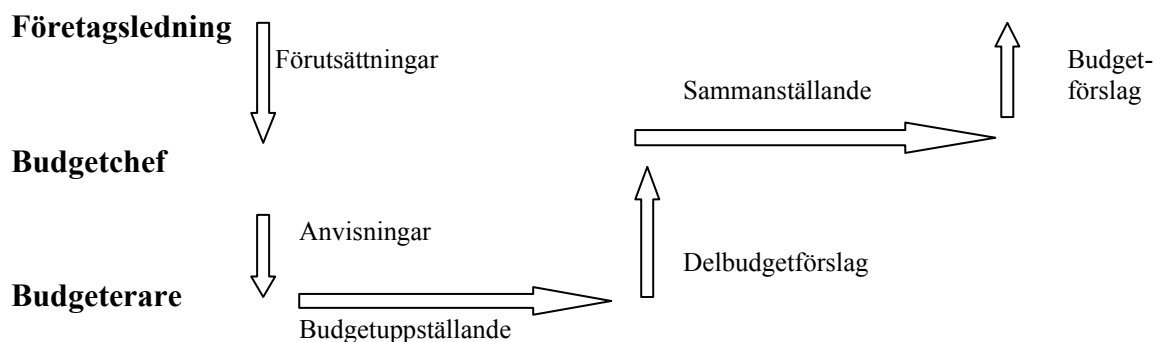
### 3.3 Budgetprocessen

Budgetprocessen har olika syften beroende på storleken på företaget. I ett större företag är budgeteringsprocessen betydelsefull för samordning och koordinering av verksamhetens olika enheter. Företaget vill skapa förståelse för verksamhetens förutsättningar och på så sätt uppnå en insyn i hela organisationen. I ett litet företag blir inte syftet med budgetering samordning då organisationen är liten och nära kommunikation redan finns. Syftet i denna typ av företag blir istället främst att få ordning på relationen mellan verksamhet och ekonomi.<sup>40</sup>

Vad gäller själva budgetuppställandet finns det fyra metoder att välja mellan; uppbyggnadsmetoden, nedbrytningsmetoden, den iterativa metoden och kombinationsmetoden. De flesta företag tillämpar någon form av uppbyggnadsmetod, en del tillämpar nedbrytningsmetoden och många använder någon slags kombination, ofta med flera varv.<sup>41</sup>

#### 3.3.1 Uppbyggnadsmetoden

Förutsättningar för budgetarbetet lämnas av företagsledningen. Förslag till delbudgetar ställs samman för att sedan sammanställas i ett helt budgetförslag för hela företaget. Efter första varvet kan fler varv vara motiverande för att få ihop en slutlig budget som är ändamålsenlig för hela organisationen. Risken med uppbyggnadsmetoden är att mycket arbete läggs ner på detaljer som i det slutliga förslaget ändå inte kommer med.<sup>42</sup> Metoden anses dock som motivationsskapande då medarbetarna är med redan från början av processen, och att den ger utrymme för kreativitet och engagemang. Många idéer kommer fram och det leder till ett lärande i företaget.<sup>43</sup>



Figur 3.1 Uppbyggnadsmetoden

Källa: Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996), s 64

#### 3.3.2 Nedbrytningsmetoden

Enligt nedbrytningsmetoden ges mer stöd och ledning uppifrån. Ett detaljerat förslag ges från ledningen för att sen delas upp i delbudgetar. Budgeterarna kommer med ändringsförslag som sen sammanställs i ett budgetförslag. Denna metod kan ur motivationssynpunkt vara mindre lyckad då företagsledningen ger ut ”diktat” hur budgeten ska vara. Nedbrytningsmetoden

<sup>40</sup> Ax, C. et al, (2001)

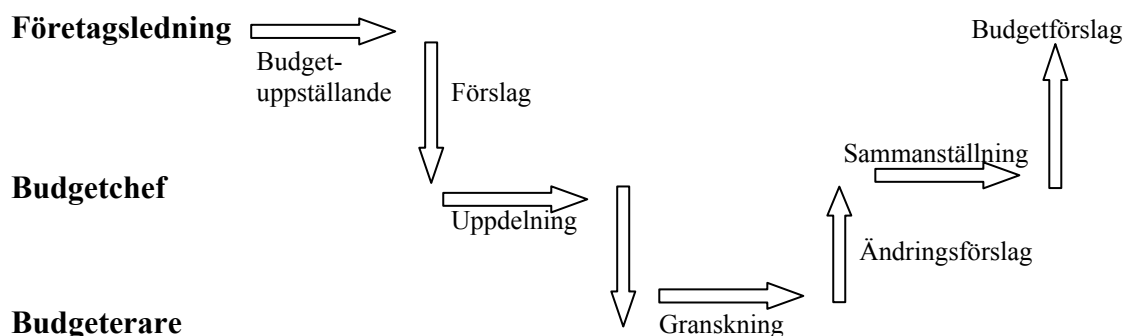
<sup>41</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)

<sup>42</sup> Ibid

<sup>43</sup> Ax, C. et al, (2001)



ställer höga krav på att företagsledningen kan sätta sig in i medarbetarnas arbetsförhållande för att kunna lämna realistiska budgetramar.<sup>44</sup>



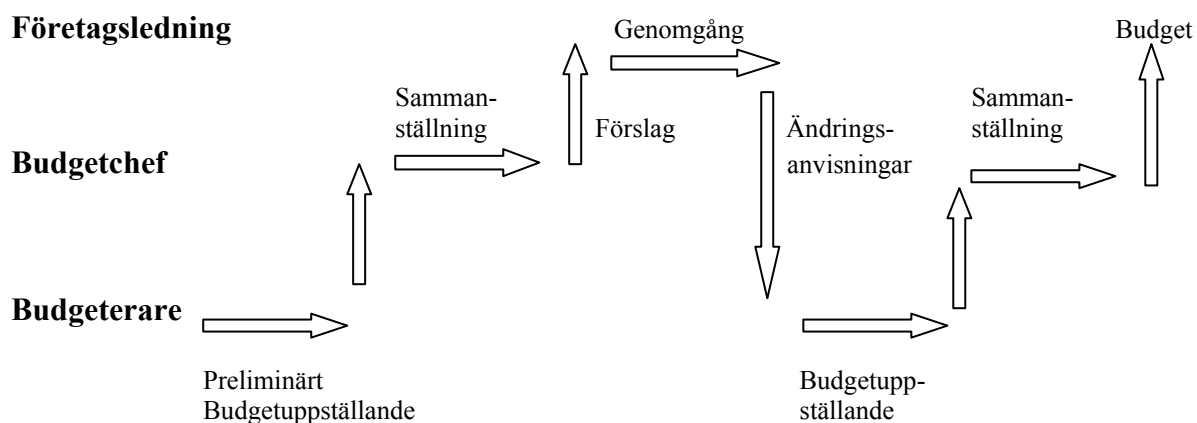
Figur 3.2 Nedbrytningsmetoden

Källa: Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996), s 64

### 3.3.3 Den iterativa metoden

Denna metod kan med fördel användas i stora företag där ledningen har svårigheter att överblicka hela företagets komplexitet. Budgeten omarbetas i flera varv (iterationer). Initialt börjar budgeterare på lägre nivåer att lägga ett förslag. Företagsledningen har åsikter och eventuella ändringar måste beaktas av budgeterarna. Budgeten bearbetas sedan i två eller flera varv. Ibland kan endast delar av budgeten behöva bearbetas under flera varv. Genom upprepad bearbetning, och därmed samordning mellan nivåer/divisioner, kan en högre precision i budgeten erhållas än de tidigare metoderna. Dock upplever många företag att metoden tar alltför stora resurser i anspråk.<sup>45</sup>

Uppbyggnads- och nedbrytningsmetoden innehåller delar av den iterativa metoden. Budgetarbetet går upp och ner i den organisatoriska hierarkin. Skillnaden mellan dessa metoder och den iterativa är mer en fråga om gradskillnad än en absolut skillnad.<sup>46</sup>



Figur 3.3 Den iterativa metoden

Källa: Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996), s 68

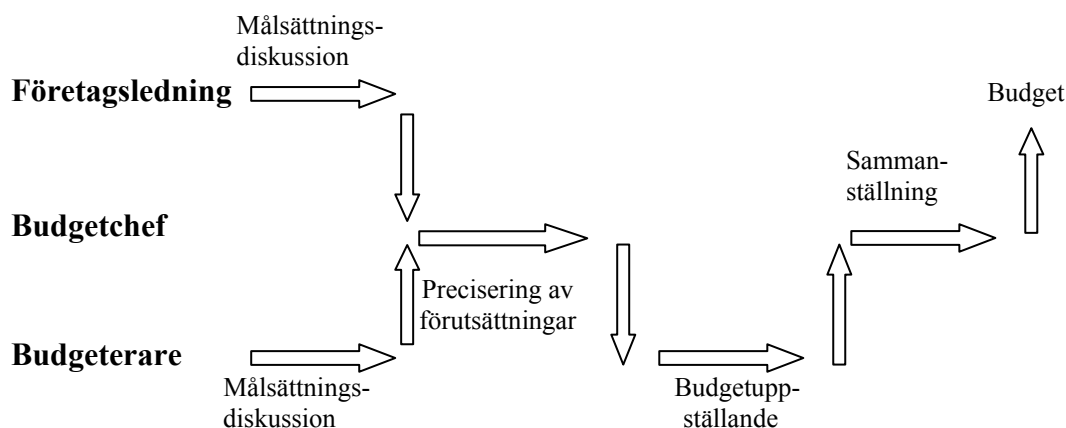
<sup>44</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)

<sup>45</sup> Ibid

<sup>46</sup> Ax, C. et al, (2001)

### 3.3.4 Kombinationsmetoden

Kombinationsmetoden utnyttjar både uppbyggnads- och nedbrytningsmetoden. Företagsledningen sätter inledningsvis ramar och mål för budgetarbetet. Därefter får budgeterna börja med ett uppbyggnadsorienterat arbetssätt. Företagsledningen kan med denna metod hålla budgetarbetet under kontroll samtidigt som en hög precision erhålls. Parallellt besparas medarbetarna de omarbetningar som den iterativa metoden förorsakar.<sup>47</sup>



Figur 3.4 Kombinationsmetoden

Källa: Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996), sid 69

## 3.4 Metoder vid budgetering

Det finns olika sätt att använda sig av budget, det vill säga hur föränderlig ska budgeten vara under budgetåret. Det som i allmänna ordalag syftar på ”vanlig” eller ”traditionell” budget är det som benämns som *fast budget* och är den vanligast förekommande. Fast budget innebär att budgetvärdena inte ändras på grund av ändrade förutsättningar i samband med uppföljningen av budgeten<sup>48</sup>. Nedan följer beskrivningar av varianter till den fasta budgeten; reviderad, rullande, flexibel och rörlig budget.

### 3.4.1 Reviderad budget<sup>49</sup>

Budgeten ändras vartefter tiden går under året, dock är sluttidpunkten samma som för den ursprungliga budgeten. Antal perioder att planera för minskar under årets gång.

Det finns vissa fördelar med en reviderande budget:

- Budgeten hålls aktuell och mer levande.
- Då budgeten upprättas lång tid i förväg kan den ibland upplevas orimlig eller svår att nå på grund av inre eller yttre omständigheter, motivationen kan då minska eller helt utebli. Detta undviks med den reviderande budgeten.
- Möjligheterna att bedöma kommande perioders utfall ökar, då man befinner sig närmare periodens slut.

<sup>47</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)

<sup>48</sup> Samuelson, L A., red, (2001)

<sup>49</sup> Ax, C. et al, (2001)



Till nackdelarna kan nämnas; budgetens förpliktelse minskar då ingen fast referenspunkt finns samt att det är svårt att koppla belöningar till utfallet av prestationerna i förhållande till budget.

### 3.4.2 Rullande budget<sup>50</sup>

Vid den rullande budgeten finns ingen fast budgetperiod utan hela tiden flyttas budgethorisonten framåt. Ofta rullas budgeten per kvartal för ett år framåt.

Till fördelarna för rullande budgetering kan framföras:

- Företaget kommer ifrån den externa redovisningens räkenskapsår, som inte har att göra med hur verksamheten bedrivs.
- Vid kontinuerligt arbete med budgeteringen skapas en aktualitet.
- Kommer ifrån taktiskt agerande med budgeten såsom förbruka tilldelad pott så att inte summan blir lägre nästa år.
- Understödjer långsiktighet då ej enskilda år fokuseras.
- Ökat tryck på fortlöpande förbättringar av prestationer.

Till nackdelarna kan nämnas; frustrerande då ingen fast referenspunkt finns, medarbetarna upplever det som mer tidskrävande.

### 3.4.3 Rörlig eller flexibel budget

Rörlig och flexibel budget används ofta som synonymter. Budgeten förändras beroende på hur faktisk verksamhetsvolym utfaller. Undantaget är de fasta kostnaderna som ej är volymrelaterade. Det finns dock en viss skillnad mellan dem. Rörlig budget ser enbart till förändringar i volym medan flexibel budget även ser till andra faktorer än volymförändringar såsom; antal order, kvalitet, produktmix eller antal typer av kunder. Gemensamt för dem båda är en korrigering i efterhand av budgeten för att jämförelsen med utfallet ska bli mer rättvisande. För- och nackdelarna är samma för båda budgetvarianterna. Fördelarna är:

- Budgeten kan vara ändamålsenlig trots stor osäkerhet om volymen.
- Ej fokuserar enbart på en volym, möjligheterna kan vara större än planerat.

Som nackdelar kan tänkas att budgeten ej kan användas som förpliktelse att nå en viss volym och att det kan vara arbetskrävande att räkna om budgeterna kontinuerligt.

## 3.5 Utveckling av budgetering

Budget är ett välkänt begrepp som använts under lång tid. Budget är dock ett område som varit föremål för utveckling och förändring. Nedan redogör vi för några av de budgetmodeller som har utvecklats under senare tid; nollbas-, ändamåls-, program- och rambudgetering.

### 3.5.1 Nollbasbudgetering

Syftet med nollbasbudgetering är att det för varje ny budgetperiod börjas på ett nytt rent papper. I en del fall innebär budgetering att en procentuell förändring läggs till föregående års resultat för att få fram årets budgeterade resultat, företaget inriktar sig således bara på

<sup>50</sup> Ax, C. et al, (2001)





förändringen. Att utgå ifrån fjolårets utfall och budget är inte aktuellt vid nollbasbudgetering, utan verksamheten ska ifrågasättas och budgeterna ska ställa sig frågan vad som behövs för att verksamheten ska nå sina mål. Att verksamheten ifrågasätts är en viktig komponent för att kunna hävda sig mot konkurrenterna. Nackdelen med denna budgeteringsform är att den är resurskrävande och att den tar mycket tid i anspråk. Detta har de företag som använder denna budgeteringsform tacklat genom att inte budgetera på detta sätt mer än till exempel vart tredje år och att inte hela verksamheten budgeterar under samma tidpunkt.<sup>51</sup>

### 3.5.2 Ändamålsbudgetering

Utmärkande för ändamålsbudgetering är kopplingen till pågående aktivitet. Syftet är att kostnaderna för en aktivitet ska kunna härledas till ett speciellt ändamål.<sup>52</sup> Modellen utgår ifrån variabilitetsprincipen vilket innebär att intäkter och kostnader relateras till de faktorer som man tror påverkar dess storlek. Schablonmässiga fördelningar av kostnader anses alltför vilseledande, vilket uppmärksammas med denna metod där samband mellan variabler är signifikativt. Kostnadsbudgeteringen ska delas upp i minst tre dimensioner, *resursslåg* – vilken typ av resurs som används, *ansvarig* – vilken organisatorisk enhet är ansvarig för resurserna och *ändamål* – till vilket ändamål ska resurserna användas.<sup>53</sup> På grund av den relativt höga komplexitetsnivån har ändamålsbudgetering inte fått något större genomslag ute i organisationerna. Men med ett förnyat intresse för aktivitetstänkande kan metoden åter bli aktuell.<sup>54</sup>

### 3.5.3 Programbudgetering

Programbudgetering är en speciell variant av ändamålsbudgetering som utvecklats inom den offentliga sektorn. Där har ändamålsbudgetering fått en starkare genomslagskraft än i den privata sektorn. För att nå upp till de mål som är syftet med verksamheten krävs att vissa program genomförs. Som exempel kan ges om målet är att ge alla barn en bra skolgång utarbetas program för att nå upp till detta inom kommunerna men även på central nivå.<sup>55</sup>

### 3.5.4 Rambudgetering

Utifrån rambudgetering har en enhet en ram att utgå ifrån. Denna ram utgör riktlinjen för vad som ska uppnås. Enheten har handlingsfrihet att ta sig dit vilket ligger till grund för agerandet att fatta egna beslut. Enligt Mintzberg förenar denna metod syftet med budgeteringen som både anvarsmarkering och planering. Det är av central betydelse enligt honom att företaget samordnar sitt handlande. Denna metod passar främst enheter som har en egen marknad att arbeta emot till exempel ett dotterbolag som agerar på en viss utlandsmarknad.<sup>56</sup>

## 3.6 Prestationsmätning

Ett annat mätinstrument för organisationers verksamhetsplanering är prestationsmätning. Med prestation menas, ”vad som har åstadkommits, har utförts eller genomförts eller som i

<sup>51</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>52</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)

<sup>53</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>54</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)

<sup>55</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>56</sup> Bergstrand, J. & Olve, N-O., (1996)





*framtiden ska åstadkommas, utföras eller genomföras, helt enkelt vad som har presterats eller ska presteras*". En prestation kan åsyftas nästan vad som helst, nöjda medarbetare, tillverkning av produkter, eller utförande av en tjänst. Ett prestationsmått är ett tal eller annan enhet som uttrycker prestationen och kan benämnas som nyckeltal, styrtalet eller mätetal. Exempel på prestationsmått är kvalitén, kostnad, tid för genomförandet eller kunders attityder på genomförandet av prestationen. En annan benämning på prestationsmått är *Key Performance Indicators (KPI)* - kritiska framgångsfaktorer.<sup>57</sup>

### 3.6.1 Syften med prestationsmätning<sup>58</sup>

Företag har vissa uppställda och önskvärda mål, en viss strategi för hur verksamheten ska bedrivas. Strategin vidarebefordras ner till verksamhetsplanen som ger riktlinjer hur företaget ska bedrivas. I verksamhetsplanen bryts huvudmålen ner till delmål för olika delar av verksamheten. Dessa ger uttryck i både finansiella termer som intäkter och resultat samt i icke-finansiella termer såsom kundtillfredsställelse, marknadsandelar och kvalitet. Prestationsmätning är ett sätt på vilket företag mäter genomförandet av delmålen. Huvudsyftet för prestationsmätningen är att implementera strategin i organisationen. Genom att alla företag är olika och har sin egna unika strategi finns det ingen bästa eller givna uppsättning prestationsmått som bör användas, den måste istället anpassas till företagets situation.

Fokuserar företaget på låga kostnader i strategin ska prestationsmått som mäter kostnader vara centrala, eller om kundanpassning står i fokus mäts företagets arbete med kundanpassning och kunders uppfattning om företagets kundanpassning stå i centrum.

Syftet med prestationsmätning är enligt ovanstående strategiimplementering i organisationen. I den operativa verksamheten konkretiseras strategin på olika sätt genom handlingsplaner och riktlinjer. Några vanligt förekommande operativa syften med prestationsmätning är:

- Möjlighet att följa upp den löpande verksamheten vad gäller uppfyllande av mål.
- Att kommunicera ut i organisationen var fokus ska ligga, men även förväntningar och prestationer.
- Ett motivationsverktyg för medarbetarna.
- Att informera om vad företagets intressenter anser om företagets prestationer.
- Att ge signaler om avvikelser inom företaget men även signaler om förändringar i företagets omvärld, exempelvis kunders efterfrågemönster.
- Utgöra underlag för olika slags jämförelser av prestationer.
- Att kunna bibehålla och förstärka konkurrensfördelar och att skapa villkor för att kunna identifiera strategiska möjligheter.
- Att ge underlag för fattande av beslut vid exempelvis resursallokering.
- Att ge upplysning om hur den kortsiktiga verksamheten passar in i företagets långsiktiga planering och bidrar till att infria långsiktiga mål.

## 3.7 *Balanced Scorecard*

Som ett exempel på en modell som använder prestationsmätning beskriver vi "*The Balanced Scorecard*". Detta är dock inte den enda modellen som använder prestationsmått. Andra

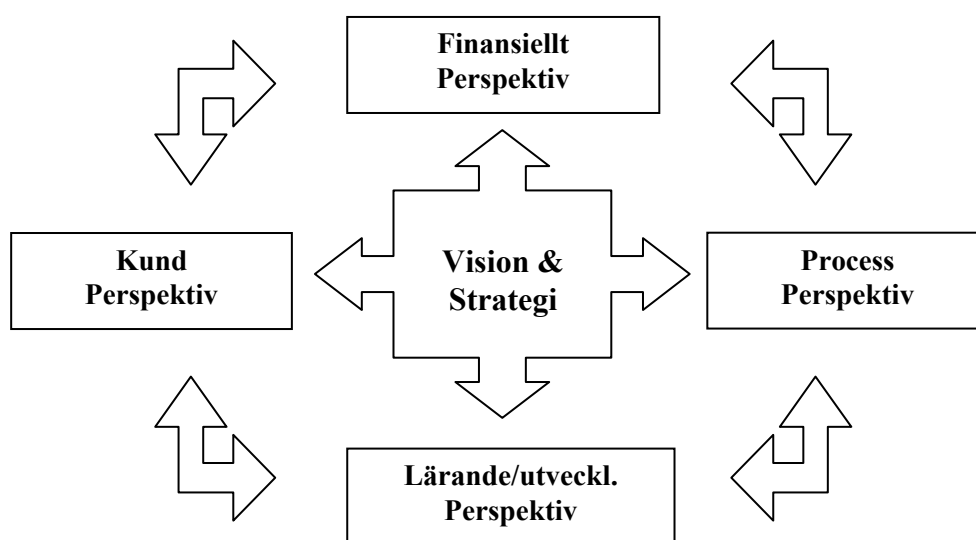
<sup>57</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>58</sup> Ibid

alternativa modeller som vi kommit i kontakt med genom litteraturen är ”*Maisels Balanced Scorecard*”, ”*The Performance Pyramid*” och ”*EP<sup>2</sup>M*” (Effective Progress and Performance Measurement).<sup>59</sup>

### 3.7.1 Bakgrund

En mätmodell som uppnår ett starkare samband mellan strategi och ekonomiska måttetal är Balanced Scorecard (BSC). Denna styrkortmodell introducerades av Robert S. Kaplan och David P. Norton efter en studie vars syfte var att utreda befintliga styrmodellens metoder för prestationsmätning, och presenterades första gången 1992 i *Harvard Business Review*<sup>60</sup>. BSC ses som ett sätt för företagets ledning att kommunicera, operationalisera och implementera företagets vision och strategi för att skapa mål och mått<sup>61</sup>. Detta görs genom fyra perspektiv (se nedan).



Figur 3.5 *Balanced Scorecard*

Källa: Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A., (1998), s 369. Fritt omarbetad.

### 3.7.2 Perspektiv

BSC har sin utgångspunkt från företagets affärsidé och föreslår att strategin ska utgå från fyra perspektiv (se figur 3.5).

Det *finansiella perspektivet* svarar på frågan, ”*Vilka blir konsekvenserna för aktieägarna?*”<sup>62</sup>. Här preciseras traditionella nyckeltal och styrmått, måttenheter för exempelvis räntabilitet och tillväxt. Dessa mått anger om utförandet och implementeringen av företagets strategi bidrar till att förbättra vinsten<sup>63</sup>. BSC har kvar det finansiella perspektivet eftersom de finansiella styrtalen används för att sammanfatta ekonomiska resultat från redan utförda handlingar<sup>64</sup>.

<sup>59</sup> Olve, N-G. & Roy, J., (1999)

<sup>60</sup> Ibid

<sup>61</sup> Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A., (1998)

<sup>62</sup> Samuelson, L A., red, (2001)

<sup>63</sup> Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A., (1998)

<sup>64</sup> Kaplan, R. S. & Norton, D. P., (1999)



*Kundperspektivet.* I kundperspektivet identifieras företagets kunder och det segment av marknaden där företaget konkurrerar. Här mäts resultatet i mått som kundnöjdhet, bibehållande av kunder och marknadsandelar. Dessa mått utgör mål för de processer som svarar för företagets produktutveckling, vad gäller pris och kvalitet, logistik som visar kundrelationen, närheten till konsumenten, och företagets image och rykte som visar hur företaget vill profilera sig. Den grundläggande aspekten är hur företaget ska nå så hög kundlönsamhet som möjligt.<sup>65</sup>

*Processperspektivet* inriktar sig på den inre processen där ledningen identifierar de processer som organisationen måste behärska för att nå sina mål. Dessa processer, pågående som nya, måste leverera högsta möjliga kundvärde samt tillgodose aktieägarnas förväntade avkastning. Varje företag har en egen process för att skapa kundvärde och finansiella resultat. En generell värdekedja ger företag möjlighet att skraddarsy en modell efter sina egna objekt och mått. Modellen omfattar uppbyggnadsstadiet där identifiering av marknaden och skapandet av produkten sker. Därefter följer det operativa stadiet där produktionen av varan sker vilket följs av varans leverans. Sista stadiet i värdekedjan är den service som företaget levererar till kunden efter det att köpet skett (postsales service). Denna service kan exempelvis innefatta garantier, reparationer eller möjlighet att återlämna varan.<sup>66</sup>

*Lärande- och utvecklingsperspektivet* syftar till att identifiera den infrastruktur som företaget måste använda sig av för att skapa förbättring och tillväxt på lång sikt. Organisationens lärande och tillväxt kommer från tre källor: människor, system, och rutiner. Ofta visar de övriga perspektiven (se ovan) att det finns klyftor mellan medarbetarnas kompetens och systemen/rutinerna inom organisationen för att ett optimalt resultat ska uppnås. För att fylla dessa klyftor måste företaget investera i kompetensutveckling av medarbetarna, stärka informationsteknologin och harmonisera organisationens rutiner.<sup>67</sup>

### 3.7.3 Användning

Företag som har utvecklat ett BSC med mått från de fyra perspektiven har byggt en bas för ett fungerande system. Hänsyn bör dock tas till att BSC inte är ett strategiverktyg. Trots att utgångspunkten ligger i företagets strategi och vision innebär inte styrkortet i sig att strategin är den rätta. Vision, mål och strategi är snarare utgångsläget för hur BSC ska byggas upp.<sup>68</sup>

Även belöningsystem kan ha BSC som bas. Detta kan ge en granskning av nyckelpersoner i perspektiv som ledarskap, arbetsinsats, besluts kvalitet samt finansiella mått som bas.<sup>69</sup>

BSC har kvar de finansiella styrtalen som en viktig sammanfattning av företagsledningens och affärsenhetens resultat, men det innehåller framför allt en integrerad uppsättning styrtal som kopplar kunder, interna processer, medarbetare och system till företagets långsiktiga ekonomiska framgång. Kaplan (1999) menar att finansiella styrtal inte räcker till för att granska och att visa vägen för företagets prestationer i konkurrensutsatta miljöer. De finansiella styrtalen är resultatmått som inte återger särskilt mycket av det värde som företagsledningen skapat eller använt under den senaste redovisningsperioden. De finansiella

<sup>65</sup> Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A., (1998)

<sup>66</sup> Ibid

<sup>67</sup> Ibid

<sup>68</sup> Samuelson, L A., red, (2001)

<sup>69</sup> Ibid

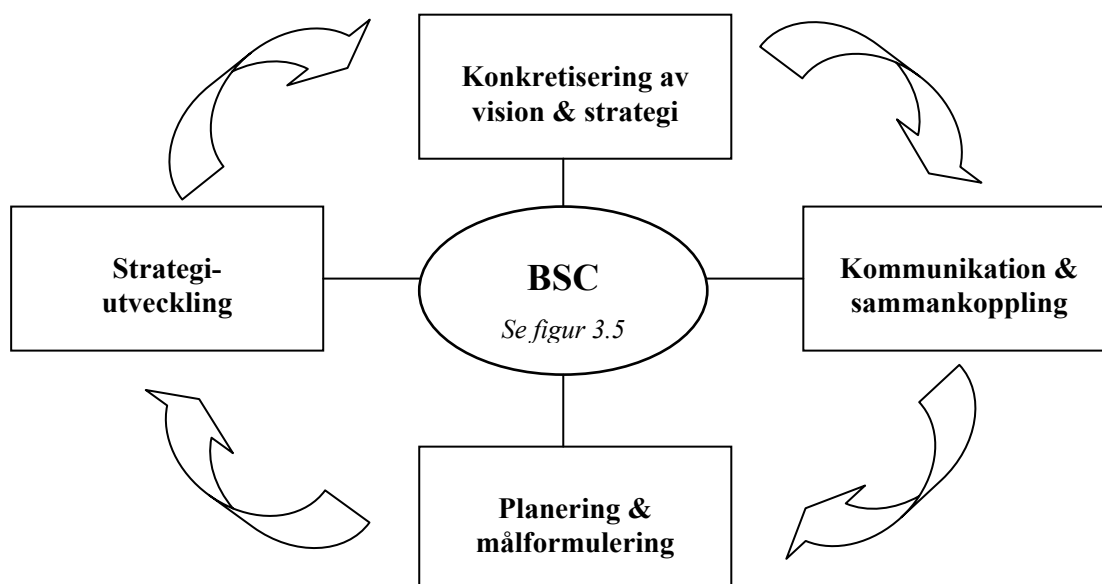
styrtalet berättar en del, men inte allt, om vad verksamheten redan åstadkommit och de ger dålig anvisning om vad som bör göras idag och imorgon för att generera framtida inkomster.<sup>70</sup>

### 3.7.4 Process

Förutsättning för att nå framgång med BSC är det sker en anpassning i såväl processen som själva styrkortet efter respektive företags förutsättningar. Mot slutet av processen övergår den i det sista steget som innebär implementeringen av styrkortet, arbetet till den fortlöpande användningen av BSC.<sup>71</sup> Implementeringsarbetet behandlas dock inte i denna studie.

Företagsledningar har upptäckt att styrkortet ger dem möjligheten att sammanlänka strategins utveckling och formulering och dess implementering<sup>72</sup>. BSC används för att skapa förståelse för företagets förutsättningar, som används för att uppnå långsiktiga konkurrensfördelar. Kommunikationen som uppnås i den löpande verksamheten genom styrkortet ökar förståelsen och motivationen, vilket resulterar i en förbättrad styrning.<sup>73</sup>

Figuren nedan visar omfattningen av styrkortets process.



Figur 3.6 Balanced Scorecard-processen

Källa: Kaplan, R. S. & Norton, D. P., (1999), s 185. Fritt omarbetad.

Organisationens vision och strategi är utgångspunkten för styrningen av verksamheten. Införandet av BSC leder ofta till nya tankar och omprövningar kring företagets befintliga vision och strategi. Detta gör att processen utgår från strategiutveckling. Styrkortsprocessen formulerar strategierna mera konkret i framgångsfaktorer och mål.<sup>74</sup>

<sup>70</sup> Kaplan, R. S. & Norton, D. P., (1999)

<sup>71</sup> Olve, N-G. & Roy, J., (1999)

<sup>72</sup> Kaplan, R. S. & Norton, D. P., (1999)

<sup>73</sup> Olve, N-G. & Roy, J., (1999)

<sup>74</sup> Ibid



Nästa steg i processen innebär ett klargörande av den vision som är gemensam för hela organisationen. En förutsättning för att strategin ska kunna implementeras är att strategierna översätts till mått som ger alla olika enheter i verksamheten, lättförståelig information och som beskriver deras uppgift.<sup>75</sup> Syftet är att alla ska känna sig delaktiga och förstå hur de bidrar till organisationens övergripande strategier<sup>76</sup>.

Då organisationens vision och strategi är åskådliggjord går processen vidare till att utveckla en samsyn genom alla i nivåer i organisationen. Alla ska förstå hur deras arbete bidrar till helheten. Detta ska få medarbetarna att ta ansvar för organisationens framtid och delta i formulering och implementering av strategin. Genom att kommunicera strategin och koppla den till personliga mål skapar modellen engagemang bland medarbetarna. Samsynen och viljan att ta ansvar kommer att kunna stärkas ytterligare om de individuella bidragen till verksamhetens resultat kopplas till någon form av bonusprogram.<sup>77</sup>

Slutligen definieras de långsiktiga mål som organisationen vill uppnå. Resultaten innehåller inte bara de styrmått som organisationen vill förbättra, utan även klart uttalade och högt satta mål för dessa. BSC betonar sambanden mellan de mått som har betydelse för resultatet. *”Genom att sätta upp långsiktiga mål för de strategiska styrmåtten, genom att rikta strategiska initiativ och betydande resurser åt rätt håll och genom att placera ut kortsiktiga delmål längs vägen, blir företagsledningen engagerad och ansvarig för visionens förverkligande.”* Långsiktiga kapitalbudgetar och strategiska initiativ bli en del i arbetet att nå de högt uppsatta målen och styrmåtten i styrkortet.<sup>78</sup>

BSC garanterar inte en framgångsrik strategi och vision men konceptets styrka är själva framtagningsprocessen som konkretiserar och förankrar företagets vision och strategi. Ett gemensamt språk och diskussionsunderlag byggs upp genom hela organisationen och medarbetarnas kan på detta sätt se sin roll i helheten.<sup>79</sup>

### **3.8 Kritikers reflektioner kring traditionell styrning**

Som vi tidigare berört i inledningskapitlet har de nya företagsstrategierna ifrågasatt den traditionella budgetstyrningens roll bland nytänkande företag. Det som kritiken främst riktar sig mot är att traditionell budgetstyrning brister i att ta hänsyn till förändringar i omvärlden<sup>80</sup>. Budgeten som många företag använder idag borde avskaffas, påstår Hope och Fraser. *”Det kanske låter som ett radikalt förslag, men det borde blott vara kulmen av en långvarig strävan av att förvandla organisationer från centraliserade hierarkier till nätverk som tillåter snabb anpassning till marknadsförutsättningar”*.<sup>81</sup>

Även Rowley ifrågasätter vikten av budget. Han förstår inte varför företag fokuserar på om de har uppnått eller missat budgeten. Istället borde fokus vara på om de presterade så bra som möjligt med befintliga resurser. Kunde de förutse förändringar på marknaden och anpassa verksamheten i god tid?<sup>82</sup>

<sup>75</sup> Kaplan, R. S. & Norton, D. P., (1999)

<sup>76</sup> Olve, N-G. & Roy, J., (1999)

<sup>77</sup> Kaplan, R. S. & Norton, D. P., (1999)

<sup>78</sup> Ibid

<sup>79</sup> Olve, N-G. & Roy, J., (1999)

<sup>80</sup> Yazdifar, H., (2003)

<sup>81</sup> Hope, J. & Fraser, R., (2003)

<sup>82</sup> Rowley, M., (2003)



Budgetprocessen har under många år kritiserats hårt av Jan Wallander. Han skriver i sin bok, *"Budgeten – ett onödigt ont"*, att man i en föränderlig omvärld inte kan förutse omställningar i utvecklingen. Budgeten inger en falsk säkerhet då man genom budgetarbetet tror att framtiden är säkrad. Han talar om att budgeten baseras på prognoser, vilket gör att budgeten blir riskabel om prognosen slår fel och att budgetarbetet blir onödigt då prognosen stämmer. Vidare menar Wallander att det hela tiden handlar om att företaget ska förbättra sig och att vara bättre än konkurrenterna. Focus ska inte ligga på ett mål i kronor och ören.<sup>83</sup>

Jan Wallander talar också om vikten av kommunikation, att medlemmarna i verksamheten måste få begriplig information som rör just deras del i organisationen. Det är av grundläggande betydelse att resultatet av informationen kan förstås och påverkas av personalen. Ofta ges alldeles för mycket information som inte är relevant för mottagaren. Resultatet blir att informationen är svårtolkad och det finns en risk att det väsentliga förbises.<sup>84</sup>

Det finns ingen generell modell som fungerar vid alla omständigheter. Valet av ekonomistyrningssystem är specifikt för, och görs samtidigt med, valet av företagets strategi. Ett utmärkt ekonomistyrningssystem kan inte enbart av sig själv garantera framgång i dagens marknad. Framgång beror främst på produkter och service som möter och tillfredsställer kundernas behov, men ett ineffektivt ekonomistyrningssystem underminerar produktutveckling, processförbättringar och marknadsföringsförsök.<sup>85</sup>

Kritikerna hävdar att det traditionella systemet fokuserar på värdet av inventarier och externa rapporter och brister i samarbetet med organisationens strategiska planering. Idag är det viktigt att ha den strategiska planeringen med i företagets styrsystem.<sup>86</sup>

När företag väljer att inte använda budget som styrmedel väljs andra mål och måttetal, en del finansiella, andra inte. Detta gör att de anställda och företagsenheterna är ansvariga att producera resultat och inte längre förväntade att nå upp till förutbestämda finansiella mål. Enheterna är utvärderade efter hur väl de presterar i jämförelse med andra. Organisationen begär mer av sina medarbetare än att nå upp till ett förutbestämt mål. De ska istället jämföras med andra likvärdiga grupper, både inom och utom företaget.<sup>87</sup> Kritiken som riktas mot traditionell budgetstyrning är att den med sina finansiella mål och sitt kortsiktiga planerande, förbiser viktiga kännetecken såsom kundnöjdhet, flexibilitet och innovationer. Detta är mål och måttetal som används i prestationsmättningsmodeller och som många Japanska företag använder för att mäta kvalitet.<sup>88</sup>

Varaktiga konkurrensfördelar fordrar långsiktiga mått, men istället koncentrerar sig många organisationer på kortsiktiga mått. Långsiktiga mått är också en viktig faktor för att motivera medarbetare och hantera innovationer. En viktig synpunkt är ekonomistyrarens behov av att förstå de operativa processerna tillsammans med behovet av att införliva ekonomistyrningssystem i den operationella verksamheten.<sup>89</sup>

---

<sup>83</sup> Wallander, J., (1995)

<sup>84</sup> Ibid

<sup>85</sup> Yazdifar, H., (2003)

<sup>86</sup> Ibid

<sup>87</sup> Hope, J. & Fraser, R., (2003)

<sup>88</sup> Yazdifar, H., (2003)

<sup>89</sup> Ibid





Många visar också på att traditionell budgetstyrning bidrar till irrelevanta och återkommande rapporter. Det händer också alltför ofta att chefer får rapporter innehållande finansiell information som innehåller allt för mycket detaljer.<sup>90</sup>

Företag som har gått ifrån budgetstyrning uppskattar att de har sparat in 95 procent av tiden som tidigare las på budgetering och prognostisering. Även ekonomipersonalen ifrågasätter värdet av budgetering. Enligt en publicerad rapport anser nio av tio att den är hindrande och opålitlig. Den tar tid från aktiviteter som ger mer värde som att förse ledningen med information genom analyser så att de kan fatta beslut.<sup>91</sup> Vidare ses budgeten som inaktuell när den läggs fram då budgetarbetet är så tidskrävande<sup>92</sup>.

I de företag som gått ifrån budgetstyrning bestämmer budget inte längre resurs fördelningen. De faktorer som mäts är *Key Performance Indicators (KPI)*; som vinst, kassaflöde, kundnöjdhet eller kvalitet. KPI har en tendens att vara mer finansiella högre upp i organisationen och mer operationella längre ner i organisationen, vilket uppfyller den självreglerande roll som fås av budgetering. I företag där man använder sig av KPI har rullande prognoser en framträdande roll i den strategiska processen. Den hjälper chefer att ständigt omvärdera nuvarande handlingsplaner när marknads eller ekonomiska förhållande ändras.<sup>93</sup>

Frågan är bland många: Ersätta eller komplettera budgeten? Jan Lindvall har erfarenheten av att på lång sikt är ambitionen att ersätta budgeten, men på kort sikt se en ny modell som ett komplement. Vidare finns en förståelse av osäkerheten att ersätta en beprövad modell med något oprövat. En lösning på det kan vara att börja med ett pilotprojekt för en del av företaget.<sup>94</sup>

När det talas om en ersättning till budget introduceras ofta det Balanserade Styrkortet som är en prestationsmodell vars styrka är att inte enbart fokusera på finansiella nyckeltal. Balanserade Styrkortet ska understödja företagets strategi. Speciellt vid en hårdnande konkurrenssituation är det avgörande att alla beslut kring styrmodellen är i linje och stödjer strategin. Enkelheten i styrkortets utformning är något som också bör eftersträvas. Enkelhet ger bättre styrbarhet, samtidigt som enkla modeller är lätta att förstå och handla utifrån. Detta ökar kommunicerbarheten och därmed också styrkraften.<sup>95</sup>

Varje företag behöver anpassa det Balanserade Styrkortet till sin egen verksamhet. Alla nivåer inom organisationen behöver involveras vid formuleringen av styrkortet då det är vanligt att ingen på företaget har ett helhetsperspektiv. Detta är nödvändigt för att få kännedom om företaget och förslag till tänkbara mätningar.<sup>96</sup>

*”Att utveckla styrkortet är att förändra företagets styrning: ökat intresse riktas mot kunden och kvalitativa aspekter och ledtiderna i företagets interna processer blir viktigare. Att implementera styrkortet handlar mer om att förändra tankesätt än om konkreta förändringar i företagets formella system”.* På några månader kan bildandet av det balanserade styrkortet

<sup>90</sup> Yazdifar, H., (2003)

<sup>91</sup> Hope, J. & Fraser, R., (2003)

<sup>92</sup> Ax, C. et al, (2001)

<sup>93</sup> Hope, J. & Fraser, R., (2003)

<sup>94</sup> Lindvall, J., (1997a)

<sup>95</sup> Ibid

<sup>96</sup> Ibid



vara klart, men det tar längre tid innan det nya styrtänkandet är i gång i hela organisationen. Förändring tar tid och implementering av ett nytt styrverktyg med nya sätt att mäta kan ibland möta starkt motstånd. Intern prestige och status är i mångt och mycket förknippat med det gamla sättet att mäta.<sup>97</sup>

En tydlig utveckling i svenska företag är att budgetering går mot att bli enklare, mindre detaljerad och omfatta andra tidsperioder än räkenskapsåret. En övergång till ett helt budgetlöst system verkar inte vara aktuellt utan det verkar vara vanligare med en lösare budgetstyrning. Det betyder därför att utvecklingen inte alltid är frågan om en avskaffning av budgeten, utan snarare en förändring av budgeten och dess process.<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> Lindvall, J., (1997c)

<sup>98</sup> Ax, C. et al, (2001)





## 4 Företagsbeskrivning

*I detta kapitel vill vi ge läsaren en övergripande beskrivning av organisationen, både vad gäller inriktning och historik. Därefter sker separata exposéer för ICA Ahold AB och ICA Handlarnas AB.*

### 4.1 Inledning

Kärnan i ICA-idén är att enskilda handlare med egna butiker kan gå samman i inköpscentraler för att genom gemensamma inköp, butiksetableringar och gemensam marknadsföring uppnå samma stordriftsfördelar som kedjeföretag. ICA Handlarnas AB är Sveriges största livsmedelskedja med ett av Sveriges mest kända och uppskattade varumärken och är ett helägt dotterbolag till ICA Ahold AB.<sup>99</sup>

### 4.2 Urval ur ICA:s historik<sup>100</sup>

1917 startade Hakon Swenson Hakonbolaget i Västerås. Detta blir förlagan till dagens ICA. ICA AB bildas 1938 utifrån de inköpscentraler som under 20- och 30-talet följt Hakons Swensons ICA-idé. År 1964 enas inköpscentralerna inom ICA AB om en gemensam ICA-symbol - dagens ICA-märke.

1988 köper ICA postorderföretaget Ellos för att bredda verksamheten vid sidan av huvuduppgiften - att sälja livsmedel. ICA hade tidigare förvärvat Hjalmar Blomquist AB (som senare blev DUKA-butikerna), BOB-industrier i Kumla (saft och sylt), Svea Choklad (Pollykarameller) samt klädkedjan Lindex. Under 90-talet såldes samtliga av dessa företag då hela verksamheten åter koncentrerades till att sälja livsmedel.

1990 får ICA en ny koncernbildning med fyra huvudbolag och ett gemensamt moderbolag, ICA Handlarnas AB. 1999 undertecknar ICA Handlarnas AB, tillsammans med Hakon Gruppen AS i Norge, ett ramavtal med Statoil om ett gemensamt bolag för ägande och drift av 1500 bensinstationer i Sverige, Norge och Danmark. I slutet av året presenteras modellen för ett partnerskap med holländska dagligvarukoncernen Royal Ahold. År 2000 genomgår ICA-koncernen sin ägarmässigt största förändring hittills då avtalet med Royal Ahold slutförs.

### 4.3 ICA Ahold AB

ICA Ahold AB är den största detaljhandelsgrupp i Norden där varumärket ICA ingår och ägs till 30 procent av ICA Förbundet Invest AB, till 20 procent av norska Canica AS och till 50 procent av holländska Royal Ahold N.V. Organisationen består av drygt 4530 butiker och finns tillgängliga i Sverige, Norge, Danmark, Estland, Lettland och Litauen med en omsättning på 147 miljarder SEK år 2001.<sup>101</sup>

ICA Ahold är en detaljhandelsgrupp med huvudsaklig inriktning på mat. I gruppen ingår självständiga operativa dotterbolag, dels med ett stort nätverk av butiker, dels med

<sup>99</sup> ICA Ahold AB Verksamhet 2001

<sup>100</sup> www.ica.se

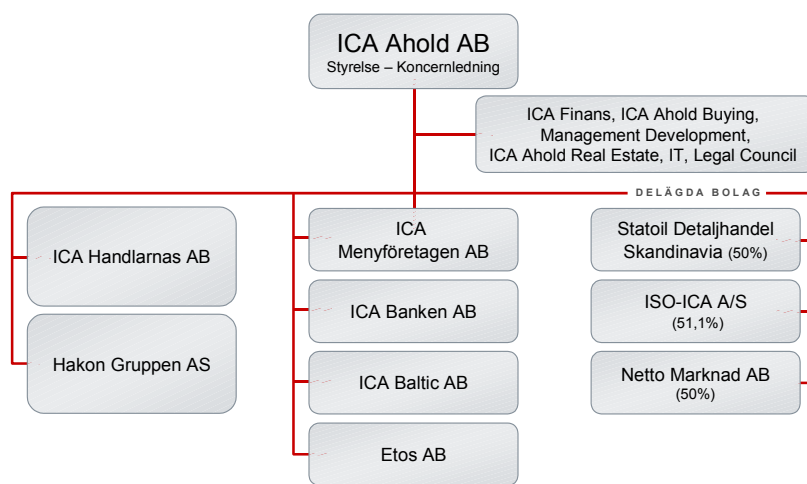
<sup>101</sup> ICA Ahold AB Verksamhet 2001



distribution till restaurang- och storkök och servicehandel<sup>102</sup>. Organisationens huvudinriktning är livsmedel, men kunderna har även andra varor och tjänster som till exempel drivmedel och bilartiklar (Statoil-stationerna) samt banktjänster<sup>103</sup>.

ICA Ahold AB:s vision är ”att bli det ledande detaljhandelsföretaget i norra Europa”. Affärsidén är att genom att erbjuda prisvärda varor och service bli kundens främsta val vid köp av den typ av varor som koncernen erbjuder.<sup>104</sup>

Inom moderbolaget ICA Ahold AB finns staber för ekonomi, finans, juridik, IT och samordningsfunktioner för inköp och egna märkesvaror. De operativa dotterbolagen är självständiga och rapporterar till ICA Ahold AB direkt<sup>105</sup>.



Figur 4.1 Organisationsschema, ICA Ahold AB  
Källa: Internt presentationsmaterial från ICA

#### 4.4 ICA Handlarnas AB<sup>106</sup>

ICA Handlarnas AB fungerar som övergripande organisation och stöd för butikerna. Detta grundar sig på ICA-avtal som innebär att ICA Handlarnas AB äger rätten till butiksläget men handlaren äger och driver butiken.

Marknaden i dagligvarubranschen har en stark utveckling och detta gäller även ICA. För att täcka flera olika behov och önskemål från konsumenterna erbjuder ICA olika butikskoncept då de har allt från små närbutiker till stormarknader. Dessa är Maxi ICA Stormarknad, ICA Kvantum, ICA Supermarket och ICA Nära. Under år 2002 omsatte de 1764 butikerna i ICA Handlarnas AB Sverige 76,1 miljarder SEK, vilket betyder en ökning av försäljningen med 6,4 procent<sup>107</sup>.

Under året 2001 koncentrerade sig ICA på att stärka sitt eget varumärke genom att trycka på ”fem kärnvärden” som ska genomsyra verksamheten - *personligt, enkelt, inspirerande, tryggt*

<sup>102</sup> www.ica.se

<sup>103</sup> ICA Ahold AB Verksamhet 2001

<sup>104</sup> Ibid

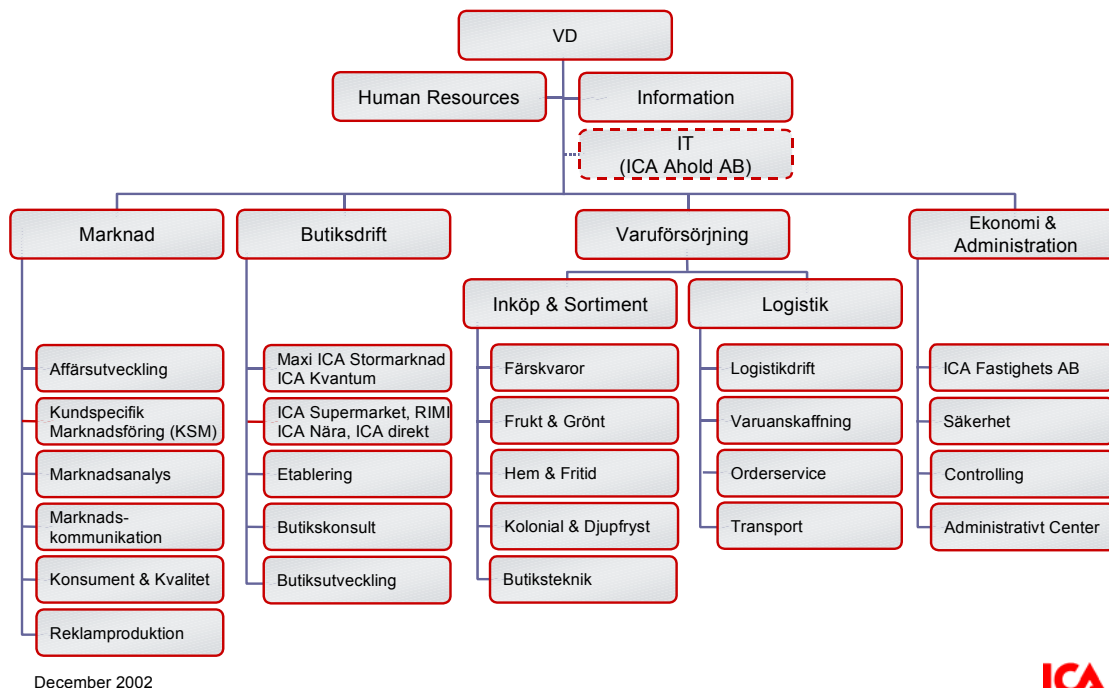
<sup>105</sup> Ibid

<sup>106</sup> Ibid

<sup>107</sup> www.ica.se



och modernt. Målet med de egna märkesvarorna är att kunna erbjuda sina kunder kvalitet till lägre priser och med detta stärka kundernas lojalitet.



Figur 4.2 Organisationsschema, ICA Handlarnas AB  
Källa: Internt presentationsmaterial från ICA

#### 4.4.1 Vision och affärsidé<sup>108</sup>

ICA har visionen att ”göra varje dag lite enklare”. ICA:s mission är det som traditionellt kallas affärsidé och är att “vara det ledande detaljhandelsföretaget med fokus på måltider”.

I affärsplanen ska den så kallade triangelmodellen användas. Modellen bygger på att ICA måste addera värde till samtliga intressenter för att nå framgång.

I triangeln utgörs de olika intressenterna eller hörnen av konsument, medarbetare och ägare vilka alla har olika krav på verksamheten. Exempelvis har ägarna krav på avkastning, konsumenterna har krav på prisvärda produkter med bra kvalitet och medarbetarna har krav på ett motiverande arbete. Det är företagets uppgift att hantera och balansera de olika kraven på ett professionellt sätt.



Figur 4.3 Triangelmodellen  
Källa: Internt presentationsmaterial från ICA

Genom att beakta samtliga intressenter i hela affärsplansarbetet skapas en nyanserad bild av vad ICA ska göra. Därför ska detta synsätt användas oavsett på vilken nivå planen tas fram.

<sup>108</sup> Internt presentationsmaterial från ICA



## 5 Empiri

---

*I följande kapitel ämnar vi redogöra för de resultat som framkom vid de djupintervjuer vi genomfört. Respondenterna har beskrivit företagets nuvarande styrprocess och vilka brister som upplevs i samband med denna, samt gett synpunkter på förbättringar. Texten bygger helt på respondenternas svar och innehåller inga inlägg från vår sida.*

---

### 5.1 Inledning

För att i analysen kunna diskutera kring alternativa styrsätt för ICA, måste först syftet med budgetering för organisationen redas ut. Vad vill företaget uppnå med budgetering som styrmedel, och hur går processen till?

### 5.2 Företagets nuvarande styrprocess

Att uppnå sina mål är ICA:s syfte med budgetering. ICA jobbar med både budget och prognoser, där budget är målet och prognoser belyser trenden. Då verksamheten hela tiden förändras används prognoser för att visa vart företaget är på väg. Ofta blir det en stor avvikelse mellan budget och prognos vilket gör att fokus går från mål till trend.

Kopplingen mellan organisationens mål och budget börjar redan då ledningen utformar affärsplanen som sedan bryts ner i en verksamhetsplan på funktionsnivå och vidare till den operativa planen. Då denna process startar längst upp på ledningsnivå och vidare neråt hittas en samstämmighet i organisationen. Dessa planer är klara när budgetarbetet börjar vilket gör att hänsyn tas till de mål verksamheten har i åtanke. *"I de flesta fall får vi möjlighet att realisera de mål vi har i den operativa planen i budgeten."*

ICA:s strategiska inriktning märks indirekt i budgeten genom affärsplanen. Affärsplanen är uppdelad i ett ägarperspektiv, genom "hårda siffror" som leveranser och vinster, och i perspektiven *medarbetare* och *kund*, som representeras av de "mjuka siffrorna". De tre bitarna ingår i ICA:s triangelmodell (se fig. 4.3) och dessa ska vara i balans. Triangelmodellen är i praktiken mer fokuserad på kund och ägare och medarbetare får därmed en mindre del av uppmärksamheten. *"På papperet är alla tre intressenter i affärsplanen lika mycket värda, men när man kommer till handling är det inte så lätt att få en bra avvägning mellan alla tre delarna."*

Inom organisationen finns ingen på central nivå med befattningen "budgetansvarig", utan ansvarig för respektive kostnadsställe har ett budgetansvar. Till hjälp för detta finns en, av ICA, framtagen handbok som ger en detaljerad beskrivning av hur budgetprocessen går till.

Idag använder ICA budget som styrmedel, med prognoser som komplement. Budgeteringen är fast och sker på kalendernivå och arbetas fram enligt uppbyggnadsmetoden. Den operativa nivån startar processen utifrån förutsättningar givna av ledningen för ICA Ahold AB. Från den operativa nivån byggs den vidare genom organisationen och uppåt genom de olika nivåerna. Budgeten tas fram med utgångspunkt från senast kända resultat och prognoser, samt med vissa justeringar för kostnader som löner och ökad försäljningsvolym.

Sista veckan i september, efter det att augustibokslutet är färdigställt, börjar utarbetningen av budgeten och arbetet ska vara klart för leverans till verksamhetsledningen för ICA sista



veckan i oktober. Budgetarbetet är tidskrävande då alla enheterna inom organisationen ska sammanställa en detaljerad budget ner på kontonivå. Tidsschemat är hårt pressat och ger inte utrymme för några omarbetningar av budgeten, den går alltså endast ett varv genom organisationen.

Nu ska företagsledningen säga sitt. Om ledningen ger direktiv att budgeten behöver revideras, vilket är vanligt förekommande, har enheterna endast några få dagar på sig att åtgärda detta då den slutgiltiga budgeten ska presenteras till styrelsen för ICA Ahold AB redan den 15 november. Tidsbristen gör att vid tillfällen då en stor revidering skulle behöva genomföras, exempelvis minska kostnaderna med 30 miljoner, kan inte varje kostnadsställe involveras i arbetet, utan funktionen som helhet får ansvara för kostnadsreduktionen tillsvidare. Efter att de olika enheterna lämnat ifrån sig sin delbudget, distribueras informationen till organisationens administrativa center i Västerås, där sammanställning till en samlad budget sker. I januari ”görs budgeten om” så till vida att den kostnadsbesparing som tidigare fanns på funktionsnivå nu fördelas ut på de berörda kostnadsställena. Uppföljning av budget sker varje månad genom en jämförelse med månadsbokslutet.

Prognoserna, som ICA tillsammans med budgeten använder sig av som styrmedel, upprättas tre gånger om året och kan jämföras med reviderad budget. I dagsläget byter företaget fokus bort från budget så snart prognosen visar på ett bättre resultat än budget. Då ledningens mål är att alltid styra på det bästa resultatet, väljer då företaget att följa prognosen istället.

### **5.3 Synpunkter på organisationens styrprocess**

Då ICA idag upplever en del brister med sitt nuvarande styrsätt söker organisationen efter andra alternativa eller kompletterande styrmedel. Nedan kommer vi att redogöra för de synpunkter som framkom under genomförandet av djupintervjuerna.

#### **5.3.1 Budget eller prognos?**

Det största problemet som upplevs med det nuvarande styrsättet är att organisationen ibland styr mot budget och ibland mot prognos. Detta gör att styreffekten av budget försvinner. *”Ska man ha en budget så är det den som ska vara målet. Prognosen visar ju vart vi är på väg. Visar prognosen sämre än budget då ska man ju vidta åtgärder för att styra upp mot målet. Om däremot prognosen visar bättre än budget, då tycker jag den ska få ligga kvar och visa det men då ska man ju ha en reprimand, de har budgeterat för dåligt. Om det inte är så att det hänt nåt i omvärlden som påverkat försäljningen och kan ge en förklaring till det bättre resultatet och prognosen alltid är bättre, då har man ju använt sig av ”hängslen och livrem” i budgetprocessen.”*

Medarbetarna i verksamheten upplever ingen direkt skillnad mellan att styra på budget eller på prognos, men det som upplevs som ett problem är att förutsättningarna hela tiden ändras. Resultatet blir en rådvillhet och frustration över organisationens sätt att styra. ICA genomför återkommande omstruktureringar i samband med omorganisationer, vilket leder till att mycket händer på kort tid. Budgeten arbetas fram i den befintliga verksamheten, men vid en omorganisation ändras förutsättningarna. Detta gör att budgeten praktiskt taget bara lever i 2 månader eftersom den första prognosen färdigställs i januari och överträffar oftast budgetens resultat, vilket i sin tur gör att verksamheten styr på prognosen istället. *”Vi tycker själva att vi är väldigt duktiga att lägga budgeten och att man håller de kostnader och de nyckeltal vi tar*



fram. Men ska vi då istället jobba med prognoser, ska prognoserna rättas in efter de förutsättningar som gäller.” Det upplevs som väldigt jobbigt att styra med både budget och prognoser då det hela tiden uppstår förändringar. *”Idag känns det som vi mäter lite allt möjligt.”*

### 5.3.2 Fördelar och nackdelar med budget

Budgetarbetet upplevs som tidskrävande då budgeten ska sammanställas ner på kontonivå. *”Frågan blir då – Är det vettigt att budgetera på kontonivå? Kan man uppnå samma sak på annan nivå?”* En av respondenterna frågar sig om ledningen verkligen behöver få information ner på kontonivå då det inte verkar som om ledningen har möjlighet att ta till sig all den information som detta innebär. Företagsledningens intressen är inte så specifika att de sträcker sig ända ner på kontonivå. En fundering som kommer fram under intervjun med respondenterna är om det skulle kunna vara genomförbart att göra en budget för hela ICA, istället för att varje avdelning gör var sin delbudget. *”Nackdelen med en gemensam budget skulle kunna vara då man behöver ställa någon till svars.”* Möjligheten att ändå gå in och titta på varje avdelning måste dock finnas om företaget vill göra jämförelser med tidigare år mellan vissa konton.

I dagsläget fokuserar ledningen främst på om kostnadsmassan har ökat eller inte. *”Men vad är det som säger att det är något fel att den ökat? Det som är intressant att titta på är om vi har sålt mer, om volymen har ökat. Det som är viktigt att se på i sammanhanget är effektivitetsmättet, hur effektiva är vi i vårt arbete”.* Problemet idag är att kostnaderna inte kopplas till de intäkter som de genererar utan fokus sker på den enskilda enheten. En lösning som diskuterades var att exempelvis marknadsavdelningen, som enbart har kostnader, kopplar sina kostnader till förslagsvis nöjda kunder. Nöjda kunder genererar mer intäkter.

Ett annat påtagligt exempel på en enhet som enbart genererar kostnader är driftenheterna under logistik. De är volymrelaterad i sin verksamhet, *”kostar bara pengar egentligen”.* För enheterna en volymökning innebär det en ökning av kostnader i kronor och ören. Detta inbringar också naturligtvis en ökad intäkt, men den intäkten läggs på en annan enhet i organisationen. Trots detta läggs ändå ett sparbetning om enheten i förhållande till budgeten har för höga kostnader. Dessa sparbetning är omöjliga för enheten att genomföra då kostnaderna är relaterade till volym. Vi ställde då frågan, om de inte borde titta på sina kostnader inom enheten på ett annat sätt? *”Det försöker vi göra genom att se på nyckeltal som kostnad per kulli, kostnad per kubikmeter, de ska vara våran ledstjärna i det här.”*

Driftenheten kommunicerar med sina medarbetare på den operativa nivån till största delen med sina nyckeltal istället för budget, då dessa är lättare att relatera till. Nyckeltalen representerar bättre enhetens verksamhet. *”Om vi klarar vad vi sagt att vi ska kosta per kulli eller kubikmeter då känner vi att vi har gjort ett bra jobb.”* Genom att fokusera på de nyckeltalen som visar produktiviteten bibehålls motivationen hos medarbetarna. *”Att hela tiden ha det över sig att det måste sparas när det inte är möjligt, och bara titta på kronor och ören, gör att det blir en felaktig fokusering. Vi skulle behöva missköta oss och sälja mindre volym för att hålla budgeten.”* Följden av detta skulle bli en minskad intäkt. *”Vi kan inte springa snabbare utan istället måste vi jobba smartare, effektivare, därför är det intressant att se på nyckeltalen.”*

Något som också saknas i nuvarande budgetprocessen är möjligheten att ta tillvara den information som visar hur enheterna presterade mot föregående år, och på så sätt se vilken





utveckling enheten har. Risken finns annars, att trots att enheten visar på en förbättring från året innan, ser ledningen bara negativt på resultatet om enheten inte når den lagda budgeten som då kanske var för tuff att uppnå. För att få medarbetarna att prestera ett bra resultat är det viktigt att kunna kommunicera ut i organisationen hur utvecklingen ser ut. *”Även om man inte når upp till budget så kanske man presterade jättebra i förhållande till förra året. Detta är nackdelen med systemet idag. Vi borde titta mer på föregående år. Vet att många tycker det.”*

Under diskussionen med respondenterna på kontrollernivå framgick det att budget upplevs som tudelad. Motivationen är hög då framtagandet av en ny budget börjar, *”känns bra att börja med rent bord”*. Men då förändringar av resultatet innebär en avvikelse från budget skapar detta känslor som osäkerhet och brist på både motivation och kontinuitet. Då syftet med budget är att nå verksamhetens mål ställer de sig frågan; *”verksamheten måste ha ett mål och då är frågan, hur hårt ska vi styra mot budget?”*

Controllerfunktionen är övertygad om att inställningen till budget ute i organisationen är att den ses som ”urlakad”, samtidigt som respekten för budgetprocessen är låg. Då avdelningar har haft stora sparbetning i många år blir budgetarbetet ligkiltigt. De gör sin budget men vet att den ändå inte kommer att gå igenom. Ofta lägger de in en fiktiv intäkt för att sedan försöka få ihop det. *”Lyckas man är det lugnt tills nästa gång.”* Detta ses som ”spel för gallerian” från controllerfunktionens sida och tycker att ledningen startar upp detta tillvägagångssätt genom att dela ut sparbetning som ses som orimliga. *”Detta skulle kunna undvikas om ledningen istället säger; det här är prognosen, så här ser det ut, nu gör vi en handlingsplan för att förbättra det här, och så låter man prognosen ligga kvar.”*

#### **5.4 Vad vill ICA uppnå med en styrmodell**

Controllerfunktionen vill genom att använda en styrmodell kunna rapportera hur det går för företaget och samtidigt kunna ge en rättvisande bild. Detta betyder att hänsyn måste tas till att olika enheter bör mätas med olika mått för att rättvist kunna beskriva deras aktiviteter. Det är nödvändigt för ledningen att få rätt information så att de kan ge direktiv anpassat till de olika nivåernas förutsättningar. Bättre kommunikation inom organisationen uppnås också då man kan framställa enheternas prestationer med rättvisande mått.

Arbets sättet i budgetprocessen som idag används i organisationen är fokuserat på att få fram rapporter och att analysera dem. De utmynnar i två varianter för de enheter de berör. Antingen genom ett försvarstal där enheten försvarar varför det inte blev som det var tänkt, eller genom att sträcka på sig för att det gått bättre än väntat. Controlleravdelningen vill istället för att informera om redan inträffade händelser, ge information som gör det möjligt för ledningen att fatta mer strategiska beslut. Exempelvis tala om för företagsledningen att *”om ni inte gör så eller så kommer det här att hända, pröva det här istället”*.

Controllerns arbets sätt är idag något ostrukturerat, det saknas en enhetlighet för de olika enheterna. *”Det uppstår hela tiden ad-hoc-grejer, saker som måste utföras direkt, som att någon vill ha siffror i panik beroende på vad den enskilda individen fokuserar på. Genom detta arbets sätt ges ingen grundtrygghet att jobba efter”*.

Som det ser ut nu i organisationen finns det inte mycket tid till utvärdering. Mer tid hade varit önskvärdt för att ha en möjlighet att revidera budgeten på ett vettigt sätt. Ett försök har precis inletts med att göra en inledande funktionsbudget för att ge ledningen en uppfattning om vad funktionerna vill, innan den ordinarie budgetprocessen börjar. Funktionsbudgeten är mindre



detaljerad vilket gör att budgeten tar mindre tid att upprätta, samtidigt som antalet revideringar kan komma att minska. Den mindre detaljerade funktionsbudgeten ger också utrymme för mer kommunikation, vilket är något som anses saknas i organisationen.

Vid intervjutillfället på Hem och Fritids inköpsenhet framkom förslag på hur enheten kan åstadkomma en kostnadsmedvetenhet, samtidigt som ett bra stimulansmedel skulle uppnås. Då bruttovinstansvaret i ICA ligger på de olika inköpsavsnitten blir det väldigt lätt att känna sig delaktig i resultatet om man kan kommunicera det på rätt sätt. *”Detta gör att det skulle vara bra att jobba lite längre ner på raden. Få upp ögonen på folk vad de är med att bidra med. Hur påverkar det mig och vad är jag med och bidrar med? En hög bruttovinst om man har en jättestor logistikkostnad det är ju inte säkert att det är så bra. Man skulle vilja ha med lite fler parametrar.”*

Trots det negativa som kommit fram med budgeten upplevs ändå den genomlysningen man får av organisationen i samband med budgetarbetet som väldigt positiv. Även om det togs ett beslut om att avveckla den nuvarande budgetprocessen kanske det skulle kunna gå att behålla denna fördel på något annat sätt. *”Eventuellt skulle en förändring av prognosprocessen göra att genomlysningen skulle kunna behållas. Budgeten är så inrotad, alla förväntar sig att budgeten ska fram och detta ser vi som en fördel. Medarbetarna måste stanna upp och tänka till. Om man skulle ta bort budgeten måste tyngden man har i budgeten komma fram på annat sätt så att reaktionen inte blir; vad skönt att slippa budgeten med allt arbete och problem.”*

## 5.5 Försök till utveckling

För några år sedan infördes processtyrning i organisationen vilket av somliga uppfattades som positivt. De flesta kände dock inte alls igen sig då de inte kände att de kunde ta ansvar för hela processen då deras kostnadsställe bara var en liten del av hela processen. *”I budgeten är allt väldigt konkret, jag har mina anställda på mitt kostnadsställe osv. I en processuppföljning är det så att man kanske mäter en större del av någonting vi gör och då får man kanske ställas till svars för en större eller mindre del”*. Detta fungerade dåligt med anledning av brist i kommunikationen, vilket ses som ett ”pedagogiskt” problem. *”Budget är så invariant, det har funnits där så länge, ska man då pröva något annat gäller det att få ut informationen på ett pedagogiskt sätt så att det sätts samma vikt vid det nya.”*

ICA gör nu ett förnyat försök med att implementera processtyrning i organisationen. Då processer styr organisationen horisontellt och budget styr vertikalt, kan inte implementeringen av processtyrningen ses som ett alternativ till budget utan snarare ett komplement. Genom ett processtänkande vill företaget se mer till värdeskapandet inom organisationen. Processerna är indelade i fyra delar, Marknad, Butiksdrift, Sortiment och Varuanskaffning. Varuanskaffningen är den del som har startat upp och där logistik har en framträdande roll. Tanken är att de övriga delarna ska påbörja processtyrningen till hösten. För driftenheterna inom logistikfunktionen innebär detta att enheterna fått en kostnadsstruktur utifrån hela processen som ska göra det lättare att jämföra driftsenheterna med varandra.

Balanced Scorecard är en alternativ styrmodell som varit föremål för diskussion. Projektet havererade dock redan på ledningsnivå och kom inte ens ut i organisationen. Då organisationen var under en ledning av det mer ”konservativa” slaget sågs modellen som något för modern. Idag är organisationen under annan ledning vilket gör att modellen skulle kunna ingå som ett av alternativen för ICA att styra sin verksamhet på.





## 6 Analys

---

*I detta kapitel analyserar vi det empiriska resultatet tillsammans med den teoretiska referensramen vi presenterat i vår uppsats. Vi diskuterar styrsättens för- och nackdelar och gör en jämförelse med ICA:s nuvarande sätt att styra organisationen. Diskussionen kommer att leda fram till den slutsats som presenteras i kapitel 7.*

---

### 6.1 Inledning

Förenkling av både budgetarbetet och planeringen är något som efterfrågas inom många företag. De företag som har gjort förändringar har i samband med förändringen bytt namn på sitt planeringsarbete, exempelvis till prognoser, trots att det till viss del fortfarande handlar om budgetering. Syftet är att markera en förändring, samtidigt som företaget vill komma bort från den negativa ”klang” budgetering har bland många ute i organisationen. Fortsättningsvis i detta kapitel ska vi utifrån referensramen diskutera de för- och nackdelar som upplevs med budget i allmänhet och jämföra dessa med de för- och nackdelar som ICA upplever med sitt nuvarande styrsätt. Det senare görs med hjälp av materialet från empirikapitlet.

### 6.2 För- och nackdelar med budget

#### Mål och strategier

I den teoretiska referensramen ses budget som ett sätt att nå ut i verksamheten med organisationens framtida planer och strategier. På så sätt kan alla enheter i organisationen styra mot ett tydligt och gemensamt mål. Genom budgetering kan organisationens enheter se vilka resurser de olika avdelningarna tror sig behöva, för att på så vis undvika över- eller underkapacitet. Syftet med budgeten för ICA är att nå organisationens mål och deras strategiska inriktning märks indirekt i budgeten genom affärsplanen. Kopplingen mellan organisationens mål och budget börjar redan då ledningen utformar affärsplanen som sedan bryts ner i en verksamhetsplan på funktionsnivå och vidare till den operativa planen.

En styrning på finansiella mål i organisationen medför att dessa ofta sker på bekostnad av de ”mjuka” målen. Företagets värdeskapande är mer än bara finansiella resultat, ett mer långsiktigt värdeskapande fås genom de icke-finansiella måtten. Med budget som styrmedel uppnås inte något långsiktigt värdeskapande då fokusering sker på finansiella mål.

Budgeten ses som en vertikal styrning och tar inte hänsyn till det processtänkandet som ICA just nu gör ett andra försök med att implementera i organisationen. Genom processtyrning betraktas företaget som en värdekedja som byggs upp av aktiviteter horisontellt i organisationen. Processtyrningen ses idag som ett komplement till budgeteringen snarare än en ersättning.

#### Tidskrävande

En aspekt ur budgetarbetet som kritiseras hårt är att arbetet ses som väldigt tidskrävande. Frågan blir ofta om tiden som läggs på budgetarbetet balanseras av den nytta det ger. Att budgeten sammanställs ner på kontonivå är något som ICA upplever som tidskrävande, då budgetarbetet blir väldigt detaljerat. För att minska ner på tiden under budgetprocessen har ICA börjat med att göra en inledande, mindre detaljerad, funktionsbudget som ger ledningen i organisationen en inblick i vad de olika funktionerna vill åstadkomma under det nästkommande budgetåret. Att budgeten måste göras så detaljerad som ner på kontonivå



ifrågasätts, då ledningen inte borde vara i behov av så detaljerad information. En annan budgetegenskap som kritiseras är att då budgetarbetet måste starta så tidigt känns den inaktuell redan då den presenteras.

### **Tradition**

Budgetstyrningen ses som traditionell, vilket inger en trygghet för användarna. Hos ICA är arbetssättet inrotat och ”man vet vad som ska göras”. Även för ägarna är budget ett tydligt och invariant sätt att kunna avläsa resultat och avkastning. För ICA:s del är detta en stor anledning till att de fortfarande använder sig av detta styrsätt. Men traditionellt sett har också ordet budget en negativ ”klang” för många, då budget kopplas ihop med mödosamt och tråkigt arbete samt hårda budgetkrav. Inställningen till budget ute i ICA:s organisation är ofta likgiltig då stora sparbetning delas ut som medarbetarna ser som omöjliga att uppnå. Trots att budget varit ett traditionellt sätt att styra på inom ICA, är de inte främmande för vad ett nytt styrsätt skulle medföra.

Även då budgetarbetet inom ICA upplevs som arbetsamt ses vissa fördelar som väldigt positiva, och som de vill kunna behålla även om det beslöts om ett byte av styrmedel. Det är bland annat den genomlysning av verksamheten som fås genom arbetet med budgeten. Detta upplever ICA som en stor fördel då medarbetarna under arbetet med budgeten måste analysera verksamheten och ”tänka till”.

Då budgetstyrningen är så inrotat i organisationen är det viktigt att se till sättet som organisationen väljer att informera medarbetarna på, vid ett eventuellt beslut om att ändra sitt styrsätt. Då omställningen kan bli stor för de anställda är det av stor vikt att det läggs ner en hel del arbetet på den pedagogiska framställningen.

### **Motivation och kommunikation**

Budgeten kan vara en motivation för de anställda att försöka nå upp till målen. Samtidigt kan budgetmål uppfattas som hinder i ett företag då alltför höga budgetmål kan kännas ouppnåeliga, och alltför låga budgetmål kan kännas omotiverade. För att få medarbetarna att prestera ett bra resultat är det viktigt att kunna kommunicera ut i organisationen hur utvecklingen sett ut, och på så sätt öka motivationen. Denna kommunikation uppnås inte hos ICA idag, med budget som styrmedel.

Enligt teorin är det meningen att kommunikation under budgetarbetet ska ge medarbetarna en större inblick i organisationens verksamhet. I ICA:s organisation är just utrymme för kommunikation under budgetarbetet något som saknas. Tidsbristen i budgetarbetet ger inte utrymme till denna dialog i någon större utsträckning. Det som också saknas i budget, gällande informationsöverföring, är att det inte ges någon möjlighet att kommunicera ut icke-finansiella mått i organisationen. När medarbetarna har verktyg de lättare kan ta till sig genererar detta i en motiverad personal och en starkare organisation.

## **6.2.1 Budgetprocessen**

Med stöd av teorin ser vi att företag genom budgetprocessen vill skapa en förståelse för verksamhetens förutsättningar och på så sätt uppnå en insyn i hela organisationen. ICA:s budgetprocess startar från den operativa nivån, enligt uppbyggnadsmetoden, utifrån förutsättningar givna av ledningen för ICA Ahold AB. Från den operativa nivån byggs den vidare genom organisationen och uppåt genom de olika nivåerna. Enligt teorin är risken med denna metod att det läggs ner mycket arbete på detaljer som ändå inte kommer med i den



slutgiltiga budgeten. Metoden anses dock som motivationsskapande då medarbetarna är delaktiga redan då processen startar.

Motivationen, som är ett av syftena då uppbyggnadsmetoden används, sätts helt ur spel då medarbetarna sätts att sträva mot ouppnåeliga mål. Användningen av uppbyggnadsmetoden i budgetprocessen ifrågasätts då ledningen ger ut direktiv om revideringar som medarbetarna ändå upplever som omöjliga att genomföra. ICA har som syfte att med budget uppnå sina mål, men indirekt måste ändå en motiverad personal ligga till grund för detta.

Budgetprocessen är mer ett kortsiktigt sätt att arbeta på då ICA, vid upprättande av rapporter och analysering av dem, fokuserar på finansiella styrmått. Önskemål framkom om ett arbetssätt som främjade ett mer långsiktigt tänkande som inte bara tittar på om budgetmål uppnås eller inte.

### 6.2.2 Budget eller prognos?

Budget och prognos ses ofta som samma företeelse, ett gemensamt begrepp. Men förutom att prognos är ett planeringsverktyg och budget används som både planerings- och styrverktyg finns det andra skillnader. Bland annat skillnaden att prognosen kan uppdateras så snart det inträffar förändringar i omgivningen.

Det största problemet som upplevs inom ICA med det nuvarande styrsättet, är att organisationen ibland styr mot budget och ibland mot prognos. Prognoserna tittar närmare i tiden och gör att ändrade förutsättningar tas med. Problemet är mest att förutsättningarna hela tiden ändras vilket skapar en villrådighet i organisationen. Då organisationen ofta väljer att styra mot prognos försvinner styreffekten av budget. Dock kan prognoserna ses som en fördel då organisationens budget sammanställs så tidigt.

### 6.3 Diskussion kring alternativa styrmodeller

Under arbetets gång har vi kommit i kontakt med ”förnyade” budgetmodeller.

- *Nollbasbudgeteringen* är än mer arbetskrävande än den traditionella budgeteringen som ICA använder sig av idag.
- Vid användandet av *ändamålsbudgetering* kopplas intäkter och kostnader till aktiviteter. Denna budgeteringsform har en relativt hög komplexitetsnivå, vilket gör att den inte har fått någon större genomslagskraft ute i organisationerna. Detta gäller också för *programbudgetering*, som vänder sig mer till den offentliga sektorn.
- *Rambudgetering* kan beskrivas som den ”friaste” modellen, då enheten har en ram att utgå från vid budgetering, samt handlingsfrihet att nå budgetmålen.

Dessa ”förnyade” modeller ifrågasätts som alternativ till ICA:s styrsätt, då dessa ändå fortfarande innebär det ”budgetarbete” som ICA vill förändra, och som inte motsvarar de krav på den rättvisande bild ICA vill uppnå.

En alternativ styrmodell som visar helheten i organisationen, genom att använda både finansiella och icke-finansiella styrmått, är prestationsmätning. Exempel på prestationsmått är kvalitén, kostnad, vinst, kassaflöde, kundtillfredsställelse eller tid för genomförandet. Dessa mått kan också benämnas som kritiska framgångsfaktorer, *KPI*, och används för att sätta mer



långsiktiga mål. KPI tenderar att vara finansiella högst upp i organisationen och mer icke-finansiella på den operationella nivån.

Exempel på en prestationsmättningsmodell är *"The Balanced Scorecard"*. BSC kompletterar de finansiella måtten, som baseras på data från tidigare perioder, med mått som ger värde till framtida prestationer och resultat. De finansiella måtten visar endast resultatet av beslut som redan fattats tidigare, inte orsaken till det. Dessa mått gör att ledningen inte har någon möjlighet att förutse framtida prestationer. Det som behövs för företag är mått för de värdeskapande som resulterar i förbättrat finansiellt resultat. Med en prestationsmättningsmodell som exempelvis BSC, balanseras de finansiella och de icke-finansiella måtten.



## 7 Slutsats

---

*I vårt arbete har vi undersökt om ICA:s verksamhet skulle gynnas av att implementera ett nytt styrsätt i organisationen. Vi kommer i kapitlet att diskutera analysen av undersökningen, sammanfatta och dra slutsats av det vi kommit fram till, för att sedan återkoppla till vår problemdiskussion och uppsatsens syfte.*

---

De traditionella styrsätt som används av dagens företag har funnits under lång tid och har varit avsedda för företag med helt andra egenskaper, än de som företag idag besitter. Företag har idag fler produkter, större organisationer och agerar många gånger på en större marknad. Utvecklingen på marknaden är föränderlig och nya styrsätt är ofta nödvändiga för att kunna anpassa sin verksamhet till den konkurrens som råder.

### 7.1 Slutdiskussion

Utifrån empirin har vi försökt urskilja de problem som upplevs med ICA:s nuvarande styrsätt. De mest utmärkande problemen, som vi uppfattar det, är först och främst att organisationen väljer att ibland styra på budget och ibland på prognos. Vi ser också att det med hjälp av budget som styrsätt är svårt att kommunicera ut verksamhetens utveckling och mål i organisationen. Slutligen ses budgetarbetet som mycket tidskrävande, då budgeten sammanställs ner på kontonivå och gör arbetet alltför detaljerat.

Vi ifrågasätter de signaler som skickas ut i organisationen då ICA ibland styr på budget och ibland på prognos. Det skapas en frustration då medarbetarna i verksamheten får ändrade direktiv att styra mot. Vi anser inte detta vara ett lämpligt sätt att styra organisationen på. I samband med att verksamheten genomgår omorganisationer kan prognoser ses som fördelaktigare än budget, men inte som ett styrmedel. Prognoserna kan ändå behållas anser vi, men i den form som teorin beskriver, nämligen som ett planeringsverktyg där utvecklingen av verksamheten kan ses.

För att enbart kommunicera ut organisationens mål och strategier ser vi ingen nödvändighet för ICA att behålla sin budgetstyrning, utan detta kan göras med hjälp av deras affärsplan tillsammans med verksamhetsplanen. Budgeten kommunicerar idag ut till medarbetarna om budgetmålen har uppnåtts eller inte. Istället borde möjlighet till jämförelser finnas för att se om resultatet förbättrats eller försämrats jämfört med tidigare period. Det är viktigt att organisationens framtida styrmedel bygger på vad verksamheten åstadkom föregående år, tillsammans med de nya förutsättningarna som gäller för det kommande året. Denna kommunikation uppnås inte idag hos ICA med budget som styrmedel.

Idag kommunicerar några av de enskilda enheterna ut sina egna styrmått som bättre representerar enhetens verksamhet. Ledningen bör ta till sig de sätt som de olika enheterna styrs bäst på. Det borde vara angeläget att olika enheter mäts med en representativ metod som visar enhetens prestationer på ett rättvisande sätt. Olika enheter har olika aktiviteter, vilket bör tas hänsyn till vid val av styrmodell.

Då alla enheter i organisationen måste leverera en detaljerad delbudget läggs mycket tid och resurser på budgetarbetet. Här krävs en förenkling för att istället kunna lägga energin på att förbättra verksamhetens effektivitet och fokusera på långsiktiga strategier. Om vi bara skulle



se till tidsaspekten, då det gäller traditionell budgetering, skulle en effektivisering kunna uppnås genom att göra budgeten mindre detaljerad. Men då det är nödvändigt att se till helheten anser vi inte att en annan budgetprocess skulle förbättra ICA:s nuvarande styrsätt. Vi anser inte heller att en helt annan budgetmodell skulle kunna vara en lösning på problemet, då en budgetmodell inte kan uppfylla de övriga egenskaper som ICA vill uppnå med en styrmodell. Detta stödjer ytterligare vår tveksamma inställning till en fortsatt styrning med budget.

Även om budgetstyrning är ett traditionellt styrmedel inom ICA, är detta ingen anledning för dem att hålla fast vid ett styrmedel som inte är effektivt. Vi anser som en del kritiker att budgeten inte ser framåt i tiden utan fokuserar på redan tidigare händelser. Det är inte heller nödvändigt att behålla budget för att uppnå god kontroll, utan det är något som istället kan erhållas genom det vanliga redovisningssystemet. Ytterligare en egenskap som ICA vill behålla som nu uppnås under budgetarbetet, är att medarbetarna stannar upp och tänker igenom verksamheten. Detta är dock inget som måste gå förlorat vid byte av styrmedel.

## **7.2 Rekommendation**

Med ovanstående diskussion som underlag leder detta till vår bedömning av ICA:s möjlighet att förbättra sitt nuvarande styrsätt. Vi menar att deras verksamhet skulle gynnas av en ersättning till deras budgetstyrning men att prognoser kan behållas, som tidigare nämnts, som ett planeringsverktyg. För att kunna behålla de fördelar som deras nuvarande styrmedel ger företaget idag, och samtidigt uppfylla de krav som ICA har av en styrmodell, ser vi att någon form av prestationsmätning som ersättning till deras budget, exempelvis Balanced Scorecard, skulle gynna verksamheten. Prestationsmått förenar de finansiella nyckeltal, som beskriver verksamhetens historiska prestationer, med de värden som ges av de ”mjuka”, icke-finansiella måtten. Den kortsiktighet som ett användande av finansiella mått resulterar till, balanseras av långsiktigheten i de icke-finansiella måtten då införandet av en prestationsmodell genomförs.

Med en prestationsmättningsmodell skulle de enskilda enheternas prestationer mer rättvist kunna mätas, då varje enskild enhet kan styras med det prestationsmått som bäst beskriver enhetens aktivitet. En prestationsmättningsmodell är den styrmodell som vi anser bäst förenar den finansiella information som kan användas som kontrollverktyg och som information till organisationens intressenter, med de icke-finansiella mätetal som är intressanta att se på då det gäller framtida värdeskapande.

## **7.3 Förslag till fortsatta studier**

I vår uppsats har syftet inte varit att beskriva implementeringen av en prestationsmättningsmodell. Detta är ändå något som vi finner mycket intressant och som vi skulle vilja följa hos ICA.

Det skulle även vara spännande att undersöka vad som är utmärkande för de olika enheterna vad gäller kritiska framgångsfaktorer, KPI. Detta för att i en prestationsmodell ha möjlighet att redogöra för varje enhets enskilda prestationer på ett rättvisande sätt.



## Källförteckning

### Litteratur

Anthony, R N. & Govindarajan, V., (2001), *Management Control Systems*. McGraw-Hill, New York, USA.

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H., (2001), *Den nya ekonomistyrningen*. Liber Ekonomi, Malmö.

Backman, J., (1998), *Rapporter och uppsatser*. Studentlitteratur, Lund.

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

Dahmström, K., (1996), *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. Studentlitteratur, Lund.

Eriksson, L T. & Wiedersheim-Paul, F., (1999), *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi, Malmö.

Holme, I M. & Solvang, B K., (1997), *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur, Lund.

Kaplan, R S. & Atkinson, A. A., (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey, USA.

Kaplan, R S. & Norton, D P., (1999), *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, USA.

Lekvall, P. & Wahlbin, C., (2001), *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Publishing, Göteborg.

Olve, N-G. & Roy, J., (1999), *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber AB, Malmö.

Patel, R. & Davidson B., (1994), *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, Lund.

Samuelson, L A., (red), (2001), *Controllerhandboken*, Industrilitteratur AB, Stockholm.

Trost, J., (1993), *Kvalitativa intervjuer*, Studentlitteratur, Lund.

Wallander, J., (1995), *Budgeten – ett onödigt ont*, SNS Förlag, Stockholm.

### Artiklar

Hope, J. & Fraser, R., (2003), *Who needs budgets?*, Harvard Business Review, February, s 108-115

Lindvall, J., (1997a), *Blanda inte bort kortet*, Ekonomi & Styrning, nr 3, s 32-35





Lindvall, J., (1997b), *Det budgetlösa företaget*, Balans, nr.1, s 27-30.

Lindvall, J., (1997c), *Styrkortet, en organisationsförändring*, Ekonomi & Styrning, nr 4, s 14-17.

Rowley, M., (2003), *Who needs budgets?*, Harvard Business Review, May, s 125-126.

Yazdifar, H., (2003), *Management accounting in the twenty-first-century firm: a strategic view*, Strategic Change, mar/apr, s 109-113.

### **Internet**

[www.ica.se](http://www.ica.se)

### **Övriga källor**

ICA Ahold AB Verksamhet 2001.

Internt material ICA Handlarnas AB.

Kurskompendium, Ekonomistyrning, Kursansvarig Johan Åkesson, Vårterminen 2003.

### **Muntliga källor**

Dahlberg Kjell, Business Controlling Manager, *Djupintervju*, 2003-04-24, ICA Handlarnas AB, Solna.

Eriksson Mats, Logistikchef, *Djupintervju* 2003-04-29, ICA Handlarna Väst, Kungälv.

Fredriksson Lars, Supply Chain Controlling Manager, *Djupintervju* 2003-04-24, ICA Handlarnas AB, Solna.

Johansson Christer, *Föreläsning 2003-01-30*, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Törnqvist Erik, Inköpschef, *Djupintervju* 2003-05-01, ICA Hem och Fritid, Kallebäck.

# BILAGA

## Intervjuguide

1. Hur ser ansvarsfördelningen ut i organisationen?
2. Vad vill ni uppnå med en styrmodell?
3. Hur definierar ni innebörden av ordet styra?
4. Vad är företagets strategiska inriktning?
5. Hur styr ni idag? Beskriv varför ni inte är nöjda?
6. Hur kommunicerar företagsledningen ut sina mål och strategier i organisationen?
7. Finns det en koppling mellan budget och verksamhetens mål?
8. Vad är syftet med budget?
9. Fördelar/Nackdelar med budget?
10. Vem sätter målen?
11. Vem sätter budgeten?
12. Har de olika nivåerna i organisationen möjlighet att påverka budgeten?
13. Hur går budgetprocessen till?
14. Hur följs budgeten upp?
15. Hur upplevs budgeteringen ute i organisationen?
16. Anser ni att budgeten bör vara kvar, och i så fall i vilken form?
17. Vilka andra modeller har ni prövat?