

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Företagsekonomiska institutionen
Redovisning och Finansiering C/D-nivå

BUDGETENS UTVECKLING I TRE VÄSTSVENSKA FÖRETAG

- SKF, Stena Line, Volvo-

Magisteruppsats inom
Redovisning och Finansiering
Höstterminen 2004

Handledare:
Christer Johansson

Författare:
Emma Lindoff 790624
Johanna Montgomery 730513

Sammanfattning

Dagens näringslivsklimat präglas av allt hårdare förutsättningar för de svenska företagen, några exempel på faktorer är en ökad globalisering som medför hårdare konkurrens samt osäkrare valutor för företagen. Det ställer högre krav på företagen och då särskilt på en mer flexibel styrning av företaget. Budgetering har länge varit en viktig del i företag och organisationers ekonomistyrning. Sedan 1970-talet har budgetens roll i företagen ifrågasatts allt mer och alternativa metoder samt komplement till budget har utvecklats. Budgetutvecklingen präglas idag av en lösare budgetstyrning än tidigare och ett flertal företag valde under 1990-talet att frångå den ursprungliga budgetprocessen för att använda sig av alternativa metoder såsom exempelvis *Balanced Scorecard*, BSC. Dock har det visat sig att vissa företag har valt att återgå till budget efter ett par års användning av alternativa metoder.

För att kunna ta reda på hur budgetprocessens utveckling har fortskridit i praktiken, har vi i föreliggande uppsats valt att undersöka företag med en liknande händelseutveckling. Vi valde då tre betydande företag i Västsverige, nämligen Volvo, SKF och Stena Line. Uppsatsens syfte är således att undersöka av vilka anledningar de valda företagen väljer att återgå till budget.

Uppsatsen bygger på en kvalitativ undersökning med en explorativ undersökningsansats med deskriptiva inslag. Vid insamling av data har både primär- och sekundärdata använts. Vid insamling av primärdata har sex stycken intervjuer genomförts, två på respektive företag. Sekundärdata i form av litteraturstudier, artiklar och information från Internet har gjorts för att ge fördjupande kunskap i ämnet samt som användning till den teoretiska referensramen. Vad gäller trovärdighet anses uppsatsens validitet vara hög då det valda ämne som vi hade intentionen att undersöka även uppfylls i föreliggande uppsats. Beträffande uppsatsens reliabilitet anses var låg då exakt samma svar från intervjuerna ej skulle kunna erhållas vid en annan tidpunkt eller av andra forskare.

Vad som har framkommit som ett resultat av föreliggande undersökning är att samtliga av de valda företagen var mindre nöjda med den dåvarande budgetprocessen samt att de anammade BSC-konceptet, vilket var mycket omdiskuterat under 1990-talet. Av olika anledningar, vilka senare presenteras i uppsatsen, återgick företagen efter en varierande tidsperiod till en stramare styrning med affärsplan eller budget.

FÖRORD

Vi vill ta tillfället i akt att tacka samtliga respondenter för att de tog sig tid att träffa oss och dela med sig av sina erfarenheter och sin gedigna kunskap inom ämnesområdet, men framför allt för ett vänligt bemötande. Respondenternas insats har varit ovärderlig för uppsatsens genomförande.

Vi vill även rikta ett särskilt tack till vår handledare Christer Johansson för hans bidrag till val av uppsatsämne och stöd under uppsatsens gång.

Göteborg, januari 2005

.....

Emma Lindoff

.....

Johanna Montgomery

1. INLEDNING	3
1.1 BAKGRUND TILL VALT UPPSATSÄMNE	3
1.2 PROBLEMDISKUSSION	4
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	5
1.3.1 Delformulering	5
1.4 UPPSATSENS SYFTE.....	5
1.5 AVGRÄNSNINGAR	5
1.6 UPPSATSENS PERSPEKTIV	6
1.7 REFERENSSYSTEM	6
1.8 UPPSATSENS DISPOSITION.....	7
2. METOD	8
2.1 VAL AV UNDERSÖKNINGSMETOD.....	8
2.1.1 Val av undersökningsmetod för uppsatsen.....	8
2.2 VAL AV UNDERSÖKNINGSANSATS.....	9
2.2.1 Explorativ undersökning.....	9
2.2.2 Deskriptiv undersökning	9
2.2.3 Hypotesprövande undersökning.....	9
2.2.4 Val av undersökningsansats för uppsatsen	9
2.3 KVALITATIVA INTERVJUER	10
2.3.1 Urval av respondenter	10
2.3.2 Standardisering.....	11
2.3.3 Strukturering.....	11
2.3.4 Urval och tillvägagångssätt i uppsatsen.....	11
2.4 DATAINSAMLING	12
2.4.1 Primärdata.....	12
2.4.2 Sekundärdata	12
2.4.3 Datainsamling till uppsatsen	13
2.5 KÄLLOR TILL MÄTFEL.....	13
2.5.1 Respondenten.....	13
2.5.2 Mätinstrument.....	14
2.5.3 Intervjuaren.....	14
2.5.4 Källor till mätfel i uppsatsen.....	14
2.6 TROVÄRDIGHET	14
2.6.1 Reliabilitet och validitet.....	15
2.6.3 Etiska svårigheter vid kvalitativa intervjuer.....	16
2.6.4 Uppsatsens trovärdighet	16
2.7 KÄLLKRITIK	17
3. TEORETISK REFERENSRAM	18
3.1 EN BESKRIVNING AV BUDGET	18
3.2 SYFTEN MED BUDGET	19
3.3 BUDGETPROCESSEN.....	20
3.3.1 Prognoser.....	21
3.3.2 Budgetuppföljning.....	21
3.3.3 Metoder för uppställande av budget	22
3.3.4 Alternativ till fast budget.....	23
3.4 KRITIK MOT BUDGET	23
3.5 ALTERNATIVA METODER TILL BUDGET.....	24
3.5.1 Konkurrentjämförelsemodeller - Benchmarking.....	24
3.5.2 Det balanserade styrkortet - Balanced Scorecard.....	25
3.5.3 Nyckeltal - Key Performance Indicators.....	25
4. EMPIRI	26

4.1 FÖRETAGSPRESENTATION AV SKF	26
4.1.1 Syften med budget	26
4.1.2 Den dåvarande budgetprocessen	26
4.1.3 Motiv till upphörandet av budget inom SKF	27
4.1.4 Vilka alternativa metoder till budget användes	28
4.1.5 Hur fungerade de alternativa metoderna	28
4.1.6 Återgång till budget	29
4.1.7 Den nuvarande processen	30
4.2 FÖRETAGSPRESENTATION AV STENA LINE	33
4.2.1 Syften med budget	33
4.2.2 Den dåvarande budgetprocessen	33
4.2.3 Motiv till upphörandet av budget inom Stena Line	33
4.2.4 Vilka alternativa metoder till budget användes	34
4.2.5 Hur fungerade de alternativa metoderna	34
4.2.6 Återgång till budget	36
4.2.7 Den nuvarande processen	36
4.3 FÖRETAGSPRESENTATION AV VOLVO	38
4.3.1 Syften med budget	38
4.3.2 Den dåvarande budgetprocessen	38
4.3.3 Motiv till upphörandet av budget inom Volvo	39
4.3.4 Vilka alternativa metoder till budget användes	40
4.3.5 Hur fungerade de alternativa metoderna	40
4.3.6 Återgång till budget	41
4.3.7 Den nuvarande processen	42
5. ANALYS.....	45
5.1 SYFTEN MED BUDGET	45
5.2 BUDGETPROCESSEN	45
5.2.1 Budgetuppföljning och prognoser	46
5.2.2 Metoder för uppställande av budget	47
5.2.3 Alternativ till fast budget	48
5.3 KRITIK MOT BUDGET	48
5.4 ALTERNATIVA METODER TILL BUDGET	49
5.4.1 Konkurrentjämförelsemodeller - Benchmarking	49
5.4.2 Det balanserade styrkortet – Balanced Scorecard	49
5.4.3 Nyckeltal – Key Performance Indicators	50
6. SLUTSATS.....	51
6.1 UPPSATSENS SYFTE	51
6.2 PROBLEMFÖRMULERING	51
6.2.1 Delproblem	51
6.3 SLUTSATS	52
6.4 FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER	53
7. KÄLLFÖRTECKNING.....	54
BILAGA 1	56

1. Inledning

I kapitel ett kommer läsaren inledningsvis få ta del av bakgrund till valt uppsatsämne, följt av problemdiskussion, problemställning och delproblem. Vidare kommer uppsatsens syfte att presenteras. Därefter kommer de avgränsningar som har gjorts att tas upp samt ur vilket perspektiv uppsatsen är skriven. Kapitlet avslutas med val av referenssystem och en disposition över uppsatsens upplägg.

1.1 Bakgrund till valt uppsatsämne

Budgetering har under en lång tid varit en viktig och central del i företag och organisationernas ekonomistyrning. Under 1970-talet började den traditionella budgeteringsprocessen att ifrågasättas och kritiseras av Handelsbankens dåvarande VD Jan Wallander. Den diskussion som han startade för drygt trettio år sedan har levt vidare ända fram till idag och kommer troligtvis att föras vidare under en lång tid framöver. Allt eftersom ekonomistyrning och budget har blivit ett mer och mer omdiskuterat område har forskare och användare vidareutvecklat budgetprocessen. Det har även blivit vanligare att företag använder sig av alternativa metoder istället för eller som komplement till budget.

Vilken förändring är det då man kan se inom företag och organisationer? Enligt Ax och Johansson (2001) karaktäriseras budgetutvecklingen idag av en mer lös budgetstyrning än tidigare. Bergstrand och Olve (1981) anser att budgetering är en viktig del av företagets ekonomiska styrsystem. Dock poängterar de att när både styrsystem och omvärld förändras löpande är det av största vikt att företag för en kontinuerlig debatt om budget och dess roll i styrsystemet.

Enligt Lindvall (1997) är budget fortfarande ett av företagets viktigaste styrmedel, vilket präglas av centraliserad och kontrollerad styrning. I och med att allt fler företag väljer att frångå den traditionella budgetprocessen växer det fram en mer decentraliserad styrfilosofi där fokus ställs mot medarbetarnas egen förmåga och engagemang.

Efter att ha läst en fortsättningskurs i ekonomistyrning fastnade vårt intresse för det omdiskuterade ämnet budget. Vi såg att det fanns möjlighet till att vidare fördjupa våra kunskaper inom ämnet samtidigt som vi hade möjlighet att belysa området ur ett nytt

perspektiv; att undersöka varför företag väljer att återgå till budget efter en tid med alternativa metoder. Det finns ett antal tidigare studier och litteratur som beskriver varför företag slutar budgetera, men vi har inte funnit några som tar upp varför företag går tillbaka till budget.

1.2 Problemdiskussion

Näringslivsklimatet i Sverige blir för många företag allt hårdare. Faktorer som internationalisering, globalisering av marknader och svenska regleringar påverkar företagen och ställer krav på företagens ekonomiska villkor. Likaså präglas företagen av omvärldsförändringar såsom exempelvis valutadifferenser, EU-utvidgningen samt nya marknader och produkter. För att dagens företag skall överleva krävs det att företag och organisationer genomsyras av flexibilitet och är beredd på kontinuerliga anpassningar till omvärlden. I en ständigt föränderlig värld krävs det att företag och organisationer har ett styrsystem som är väl anpassat till de externa krav som ställs. (Ax och Johansson, 2001)

Budget har under mer än ett halvt sekel varit det mest dominerande styrmedlet inom företag och organisationer (Ax och Johansson, 2001). Under de senaste tjugo åren har kritiken mot budget vuxit sig allt större och fått ett allt starkare fotfäste även inom forskning. Kritik som riktas mot budget är att den är resurs- och tidskrävande samt att den är inaktuell redan innan den tas i bruk.

Under tiden som kritiken mot budget fortsätter, utvecklas även den befintliga budgetprocessen men även alternativa metoder och komplement till budget har tagits fram. Enligt Samuelsson (2004) uppstår trender inom ekonomistyrning, i såväl teori och praktik, vilka sedan sprids från företag till företag under olika perioder. Några exempel på trender är Balanced Scorecard (BSC), Activity Based Costing (ABC) och Business Process Reengineering (BPR). Samuelson påpekar att utifrån principiella utgångspunkter innehåller dessa metoder sällan något nytt. Samtidigt ska de inte förringas då de skapar ett intresse hos individen som medför förändringar inom företag och organisationer. Samuelson varnar dock för mångfalden i nya metoder och begrepp. Kraven på ständiga förändringar och anpassning till nya förutsättningar, kan innebära en risk för att den huvudsakliga styrproblematiken hamnar i skymundan hos företag.

Olve, Roy och Wetter (1997) menar att behovet av ny verksamhetsstyrning är störst inom de branscher som mest skiljer sig åt från den traditionella industrin, till exempel tjänstebranscher, offentlig sektor och servicefunktioner. Behovet av att hushålla med resurser har ökat, vilket är svårt att mäta och som inte syns i den traditionella redovisningen. Inom dessa branscher har tillämpningen av BSC ökat markant.

Vid diskussion om budgetens vara eller icke vara bör beaktas att olika branscher verkar under olika villkor. Som exempel inom industriföretag krävs ett visst mått av planering och i synnerhet vid investeringsbeslut då klara strategier och bedömningar av den framtida utvecklingen behövs. Banker i sin tur verkar i en fast organisation och ändrar löpande sina priser mot bakgrund av det allmänna ränteläget, konkurrenternas prissättning med mera. Större beslut kan tas när tillfälle ges. (Samuelson, 2004)

Volvo, SKF, Stena Line är stora västsvenska företag som alla har gemensamt att de under mitten av 1990-talet frångick budget för att tillämpa alternativa metoder till budget, men som efter olika långa tidsperioder återgick till budget. I föreliggande uppsats vill vi undersöka eventuella anledningar till deras gemensamma utveckling.

1.3 Problemformulering

Utifrån ovanstående problemdiskussion har vi utformat följande problemformulering för uppsatsen:

- *Vilka är anledningarna till varför företag väljer att återgå till budget?*

1.3.1 Delproblem

För att bättre besvara problemformuleringen har vi även valt att belysa ett antal delproblem.

- Vad var motiven till att företag slutade budgetera?
- Tillämpades några alternativa metoder till budget inom företag och i sådana fall hur väl fungerade de?
- Finns det några skillnader från den ursprungliga budgeteringsprocessen och den nuvarande budgeteringsprocessen inom företag?
- Kan det finnas gemensamma faktorer hos företag som förklarar återgången till budgetering?

1.4 Uppsatsens syfte

Budgetens omdiskuterande vara eller icke vara har lett till att vissa företag, stora som små och oavsett bransch, under de senaste åren valt att pröva alternativa metoder till budget. Ett flertal företag har funnit de alternativa metoderna som ett väl fungerande sätt att styra sin verksamhet på medan andra har valt att återgå till budget.

I föreliggande uppsats har vi valt att fokusera på företag som har bestämt sig för att återgå till budget. Uppsatsens syfte blir således:

”Att undersöka av vilka anledningar de valda företagen väljer att återgå till budget”

1.5 Avgränsningar

Som första avgränsning har vi valt att enbart undersöka företag som har valt att återgå till budget efter att ha använt sig av alternativa metoder under en period. Vidare är vi medvetna om att enbart tre stora samt västsvenska företag är representerade i

föreliggande uppsats. Det var ett medvetet val från vår sida då en undersökning av företag i olika storlekar skulle kunna försvåra jämförbarheten mellan dem. Troligtvis finns det fler svenska, men även internationella, företag som har haft en liknande utveckling, men vi anser att uppsatsens storlek har en begränsande inverkan på en mer omfattande undersökning.

Vi har ej haft för avsikt att vårt resultat skall kunna vara generaliserbart för liknande händelsemönster inom andra företag i Sverige.

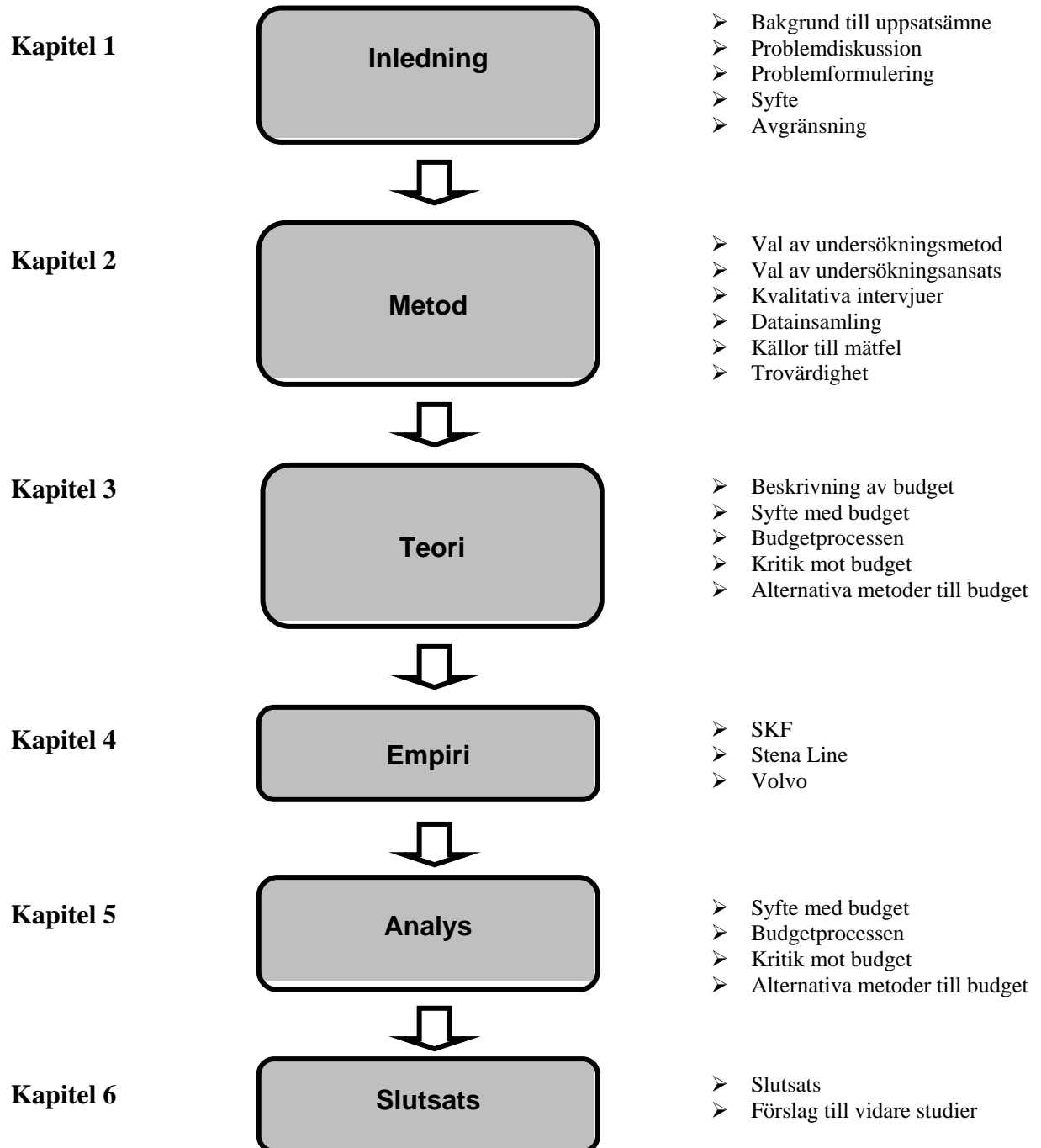
1.6 Uppsatsens perspektiv

Föreliggande uppsats är skriven ur ett akademiskt perspektiv. Företagen har endast bistått med information till uppsatsen men ej för egen vinnings skull.

1.7 Referenssystem

Det referenssystem som används i föreliggande uppsats är det så kallade Harvardsystemet, även kallat parantesssystemet. Referenser och källor anges då löpande i texten och vanligt är att återge referenser i form av författare- och datumangivelser. (Backman, 1998)

1.8 Uppsatsens disposition



2. Metod

I kapitel två kommer den metod som använts i föreliggande uppsats att presenteras. Inledningsvis kommer val av undersökningsansats att diskuteras, följt av datainsamlingsmetod och val av undersökningsmetod. Kapitlet avslutas med källor till mätfel samt ett avsnitt som behandlar uppsatsens trovärdighet.

2.1 Val av undersökningsmetod

När en studie inleds är det av vikt att bestämma vilken undersökningsmetod som skall tillämpas, kvalitativ eller kvantitativ. Det är relevant om det rör sig om en utredning, en utvärdering, ett forskningsprojekt eller dylikt. Syftet med studien avgör vilken undersökningsmetod som tillämpas. Trost (1997) poängterar att slentrian, tradition eller socialt tryck ej skall avgöra valet. Med socialt tryck menas att kvantitativa studier ofta anses vara mer riktiga och tillförlitliga än kvalitativa studier. Kvantitativa studier kan mätas och anses vara mindre spekulativa i sin karaktär. Samtidigt ses kvalitativa studier ofta som ett försök eller en förstudie till kvantitativa studier. Vidare gör Trost en något förenklad men dock tydlig distinktion mellan kvalitativa och kvantitativa studier: Om frågeställningen i undersökningen gäller hur ofta, hur många eller hur vanligt så skall en kvantitativ inriktning tillämpas. Om frågeställningen däremot innefattar att förstå eller att hitta mönster så skall en kvalitativ studie tillämpas. Dock kan kvalitativa data ifrågasättas och mötas av misstänksamhet då de ofta bygger på små urval och är därmed inte representativa i statistisk mening.

2.1.1 Val av undersökningsmetod för uppsatsen

Vi har valt att utföra en kvalitativ undersökning i föreliggande uppsats då vi vill undersöka varför företag väljer att återgå till budget efter en period av alternativa metoder. En kvalitativ undersökningsmetod ansåg vi var mer relevant då vi vill om möjligt kunna finna ett gemensamt mönster eller utveckling inom företagen genom personliga intervjuer. Som Trost nämner kan kvalitativa data ifrågasättas och mötas av misstänksamhet av den orsaken att de ofta bygger på små urval och därmed inte är representativa i statistisk mening, vilket vi är väl medvetna om. Vi ansåg att en kvantitativ undersökningsmetod var mindre relevant i föreliggande uppsats då den insamlade informationen var svår att mäta statistiskt.

2.2 Val av undersökningsansats

Enligt Lekvall och Wahlbin (2001) är det viktigt att skilja på undersökningens inriktning och val av undersökningsansats. En undersökningsansats har att göra med undersökningens grundläggande tekniska utformning och hur man tekniskt skall gå tillväga för att kunna göra relevanta slutsatser från studien. De vanligaste undersökningsansatserna är följande:

- *explorativ*
- *deskriptiv*
- *hypotesprövande*

2.2.1 Explorativ undersökning

Generellt sett kan flertalet undersökningar klassificeras utifrån hur mycket man vet om ett visst problemområde då undersökningen startar. När det finns luckor i forskarens kunskap om ämnet kommer undersökningen att vara utforskande och kallas då för explorativa undersökningar. (Patel & Davidsson, 2003) Saunders, Lewis och Thornhill (2003) anser att forskaren ska anta ett flexibelt synsätt när explorativa undersökningar används. De menar att allt eftersom nya data tillkommer måste forskare kunna ändra inriktning i undersökningen, men för den skull ska inte den primära fokusen i undersökningen ändras. Patel och Davidsson (2003) menar att den explorativa undersökningens främsta syfte är att inhämta så mycket kunskap som möjligt inom ett visst problemområde samt att belysa området på ett allsidigt sätt.

2.2.2 Deskriptiv undersökning

Enligt Patel och Davidsson (2003) använder forskare sig av deskriptiva undersökningar, det vill säga beskrivande, i de fall där det redan finns en viss mängd kunskap. Utifrån den kunskapen ska forskaren kunna beskriva exempelvis personer, händelser och situationer. En deskriptiv undersökning kan även vara förlängning eller en förstudie till en explorativ undersökning. Saunders *et al.* (2003) menar att det är vanligt förekommande att mer än en undersökningsansats används i studier.

2.2.3 Hypotesprövande undersökning

Den tredje typen av undersökningar är den hypotesprövande undersökningen, vilken används då det finns en omfattande mängd kunskap inom området med väl utvecklade teorier. Vid hypotesprövande undersökningar görs antaganden, det vill säga hypoteser, som man från teorin skall kunna härleda till förhållanden i verkligheten. (Patel & Davidsson, 2003) Forskaren strävar efter att hitta en orsak – verkan relation för att förklara hypoteserna i studien. (Saunders *et al.*, 2003).

2.2.4 Val av undersökningsansats för uppsatsen

Vid val av ämne till föreliggande uppsats valde vi ett område inom budget som vi ansåg intressant att undersöka närmare, det vill säga att undersöka företag som väljer att återgå till budget efter en period av alternativa metoder. Vi hade en begränsad kunskap inom området, dock har vi tidigare studier inom ämnet budgetering. Ett betydande problem har varit att det inte finns litteratur som behandlar vår problemformulering. Det finns dock

litteratur som behandlar företag som har slutat med budget och använt alternativa metoder.

Med det som grund anser vi att undersökningen till en början fick en explorativ ansats. Vid uppsatsens initiala skede samlades information in genom personliga intervjuer, artiklar och litteraturstudier för att fördjupa kunskaperna inom ämnesområdet. Till följd av de fördjupade kunskaperna antog undersökningen en deskriptiv ansats. Saunders *et al.* påpekar att det är vanligt förekommande att mer än en undersökningsansats används i studier. Under uppsatsens gång ansåg vi att både en explorativ och deskriptiv undersökningsansats gagnade vår undersökning.

Vi valde att inte använda oss av den hypotesprövande undersökningsansatsen då vi inte har några intentioner att pröva någon hypotes eller antagande, utan vill ge en beskrivande bild av händelseförloppet inom ett antal företag.

2.3 Kvalitativa intervjuer

Informella intervjuer, djupintervjuer, in-dept intervjuer eller kvalitativa intervjuer är alla en term av samma form av datainsamlingsmetoder. Vi har valt att använda termen kvalitativ intervju, vilket fortsättningsvis enbart kommer att användas i föreliggande uppsats. Vid kvalitativa intervjuer är det viktigt att det skapas en ömsesidig förståelse och tillit mellan forskaren och de undersökta individerna, då forskarens mål är att studera den undersökta individens situation utifrån dennes perspektiv (Holme & Solvang, 1997). Utmärkande för dessa intervjuer är att intervjuaren ställer enkla och raka frågor och får oftast komplexa svar tillbaka från respondenten. Svaren besitter mycket information som sedan ska analyseras för att kunna tydliggöra och ge svar på skeenden, åsikter, mönster och mycket annat. (Trost, 1997)

Vid kvalitativa intervjuer menar Trost (1997) att inga frågeformulär med i förväg nedskrivna frågor ska förekomma. Däremot kan intervjuaren göra upp en lista med övergripande frågeområden istället för ett flertal i detalj. Det skall enligt Trost uppmuntra den intervjuade att fritt styra ordningsföljden och val av delar av intervjun. Under en intervju skall påståenden undvikas för att minska risken av missförstånd. Det är mer fördelaktigt att den intervjuade får en direkt fråga och då får tillfälle att förklara sig.

2.3.1 Urval av respondenter

Det är viktigt inom kvantitativa studier att veta vad urvalet representerar i studien, exempelvis om det är representativt statistiskt eller hur hög sannolikheten är. I samband med kvalitativa studier är det mindre intressant med, i statistisk mening, representativa urval då stora variationer eftersträvas istället för ett antal likartade. Trost (1997) hävdar att en begränsning på ett få antal intervjuer är nödvändigt vid kvalitativa studier. Risken med många intervjuer är att det insamlade materialet blir övermättigt och det kan medföra att viktiga detaljer kan missas i mängden. Ett råd är att genomföra ett fåtal väl utförda intervjuer än flertal mindre väl utförda.

2.3.2 Standardisering

Inom forskning används uttrycket standardisering som; till vilken grad frågorna är densamma och om situationen är densamma för alla intervjuade. Standard innebär avsaknad av variation. I merparten av kvantitativa undersökningar används i hög grad standardiserade datainsamlingsmetoder. Låg grad av standardisering innebär motsatsen. Det ger möjlighet för intervjuaren att ta frågorna i den tur det passar situationen, vilket medför att den intervjuade får styra ordningsföljden på frågorna och följdfrågor får uppkomma. Låg grad av standardisering kännetecknar kvalitativ datainsamling. (Trost, 1997)

2.3.3 Strukturering

Med strukturering påvisar Trost (1997) att det finns två vitt skilda företeelser. Trost menar att i många läroböcker används termen strukturerad i de fall då frågorna i en intervju eller i ett formulär har fasta svarsalternativ. Följaktligen, är svarsmöjligheterna öppna så är frågorna ostrukturerade. Då är det upp till respondenten vad svaret får bli. I andra sammanhang har termen en helt annan innebörd och användningsområde, dvs. en intervju eller ett frågeformulär är högt strukturerat om det har en struktur. Med andra ord, termen strukturering kan dels användas i anslutning till detaljer i frågorna, exempelvis olika svarsalternativ, och dels kopplad till undersökningen i stort. Trost hävdar att allmänt utmärkande för kvalitativa intervjuer i forskning kännetecknas av hög grad av strukturering vad gäller öppna svarsmöjligheter och låg grad av standardisering.

2.3.4 Urval och tillvägagångssätt i uppsatsen

De tre företagen vi har valt att undersöka är Volvo, Stena Line och SKF. Anledningen till att vi har valt de tre är att de under mitten av 1990-talet valde att frånga budget för att använda sig av alternativa metoder eller komplement till budgetprocessen. Efter ett antal år har samtliga företag sedermera valt att återgå till budget.

I föreliggande uppsats har vi haft som målsättning att intervjua personer med bred kunskap och erfarenhet inom området och ämnet. Det främsta kriteriet vid val av respondenter var att de skall ha varit med under budgetens utveckling inom de valda företagen. Det vill säga att de var med i hela händelseförloppet från de initiala diskussionerna av budgetens avveckling fram till utvecklingen av dagens styr- och planeringsverktyg. Ytterligare ett kriterium var att samtliga respondenter arbetade på en strategisk nivå inom de valda företagen då vi i föreliggande uppsats vill undersöka varför företagen beslutade att återgå till budget.

Vid uppsatsens initiala skede kontaktades två respondenter på de valda företagen som skulle kunna vara lämpliga för intervju. Vi började med att skicka ut ett brev via e-mail till samtliga respondenter där vi gav en kort presentation av oss, ämnet samt om den tillfrågade hade möjlighet att ställa upp på en intervju under en dryg timme. Två av de tillfrågade hade inte möjlighet att ställa upp på en intervju på grund av tidsbrist samt utlandstjänst. Vi hittade dock lämpliga ersättare.

Fler respondenter kunde ha ingått i undersökningen men som Trost poängterar är risken med många intervjuer att det insamlade materialet blir övermättigt vilket kan medföra att

viktiga detaljer kan missas i mängden. Ett råd från Trost var att genomföra ett fåtal väl utförda intervjuer än flertal mindre väl utförda, vilket vi samtyckte och tog fasta på i föreliggande uppsats. Företagen och resultaten från intervjuerna presenteras i empirikapitlet efter den ordning de utfördes. Även respondenterna kommer att presenteras i den ordning intervjuerna utfördes, det vill säga att Respondent 1 var den första intervjun på varje företag och har ej någon värdeladdad innebörd.

I likhet med vad Trost anser är utmärkande med kvalitativa intervjuer, har vi vid samtliga intervjutillfällen kunnat notera är att trots relativt enkla frågor blir svaren allt som oftast komplicerade. De svar vi har fått präglar respondentens sätt att se på ämnet och vid analys och tolkning av svaren bör därmed beaktas att svaren kan ge en subjektiv bild.

Den intervjuguide som använts (se Bilaga 1) består av ostrukturerade frågor då vi ville att respondenterna skulle ha öppna svarsalternativ. Däremot var intervjuguiden strukturerad på så sätt att ordningen på intervjufrågorna var i kronologisk följd från dåtid till nutid samt att frågorna var desamma vid samtliga intervjutillfällen.

Vår intervjuguide har även låg grad av standardisering, vilket ger möjlighet för respondenten att ta frågorna i den ordning som passar situationen. Dock har vi varit mycket noga med att se till att respondenternas svar har täckt alla frågor och även följdfrågor har blivit aktuella. Vi är medvetna om att det kan uppfattas som motsägelsefullt att ha en intervjuguide där frågorna är ostrukturerade men ordningen är strukturerad samtidigt som svaren har låg grad av standardisering. Men som Trost hävdar är det utmärkande för kvalitativa intervjuer.

2.4 Datainsamling

Oavsett vilken undersökningsmetod som tillämpas inom forskningen så behövs data samlas in till det undersökta ämnesområdet. Vilken typ av data som samlas in är då upp till forskaren. Det finns två slag av datainsamlingsmetoder: *primärdata* och *sekundärdata*. Det är dock bra att vara medveten om att datainsamlingsmetoderna har både för- och nackdelar. (Saunders *et al.*, 2003)

2.4.1 Primärdata

Primärdata är den typ av data som forskaren själv samlar in för det specifika undersökningsområdet exempelvis genom olika intervjuer samt enkätundersökningar, vilka kan skilja sig åt i graden av strukturering och standardisering se avsnitt 2.3.2 och 2.3.3. (Lekvall & Wahlbin, 2001)

2.4.2 Sekundärdata

Sekundärdata består av redan befintlig information i form av statistik som exempelvis behandlar sociala, ekonomiska och demografiska ämnen samt publicerade artiklar inom olika ämnesområden (Lekvall & Wahlbin, 2001).

Fördelen med att använda sekundärdata är att det sparar tid och resurser för forskaren, då det är förhållandevis lätt att samla in via Internet och databaser, vilka sedan är lättare att

verifiera för utomstående än insamlad primärdata. Vidare är det vanligtvis mindre kostsamt att samla in sekundärdata än primärdata. Dock är det ett betydande dilemma med sekundärdata att den ofta är insamlad i ett annat syfte än den tilltänkta undersökningen. (Saunders *et al.*, 2003)

2.4.3 Datainsamling till uppsatsen

I föreliggande uppsats har vi använt oss av både primär- och sekundärdata för att undersöka varför företag väljer att återgå till budgetering. Vi har använt oss av Internet och Ekonomiska Bibliotekets databas för att finna litteratur och artiklar till uppsatsen.

Den tillämpade primärdata i föreliggande uppsats består av 6 stycken kvalitativa intervjuer med respondenter från de valda företagen. Alla intervjuer har utförts i syfte att ge oss bredare perspektiv inom ämnet budgetering. Varje intervju tog cirka en timme och ingen respondent tilldelades mer tid än de andra. Under samtliga intervjutillfällen var båda författarna närvarande och ställde frågor. Vidare användes diktafon för att spela in intervjuerna. Det fanns flera skäl till att diktafon användes, bland annat för att vi skulle kunna vara mer fokuserade på respondenten under intervjun istället för att ta anteckningar, samt att inspelade intervjuer ger möjlighet till att lyssna på intervjuerna ett flertal gånger. Det kan dels minska risken för missförstånd vid tolkning av intervjumaterialet samt öka möjligheterna att höra nyansskillnader i svaren, vilket lätt kan missas om endast anteckningar tillämpas.

Sekundärdata som vi har studerat mer ingående är artiklar och litteratur som belyser både för- och nackdelar inom området budget, samt alternativa metoder till budget. Vi har även läst tidigare uppsatser inom ämnesområdet budget. Dock har vi inte kunnat använda oss av någon då de främst har fokuserat på varför företag har slutat budgetera.

2.5 Källor till mätfel

Vanliga orsaker till mätfel i undersökningar kan bero på följande faktorer:

- *Respondenten*
- *Mätinstrumentet*
- *Intervjuaren*

2.5.1 Respondenten

Enligt Lekvall och Wahlbin (2001) finns det ett flertal olika faktorer hos respondenten som kan orsaka mätfel på olika sätt. Som exempel kan nämnas om respondenten är mycket osäker i sin inställning till det man frågar om samt när respondenten gissar eller inte kommer ihåg alternativt inte känner till. Detta kan ge mycket varierande svar, vilket i sin tur påverkar resultatet i den omfattning att slumpens påverkan blir större, det vill säga att reliabiliteten minskar. En respondent kan även avsiktligt välja att svara fel alternativt justera svaren efter vad de tror intervjuaren vill höra. Denna typ av fel påverkar validiteten genom att mätvärdena systematiskt ligger fel i förhållande till det sanna värdet.

2.5.2. Mätinstrument

Lekvall och Wahlbin (2001) menar att instrumenteffekter har att göra med bland annat frågornas formulering. Detta kan exempelvis vara oklart språk, oförståeligt språk, känsliga frågor samt ledande frågor. För att förhindra att dessa problem uppstår kan intervjuaren göra en noggrann förprovning samt provintervjuer innan det slutgiltiga frågeformuläret fastställs.

2.5.3 Intervjuaren

Vid personliga intervjuer kan intervjuaren genom sitt uppträdande både fysiskt och psykiskt påverka respondenten. Vidare kan intervjuaren genom sin tolkning av vad respondenten säger ge upphov till fel. Exempelvis om intervjuaren får en allmänt positiv inställning till den intervjuade och därför tenderar att tolka angivna svar välvilligt, så kallad *haloeffekt*. Om intervjuaren får oklara svar, kan han tendera till att tolka svaren i riktning mot medelvärdet, så kallad *centraliseringseffekt*. (Lekvall & Wahlbin, 2001)

2.5.4 Källor till mätfel i uppsatsen

Vi har haft i åtanke att uppföra oss neutralt vid samtliga intervjutillfällen samt att inte använda påståenden för att minska risken för missförstånd. Lekvall och Wahlbin påvisar exempelvis att oklart språk och känsliga frågor kan påverka intervjusvaren negativt. Vi har haft för avsikt att ställa klara och tydliga frågor, dock har vissa följdfrågor stundtals varit nödvändiga för att förtydliga frågorna. Det kan ha inverkat på respondenternas svar. Vid otydliga och oklara svar från respondenten har vi ställt frågan ur ett annat perspektiv eller låtit dem förklara närmare vad de menar. Inga garantier kan ges på att respondenterna svarat sanningsenligt på alla frågor, vilket kan ha haft påverkan på uppsatsens resultat. Vi är medvetna om det dilemmat, men utgår från att respondenterna har svarat så sanningsenligt som möjligt. Vi har även fått möjlighet att kontakta alla respondenter i efterhand om något har varit oklart under uppsatsens gång med empiriavsnittet.

Vår insats som intervjuare kan också leda till eventuella mätfel. Vi har haft i åtanke att undvika haloeffekt, det vill säga att tolka svaren överdrivet positivt. Vidare har vi varit medvetna om risken med centraliseringseffekten, att vid oklara svar tendera att tolka svaren i riktning mot medelvärdet. Vår uppfattning av samtliga respondenter är att de är säkra i sin inställning till undersökningsområdet men har av olika skäl valt att inte svara på vissa frågor. Vår tolkning av respondenternas beteende är att de antingen inte hörde frågan tillräckligt tydligt eller att de valde att inte svara. Några av respondenterna hade intresse av att veta vad övriga respondenter hade svarat på vissa frågor. I största mån undvek vi att ge ut information om och till samtliga respondenter för att det minska risken för mätfel i föreliggande uppsats.

2.6 Trovärdighet

För att bedöma en uppsats trovärdighet använder forskare sig av två begrepp, reliabilitet och validitet. Enligt Trost (1997) härstammar termerna reliabilitet och validitet främst från den kvantitativa metodologin, vilket medför att i kvalitativa studier blir termerna en

aning annorlunda. Kvalitativa studier bör dock eftersträva att datainsamlingen har hög tillförlitlighet, är trovärdiga och adekvata.

Att mäta trovärdigheten är ett av de största dilemman inom kvalitativa studier och intervjuer. För att öka trovärdigheten är av största vikt att forskaren kan visa att datainsamlingen till studien är seriös och relevant för den aktuella problemställningen. Förekommer det ingen reflektion av de etiska aspekterna inom studiens datainsamlings metoder eller i resultatet, kan trovärdigheten ifrågasättas. För att ytterligare öka trovärdigheten kan forskaren publicera frågorna och följdfrågorna i rapporten, vilket ger läsaren en möjlighet att avgöra om intervjumaterialet är trovärdigt. (Trost, 1997)

För att öka trovärdigheten vid intervjuer föreslår Patel och Davidsson (2003) att man vid intervjuer exempelvis kan ha ytterligare en person närvarande som registrerar respondentens svar parallellt med intervjuaren. Överrensstämelsen mellan registreringarna av svar utgör då ett mått på reliabiliteten som kallas *interbedömarreliabilitet*.

2.6.1 Reliabilitet och validitet

Patel och Davidson (2003) menar att validitet och reliabilitet står i ett visst förhållande till varandra vilket gör det svårt att utesluta det ena före det andra. Trost (1997) påpekar det egendomliga i att tala om reliabilitet och validitet när det gäller kvalitativa intervjuer. Framför allt idén om att få samma svar på en fråga då den ställs vid olika tidpunkter, bygger på att konstans ska råda och att den intervjuade är stabil eller statisk i sina föreställningar, i sina beteenden och i sina åsikter. Trost menar att människan inte är statisk i sin natur och tenderar att byta åsikter då deras föreställningsvärld ändras av olika anledningar. Det medföljer att svaren inte till varje pris behöver bli detsamma varje gång frågan ställs.

Termer som reliabilitet eller tillförlitlighet syftar till att mätningar ska vara stabila utan att vara utsatta för slumpinflytelser. Likaså ska alla intervjuare fråga på samma sätt och situationen ska vara likadan för alla. Med reliabilitet menas att en mätning vid ett tillfälle ska ge samma resultat vid ett annat tillfälle. (Trost, 1997)

Termen reliabilitet bygger främst på kvantitativa studier, på att man mäter, och att variabler anger värden för varje enhet. Situationen ska i alla hänseenden vara standardiserad för att en hög reliabilitet ska uppnås. Den kvalitativa intervjun ska dock ha låg standardisering. Slumpinflytelser är det som är mest intressant vid kvalitativa studier, exempelvis felsägningar och missuppfattningar, som kan vara en del av materialet vid analysarbetet. (Trost, 1997)

Validitet enligt Patel och Davidsson (2003) handlar om överrensstämelsen mellan vad som forskaren säger att denne ska undersöka och det som faktiskt blir undersökt, det vill säga giltigheten för studien. Saunders *et al.* (2003) menar att ytterligare en aspekt av validitet är om resultatet är generaliserbart.

2.6.3 Etiska svårigheter vid kvalitativa intervjuer

Vid kvalitativa intervjuer kan det uppstå etiska dilemman för forskaren. Om forskaren misstänker att det kan bli svårt att hålla tystnadsplikten och konfidentialiteten bör forskaren låta bli att publicera sina upptäckter, för att inte riskera de etiska kraven ifrågasätts. Det kan annars leda till oönskade problem med respondenterna vid redovisningen av insamlad data och analys. Trost (1997) menar att två sätt att gå förbi problemet kan vara att anonymisera respondenterna alternativt att fingera de insamlade uppgifterna. Trost avråder dock från att använda fingerade uppgifter, då det finns en risk att uppgifterna kan passa in på någon, vilket skulle vara högst problematiskt för undersökningen.

Vidare är det av största vikt att den intervjuade respekteras och att forskaren värnar om dennes integritet, exempelvis att inte göra direkta citat på talspråk. Problem som är vanligt förekommande vid citat är om de skall redovisas ordagrant. Trost anser att citaten kan förbättras lite, framförallt göras om till skrivspråk. Den intervjuade bör även få ge sitt samtycke till att materialet redovisas. Känsliga områden inom intervjun skall noga uppmärksammas. Den intervjuade har rätt att låta bli att svara på frågorna och får avbryta intervjun när helst det passar. Samtidigt har intervjuaren ett övertag genom att denne vet vilka frågor som kommer att ställas.

2.6.4 Uppsatsens trovärdighet

I föreliggande uppsats har vi valt att anonymisera respondenterna. Den primära anledningen var att respondenterna skulle ha möjlighet att tala fritt samt de inte skulle känna sig utpekade för någon personlig åsikt. Vi ansåg att det skulle öka trovärdigheten i vår uppsats. Vad som dock minskar trovärdigheten är att vi inte heller kan använda oss av fingerade uppgifter såsom titel eller antal arbetade år på företaget. Uppgifterna skulle utan svårighet kunna spåras, vilket troligtvis skulle medföra att anonymiseringen misslyckades av de etiska skäl som Trost påvisar.

I likhet med vad Trost förespråkar har vi valt att göra om citat från talspråk till skrivspråk för att respektera respondenterna och värna om deras integritet. Efter intervjutillfället har samtliga respondenter fått ta del av det renskrivna materialet från respektive intervju, för att godkänna det för publicering i uppsatsen, vilket torde öka trovärdigheten av intervjumaterialet. Fyra av sex respondenter återkom med önskemål om justeringar vad gäller ordval och syftningsfel, vilket åtgärdades omgående i uppsatsen. Vi skickade även tillbaka det korrigerade materialet för att få det godkänt och för att få klartecken om att vi hade uppfattat respondenternas observationer korrekt.

Vi bedömer att vår undersökning har en låg reliabilitet då en liknande undersökning skulle kunna genomföras men det är högst osannolikt att informationen från respondenterna skulle bli exakt likadan. I likhet med Trost tror även vi att människan inte är statisk i sin natur och tenderar att byta åsikter av olika anledningar, vilket styrker svårigheten att få exakt likadana svar från samtliga respondenter ytterligare en gång. Det kan leda till minskad reliabilitet då slumpens inverkan på resultatet blir större.

Validitet enligt Patel och Davidsson handlar om överrensstämningen mellan vad som forskaren säger att denne ska undersöka och det som faktiskt blir undersökt. Vår uppfattning om uppsatsens validitet är att den är god då vi anser att vi har undersökt det som vi har sagt att vi skall göra. Intervjuguiden har även blivit godkänd av handledaren vad gäller språk och frågeformulering, för att öka validiteten i uppsatsen. Alla respondenter fick dagen innan intervjutillfället intervjuguiden utskickad till sig för att få möjlighet att förbereda sig men även för att vi skulle få ut så mycket som möjligt av den korta intervjutiden.

Vi har i föreliggande uppsats haft för avsikt att eftersträva att den insamlade informationen från såväl respondenter som litteratur och artiklar skall ha hög tillförlitlighet, vara trovärdiga och användbara. Vi anser att det resulterar i att uppsatsen får relativt hög validitet då vi lyckats att beskriva det vi hade intentionen att göra, dock minskas validiteten av att undersökningen ej är generaliserbar. Beträffande uppsatsens reliabilitet anses den vara låg då samma svar från de genomförda intervjuerna troligen ej skulle kunna erhållas vid en annan tidpunkt eller av andra forskare.

2.7 Källkritik

Beträffande litteratur till föreliggande uppsats har vi ej kunnat finna någon litteratur som berör vårt undersökningsområde, företag som återgått till budget, då den är mycket begränsad om inte obefintlig. Dock finns åtskillig litteratur som berör budget och alternativ till budget. Vi har valt att använda oss av litteratur som belyser budget och alternativ till budget ur olika perspektiv för att få en allsidig bild av undersökningsområdet. Det medför att den teoretiska referensramen i föreliggande uppsats innefattar litteratur som är såväl positiv som negativt inställd till användandet av budget.

3. Teoretisk referensram

I kapitel tre kommer den teoretiska referensramen som använts till föreliggande uppsats att presenteras. Kapitlet börjar med en beskrivning av budget som följs av de vanligaste syftena till varför företag använder sig av budget. Därefter fann vi det lämpligt att beskriva budgetprocessen men även de senare årens kritik mot budget. Avslutningsvis presenteras de vanligaste alternativen eller komplementen till budget.

3.1 En beskrivning av budget

Budget och budgetering är ett av flera ekonomiska styrsystem som används i företag för planering av den framtida verksamheten inom företaget. (Ax, Johansson och Kullvén, 2003) Det finns ett antal olika mått som används vid styrning och för att bedöma hur framgångsrikt ett företag är, några exempel är lönsamhet, tillväxt och marknadsandelar. Samuelsson (2004) betonar dock att lönsamhet är ett universellt viktigt mått för alla typer av verksamheter då det uppvisar företagets förmåga till ekonomiskt handlande och mäter värdet av det som företaget presterar i förhållande till värdet av insatta resurser. Därav är det av vikt för företag att styra mot ekonomiska mått.

Ax *et al.* (2003) förklarar begreppet budget enligt följande termer:

- *Förväntningar.* Budgetar visar vad företag förväntar sig ska inträffa. Ax *et al.* betonar att det är betydelsefullt att särskilja förväntningar på framtiden från vad det verkliga utfallet av budgeten kommer att bli. Vanligt är att dessa sällan exakt överensstämmer. Förväntningar kan förklaras som mer eller mindre kvalificerade gissningar om framtiden. De kan tas fram genom omvärldsanalyser eller framskrivningar av historiska händelser.
- *Åtaganden.* Inom företag ansvarar olika enheter och anställda för att aktiviteter utförs i syfte att uppnå de budgeterade värdena.
- *Ekonomiska konsekvenser.* En budget kan uttrycka verksamheter utifrån både finansiella och icke-finansiella perspektiv. Vanligt förekommande är dock att finansiella mått såsom kronor används i budgetar.

- *Kommande period.* Budgeten ska med hjälp av tidigare nämnda, mer eller mindre kvalificerade gissningar, ge en bedömning av hur framtiden kommer att utforma sig.

3.2 Syften med budget

I många företag läggs mycket tid och resurser ner på budgeteringen, därav är det centralt att överväga om nyttan är större än kostnaden. Vidare är det viktigt för företagen att diskutera vad de vill uppnå med sin budgetering. Värt att notera är att budgeteringens syften kan variera inom och mellan företag. Ax *et al.* (2003) har sammanställt ett antal syften utifrån vad som historiskt sett har diskuterats utifrån nyttan med budgetering inom företag:

- *Planering.* Ett av syftena med budget är företagen ska kunna planera sin verksamhet för kommande perioder. Utgångspunkten för planeringen är oftast företagets strategier som ska inverka så att budgeten uppfyller de uppsatta målen. Strategierna i sin tur skapar och planerar aktiviteter, som exempelvis försäljning, produktion, investeringar och så vidare. Budgeteringen kan ses som ett hjälpmedel för ledningen, vilken utgör en plan för hur verksamheten ska drivas. Det kan även medföra att ledningen får lättare att avgöra om företaget följer de planerade målen samt företagets strategier.
- *Samordning* ska medföra att enheterna inom företaget arbetar mot ett gemensamt mål och gärna i samma takt. För att samordning skall uppnås krävs det att enheterna har en ömsesidig dialog och att de arbetar i samklang med varandra, till exempel mellan produktionsenheter och försäljningsenheter. Budget kan alltså även ses som ett medel för att se om verksamheten ”marscherar i takt”.
- *Resursallokering* avser hur resurser fördelas inom verksamheten. Ett av syftena med budget är att fördela de resurser som finns till förfogande i företaget ut till de olika enheterna efter behov.
- *Dimensionering.* Olika budgetarna kan användas för att dimensionera verksamheten. Det ger företaget möjlighet att kontrollera vilka volymer som krävs i verksamheten och minimera risken av överproduktion.
- *Ansvarsfördelning.* Oftast finns det en person som har ansvaret att se till att de prestationer som satts upp i budgeten blir utförda. Budgeten jämförs sedan mot det verkliga utfallet och därefter görs en bedömning om den ansvarige har gjort ett bra jobb. Budget fyller därmed en funktion som redskap för att fördela ansvar och bedöma om de utförda prestationerna når de uppsatta målen.
- *Uppföljning.* Budgetarna utgör ofta ett underlag för uppföljning av olika perioders utfall. Det medför att budgeten kan ses som ett hjälpmedel för att jämföra utfallet mot och skapa underlag för bättre budgetar i framtiden.

- *Kommunikation.* Ett syfte med budget är att medarbetarna ska komma med idéer under budgetprocessen som kan förbättra budgeten. En förhoppning är även att de olika enheterna ska få större insikt i varandras verksamheter. Likaså ger budgetprocessen ledningen en möjlighet att sprida sina åsikter ut till resten av verksamheten.
- *Medvetenhet.* Budgetar kan medverka till en medvetenhet inom företaget om vad som krävs för att uppnå framgång för verksamheten, men även att ge en helhetsbild av verksamheten till de anställda.
- *Målsättning.* Budgetarna sätter upp mål för de olika enheternas verksamhet. Det medför att verksamhetens mål operationaliseras ut till de olika enheterna inom företaget. Det är en förutsättning om en decentraliserad organisation ska fungera och slippa detaljstyrning.
- *Motivation.* Ännu ett syfte med budget är att skapa motivation bland de anställda i företaget. En motivationsåtgärd är att låta de ansvariga vara med och ta fram budgeten, i förhoppning att de sedan ska sträva mot att klara sin budget.
- *Incitamentssystem.* I många företag är incitament kopplat till budget, till exempel bonussystem. Bonusen uppnås oftast genom att de uppställda målen i budgeten uppfylles till på ett tillfredställande sätt. Alltså kan en relation ses mellan budget och verkligt utfall.

3.3 Budgetprocessen

Budgetering är en arbetsprocess som tar fram delbudgetar, vilka sedan används och sammanställs till en slutlig budget. Budgetprocessen har ofta ett lika stort värde som den slutliga budgeten, då det är en del av den ekonomiska styrningen av företagen. Den ekonomiska styrningen syftar till att företag ska styras mot de uppställda mål som har framtagits. Det medföljer att budgeteringen bör utformas så att den underlättar för de anställda att uppnå dessa mål. Slutligen är det inte endast uppställningen av budget som innefattas i begreppet budgetering, utan även uppföljningen av budgeten mot det verkliga utfallet. (Ax *et al.*, 2003)

Budgetprocessen har betydelse för företagets investeringsbeslut genom att ramar för investeringsmedel till olika syften bestäms i samband med budgeteringen. Det innebär även en avvägning mellan olika handlingsalternativ, utifrån deras konsekvenser på exempelvis produktionskapacitet, resultat och likviditet under framtida perioder. För mindre investeringar avsätts medel i budgeten som den budgetansvarige får disponera efter eget ansvar. (Bergstrand & Olve, 1981)

3.3.1 Prognoser

En allt vanligare metod, som mer eller mindre ersätter budgetering i en del företag, är prognostisering. Företag väljer att istället för att låsa budgeten vid ett tillfälle och till ett kalenderår, arbeta mer med prognoser i olika former. Prognoserna kan variera mellan att vara månadsvis, kvartalsvis, halvårsvis samt till och med rulla över en tolv månaders period. (Lindvall, 1997) Lindvall poängterar dock att prognoser kan tänkas leda till ett lägre åtagande, då det är tänkbart att den inte känns lika förpliktande för berörda personer som en budget gör. Prognosen är en viktig del av verksamhetsinformationen men dess syfte är inte att ligga som underlag för kontroll, vilket enligt Lindvall kan göra prognosen till ett mindre lämpat styrmedel.

Hope och Fraser (2004) anser att prognoser utgör en viktig faktor i anpassningsbara processer. Företag använder prognoser för att stödja den aktuella strategin samt för att stödja sina resursstyrningsbeslut. Prognoserna blir en kontinuerlig process inom organisationen för omvärdering och prioritering. Vidare anses prognoser tillsammans med ett öppet informationssystem möjliggöra för företag att omgående sätta in åtgärder vid eventuella problem.

Enligt Ax och Johansson (2001) utgör prognoser ”passiva framskridningar av framtida utfall eller förlopp”. De menar att i begreppet prognoser finns inte några underförstådda målsättningar eller viljeinriktningar, vilket är en markant skillnad från budget som oftast ses som handlingsplaner.

3.3.2 Budgetuppföljning

Ursprungligen var budgetens roll ett kontrollinstrument som grundade sig på att den skulle uppfyllas. I takt med att budgetering blev mer inriktad på planering medförde det att budgetuppföljningen inriktades på omplacering av resurser. Jämförelsen mellan det verkliga utfallet och budget sågs som en feedback-information, som bara fyllde en funktion kopplad till en åtgärd. Det är dock av vikt att information kommer i tid, så den inte förlorar sitt nyhetsvärde. En snabb rapportering är relevant om det ska få en önskvärd effekt. (Bergstrand & Olve, 1981) Vissa företag följer upp budgeten dag för dag, medan andra gör det vecka för vecka, månad för månad, kvartal för kvartal och så vidare. Vanligt förekommande är dock att budgeten följs upp månad för månad. (Ax *et al.*, 2003) Budgetuppföljningen är betydelsefull inom budgetprocessen, då det tillhandahåller ett underlag för jämförelser under och efter genomförandet av budget. Trots att alla beslut ska vara framåtriktade, så är det av det förflutna som företagen kan lära sig av. Budgetuppföljningen ger konkreta besked om tidigare avsikter. Skillnaden mellan utfall och budget kan dels ge tips på åtgärder nu, men även ge tips inför kommande budgetering. (Bergstrand & Olve, 1981)

Dock hävdar Ax *et al.* (2003) är det inte alltid en självklarhet att budgetuppföljning används inom företag. Vidare anser Ax *et al.* att det går att arbeta med budgetering utan uppföljning, men att värdet av budgetering ökar om den också följs upp på något sätt. Vanligt förekommande syften med budgetuppföljning är att ställa de ansvariga till svars för negativa avvikelser, men även att belöna positiva avvikelser. Det bör sannolikt motivera de anställda inom företaget till att ta kopplingen mellan verksamhet och

ekonomi på allvar och sträva efter positiva avvikelser. (Ax *et al.*, 2003) Vanliga orsaker till budgetavvikelse är sakfel som exempelvis felräkning, bortglömda poster och periodiserings fel. Men även att orealistiska förutsättningar kan ha frångåtts under budgetåret. Oförutsedda förändringar i omvärlden har även en stor påverkan på budgetavvikelser. Det är komplicerat att göra en korrekt diagnos av utfallet och enas om vilka orsaker som har varit mest betydande för utfallet. (Bergstrand & Olve, 1981)

3.3.3 Metoder för uppställande av budget

De vanligaste tre metoderna vid budgetuppställande är:

- *Uppbyggnadsmetoden*
- *Nedbrytningsmetoden*
- *Den iterativa metoden*

Ax *et al.* (2003) poängterar att de två första metoderna egentligen snarare är teoretiska konstruktioner som mer beskriver ändpunkter på en skala av möjliga budgetprocesser än faktiskt använda metoder. I praktiken använder företagen lite av varje metod eller snarare en kombination av de två, men oftast kan en metod urskiljas mer än de andra.

3.3.3.1 Uppbyggnadsmetoden

Uppbyggnadsmetoden består i att huvudbudgetarna byggs upp nedifrån och upp. Med andra ord får budgetansvariga förutsättningar av ledningen om vilka mål som ska uppnås i budgeten, sedan tar de ansvariga fram delbudgetar som summeras och föreslås till en huvudbudget. Slutligen efter förslagen har granskats, fastställer ledningen huvudbudgeten. Den här metoden ger utrymme för kreativitet och engagemang, vilket kan främja motivationen hos de anställda. Den här metoden är dock mycket tidskrävande och det kan bli problem med att enas om en slutlig budget.

3.3.3.2 Nedbrytningsmetoden

Nedbrytningsmetoden är motsatsen till uppbyggnadsmetoden, och det medför att först upprättas en huvudbudget för företaget som helhet, sedan fastställer ledningen mål för de underliggande enheterna. I nedbrytningsmetoden finns en mer auktoritär syn på budgetprocessen än i föreliggande metod, vilket innebär att mindre utrymme ges åt kreativa idéer från de anställda. Det kan få till följd att de anställda känner sig avigt inställda till budgeten, som i sin tur kan hämma motivationen.

3.3.3.3 Den iterativa metoden

Här sätter ledningen övergripande mål för verksamheten, sedan arbetas förslag fram på lägre nivåer hur de ska uppnås. Den iterativa processen går sedan varv på varv genom budgetens alla steg, enheter och nivåer inom företaget. Den iterativa metoden innehåller element av både uppbyggnads- och nedbrytningsmetoden. Ax *et al.* (2003) påpekar dock att skillnaden mellan metoderna mer är en gradskillnad än en absolut skillnad.

3.3.4 Alternativ till fast budget

Det traditionella budgetsystemet är fortfarande det mest dominerande i praktiken, dock strävar många företag mot att effektivisera och förenkla processen samt att öka arbetet med uppföljning av budget och prognoser under budgetåret. (Samuelson, 2004)

En fast budget kallas den budget som läggs innan budgetperiodens början och som ej ändrar slutdatum för budgeten under budgetperioden. Enligt Ax och Johansson (2001) finns ett antal alternativ till den fasta budgeten som har utvecklats under åren. De vanligaste är följande:

- *Rörlig budget* är användbar då det kan vara svårt att bedöma framtida volymer, till exempel vid en introduktion av en ny vara eller tjänst. Oftast görs ett pessimistiskt, ett optimistiskt och ett realistiskt alternativ. Uppföljning sker mot budget som motsvarar verklig verksamhetsvolym.
- *Flexibel budget* används ofta som synonym till rörlig budget. Dock skiljer sig en flexibel budget åt genom att man tar hänsyn till produktionsvolymens inverkan. Förutom förändringar i verksamhetsvolym så tas även hänsyn till andra förändringar såsom kvalitet.
- *Reviderad budget* innebär att budgeten ändras under perioden allt eftersom tiden framskrider. Vid reviderad budget är slutdatum alltid detsamma och budgeten avser samma period som tidigare.
- *Rullande budget* innebär att budgetens slutdatum hela tiden flyttas framåt i tiden, i rullande budgetar. Användare av rullande budget anser att den främjar långsiktighet.

3.4 Kritik mot budget

Budget har inom många svenska branscher beskrivits som en stelnad, föråldrad och byråkratisk form av styrning. Då budget förknippas med något negativt används andra ord som exempelvis affärsplan. Dock poängteras att någon form av plan eller budget behövs för att kunna styra företag. Ett vanligt förekommande alternativ är att ersätta budget med BSC. (Olive *et al.*, 1997)

Jan Wallander, tidigare VD på Handelsbanken, är en av de mest kända svenska kritikerna mot användandet av budget. Han hävdar att i bästa fall är budgetarbetet ett slöseri med resurser och i sämsta fall en direkt fara för företaget. Med direkt fara menar Wallander att budget inger falsk trygghet för företagen, vilket medför en känsla av säkerhet. När förändringar sker i omvärlden har de företag som är låsta i sin budget svårt att göra de nödvändiga förändringar som krävs. (Wennberg, 1995)

Ax *et al.* (2003) har sammanställt ett antal argument mot budget. Många anser att budgeten kan ha en *konserverande* effekt på företag. För trots att förutsättningar för verksamheten och omvärlden förändras så håller företagen kvar vid budgetmålen. Vidare

kan budget gynna *suboptimering* i företagen vilket kan leda till att det blir viktigare inom enheterna att hålla den egna budgeten än att förbättra hela företagets resultat.

Ytterligare kritik mot budget är att budgetering är *arbetsamt* och tar mycket tid i anspråk i jämförelse med nyttan samt att budgeten *bygger på förenklade antaganden*, gissningar snarare än korrekta prognoser. Vanligt förekommande är att det görs slentrianmässiga framskrivningar av tidigare budgetar och utfall. Vidare anses att budgeten ofta är *inaktuell innan den är klar*. (Ax et al., 2003)

Många företag anser att budgeten *främjar internt politiskt maktspel*. Det blir viktigare att göra av med budgeterade resurser än att göra sunda affärer. Slutligen har *låsningen vid budgetåret* ingen koppling till hur verksamheten bedrivs, då den inte slutar på bokslutsdagen vilket lätt kan missuppfattas både inom och utanför företaget. (Ax et al., 2003)

3.5 Alternativa metoder till budget

Hope och Fraser (2004) nämner ett flertal alternativ och komplement till den traditionella budgetprocessen, däribland *Benchmarking*, *Balanced Scorecard (BSC)* samt *Key Performance Indicators (KPI)*.

3.5.1 Konkurrentjämförelsemodeller - Benchmarking

Målet med konkurrentjämförelser är att de skall ge möjlighet till en kontinuerlig förbättring jämfört med om företag använder sig av att mäta mot standardiserade mått. Om företag använder sig av noggrant utvalda jämförelsetal kan de vara säkra på att de mäter sig med motsvarande företag i branschen istället för att mäta prestationerna mot internt satta mål. Då budgetprocessen bland annat syftar till att sätta realistiska mål inom budgetåret kan det bli svårt att kombinera konkurrentjämförelsemodellens mer långsiktiga mål och de kortsiktiga målen blir dominerande. En felaktigt använd konkurrentjämförelse kan användas till att pressa chefer att ge efter på omöjliga långsiktiga mål. Dock anser Hope och Fraser (2004) att om modellen används på ett positivt sätt kan den fungera som motivationsfaktorer för en snabb och kontinuerlig utveckling. De anställda kan se att de jämförande talen har uppnåtts inom den egna branschen och kan bli en sporre till ”att vi klarar detta”.

Vidare ger modellen även företagsledningen värdefull information och kontroll. Rankinglistorna över prestationer ger företagsledningen möjlighet att se på de egna prestationerna ur ett mer rättvist perspektiv, särskilt under osäkra tider, då bättre prestationer än konkurrenterna är det verkliga framgångsmåttet. Modellen uppmuntrar även att företagsledningen stimulerar framgång och ambition på varje nivå inom företaget och därigenom stödjer decentraliseringsprocessen. Månatliga rankinglistor över gjorda prestationer kan driva de flesta chefer framåt samt stimulera deras förmåga att vidta ytterligare stegvisa förändringar. (Hope & Fraser, 2004)

3.5.2 Det balanserade styrkortet - Balanced Scorecard

Under 1990-talet utvecklades Balanced Scorecard (BSC) av upphovsmännen Robert Kaplan och David Norton. Det konstruerades först och främst för att vara ett komplement och ett alternativ till budgetprocessen. Hope och Fraser (2004) menar att ett korrekt konstruerat BSC bör visa resultatenhetens strategi genom ett antal orsak och verkan - relationer, vilket sedan gör det möjligt för chefer att bygga upp en ”strategifokuserad organisation”. Ambitionen är att företag skall sätta mål på medellång sikt som stöds av åtgärdsplaner som skall bidra till att planerna kan genomföras.

Felet som många organisationer gör är att de ser BSC som några icke-ekonomiska mått knutna till en traditionell budget, vilket ofta är en konsekvens av att BSC inte har blivit korrekt implementerade i företag. För att komma över detta problem binder de flesta företag eventuella bonussystem till uppfyllandet av BSC's mål för det kommande året. Vidare anser då Hope och Fraser (2004) att även BSC får ett fast prestationskontrakt i likhet med den traditionella budgeteringsprocessen. Ytterligare en faktor som kan utgöra problem vid kombination av BSC och budget är att medan BSC-processen driver företag i riktning mot medellånga strategiska mål driver budgeteringsprocessen företag i riktning mot kortsiktiga ekonomiska mål, vilka är stadgade av enskilda avdelningsinitiativ. Det uppstår lätt missförstånd och meningsskillnader när cheferna på den operativa nivån i företag både skall styra efter BSC's strategier samt anpassa sig efter kvartalsbudgeten.

Enligt Hope och Fraser (2004) är BSC ett verktyg för att hjälpa frontlinjens grupper, det vill säga den operationella nivån, att sköta strategifrågorna. Det gör det även möjligt att sätta mål och åtgärdsplaner, för att sedan granska dem när som helst. Det erbjuder även en struktur för en kontinuerlig dialog mellan chefer och företagsledare. BSC's bonussystem bör vara kopplat till och baserat på prestationer inom varje perspektiv, under förutsättning att man använder sig av relativa mått och inte fasta uppgifter.

3.5.3 Nyckeltal - Key Performance Indicators

Key Performance Indicators (KPI), eller nyckeltal som det även kallas, är en variant av ekonomiska relationstal som chefer på både strategisk och operationell nivå kan ha som riktlinjer för att på så sätt kunna definiera gränser. Inom de gränserna kan de sedermera binda resurser, som exempel kan nämnas förhållandet kostnader – intäkter. KPI fungerar som budgetens självreglerande kontrollfunktioner, men till skillnad från budgeten ges chefer mer utrymme, valfrihet och flexibilitet beträffande hur resurserna kan utnyttjas med hjälp av KPI. (Hope & Fraser, 2004)

Nyckeltal kan dock var på gott och ont. Bra nyckeltal som stöder företagets kort- och långsiktiga utveckling leder oftast till positiva resultat. Å andra sidan ger dåliga nyckeltal motsatt effekt. Två viktiga och generella kriterier är att måtten är trovärdiga samt att det mäter de händelser och aktiviteter som är relevanta. De ska även vara precisa och tillräckligt detaljerade för att kunna användas som beslutsunderlag av företagen. Vidare ska de uppfattas likartat och fungera för jämförelser över tid, organisationer och produkter. Slutligen är det av godo om nyckeltalen är utformade så att de är användbara, det vill säga att måtten är begripliga samt ger företagen vägledning. (Samuelsson, 2004)

4. Empiri

I föreliggande empirikapitel kommer det insamlade intervjumaterialet från de undersökta företagen SKF, Stena Line och Volvo att presenteras. Vi har valt att presentera företagen var för sig efter den ordning intervjuerna utfördes.

4.1 Företagspresentation av SKF

SKF startades 1907 i Göteborg av Sven Wingquist, uppfinnaren till världens första självinställande kullager. SKF är idag ett världsledande företag av produkter, lösningar och service inom området lager och tätningar. SKF koncernen är indelad i fem divisioner: Industrial, Automotive, Electrical, Service samt Aero och Steel. Idag har SKF tillverkning på mer än 80 platser i världen och har även egna försäljningsbolag i 70 länder. (www.skf.se, 05-01-06)

4.1.1 Syften med budget

Enligt Respondent 1 är det primära syftet med budget på ledningsnivå en planering av framtiden. Med andra ord ett försök att se framåt och beskriva framtiden i ekonomiska termer. Budget innebär även en process som man mäter samt följer upp gentemot under året. Respondent 2 menar att syftet idag är tydligare, men det har inte med utformandet att göra utan att budgeten idag är mer ett åtagande att leverera det man har lovat i sin affärsplan.

4.1.2 Den dåvarande budgetprocessen

Den dåvarande budgetprocessen ansågs vara till stor del beroende på den tidens teknologi. Processen var mer en "systemfråga" då de budgetansvariga satt och lade in information manuellt i en stordator, vilket gjordes innan persondatorer var utbredd inom företaget. Respondent 2 anser att de anställda inom företaget lade ned mer tid på att lägga in informationen i systemet, istället för att tänka ut vad siffrorna stod för och vad de kunde användas till.

"Om företaget har en alltför detaljerad budgetprocess där man förstår alla rader och bryter ner nyckeltalen, då börjar

man närma sig gränsen för att bli en del av problemet istället för en del av lösningen.”

Respondent 1, 2004-11-26

Respondent 2 menar att det troligtvis var någon som följde budgeten månadsvis, men det var inte mycket av kontroll på fabrikenheten. Det beskrivs snarare som att varje enhet gjorde sin egen kostnadsbudget. Uppfattningen om den dåvarande budgeten motsvarades av att det var något som gjordes en gång om året samtidigt som processen innefattade mycket tid på detaljnivå. När budgeten sedermera var klar ansågs den av många vara avslutad och lades i byrålådan. Även prognoser gjordes parallellt med budgetprocessen, men utan större framgång.

”Vi lämnade egentligen prognoser under hela nittioalet och uppåt, men de försvann in i det tomma intet. Det var ingen som följde upp dem. Vi lämnade oftast prognoser vid årsskiptena och då var de egentligen under nästa hela år, men det var egentligen ingen som följde upp dem heller.”

Respondent 2, 2004-12-21

Respondent 2 menar att troligtvis ingen anställd under ledningsnivå egentligen visste vart bolaget var på väg när det gällde framtida planer. Alla delbudgetar sammanställdes till en total budget men enligt Respondent 2 kändes det som att enheterna var som egna öar inom bolaget. Det fanns inget syfte från ledningens sida att samla ihop informationen så den kunde kommuniceras ut inom hela bolaget, exempelvis som att påvisa för de anställda hur stor del av den totala delen de stod för. De budgetansvariga på olika enheter visste inte vart SKF var på väg någonstans när de gjorde sina budgetar, utan budgeten gjordes endast för den enskilda enheten.

4.1.3 Motiv till upphörandet av budget inom SKF

I början av 1990-talet påbörjade SKF's koncernledning en diskussion om sättet på vilket verksamheten styrdes. Företaget fick en ny, relativt ung VD som ville styra med ett bredare styrperspektiv där man inte enbart fokuserade på de traditionella ekonomiska parametrarna. Parallellt med försöken att hitta en metod och teknik som kunde uppfylla de nya kraven på styrning, pågick en debatt om budgetens tids- och arbetskrävande process som bedrevs i företaget. Budgeten var tvungen att passera ett flertal nivåer i organisationen för att till sist nå fram till koncernchefen.

”I första hand var det en blandning av en trötthet att arbeta på det gamla sättet och en ambition, att från ledningens sida, hitta ett bredare spektrum i styrningen.”

Respondent 1, 2004-11-26

4.1.3.1 För- och nackdelar med den ursprungliga budgeten

En nackdel med den ursprungliga budgeten anser båda respondenterna var att budgeten var inaktuell innan den ens var klar. Respondent 2 anser att de många budgetnivåerna som fanns tidigare bidrog till att man fokuserade på fel saker samt att man inte såg helheten.

Den största fördelen med den ursprungliga budgeten enligt Respondent 1 var att verksamheten gicks igenom ordentligt.

4.1.4 Vilka alternativa metoder till budget användes

SKF beslutade 1994 att gå över till användandet av *Balanced Scorecard*, BSC. Enligt Respondent 1 gjordes ingen utvärdering av andra alternativa metoder utan valet motiveras mer av den våg som gick världen över när BSC introducerades och många företag anammade idén med budgetlös styrning.

Båda respondenterna är överens om att budget på detaljnivå försvann när företaget införde BSC 1994. Dock togs inte den traditionella budgetprocessen bort helt vid övergången utan det fanns fortfarande en traditionell budget att jämföra med men den togs fram ur en annan process än som syfte att vara ledningens styrning av verksamheten. Frihetsgraden blev större vad gäller hur enheterna tog fram sin budget. Likväl levererade alla enheter till sist in en jämförelse mellan planen för framtiden och verkligheten. Skillnaden från tidigare budgetar var dock att den nu blev en separat process som drevs av verksamheten och inte den process som ledningen granskade och satte sina mål efter. Det blev färre processer men som användes till att följa upp istället för att sätta mål.

Även *Key Performance Indicators*, KPI, började användas som ett komplement i processen vid frågåendet av den ursprungliga budgeten. Respondent 2 anser att BSC och KPI har snarlika egenskaper. KPI är enligt Respondent 2 ett bra sätt att kommunicera ut till medarbetarna dels hur företaget ligger till i förhållande till de mål som har satts upp för verksamheten samtidigt som det är ett bra alternativ att använda för ur vilka parametrar som är viktiga att fokusera på.

4.1.5 Hur fungerade de alternativa metoderna

SKF använde sig av det traditionella BSC som då bestod av ett antal perspektiv samt lång- och kortsiktiga mål och aktiviteter. En aktivitet beskrivs inom SKF som något man gör för att uppnå de kortsiktiga målen. Innan införandet av BSC kunde en aktivitet vara fokuserad på investeringar och kostnadsänkingsprogram. I och med införandet av BSC kompletterades de gamla aktiviteterna med bredare perspektiv såsom till exempel förbättring av kundservice, förbättrade kvalitetsnivåer, olika personalåtgärder som att höja personalens kompetens eller öka motivationen hos de anställda. Respondent 1 betonar även vikten av att förankra de aktiviteter som utförs i övergripande mål.

Ett problem var dock att ansvaret för genomförandet av BSC inom SKF lades på ekonomerna, vilket enligt Respondent 1 kan ha skapat en del missförstånd och fel. Respondent 1 menar att ekonomer generellt har en tendens till att vilja få saker att

stämma, vilket således blev resultatet av BSC. Ekonomerna försökte konsolidera delarna, stämma av dem för att sedan kunna summera delarna och få delarna lika med helheten.

”Ekonomerna tenderade till att göra BSC-processen till en käckare budget.”

Respondent 1, 2004-11-26

Respondent 1 menar att det är svårt att säga vilka i en organisation som bör vara ansvariga för denna typ av process men anser att det bästa hade varit om ledningen tog ansvar för processen samt att de inte bara såg BSC som en ny budgetprocess utan som något helt annat. Vidare anser Respondent 1 att BSC mer är ett komplement eller verktyg för den enskilde chefen för att inom sin enhet kunna kommunicera mål, planer, åtgärder och aktiviteter, än ett alternativ till budget.

Trots att företaget satsade mycket på utbildning och kommunikation under perioden med BSC blev det enligt Respondent 1 en allt mer komplicerad process. Orsaken till detta anses vara att ansvaret för processen låg hos ekonomerna och inte hos ledningen.

Vad gäller de anställdas reaktion vid övergången till BSC reagerade de med en viss befrielse när budgeten minskade i omfattning, det blev mindre arbete och en mindre tungrodd process inom företaget än vad det hade varit innan.

De åtaganden som låg i den traditionella budgeten skiljdes sig inte mycket åt mot de som fanns i styrdokumentet. Skillnaden blev att de frikopplades från tidspressen vilket medförde att enheterna kunde fullfölja budgeten med en annan tajmning och på ett annat sätt än vad som gjordes tidigare. Budgeten sågs snarare som en parallell process som inte var den företaget styrde på, utan blev mer en nedbrytande, mer detaljerad beskrivning utav de mål som fanns i BSC-processen.

4.1.5.1 För- och nackdelar med alternativa metoder

Respondent 2 anser att BSC och KPI är ett bra sätt att styra verksamheten på och att det är lättare att se helheten med BSC då man lägger mer fokus på större block inom verksamheten än vad som gjordes med tidigare budget.

Respondent 1 anser att en nackdel med BSC var att ekonomerna fick för mycket ansvar vid implementeringen av BSC-konceptet. Vidare var en nackdel att målen inte anpassades till varje nivå i företaget, utan att ledning och fabrik i stort sett hade samma mål.

4.1.6 Återgång till budget

1997-98 tillsattes Sune Carlsson som ny VD på SKF och han ville att företaget skulle återgå till budget för att ha bättre kontroll på företagets verksamhet. I samband med återgången till budget på SKF började de prognoser som lämnades in även följas upp. Respondent 2 återger händelsen enligt följande:

”Planen som vi skickade in lite halvsnabbt, blev vid den här tidpunkten viktig och där Sune Carlsson började prata om åtaganden. Han sade att det här är ett åtagande från er som fabrik och lämnar ni ifrån er de här priserna så är det ni som står för dem och ni ska leverera dem. Levererar ni inte det så ska ni tala om för mig vad ni gör för att försöka leverera det ni har sagt.”

Respondent 2, 2004-12-21

Budgeten som de ansvariga tog fram fick sedermera benämningen affärsplan eller businessplan. Båda respondenterna anser att chefer och enskilda avdelningar fått större ansvar med den nya affärsplanen än vad de hade under den ursprungliga budgetprocessen. Affärsplanen som används idag ligger alltid kvar som bas och den är alltid fast, vilket enligt Respondent 2 är en kvarleva från den ursprungliga budgeten. Affärsplanen är ett åtagande som ska vidmakthållas av de anställda inom företaget, då de vet vad de ska prestera. Prognoserna fyller funktionen att se till att det verkligen utförs oavsett vad som händer. Dock anses av Respondent 2 skillnaden mellan affärsplan och budget vara mycket diffus.

”Vad är budget egentligen, vad är skillnaden mellan budget och affärsplan? Är det någon som kan svara på det egentligen? För mig blir en kostnadsbudget samt en försäljningsbudget plus några nyckeltal som man styr mot, då blir totalen en affärsplan.”

Respondent 2, 2004-12-21

4.1.7 Den nuvarande processen

Den nuvarande affärsplansprocessen inom SKF anses vara mer tydlig i sitt utformande än den budgetprocess som företaget frångick för ungefär tio år sedan. Affärsplanen ses idag mer som ett åtagande att leverera det som har utlovats i planen. Tidigare låg utformningen av budget på ekonomerna, men i dagsläget ligger ansvaret mer hos ledningen och ledningen är mer engagerad i processen nu än tidigare.

”Ledningen äger processen, men ekonomerna är en kittel i processen samt kvalitetsgranskarna som ser till att allt hänger ihop och är logiskt och försvarbart.”

Respondent 1, 2004-11-26

Idag följs hela organisationen upp med hjälp av affärsplanen. Det skapas aktiviteter inom enheterna där de då budgetansvariga insåg att det nu var viktig information som skulle lämnas uppåt och som behövdes arbetas igenom mer noggrant. SKF har dock inte gått tillbaka till en lika detaljerad nivå som den tidigare budgeten, utan de har fortsatt att göra

någon form av kostnadsbudget i kombination med en intäktssida, där de tittar på vilka resurser som behövs inom verksamheten. Respondent 1 betonar att även nuvarande processen generellt innebär mycket arbete under en intensiv period. Tiden kan variera men i bästa fall tar processen två till tre månader, fram till det att divisionsledningen går upp till koncernledningen för att få affärsplanen godkänd. Blir planen inte godkänd av koncernledningen blir det ytterligare arbete och processen kan bli något längre.

Förutom affärsplansprocessen görs även kvartalsbudgetar, men det är enligt Respondent 1 något som hänger kvar från den tidigare budgetprocessen. Det finns i dagsläget ingen managementprocess för kvartalsbudgeten utan det är mer en variant av informationsinsamling till ledningen för att de skall kunna se om det går bättre eller sämre än vad divisionerna tidigare planerat för. Dock finns inget annat avseende med kvartalsbudgeten än att förse ledningen med information. Ur informationssyfte kan det vara skäl nog att ha kvar kvartalsbudgeten men för att kunna använda dem inom styrning, anser Respondent 1, att det skulle krävas mer rullande planering och uppföljning. SKF har idag en fast budgetprocess som är knuten till år, men de som driver budgetprocessen anser att företaget skulle ha en rullande budget på grund av den prestationsångest som infaller kring årsskiftet.

Företaget har valt att inte ta bort BSC helt från organisationen utan det finns kvar på den operationella nivån i fabrikena. Anledningen bakom beslutet var att det föll sig mest naturligt att behålla BSC i fabrikena då det där förs en kontinuerlig diskussion om vad fabrikena skall uppnå på både kort och lång sikt. Det är en förändring från den ursprungliga budgeten.

4.1.7.1 För- och nackdelar med nuvarande process

En betydande fördel med den nuvarande affärsplanen jämfört med den ursprungliga budgeten menar Respondent 1 är följande:

”Ägandet av processen ligger mycket mer på ledningen nu och tidigare låg det mer på ekonomerna att liksom räkna fram en budget, ledningen var engagerad men inte alls på samma sätt som nu. Ekonomerna äger inte processen som tidigare, vilket jag tycker är bra. Ledningen äger processen.”

Respondent 1, 2004-11-26

Båda respondenterna anser att det fortfarande är för mycket arbete och tid som läggs ned på den nuvarande processen. Enligt Respondent 2 kan det vara en nackdel att man lätt ”överstyr”, det vill säga att det åtagande man tar på sig vill man inte lämna till ledningen förrän det är helt klart då man vet att det kommer att följas upp så pass noggrant. Ytterligare en nackdel med den nuvarande processen är fokuseringen kring årsskiftet.

”Det finns två saker som vi ekonomer blir så upphetsade över; det första är årets slut, men ingenting händer egentligen och det andra är när någonting blir noll och går över till

minus, då får man panik. Det gör att vi får ett irrationellt beteende och i och med att budgeten är knuten till år så understryker vi den här årspaniken. Förutsättningarna ändras ju inte för att det blir 1 januari!”

Respondent 1, 2004-11-26

4.2 Företagspresentation av Stena Line

Stena Line är ett internationellt transport- och reseserviceföretag och ett av världens största färjerederier. Verksamheten startade 1962 av Stena Lines grundare, Sten Allan Olsson, Stena Line har utvecklats från ett huvudsakligen regionalt färjerederi i västra Skandinavien till en betydande aktör för den marina infrastrukturen i hela nordvästra Europa. I Stenasfären ingår de tre familjeägda koncernerna Stena AB, Stena Metall AB och Stena Sessan AB. I Stena AB ingår bland annat Stena Line och Scandlines AB. (www.stenaline.se, 05-01-06)

4.2.1 Syften med budget

De primära syftena med nuvarande budget inom Stena Line är planering samt att allokera resurser i verksamheten vilka sedan ska mynna ut i en handlingsplan för kommande verksamhetsår. Respondent 1 anser att budget ger möjligheter att gå igenom verksamheten ordentligt. Vidare sätts mål upp i budgeten, vilket medför att de anställda och ansvariga vet vilka mål som ska uppnås under verksamhetsåret. Budgeten blir med andra ord ett slags kontrollinstrument för att se om Stena Line bibehåller den i budgeten satta riktningen med verksamheten.

4.2.2 Den dåvarande budgetprocessen

Den tidigare budgetprocessen kompletterades med prognoser i lika stor utsträckning som idag men man arbetade med prognoserna på ett annat sätt än vad som görs idag. Verksamheten använder sig idag av prognoser som följs upp mycket noggrant samt för att kunna se vart företaget är på väg.

Respondent 1 anser att den nuvarande budgeten är mer motiverande än den ursprungliga budgeten. När den ursprungliga budgeten användes fram till 1997, var det ekonomiskt goda år för Stena Line, vilket var en följd av den lukrativa Tax Free-försäljningen ombord på båtarna. Det medförde att budgetmålen hade mindre betydelse då än idag. Budgetmålen då hade mer syftet av att vara en indikator för att se om företaget var på rätt väg.

4.2.3 Motiv till upphörandet av budget inom Stena Line

Under merparten av 1990-talet hade Stena Line en mycket positiv resultatutveckling. Det goda resultatet var till stor del beroende av Tax Free-försäljningen ombord på båtarna, men och på grund av den goda resultatutvecklingen lades mindre tid på budgetuppföljning och det blev därmed svårt att motivera till en fortsatt budgetanvändning inom företaget. De budgetansvariga ansåg att det var för mycket siffror i budgeten. Kostnaden för budgeten blev större än nyttan. Det medförde att en diskussion startade om företaget istället för budget kunde fastställa ett antal övergripande mål för verksamheten, vilka de sedermera kunde arbeta mot. Det skulle kunna resultera i att mycket av den tid och de utgifter som lades ned på budgetarbetet kunde minskas.

4.2.3.1 För- och nackdelar med den ursprungliga budgeten

Båda respondenterna anser att en stor fördel med den ursprungliga budgeten var att företagets verksamhet gick igenom ordentligt. Vidare menar Respondent 1 att ännu en fördel med den ursprungliga budgeten var att många av de anställda kände sig trygga med att arbeta mot budget. Respondent 2 anser att budgeten är mycket tidskrävande men att det samtidigt är nödvändig för företag att använda sig av någon typ av plan.

Den stora nackdelen med den ursprungliga budgeten var att den var alltför detaljerad och resurskrävande. Respondent 1 anser att risken med allt för detaljerade budgetar kan medföra att företaget vaggas in i en falsk trygghet. En annan nackdel är att det finns en risk att någon medvetet lägger faktiska kostnader på fel konton, där det fortfarande finns utrymme kvar.

4.2.4 Vilka alternativa metoder till budget användes

Stena Lines Styrelse uttryckte en önskan vid mitten av 1990-talet att företaget skulle börja använda sig av BSC. Förutom BSC diskuterades även bland annat Activity Based Costing som ett komplement till budget men det blev aldrig aktuellt att testa. Ansvaret för att göra vidare undersökningar och sköta implementeringen av BSC i organisationen lades på ekonomerna. Vidare gavs inte någon utbildning eller instruktioner från ledningen, utan de budgetansvariga fick allt eftersom själva läsa in sig på BSC-processen.

1997 infördes ett ungefärligt BSC-koncept på Stena Line och all rapporteringen till styrelsen gjordes i form av BSC. Ett antal mål och nyckeltal som ansågs vara viktiga fastställdes och resten av styrningen överläts till de anställda som arbetade ute i verksamheten. Dock menar Respondent 1 att det fortfarande gjordes budget på avdelningarna precis som innan. Från koncernledningens sida följdes hela företagets verksamhet upp mot de satta målen i BSC.

Stena Line använde sig även av Benchmarking och Key Performance Indicators, vilka användes parallellt med både budget och BSC.

4.2.5 Hur fungerade de alternativa metoderna

De ansvariga för utförandet av företagets BSC åstadkom ett BSC som passade Stena Lines verksamhet. Då företaget hade en diversifierad struktur på verksamheten, till exempel transport av lastbilar, nöjesresor, rena kundtransporter samt Tax Free-försäljning ombord på båtarna, valdes det inom Stena Line fler än de nyckeltal som enligt upphovsmännen Kaplan och Norton torde vara tillräckligt att styra en verksamhet på. Fyra perspektiv användes och det var kundfokus, personalfokus, finansiellt fokus och operativt fokus. Respondent 1 menar att den operativa fokusen behövdes för att inte för många försenade eller inställda turer skulle inträffa.

”De flesta i verksamheten tyckte nog att det var lite obehagligt med införandet av BSC-konceptet. Många använde budget som ett eget rättesnöre för att följa upp månad för månad, för att se om de klarade budgeten. Och då ansåg de

att de hade gjort ett bra jobb. De kände sig otrygga med hur de skulle klara de uppsatta målen inom ett eller tre år, om de inte hade något att kolla mot månad för månad.”

Respondent 1, 2004-12-10

Avsikten med Stena Lines införande av Benchmarking var att de skulle arbeta mycket med det som komplement till både budget och BSC. De har använt sig av både intern och extern Benchmarking. Stena Line använde Benchmarking för att kunna göra interna jämförelser mellan fartygen vad gäller till exempel uppföljning av lönsamhet, rekrytering av personal och beläggning.

4.2.5.1 För- och nackdelar med alternativa metoder

Fördelarna med BSC enligt Respondent 1 är att det är mycket mer tidsbesparande än budget. Ser kurvor och diagram bra ut och siffrorna lutar åt rätt håll i BSC behöver man inte lägga ned mer tid på det. Likaså identifieras problemområden snabbare i BSC än i budget.

Den stora nackdelen med BSC på Stena Line var att det gjordes manuellt i stora excel-modeller.

”Det finns alltid en risk när man gör BSC och excel användes manuellt, den mänskliga faktorn påverkar. Men nu finns det många bra system, så nu håller det inte som argument längre.”

Respondent 1, 2004-12-10

Ytterligare en nackdel med BSC-konceptet var att många av de anställda kände sig osäkra på att de inte hade koll på sina kostnader, vilket de tyckte var lättare när det var fasta budgetmål.

En stor fördel med Benchmarking är enligt Respondent 1 att ”Best in Practice” utövas inom företagets verksamhet. Det medför att de olika områdena inom verksamheten kan lära sig av varandra. Till exempel är det vanligt inom de olika linjerna att fartygen jämförs. Utmärker sig ett fartyg på ett föredömligt sätt, så kan det implementeras vidare till de andra fartygen.

Nackdelen med Benchmarking är att det är tidskrävande samt att genvägar kan användas, vilket resulterar i en allt för enkel jämförelse. Det är mycket lätt att enbart jämföra fartygen för att se vem som är billigast. Respondent 1 påpekar att det är ohållbart i längden och att risken med Benchmarking då blir att en tillräckligt djup analys inte görs.

4.2.6 Återgång till budget

Tax Free-avvecklingen 1999 blev en synnerligen kraftig omvärldsförändring för Stena Lines verksamhet. Avvecklingen fick en direkt följd av att cirka 1 miljard kronor försvann från företagets resultat. Den stora förlusten på Stena Lines resultat och Tax Free-avvecklingen gjorde att företaget var nära konkurs och hade svårt att hitta finansiärer i Sverige. Företaget vände sig då till USA för att låna pengar på ett junk-bond institut, vilket krävde mer detaljerade rapporter än vad företaget då hade med BSC. BSC-konceptet ansågs inte vara tillräckligt detaljerat för låneinstitutet i USA och företaget såg sig tvungna att återgå till budget.

”Om BSC ska fungera bra, tror jag att företaget måste vara i en ganska trygg tillvaro där det inte finns för många eller för stora omvärldsförändringar. Omvärldsförändringar finns det alltid, men får inte vara för stora. Tickar det bara och går, tror jag att man kan arbeta med BSC istället för budget.”

Respondent 1, 2004-12-10

Vid den tidpunkten blev Stena Line uppköpta som ett helägt dotterbolag till Stena AB och lämnade samtidigt Stockholmsbörsen. Stena AB fortsatte att implementera budgetkontrollen vidare i organisationen. Enligt Respondent 2 var Stena AB ett mycket budgetstyrt företag, vilket medförde att något annat alternativ till budget aldrig diskuterades vid uppköpet. Respondent 2 poängterar, att både ägare, finansiärer och revisorer vill ha någon form av kvalificerad gissning om hur framtiden ser ut för företaget. Det måste finnas någon slags metodik eller strukturerat arbetssätt för att ta fram den informationen. Sedan kan detalj- och strukturgraden variera från företag till företag.

”Någon slags process måste alla företag ha. Jag tror inte att ett företag överlever annars. Finansiärer eller ägare godtar inte det, om de äger ett företag och frågar mig vad jag tror om framtiden för företaget och jag säger: ”det vet jag inte” eller ” Det blir nog bra!”. Sen kan man ju göra det olika detaljerat. Men någon form av budget, planering eller prognostisering, kalla det vad du vill, gör alla företag.”

Respondent 2, 2004-12-10

4.2.7 Den nuvarande processen

I dagsläget används budget dels på ett års basis som styrning av företaget, men även som en affärsplan för långsiktiga målsättningar på 1-3 år. Dessa två används parallellt och som grund för varandra i framtagandet av nästa års budget eller affärsplan. Stena Lines budgetprocess börjar med ett utskick innan semestern börjar. Förberedelserna till utskicket görs på vårkanten och först i mitten av december fastställs och godkänns nästa års budget. Respondent 2 anser att dagens budget och affärsplan fortfarande tar upp mycket tid inom företaget.

”När budgetarbetet avslutas i december så börjar man tänka på nästa års budget, därför upptar det en mycket stor del av mitt arbetsliv.”

Respondent 2, 2004-12-10

När budgeten har fastställts i december, börjar arbetet med affärsplanen i januari. Den ska sedan presenteras för styrelsen i mars. Basen för affärsplanen är budgeten 2005. Sedan görs en plan på ytterligare 3 år det vill säga från 2006 till 2008.

”Så frågan blir: var man startar loopen, är det affärsplanen eller budgeten? Så nuvarande affärsplan blir grunden för nästa års budget som vi börjar med i höst! Det blir med andra ord en cirkel utan början eller slut.”

Respondent 2, 2004-12-10

En skillnad från tidigare budgetprocess är att den nuvarande är lite mindre detaljstyrd än vad den ursprungliga budgeten var. Vidare kompletteras den nuvarande budgeten med Benchmarking och KPI.

4.2.7.1 För- och nackdelar med nuvarande process

Enligt Respondent 2, är fördelen med den nuvarande budget eller affärsplan att de ansvariga sätter sig ner och går igenom verksamheten. Det blir ett sätt att planera vad som de vill åstadkomma nästa år och planering för det.

Respondent 1 anser att budget är tryggare för företag när omvärlden är instabil. Vilket är motsägelsefullt enligt denne, eftersom Stena Lines budget är fast på ett år och ej ändras på grund av förändringar i omvärlden.

”Budgeten var viktig tidigare, men planens betydelse är ännu mer viktig idag.”

Respondent 1, 2004-12-10

Respondent 2 menar att en betydande nackdel med den nuvarande budgeten är att fokus fortfarande ligger på en 12 månadersperiod, livet före och livet efter årets budget.

4.3 Företagspresentation av Volvo

1927 startades Volvo av Gustaf Larsson och Assar Gabrielsson och har idag produktion i 25 länder samt har försäljning av sina produkter på cirka 130 marknader världen över. Volvo är idag en av världens ledande tillverkare av tunga kommersiella fordon, marin- och industrimotorer samt komponenter till flygindustrin. Inom Volvogruppen finns följande affärsområden: Volvo Trucks, Mack, Renault Trucks, Volvo Buses, Volvo Construction Equipment, Volvo Penta och Volvo Aero. (www.volvo.com, 05-01-06)

4.3.1 Syften med budget

Syftet med budget enligt Respondent 1 var att man hade ett mål för företaget och att företaget hade en plan. Vidare anser Respondent 1 att planering av verksamheten är ett syfte, vilket ett företag bör ha. En stor skillnad från dåtid och nutid är att företaget inte hade samma målnedbrytning med den tidigare budgeten. Budgeten var då ofta hemlig, vilket till viss del har ändrats fram tills idag. Respondent 2 berättar att delar av den nuvarande budgeten och affärsplanen offentliggörs men att mycket fortfarande är konfidentiellt, vilket grundar sig på att Volvo har och alltid har haft som princip att inte offentligt kommunicera prognoser. Respondent 1 anser att man har valt att avdramatisera budgeten och att företaget idag är mycket mer öppet gentemot de anställda, vad gäller företagets mål och hur de skall uppnås.

Respondent 2 anser att syftet med budget är att företagsledningen skall få en bedömning av framtiden. Vidare anses det viktigt att kunna ta ställning och vidta åtgärder om det behövs. Respondent 2 tycker inte att syftet med budget skiljer sig åt från då och nu.

4.3.2 Den dåvarande budgetprocessen

De huvudsakliga affärsenheterna inom Volvo var tidigare Personvagnar, Lastvagnar, Bussar, Penta och Flygplansmotor. De bolagen producerade och sålde sina produkter till dotterbolag utomlands, som i sin tur köpte in varorna från de svenska bolagen och sålde sedan vidare ut till kunderna. Det innebar mycket förhandlingar om priser och dylikt mellan moderfabriken och produktbolagen. Vidare var den tidigare budgeten mer detaljerad på kontonivå än vad den är idag och det talades mer om egna omkostnadsbudgetar. Respondent 1 anser att ekonomicheferna då ofta lade sig i på detaljnivå.

Det sista som Respondent 1 nämner som utmärkande hos den dåvarande budgetprocessen var det belöningsystem som fanns på den tiden. Om avdelningar och organisationer nådde sin budget, kunde man få lite extra bonus i fickan. Det innebar att vid budgetförhandlingar ville man förhandla sig till ett lågt resultat, för att på så sätt enkelt kunna överträffa den lagda budgeten, vilket skulle kunna generera i en extra belöning.

Sammanfattningsvis fanns det tre parametrar som kännetecknade den dåvarande budgeten; förhandlingar mellan bolagen, mycket detaljstyrning av enskilda kostnadskonton och det budgetkopplade belöningsystemet.

4.3.3 Motiv till upphörandet av budget inom Volvo

Den dåvarande budgetprocessen hade drivits traditionellt inom Volvo sedan 1927 vilket hade medfört att det var många processer som knöts samman och hängde ihop i hela budgetprocessen. Respondent 2 berättar att efterhand blev organisationen allt mer systemberoende, både datatekniskt såväl som mentalt, vilket resulterade i att processer bands samman och utfördes på ett visst sätt.

Under 1990-talet fanns en del ekonomer inom organisationen som ansåg att budgetstyrning inte var det bästa för företaget. Man såg ett flertal nackdelar med den budgetprocess företaget hade och många kände att processen behövde ändras på. Under åren 1996-1997 valde företaget att frångå den ursprungliga budgetprocessen. Anledningen var bland annat förhandlingar mellan bolagen, mycket detaljstyrning av enskilda kostnadskonton och det budgetkopplade belöningsystemet som tog mycket av den tid som lades ned på att budgetera, vilket företaget ville komma bort ifrån. Företaget ville komma bort från den improduktiva process som budgetering innebar. Företaget tog till sig BSC och hade även Handelsbanken och dess VD Jan Wallander som förebilder.

Respondent 2 nämner ett flertal faktorer som gjorde att företaget valde att frångå den traditionella budgeten. Ett skäl som nämns är att det var en mycket lång process som oftast pågick från försommaren fram till början på november. Det var en omfattande process som involverade mycket personal under en lång tid. Processerna behövde frikopplas från varandra för att minska den långa tidsperiod som budgetprocessen innebar.

Sammantaget blev det under en lång period som bland annat konjunkturer, räntor och valutaförutsättningar skulle förutses. På grund av den långa processen bestämdes förutsättningarna i ett mycket tidigt skede. Då verkligheten har en tendens att kontinuerligt ändras kunde budgetförutsättningarna ibland avvika väsentligt från verkligheten. Genom att senarelägga budgetprocessen skulle företaget kunna använda sig av mer relevant och aktuell information.

”Vi levererade vår budget till huvudkontoret i början på november. Om sen Sverige efter en kort tid exempelvis gjorde en kraftig devalvering försvann alla våra förutsättningar. Då kunde vi ta den budgeten och hysta i papperskorgen. Många människor hade under en lång tid suttit och räknat på valutakurser, transferpriser, med mera och så var allt borta!”

Respondent 2, 2004-12-22

Enligt Respondent 1 förespråkades det mycket under mitten av 90-talet, i såväl media och facklitteratur, att budgeten skulle avvecklas inom företag och organisationer. Då man talar om ett företag som Volvo och även andra företag med industriell verksamhet är det mycket svårare att ta bort budgeten helt. Respondent 1 anser att företag av denna art har ett behov av rejäl styrning, som exempel kan nämnas inom fabriker där mycket kretsar kring standardkostnader och standardpriser, och dylikt.

”Det var populärt att ”riva” budgeten. Jag minns när dåvarande CFO på Volvo Penta 1996-1997 var på omslagsbilden på Volvos personaltidning. På bilden satt han i sin fåtölj och rev sönder budgeten. Det var mycket symboliskt. Jag tror egentligen inte att det var så mycket mer än symbolik.”

Respondent 1, 2004-12-20

Trots att den dåvarande CFO:n på Volvo Penta rev budgeten är de båda respondenterna helt överens om att Volvo dock aldrig helt slutade med budget. Budgetens innehåll och sättet man arbetade med budgetfrågor förändrades emellertid kraftigt.

4.3.3.1 För- och nackdelar med den ursprungliga budgeten

En fördel som nämns med den ursprungliga budgeten är att den på fabriksnivå är detaljerad och att man på lägre nivå kan gå igenom verksamheten.

Båda respondenterna nämner ett flertal nackdelar med budget. Som exempel kan nämnas den tid som lades ned på budgetprocessen, suboptimering i form av att de anställda tänkte mer på den egna avdelningen än på företaget som helhet, att budgetprocessen var ett statiskt och ålderstiget system samt detaljstyrning på kontonivå från ledningens sida.

4.3.4 Vilka alternativa metoder till budget användes

Under tiden då budgeten skulle frångås användes BSC och Benchmarking. Företaget försökte anamma BSC grundläggande idéer som till exempel att verksamheten skulle ses längre än ett kalenderår framåt och att titta mer på trender och olika varianter av rullande tal. Företaget försökte få in ett BSC som skulle passa deras sätt att styra och inte riktigt på det sätt som facklitteraturen behandlade. Fokus låg på att filtrera informationen, minska detaljerna och fokusera på det som är viktigt.

Volvo använde sig även av KPI som komplement till budget, där KPI används som ett relationstal som visar hur man ligger till i förhållande till målet.

4.3.5 Hur fungerade de alternativa metoderna

Båda respondenterna menar att det inte förekom någon direkt utbildning av BSC till de anställda inom företaget. Vid olika tillfällen kommunicerades det dock både muntligt och skriftligt, mestadels till ekonomerna i företaget. Respondent 2 menar att det saknades en diskussion inom koncernen vad gäller implementering och utförande av BSC. Ansvaret för BSC kom att ligga hos ekonomerna då de ansågs vara dem som arbetade mest med den tidigare budgetprocessen. Ekonomerna fick gå på ett antal seminarium och dylikt men ledningen valde att stå utanför och ansågs aldrig vara de drivande bakom implementeringen av BSC, om det var på grund av tidsbrist eller av ointresse vet respondenterna inte.

Inom ekonomiavdelningarna förekom det möten där anställda från Volvos verksamheter runt om i världen var med och diskuterade. Respondent 2 påpekar dock att det saknades någon "teoretisk guru" som visste hur det skulle gå till, utan att BSC försökte kommuniceras ut så mycket som möjligt i verksamheten utifrån den lilla kunskap och erfarenheten de hade. På så sätt skapades rapporter som byggdes på BSC.

Båda respondenterna är överens om att de anställda, som inte blev direkt berörda, troligtvis inte märkte av förändringarna på samma sätt. Däremot många anställda inom ekonomiavdelningarna reagerade med mycket skepsis mot införandet av BSC. Då införandet av BSC inte genomfördes hela koncernen fanns det inom flera organisationer ett flertal chefer som fortfarande ville ha det på det traditionella sättet.

"Det fanns säkert mycket brister i det här hur man tänkte och hur man skulle genomföra BSC. Om man går lite längre fram så tror jag att det var en av orsakerna till att man inte lyckades. Det saknades ett genomtänkt alternativ till den tidigare budgeten."

Respondent 2, 2004-12-22

Båda respondenterna påpekar att BSC inte är något alternativ till budget, utan mer ett komplement som beskriver vart företaget är på väg och hur företaget skall ta sig dit. Både BSC och KPI har fått stor tyngdpunkt i redovisning och rapportering inom företaget.

4.3.5.1 För- och nackdelar med alternativa metoder

Respondent 1 anser att inom BSC tydliggörs på ett mycket bra sätt vad som ska uppnås i företaget i stort. Det är ett sätt för företaget att följa eller styra och offentliggöra för alla anställda vilka mål företaget har.

Respondent 2 anser att en stor nackdel med BSC är att det inte är lika enkelt som det framställs. När BSC skulle implementeras försökte företaget följa Kaplan och Nortons teori att styra efter sju nyckeltal. I praktiken togs ett tjugotal nyckeltal fram som skulle följas upp. Båda respondenterna påpekar återigen att BSC är mer ett komplement än ett alternativ till budget.

4.3.6 Återgång till budget

Respondent 1 menar att den ansvariga inom företaget snart kom underfund med att riva budgeten mer var symboliskt och anser att det fortfarande är mycket tid och kraft som läggs ned på den nuvarande affärsplanen. Respondent 2 påpekar att budgeten inte längre kallas budget utan affärsplan men att många anställda såg det som att man bara bytte namn på budget men samtidigt fortsatte med samma sak. Namnbytet gjordes i samband när man inom företaget frångick budget.

"Vi kanske inte använder just namnet budget, utan mer en affärsplan för nästa år eller långsiktplan för 3 år. En plan för nästa år då var och en vet vad de ska göra och vad vi ska

åstadkomma tillsammans. En plan har alltid funnits kvar, den har aldrig varit borta. Inte ens under de åren då budgeten "revs"!"

Respondent 1, 2004-12-20

Respondent 2 tror även att man inom företaget ville släppa tanken kring vad budget stod för, till exempel att budget förknippades med ett statiskt och rigidt system. Respondent 1 betonar att det är en lång process att ändra på budget-tänket inom organisationen och menar att det troligtvis fortfarande finns bolag inom Volvo som har kvar budget-tänket.

"Vi använder ju inte ordet budget. Ibland får man texter där ordet budget används men då stryker jag det alltid direkt. Ordet budget har den gamla definitionen som klingar negativt."

Respondent 1, 2004-12-20

Den stora förändringen för de anställda med övergången från den tidigare budgeten till affärsplan var att förhandlingarna försvann mellan moderbolaget och fabrikena och dotterbolagen utomlands. Respondent 1 menar att det var arbetsamt och frustrerande för utlandscheferna att de inte längre kunde förhandla i fabriken om vad produkten skulle kosta. Likaså förändrades belöningsystemet, de anställda fick inte längre sin bonus eller extra betalning om de klarade sin budget. Idag är belöningsystemet baserat på prestationer, såväl enskilda som avdelningsvis.

4.3.7 Den nuvarande processen

Båda respondenterna betonar att den nuvarande affärsplanen kontinuerligt följs upp under året. Vidare anser de att affärsplanen idag fungerar mer som en referensram eller ett måttetal som man jämför mot. Affärsplanen ligger fast och görs ej om under året. Vidare kompletteras affärsplanen med prognoser löpande under året för att möjliggöra styrning på basis av mer aktuell information. Övergången till affärsplan anses ha förändrat tankeprocessen inom organisationen, de anställda uppmanas att tänka i rullande 6 eller 12 månadsprognoser samt att se trender. Tidigare var budgeten mer isolerad än vad affärsplanen är idag. Idag är inte en rullande affärsplan något alternativ för företaget men ambitionen finns att försöka få någon form av rullande plan i framtiden, just för att undgå den omfattande process som blir när affärsplanen ligger låst till kalenderår.

Syftet med den nuvarande affärsplanen är bland annat att företagsledningen skall få en bedömning av framtiden samt kunna ta ställning och vidta åtgärder om det är något som inte fungerar. Den skall även ligga som grund för ett antal strategiska lönsamhetsmål för koncernen. Respondent 2 menar att affärsplanen som ett verktyg inom organisationen för att kunna bedöma framtiden.

När affärsplanen görs idag ligger fokus mest på det närmast kommande året men också på de tre kommande åren efteråt. Ju längre bort i tiden man planerar desto färre detaljer

handlar det om. Det handlar mer om att se trender på såväl lång som kort sikt. Inom organisationen idag finns kvarlevor från den dåvarande budgetprocessen samt från BSC. Som exempel kan nämnas att affärsplanen idag har en blandning av både lång- och kortsiktiga mål, finansiella tal som tillväxt och lönsamhet samt diagram över mjuka värden såsom personal, produktutveckling, orderintag och så vidare. Vidare återfinns BSC runt om i fabriker och på kontoren. Det finns nyckeltal som visar hur mycket som produceras, vilken närvaro de anställda har, vad de kostar, och så vidare. På så sätt anses BSC ha lyckas genomsyra hela organisationen.

En stor skillnad från dagens affärsplan och den dåvarande budgetprocessen är att det idag finns en rullande dialog mellan koncernledningen och varje affärsområde. Affärsområdena bryter ned de riktlinjer de får från koncernledningen för att sedan vidarebefordra det till sina organisationer, divisioner och produktlinjer. Respondent 2 menar att det här är en process som inte fanns tidigare. Sättet att forma och planera verksamheten har ändrats.

”Vi lever i en värld där man kontinuerligt uppdaterar den här informationen, sen om man kallar den en prognos eller plan spelar mindre roll. Tanken är att vi ska försöka förutse vad som händer i framtiden och kunna vidta åtgärder om man anser att detta behövs.”

Respondent 2, 2004-12-22

Idag har företaget en affärsplan som är mer förankrad i processen, där bonussystemet baseras på att avdelningarnas resultat skall vara bättre på alla parametrar än föregående år. Det mäts olika per månad eller rullande per 6 månadersperioder, beroende på vad det är för parametrar. Vid den nuvarande affärsplanen försöker man få de anställda att inte se kalenderårets slut som ett definitivt slut utan att organisationen skall tänka minst ett kvartal framåt efter årsskiftet.

”Man får inte glömma att det finns något efter nyårsafton, sen lägger man inte mycket krut på första kvartalet, det inser vi. Men vid slutet av året vet man mer om hur året gick och hur de nya förutsättningarna ser ut. Sen gör man nästa uppdatering av dem. Mot sommaren skall nästa prognos in men då ska även det längre perspektivet in igen. Då är man tillbaka igen och så går det runt igen.”

Respondent 2, 2004-12-22

4.3.7.1 För- och nackdelar med nuvarande process

En fördel med affärsplanen är att företaget har mer ramstyrning än tidigare. Respondent 1 menar att man hela tiden går efter sin plan men att cheferna däremot sätter upp ramar som enheterna får hålla sig inom men sedan går cheferna aldrig ned på detaljnivå och lägger

sig i. Enligt Respondent 1 går affärsplanen fortare att göra, men processen är fortfarande resurskrävande.

En nackdel som båda respondenterna nämner är att affärsplanen i likhet med den dåvarande processen tidigt hinner bli inaktuell. Det kan till exempel vara stora problem vid valutakursförändringar. Om företaget då är dollarkänsligt innebär det effekter på bruttoreultat, volym och konkurrenskraft.

5. Analys

I följande kapitel kommer en teoretisk- empirisk analys att presenteras, där teorierna jämförs mot det insamlade intervjumaterialet i empirikapitlet. Vi har valt att följa samma rubriksättning som återfinns i den teoretiska referensramen för att underlätta för läsaren.

5.1 Syften med budget

Gemensamt för samtliga företag i undersökningen är att *planering och resursallokering* har varit och är de primära syftena i både den dåvarande budgeten samt den nuvarande affärsplanen. Ytterligare syften som *samordning, ansvarsfördelning, motivation, medvetenhet, kommunikation och målsättning* har ökat i betydelse för samtliga företag med den nuvarande budgeten eller affärsplanen. Den nuvarande affärsplanen har fler perspektiv än den dåvarande budgeten som fokuserade mest på det finansiella perspektivet. Vi menar på att det är ett resultat av perioden med användandet av alternativa metoder, som exempelvis BSC och vidareutveckling av KPI.

Enligt Ax *et al.* (2003) är incitamentsystem såsom exempelvis bonussystem i regel kopplat till budgetmål. Här finner vi en klar återkoppling mellan teori och praktik då samtliga av de berörda företagen hade en tydlig koppling mellan bonussystemet och den dåvarande budgeten. Dock försvann bonussystemet vid frångåendet av den dåvarande budgeten till den nuvarande affärsplanen på SKF och Stena Line, medan Volvo valde att behålla bonussystemet men då inte knutet till budgetmål utan att årets prestationer och resultat måste vara bättre än föregående års resultat. Tre av sex respondenter anser att det nuvarande bonussystemet är ett bättre än det dåvarande bonussystemet som inte främjade företaget utan den enskilde individen, i de fall då denne förhandlade sig till låga budgetmål som var lätta att uppnå istället för att se till företagets bästa.

5.2 Budgetprocessen

Samuelson (2004) anser att det traditionella budgetsystemet fortfarande är det mest dominerande i praktiken, men att många företag strävar mot att effektivisera och förenkla processen. Samtliga företag hade som mål med frångåendet av budget att minska den omfattande tids- och detaljprocess som den dåvarande budgeten innebar. Samtliga företag

har lyckats att frånga budgetstyrning på detaljnivå, men vad gäller tiden anser tre av sex respondenter att den nuvarande budgeten eller affärsplanen tar lika mycket eller mer tid än vad den tidigare budgeten gjorde. Vidare är den nuvarande budgeten eller affärsplanen mer omfattande än vad den ursprungliga budgeten var då den innefattar fler perspektiv både på lång och kort sikt. När affärsplanen görs idag ligger fokus mest på det närmast kommande året men också på de tre kommande åren efteråt. Ett exempel är Volvos nuvarande affärsplan där följande perspektiv återfinnes: tillväxt, lönsamhet, personalfrågor, produktutveckling och orderintag. Det tyder på att processen inte har blivit förenklad snarare mer omfattande än tidigare då fokus låg mer på finansiell detaljnivå.

Den ekonomiska styrningen ska syfta till att företag ska styras mot de uppställda mål som har framtagits. Det medföljer att budgeteringen bör utformas så att den underlättar för de anställda att uppnå dessa mål. (Ax *et al.*, 2003) I likhet med vad som i teorin förespråkas tror vi att det nya sättet att planera verksamheten på gynnar företaget som helhet mer än tidigare budget. Dock har ett antal respondenter antytt att arbetsbördan och ansvaret har ökat. Det ökade ansvaret som ges de anställda kan vara positivt då de känner sig mer delaktiga i företagets mål med verksamheten samt att ökat ansvar kan leda till ökad motivation på arbetsplatsen. Den stora skillnaden från dagens affärsplan och den dåvarande budgetprocessen inom ett av företagen är att det idag finns en rullande dialog mellan koncernledningen och varje affärsområde.

Enligt Ax *et al.* (2003) är budgetering en arbetsprocess som tar fram delbudgetar, vilka sedan används och sammanställs till en slutlig budget. I likhet med Ax *et al.* finner vi gemensamt för samtliga av de undersökta företagen att i dåtidens budgetprocess sammanställdes delbudgetarna till en huvudbudget, men vi ser även att dagens affärsplan har en snarlik process med framtagande av planer på varje enhet inom verksamheten som sedan sammanställs till en övergripande affärsplan.

5.2.1 Budgetuppföljning och prognoser

Budgetuppföljningen är betydelsefull inom budgetprocessen, då det tillhandahåller ett underlag för jämförelser under och efter genomförandet av budget. Trots att alla beslut ska vara framåtriktade, så är det av det förflutna som företagen kan lära sig av. (Bergstrand & Olve, 1981) Inget av de undersökta företagen har nämnt att budgetuppföljning är betydelsefullt med den nuvarande budgeten eller affärsplanen, vilket medför en motsättning mellan vad Bergstrand och Olve nämner och vad som tillämpas praktiskt inom företagen. Däremot har alla respondenter påpekat vikten av att se framåt med hjälp av prognoser och kvartalsrapporter. Det tyder på att företagen är mer fokuserade framåt i tiden än bakåt. Det är viktigare att följa budgetens eller affärsplanens uppsatta mål under innevarande period än att följa upp verkligt utfall efteråt. Samtliga företags budget- eller affärsplansprocess tar sin början efter semesteruppehållet och pågår fram till december månad då ledningen godkänner budgeten eller planen för kommande år. Den första prognosen för första kvartalet påbörjas i januari och har mer karaktär av budgetuppföljning till skillnad från de resterande tre prognoserna för året.

Några vanliga syften med budgetuppföljning är att ställa de ansvariga till svars för negativa avvikelser, men även belöna positiva avvikelser (Ax *et al.*, 2003). Här ser vi en tydlig skillnad mellan den dåvarande budgetprocessen då ansvaret för budgetuppfyllandet inte var lika påtagligt som i den nuvarande budget- eller affärsplanen. Ett exempel är bytet av VD på SKF i slutet på 1990-talet, när Sune Carlsson tog över VD-posten följdes varken budget eller prognoser upp. Med den nya affärsplanen stramades organisationen upp och planen blev mer av ett åtagande gentemot företaget än vad det var tidigare. I dagsläget får de som sammanställer planen också ta ansvar för negativa avvikelser samt att vidta lämpliga åtgärder. I likhet med vad som av Ax *et al.* anses vara vanliga syften med budgetuppföljning kan vi se i samtliga företag att det åtagande som de ansvariga lämnar ifrån sig, försvinner inte som tidigare utan följs upp av ledningen. Det kan uppfattas som att styrningen är hårdare idag, men det är snarare uppföljningen av åtagandet som har blivit starkare. Vidare är en skillnad från tidigare budgetuppföljning att positiva avvikelser inte nödvändigtvis belönas med bonus, vilket är gemensamt för samtliga företag.

Ax och Johansson (2004) definierar prognoser som ”passiva framskridningar av framtida utfall eller förlopp” medan budgetuppföljning är att en jämförelse görs mellan verkligt utfall och budgeterat resultat. Dagens prognoser har tagit den tidigare budgetuppföljningens roll men en markant skillnad är att prognosen riktar sig mer framåt än bakåt i tiden. Vi ser det som en konsekvens av att företagen är mer fokuserade på att förutse förändringar i omvärlden än att se tillbaka på inaktuella händelser.

Hope och Fraser (2004) menar att prognoserna blir en kontinuerlig process inom organisationen för omvärdering och prioritering. Vidare anses prognoser tillsammans med ett öppet informationssystem möjliggöra för företag att omgående sätta in åtgärder vid eventuella problem. Samtliga respondenter säger att framtagandet av prognoser har underlättats tack vare informationsteknologins snabba utveckling vilket sparar mycket tid. Då dagens näringslivsklimat utmärks av kontinuerliga förändringar finner vi i överensstämmelse med Hope & Fraser att det är av yttersta vikt att företagen snabbt och enkelt kan följa upp och ta fram nya prognoser. Det torde gynna företag dels vid styrning av verksamheten samt som en konkurrensfördel gentemot andra företag.

5.2.2 Metoder för uppställande av budget

De vanligaste metoderna vid budgetuppställande är *uppbyggnadsmetoden*, *nedbrytningsmetoden* och *den iterativa metoden*. Ax *et al.* (2003) poängterar att två första metoderna egentligen snarare är teoretiska konstruktioner som mer beskriver ändpunkter på en skala av möjliga budgetprocesser än faktiskt i praktiken använda metoder. Den iterativa metoden innehåller element av både uppbyggnads- och nedbrytningsmetoden. I praktiken använder företagen en kombination av de två, men oftast kan en metod urskiljas mer än de andra. Vid iterativa metoden sätter ledningen övergripande mål för verksamheten, sedan arbetas förslag fram på lägre nivåer hur de ska uppnås. Den iterativa processen går sedan varv på varv igenom bugetens alla steg och samtliga nivåer inom företaget. (Ax *et al.*, 2003) Utifrån det insamlade intervjumaterialet kan vi urskilja att budgeten går fram och tillbaka mellan de högre och lägre nivåerna inom verksamheten. Respondenter på högre chefsnivå som vi har diskuterat budgetuppställande metoder med

hävdar att den iterativa metoden är den rådande metoden inom företagen. Däremot anser respondenter på lägre chefsnivå att målen inom företagen snarare kommer uppifrån än nedifrån. I likhet med Ax *et al.* beskrivning av metoder för uppställande av budget kan vi se att samtliga företag använder sig av den iterativa metoden men den tenderar att ha mer inslag av nedbrytningsmetoden än uppbyggnadsmetoden.

5.2.3 Alternativ till fast budget

Av de nämnda alternativen till fast budget i teoriavsnitt 3.3.3 är rullande budget det enda alternativ som samtliga företag har nämnt som ett tänkbart framtida alternativ. Främsta anledningen är att företagen vill frångå den fasta budgetens eller affärsplanens fokusering kring årsskiftet.

5.3 Kritik mot budget

Budget har inom många svenska branscher beskrivits som en stelrad, föråldrad och byråkratisk form av styrning. Då budget förknippas med något negativt används andra ord som exempelvis affärsplan. Dock poängteras att någon form av plan eller budget behövs för att kunna styra företag. (Olve *et al.*, 1997) I likhet med teorin har samtliga av de undersökta företagen övergått till att använda sig av ordet affärsplan istället för budget. Vid intervjutillfällena har ett antal respondenter antytt att de inte är riktigt säkra på vad skillnaden mellan budget och affärsplan är, att det egentligen bara är ett byte av ord för att komma ifrån den negativa klang som ordet budget fick under mitten av 1990-talet.

Jan Wallander hävdar att i bästa fall är budgetarbetet ett slöseri med resurser och i sämsta fall en direkt fara för företaget. Ingen av respondenterna har uttryckt en så kraftig kritik mot budget som Wallander uttrycker. Med direkt fara menar han att budget inger falsk trygghet för företagen, vilket medför en känsla av säkerhet. En av sex respondenter menar att tryggheten med budget var det som de anställda saknade vid användandet av BSC inom företaget.

Ytterligare kritik mot budget är enligt Ax *et al.* (2003) att budgetering är *arbetsamt* och tar mycket tid i anspråk i jämförelse med nyttan. Intentionen med införandet av alternativa metoder var från alla företag att de ville minska arbetsbördan och tidsåtgången vid framtagande av styrmedel. Av olika anledningar, som exempelvis Tax Free-avvecklingens inverkan på verksamheten inom Stena Line eller bytet av VD på SKF, gick samtliga företag tillbaka till budget eller affärsplan för att de alternativa metoderna inte motsvarade förväntningarna. Dock anses den nuvarande affärsplanen eller budgeten också vara för arbetsam och tidskrävande. Vidare anses att budgeten ofta är *inaktuell innan den är klar*, vilket alla respondenter är medvetna om, men enligt dem finns inget bättre alternativ i dagsläget.

Två av sex respondenter menar att frångåendet av budgetprocessen har medfört att det *interna maktspel* som förekom med den tidigare budgeten upphörde. Som exempel kan nämnas att förhandlingar förekom vid uppställande av budget för att få ett så lågt budgetresultat som möjligt. Ett lågt budgetresultat var lättare att uppnå vilket i sin tur

medförde att den budgetkopplade bonusen delades ut. I likhet med vad Ax *et al.* nämner blir det viktigare att göra av med budgeterade resurser än att göra sunda affärer. Vidare kan budget gynna *suboptimering* i företag vilket kan leda till att det blir viktigare inom enheterna att hålla den egna budgeten än att förbättra hela företagets resultat.

5.4 Alternativa metoder till budget

Hope och Fraser (2004) nämner ett flertal alternativ och komplement till den traditionella budgetprocessen, däribland *Benchmarking*, *Balanced Scorecard (BSC)* samt *Key Performance Indicators (KPI)*.

5.4.1 Konkurrentjämförelsemodeller - Benchmarking

Målet med konkurrentjämförelser är att de skall ge möjlighet till en kontinuerlig förbättring jämfört med om företag använder sig av att mäta mot standardiserade mått (Hope & Fraser, 2004). Stena Line var det enda företaget som under intervjuerna uttryckte att de tillämpade Benchmarking som ett komplement till budget, såväl internt inom fartygsverksamheten, som externt där ekonomiavdelningen jämfördes med andra internationella ekonomiavdelningar.

En av fördelarna med Benchmarking är att om modellen används på ett positivt sätt kan den fungera som motivationsfaktorer för en snabb och kontinuerlig utveckling enligt Hope och Fraser. Båda respondenterna på Stena Line anser att tillämpningen av Benchmarking är positiv och då främst inom fartygsverksamheten där ”Best in Practise” tillämpas. Nackdelen med Benchmarking är enligt Respondent 1 på Stena Line att det är tidskrävande samt vanligt förekommande att genvägar används vid jämförelsen vilket medför en allt för simpel jämförelse för att det skall bli användbart.

5.4.2 Det balanserade styrkortet – Balanced Scorecard

Vid val av alternativa metoder till budget har vi sett en klar trend hos samtliga företag att de under mitten av 1990-talet anammade BSC. Inom ett av de tre undersökta företagen diskuterades andra alternativ än BSC vid frågåendet av budget, men i de resterande två togs enligt respondenterna inga andra alternativ upp för diskussion. Hope och Fraser (2004) ser BSC som ett alternativ till budget, vilket stämmer väl överens med vårt resultat från intervjuerna där fem av sex respondenter ansåg att BSC är ett komplement snarare än ett alternativ till budget. Endast en av sex ansåg att företaget kunde styras budgetlöst med enbart BSC men det förutsätter att företaget befinner sig i en tillvaro som inte präglas av för stora omvärldsförändringar.

Felet som många organisationer gör enligt Hope och Fraser (2004) är att de ser BSC som några icke-ekonomiska mått knutna till en traditionell budget, vilket ofta är en konsekvens av att BSC inte har blivit korrekt implementerade i företag. Gemensamt för alla företag var bristen på utbildning vid införandet av BSC. Likaså som respondent 1 från SKF påpekade fick ekonomerna för stor inflytande i BSC-processen och tenderade att göra det till en ”käckare” budget. Även Respondent 2 från Volvo bekräftar att ledningen inte tog sitt ansvar och förlitade sig på ekonomerna. En betydande orsak till att implementeringen av BSC inte lyckades bättre torde bero på att ledningen i två av tre

företag inte tog sitt ansvar för implementering samt för utbildning av BSC, vilket även Hope och Fraser anser är ett vanligt förekommande fel vid implementering av BSC inom företag. Inom Stena Line lyckades implementeringen och användandet av BSC, men däremot var det omvärldsfaktorer som bidrog till avskaffandet. Värt att påpeka är dock att inom samtliga av de valda företagen finns BSC-konceptet kvar på olika nivåer inom företagets verksamheter än idag.

5.4.3 Nyckeltal – Key Performance Indicators

Key Performance Indicators (KPI), eller nyckeltal som det även kallas, är en variant av ekonomiska relationstal som chefer på både strategisk och operationell nivå kan ha som riktlinjer för att på så sätt kunna definiera gränser (Hope & Fraser, 2004). Samtliga företag använder sig av KPI som ett komplement till nuvarande budget eller affärsplan. Troligt är att användningen KPI är en vidareutveckling från perioden då företagen styrde mer med BSC. Framför allt har företagen kommit ifrån styrning på detaljnivå i budgeten till att styra mot övergripande mål i nuvarande affärsplanen. Värt att notera är att flertalet av respondenterna påpekar att man inte bör använda för många KPI med risk för att förlora fokus på styrning inom verksamheten.

6. Slutsats

I följande kapitel kommer uppsatsens slutsats samt förslag till vidare studier att presenteras. Vi har valt att i föreliggande kapitel presentera uppsatsens syfte och problemformulering. Den primära anledningen är för att tydliggöra kopplingen mellan uppsatsens slutsats, syfte och problemformulering. Slutsatsen presenteras i kronologisk ordning efter budgetens utveckling i de valda företagen.

6.1 Uppsatsens syfte

Budgetens omdiskuterande vara eller icke vara har lett till att vissa företag, stora som små och oavsett bransch, under de senaste åren valt att pröva alternativa metoder till budget. Ett flertal företag har funnit de alternativa metoderna som ett väl fungerande sätt att styra sin verksamhet på medan andra har valt att återgå till budget.

I föreliggande uppsats har vi valt att fokusera på företag som har bestämt sig för att återgå till budget. Uppsatsens syfte blir således:

”Att undersöka av vilka anledningar företag väljer att återgå till budget”

6.2 Problemformulering

Utifrån ovanstående problemdiskussion har vi utformat följande problemformulering för uppsatsen:

- *Vilka är anledningarna till varför företag väljer att återgå till budget?*

6.2.1 Delproblem

För att bättre besvara problemformuleringen har vi även valt att belysa ett antal delproblem.

- *Vad var motiven till att företag slutade budgetera?*

- Tillämpades några alternativa metoder till budget inom företag och i sådana fall hur väl fungerade de?
- Finns det några skillnader från den ursprungliga budgeteringsprocessen och den nuvarande budgeteringsprocessen inom företag?
- Kan det finnas gemensamma faktorer hos företag som förklarar återgången till budgetering?

6.3 Slutsats

Motiven till att företagen valde att sluta budgetera var att samtliga företag upplevde att budgeten var för detaljerad ända ned på kontonivå, vilket gjorde att budgetprocessen blev mycket arbetsam och tidskrävande. Vidare var enheternas delbudgetar isolerade från varandra fram tills huvudbudgeten sammanställdes samt att verksamhetens övergripande mål inte kommunicerades ned till de anställda i organisationen. Ytterligare ett motiv till upphörandet med budget var den suboptimering som budgeten medförde då bonussystemen var kopplade till delbudgetarnas resultat. Nämnade motiv var anledningar till att företagen ville komma ifrån den dåvarande budgetprocessen, vilka var gemensamma för samtliga av de valda företagen under mitten av 1990-talet. Under samma tidsperiod var BSC ett nytt och uppmärksammat alternativ till budget, vilket alla tre företagen började tillämpa i olika stor utsträckning och varierande tidsperiod. Gemensamt för två av de undersökta företagen var att det inte fördes någon diskussion om ett annat alternativ än BSC. Vad som dock har framkommit under intervjutillfällena var att samtliga företag aldrig helt slutade att budgetera under perioden då BSC tillämpades, och då i synnerhet på de lägre nivåerna inom företagets verksamhet.

Vår avsikt var att undersöka hur väl de alternativa metoderna fungerade, i detta fall BSC, men vi noterade att det inte primärt var BSC-konceptet som inte fungerade utan att det snarare var implementeringen från ledningens sida som var bristfällig. Då syftar vi till bristen av utbildning av personal samt att ledningen ej övertog huvudansvaret för implementeringen av BSC inom företagen. Vidare ansåg fem av sex respondenter att BSC är ett komplement och ej ett alternativ till budget. Nämnade faktorer har haft en betydande roll i att besvara problemformuleringen i föreliggande uppsats, nämligen att undersöka av vilka anledningar företag väljer att återgå till budget. Ytterligare anledningar av återgång till budget har varit exempelvis i Stena Lines fall omvärldsfaktorer så som Tax Free-utvecklingen och utländsk finansiering av verksamheten och i SKF bytet av VD. För Volvos del blev införandet av BSC snarare början på en lång förbättringsprocess av den ursprungliga budgeten som slutligen utmynnade i den nuvarande affärsplanen. Gemensamt för samtliga företag att de inte har valt att återgå till den ursprungliga budgeten utan har valt att omarbota den till en affärsplan inklusive nämnda komplement till budget.

En tydlig skillnad från den ursprungliga budgeten och dagens affärsplan hos samtliga av de undersökta företagen är förbättrad kommunikation mellan ledning och operativ nivå, vilket vi anser är ett resultat från tiden med tillämpningen av BSC. Vidare drivs företagen

idag av en ambition att de övergripande verksamhetsmålen skall genomsyra hela organisationen ned till individnivå samt ökat ansvar då affärsplanen ses som ett åtagande som följs upp bättre och mer kontinuerligt än tidigare. En likhet mellan den ursprungliga budgeten och den nuvarande affärsplanen är att den fortfarande är fast och knuten till kalenderår. Alla de undersökta företagen har diskuterat tillämpning av en rullande plan som ett alternativ till den fasta budgeten men ingen har lyckats än.

Vi är medvetna om att resultatet från föreliggande uppsats inte är generaliserbart för företag med liknande utvecklingsförlopp. Dock tycker vi att det är av vikt att poängtera gemensamma faktorer mellan de valda företagen, vilka tidigare har nämnts i slutsatsen.

Vi hade för avsikt med föreliggande uppsats att undersöka vilka anledningarna var till varför företag återgick till budget. Vår slutsats är att vi tror att företag inom de branscher vi har undersökt måste ha någon form av plan. Däremot är det oväsentligt om den kallas för affärsplan, prognos eller budget. Dock tror vi att BSC har varit till stor hjälp vid ifrågasättandet av den dåvarande budgetprocessen samt utvecklandet av nuvarande affärsplan.

6.4 Förslag till vidare studier

Föreliggande uppsats baseras på intervjuer på mellan- till hög chefsnivå inom de valda företagen. Vad som även vore intressant att undersöka mer ingående är hur de anställda på lägre nivå inom företagen uppfattade implementeringen av BSC-konceptet. Vidare vore det intressant att göra en djupare analys av skillnader och likheter mellan budget och affärsplan, beträffande den ekonomiska och administrativa styrningen på både strategisk och operativ nivå inom företagen.

Ett slutligt förslag vore att undersöka hur det har gått för företag som vid samma tidpunkt valde att frånga den ursprungliga budgetprocessen för att använda alternativa metoder och som ej har återgått till varken budget eller affärsplan. Även att undersöka om utvecklingen är branschspecifik skulle vara av intresse.

7. Källförteckning

Litteratur:

Ax, C, Johansson C & Kullvén H.: ”Den nya Ekonomistyrningen”, Liber Ekonomi, Malmö: 2003

Ax, C & Johansson, C: ”Budgetlös styrning eller lös budgetstyrning”, från red. Herolf, O & Westman, P: ”Ekonomistyrning”, Ekerlids Stockholm: 2001, sida 1-22.

Backman, J: ”Rapporter och uppsatser”, Studentlitteratur, Lund: 1998

Bergstrand, J & Olve, N-E: ”Styr bättre med bättre budget”, Liber, Stockholm: 1981

Holme, M & Solvang, B: ”Forskningsmetodik- om kvalitativa och kvantitativa metoder”, Studentlitteratur, Lund: 1997

Hope, J. & Fraser, R: ”Istället för budget – att bryta sig loss från den årliga prestationsfällan”, Liber Ekonomi, Malmö: 2004

Lekvall, P & Wahlbin, C: ”Information om marknadsföringsbeslut”, Göteborg, IHM Förlag AB: 2001

Olve, N-E, Roy, J & Wetter, M: ”Balanced Scorecard i svensk praktik”, Liber Ekonomi, Malmö: 1997

Patel, R & Davidsson, B: *Forskningsmetodikens grunder*, Lund, Studentlitteratur: 2003

Samuelson, L: ”Controllerhandboken”, Industrilitteratur AB, Lidingö: 2004

Saunders, M, Lewis, P & Thornhill, A: ”Research Methods for Business Students”, Pearson Education Limited, UK. 2003

Trost, J: ”Kvalitativa intervjuer”, Studentlitteratur, Lund: 1997

Artiklar:

Lindwall, J: "Det budgetlösa företaget", *Balans*, 1, (1997) sida 27-30

Wennberg, I: "Budgeten ett onödigt ont?", *Ekonomi & Styrning*, 1, (1995) sida 18-21

Internetkällor:

www.skf.se, åtkomst 2005-01-06

www.volvo.com, åtkomst 2005-01-06

www.stenaline.com, åtkomst 2005-01-06

BILAGA 1

Intervjuguide för samtliga företag

Dåtid:

- Vilken/vilka var anledningarna till att ni slutade budgetera inom företaget?
- Hur gick ni tillväga rent praktisk när ni frångick budget? Hur reagerade de anställda i företaget på förändringen?
- Vilka alternativ till budget användes under perioden? På vilka kriterier valdes alternativen?
- Vilka var för- och nackdelar med de alternativa metoderna till budget?

Nutid:

- Hur har budgeten förändrats och skiljer den sig från den ursprungliga budgeten?
- Vad vill ni uppnå med budgeten inom företaget?
- Vilka är för- och nackdelar med nuvarande budget?