



**HANDELSHÖGSKOLAN**  
vid Göteborgs universitet  
Företagsekonomiska institutionen  
Ekonomistyrning

# **Budgetlöst företagande i åtta svenska storföretag**

- avskaffande eller förändring



**Magisteruppsats, Företagsekonomi, Vt-03**  
Handledare: Christian Ax  
Författare: Malin Linnell  
Patrik Rohback

## Förord

Arbetet med denna uppsats har varit både lärorikt och intressant. Det har givit oss såväl teoretiska som praktiska kunskaper i framförallt ämnet budgetering men även om annan ”modernare” ekonomistyrning. Ämnets aktualitet och relativt stora uppmärksamhet i företagsekonomiska debatter har gjort uppsatsarbetet särskilt stimulerande.

Vi vill rikta ett stort tack till samtliga intervjupersoner på de undersökta företagen för att de har ställt upp med sin tid och för visat engagemang. Vi vill även framföra ett tack till vår handledare Christian Ax för hans råd och värdefulla synpunkter under resans gång.

Dessutom vill vi tacka våra respektive sambo och fru (Markus och Camilla) för att de haft tålamod och stöttat oss att slutföra uppsatsen trots många sena kvällar och att det dragit ut på tiden.

Vi hoppas att Ni som läsare skall finna uppsatsen intressant och att den till Er företag som funderar på budgeteringens ”vara eller icke vara”, skall ge en och annan tankeställare.

Göteborg den 7 Maj 2003

Malin Linnell

Patrik Rohback

## SAMMANFATTNING

Det företagsekonomiska klimatet av idag har förändrats. Företagen ställs inför andra former av konkurrens och agerar på en marknad präglad av stor turbulens och osäkerhet. Det ställs därför höga krav i form av adaptivitet och flexibilitet hos företaget för överlevnad. Kritiska röster menar att de traditionella ekonomiska styr- och mätinstrumenten inte tillhandahåller relevant information och därmed inte ger den effektiva styrning av verksamheten som krävs. Budgeten / budgeteringen har i Sverige ett starkt fäste men har under senare år börjat ifrågasättas. En del svenska storföretag säger sig ha avvecklat budgeten eller tonat ner användandet av densamma. Denna uppsats försöker således utröna **vad** åtta svenska storföretag vill lämna i den traditionella budgeten, **varför** en sådan avveckling skett och vilka styrmedel som **ersätter** budgeten/budgeteringen.

Med denna uppsats vill vi, till företag och övriga intressenter, sammanställa och analysera erfarenheter från företag som har genomfört en större förändring eller avveckling av budgeten. Förhoppningsvis kan denna uppsats på så vis fungera som "vägvisare" och ge lärdomar för de företag som funderar på att helt eller delvis avskaffa sin budget.

Vi har valt att använda oss av en deskriptiv fallstudie bestående huvudsakligen av intervjuer med en kompletterande enkätundersökning.

För de undersökta företagen i uppsatsen har vi kunnat urskilja ett antal gemensamma faktorer beträffande frågorna **vad** de har lämnat eller velat lämna i budgeten. Dessa faktorer berör budgeten som dokument (produkten) och själva budgeteringen (processen). Det företagen avser när de säger att de har lämnat budgeten är de härledda budgeterna, främst resultatbudgeten. Likaså är det budgeteringen på koncernnivå som har avvecklats. Företagen har på olika sätt försökt reducera tids- och resursåtgången för den traditionella budgetprocessen.

Företagen i studien anser att budgeten är ett dokument med hög detaljeringsgrad vilken baseras på osäkra och inaktuella prognoser samt att budgetarbetet är tids- och resurskrävande. Vidare leder budgeten även till anslagstänkande och politiskt spel och kan vara en motivationshämmande faktor samt skapa låsningar i verksamheten. Budgeten ger även en onaturlig periodindelning och har en dålig koppling till strategierna. Dessa "nackdelar" med budgeten har varit anledningen till **varför** företagen valt att frångå den traditionella budgeten.

Vilket styrsystem som kan **ersätta** den traditionella budgeten har under senare år varit ett väldebatterat ämne. I denna studie är Balanced Scorecard (BSC) det vanligast ersättande styrmedlet. Majoriteten har ändå använt sig av en kombination av BSC och rullande prognoser. Uppsatsens studie påvisar även att budgeten på olika sätt lever kvar i företaget. Företagen väljer att fortsätta budgetera kostnadsenheter. I uppsatsens studie framkommer att det endast är ett företag som har lyckats att helt lämna budgeten. Anledningen till detta är framförallt att företagets starka ledarfigur på tidigt stadium utvecklat en egen modell för hur verksamheten kan styras budgetlöst och även testat denna modell under ett flertal år.

Under studiens genomförande uppkom uppgifter om att fyra av företagen återgått till att använda budgeten helt eller till viss del efter en period av "budgetlöst" företagande. Anledningen till återgåendet vilar på flera grunder tex. att själva implementeringen av "budgetlös styrning" inte genomfördes på ett bra sätt eller att företagsledningen inte var tillräckligt drivande vid implementeringen vilket förefaller vara en förutsättning. För vissa av de undersökta företagen är det egentligen fel att säga att de har lämnat budgeten och ersatt den med ett nytt system. Då är det snarare frågan om en förändring av den traditionella budgeten.

## Innehållsförteckning

<b>1 INLEDNING</b>	<b>- 1 -</b>
1.1 Bakgrund	- 1 -
1.2 Begreppsdiskussion	- 2 -
1.3 Problemdiskussion och problemställning	- 3 -
1.4 Syfte	- 3 -
1.5 Avgränsningar	- 4 -
1.6 Uppsatsens aktualitet	- 4 -
1.7 Uppsatsens disposition	- 5 -
<b>2 METOD</b>	<b>- 6 -</b>
2.1 Kortfattat praktiskt tillvägagångssätt	- 6 -
2.2 Metodologisk modell	- 8 -
2.3 Undersökningsansats	- 9 -
2.3.1 Uppsatsens undersökningsansats	- 9 -
2.4 Primär och sekundärdata	- 9 -
2.4.1 Uppsatsens primär och sekundärdata	- 9 -
2.5 Undersökningsupplägg (Lundahl/Skärvad, 1992)	- 10 -
2.5.1 Uppsatsens undersökningsupplägg	- 10 -
2.6 Kvalitativa och kvantitativa metoder	- 10 -
2.6.1 Uppsatsens kvalitativa/kvantitativa datainsamling	- 11 -
2.7 Urvalstekniker	- 11 -
2.7.1 Uppsatsens urvalsteknik	- 12 -
2.8 Intervjuer	- 12 -
2.9 Enkätundersökning	- 13 -
2.10 Sammanställning av empiri	- 13 -
2.11 Trovärdighet	- 13 -
2.11.1 Källkritik (Eriksson/Wiedersheim, 1997)	- 13 -
2.11.2 Validitet	- 14 -
2.11.3 Reliabilitet	- 14 -
<b>3 TEORETISK REFERENSRAM</b>	<b>- 16 -</b>
3.1 Allmänt om företagets styrmedel	- 16 -
3.1.2 Organisation /ansvarsavgränsning (Samuelson, 1996)	- 17 -
3.1.3 Det formella styrsystemet (Samuelson, 1996)	- 17 -
3.1.4 Det informella styrsystemet (Bang, 1988)	- 18 -
3.1.5 Belöningsystem (Samuelson, 1996)	- 18 -
3.2 Budget och budgetering	- 19 -
3.2.1 Definition	- 19 -
3.2.2 Budgetens historia (Arwidi/Samuelson, 1991)	- 20 -
3.2.3 Budgetens syften (Bergstrand/Olve, 1996)	- 21 -
3.2.4 Budgetprocessen (Bergstrand/Olve, 1996)	- 25 -
3.2.5 Budgetens beteendenaspekter (Samuelson m.fl 1996)	- 28 -
3.2.6 Budgetens utformning (Bergstrand/Olve, 1996)	- 29 -
3.2.7 System av budgetar	- 29 -
3.3 Kritik mot budget	- 31 -
3.3.1 Budgeten baseras på osäkra prognoser	- 31 -
3.3.2 Budgeten är tids- och resurskrävande	- 32 -

Budgetlöst företagande i åtta svenska storföretag - avskaffande eller förändring  
Innehållsförteckning

3.3.3 Budgeten blir snabbt inaktuell	- 32 -
3.3.4 Budgeten ger en konstlad och onaturlig periodindelning	- 32 -
3.3.5 Budgeten skapar låsningar	- 32 -
3.3.6 Budgeten leder till anslagstänkande och politiskt spel	- 32 -
3.3.7 Budgeten kan leda till suboptimering (dysfunktionellt beteende)	- 33 -
3.3.8 Budgeten har dålig koppling/överensstämmelse med strategierna	- 33 -
3.3.9 Budgeten kan vara en motivationshämmande faktor	- 33 -
<b>3.4 Nya styrformer/-medel</b>	<b>- 34 -</b>
3.4.1 Rullande prognoser	- 34 -
3.4.2 Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 1996)	- 34 -
3.4.3 Benchmarking	- 36 -
3.4.4 Aktivitetssynsättet	- 37 -
<b>4 Empirisk undersökning</b>	<b>- 38 -</b>
<b>4.1 ASG</b>	<b>- 39 -</b>
4.1.1 Allmänt om företaget	- 39 -
4.1.2 Budget	- 39 -
4.1.3 Vad har företaget lämnat / förändrat och varför	- 40 -
4.1.4 Ersättande system / förändringar	- 40 -
4.1.5 Fördelar och nackdelar	- 41 -
<b>4.2 Borealis</b>	<b>- 42 -</b>
4.2.1 Allmänt om företaget	- 42 -
4.2.2 Budget	- 42 -
4.2.3 Vad har de lämnat/förändrat och varför?	- 43 -
4.2.4 Ersättande system	- 44 -
4.2.5 Fördelar och nackdelar	- 45 -
<b>4.3 Handelsbanken</b>	<b>- 46 -</b>
4.3.1 Allmänt om företaget	- 46 -
4.3.2 Budget	- 46 -
4.3.3. Vad har företaget lämnat / förändrat och varför	- 47 -
4.3.4 Ersättande system / förändringar	- 47 -
4.3.5.Fördelar och nackdelar	- 49 -
<b>4.4 IKEA</b>	<b>- 50 -</b>
4.4.1 Allmänt om företaget	- 50 -
4.4.2 Budget	- 50 -
4.4.3 Vad har de lämnat och varför?	- 51 -
4.4.4 Ersättande system / förändringar	- 51 -
4.4.5 Fördelar och nackdelar	- 51 -
<b>4.5 SCA Mölnlycke</b>	<b>- 52 -</b>
4.5.1 Allmänt om företaget	- 52 -
4.5.2 Budget	- 52 -
4.5.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför?	- 53 -
4.5.4 Ersättande system/förändring	- 53 -
4.5.5 Fördelar och nackdelar	- 53 -
<b>4.6 SE-BANKEN</b>	<b>- 55 -</b>
4.6.1 Allmänt om företaget	- 55 -
4.6.2 Budget	- 55 -
4.6.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför?	- 56 -
4.6.4 Ersättande system/förändring	- 56 -
4.6.5 Fördelar och nackdelar	- 58 -
<b>4.7 SKF</b>	<b>- 59 -</b>
4.7.1 Allmänt om företaget	- 59 -
4.7.2 Budget	- 59 -
4.7.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför?	- 60 -
4.7.4 Ersättande system/förändring	- 60 -
4.7.5 Fördelar och nackdelar	- 61 -
<b>4.8 Volvo PV</b>	<b>- 62 -</b>
4.8.1 Allmänt om företaget	- 62 -

4.8.2 Budget	- 62 -
4.8.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför	- 63 -
4.8.4 Ersättande system / förändring	- 64 -
4.8.5 Fördelar och nackdelar	- 65 -
<b>5 Analys</b>	<b>- 66 -</b>
<b>5.1 Sammanfattning av de empiriska resultaten</b>	<b>- 66 -</b>
<b>5.2 Vad har företagen lämnat /förändrat?</b>	<b>- 67 -</b>
5.2.1 Hur definierar företagen budget?	- 67 -
5.2.2 Budgeten som produkt eller process	- 67 -
5.2.3 Härledda och verksamhetsnära budgetar	- 67 -
<b>5.3 Varför har företagen lämnat eller förändrat budgeteringen</b>	<b>- 69 -</b>
5.3.1 Budgeten är tids- och resurskrävande (Process)	- 69 -
5.3.2 Budgeten baseras på osäkra och inaktuella prognoser (Produkt)	- 69 -
5.3.3 Budgeten har för hög detaljeringsgrad (Produkt)	- 70 -
5.3.4 Budgeten leder till anslagstänkande och politiskt spel / suboptimering (dysfunktionellt beteende) (Process)	- 70 -
5.3.5 Budgeten har dålig koppling/överensstämmelse med strategierna (Produkt/Process)	- 70 -
5.3.6 Budgeten ger en konstlad och onaturlig periodindelning (Produkt)	- 71 -
5.3.7 Budgeten kan vara en motivationshämmande faktor (Process)	- 71 -
5.3.8 Budgeten skapar låsningar (Process)	- 71 -
<b>5.4 Hur väl uppfylls syftena med den traditionella budgeten och det ”ersättande” systemet?</b>	<b>- 71 -</b>
<b>5.5 Varför några företag har ”återgått” till att använda den traditionella budgeten</b>	<b>- 73 -</b>
<b>5.6 Belöningsystemets betydelse</b>	<b>- 74 -</b>
<b>5.7 Fördelar med traditionell budget</b>	<b>- 74 -</b>
<b>5.8 Ersättande system / förändring</b>	<b>- 76 -</b>
5.8.1 Styrsystem som ersatt/kompletterat den traditionella budgeten	- 76 -
5.8.2 Företagens ”ersättande” / kompletterande system jämfört med teorin.	- 78 -
<b>6 SLUTSATS</b>	<b>- 81 -</b>
<b>6.1 Allmänna reflektioner</b>	<b>- 81 -</b>
<b>6.2 Vad i den traditionella budgeten är det företagen har lämnat eller velat lämna?</b>	<b>- 81 -</b>
<b>6.3 Vilka är de huvudsakliga skälen till att företagen har lämnat eller velat lämna den traditionella budgeten?</b>	<b>- 82 -</b>
<b>6.4 Vilka styrmedel används för att ersätta den traditionella budgeten?</b>	<b>- 82 -</b>
<b>6.5 Varför några företag har ”återgått” till att använda den trad. budgeten</b>	<b>- 83 -</b>
<b>6.6 Övriga slutsatser</b>	<b>- 83 -</b>
<b>6.7 Avslutning</b>	<b>- 84 -</b>
<b>6.8 Förslag till fortsatta studier</b>	<b>- 84 -</b>
<b>Källförteckning</b>	<b>i</b>
<b>Bilaga 1 - Intervjuguide</b>	<b>0</b>
<b>Bilaga 2 – Kompletterande frågeformulär</b>	<b>0</b>
<b>Bilaga 3 – Förebrev till respondent</b>	<b>0</b>

## 1 INLEDNING

*I inledningskapitlet börjar vi med att beskriva bakgrunden till uppsatsämnet och den problemställning vi har valt att undersöka. Detta har explicit lett fram till själva syftet med uppsatsen. Detta kapitel redogör även för vad som behandlas respektive inte behandlas i denna uppsats i och med de avgränsningar som vi har gjort. Slutligen beskrivs dispositionen för den resterande delen av uppsatsen.*

### 1.1 Bakgrund

Det företagsekonomiska klimatet av idag karaktäriseras av en allt större osäkerhet och turbulens. Dagens företag bedriver sin verksamhet på en mycket föränderlig och konkurrensutsatt marknad, vilket leder till att allt högre krav ställs på den ekonomiska styrningen i företagen. Det ställs höga krav i form av adaptivitet och flexibilitet som t.ex. att informations- och styrsystem möjliggör snabba och rationella beslut. Kritiska röster, däribland Kaplan och Johnson, menar att traditionella ekonomiska styr- och mätmetoder inte tillhandahåller relevant information och därmed inte ger den effektiva styrning av verksamheten som krävs. Kaplan och Johnson initierade en debatt på området genom boken *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting (1987)*. De menar kortfattat att företagens interna styrning inte har anpassats till förändringar i omvärlden. Detta beror på att interredovisningens information baseras på krav från externredovisningen vilket gjort att den interna styrningens behov har nedprioriterats - företagen styrs med gårdagens metoder.

Traditionellt sett har budget/budgetering, som en del av det formella styrsystemet, ett starkt fäste i dagens svenska företag. Under senare år har dock en kritisk diskussion växt fram kring budget/budgetering och en del har börjat ifrågasätta effektiviteten och nyttan av att budgetera. En del svenska företag, varav Handelsbanken med f.d. vd:n Jan Wallander var först ut, har ifrågasatt den traditionella budgetens nytta och avskaffat densamma (Wallander, 1994). Flera av dagens svenska storföretag ser budget/budgetering som en traditionstyngd, resurs- och tidsödande process som baseras på osäkra framtidsbedömningar och som ofta ger oönskade effekter som t.ex. suboptimering, omotiverade medarbetare, låsningseffekter mm (Wallander, 1994). Trots den allt hårdare kritiken mot traditionell budget/budgetering visar en undersökning (Kamola/Gafvelin 1996), av Sveriges femtio största företag, att de flesta använder budget och är nöjda med det systemet. En mer omfattande studie "Budget i omvandling - avveckling eller utveckling?" (Johansson 1998/9) av ett flertal svenska företag (både börsnoterade samt mindre och medelstora företag), visar att budget/budgetering fortfarande är mycket utbredd i praxis bland svenska företag. Studien visar snarare att det är frågan om olika grad av förändring än helt avskaffande av budget/budgetering.

Samtidigt som diskussionen om budgetens/budgeteringens roll och existens uppstått har ett stort intresse och uppmärksamhet riktats mot "nya" idéer och metoder inom ekonomistyrningen såsom *Balanced Scorecard*<sup>1</sup> (BSC). Det finns de som anser att Balanced Scorecard på sikt bör kunna ersätta budgeten/budgeteringen helt medan andra menar att Balanced Scorecard enbart bör ses som ett komplement (Lindvall, 1997). Studien av Johansson (1998/99) visar dock att inget generellt samband föreligger mellan avskaffande av budget/budgetering och införande av Balanced Scorecard.

Rullande prognoser är ett annat begrepp som har fått en ökad uppmärksamhet och som figurerar flitigt i debatten om ersättning till budgeten/budgeteringen. Även andra idéer och styrmetoder

---

<sup>1</sup>Balanced Scorecard är kortfattat ett styrkort bestående av ett fåtal balanserade nyckeltal, både finansiella och icke-finansiella, härledda ur företagets strategier. Se vidare 3.4.2 Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 1996)

såsom benchmarking och aktivitetsbaserad kalkylering/-styrning (ABC/ABM) har fått en ökad uppmärksamhet i den ekonomiska styrningen.

## 1.2 Begreppsdiskussion

Innan vi går in specifikt på uppsatsens problem anser vi att det är på sin plats med en diskussion kring begreppen budget och budgetering. Ordet budget används ofta något slarvigt i debatten kring avskaffandet/förändringen av budget och budgetering (både i teori och i praxis). Ordet budget används i regel i dess breda och allomfattande betydelse om allt som har att göra med både själva ”budgeten” (budgetdokumenten) och budgeteringen dvs budgetprocessen från uppställande till uppföljning. Dessutom nämns ordet budget i singularis som om det endast rörde sig om en enda budget eller att man kan dra likhetstecken mellan alla typer av budgetar<sup>2</sup>. Trots denna slarviga och ibland missvisande användning av ordet budget har vi av praktiska skäl valt att använda ordet i dess breda och mer allomfattande betydelse i uppsatsen. När vi däremot använder ordet budgetering avser vi själva budgetprocessen.

Vi skiljer mellan budgeten i traditionell mening och en mer modern form av budget. Med den traditionella budgeten avser vi ett kalenderårsbaserat planeringsverktyg med hög detaljeringsgrad, ofta på kontonivå. Den traditionella budgeten är en hård styrform som ofta motiverar central detaljstyrning och framhäver syften som samordning, planering och kontroll. En modern form av budget är en mer lös styrform som baseras på ansvarstagande, större handlingsfrihet, åtagande och motivation.<sup>3</sup> När vi fortsättningsvis enbart använder ordet budget avser vi budget i dess traditionella mening och inte den moderna formen.

---

<sup>2</sup> Se vidare 3.2.7 System av budgetar

<sup>3</sup> En mer utförlig teoretisk diskussion kring dessa begrepp behandlas i teoriavsnittet ”3.2.4.3 Budget och budgetering”



### 1.3 Problemdiskussion och problemställning

Trots den hårda kritiken av budget och budgetering visar två undersökningar (Johansson 1998/99) och (Kamola/Gafvelin 1996) att de flesta företagen använder sig av budget och är nöjda med systemet. Om de flesta företagen använder budget och är nöjda med systemet, hur kommer det sig då att debatten om budgetlös styrning vuxit sig så stark och att flera företag uppgivit att de har lämnat eller tänkt lämna budget? Med detta som utgångspunkt har vi därför valt att närmare studera ett antal företag som har uttalat att de har lämnat budgeten eller påbörjat ett arbete med att avskaffa densamma. **Vi försöker ta reda på vad det egentligen är dessa företag har lämnat eller velat lämna och vilka de huvudsakliga skälen till detta är.**

I den allmänna debatten kring budgetlös styrning har även alternativa system till budgeten förekommit. Intentionerna och drivkraften vid sökandet efter ett nytt eller förändrat system är att slippa den traditionella budgetens brister och hitta effektivare styrformer. Om budgeten avskaffas uppstår en ”lucka” i det ekonomiska styrsystemet. De grundläggande syften och roller som budgeten tidigare har uppfyllt behöver ersättas med ett alternativt styrsystem. **Vilka styrmedel är det då de undersökta företagen använt för att ersätta den traditionella budgeten?**

Utifrån ovanstående resonemang har vi sammanfattat problemställningen för vår uppsats, i följande tre frågor:

- **Vad i den traditionella budgeten är det företagen har lämnat eller velat lämna?**
- **Vilka är de huvudsakliga skälen till att företagen har lämnat eller velat lämna den traditionella budgeten?**
- **Vilka styrmedel används för att ersätta den traditionella budgeten?**

### 1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka budgetlöst företagande i åtta svenska storföretag. Uppsatsen skall utreda **vad** de undersökta företagen lämnat eller velat lämna och **varför** samt vad de **ersatt** budgeten med. Uppsatsen skall sedan kunna ge vägledning åt företag som funderar på eller är på väg att övergå till budgetlöst företagande.

## 1.5 Avgränsningar

Vi har i vår undersökning inte haft ambitionen att vara ”heltäckande” i bemärkelsen att få med representanter från flera olika grupper ur den svenska företagspopulationen. Istället är vår uppsats en begränsad studie av ett antal svenska storföretag som antingen säger sig ha avskaffat eller har planerat en avveckling av densamma. Vi har valt att fokusera vår undersökning på de företag som är kritiska mot budgeten och täcker därmed inte in den stora merpart svenska företag som enligt flera undersökningar använder budget och är nöjda med systemet. Likaså har vi valt att inte ta med små och medelstora företag i vår undersökning utan koncentrerat oss på svenska börsnoterade storföretag.

Undersökningen omfattar enbart koncernnivån i företagen. Detta beror dels på att vi anser oss sakna tid för en djupare undersökning, dels på att det främst är på koncernnivå ”budgetlöst företagande” har diskuterats och realiserats.

I teorikapitlets första del har vi valt att endast ge en övergripande beskrivning av företags ekonomiska styrsystem. Detta för att lättare kunna beskriva budgetens roll som en delkomponent i ett företags ekonomiska styrsystem. Beskrivning av t.ex. företagets organisationssystem, val av personal, utbildning redogörs därför inte i teorikapitlet. Vi har likaså valt att inte beskriva de ersättande system till budget in i minsta detalj. Syftet är istället att ge exempel på de mest vanligt förekommande systemen samt visa i stora drag hur dessa fungerar.

I inledningen av den empiriska undersökningen har vi valt att göra en allmän, kortfattad presentation av varje företag och dess övergripande ekonomiska styrning. Vi har inte haft för avsikt att ge någon heltäckande bild av den ekonomiska styrningen i de undersökta företagen eftersom studien då skulle bli för omfattande. Vi har inte sett någon mening eller möjlighet inom ramen för denna uppsats att beskriva hur budgetprocessen respektive budgetuppställandet i företagen ser ut.

Vi har även avstått från att göra någon djupare analys med avseende på bransch, organisation eller övergripande styrning på grund av att vi varken anser oss ha tillräckligt med underlag eller tid inom ramen för denna undersökning.

## 1.6 Uppsatsens aktualitet

Eftersom vi startade vår undersökning i november 1997 så kan stora förändringar, både organisatoriskt och ägandemässigt, ha skett i flera av de undersökta företagen. Likaså kan synen på den ekonomiska styrningen och budgeten ha förändrats i några av de undersökta företagen. Det kan mycket väl vara så att några av de undersökta företagen idag återgått till att använda budget. Vi anser oss inte ha haft möjlighet att säkerställa vad av materialet för de undersökta företagen som fortfarande är aktuellt respektive vad som har förändrats. Vi reserverar oss därför för eventuella ”felaktigheter” som beror på dessa tidsförändringar.

Denna uppsats tar pulsen på hur den ekonomiska debatten såg ut när frågan var som allra hetast, och även om ämnet under senare år har svalnat lite så anser vi att dess aktualitet inte nämnvärt reducerats. De förutsättningar och den miljön som företagen befinner sig i är i stort sätt samma nu som då. Behovet av och önskemålen om ett ”modernare” ekonomiskt styrsystem anpassat till dagen krav föreligger sannolikt fortfarande. Vi anser därför att uppsatsens frågeställningar och syfte i högsta grad fortfarande är relevanta.

## 1.7 Uppsatsens disposition

Det nästföljande kapitlet (**kapitel 2**) beskriver uppsatsens metodologiska tillvägagångssätt. Här talar vi om varför vi har valt det ämne vi har valt och hur vi gick tillväga.

I **kapitel 3**, som utgör uppsatsens teoretiska referensram, ger vi först en allmän, översiktlig bild av ekonomistyrning och ett företags olika ekonomiska styrmedel. Detta anser vi nödvändigt för att introducera läsaren i ämnet och påvisa budgetens plats i ekonomistyrningen. I resterande delen av kapitlet går vi specifikt in på ämnet budget och budgetering. Där tar vi bland annat upp budgetens definition, dess olika syften samt ger en teoretisk beskrivning av budgetprocessen, dess beteendenaspekter och hur system av budgetar kan vara uppbyggda. Sist i teorikapitlet följer en sammanställning av kritik mot budget.

**Kapitel 4** utgör uppsatsens empiriska underlag. Här redogör vi för resultaten från de intervjuer och kompletterande frågeformulär med de utvalda företagen. Upplägget för varje företag följer samma mönster och har samma rubriker. Efter en allmän presentation av respektive företag följer en del som beskriver företagens historiska förhållande till budget, deras definition av budget och hur väl budgetens olika syften uppfylls. Därefter presenteras resultaten från de frågor som utgör uppsatsens huvudsakliga problemställning. Slutligen sammanfattas varje företag med för- och nackdelar; dels med budget, dels med de ersättande eller förändrade systemen.

I **kapitel 5** analyserar vi resultaten från den empiriska undersökningen från företagen och ställer det i relation till den teoretiska referensramen samt gör en jämförelse företagen emellan.

I det sista kapitlet (**kapitel 6**) presenterar vi de slutsatser som vi anser oss kunna dra med utgångspunkt från uppsatsens problemställning. Vi försöker skapa en "röd tråd" genom att följa samma disposition som i analysen dvs fokusera på de tre huvudsakliga frågeställningarna. Slutligen ger vi även förslag på fortsatt forskning.

## 2 METOD

*En viktig del av uppsatsprocessen är valet av metodansats. Begreppet metod kan definieras som ett tillvägagångssätt vilket hjälper forskaren att komma fram till nya kunskaper. Metodansatsen är ett instrument som kopplar samman uppsatsens syfte med det resultat uppsatsen presenterar. (Halvorsen 1992). Metodkapitlet börjar med en kortfattad beskrivning av uppsatsens praktiska tillvägagångssätt. Detta för att läsaren skall få en större förståelse då vi anger uppsatsens metodologiska ansats och tillvägagångssätt. Detta summeras i en modell som stegvis visar hur uppsatsen har utformats. Metodkapitlet kommer därefter följa modellen för att steg för steg förklara vilka metodologiska ansatser som har valts och hur dessa används samt mer ingående beskriva uppsatsens praktiska tillvägagångssätt.*

De metodologiska angreppssätt och tillvägagångssätt som vi anser är relevanta för denna uppsats är:

- *Undersökningsansats; Deskriptiv/explorativ/ hypotesprövande undersökning,*
- *Primär- och sekundärdata,*
- *Kvalitativt kontra kvantitativ forskningsmetod,*
- *Undersökningsupplägg: Survey-undersökning, fallstudie och experiment,*
- *Urvalsteknik; sannolikhetsurval (slumpmässigt urval), icke-sannolikhetsurval*

*Avslutningsvis behandlas uppsatsens trovärdighet utifrån källkritik, validitet och reliabilitet.*

### 2.1 Kortfattat praktiskt tillvägagångssätt

Själva intresset för budgetlöst företagande väcktes under ett seminarie kallat ”Nya styrmetoder - Utveckling istället för avveckling”(1997). Under seminariet höll Bjarte Bogsnes från Borealis (numera Statoil) en föreläsning om hur Borealis gick tillväga när de övergav budgeten och vilka fördelar de erhöll i och med detta beslut. Föreläsningen väckte vår nyfikenhet kring ämnet ”budgetlöst företagande”.

Arbetet med uppsatsen inleddes med att samla så mycket information som möjligt om ”budgetlöst företagande”. Detta skedde genom sökning efter skrivet material i form av artiklar och böcker i databaser på Handelshögskolans bibliotek. Vi fann då att det var fler företag som hade uttalat att de lämnat eller förändrat budgeten. En naturlig fråga uppstod; Vad är det företagen vill lämna och varför? Följdfrågan blev; Vad har företagen ersatt budgeten med? Härmed utformades uppsatsämnets inriktning vilken sedan formulerades i inledningskapitlet under *Syfte* och *Problemformulering*. Därefter diskuterades hur uppsatsens empiristudie och resultat på bästa sätt skulle uppfylla vårt syfte och problemställning dvs. hur uppsatsens metodologiska arbetssätt skulle utformas.

Efter att ha diskuterat fram vårt metodologiska arbetssätt fortsatte datainsamlingen. En teoretisk referensram skapades vilken gav oss en bra grund när intervjuerna sedan skulle utformas och genomföras.

Utifrån insamlat material valde vi ut åtta företag vilka hade nämnts i uppsatser, artiklar eller böcker. Valet av företag utgick från önskan att ha fyra till fem olika branscher representerade. Detta för att få en så bred undersökning som möjligt. Företagen skulle vara svenska börsnoterade storföretag.

Vi kontaktade företagen och bokade in personliga intervjuer. Innan intervjun skickade vi ut ett brev till respondenten som förberedelse inför intervjun (Bilaga 3). Under intervjuerna utgick vi från de frågor som vi hade sammanställt i ett intervjuformulär (Bilaga 1). I några fall blev vi

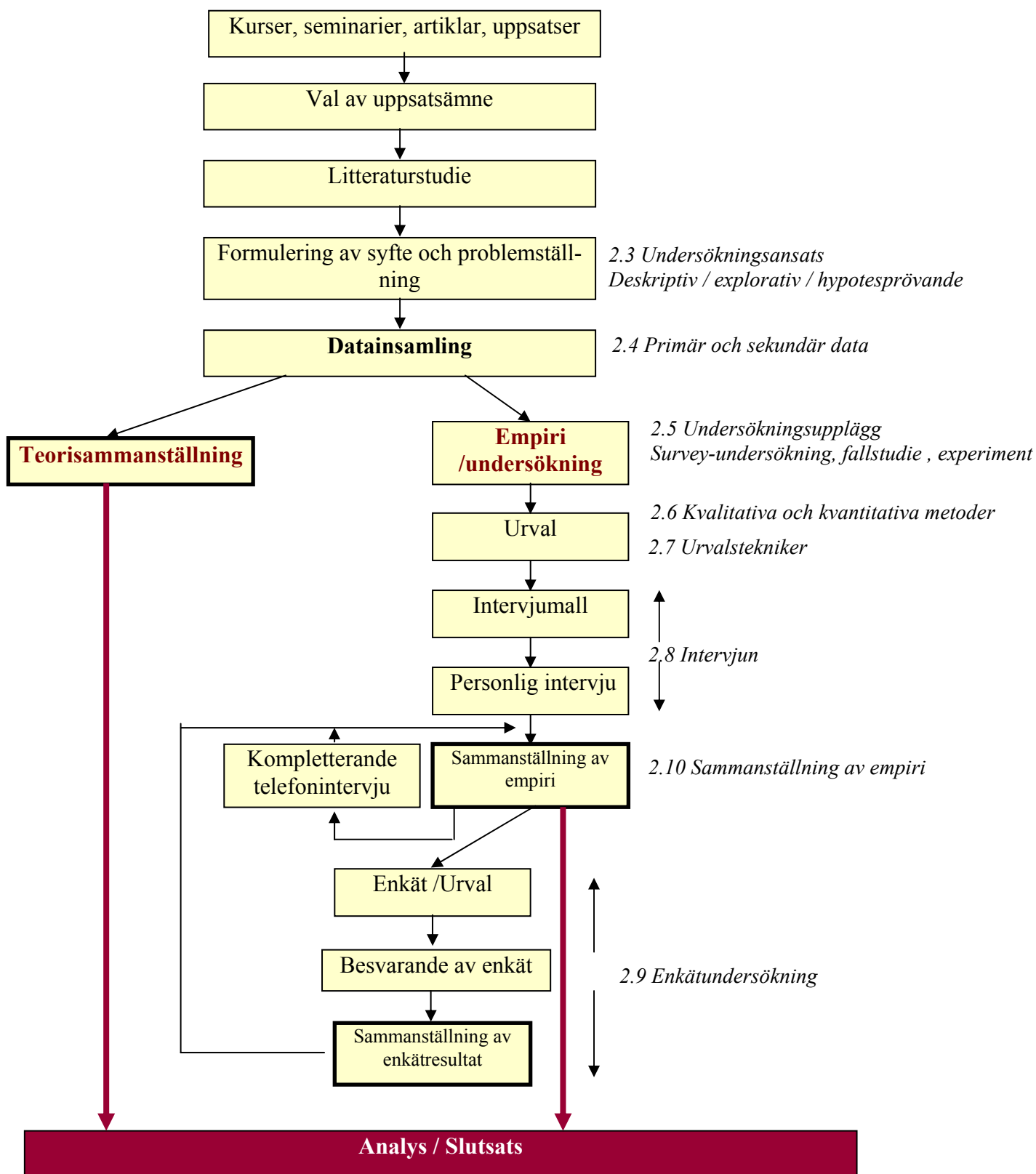
rekommenderade av intervjupersonen att komplettera undersökningen med en telefonintervju. Telefonintervjuer gjordes med huvudkontorets economichef eller controller på annan ort.

Efter sammanställningen av intervjuresultatet upplevde vi att det saknades relatering till de teoretiska syftena för den traditionella budgeten. Vi utformade därför ett kompletterande frågeformulär (bilaga 2) där de intervjuade personerna fick rangordna vilka syften de ansåg vara mest relevanta hos den traditionella budgeten respektive det nya systemet. Vi önskade även att respondenten skulle ge sin definition av den traditionella budgeten samt redogöra för skillnaderna mellan den traditionella budgeten och det nya systemet. För att öka reliabiliteten av enkätundersökningen ytterligare skickades frågeformuläret till ytterligare en person inom företagen.

Uppsatsens teoretiska referensram samt sammansällningen av personliga intervjuer, telefonintervjuer och enkätundersökningen användes sedan som underlag till uppsatsens analys och slutsatsdel.

## 2.2 Metodologisk modell

Modellen nedan visar arbetet med uppsatsen både ur ett tidsperspektiv och ur ett metodologiskt perspektiv (kursiv text).



Figur: Metodologisk modell  
Källa: Egen

## 2.3 Undersökningsansats

Enligt Patel/Davidsson (1994) finns det tre olika typer av undersökningsansatser; Deskriptiv, explorativ, hypotesprövande. De tre undersökningsansatserna används oftast var för sig men inom större projekt kan två eller alla tre typerna förekomma. Detta för att i en komplex undersökning få ett så bra underlag som möjligt.

### 2.3.1 Uppsatsens undersökningsansats

Uppsatsen baseras på den deskriptiva undersökningsansatsen. Syftet med den deskriptiva undersökningsansatsen är att undersöka några aspekter detaljerat och grundligt. Det kan vara beskrivningar av varje aspekt var för sig eller sambandet mellan olika aspekter (Patel/Davidsson, 1994). Denna uppsats kommer att så detaljerat och grundligt som möjligt studera vad de undersökta företagen har lämnat hos den traditionella budgeten, vilka de huvudsakliga skälen till detta är och vilka styrsystem som ersätter den traditionella budgeten. Uppsatsen kommer att beskriva varje aspekt för sig samt även sambandet mellan de olika aspekterna. Strävan med denna uppsats är också att systematisera och beskriva en redan befintlig kunskap så ingående som möjligt vilket också kännetecknar en deskriptiv undersökning<sup>4</sup>.

Vi har alltså valt bort den explorativa undersökningsansatsen vilken är av ”undersökande” karaktär, där forskaren utforskar de kunskapsluckor som finns inom ett problemområde (Patel/Davidsson, 1994). Denna uppsats använder redan befintlig kunskap och är därför inte av explorativ karaktär.

Vi har heller inte en hypotesprövande undersökningsansats. En hypotesprövande undersökning bedrivs när kunskapsmängden inom ett problemområde blivit ännu mer omfattande och teorier redan har utvecklats. Utifrån dessa teorier härleds antaganden (hypoteser) om förhållanden i verkligheten som sedan provas av forskaren (Patel/Davidsson, 1994). Vi försöker inte i vår uppsats att testa teoretiska antaganden utan vi baserar vårt problemområde på verkliga uttalanden från företag varför vi inte valt den hypotesprövande undersökningsansatsen.

## 2.4 Primär och sekundärdata

När man skriver en forskningsrapport skiljer man på den data man samlar in. Data delas ofta in i primärdata och sekundärdata. Primärdata är data som forskaren själv insamlar genom observationer, intervjuer samt enkäter. Sekundärdata är andrahandsdata i tryckt form t.ex. tidskrifter och böcker. (Dahlström, 1996).

### 2.4.1 Uppsatsens primär och sekundärdata

Uppsatsens val av **primärdata** baseras främst på personliga, kvalitativa intervjuer. Vi kommer även använda kompletterande telefonintervjuer och en enkätundersökning för att fylla eventuella informationsluckor från de personliga intervjuerna.

Uppsatsens **sekundärdata** är skriven litteratur inom området både i artiklar, böcker, forskarundersökningar och uppsatser. Sökningen har skett både på internet och i Göteborgs biblioteks databas för litteratur- och artikelsökning (GUNDA). Sekundärdata utgörs även av årsredovisningar och annan företagsinformation.

<sup>4</sup> Se Patel/Davidsson, 1994

## 2.5 Undersökningsupplägg (Lundahl/Skärvad, 1992)

Utifrån det preciserade problemet måste forskaren bestämma vilket urval av undersökningsobjekt undersökningen skall ha, vilka tekniker som skall användas och när i tiden undersökningen skall genomföras. De vanligaste undersökningsuppläggen är survey-undersökning, fallstudie och experiment.

**Survey** innebär att undersökningen görs på en större avgränsad grupp med hjälp av t.ex. ett frågeformulär eller en intervju. Denna undersökningsmetod ger möjlighet att samla information om ett större antal variabler likväl som de kan ge en stor mängd information om ett begränsat antal variabler. Skall frågorna ”vad”, ”var”, ”när” eller ”hur” besvaras så är denna undersökningsmetod att föredra. Survey-metoden leder ofta till generalisering; Gäller resultatet för andra individer än de som förekom i undersökningen? Det är här viktigt att urvalspopulationen kan representera den totala grupp undersökningen avser utreda. Detta sker ofta genom stickprovsundersökningar

**Fallstudie** innebär ofta en undersökning på en mindre avgränsad grupp. Forskaren utgår från ett helhetsperspektiv och försöker få så heltäckande information som möjligt. Själva generaliserbarheten hos resultaten beror på hur fallen<sup>5</sup> i undersökningen valts ut. Valet av undersökningsobjekt sker antingen slumpmässigt eller genom att välja fall som är så olika varandra som möjligt i ett antal viktiga hänseenden. Fallstudier kommer ofta till användning när förändringar eller processer studeras.

Det sista undersökningsupplägget heter **Experiment**. I ett experiment studeras några enstaka variabler och forskaren försöker få kontroll över annat som kan påverka dessa variabler. Detta upplägg brukar betraktas som den ideala undersökningsformen vid undersökningar som syftar till förklaring. Val av undersökningsobjekt sker oftast slumpmässigt och dessa grupperas i två grupper; en experimentgrupp och en kontrollgrupp.

### 2.5.1 Uppsatsens undersökningsupplägg

Det finns ett flertal liknande studier i ämnet ”budgetlös styrning”, som t.ex. Johansson (1998/99) och Kamola/Gafvelin (1996). Dessa undersökningar är av surveykaraktär (Johansson 1998/99) innehåller dock även intervjuer) och strävar efter att beskriva den allmänna uppfattningen bland svenska företag genom att vända sig till en betydligt större urvalspopulation. Dessa undersökningar omfattar både företag som använder traditionell budget och ställer sig positiva till den samt företag som har lämnat/förändrat budgeten och därmed är mer kritiska.

Till skillnad från dessa studier har vi valt att göra en undersökning av fallstudiekaraktär. Detta då vi undersöker en förändring hos en mindre urvalspopulation, som har ställt sig negativa till den traditionella budgeten, samt försöker få en så heltäckande information som möjligt om denna förändring. Vi försöker få fram de bakomliggande orsakerna till förändringen och belyser även mer ingående vad de har ersatt budgeten med eller på vilket sätt en förändring av budgeten har skett.

## 2.6 Kvalitativa och kvantitativa metoder

Kvantitativ forskning använder sig av statistiska bearbetnings- och analysmetoder (Patel/ Davidsson, 1994). Dessa metoder kännetecknas av att de i stor utsträckning är strukturerade och formaliserade (Halvorsen, 1992). Forskaren lägger tonvikten på bredden av informationen dvs. många enheter undersöks men inom varje enhet inriktar man sig endast mot ett fåtal faktorer. Det är viktigt att forskaren håller distans till objektet och från utsidan studerar vad som sker, till

<sup>5</sup> Ett ”fall” kan vara en individ, en grupp individer eller en organisation.



skillnad från den kvalitativa metoden där objektet är tänkt att observeras från insidan. (Halvorsen, 1992)

Kvalitativ forskning använder sig av en verbal analys (Patel/ Davidsson, 1994). Syftet är att samla in information som skapar en djupare förståelse för det studerade objektet (Patel/ Davidsson, 1994). När man använder sig av de kvalitativa metoderna har man vissa riktlinjer och hållpunkter men det finns inga krav på att man strikt ska följa dem. Man inriktar sig på få enheter och försöker skapa sig en helhetsbild av dem i relation till frågeställningen. Fördelen med denna metod är att den skapar en ökad förståelse för de problem man arbetar med. Man är heller inte bunden av hur man tänkt sig arbetet från början utan arbetets väsentligaste punkter kan variera under arbets gång vilket kan göra rapporten bättre. Nackdelen med metoden är att författaren och undersökningens personens olika uppfattningar kan spegla resultatet. Den kvalitativa forskningsprocessen bygger på vissa värderingsmässiga och kunskapsmässiga förutsättningar hos både forskaren och den undersökta enheten. Forskningsprocessen och framväxten av resultatet sker i växelverkan mellan teori och empiri samt mellan forskaren och undersökningens enheten. (Halvorsen, 1992).

### 2.6.1 Uppsatsens kvalitativa/kvantitativa datainsamling

Denna uppsats kommer främst att använda sig av **kvalitativ** datainsamling i form av intervjuer. För att erhålla ett så bra empiriskt resultat som möjligt anser vi det nödvändigt att undersökningen baseras på intervjuer. Detta för att uppsatsens problemområde baseras på intervjupersonens uppfattningar och erfarenheter. En intervju är därför bättre eftersom eventuella missförstånd av begrepp lätt kan upptäckas och snabbt utredas vilket ger undersökningen en högre validitet. Intervjuerna består både av personliga intervjuer och telefonintervjuer. De personliga intervjuerna gav den grundläggande informationen om varje företag. Telefonintervjuerna kompletterade de personliga intervjuerna med frågor som uppkom vid sammanställandet av empirin. I några fall rekommenderades vi av intervjupersonen att komplettera de personliga intervjuerna med intervjuer med en annan person inom företaget. Dessa intervjuer genomfördes av kostnads skäl via telefon då personerna befann sig på annan ort.

Uppsatsens empiriska undersökning har även till viss del baserats på **kvantitativ** datainsamling i form av en enkätundersökning. Ett frågeformulär skickades ut till 1-2 personer inom varje företag. Vi upptäckte vid sammanställningen av den kvalitativa datainsamlingen att vi även ville få med företagets uppfattning om de största skillnaderna mellan traditionell budget och företagen nuvarande styrformer. Vi ville även få information om den traditionella budgetens respektive den nuvarande styrformens syften samt dess inbördes relevans. Av kostnads- och tidsmässiga skäl valde vi att skicka ut en enkät.

### 2.7 Urvalstekniker

Undersökningens urval skall vara representativt för den population som avses mäta (Trost, 1997). Teknikerna för hur urvalet till undersökningen skall ske är många. De kan delas in i sannolikhetsurval (slumpmässigt urval) och icke sannolikhetsurval. Sannolikhetsurval är ur en vetenskaplig synvinkel den ideala urvalsmetoden. Vid sannolikhetsurval har varje urvalsenhet i populationen en känd sannolikhet att komma med i urvalet. Forskaren använder sig oftast av stickprov vilka dras utifrån någon slags förteckning över populationen. Vid icke-sannolikhetsurval kan forskarna antingen fylla kvoterna i respektive underkategori själva eller fylla kvoterna successivt genom att intervjupersonerna rekommenderar andra intervjuobjekt (även kallad bekvämlighetsurvalet). Om stickprov skulle användas är det svårt att göra en generalisering i statistisk mening (Lundahl/Skärvad, 1992).

### 2.7.1 Uppsatsens urvalsteknik

De företag som skulle ingå i vår undersökning valdes ut vid ett tidigt stadium. Eftersom föreläsningen<sup>6</sup> som hölls av Borealis gav oss uppslaget till ämnet var det naturligt att detta företag ingick i urvalet. Därefter fylldes urvalet på med företag som uttalat att de har lämnat eller har velat lämna budgeten. Ett kriterium fanns dock, ca fem branscher skulle representeras. Vi valde därför bekvämlighetsurvalet som urvalsteknik för vår undersökning eftersom det på detta sätt var lättare att hitta representativa företag. Det var en enkel teknik att använda eftersom vi annars hade fått kontakta åtskilliga företag för att ta reda på om de lämnat budgeten eller om viljan till detta fanns inom företaget.

Intervjupersonerna som valdes till de personliga intervjuerna valdes utifrån befattning inom företaget. Relevanta befattningar för vår undersökning ansåg vi vara ekonomichefer eller controllers på företagen. På grund av att vi inom varje företag hittade insatta personer med relevant befattning vilka arbetade i Göteborg valde vi att utgå från dessa intervjuer och eventuellt komplettera med telefonintervjuer med ytterligare intervjupersoner som befann sig på annan ort.

Enkäten vilken skickades ut till en till två personer inom varje företag. De personer som hade deltagit i våra personliga intervjuer fick alla besvara enkäten och föreslå ytterligare en person inom företaget som också var insatt i ämnet. Även i detta hänseende använde vi oss av ett bekvämlighetsurval för att få representativa personer för vår enkätundersökning.

Dessa företag ingår i uppsatsens empiriska undersökning:

- 2 tjänsteföretag/banker (SE-Banken, Handelsbanken)
- 1 transport-/logistikföretag (ASG)
- 1 handels-/varuhusföretag (IKEA)
- 2 processföretag (Borealis, SCA/Mölnlycke)
- 2 industri-/maskinföretag (SKF, Volvo PV)

### 2.8 Intervjuer

Vid kvalitativa intervjuer är det viktigt att forskaren använder sig av i förväg formulerade frågor eller stolpar. Dessa frågor /stolpar skall beröra de viktigaste frågeställningarna som forskaren vill få besvarade av sin intervjuperson. "Horror vacui" kan lätt uppstå för en oerfaren intervjuare, dvs en rädsla att inte få med "allt" vilket leder till att frågorna eller stolparna blir för många och omfattande. Det är också viktigt att förtroendet byggs upp från början om man skall erhålla en bra intervju. Därför bör mycket tid läggas på upplägget av frågorna eller stolparna. (Trost, 1997)

Innan genomförandet av de personliga intervjuerna utarbetades ett frågeformulär (Bilaga 1) samt skickade ut förberedande brev till respondenten (Bilaga 3). De personliga intervjuerna skulle ha en fri diskussionsform och detta frågeformulär användes mer som stöd (stolpar) för intervjun.

Vår personliga intervju inleddes med att intervjupersonen fick berätta om sin befattning inom företaget samt ge oss en kort presentation av företagets verksamhet och dess uppbyggnad. Därefter definierades relevanta begrepp som; traditionell budget och budget, av intervjupersonerna. Detta för att så snabbt som möjligt förklara och förstå vilken uppfattning intervjupersonerna hade om dessa begrepp och därmed förenkla den fortsatta intervjun. "Budgetlöst företagande" är ett område som baseras på varje individs uppfattning om ämnet. Att vid ett tidigt stadium klargöra intervjupersonens definitioner ger intervjun en högre validitet eftersom man därefter med större sannolikhet vet begreppets innebörd.

<sup>6</sup> Seminariet "Nya styrmetoder- utveckling istället för avveckling" 1997

Hela den personliga intervjun spelades in på band för att vi i efterhand skulle kunna fylla i luckor som vi inte antecknat. Intervjun blev också mer diskussionsartad eftersom vi istället för att anteckna koncentrerade oss på att föra en ”levande” diskussion.

## 2.9 Enkätundersökning

Efter vi sammanställt de personliga intervjuerna upplevde vi att det saknades information om företagets syn på syftena med budget och nya styrformer. Vi skickade därför ut en enkät (Bilaga 2) till de intervjuade personer där de fick rangordna dessa syften dels med budgeten och dels med företagets nya styrform. Rangordning skulle anges på en skala ett till tre där tre motsvarade hög relevans och ett låg relevans. Dessutom fanns möjlighet att kommentera rangordningen samt för den traditionella budgeten ange den styrform som numera uppfyller respektive syfte. Vi skickade även denna enkät, då det fanns möjlighet, till ytterligare en person inom företaget för att få en bredare informationsgrund. Enkäten innehöll även en fråga om definition av den traditionella budgeten samt skillnader mellan den traditionella budgeten och dess nya styrform. Detta för att få en bredare bild om hur respondenten definierar den traditionella budgeten. Det är viktigt att man är medveten om att ”budgetlöst företagande” är en uppfattning som inte bara präglas av företagskulturen utan också av respondentens tidigare erfarenhet och kunskap inom områdena. Frågeformulären besvarades av samtliga intervjupersoner. Dessutom bidrog fyra företag med ytterligare en svarande person.

Utifrån svaren på frågan om syftenas rangordning beräknades ett medelvärde. Medelvärdet av varje syfte beräknades genom att dela summan av de svarandes rangordning med antalet svar. För att en enkätundersökning vilken baseras på fasta värden (i vårt fall 1, 2 och 3) skall vara statistiskt riktig bör denna använda sig av medianvärden. För att få en indikation om varje syftes genomsnittliga relevans anser vi dock att en medelvärdesberäkning uppfyller undersökningens behov.

SCA rangordnade endast den del som berörde den traditionella budgeten med motiveringen att de fortfarande använder sig av budget.

## 2.10 Sammanställning av empiri

Slutligen gjordes en sammanställning av informationen från intervjuerna, enkätundersökningen och de kompletterande telefonintervjuerna.

Vi utarbetade en enhetlig mall för hur vi skulle sammanställa informationen i uppsatsens empirikapitel. Denna mall bygger på uppsatsens syfte och problemställning. Detta för att ge läsaren en mer lättförståelig bild av företaget, dess nya styrformer och uppfattning om budget.

## 2.11 Trovärdighet

### 2.11.1 Källkritik (Eriksson/Wiedersheim, 1997)

Det är viktigt att kritiskt granska både det insamlade materialet och sig själv när en kvalitativ uppsats skrivs, då uppsatsen lätt präglas av subjektiva värderingar.

Nedan beskrivs tre vanliga typer av källkritik:

**Samtidskritiken** avspeglar källans aktualitet. Detta uppnås genom att i möjligaste mån använda sig av aktuella och därmed relevanta källor.

**Tendenskritiken** har till uppgift att avslöja uppgiftslämnarens egna intressen. Det är här viktigt att kritiskt analysera respondentens uppgifter, samt att även försöka förstå de bakomliggande faktorerna till hur denne upplever situationen.

**Beroendekritik** innebär att man kontrollerar om källorna är beroende av varandra.

### **2.11.1.1 Uppsatsens källkritik**

Uppsatsens empiriska undersökning baseras på intervjupersonernas uppfattning av "företagets" åsikter i ämnet "budgetlöst företagande" samt deras egna åsikter i ämnet. Det teoretiska material som finns att tillgå är även det präglad av författarens personliga åsikter. Detta leder till att uppsatsen präglas av subjektiva värderingar varför resultatet kritiskt bör granskas.

Vi har vid de personliga intervjuerna försökt att hålla en så objektiv profil som möjligt då våra egna värderingar inte skall påverka intervjupersonen. Intervjupersonen har nog valts ut eftersom det är viktigt att det aktuella läget i företaget speglas och företagets åsikter i ämnet klart framgår.

Skrivet material skall också kritiskt granskas. Även här styrs dessa källor av författarens subjektiva värderingar inom området. Vi har därför kritiskt granskat skrivet material för att erhålla en mer objektiv uppsats.

### **2.11.2 Validitet**

Validitet kan definieras som förmågan att mäta det som avses mätas, dvs datans giltighet eller relevans. Validiteten kan indelas i yttre och inre validitet. Yttre validitet anger om undersökningen är tillämpbar även i andra situationer än den undersökta. Inre validitet mäter om den insamlade informationen stämmer överens med det som beskrivs dvs att mätresultatet motsvarar verkligheten (Lundahl/Skärvad, 1992). Om validiteten brister beror det oftast på oklara frågeställningar och därmed felaktiga svar från respondenten (Holme/Solvang, 1997).

#### **2.11.2.1 Uppsatsens validitet**

Ämnet "budgetlöst företagande" präglas, som tidigare nämnts, mycket av varje individs åsikter och erfarenheter. Det är ofta yttre omständigheter som gör att debatt har uppstått men i slutändan är anpassningsförmågan till budgeten eller till det nya styrsystemet präglad av hur individen i fråga är som person och vill anpassa till systemet samt vilka erfarenheter denna har. Vill personen ha en säker grund att stå på eller är personen benägen till förändringar? Hur engagerad är personen i hur det går för företaget? Hur mycket påverkar en förändring personens arbetsuppgifter? I detta hänseende bör man vara försiktig vid analysen av de framkomna resultaten. Man bör ha alla dessa aspekter i åtanke för att få så hög validitet som möjligt. Den yttre validiteten i denna uppsats anser vi vara relativt hög då uppsatsen kan hjälpa till att förstå andra problem som t.ex. hur en person välkomnar nya styrformer.

Det är svårt att få en hög inre validitet inom ett ämne som är präglad av varje persons egna åsikter och erfarenheter. För att erhålla en så hög validitet som möjligt har vi ansett det viktigt att ha detta i åtanke vid analysen av resultaten samt låta intervjupersonerna definiera väsentliga begrepp då "budgetlöst företagande" även är en definitionsfråga.

Enkätundersökningen är visserligen intressant men vi försöker i vår uppsats inte lägga allt för stor vikt vid denna eftersom det även här kan uppstå definitionsproblem. Även om vi har försökt få telefonkontakt med intervjupersonerna för att få en hög validitet i enkätundersökning så bör man egentligen skicka ut enkäten till fler personer inom företagen samt göra en bredare uppföljning av definitionsfrågorna. Vi anser att det inte hade varit praktiskt möjligt att hinna intervju och följa upp enkätsvar från fler personer i denna undersökning.

### **2.11.3 Reliabilitet**

Med reliabilitet avses pålitligheten i undersökningen. Med andra ord skall undersökningen som mätinstrumentet ge tillförlitliga och stabila värden. Om en undersökning har hög reliabilitet skall oberoende mätningar ge så gott som identiska resultat. (Holme/Solvang, 1997)

### **2.11.3.1 Uppsatsen reliabilitet**

Undersökningen präglas delvis av subjektiva värderingar vilket påverkar reliabiliteten negativt. För att höja reliabiliteten har vi fäst stor vikt vid att låta intervjupersonerna definiera väsentliga begrepp för att klargöra eventuella skillnader av dessa. Vi har valt att främst basera uppsatsen på personliga intervjuer för att det är lättare vid en personlig kontakt att förklara, förtydliga och förstå. Genom att vi kompletterat intervjuerna med enkätundersökning och telefonintervjuer anser vi att vi ökat reliabiliteten i undersökningen.

### 3 TEORETISK REFERENS RAM

Den teoretiska referensramen består utav två delar; en allmän beskrivning av ekonomistyrningen samt en ingående beskrivning av budget och budgetering. I den allmänna beskrivningen av ekonomisystemet kommer syftet med ekonomistyrning och dess användning beskrivas. Detta för att ge läsaren en allmän förståelse för hur ett företags ekonomistyrning är uppbyggt samt en förståelse för vilken plats budgeteringen har i ekonomistyrningen. Budgetdelen kommer mer ingående beskriva budgetens roll i företaget samt ta upp rådande kritik mot den. I detta kapitel kommer vi avslutningsvis att beskriva de nya styrformer/koncept som på senare tid fått större uppmärksamhet i ekonomistyrningen.

#### 3.1 Allmänt om företagets styrmedel

Ekonomi betyder hushållning med knappa resurser. Ekonomistyrning kan därför beskrivas som en samling övergripande principer vilka hjälper företaget att hushålla med sina knappa resurser (Solli,1991). Att styra mot ekonomiska mått exempelvis lönsamhet är därför viktigt eftersom det visar företagets förmåga till ekonomiskt handlande och mäter värdet av det som företaget presterar i förhållande till värdet av insatta resurser. Dessa hos företagets övergripande principer kan sammanfattas i fyra olika fält, så kallade styråtgärder (Samuelson,1996).

- Organisation och bemanning (val av organisation, val av personal, ansvarsavgränsning)
- Formellt styrsystem (strategi, verksamhetsplan, budgetering, operativ styrning)
- Informellt styrsystem (utbildning, företagskultur)
- Utformning av belöningsystem (utforma karriärvägar, löner och provisioner)

De ovannämnda styråtgärderna är också avhängiga varandra. Det krav som styrsystemet ställer på organisationen benämns enligt Samuelson (1996) som styrbarhet och kraven som organisationen ställer på styrsystemet kan sammanfattas i termen användbarhet. Om t.ex. budgeten skall syfta till att ansvarsfördelningen inom företaget leder till ökad motivation, så måste själva organisationen utformas så att det finns en tydlig indelning i ansvarsområden. Budgetsystemet måste också vara utformat på sådant sätt att det enkelt ger relevant information så att ansvarsfördelningen och motivationen optimerar lönsamheten för företaget (Samuelson,1996).

Det övergripande syftet med ekonomistyrning är, enligt Samuelson (1996), att påverka företagets verksamhet så att denna leder till måluppfyllelse där målet är långsiktig överlevnad till gagn för företagets intressenter.

Ekonomistyrning i traditionell mening avser nästan enbart att styra verksamheten mot olika monetär data. Förr förändrades marknaderna i långsam takt och det fanns gott om tid för företagen att anpassa sig till dessa förändringar. Dagens företag verkar i en mer föränderlig omgivning vad gäller konkurrens, teknologi, lagstiftning, kundernas krav mm. Detta ställer nya krav på företagens agerandeförmåga och därmed förändras även den inre styrningen av verksamheten för att företagen skall kunna ha en god framförhållning och på så sätt klara av snabba förändringar. Styrningen i företaget skall medverka till att företaget utvecklas och överlever på ett tillfredställande sätt. Vi har därmed fått en vidare mening av begreppet ekonomistyrning. Företagen ställs inför nya krav och därför utvidgas, och i vissa fall flyttas, fokuseringen av relevanta styråtgärder. De kvalitativa styrmåtten som personal och miljö ser företagen både ur ett humanitärt och ekonomiskt perspektiv. De anställda presterar förmodligen bättre om de trivs på arbetsplatsen och detta leder till ett bättre resultat för företaget. Företagets satsning på miljö kan i framtiden leda till bättre resultat då den miljömedvetne kunden växer till antalet och företagets produkter då ställs inför högre miljökrav. (Samuelson, 1996)

### 3.1.2 Organisation /ansvarsavgränsning (Samuelson, 1996)

Det ekonomiska ansvaret formuleras oftast enligt en huvudtyp av ekonomiskt ansvar. De olika huvudtyperna kan vara:

- *Räntabilitetsenhet* En räntabilitetsenhet skall ansvara både för ett rörelseresultat och kapital som är bundet i verksamheten. Det finns olika typer av räntabilitetsansvar. Ett företag kan decentralisera ansvaret för räntabilitet på eget kapital men läggs oftast centralt på företagsledningen. Det kan hända att ett dotterbolag får ansvaret för dess egna kapital men då oftast i begränsad form. Det är vanligare att företaget decentraliserar ansvaret för det sysselsatta kapitalet.
- *Resultatenhet*. En resultatenhet ansvarar både för intäkter för prestationer och kostnader för utnyttjade resurser. Varje resultatenhet ansvarar för utveckling, tillverkning och marknadsföring av de tilldelade uppgiftsområdena. För att resultatansvaret skall fungera måste företaget införa en effektiv internprisstrategi.<sup>7</sup> Denna typ av ansvarsfördelning har under 80- och 90-talet ökat då ett större antal företag har divisionaliserat sin verksamhet.
- *Intäktsenhet*. En intäktsenhet ansvarar för sin försäljning samt för de kostnader som kan hänföras försäljningsverksamheten. Enheten kan antingen fokuseras på omsättningen, genom att endast ansvara för försäljning och försäljningskostnader, eller täckningsbidraget, genom att då också ansvara för standardtillverkningskostnader. Den sistnämnda varianten kallas för *bidragsenhet*.
- *Kostnadsenhet*. En kostnadsenhet ansvarar endast för sina kostnader, exempelvis FoU och stabsenhet.

### 3.1.3 Det formella styrsystemet (Samuelson, 1996)

Det formella styrsystemet är ett annat huvudinstrument för styrning av ett företag. Detta består av strategisk planering, verksamhetsplanering, budgetering och operativ styrning.

Det kan ifrågasättas om strategiformuleringen skall ingå i det formella styrsystemet. Eftersom strategin sträcker sig över en lång tidsperiod och inte ändras inom ramen för ett system kan denna därmed anses mer tillhöra det informella styrsystemet.

#### 3.1.3.1 Verksamhetsplanering och budget/budgetering

Verksamhetsplanen syftar till att konkretisera den strategiska planen medan budgeten oftast syftar till att precisera ansvarsområden under det närmaste året.

Verksamhetsplaneringen föregår budgeteringen och tillhandahåller grundläggande förutsättningar och är ett ekonomiskt ramverk inom vilket budgeten sedan kan utformas. Vi kommer i detta avsnitt endast beskriva verksamhetsplanering. Budget och budgetering behandlas i nästföljande kapitel (3.2).

Verksamhetsplanen syftar till att konkretisera den strategiska planen medan budgeten oftast syftar till att precisera ansvarsområden under det närmaste året. Då de två processerna är olika anser Samuelson att företaget bör behandla de två som separata delar.

Samuelson diskuterar även motsatsförhållandet, att ha en gemensam arbetsprocess. Ur administrativ synvinkel är detta bättre eftersom dubbelarbete undviks. Företaget kan arbeta utifrån budgeten och lägga till några år och därmed erhålla verksamhetsplanen. Fördelen med denna metod är att verksamhetsplaneringen kommer att baseras på mer aktuella förutsättningar och därigenom

<sup>7</sup> Internpris = När en enhet inom ett företag använder en tjänst eller "köper" en produkt av en annan enhet inom företaget så betalar den köpande enheten ett interpris till den säljande enheten. Detta interpris kan baseras på exempelvis självkostnaden eller marknadspriset för produkten eller tjänsten.

<sup>9</sup> Se 3.2.7

bli mer realistisk. Nackdelen är att det är stor risk att verksamhetsplanen blir lidande om budgeten prioriteras eftersom det oftast är enklare och kan anses viktigare att arbeta med nuläget.

Det gäller alltså att göra en uppskattning av om de administrativa fördelarna väger upp den principiella skillnaden mellan de två olika processerna.

### **3.1.3.2 Operativ styrning**

Den operativa styrningen sker på detaljnivå och avser en kort tidshorisont.

Den operativa styrningen kan ske ur ett kontrollerat och detaljerat synsätt men kan även ge de anställda på den operativa nivån mer handlingsfrihet. Målstyrning är ett exempel på det sistnämnda. Företagsledningen ger vid målstyrning endast ett slutgiltigt måltal till den operativa arbetsnivån och talar därför inte om hur detta skall uppnås. Det är istället upp till den operativa enheten att på "bästa sätt" uppnå målen. Det finns också företagsledningar som ger en mer detaljerad information om hur de vill att den operativa enheten skall arbeta. Vissa företag ser då budgeten som en direkt styrmetod för den operativa verksamheten.

### **3.1.4 Det informella styrsystemet (Bang, 1988)**

Under 70- och 80-talet utformade många företag omfattande formella styrsystem och grundtanken var då att decentralisera beslutsfattandet. Problemet var dock att dessa formella styrsystem ofta ledde till byråkrati och centralisering. Företagen fick därför svårt att anpassa sig till miljöer där snabba beslut och handlingskraft krävdes. Individens möjlighet att agera självständigt i förenlighet med företagets övergripande principer och efter situationens krav var dålig. Företagen försöker idag rätta till detta problem bl.a. genom att implementera en stark företagskultur dvs. ett starkt informellt styrsystem.

Företagskultur kan definieras som "...de gemensamt delade normer, värderingar och verklighetsuppfattningar som utvecklar sig i en organisation när medlemmarna samverkar med varandra och omgivningen."

En stark företagskultur kan erhållas bl.a. genom att företaget väl uttalar deras överordnade principer samt ger de anställda internutbildning om vilka gränser företaget drar i olika situationer.

### **3.1.5 Belöningsystem (Samuelson, 1996)**

Ett företag måste ha anställda som har rätt kompetens för att kunna utföra sina tilldelade arbetsuppgifter. Det räcker inte bara med att kompetensen finns utan de anställda måste även vara motiverade för att arbetsuppgifterna skall utföras väl. Den rätta kompetensen anskaffas genom att rätt personer rekryteras och att företaget har internutbildningar som vidareutbildar personalen.

Det är även viktigt att karriärvägarna är utformade så att rätt person hamnar på rätt plats. De anställda motiveras genom att deras behov av uppskattning, status och självförverkande tillfredsställs. Det är därför viktigt att företagets belöningsystem utformas så att detta erhålls. Belöningsystemet kan bestå av en ekonomisk del samt en mjuk del. Den ekonomiska belöningen kan ske i form av bonussystem, högre lön vid utökat ansvar eller materiella förmåner. Syftet med den ekonomiska belöningen är främst att behovet av status och uppskattning tillfredsställs. Belöning via mjuka medel sker vid t ex en befordran. Denna visar att den anställdes insatser värderas och uppskattas av företaget. Det utökade ansvaret och en utvidgning av beslutanderätten, som en befordran leder till, kan också bidra till behovet av självförverkligande.

Det är även viktigt att tänka på att belöningsystemet belönar de prestationer som ökar måluppfyllelsen för företaget i sin helhet.



## 3.2 Budget och budgetering

Vi vill i denna del av teorikapitlet försöka reda ut begreppen budget och budgetering och dess teoretiska **definitioner**. Det är av central betydelse för denna studie hur de teoretiska definitionerna ser ut för att kunna jämföra och dra slutsatser dels av företagens definitioner av begreppen, dels att kunna särskilja andra begrepp som t.ex. rullande prognoser. Därefter redogör vi för en kort **historik** inom ämnet för att på så vis få en bättre helhetsbild. En teoretisk beskrivning av **budgetens syften** är också av yttersta vikt för denna undersökning eftersom syftena med ett ekonomiskt system är avgörande för utformningen av företagets budgetsystem eller motsvarande system. Först beskriver vi varje enskilt syfte utifrån var i budgetprocessen det hör och sedan har vi även gjort en indelning i budgetens övergripande syften.

**Budgetprocessen** har vi valt att redogöra för med en indelning efter budgetuppställandet, budgeteten / den löpande styrningen samt budgetuppföljningen. Vi beskriver även **budgetens beteckningsaspekter** och **budgetens utformning**. Dessa teoriavsnitt har vi ansett vara viktiga för att kunna dra paralleller till empirin och göra en mer fullständig analys. Slutligen i teorikapitlet redogör vi för **kritik mot budget** som förekommer i litteratur och olika artiklar.

### 3.2.1 Definition

Begreppen budget och budgetering används i flera olika sammanhang och dess betydelse varierar från gång till annan. I merparten av litteratur om budget och budgetering talar man ofta om *budget* och *budgeten* i singularis, i generella termer som om det alltid gällde en och samma budget. Som redan har nämnts i inledningskapitlet har vi av praktiska skäl valt att använda ordet i dess breda och mer allomfattande betydelse. Det finns, som vi kommer in på längre fram i detta kapitel<sup>9</sup>, flera typer av budgetar och olika indelningsgrunder för dessa. Man talar främst om resultat-, balans- och likviditetsbudget vilka är härledda budgetar som byggs upp med hjälp av olika avdelnings- och funktionsbudgetar. En resultatbudget byggs t.ex. upp med hjälp av intäcks- och kostnadsbudgetar från ett företags olika resultatenheter. Det finns även flera olika budgetmetoder som t.ex. ändamåls- och aktivitetsbaserad budget, nollbasbudgetering och rullande budget. Definitionsmässigt kan detta skapa förvirring och ge svårigheter att skilja begreppen åt. Med utgångspunkt från litteraturens olika definitioner av budget har vi valt ett exempel på en allmän definition av budget. Bergstrand/Olve (1996) definierar budget som...

*”ett handlingsprogram för hela företaget med mål och handlingsramar för resultatenheter. Den skall omfatta förväntade konsekvenser uttryckta i ekonomiska termer. Den skall vara baserad på angivna antaganden och förutsättningar för en bestämd tidsperiod.”*

Budgetering definieras helt enkelt som... *”uppställande av en budget.”*(Bergstrand/Olve, 1996)

Med *handlingsprogram* menas att även handlingar andra än de beskrivna i kostnader och intäkter även kan behöva anges. Att budgeten anger målsättningar och handlingsramar för *resultatenheter* visar att den är ett viktigt redskap för ansvarsenheter. Med *”ekonomiska termer”* avses att budgeten skall visa hur företaget förvaltar sina resurser. I vissa delbudgetar kan även icke-monetära, mer verksamhetsnära mått vara ett viktigt led i företagets planering och styrning. *Angivna antaganden och förutsättningar* kan t.ex. vara prisutveckling, konjunkturen eller räntenivåer vilka bör anges så tydligt som möjligt. Budgeten omfattar en *tidsperiod*, oftast ett kalenderår men inte nödvändigtvis. Då budgeten utgör en förutsägelse om kostnader och intäkter för en viss tidsperiod i framtiden används ibland namnet periodkalkyl.

Ytterligare ett exempel på budgetens definition kan göras med följande karaktäristiska egenskaper, Greve (1996):

- framåtriktad
- ansvar
- monetära termer
- periodisering

### 3.2.2 Budgetens historia (Arwidi/Samuelson, 1991)

Budgeten har sitt ursprung i England i början av 1200-talet och var en metod för den årliga finansiella planeringen. Den användes för att reglera makten mellan parlamentet och kungastyret. Själva budgetdokumentet var centralt och fungerade både som en plan för statsfinanserna och en prognos över de finansiella flödenas utveckling. Med tiden blev budgeten även ett administrativt instrument som tydligt markerade både organisatorisk koppling och samband mellan aktiviteter och ekonomiska ramar.

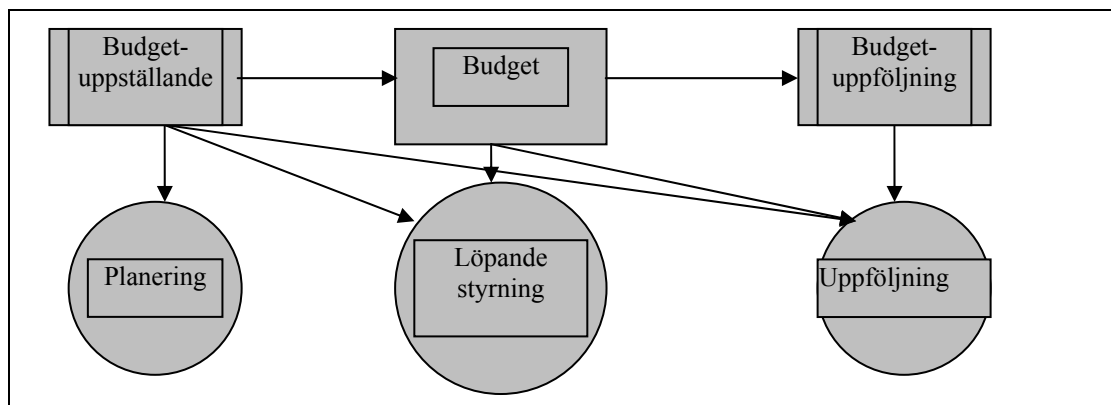
Det viktigaste genombrottet för budget i företag kom under första delen av 1900-talet då några amerikanska storföretag (Du Pont, General Motors och General Electric) förändrade sina organisationer till resultatstyrda divisioner (avkastning på investerat kapital). Skapandet av en decentraliserad organisation med fristående resultatenheter och ett internprissystem förutsatte ett starkt styr- och budgetsysteem.

Till Sverige kom budgeten först på 50-talet och användes då endast i blygsam skala främst som ett verktyg för analys och kontroll av olika kostnader samt som ett administrativt instrument. Det var först på 60-talet som budgeten fick genomslag och började användas på allvar i Sverige. Budgetarbetet samordnades centralt av en särskild budgetavdelning vilka ansvarade för den slutliga sammanställningen och analysen av budgeten. Tilltron till planer ökade under 60-talet och företag upprättade långtidsplaner där budgeten förverkligade den kortsiktiga delen av långtidsplanen. En allt större osäkerhet och turbulens under 70-talet medförde att detaljerade långtidsplaner byttes ut mot mer översiktliga dokument innehållande bl.a. affärsidé, strategier etc. Företagen började alltmer divisionaliseras och budgeten fungerade då som ett instrument för ekonomisk planering, kontroll och samordning av resultatenheterna. Ett ökat allmänt intresse för finansiella förhållanden samtidigt som många företag mötte en allt sämre ekonomisk situation, gjorde att budgeten även fick en ökad användning vid planering och kontroll av verksamhetens finansiering (likviditet och soliditet).

Förutom en ökad osäkerhet och turbulens bidrog även den ökade datoriseringen och decentraliseringen till utvecklingen av budgeteringen under 80-talet. Den ökade datoriseringen medförde att större datamängder kunde bearbetas, snabbare överföring och bättre förutsättningar för budgetsimulering. Samtidigt skedde en tydligare uppdelning av företag i separata ansvarsenheter och intresset ökade för hur olika aktörer uppfattade sin situation och kunde påverka resultatet. Förändringarna betonade vikten av att se budgeten som en del i ett bedömningssystem där budgeten blev en dialog mellan företagets olika aktörer.

### 3.2.3 Budgetens syften (Bergstrand/Olve, 1996)

Syftet med budget och budgetering i företag kan vara många och varierande beroende på hur förutsättningarna för det enskilda företaget ser ut. I litteraturen beskrivs budgetens syften i olika omfattning och med delvis skilda utgångspunkter, olika författare emellan. Bergstrand/Olve (1996) har t.ex. valt att illustrera hur syftena med budget motsvaras av budgetprocessens olika steg. Syftena, menar de, påverkas lika mycket av det föregående steget i processen.



Figur 3.1 Budgetprocessens steg  
Källa: Bergstrand/Olve

Nedan följer en beskrivning av budgetens möjliga syften. För att en bra struktur på innehållet har vi valt att presentera syftena med utgångspunkt från och i ordning efter budgetprocessens olika steg. Flera av syftena har en stark koppling till varandra och kan ibland få en snarlik innebörd.

#### 3.2.3.1 Syften för budgetuppställandet

- Prognos

Prognoser är kort formulerat en förutsägelse om framtiden med hänsyn till den historiska utvecklingen. En prognos kan enligt Andersson (1992) vara en passiv framskrivning av en trend. Budgeten fungerar som en prognos för bl.a. volymer, omsättning och resultat. För att få fram prognosticerade värden måste beräkningar och uppskattningar göras av både externa och interna faktorer såsom valutakurser, marknadsräntor och prisförändringar respektive produktvolymer och kostnader.

- Planering

Budgeten är ett hjälpmedel vid planering av framtida verksamhetsaktiviteter från inköp och lager till produktion och försäljning. Likaså skall budgeten vara ett planeringsverktyg för företagets investeringar och finansiering. Det skall framgå av budgeten vad som skall göras och i vilken omfattning. Planeringen baserar sig på prognoser av omvärldsfaktorer i form av konjunkturutveckling och försäljningsprognoser.

#### 3.2.3.2 Syften för budgeten/löpande styrningen

- Samordning och koordination

Det råder ett beroende mellan olika enheter och funktioner samt mellan resultat och finansiering i ett företag. Budgeten kan då få rollen som instrument för att samordna och koordinera företagets olika aktiviteter och resurser. Budgeten förmedlar de övergripande målen i företaget och möjliggör för olika enhetsansvarig att agera samfällt utan ständiga kontakter under året. Med budgeten som samordningsinstrument minskar, enligt Bergstrand/Olve, risken för konflikter mellan olika avdelningschefer och att dessa handlar i motsats till företagets intresse. Samordningsbehovet gör sig mer gällande ju större och mer decentraliserad en organisation är. Fler medarbetare deltar i samordningsarbetet och skall ta eget ansvar. När delbudgetar aggregeras till

en gemensam budget krävs överensstämmelse mellan delarna och att inga inkonsistenser existerar.

- Prioritering och resursfördelning

Budgeten kan användas som ett instrument av företagsledningen för prioritering och fördelning av resurser mellan olika verksamheter vid t.ex. begränsade resurser eller för att uppnå ett effektivt kapacitetsutnyttjande (Bergstrand/Olve, 1996). Det kräver dock att företagsledningen är starkt engagerad i budgetarbetet och tar ställning i detalj till vissa sakfrågor. (I dessa fall används ofta den direktnedbrytande metoden.)

- Ansvarsfördelning

Utvecklingen under de senaste decennierna mot en uppdelning i olika resultatenheter (ex. kostnads-, intäkts- eller räntabilitetsenheter) har ökat styrmedvetandet och ställer högre krav på budgeten som ansvarsmarkerande styrmedel. Budgeten kan ses som ett medel för att uppnå ansvarsfördelning med handlingsfrihet inom vissa givna ramar, för enheter och individer (Bergstrand/Olve, 1996). Enligt Samuelson (1994) utformas budgeten efter enhetens/individens arbetsuppgifter och därefter bestäms vilken typ av ansvar som skall tilldelas. Verksamhetens mål bryts ner på olika nivåer i organisationen och budgeten påvisar därmed vad olika enheter och individer ansvarar för.

- Kommunikation

Såväl budgeten (dokumentet) i sig som själva budgetprocessen bidrar till det nödvändiga informationsutbytet i organisationen samt till att kontaktytor skapas (Arwidi/Samuelson, 1991). Informationsutbytet sker både mellan avdelningar samt mellan ledningen och enhetsansvariga där budgeten skall hjälpa till att kommunicera ut organisationens målpolitik, restriktioner och planer förknippade med verksamheten. De anställda skall ha en klar uppfattning om vad som förväntas av dem under året och ordna sina aktiviteter så att förväntningarna uppfylls (Drury, 1994).

- Åtagande

Budgetens syfte att fungera som ett åtagande för de verksamhetsansvariga är starkt kopplat till budgeten som ansvarsmarkering (Arwidi/Samuelson, 1991). Vid ansvarsstyrning är det av stor betydelse att de som har ekonomiskt ansvar också deltar i budgetprocessen. Budgeten betraktas som ett åtagande vilket alltid är personligt. Åtagande för budgetering innebär dels att ledningen accepterar att delegera ansvar med de budgeterade prestationerna som grund, dels att den verksamhetsansvarige utfäster sig att klara denna budget (Greve, 1996). Trots att förutsättningarna ändras markant under året, föredrar många företag att hålla kvar vid den ursprungliga budgeten för att ha något att sträva mot. Budgeten uppfattas som ett åtagande och handlandet anpassas så att den ändå klaras (Arwidi/Samuelson, 1991).

- Motivation

Budgeten kan fungera som en motivationshöjande faktor för enhetscheferna och övriga budgetansvariga beroende på att den skapar förväntningar och målsättningar som skall uppfyllas (Drury, 1996). Om det verkliga utfallet ställs i relation till budgeten och dessutom är kopplat till ett belöningsystem kan motivationen förstärkas. Om medarbetarna själva deltar i utformningen av budgetmålen eller har möjlighet att påverka dessa kan det bidra till att de motiveras ytterligare och känner sig ansvariga att göra sitt bästa (Bergstrand/Olve, 1996).

### 3.2.3.3 Syften för budgetuppföljning

- Måluppfyllelse

Enligt Bergstrand/Olve (1996) är budgeteringen generellt ett sätt att bättre nå företagets mål. Budgeten är en ”finuppdelning” av de långtidsplaner som görs och kan därmed sägas utgöra en del av den strategiska planeringen i företaget. Budgeten används sällan direkt i det löpande arbetet utan finns istället i bakgrunden som mål eller resursram (Arwidi/Samuelson, 1991).

- Kontroll och uppföljning

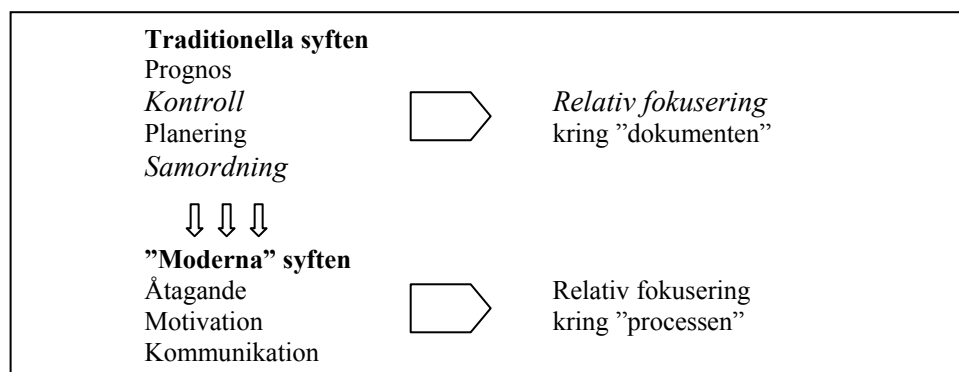
När det gäller att kontrollera och följa upp verksamheten så har budgeten en viktig roll att fylla. Budgeten ger ledningen möjlighet att kontrollera att verksamheten de ansvarar för följer utstakad riktning. Budgeten utgör den jämförelsegrund som verksamheten stäms av mot. Jämförelsen mellan utfall och budget kan enligt Bergstrand/Olve (1996) i sig uppfylla flera syften:

- se om målen har uppfyllts - *kontrollsyfte*
- slå larm i tid om arbetet inte fungerar enligt plan - *alarmsyfte*
- göra en utredning om varför en avvikelse har uppkommit - *diagnossyfte*
- identifiera möjliga förbättringar i verksamheten för framtida bruk - *rationaliseringssyfte*

De två sistnämnda av ovanstående syften är mer långsiktiga medan de första är kortsiktiga. Avvikelseanalysen kan utföras som en komponentanalys där uppdelning av differensen sker i t.ex. en pris- och en kvantitetskomponent (Drury, 1994). Detta görs för att bedöma effektiviteten i verksamheten och korrigera för faktorer som den budgetansvarige ej kunnat påverka eller kunnat förutse. Det är inte helt ovanligt att företag baserar sina belöningsystem till hur väl ansvariga och deras medarbetare uppfyller de budgeterade målen (Bergstrand/Olve, 1996).

### 3.2.3.4 Budgetens traditionella respektive ”moderna” syften (Arwidi/Samuelson, 1991)

Arwidi/Samuelson (1991) för en diskussion om tendenser och förändringar i synsätt med avseende på budgeteringens syften. De gör en indelning i traditionella respektive ”moderna” syften och menar att det under de senaste decennierna har skett en syftesförskjutning från traditionella syften, vilka definieras som prognos, planering, samordning och kontroll, till ”moderna” syften, vilka definieras som åtagande, motivation och kommunikation. De menar samtidigt att överensstämmer med att den relativa fokuseringen har flyttats från *dokument* till *processen*.



Figur 3.2 Budgeteringens syften  
Källa: Arwidi/Samuelson, 1991

### 3.2.3.5 Budgetens övergripande syften

En del av budgetens syften är delvis motstridiga vilket gör att det många gånger kan vara svårt att uppfylla flera av budgetens syften samtidigt. Det kan t.ex. vara svårt att få motiverade medarbetare som känner ett starkt åtagande för sin uppgift om ledningen bedriver en hård styrform och "lägger sig i" för mycket. Utav de ovan beskrivna syftena med budget och budgetering kan man i litteraturen skönja två övergripande huvudgrupper av syften, vilka representerar olika förhållningssätt (motpoler) till hur budgeten används (Bergstrand/Olve, 1996).

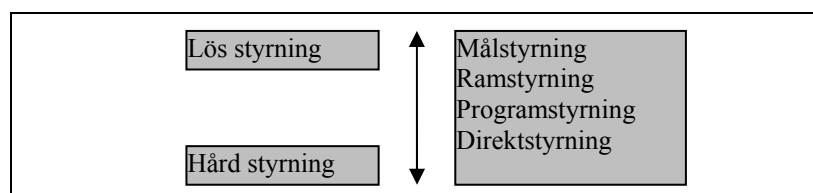
- Budgeten som planeringsverktyg
- Budgeten som ansvarsmarkering

Utgångspunkten för Mintzberg (1979) vars synsätt förenar de båda syftena är hur ett företag *samordnar* sitt handlande. Budgeten och andra planer kan samordna handlandet på lite olika sätt. Dessa representrar två olika förhållningssätt (motpoler) som i praktiken snarare förekommer som en mix av båda syftena än uteslutande av det ena eller det andra syftet. Vilket av dessa förhållningssätt som dominerar beror på fleras orsaker såsom typ av verksamhet, ledningens styrfilosofi, organisation, bransch och vilken form av styrning som är mest tidsenlig.

Den klassiska budgetlitteraturen framhäver planeringssyftet som det viktigaste syftet. För t.ex. en enhet i ett tillverkande företag är det befogat och accepterat att företagsledningen "lägger sig i" budgeteringen. Här kan det ibland vara motiverat att centralt detaljstyra handlandet ner på en låg organisatorisk nivå. Budgetmodellerna bör här avbilda verksamheten på ett korrekt sätt och siffrorna bör vara så realistiska som möjligt. Här framhävs samordning och planering som viktiga syften medan motivation och utrymme för lokala initiativ blir mindre viktiga (Greve, 1996).

Enligt synsättet om ansvarsmarkering är budget en "ram" inom vilken stor handlingsfrihet att agera efter eget huvud ges (Bergstrand/Olve, 1996). Budgeten blir ett verktyg som anger förutsättningarna och målen, där den enhetsansvarige ansvarar för att prestationerna motsvarar vad som budgeterats och åtar sig genomföra nödvändiga åtgärder. Detta synsätt passar främst enheter med en egen marknad att arbeta mot t.ex. utländska dotterbolag. Vid ansvarsstyrning fokuseras istället de beteendemässiga aspekterna i budgetmodellerna. Det är ofta viktigare att budgeten är motiverande än att målen är helt realistiska eller att den ger utrymme för egna initiativ.

Man talar ibland om olika styrformer med olika grad av hård respektive lös styrning. Budgeten som ansvarsstyrning är en lösare form av styrning som i stort sett motsvaras av mål och ramstyrning medan budgeten som planeringsverktyg är en hårdare styrmetod som till viss del motsvaras av program respektive direktstyrning.



**Figur 3.3** Styrformer med olika grad av hård / lös styrning  
Källa: Arwidi/Samuelsson, 1991

Målstyrning, den ena extremformen av styrning, är en mjuk övergripande form av styrning med stor handlingsfrihet för medarbetarna att nå uppsatta mål. Direktstyrning, den andra extremformen, är en hård styrform där ledningen direkt i detalj kan bestämma vad medarbetarna skall göra och där beslut tas efter samtal mellan ledning och medarbetare. Programstyrning är en mellan-

form där handlingsinriktningen för olika delar varierar beroende på hur de samverkar för uppfyllandet av de övergripande målen, d.v.s. man har fastställt vilka åtgärder som skall vidtas vid olika situationer. Vid ramstyrning fastställs förutom mål även ekonomiska ramar för verksamheten. Medarbetarna förutsätts uppfylla sina åtaganden inom vissa ramar men i övrigt med fria händer.

### 3.2.4 Budgetprocessen (Bergstrand/Olve, 1996)

Budgetprocessen i företagen består i huvudsak av två delar; budgetuppställandet och budgetuppföljningen. Ibland talar man även om en tredje del, nämligen den löpande styrningen och avser vilken påverkan budgeten som dokument har på de löpande besluten och aktiviteterna i företaget (Bergstrand/Olve, 1996).<sup>10</sup>

#### 3.2.4.1 Budgetuppställandet

Arbetet med att ta fram och sammanställa en total budget sker ofta i flera steg och med flera instanser inblandade. Hur effektivt och smidigt budgetuppställandet sker beror i stor utsträckning på väl samordningen mellan olika befattningshavare fungerar. Avgörande för hur lång tid uppställandet tar är hur många organisationsnivåer företaget har, vilken detaljeringsgrad budgeten har och antalet varv (iterationer) som krävs. Under 70-talet utvecklades i Sverige en referensram för schematisk illustrering av olika budgetmetoder. Här urskiljs fyra huvudmetoder:

- Direkt uppbyggnadsmetod

Uppbyggnadsmetoden startar lokalt hos budgeteraren efter det att ledningen lämnar förutsättningar och anvisningar. Därefter sammanställs budgetförslagen som kommer in från olika enheter till ett komplett och slutgiltigt budgetförslag. Budgeten sammanställs i ett enda varv nerifrån och upp till ledningen. Risken med denna metod är att mycket detaljarbete går förlorat som inte ”passar in” i den slutliga budgeten. Metoden ger utrymme åt initiativ och idéer.

- Direkta nedbrytningsmetod

Vid nedbrytningsmetoden överlämnar ledningen ett relativt detaljerat budgetförslag till budgetcheferna. I nästa steg sker en uppdelning till varje budgeterare och avdelning som i sin tur granskar förslagen och eventuellt föreslår ändringar. Därefter sammanställer budgetcheferna ett aggregerat budgetförslag åter till ledningen. Budgeten ställs samman i ett varv uppifrån och ner. Denna metod är mindre vanlig bland dagens svenska företag dels på grund av att det ställs stora krav på centralt kunnande, dels på grund av att den ur motivationssynpunkt kan vara mindre lyckad. Om lönsamheten i verksamheten är pressad kan denna metod vara att föredra.

Ovanstående metoder kallas direkta metoder eftersom budgeten sammanställs i ett varv och endast involverar varje aktör en gång. Utifrån grundformerna har olika mellanformer utvecklats där budgetprocessen sker i flera varv s.k. iterativa processer.

- Iterativ metod

Iterativa metoden kan utgå från t.ex. uppbyggnadsmetoden där budgetförslag diskuteras och förhandlas i flera varv.

- Kombinationsmetod

Vid kombinationsmetoden sker först en övergripande diskussion om målsättningar mellan ledningen och enheterna. Utifrån diskussionen preciseras förutsättningarna och budgeten skapas enligt uppbyggnadsmetoden.

---

<sup>10</sup>Se figur 3.1

Budgetprocessen är en årlig process som normalt sätt pågår under höstmånaderna fram till årsskiftet. Ibland påbörjas processen redan under sommaren då förutsättningar och anvisningar ges ut av ledningen. En tidplan för budgetuppställandet kan se ut som följer.

• början oktober:	ombedömd budget för innevarande år distr. till avd. tillsammans med verks.plan med ek. mål och generella förutsättningar.
• mitten oktober:	avd.diskussioner om budgetmål.
• slutet oktober:	försäljn.avd gör sin budget.
• mitten november:	övriga avd. gör sina budgetar.
• slutet november:	första förslaget till sammanställd budget diskuteras i ledningsgruppen, måltuppfyllelsen prövas.
• början december:	prövning av ev. budgetändring enligt önskemål från ledningen.
• mitten december:	sammanställning av slutligt budgetförslag.
• slutet december:	budgeten föredras i styrelsen. Kan budgeten accepteras med tanke på företagets mål?

Figur 3.4 Budgetprocessen

Källa: Samuelson (1991), s.84-85

### 3.2.4.2 Budgetuppföljningen

Budgetuppföljningen innebär att man på olika sätt jämför verkligheten med budgeten och anpassar sitt fortsatta arbete därefter. Informationen i budgetuppföljningen fungerar som ett viktigt beslutsunderlag, dels genom att direkt ge förslag till kortsiktiga åtgärder, dels genom att föreslå mer långsiktiga rationaliseringsåtgärder. Genom uppföljningsprocessen markeras också ett prestationsansvar och utifrån informationen i budgetuppföljningen påverkas den ansvarige i sitt framtida agerande.<sup>11</sup>

#### Rapportkrav

Den enskilde ansvarige har intresse av att få löpande information om händelser av betydelse för dennes verksamhet. Det gäller att ur ett nästan obegränsat informationshav välja ut och rapportera den information som gör det möjligt att omplanera och bli ansvarsmedvetna. Det är ofta lämpligt och praktiskt att periodindelningen stämmer överens mellan budget och redovisning men det finns risk att rapportsystemet blir för detaljerat. Ofta är den budgetansvarige mer betjänt av snabba och mer översiktliga budgetrapporter än ett fullständigt internbokslut.

Om budgetrapporterna skall få en styrande effekt är ett väsentligt kriterium att dessa skickas ut snabbt (5-10 dagar) efter aktuellt periodslut. Budgetuppföljningen sker normalt sätt månadsvis och kvartals- eller tertialsvis. Den månatliga resultat- och balansrapporten ger den budgeterade enheten möjlighet att månadsvis följa upp den egna budgeten mot redovisade värden och vid behov åtgärda orsaken till avvikelserna.

Ledningen i ett företag får förutom den månatliga budgetrapporten och delårsbokslut (kvartal eller tertial) ofta någon form av snabbrapport med olika nyckeltal över t.ex. försäljning samt prognoser för resterande del av året. På divisionsnivå kompletteras ovanstående rapporter ofta med flera mer mer frekventa, operativa rapporter.

Eftersom utfallet nästan alltid kommer att avvika från budgetvärdet gäller det att dra en gräns för vilka avvikelser som skall analyseras. Det är en fördel att mäta både den absoluta och procentuella avvikelserna för att inte missa stora, betydande avvikelser (absoluta respektive procentuella).

<sup>11</sup> För en mer utförlig beskrivning av budgetuppföljningens syften, se 3.2.3.3



Även små avvikelser kan vara intressanta att granska vid t.ex. ett trendbrott eller om en onormal händelse utgör den bakomliggande orsaken.

### **3.2.4.3 Budget och löpande styrning**

Den färdiga budgeten fyller ofta en viktig roll som körplan under året. Men eftersom de förutsättningar budgeten bygger på förändras relativt ofta, blir budgeten snabbt inaktuell. I de flesta företagen gör man därför, vid några tillfällen under året, någon form av ombedömning av verksamheten. Ibland kallas detta för prognoser, ibland för reviderad budget. Nedan följer en beskrivning av dessa begrepp samt när de kan användas.

#### Löpande prognoser och budgetrevideringar

I de flesta företag och branscher av idag är det näst intill omöjligt att förutse alla händelser som kommer att inträffa under året. Stora och snabba förändringar av yttre förutsättningar såsom räntechocker och valutakriser eller helt nya/omstrukturerade marknader gör att mycket av budgetinnehållet snabbt blir föråldrat. För att gardera sig mot sådana förändringar kan en lösning vara att utforma flera budgetalternativ efter olika scenarion, en s.k. **rörlig budget**. Man har t.ex. en omkostnadsbudget för vardera hög, normal och låg produktionsvolym. Nackdelen med metoden är att det gör det relativt lätt att anpassa budgeten efter verkligheten och på så vis avhända sig volymansvar. Användningen av rörlig budget är ganska ovanlig i Sverige men kan vara lämplig om företaget står inför ett fåtal tydliga utvecklingsförlopp utan möjlighet för företaget att påverka.

Ett annan budgetlösning för att kompensera betydande ändringar i förutsättningar, kan vara att använda **reviderad budget**. En reviderad budget är en vid planeringstillfället omgjord budget för den resterande budgetperioden. Även denna metod används idag relativt sällan i svenska företag. Metoden anses skapa förvirring och ger inte de tydliga riktlinjer som en fast budget ger.

Ytterligare en lösning är att vid varje översyn t.ex. kvartalsvis utarbeta en ny budget för tolv månader framåt som sedan uppföljningen sker mot, en s.k. **rullande budget**. En rullande budget är ett mellanting mellan rullande prognos och traditionell, fast budget. Trots att denna metod kan tyckas vara lämplig att använda i dagens snabbt föränderliga miljö är förekomsten i Sverige och övriga delar av Västvärlden ganska låg. Orsaken till detta kan bero på den omfattande tid och resurser denna metod tar i anspråk. En annan nackdel med rullande budget kan vara att det inte finns några fasta ramar och mål att ansvarsmässigt följa upp mot då dessa kan förändras under året.

Ett betydligt vanligare alternativ vid förändringar av förutsättningarna är att företag istället använder någon form av prognos som ett komplement till en fast budget. En **budgetprognos** utgör aktuell bedömning av det resterande budgetåret, inklusive det hittillsvarande utfallet, och utförs antingen kvartal- eller tertialvis. För att undvika förvirring och den demoraliserande effekt som budgetanvändningen kan ha, används ofta den fasta årsbudgeten som grundmaterial för uppföljning medan den nyare prognosen används för konkreta tillverknings- och försäljningsbeslut under resten av året. Skillnaden mellan reviderad budget och budgetprognos är inte alltid så stor och i undantagsfall kan budgetprognos ges status som reviderad budget och tjäna som uppföljningsunderlag.

Bergstrand/Olve (1996) menar att budgetprognoser behövs i många slags verksamheter där en ömsesidig anpassning inom företaget är viktig och besvärlig pga svårförutsagda yttre förhållanden. De menar vidare att budgeten alltså bör gälla som huvudinstrument eftersom den markerar prestationsansvar samt är mer genomarbetad än budgetprognosen. Avvägningen mellan användning av budget och prognos är i slutänden alltid beroende av de yttre och inre förhållanden det enskilda företaget lever i. Vid en ökad föränderlighet får t.ex. budgeten en minskad betydelse.

### 3.2.5 Budgetens beteendenaspekter (Samuelson m.fl 1996)

De ekonomiska styrsystemen, däribland budget, syftar bl.a. till att styra ett företags prestationer i en viss riktning. Prestationerna av de anställda i ett företag beror bl.a. på den enskilde individens medverkan i verksamhetsplaneringen och budgeteringen. Samuelson m.fl. (1996) presenterar en modell av individens beteende i fyra tänkbara fall. Vilket av dessa beteendemässiga typfall som är aktuellt beror på om individen betar sig funktionellt eller dysfunktionellt inom ramen för ett system samt om individen har en positiv eller negativ attityd till systemet den medverkar i. Nedan följer en förteckning av dessa typfall.

Beteende \ Attityder	Funktionellt	Dysfunktionellt
Positiva	Ideal	Suboptimering
Negativa	Ögontjänare	Sabotage

Figur 3.5 Fyra typer av beteende

Källa: Samuelson (1996), s.176

- Idealfallet

I idealfallet är individen positivt inställd till systemet och agerar på ett funktionellt sätt. Detta kan t.ex. uppnås genom att prestationerna direkt ligger till grund för belöningar i form av bonus, befördran etc. Det kan även uppnås genom att styrsystemet direkt medverkar till att man av kollegor, chefer uppfattas göra ett bra jobb eller ger möjlighet till utveckling av den egna enheten och sig själv.

- Suboptimering

Vid suboptimering har individen i grunden en positiv inställning till systemet men agerar inte i företagets intresse. Detta beror på att individens strävan att uppnå belöningar inte alltid sammanfaller med företagets bästa. Det existerar två sorters dysfunktionalitet:

- verklig dysfunktionalitet
- administrativ dysfunktionalitet

Vid **verklig dysfunktionalitet** underlåter man att vidta nödvändiga åtgärder, för att inte överskrida sin budget. Det kan också handla om att man vidtar åtgärder som inte behövs för att på så vis undvika nedskärningar i nästa års budget (anslagstänkande) eller i en fåfång förhoppning om att en icke lönsam aktivitet trots allt skall gå att få lönsam.

Vid **administrativ dysfunktionalitet**, som inte är lika allvarligt, genomför den ansvarige nödvändiga åtgärder men styr på vilket sätt dessa registreras och rapporteras så att han/hon inte blir negativt bedömd. Dataunderlaget förvanskas och prestationsbedömningen blir felaktig .

- Ögontjänare

Här är individen negativt inställd till systemet men handlar ändå funktionellt. Individen tycker t.ex. inte att budgetsystemet som används är bra, men agerar ändå efter dess intentioner eftersom prestationsbedömningen baseras på detta. Eftersom dessa personer inte är fullt motiverade kan prestationerna högst sannolikt förbättras genom att deras inställning blir mer positiv.

- **Sabotage**

I detta fall är individen både negativt inställd till systemet och betar sig dysfunktionellt. Ett exempel på detta beteende kan vara en person som förbrukar resurser utan minsta försök att ”hålla” sin kostnadsbudget med motiveringen att de annars inte klarar utföra sina arbetsuppgifter. Ett annat exempel som kan uppstå är när ledningen mer eller mindre godtyckligt skär i en budget som företagets enheter lagt ner stor möda på att utforma realistiskt. De anställda blir därmed negativt inställda och betar sig dysfunktionellt för att visa missnöje med systemet.

### **3.2.6 Budgetens utformning (Bergstrand/Olve, 1996)**

Budgetens utformning och (budgetprocessens inriktning) påverkas av en mängd olika faktorer. En huvudfaktor är vilka budgetsyften som det aktuella företaget prioriterar högst. Om ett företag i första hand prioriterar budgeten som planeringsverktyg eller för ansvarsstyrning inverkar på budgetens utformning. Detta är också starkt sammankopplat med vilken styrfilosofi och vilken grad av hård respektive lös styrning<sup>12</sup> som ledningen använder. Ledningsfilosofin kan även inverka på budgetprocessen genom betoning på kortsiktigt- eller långsiktigt tänkande. Krav från ägare och kapitalmarknad på ständiga resultatförbättringar har lett till ett alltmer kortsiktigt lönsamhetstänkande. På senare år har dock ett långsiktigt tänkande, starkt präglad av japansk management, vunnit mark även bland västerländska företag. Här betonas långsiktiga mål och strategier medan budgetprocessen görs enklare och mindre resurskrävande.

Ytterligare faktorer som påverkar budgetens utformning har att göra med i vilken situation företaget befinner sig, dvs dess förutsättningar och behov vilket är nära sammankopplat med vilken bransch det tillhör. Säljer företaget varor eller tjänster, är det fråga om projekt- eller serietillverkning, är det en stabil eller turbulent bransch, är företaget lönsamt eller har det ekonomiska problem, är företaget stort eller litet osv. Vart i livscykeln ett företag befinner sig har enligt Bergstrand/Olve (1996) betydelse för budgeteringens roll och utformning. I ett ungt företag används förmodligen likviditets- och resultatbudget men för övrigt används en mer direkt och informell styrning. I det mogna, stora företaget krävs ett mer formellt styrsystem för att bl.a. kunna samordna de mer självständiga resultatenheter.

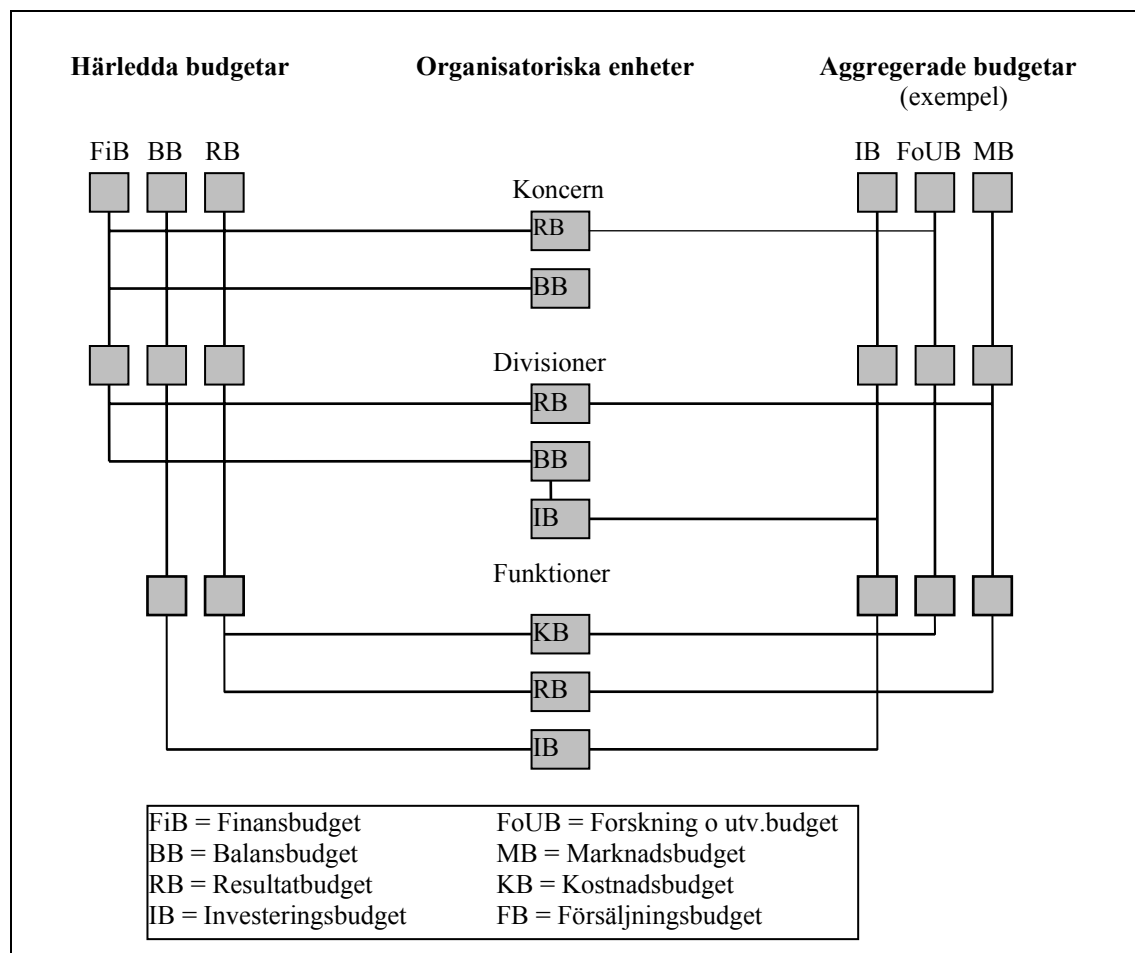
### **3.2.7 System av budgetar**

I detta avsnitt skall vi kortfattat presentera ett företags olika (system av) budgetar. Vi gör en uppdelning enligt tre olika kriterier.

1. Uppdelning efter ett företags olika organisatoriska nivåer; koncern, affärsområde och division.
2. Uppdelning efter företagets olika funktioner (funktionsbudgetar); budget för försäljning, inköp och lager, administrativa enheter samt forskning och utveckling.
3. Uppdelning i aggregerade och härledda budgetar.

---

<sup>12</sup> Se avsnitt 3.2.3.5



Figur 3.6 En översikt över systemet av budgetar

Källa: Arwidi/Samuelson, 1991, s.225

I dagens starkt divisionaliserade organisationer sker budgetering på olika nivåer. För den enskilda arbetsplatsen som är den lägsta organisatoriska nivån, ansvarar t.ex. en förman eller enskilda försäljare. Det gäller då att budgetera prestationer och resursförbrukning i för dem påverkbara faktorer. Budgetarna för de olika arbetsplatserna sammanställs till avdelningar och vidare till funktioner. På avdelningsnivå gäller det att samordna de underansvariga medarbetarna på avdelningarna t.ex. de olika försäljarna vid ett försäljningsdistrikt.

På funktionsnivån sammanställs och samordnas de olika avdelningsbudgetarna med avseende på olika funktioner. Vi får t.ex. en budget för produktion, en för försäljning samt en för forskning och utveckling vilka utgör summan av ett antal avdelningar, distrikt respektive projekt.

Först på resultatenhetsnivå (divisionsnivå) kan härledda budgetar i form av resultat och balans uppställas. Här samordnas ett företags olika funktioner som produktion, försäljning och utveckling och dess prestationer mäts ofta i form av resultat eller räntabilitet. Resultatbudgeten t.ex. härleds från de olika funktionernas resultat. Dessutom finns ett antal gemensamma funktioner t.ex. stabsfunktioner och dess budgetar. Resultat-, balans- och likviditetsbudgetarna utgör själva stommen i ett företags budgetsystem.

På både affärsområdes- och koncernnivå finns härledda budgetar för resultat, balans och finans samt olika nyckeltal. Därtill kommer ett antal aggregerade budgetar för de olika affärsområdena respektive koncernledningen, t.ex. investeringar, forskning och utveckling, personal och marknader. Aggregerade budgetar samlar information tvärs över respektive organisationsnivå och

avser vissa utvalda objekt eller funktioner. Dessutom förekommer budgetar för olika gemensamma funktioner, t.ex. budget för koncernledningen och staberna. Koncernbudgeten omfattar samtliga av de underliggande organisationsnivåernas budgetar antingen i härledd eller aggregerad form.

### 3.3 Kritik mot budget

Under senare år har flera kritiska röster mot budgeten gjort sig hörda. En av de mer kända kritikerna är Jan Wallander. Alltsedan 1970, då Handelsbanken avskaffade budgeten, har Jan Wallander i olika småskrifter och böcker<sup>13</sup> kritiserat budgeten för dess osäkra framtidsbedömningar (prognosen) och hur dessa används. En annan kritisk röst utgörs av Advanced Budgeting Study Group, som är en internationell forskningsgrupp med representanter från både industrin och akademiska kretsar. Dessa riktar stark kritik mot den traditionella budgeten och menar att den traditionella budgeten främst är anpassad för gårdagens styrmeter i funktionsorienterade organisationer.

I detta avsnitt följer en redogörelse av några av budgetens brister hämtat från litteratur och kritiska artiklar. Vi har valt att göra en indelning efter budskapet i de kritiska åsikterna.

#### 3.3.1 Budgeten baseras på osäkra prognoser

Att budgeten baseras på osäkra framtidsbedömningar är en av de kritiska synpunkter som Wallander starkt framhäver (Wallander 1995). Han menar att budgetens realism och tillförlitlighet är helt beroende av hur realistiska de underliggande prognoserna är. Om dessa prognoser slår fel blir budgeten i bästa fall en sifferlek och i värsta fall, om man har tagit budgeten på allvar och låst sig vid densamma, en blockering som leder till att felaktiga beslut fattas. Wallander menar vidare att de framtidsbedömningar som görs är väldigt osäkra och att korrekta prognoser endast är möjliga under speciella förhållanden, fritt från trender och plötsliga förändringar. Osäkerheten i prognoserna, menar han, beror på flera orsaker. En av dessa kan vara svårigheter vid bedömning av nuläget på grund av fördröjning i de rapporter t.ex. konjunkturinstitutet presenterar, vilket leder till felaktiga prognoser. En annan orsak kan vara bundenheten till tidigare trender och händelseförlopp. Wallander har identifierat tre vanliga prognosmodeller:

- ”Samma väder som i går”. En modell som gäller vid en lugn och jämn utveckling och går ut på att utvecklingen fortsätter som förut. Ett brott mot den ”normala” utvecklingen blir svårt att förutse och kan ge stora avvikelser.
- En annan modell går ut på att man extrapolerar en observerad vågrörelse, exempelvis en konjunkturprognos. I verkligheten är dessa dock sällan så regelbundna som prognoserna säger och det är svårt att veta var på kurvan man förväntas befinna sig.
- ”Nu måste det väl äntligen plana ut”. Ytterligare en modell som gäller vid en dramatisk och turbulent utveckling (stark upp- eller nedgång), innebär att man tror att utvecklingen snart kommer återgå till det normala igen. Modellen är behäftad med stora risker om det visar sig att det man trodde var en tillfällig förändring istället var början till en varaktig förändring.

Jan Wallander menar att förmågan att förutse brott i den ”normala” utvecklingen i det närmaste är obefintlig och tar i sin bok upp flera exempel på missbedömda prognoser. Oförmågan att förutse dessa brott kan bero på att människor ofta har mentala spärrar mot att ta till sig negativa prognoser. Det är istället lättare att ”trampa på i gamla fotspår” och hoppas att utvecklingen håller i sig, än att presentera avvikande och pessimistiska prognoser.

<sup>13</sup> ”Budgeten - ett onödigt ont” är en av de mest kända av författarens böcker.

### **3.3.2 Budgeten är tids- och resurskrävande**

Som vi gått igenom tidigare i avsnittet om budgetuppställande (3.2.4.1) börjar för många företag budgetarbetet redan före sommaren med förutsättningar och pågår hela hösten fram till årsskiftet. Ofta involveras också en stor del av organisationen vilket medför att även personal som normalt inte skall ägna sig åt ekonomiskt planeringsarbete, lägger förhållandevis mycket tid på sådant arbete (Schmidt, 1992).

Beroende på vilken metod för budgetuppställandet företaget tillämpar skall budgeten granskas och förhandlas genom organisationen ett antal varv (iterationer), vilket tar mycket tid. Det är näst intill omöjligt att mäta värdet av vad budgetarbetet tillför i förhållande till vad det kostar i nedlagd tid och resurser. Detta gör det också oerhört svårt att bedöma vilka effekter en eventuell ändring i budgetarbetets omfattning kan ha.

### **3.3.3 Budgeten blir snabbt inaktuell**

I dagens snabbt föränderliga värld och ständigt accelererande utveckling blir marknadsuppgifter och annan affärsinformation snabbt föråldrad. Eftersom budgetprocessen startar tidigt på hösten eller många gånger på sommaren och budgeten därmed baseras på uppskattningar av detaljerad indata som skall gälla under arton månader framåt, riskerar budgeten snabbt bli inaktuell (Bergstrand/Olve, 1996).

Företag strävar normalt sätt att tidsmässigt pressa samman planeringsarbetet så att budgeten baseras på så aktuella och realistiska förutsättningar som möjligt. Ju närmare budgetårets början budgeten görs desto mer realistiska förutsättningar kan den bygga på och desto större blir sannolikheten att ”träffa rätt” (Samuelson, 1996).

### **3.3.4 Budgeten ger en konstlad och onaturlig periodindelning**

Advanced Budgeting Study Group riktar kritik mot att endast ettårsintervall används som periodindelning för budgeten, vilket de menar inte alltid är den lämpligaste tidshorisonten (Bunce mfl, 1995). Valet av kalenderår för budgeteringen bara för att redovisningen och revisorerna arbetar med en sådan periodicitet, kritiserar även av Wallander. Han menar istället att kontinuerlig planering med tidsomfång beroende på typ av beslut bör gälla för planering. Bergstrand/Olve (1996) menar att val av budgetperiod och budgettidpunkt bör anpassas till typ av verksamhet och att det annars riskerar ge dåliga budgetar och medarbetare som är omotiverade till budgetarbetet.

### **3.3.5 Budgeten skapar låsningar**

När framtidsbedömningen och budgetarna väl är gjorda uppstår en viss säkerhetskänsla. De anställda tror på budgeten och engagerar sig i den, vilket kan skapa låsningar i beteendet. Varken beslutsfattare eller prognosmakare vill kännas vid dåliga eller rent felaktiga beslut respektive bedömningar vilket kan få till följd att företag blir avvaktande och anpassar sig för sent till ändrade förutsättningar, vilket förstör konsekvenserna.

Hopwood (1973) uppmärksammade att låsningar kan uppkomma hos enskilda individer. Om ledningen för ett företag prioriterar informationen för vissa prestationer kan de anställda lätt bortse från andra budskap. Om exempelvis budgeten blir alltför dominerande i ett företag kan det leda till att andra tolkningar av verkligheten får för låg prioritet (Arwidi/Samuelson, 1991).

### **3.3.6 Budgeten leder till anslagstänkande och politiskt spel**

När ett företags resurser fördelas mellan olika avdelningar i en budget finns det risk att de förbrukas oavsett om verkligt behov föreligger eller inte. Detta kan bero på att avdelningarna känner sig tvingade att förbruka sitt anslag under innevarande år för att anslaget inte skall bli mindre

under nästföljande år.<sup>14</sup> I vissa fall riskerar budgetprocessen leda till ett politiskt spel mellan t.ex. avdelningar och ledning, där de olika parterna kämpar för att uppnå en så för egen del fördelaktig budget som möjligt. Budgetprocessen kan leda till osolidariskt anslagsstänkande där avdelningscheferna främst blir måna om att satsa på sin egen avdelning och förlorar intresset för övriga avdelningar.

I de fall de anställda utvärderas och ibland belönas utifrån hur väl de uppnått budgetmålen blir problem med budgetspel än tydligare. Om en prestationsersättning kopplas till budgetutfall så ökar incitamenten till att bygga in säkerhetsmarginaler i budgeten, dvs att budgetera intäkterna i underkant och kostnaderna i överkant. Det leder till att budgeten lättare kan uppnås vilket i sin tur gör att kravnivåer kan hållas nere eller belöningar bli större. Resultatet ser följaktligen bättre ut än det i verkligheten är, bara för att tillfredsställa ledningen (Arwidi/Samuelsan, 1991).

### **3.3.7 Budgeten kan leda till suboptimering (dysfunktionellt beteende)**

I strävan att uppfylla flera olika budgetsyften samtidigt kan det ibland leda till dysfunktionella effekter (Arwidi/Samuelsan, 1991). Om vissa individer i organisationer agerar på ett sätt som strider mot företagets bästa, trots sin positiva inställning, är det frågan om dysfunktionellt beteende s.k. suboptimering (se 3.2.5). Om registrering och rapportering av en nyinvestering skjuts i tiden för att förhindra ett budgetöverskridande är det exempel på administrativ dysfunktionalitet. En alltför optimistisk budget kan även göras i syfte att få ökade resurser till t.ex. nya projekt. (Samuelsan, 1996)

### **3.3.8 Budgeten har dålig koppling/överensstämmelse med strategierna**

Budgetprocessen kritiseras ofta för att inte vara sammankopplad med företagets strategier utan istället fungerar som en separat process. Advanced Budgeting Study Group menar förenklat att den traditionella budgeten byggs upp genom ett påslag på föregående års budget utan egentlig koppling till framtida planer. De menar att budgeten istället bör växa fram genom en tydlig och strukturerad process från ledningen som bryter ner och översätter de strategiska målen till en administrativ nivå och senare operativ nivå (Bunce mfl, 1995).

### **3.3.9 Budgeten kan vara en motivationshämmande faktor**

Ytterligare en aspekt på budgetens inverkan på den enskilde individens beteende, gäller motivationen. Även om budgeten har för avsikt att fungera som en motiverande faktor för den budgetansvarige, finns det risk att den får motsatt effekt som leder till ineffektivitet. Detta kan bero på att budgeten snarare ses som ett hot än en utmaning och därför motarbetas (Drury, 1994, s.442).

Motivationen och de anställdas engagemang kan även minska om företagsledningen i alltför stor utsträckning bestämmer över budgetens utformning (Bunce mfl, 1995). Detsamma kan gälla om ledningen ofta genomför förändringar i budgeten under året, som t.ex. fallet med reviderad och rullande budget. För att budgeten skall ge högsta motivationseffekt bör den vara knappt möjlig att uppnå.

### 3.4 Nya styrformer/-medel

I teorikapitel 3.2.4.3 *Budget och löpande styrning* har vi beskrivit nya former av budget; rullande budget, reviderad budget, rörlig budget samt budgetprognos. Även om dessa kan ses som nya former av styrformer har vi valt att beskriva dessa i budgetkapitlet.

#### 3.4.1 Rullande prognoser

En prognos är allmänt en förutsägelse om hur man tror framtiden kommer att utveckla sig. Inom företagsekonomi avser man med prognos en förutsägelse om hur utfallet i ekonomiska termer kommer att bli den närmaste perioden. När man talar om rullande (löpande) prognoser släpper man kopplingen till räkenskapsåret och gör en förnyad prognos oftast kvartalsvis för de kommande tolv månaderna framåt. På så vis får man ständigt en aktuell bild av hur man tror utfallet kommer att bli. (Samuelson, 1996)

Den rullande prognosen är ofta av "Top down"-karaktär dvs den sammanställs av företagsledningen. Prognosen är i allmänhet mindre detaljerad. Den går t.ex. inte ner på kontonivå, och ger på så vis en mer översiktlig bild. Sammantaget gör detta att prognosen går mycket snabbare att ta fram och tar betydligt mindre resurser i anspråk. (Samuelson, 1997)

Prognosen utgör en passiv framskridning av den framtida utvecklingen, på så vis att den saknar inslag av målsättning (Andersson, 1992). Prognosen skall i idealfallet påvisa den mest troliga utvecklingen utan subjektiva inslag. Budgeten är däremot kopplad till någon form av utvärdering och belöning. Traditionellt har koncernledningen skickat ut prognoser för de icke påverkbara faktorerna som sedan legat till grund för budgetarbetet i organisationen (Arwidi/Samuelson, 1991).

Prognosen används inte för uppföljning och analys på samma sätt som budgeten dvs. man gör ingen avvikelleanalys och använder inte rullande prognoser för ansvarsmässig uppföljning (Samuelson, 1996).

#### 3.4.2 Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 1996)

Balanced Scorecard (BSC) började utvecklas av en projektgrupp 1990. I denna projektgrupp ingick R.S Kaplan och D.P Norton tillsammans med tolv företagsledare från olika företag samt ett antal konsulter. Syftet med denna projektgrupp var att utveckla ett nytt tankesätt och tekniker som bättre tillfredsställde företagets nya krav. Tankarna bottnade i kritiken mot företagets traditionella styrsätt. Själva syftet med Balanced Scorecard är att belysa en balanserad presentation av ett företags finansiella och operativa mål, där prestationen inom respektive område är avgörande för ett företags överlevnad och framgång. Modellen kan användas som ett styrinstrument för att uppnå företagets visioner och strategier. Detta möjliggörs genom att bryta ner de långsiktiga strategiska målen till kortsiktiga mått.

Kaplan och Norton förespråkar att man inte endast skall titta på de gamla traditionella nyckeltalen utan även på nyckeltal som har att göra med marknadsförhållanden samt förmågan att lära och förbättra de interna affärsprocesserna. Detta ger Balanced Scorecard ett bredare synsätt. (KN "Harward Business Review", 1996 s 71-72)

Paulsson Freckner har även han starka invändningar mot användandet av nyckeltal. Han anser att nyckeltal, uttryckta som kvoter mellan två föränderliga storheter exempelvis räntabilitet, lätt kan ge missvisande information. Dessa kan också manipuleras med enkla medel. Det krävs även säkrare kännedom om orsakssambandet hos de olika påverkande faktorerna som är del av uträkningen av nyckeltalen. Nyckeltal skall kunna ge en varningssignal till företagsledare om olika



potentiella framtida händelser. Dagens snabba föränderliga miljö kräver ny fokusering på andra varningssignaler än vad de tidigare styrningssätten gav företagen.

Balanced Scorecard baseras på tre dimensioner: igår, idag och i morgon. Utifrån dessa dimensioner har fyra fokuseringsområden utvecklats, vilka svarar på frågorna nedan.

- Hur ser kunderna på oss? (Kundfokus)
- Vad måste vi förbättra? (Internt perspektiv / processfokus)
- Kan vi förbättra och skapa värde? (Innovationsfokus)
- Hur ser aktieägarna på oss? (Finansiellt fokus)

Verksamhetsstyrning i företag, förvaltningar och organisationer har väl förankrade målformuleringar på alla nivåer och delar. Traditionell ekonomistyrning har fokuserats på att ge företagets finansiärer och ägare ekonomisk/finansiell information. Det är fortfarande viktigt att dessa intressenter får ekonomisk/finansiell information, men i dagens läge räcker det inte för ett företags överlevnad. Det krävs även icke-finansiell information. Denna information kan fås genom följande fokuseringsområden; kund-, process- och innovationsfokus. Dessa indikerar framtida förutsättningar medan de finansiella nyckeltalen visar vad som har inträffat. Det krävs därför en balanserad kombination av finansiella såväl som icke-finansiella måttal.

Kaplan och Norton pekar även på risken att företaget försöker mäta allt och på sätt samlar in för mycket information som till slut blir ohanterlig. Balanced scorecard tvingar företagen att koncentrera sina resurser och sin uppmärksamhet mot vissa kritiska måttal (KN "Howard Business Review", 1996 s 73). Själva tillvägagångssättet är kortfattat att utveckla framgångsfaktorer för varje fokuseringsområde och bygga ihop ett styrkort där endast de viktigaste måttalen skall ingå (4-5 st per fokuseringsområde). Genom att mäta företaget ur flera perspektiv kopplas de finansiella målen samman med de icke-finansiella målen.

### **3.4.2.1 Kundperspektivet**

Detta perspektiv är det viktigaste eftersom konkurrensen mellan olika företag blir allt hårdare. De flesta företag har idag en affärsidé som handlar om att skapa maximalt värde för kunden. Hur företaget uppfattas av sina kunder har blivit en topporientering för företagsledningarna och det är därför viktigt att cheferna får information om kundernas åsikter. Det är även viktigt för företaget att veta vilka faktorer som skapar värde för kunden. Här försöker företaget att förstå och följa vad kunderna anser om företaget samt försöker se vad som genererar värde för sin kund. Balanced Scorecard hjälper företaget att översätta företagets generella mål vad gäller kundservice och kundvärde till mått som belyser de faktorer som kunden anser är viktiga. Kaplan och Norton anser att de viktigaste faktorerna är tid, kvalitet, prestation, service och kostnad.

För att skapa ett framgångsrikt företag bör företaget uppfylla och helst överträffa kundernas förväntningar för att kunden skall se positivt på företaget och dess produkter. Kunderna måste få sina varor i rätt tid och till rätt kvalitet. Företaget måste därför fokusera sig på att minska sina ledtider, framförallt om företaget använder sig av just-in-time filosofin. Lika viktigt är det att erbjuda kunden förväntad kvalitet. Det behöver inte endast vara själva kvaliteten på produkten utan också kvaliteten på den anknyttande servicedel som företaget använder sig av. En annan viktig aspekt att peka på är att erbjuda kunden den serviceaktivitet som de förväntar sig vid köp av produkten. Den sista faktorn är kostnad. Kunden måste känna att betalat pris är det rätta priset på produkten. Det är ytterst viktigt att kunderna och företaget har samma definitioner av service och kompetens samt att företaget hela tiden är medveten om kundernas ändrade prispreferenser (KN "Howard Business Review", 1996 s 73-74).

### **3.4.2.2 Interna perspektivet**

Detta perspektiv är starkt kopplat till kundperspektivet. Företaget kopplar här det som är viktigt i kundfokusering till dess interna fokusering genom att besvara frågan: Hur kan vi optimera våra interna processer? I detta perspektiv identifieras de mest kritiska processer vilka leder till nöjda kunder och aktieägare.

När det gäller det interna perspektivet krävs det att företagsledningen identifierar de nyckelkompetenser och kritiska interna processer som måste fokuseras på för att möjliggöra kundtillfredsställelse. Företaget måste sätta upp mål för de faktorer som påverkar kundvärdet som exempelvis genomloppstider, kvalitet, de anställdas kunskaper, produktivitet och kostnader. Dessa mål bryts sedan ner på lokal nivå. På detta sätt länkas företagets uppställda mål med de aktiviteter som utförs på lokal nivå. Denna länk försäkras att de anställda på en lägre nivå vidtar åtgärder, beslut och förbättringsaktiviteter som bidrar till hela företagets måluppfyllelse.

### **3.4.2.3 Innovations- och lärandeperspektivet**

De två ovanstående perspektiven anses som de två viktigaste och baseras på hur företagets omgivning ser ut idag. Som vi i början av detta kapitel beskrev, så bygger även Balanced Scorecard på dimensionen ”i morgon”. Detta sker i innovations- och lärandeperspektivet. Detta perspektiv kräver att företagsledningen även fokuserar sig på företagets utvecklingsförmåga för att även i framtiden ha förmåga att konkurrera. För att lyckas med detta måste företaget ständigt förbättra de nuvarande processerna och produkterna och lyssna till nya krav och behov som företagets intressenter ställer samt hur omvärlden förändras. Kaplan och Norton pekar på tre fokuseringsområden: de anställdas kapacitet (Har de anställda den kärnkompetens som krävs?), informationssystemets kapacitet samt företagskulturen.

### **3.4.2.4 Finansiella perspektivet**

I det finansiella perspektivet visas om organisationens strategi, vision, affärsidé genererar något positivt monetärt flöde. Företaget baserar här sina mått på traditionella nyckeltal. Som tidigare nämnt så finns det stor kritik mot användandet av dessa nyckeltal. Det är dock nödvändigt att fortfarande presentera dessa nyckeltal då detta tankesätt är djupt förankrat i både investerares och ledningarnas tankesätt samtidigt som de bygger på den ekonomiska lagstiftningen. Det är viktigt att hitta en balans mellan de olika fokuseringsområdena vilket medför att företaget söker efter finansiella nyckeltal och framgångsfaktorer som stödjer de icke-finansiella nyckeltalen.

### **3.4.2.5 Utvecklingen av Balanced Scorecard**

Eftersom alla organisationer är olika så bör varje företag utveckla sitt eget skräddarsydda Balanced Scorecard. Införandet av Balanced Scorecard börjar med att bestämma vilka enheter har användning för det. Generellt sätt kan det sägas att de enheter där Balanced Scorecard är lämpligt bör ha egna kunder, egna distributionsnät, egen produktion samt egna finansiella prestationsmått. När enheterna är fastställda börjar arbetet med att fastställa en övergripande vision. Utifrån denna vision skall ledningen precisera strategier och strategiska mål. Nästa steg är att bryta ner dessa strategiska mål till affärsenhetens kritiska framgångsfaktorer. Utifrån detta fastställs de kritiska mått som verkligen är relevanta för prestationsmätningen. Genom att arbeta med utvecklingen i dessa steg kommer man troligtvis fram till mått som verkligen är härledda från de övergripande strategiska målen och därmed är relevanta.

## **3.4.3 Benchmarking**

För att företag skall överleva på en hårt konkurrerande marknad måste det leta efter ”den bästa externa metod” för olika aktiviteter, funktioner eller processer. ”Benchmarking” innebär att företaget identifierar och jämför sig med konkurrenter, andra enheter inom företaget eller andra företag, även i andra branscher som tillämpar ”bästa praktik”. Det kan handla om finansiella mått

men oftast jämförs andra mått av mjukare grad som t ex distributionskanaler, kvalitet och service. Ett under senare tid ofta använt mått är skilda kvaliteters tidsåtgång. Betydelsen av att kunna utnyttja tillgängliga databaser har i detta hänseende blivit allt mer viktigt. (Samuelson, 1996)

#### 3.4.4 Aktivitetssynsättet

Aktivitetssynsättet är ett nytt sätt att styra sin organisation (ABM<sup>15</sup>) och kalkylera sina produkter (ABC<sup>16</sup>) på. Detta synsätt har uppkommit utifrån tankarna kring Relevance Lost och anses ge företagen en bättre bild om vilka kostnader som skall hänföras till vilka produkter. Själva behovet av ABC beror på att företagen har anskaffat sig fler aktiviteter som i traditionell kalkylering hanteras som indirekta kostnadsställen och därmed blir pålaggsatserna för dessa kostnader missvisande. En annan kritik mot det traditionella kalkyleringsättet är att företagen här använder sig av fel pålaggsbas. Oftast används direkt lön som pålaggsbas när det egentligen bör verka bättre att använda sig av en annan bas som t ex ledtider. I ABC analyseras de indirekta kostnadsställen med avseende på vilka aktiviteter de använder. För varje aktivitet identifieras i sin tur vilka kalkylobjekt som orsakar aktiviteten. Sedan påförs produkten den kostnad utifrån hur mycket aktivitet den har använt.

Activity Based Management (ABM) anses förbättra förståelsen av hur aktivitetens kostnader hänger samman med t ex sortiment eller antal kunder bör givetvis användas aktivt för att påverka kostnaderna. Här kan vi anknyta till litteraturen om strategisk ledning där t ex Porter säger att företaget bör se sig själv som en värdekedja där det gäller att koncentrera sig på de aktiviteter där man har förutsättningar att vinna konkurrensöverlägsenhet.

---

<sup>15</sup> Activity Based Management

<sup>16</sup> Activity Based Costing

## 4 EMPIRISK UNDERSÖKNING

*I den empiriska delen av uppsatsen har vi valt att närmare undersöka åtta olika företag som alla antingen har genomfört eller påbörjat stora förändringar av sitt budgetsystem alternativt säger sig ha avskaffat budgeteringen. Vi kommer att presentera resultaten från våra empiriska studier där varje företag presenteras var för sig i följande ordning:*

- ASG
- Borealis
- Handelsbanken
- IKEA
- SCA/Mölnlycke
- SE-Banken
- SKF
- Volvo PV

Resultatet från den empiriska undersökningen är uppbyggt kring information, dels från intervjuer med och kompletterande frågeformulär från ekonomiansvariga, controllers eller liknande, dels från diverse internt företagsmaterial i form av årsredovisning, presentationsmaterial mm.

Upplägget är lika för varje företag och ser ut enligt följande modell:

- Allmänt om företaget
  - Ekonomisk styrning
  - Belöningsystem
- Budget
  - Bakgrund
  - Syften
  - Definition
- Vad har företaget lämnat/förändrat och varför
- Ersättande system/förändringar
- fördelar och nackdelar
  - Med traditionell budget
  - Med ersättande system/förändringar

Först ges en kortfattad presentation av företaget för att ge läsaren en allmän kännedom om företaget. I den inledande delen beskrivs vidare företagets övergripande ekonomiska styrning samt dess belöningsystem. Vi anser det viktigt att ge läsaren en övergripande bild av företagets ekonomiska styrning och hur dess belöningsystem är uppbyggt. Belöningsystemet ofta är nära kopplat till någon form av budget.

*Därefter går vi in mer specifikt på ämnet budget. Vi ger först en bakgrund och kort historik till företagets förhållningssätt till och användande av budget. Vidare beskrivs de syften företaget anser den traditionella budgeten respektive det ersättande systemet uppfyller samt en rangordning hur väl dessa uppfylls.*

I de två nästföljande avsnitten behandlas vad företaget har lämnat eller förändrat i fråga om traditionell budgetering och varför samt hur det ersättande systemet eller förändringarna ser ut. Vi avslutar och sammanfattar varje "företagsdel" med de för- och nackdelar som företagen anser finns dels med traditionell budget, dels med det ersättande eller förändrade systemet.

## 4.1 ASG

*Personlig intervju med Peter Karlsson.*

*Telefonintervju med Lars Holmblad.*

*Enkätutskick till Lars Holmblad*

### 4.1.1 Allmänt om företaget

ASG är representerat i 77 länder, både genom egna bolag och partners, inom transport- och logistikområdet. ASG utvecklar, säljer och levererar transport- och logistiktjänster, vilka syftar till att skapa värden och konkurrensfördelar för deras kunder.

ASG är börsnoterat och ägs sedan 1997 av Custos Investmentbolag.

#### 4.1.1.1 Ekonomisk styrning

ASG har byggt upp sin ekonomiska styrning kring ett skräddarsytt Balanced Scorecard där tre huvudområden kan urskiljas; kunden, personalen och ägarna. Denna plan utgår från företagets vision, vilken bryts ner och mäts med hjälp av olika måttal samt med budget.. Vid sidan av budgeten har företaget en affärsplan på företagsnivå och en handelsplan på operativ nivå.<sup>17</sup>

#### 4.1.1.2 Belöningsystem

Företaget saknar enligt Peter ett fungerande belöningsystem. Idag använder sig företaget av ett poängsystem där de jämför de olika regionkontoren och poängsätter dem utifrån olika måttal. Detta skall användas som en motivationsfaktor och enheterna skall ”benchmarka” sig inom företaget för att ta efter aktiviteter som görs bra på en annan enhet. Problemet är att det är svårt att jämföra enheterna eftersom de delvis har olika förutsättningar. Peter poängterar att han anser det viktigt med ett väl fungerande belöningsystem där belöningsystemet ger snabb och verklig belöning. Peter gav oss ett exempel på ”snabb” och ”verklig” belöning. Företaget Hästens sängar har ett belöningsystem där chefen varje fredag delar ut belöning kontant till personalen beroende på hur den innevarande veckan har gått. Detta är, enligt Peter, en väldigt bra motivationsfaktor. Saknaden av bra riktlinjer för utformning av ett bra belöningsystem som är kopplat till Balanced Scorecard är ett problem på ASG.

### 4.1.2. Budget

#### 4.1.2.1 Bakgrund

Hösten 1996 gick företagsledningen ut med att företaget skulle släppa budgeten eftersom den upplevdes ineffektiv och tog så mycket kraft från organisationen. Själva ordet budget blev i princip förbjudet att använda i företaget och det talades då om mål och prognoser istället för budget. Istället för att framställa en detaljerad budget ner på kontonivå så lät de istället framställa prognoser. Prognosen<sup>18</sup> innehöll istället färre måttal vilka sattes på en övergripande nivå. Företaget har idag återupptagit budgeten men dock inte återgått att budgetera på kontonivå. Orsaken till återgåendet var att ledningen efterfrågade mer information än vad kontrollern kunde få fram utifrån de grova mått som då gällde. Återgåendet har medfört att efterfrågad information till företagets ledning bättre kan framställas. Företaget försökte först med extern hjälp skapa en ny budgetmodell Denna uppfyllde dock inte företagets behov, så ASG bestämde sig därför för att själva skapa sin budgetmodell. Peter menar att pga att företaget själv har konstruerat sin modell erhålls en bättre koppling till företagets strategi och företaget får en mer skräddarsydd styrmodell.

---

<sup>17</sup> Mer information om företagets nuvarande styrning finns i avsnitt 4.1.4 Ersättande system / förändringar

<sup>18</sup> Se definition av prognos vs budget i 4.1.2.3 Definition

#### **4.1.2.2 Syften**

Enligt Lars uppfyllde den traditionella budgeten främst syftena prognos och planering, samordning/koordination, resursfördelning/prioritering samt kontroll och mål. Dessa syften ansåg han inte uppfyllas så tydligt med hjälp av företagets nya system, då inget av syftena blev högt rangordnade. Syftena planering, samordning/koordination, resursfördelning/prioritering, kontroll, mål samt kommunikation kan däremot anses som bättre uppfyllda med det nya systemet. Det bör noteras att Lars anser att prognossyftet uppfylls bättre med den traditionella budgeten än med det nya systemet som han anser har en vag koppling till detta syfte. Det syfte som båda systemen uppfyller lika bra är kommunikation vilket fått en tvåa i båda systemen.

Kopplingen mellan den traditionella budgeten och strategin anser Lars finnas. En stark koppling ges om strategin är väl uttalad vilket leder till att det blir enklare att bryta ner denna i en traditionell budget. Syftet ”mål” har också fått hög relevans hos den traditionella budgeten i enkätundersökningen. Peter är av samma åsikt.

#### **4.1.2.3 Definition**

*Definitionen av budget är enligt Lars ”En ettårig plan för nästkommande år vilken bygger på aktiviteter”.*

*Lars beskriver skillnaderna mellan prognos och budget på följande sätt. I en prognos är det lättare att ta in förändringar som sker i omvärlden eftersom dessa görs oftare än vid traditionell budgetering. Detta ger en bättre träffsäkerhet eftersom prognosen bygger mer på verkligheten än vad den traditionella budgeten gör då budgeten upprättas på ettårsbasis. Budgeten kan lätt bli inaktuell på grund av detta.*

#### **4.1.3 Vad har företaget lämnat / förändrat och varför**

Det främsta syftet till att lämna budgeten var att utnyttja de resurser som användes vid budgeteringen till något annat samt pga att det tog så lång tid att framställa budgeten. Företagsledningen uttalade därför inget krav att framställa en budget på koncernnivå utan det var sedan upp till den enskilda enheten om de ändå ville använda sig av budget. Det var inte tillfredsställande för ledningen att endast använda sig av prognoser på övergripande nivå varför ASG därför återgick till att budgetera på en något mer detaljerad nivå.

#### **4.1.4 Ersättande system / förändringar**

Företagets modell liknar tänkandet bakom Balanced Scorecard fränsett att de endast använder sig av tre grundstenar. ASG utgår från visionen ”Vi ska vara Nordens ledande företag inom transport och logistik” och bryter sedan ner denna i olika delmål. Företaget fördelar delmålen i tre huvudgrupper; kunden, personalen och ägarna. I grova drag innebär detta att företaget skall ge kunden bästa möjligakvalitet och service, att för de anställda vara den mest attraktiva arbetsgivaren och för aktieägarna uppfylla ekonomiska mål. Utifrån dessa mål så har företaget format ett antal mått. Inom området kunder t ex mäter företaget kundernas attityd en gång om året. Andra faktorer som mäts är leveransprecision och tillgängligt per telefon. Uppföljning sker månadsvis eller vissa mått varje dag vilket gör att ledningen kan följa verksamheten direkt. ASG ser sin budget som ett medel att uppnå dessa mål.

Peter anser att det är viktigt att skapa sig en modell, skraddarsydd för den egna verksamheten. Han anser vidare att man skall utgå från en vision och mål som sedan ”rullas” ner i den operativa verksamheten. Det är i den operativa verksamheten som de värdeskapande aktiviteterna sker, som leder till att företaget uppnår lönsamhet. För att detta skall uppnås måste målen vara väl uttalade och kommunicerade.

Företaget använder sig vid sidan av budgeten av en affärsplan på företagsnivå och en handelsplan på operativ nivå och har även precis påbörjat ett arbete med ABC. Svårigheten är här att prissätta de olika aktiviteterna.

Budgeten upprättas först på platskontorsnivå<sup>19</sup> och dess budgeterade intäkter och kostnader summeras sedan upp till regionnivå<sup>20</sup>. Regionnivåerna summeras sedan upp till koncernnivå. Denna uppsummering samt företagets ”bolagsoverhead”<sup>21</sup> utgör den slutliga budgeten. Budgeten fastställs på ettårsbasis. Budgeten upprättas endast på ”summerade” konton. Ett exempel; Budgetens personalkostnader är en summering av exempelvis lön, övertid, personalomkostnader mm. Budgeten innehåller ca 10 st kostnadssammanslagningar. Själva budgetprocessen följer uppbyggnadsformen. Förra året använde företaget en nedbrytarform men de anser idag att uppbyggnadsformen är att föredra.

Företaget följer upp vissa ”grova” mått en gång i månader. Andra mått som prisutveckling, volymutveckling och produktivitet följs upp veckovis. Företaget anser det viktigt att följa trenderna med rullande tolv månaders prognosticering. Varje månad mäts även lönsamhet och omsättning. Idag använder företaget inte rullande prognoser i så stor utsträckning som de önskar. Detta på grund av att företaget genomgår organisationsförändringar och att företaget har fått en ny business controller. Arbetet med rullande prognoser kommer att återupptas så fort företaget ”stadgat sig”.

Företaget gör även avvikelseanalys och då på produktnivå. Nästa år så kan även en avvikelseanalys på lägre nivå göras.

## **4.1.5 Fördelar och nackdelar**

### **4.1.5.1 Med traditionell budget**

- + Budgeten är väl inarbetad i företaget och alla känner till vad en budget står för.
- + Det är bra att styra verksamheten mot en ettårsplan eftersom t.ex. redovisningen görs på årsbasis.
- En budget på kontonivå, som traditionell budget kan anses vara, är för detaljerad och ger inte företaget något mervärde.
- Själva budgetprocessen tar väldigt lång tid och stjälar mycket resurser från den övriga verksamheten. Företaget uppskattar att budgetarbetet i genomsnitt tog tre månader. Ett år senare, när företaget använde sig av en ”grov budget”, hade processtiden gått ner till tre veckor för att ytterligare ett år senare ha halverats till en och en halv vecka.
- Att använda en ettårsbudget är inte bra eftersom det sker så snabba förändringar i omvärlden. Detta är företaget medvetet om och vid en stor förändring så ändras de egna prognoserna men budgeten kvarstår som den är.

### **4.1.5.2 Med ersättande system / förändringar**

- + ASG har från att ha lämnat budgeten helt till att ha återupptagit den men då på en högre nivå hittat ett fungerande sätt att styra sin verksamhet.
- + Företaget anser att kopplingen mellan det nuvarande budgetsystemet och strategin är stark.

<sup>19</sup> ASG har 26 st platskontor i Sverige

<sup>20</sup> ASG har 3 st regionkontor i Sverige

<sup>21</sup> Omkostnader som kan hänföras till hela företaget som helhet

## 4.2 Borealis

*Personlig intervju med Anders Fröberg*

*Telefonintervju med Per Witte*

*Enkätutskick till Anders F och Per W*

### 4.2.1 Allmänt om företaget

Borealis tillverkar olika petrokemiska produkter (eten, propen, fenol och aromater) och polyofiner (polyeten och polypropen), där företaget är störst i Europa. Borealis bildades 1994 genom en sammanslagning av finska Neste och norska Statoils kemidivision. Den huvudsakliga produktionen sker i norden (Norge, Sverige, Finland) och Portugal och huvudkontoret ligger i Danmark.

#### 4.2.1.1 Ekonomisk styrning

Produktionsanläggningarna (fabrikerna) rapporterar direkt till respektive tillhörande affärsenhet. Affärsenhetscheferna har ett övergripande lönsamhetsansvar men även fabrikerna och regionerna är resultatansvariga. Borealis tillämpar ett internprissystem vid transaktioner inom koncernen där internpriset ligger väldigt nära ett marknadspris. ”Partnership for profit” är en modell för ansvars- och lönsamhetsstyrning som Borealis tillämpar. Denna modell används för att koordinera och optimera ansvarsfördelningen mellan affärsområden, produktionsanläggningar och försäljningsregioner. I detta system sätts även mål för olika avdelningar och anställda.

#### 4.2.1.2 Belöningsystem

Borealis använder sig av ett belönings-/bonussystem som är kopplat till måltalen angivna i BSC. Måltalen sätts centralt från huvudproduktionsanläggningen i Stenungsund och utgår från sju till åtta parametrar som t.ex. skyddsfrekvens, miljöutsläpp, resultat och fasta kostnader. Bonussystemet omfattar samtliga anställda och kan ge ett visst maxbelopp i pengar per år.

### 4.2.2 Budget

#### 4.2.2.1 Bakgrund

Borealis tillhör ett av de få företag som helt och hållet gått ifrån budget och budgetering i sin traditionella mening. Före sammanslagningen och fram till 94/95 använde företaget budget men från 1995 och framåt styr Borealis verksamheten i stort utan budget. Budgetprocessen tog tidigare ca 3 månader och motsvarande process med ersättande systemet är i dag nere på ca 3 veckor. Avvecklingen har varit frivillig på så vis att de enskilda avdelningarna får använda budget för egen del men inga budgeter rapporteras uppåt i organisationen. Någon form av budget kan därför förekomma i vissa delar av företaget.

#### 4.2.2.2 Syften

Den traditionella budgeten uppfyllde främst syftet med avseende på kontroll och utvärdering enligt både Anders Fröberg och Pär Witte. Detta beror på att utfalls-/avvikelseanalys är ett centralt mål i budgeteringen. Anders anser att budgetuppföljningen är ett enkelt och bra sätt att följa upp på men ifrågasätter vad utfallet egentligen säger. ”Är vår prestation bra eller dålig?” Det bygger på att förutsättningarna är helt rätt och att omgivningen inte har förändrat sig, vilket sällan är fallet.

Likaså ansåg båda att syften som resursfördelning/prioritering, ansvarsfördelning och planering var viktiga för den traditionella budgeten. Vid ”tuff” målsättning kan knappa resurser fördelas på ett effektivt sätt med hjälp av budgeten, anser Per. De menar att budgeten är en spegelbild av ansvarsfördelningen och ger på så vis ramar att agera utifrån. Planeringssyftet är delvis relevant



på så vis att budgeten tvingar organisationen att planera. Nackdelen som planeringshjälpmedel är att omvärlden allt som oftast förändras snabbare än budgeten visar.

Både Anders och Per anser att den traditionella budgeten sämst uppfyller motivations- och prognosytet. Anders menar att budgeten i själva verket kan vara demotiverande eftersom det under processen med budgetuppställandet sker så mycket förändringar från det ursprungliga budgetäskandet. Prognosytet uppfylls också dåligt då förutsättningarna sätts så tidigt att verkligheten hinner förändras innan budgeten börjar gälla. Budgetens prognosvärde är även lågt på grund av att den är förknippad med målsättning. Vetskapen att budgeten i slutändan ändå blir reviderad kan medföra att man lämnar in ”taktiska” siffror, dvs lägger på lite marginaler i siffrorna för att på så vis skapa sig lite ”prutmån”.

Med det nya ersättande systemet har framförallt prognos- och planeringssyftena fått ökad uppfyllelse. Eftersom den traditionella budgeten innefattar målsättningar är prognosvärdet lågt. Med rullande prognoser frikopplas målsättningarna från själva prognosarbetet och ger därmed en mer uppriktig skattning frikopplade från taktiktänkande. Det ger även en snabbare framtagningsprocess (gå bara en väg) vilket ger en mer aktuell prognos. BSC skall reflektera de strategiska målsättningarna och kan även innehålla nyckeltal av icke-finansiell karaktär som är vitala för överlevnad på lång sikt. Motivationen ökar också med det nya systemet. Användandet av relativa performance mätningar dvs vad individen själv kan påverka ger en högre motivation än statiska budgetmål.

#### **4.2.2.3 Definition**

Anders Fröberg på Borealis definierar budget som följer. *”Nedbrytande av mål för företaget på en väldigt detaljerad nivå. ”Hela” företaget deltar i arbetet. Processen sker i flera rundor, fram och tillbaka, innan det är godkänt och klart. Antingen uppifrån och ner eller tvärtom.”* Per Witte definierar budget lite annorlunda: *”På förhand tilldelade medel att använda under en given tidsperiod (i allmänhet ett år) till specificerade aktiviteter. Budgeten kan anses vara ‘det första delmålet’ i kedjan ‘Budget => Mål => Vision’.”* Skillnaden mellan budget och prognos anger Per Witte som att; prognosen anger förväntat utfall och kommer upp månadsvis där utfallet jämförs med en plan (”budget”). Prognosen kan justeras efter rådande situation medan budgeten skall hållas strikt. Anders Fröberg anger skillnaden mellan budget och prognos enligt följande: Prognosen är frikopplad från målsättningar och görs av ledningen ”top down”. Budgeten är förknippad med målsättningar och budgetprocessen sker i flera varv. Budgeten tar därför mycket längre tid att göra och får ofta inslag av taktiska siffror.

#### **4.2.3 Vad har de lämnat/förändrat och varför?**

Borealis har upphört med att rapportera och använda traditionell budgetering inom hela koncernen för såväl försäljningsbolag som rena kostnadsenheter. Det föreligger inget förbud att använda budget för enskilda enheter inom företaget, men detta bör ske i relativt liten omfattning. Tidigare gjorde företaget en detaljerad budgeten och alla kostnadsansvariga var med i budgetprocessen. Själva förloppet med budgetuppställandet gjordes i flera varv (iterationer) ”ner-upp-ner-upp”. Allt detta har nu försvunnit

Det senaste året har vissa förändringar i budgetsynen skett. Numera sker en budgetering av fasta kostnader inom Borealis (projekt har alltid budgeterats). De ramar som fastställs centralt skall infrias av respektive anläggningar. Budgeten utgör alltså de lokala anläggningarnas försäkring/styrmedel för att säkerställa att centrala mål infrias. Det finns däremot inga krav på att inrapportera någon detaljerad budget.

De främsta orsakerna till avskaffandet av budgeteringen var; dels att de utgjorde långdragna processer som tog omfattande resurser i anspråk, dels osäkerheten i gjorda prognoser pga ständigt föränderliga omvärldsfaktorer.

#### 4.2.4 Ersättande system

I stället för budget använder Borealis ett styrsystem bestående huvudsakligen av fyra delar som beskrivs enligt nedan. Dessa system motsvarar en heltäckande bild av företagets ekonomiska styrning och ersätter budgeten olika bra beroende på vilket syfte som skall uppfyllas :

##### 1. Rullande finansiella prognoser och trendanalys

En översiktlig kvartalsvis rapportering som sträcker sig över fem kvartal framåt. Den används för planering av skatt och finansiering, för att visa likviditetsbehov och därmed skapa handlingsberedskap för bank och styrelse. Den innehåller inga element av målsättning, bara mest troliga utfall. Likaså görs ingen uppföljning eller avvikelseanalys. Rullande prognoser tar lite resurser i anspråk i förhållande till traditionell budget. Trendanalys, som är en matematisk beräkningsmodell baserad på historisk information under året, ger ofta en överskådlig bild och fungerar som ett bra komplement till prognoserna och resterande tre delar av det ersättande systemet.

##### 2. Key Performance Indicators (KPI) och Balanced Scorecard (BSC)/Nyckeltal

*Måltal för KPI och BSC sätts av ledningen en gång per år. Vissa av dessa är gemensamma för hela företaget t.ex. ROCE (avkastning på sysselsatt kapital). Företaget försöker fokusera mer på icke-finansiella nyckeltal och därmed få balans mellan finansiella och icke-finansiella nyckeltal. Företagets strategier används systematiskt som vägledning vid framtagning av KPI tillsammans med BSC fokuserar drivarna bakom de finansiella nyckeltalen. BSC används som målsättning samt för att kommunicera strategierna i företaget och vid utveckling av rapporterna. Borealis BSC följer upphovsmännens version ganska väl och använder följande fyra perspektiv: aktieägare, kunder, affärsprocess och "best team"<sup>22</sup>. Exempel på nyckeltal för dessa perspektiv är; ROCE och cash flow, kvalitetsindex och andel parterköp, "value for money" respektive "job rotation" utbildningsprestation. Avdelningarna har vissa kostnadsmål att hålla sig till. Dessa används vid behov och avser inte alla kostnadsposter utan bara totala kostnader samt utvalda konton och aktiviteter.*

##### 3. Aktivitetsbaserad redovisning och produktkalkylering (infört from sept -97)

Aktivitetsbaserad redovisning innebär fördelning av kostnader till aktiviteter för att erhålla ett affärsmässigt processynsätt för kostnader. Ger svar på varför avdelningar förbrukar resurser. Aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) har till syfte att fördela kostnader till produkter via aktiviteter och därigenom ge en mer noggrann och rättvis bild av produkt- respektive kundlönsamhet. Arbetet med ABC/ABM blev dock alltför komplext och resurskrävande varför det numera endast utgör en sidoaktivitet vartannat år.

##### 4. Decentraliserad investeringsstyrning (ej traditionell investeringsbudget)

Borealis gör en uppdelning i tre olika investeringsgrupper beroende på storlek:

- *Small* – vid mindre investeringar i anläggningar/funktioner (under 3 milj. DKR) används trendanalys, kostnadsramar (om nödvändigt), targets (mål) för fasta kostnader som beslutsunderlag.
- *Medium* – för medelstora investeringar (mellan 3-30 milj. DKR) finns ett varierande lönsamhetskrav beroende på hur investeringskapacitet i rullande finansiella prognosen ser ut. Det gäller även att investeringen passar in strategiskt.

<sup>22</sup> Best team utgör mindre grupper med kompetenser från olika områden som har stor handlingsfrihet och har till uppgift att åtgärda störningar i produktionen.

- *Strategic* – vid stora, strategiska investeringar beslutar styrelsen från fall till fall.

## 4.2.5 Fördelar och nackdelar

### 4.2.5.1 Med traditionell budget

- + Alla gick igenom sina kostnader, det ifrågasattes mer, analysen blev bättre och mer omfattande.
- + Bra att använda på vissa nivåer längre ner i organisationen för att se vad de har att röra sig med.
- + Budgeten är tydlig. Alla vet vilken del som berör en och vad detta innebär.
- + Lättare att behålla styrning/kontroll med budget. Budgeten innebär ett ”commitment” som blir svårdefinierat med andra styrparametrar.
- Utgör långdragna processer som tar stora resurser i anspråk.
- Osäkra prognoser pga snabba förändringar i omvärldsfaktorer.
- Har aldrig varit motiverande. Motivationen avtar när man får tillbaka något man inte känner igen.
- Budgeten kan inge en falsk trygghet. ”Klarar man budgetmålet är allt frid och fröjd.” Men om förutsättningarna har förändrats kan detta betyda att de grundläggande målsättningarna inte uppfylls.
- Mycket taktik. ”Man vet hur de skär och lägger därför på lite extra”.
- Budget fungerar inte bara som ett ”tak” utan även som en ”tröskel” för kostnader.
- Ekonomistyrningen tenderar att bli en årlig ”hösthändelse”.

### 4.2.5.2 Med ersättande system / förändringar

- + Prognosarbetet är mindre tidskrävande och ger bättre kvalitet, mer realistiska värden (ej taktiska), då siffrorna är frikopplade från måltal.
- + BSC speglar även icke-finansiella nyckeltal som är vitala för överlevnad på lång sikt.
- + BSC ger en bättre koppling till de strategiska målsättningarna.
- + Användandet av Relative Performance dvs vad individen själv kan påverka tillsammans med BSC ger en högre motivation än statiska budgetmål.
- Saknar bra instrument för resursfördelning och prioritering.
- Mer oklart vem som ansvarar för vilka kostnader.
- Får en sämre kontroll över fasta kostnader med det ersättande systemet jämfört med budget.

## **4.3 Handelsbanken**

*Personlig intervju med Ulf Björk.  
Enkätutskick till Ulf Björk.*

### **4.3.1 Allmänt om företaget**

Den VD som präglat banken mest historisk är Jan Wallander som tillträdde posten 1970. Jan Wallander avskaffade budgeten för över 30 år sedan och utformade den organisation och politik som har präglat banken och som fortfarande används. Handelsbanken har ca 500 kontor i Sverige och fyra dotterbolag. Dessa är Handelsbanken Hypotek, Handelsbanken Finans, Handelsbanken Liv Försäkringsaktiebolag och Handelsbanken Fonder. Utomlands är Handelsbanken representerad på ca 25 platser. Handelsbankens verksamhetsområde har utvidgats från att endast syssla med bankverksamhet till att även omfatta bl a försäkringar och fonder. De enskilda kontoren behandlas som resultatenheter eftersom de själva ansvarar för de intäkter och kostnader som deras verksamhet har. Företaget använder sig av ett internprissystem vilket beskrivs mer utförligt under rubriken 4.3.4 Ersättande system / förändring.

#### **4.3.1.1 Ekonomisk styrning**

Handelsbanken baserar sin styrning på tre hörnpelare. Dessa är resultatredovisningen, internräntesystemet och personaldimensioneringen vilka visar ledningen hur företaget går. Vi kommer under rubriken "Ersättande system" att beskriva dessa system närmare.

Handelsbanken har en väl etablerad företagskultur som genomsyrar hela verksamheten., "Mål och medel", heter de riktlinjer som alla anställda i företaget har ett exemplar av. Detta kommer att beskrivas närmare under rubriken "Ersättande system".

#### **4.3.1.2 Belöningsystem**

Företaget har ett belöningsystem, kallat Oktogonen, som är utformat av Wallander. Detta är ett vinstandelssystem som ger de anställda en vinstandel beroende på hur det går för Handelsbanken i förhållande till andra banker.

### **4.3.2 Budget**

#### **4.3.2.1 Bakgrund**

Handelsbanken upphörde att använda budget på 70-talet efter påtryckningar från den dåvarande VDn Jan Wallander. Wallander började sin "budgetfria" period genom att införa ett nytt system hos Sundsvallsbanken för över 30 år sedan. På 70-talet gick han över till Handelsbanken där han fortsatte sitt arbete med att utveckla ett budgetlöst system. 1970 avskaffades alltså budgeten i Handelsbanken men man lät fortfarande göra budgetar för personal och investering under ett antal år, för att inte göra en så stor förändring i ett enda steg. Under 70-talet fungerade företagets budgetlösa system utmärkt och efter det att problem med kreditförluster övervunnits började banken uppvisa en mycket god lönsamhet. Handelsbanken har nu använt systemet i över 30 år och har inga planer på att lämna det (Wallander, 1995).

#### **4.3.2.2 Syften**

Både Björk och Grevelius anser att kommunikation och mål är de syften som den traditionella budgeten uppfyller bäst. Grevelius anser även att prognos, ansvarsför-

delning, kommunikation och motivation hör till denna grupp. De resterande syftena ges en medelgod relevans av Grevelius. Planering, ansvarsfördelning och kontroll är de syften som Björk anser den traditionella budgeten uppfyller sämst. Det bör poängteras att Grevelius och Björk skiljer sig i uppfattningen om "ansvarsfördelning" vilket Grevelius ger hög relevans medan Björk ger detta ett medelvärde.

Enligt Grevelius uppfyller företagets nya system syftet "mål/strategi" mycket bra varför han har gett ett högt värde för detta syfte. Både Grevelius och Björk anser att ansvarsfördelning och kommunikation är de två syften som är minst relevanta för det nya systemet. Björk vill även ge "samordning" en låg relevans medan Grevelius ger detta syfte ett medelvärde. Björk har delat upp syftena för det nya systemet i två grupper; medelgod och låg relevans och anser därför inte att något syfte har hög relevans med det nya systemet.

Vi kan utifrån enkätundersökningen utläsa att "kommunikation" anses som mycket relevant hos den traditionella budgeten och har i det nya systemet låg relevans. Grevelius vill även ge "ansvarsfördelning" denna relevansskillnad medan Björk anser att detta syfte i båda systemen har låg relevans.

#### **4.3.2.3 Definition**

Ulf Björk definierar traditionell budget som; "Sammanställning i siffror av ett företags planerade aktiviteter och förväntningar det närmaste året."

"Aktivitet som omfattar hela företaget med krav på samordning etc mellan olika delar. Fastställande av diverse antaganden rörande omvärldsfaktorer. Utmynnar i bl.a. en resultat- och balansräkning för året" är Sven Grevelius definition.

#### **4.3.3. Vad har företaget lämnat / förändrat och varför**

Handelsbanken är ett av de få företag som kan anses ha lämnat budgeten helt och hållet. Enligt Jan Wallander är budgeten inte bara slöseri med resurser utan kan dessutom vara direkt skadligt för företaget. En budget är en uppskattning av vilket resultat företaget kommer att uppnå under de kommande året samt hur kostnader och intäkter och olika balansposter kommer att utveckla sig under året (Wallander, 1995). Budgeten är en siffermässig sammanfattning av en mängd prognoser vilka har gjorts inom företaget eller hämtats utifrån. Hela budgetens realism är avhängig av att de olika prognoserna (antagandena) är realistiska. Slår prognoserna fel blir budgeten i bästa fall en sifferlek och i sämsta fall kan företaget råka väldigt illa ut eftersom de har byggt upp hela sitt agerande efter budgeten. Wallander har även riktat kritik mot de andra syftena som budgeten anses uppfylla i form av mål, ansvarsfördelning, kontroll etc. Han anser vidare att det "budgetlösa" systemet i många fall kan uppfylla dessa syften lika bra eller bättre.

#### **4.3.4 Ersättande system / förändringar**

##### **4.3.4.1 Formell styrning**

Som tidigare nämnts så baserar Handelsbanken sin styrning på tre pelare; resultatredovisningen, interräntesystemet och personaldimensioneringen.

- Resultatredovisningen utgör kontorens och organisationens uppföljning av "resultatet", tillsammans med produktresultat och kundresultat. Här har företaget det administrativa systemet till hjälp som visar bl a antalsredovisningen. Själva uppföljningen av resultatet sker genom uppföljning av I/K-talet, IOK (Intäkter för

omkostnadskronan) samt intern benchmarking de olika bankkontoren emellan. Benchmarking sker kvartalsvis medan de övriga måtten följs upp varje månad.

- Den andra hörnpelaren, internräntesystemet, styr hela balansräkningen. Denna fungerar på följande sätt: Vid inlåning betalar kontoret en ränta till kunden. Kontoret får sedan en internränta från regionbanken, vilken är centralt satt och avspeglar penningmarknadsläget<sup>23</sup>. Skillnaden mellan inlåningsräntan och internräntan ger ett positivt nettovärde. På motsvarande sätt fungerar det vid utlåning. Inlåning- och utlåningsnettona är kontorens räntenetto och utgör den stora intäktsposten för kontoren. Företaget använder sig även av provision vid sidan av internräntesystemet.
- Personaldimensionering används för att mäta företagets effektivitet. Företaget använder sig av system i form av datakostnader (DAKO), internräntan, kapitaltäckning, personalsystem, transaktionskostnader, centralkonto och bankgiro etc. som hjälpmedel.

Ulf Björk ser användandet av I/K-talet som en förklaring till att de inte använder budget. Målet är att ha ett I/K-tal på 2,0. 1,0 täcker kostnaderna för intäktens förvärvande. Mellan 1 och 2 skall täcka gemensamma kostnader för central utveckling, utdelning till aktieägare, skatt och vinst. Företaget anser att enkelhet är viktigt och I/K-talet är något som alla anställda i företaget förstår och därmed har lätt att relatera till. Grevelius menar att snabb uppföljning, stark företagskultur och en tät effektiv kommunikation tillsammans med ett väl fungerande redovisningssystem till stor del ersätter budgeten som styrinstrument.

#### **4.3.4.2 Informell styrning**

Handelsbanken har genomsyrat hela organisationen med en uttalad företagskultur som skall fungera som riktlinjer vid varje beslutsfattande. Företaget kallar detta för *Mål och Medel*. Nedan följer några exempel på några av deras mål<sup>24</sup>:

- *Universalbank*. Företaget vill vara stor i Sverige och även i resterande del av Norden. För att klara av att så effektivt som möjligt serva sina kunder och inte skapa konkurrens mellan de olika kontoren använder företaget en sk ”kyrktornsprincip”. Denna princip innebär metaforiskt att man skall inte bedriva en bank över ett område än vad man kan överblicka från toppen av ett kyrktorn.
- *Kunden i centrum*. Företaget strävar att på bästa sätt tillfredsställa kundens behov vilket ger god lönsamhet för företaget.
- *Decentralisering*. ”Det är viktigt att inte ha mål och medel under ena armen och huvudet under andra”, enligt Ulf Björk. Företaget har därför gjort om sina kontor till resultatenheter och de ansvarar då för sina kostnader och intäkter.
- *Enkel organisation*. Det är viktigt att kommunikationen är bra i företaget. Vid beslutsfattande skall en dialog med de personer som anses ha något att tillföra föras inom organisationen. Varje enhet inom företaget har en stödenhet. Regionalkontoren är serviceenheter, stödenheter, för kontoren och regionalkontoren har i sin tur sin stödenhet i Stockholm.
- *Lönsamhet i fokus*. Företaget är endast intresserade av affärer som ger lönsamhet. De går därför inte in i noll eller minus affärer.

<sup>23</sup> Marknadsprissättning dvs oftast Centralbankens riksränta

<sup>24</sup> I förhållande till andra banker

### **4.3.5.Fördelar och nackdelar**

#### **4.3.5.1 Med budget<sup>25</sup>**

- Budgeten baseras på osäkra prognoser.
- Budgeten är tids- och resurskrävande.
- Budgeten skapar låsningar.
- Budgeten blir snabbt inaktuell
- Budgeten leder till anslagstänkande och politiskt rävspel
- Ger en konstlad och onaturlig periodindelning
- Dålig koppling med strategierna. Detta anser Wallander men inte Björk.
- Kan leda till supoptimeringar
- Kan vara en motivationshämmande faktor.
- Traditionell budgetering skapar ”falsk” säkerhet och kräver mycket resurser. Dessutom krävs en mängd som när verkligheten tränger sig på ofta visar sig felaktiga.

#### **4.3.5.2 Med ersättande system / förändringar**

- + Den huvudsakliga skillnaden/fördelen med det ersättande systemet är enligt Björk att företaget slipper en massa budgetrundor hit och dit.

---

<sup>25</sup> Se 3.3 Kritik mot budget

## 4.4 IKEA

*Telefonintervju med Martin Bornekramp  
Enkätutskick till Martin Bornekramp*

### 4.4.1 Allmänt om företaget

*IKEA är ett internationellt möbel- och heminredningsföretag som främst riktat in sig på lågpris-möbler och heminredningsartiklar för hushållsmarknaden. Företaget har 140 varuhus runt om i världen, varav merparten i Europa.*

I koncernen ingår moderbolaget IKEA AB och ett antal rörelsedrivande helägda dotterbolag, däribland IKEA Svenska Försäljnings AB och IKEA Svenska AB. IKEAs försäljning sker antingen genom det helägda försäljningsbolaget och dess 13 varuhus i Sverige eller via ett franchisingavtal med fristående bolag utanför koncernen. När vi i fortsättningen skriver IKEA avser vi enbart IKEA Svenska Försäljnings AB.

#### 4.4.1.1 Ekonomisk styrning

Inom IKEA fungerar varje varuhus som en resultatenheter med ansvar för både försäljningsintäkter och kostnader, dvs det som de själva kan påverka. Varje avdelning inom företaget har samtidigt ett sortimentsansvar som sträcker sig tvärs igenom hela försäljningsorganisationen. De har därmed skapat ett matrisansvar som omfattar både marknad och sortiment. I övrigt styrs de enskilda varuhusen med hjälp av bl.a. nyckeltal vilket vi nedan beskriver närmare.

#### 4.4.1.2 Belöningsystem

Belöningsystemet på IKEA Svenska Försäljnings AB är kopplat till olika måltal som intäkterna, bruttomarginalen och den påverkbara delen av kostnaderna. Denna avstämning sker årsvis och uppfyllda mål ger belöning i form av en engångsutbetalning.

### 4.4.2 Budget

#### 4.4.2.1 Bakgrund

Före 93/94 budgeterade hela IKEA-koncernen ända ner på kontonivå. Budgetprocessen var då en tung och utdragen process där man konsoliderade alla kostnader till resultatnivå. Den började någon gång under andra kvartalet och pågick fram till årsskiftet. Budgetarna innehöll ofta oförändrade kostnader från år till år dvs de blev inte tillräckligt genomlysta och ifrågasatta för att förändras utan låg kvar med samma belopp även efterföljande år. Budgeterandet lever fortfarande kvar inom många delar av IKEAs organisation men inom försäljningsbolaget inklusive de enskilda varuhusen har man frångått att använda budget.

#### 4.4.2.2 Syften

Den traditionella budgeten uppfyller bäst syften som resursfördelning/prioritering, fördelning av ansvar samt kontroll och utvärdering. Med IKEAs system utan budget uppfylls kommunikations-syftet väl. Kommunikationen mellan ett företags olika delar är än mer viktigt i ett ekonomisystem utan budget. Även mål och strategisyftet anses bli bättre uppfyllt med företagets strategiska plan tillsammans med målsättning i relation till föregående års utfall istället för mot budget.

#### 4.4.2.3 Definition

Martin Bornekramp definerar traditionell budget enligt följande: "En fördelning av kostnader och intäkter per tidsperiod, gärna specificerad per avdelning, enhet eller person. Dessa skall vara kopplade till mål för verksamheten som satts upp av den verkställande ledningen". Martin



menar att skillnaden mellan budget och rullande prognos är att budgeten är statisk med låsta måltal för året. Prognosen revideras löpande under året och vid en avvikelse sker analys och en om-prioritering kan göras relativt snabbt.

#### 4.4.3 Vad har de lämnat och varför?

När IKEA slutade använda budget på koncernnivå begärde de inte heller in några budgetar från de enskilda varuhusen. Däremot rekommenderar huvudkontoret för IKEA Svenska Försäljnings AB ”varuhusen” att sammanställa budget för t.ex. personal, resor mm. För huvudkontoret sammanställs budget eftersom det utgör en ren kostnadsenhet.

**Det var främst två orsaker till att IKEA avvecklade sin traditionella budget. Dels var budgeteringen en tungrodd process som tog mycket tid och resurser i anspråk, dels låg måltalen på en alltför detaljerad nivå (kontonivå). Risk finns att det leder till en centralstyrd process. Detta tillsammans med den höga detaljeringsgraden gjorde att de anställda befriades deras handlingsfrihet och fokuserade på fel saker. Det kunde medföra att man t.ex. kritiserade ett budgetöverdrag på 200.000 kr i utbildningskostnader trots en försäljningsökning samma år med 300.000 kr.**

#### 4.4.4 Ersättande system / förändringar

För att göra det lättare för varuhuscheferna och säkerställa att den fokuserar på rätt saker, använder IKEA främst två styrtal i sin ekonomiska styrning. Dessa styrtal är omsättning och kvotquotlet totala kostnader dividerat med omsättningen (K/I). Av de totala kostnaderna är merparten påverkbara. Varuhuscheferna är resultatansvariga dvs de ansvarar enbart för intäkterna minus kostnaderna men inte för balansräkningen.

Inom IKEA är jämförelser mellan de enskilda varuhusen, dvs intern benchmarking, vanligt förekommande. IKEA använder sig även av ett uppföljningssystem där de jämför innevarande års ackumulerade siffror med prognostiserade värden och får då fram börvärden för den resterande perioden. Dessa värden jämför de sedan med föregående års värden.

#### 4.4.5 Fördelar och nackdelar

##### 4.4.5.1 Med traditionell budget

- + Budgeten säkerställer att man går igenom kostnaderna, analyserar orsaker till förändringar och att man får en bättre kontroll på dessa.
- + Budgeteringen gör det lättare att definiera och följa upp kostnadsansvar.
- + Budget bidrar till kostnadsmedvetenhet.
- + Möjliggör styrning och leder till planering.
- Budgetprocessen är en tungrodd process som tar lång tid och mycket resurser i anspråk.
- Alltför hög detaljeringsgrad (ner på kontonivå).
- Centralstyrd process/byråkratisk.
- Bygger på antaganden som i vissa fall är mycket osäkra.
- Det finns risk att man hamnar i ett ”kommunalt” beteende (anslagstänkande).

##### 4.4.5.2 Med ersättande system / förändringar

- + Styrning med föregående års siffror som bas ger en verklighetsbaserad styrning.
- + Förbättrad kommunikation mellan företagets olika delar.
- + En ökad frihet och självständighet med det nya systemet.
- Ej samma kontroll över kostnaders utveckling under året.

## **4.5 SCA Mölnlycke**

*Personlig intervju med Peter Dahlgvist.  
Enkätutskick till Peter Dahlgvist.*

### **4.5.1 Allmänt om företaget**

SCA Mölnlycke är ett helägt dotterbolag inom SCA-koncernen. SCA Mölnlyckes verksamhet är indelad i tre stora affärsområden; Incontinence Care, Consumer Products och Clinical Products. SCA Mölnlyckes huvudsakliga verksamhetsområde är absorberande engångsartiklar där mer än 85% av försäljningen sker utomlands och den huvudsakliga produktionen förlagd till Europa och Nordamerika. Hela SCA inklusive SCA Mölnlycke är väldigt beroende av massapriserna och dess fluktuationer. Affärsområdet Consumer Products är dessutom utsatt för en hård konkurrens och en snabbt svängande marknad. Fortsättningsvis skriver vi endast SCA när vi avser SCA Mölnlycke.

#### **4.5.1.1 Ekonomisk styrning**

Företaget består totalt av över 30 rapporterande enheter (som har någon form av resultatansvar). SCA använder visserligen räntabilitetsmått för styrning av divisionerna/affärsområden men fokuserar styrningen i första hand på divisionernas resultat. SCA använder ett marknadsbaserat internprissystem vid handel mellan enheterna inom koncernen.

#### **4.5.1.2 Belöningsystem**

Det belöningsystem (Incentive System) som används på SCA baseras på de målsättningar som fastställs i budgeten. Det finns emellertid åsikter inom företaget som vill se en förändring av belöningsystemets utformning. Belöningsystemet upplevs av controllers som ett hinder i arbetet med att introducera organisationen i det ”rullande” prognosarbetet.

### **4.5.2 Budget**

#### **4.5.2.1 Bakgrund**

Av tradition är SCA ett starkt budgetstyrt företag då budgetstyrningen infördes tidigt och har under åren utvecklats till ett viktigt kulturellt inslag i företaget. Under 90-talet har en kritisk (intern) granskning och debatt mot det traditionella budgetsysteemets effektivitet och existens uppstått. Vissa förändringar av budget-/styrssystemet har genomförts men budgeten i stort lever fortfarande kvar i företaget. Tidigare, för ca 5 år sedan, var budgetprocessen en långsam, utdragen process som tog stora personella resurser i anspråk. Numera är budgetprocessen rationaliserad/effektiviserad och tar endast hälften/två tredjedelar av tiden.

#### **4.5.2.2 Syften**

Den traditionella budgeten utgör framförallt ett dokument för planering, koordination och ansvarsfördelning av verksamheten. Dess syfte som prognos är väldigt kortlivad som en följd av stora och snabba omvärldsförändringar. Motivationssyftet uppfylls dåligt med hjälp av budgeten. Detta beror på att mycket tid läggs ner budgetuppställande ute på avdelningarna, men som oftast förändras så mycket att det i slutändan inte går att känna igen när det kommer tillbaka. Motivations-syftet uppfylls istället med hjälp av belöningsystemet, vilket dock är baserat på budgeten.

#### **4.5.2.3 Definition**

Den traditionella budgeten definieras enligt Peter Dahlgvist som;

*”En ettårig ”outlook”, byggd på finansiella parametrar. Den är en detaljerad och konsoliderad ”bottom-up” process som utgör basen för de finansiella målen.”*

En rullande prognos görs, enligt Peter Dahlqvist, kvartalsvis för tolv månader framåt och utgör en ”objektiv” skattning av utfallet. Skillnaden mellan den traditionella budgeten och (rullande) prognoser ligger framförallt i målsättnings- respektive åtagandesyftet. I den traditionella budgeten görs en prognos och målsättning i samma process. Därefter kopplas ett åtagande till den traditionella budgeten så att företaget uppfyller dessa mål. Prognosen är i regel frikopplad från målsättningar.

### **4.5.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför?**

SCA har ännu inte frångått användningen av budget men de har länge ifrågasatt den traditionella budgetens effektivitet och tidsåtgång. Företaget har länge försökt att hitta effektivare, mer flexibla styrformer och har under de senaste åren påbörjat en förändringsprocess mot nya, ersättande styrsystem.

Önskemål om att lämna budgeten grundar sig på flera orsaker:

- De anställda ägnar mycket tid (1-2 månader) åt arbetet med budgetuppställandet men det är ändå ledningens synsätt och förslag som i slutändan kommer att gälla. Arbetet med budgetuppställandet uppfattas därför som ineffektivt och föga meningsfullt eftersom resultatet av deras arbete sällan är det som används.
- Budgeterandet är en utdragen och långvarig process som består av mycket förhandlande i flera varv (iterationer).
- Budgeterandet är lite av ett politiskt ”rävspel”. ”Det gäller att få igenom en så låg budget som möjligt, för att lättare nå upp till bonus”. Detta synsätt är en effekt av att budgeten är hårt kopplad till belöningsystemet.
- Budgeten är för ensidigt finansiellt fokuserad.

### **4.5.4 Ersättande system/förändring**

Idag är själva budgetprocessen mindre omfattande än tidigare men man har istället lagt till andra styrprocesser. För några år sedan fanns det planer på att ersätta budgeten helt med en ”forecast” eller prognos men på grund av person-/ledningsförändringar genomfördes inte detta. Prognoserna upprättades till en början två gånger per år för innevarande år fram till årsskiftet och fungerade mer som en reviderad budget. Idag används prognoserna som ett komplement till budgeten. Dessa görs varje kvartal men varannan gång görs även en framskrivning av värden med hänsyn till vissa omvärldsfaktorer.

Idéer har även börjat växa fram och ett embryo till ett nytt ekonomistyrssystem har skapats. SCA har påbörjat införandet av både rullande prognoser, Balanced Scorecard och vissa avdelningar använder redan KPI (Key Performance Indicators) eller kritiska framgångsfaktorer. KPI påvisar vad som är kritiskt/väsentligt för att lyckas företagsmässigt i olika avseenden. Dessa utgår från företagets strategier och mäts med hjälp av olika nyckeltal. Inom SCA är avdelningarna fria att själva välja KPI:n. En stor andel av dessa är icke-finansiella, subjektiva mått, vilket gör det svårt att koppla t.ex. ett belöningsystem till dessa. Svårigheten vid implementerandet av BSC har varit att hitta mätetal för perspektivet Interna processer.

### **4.5.5 Fördelar och nackdelar**

#### **4.5.5.1 Med traditionell budget**

+ Budgeten gör det lättare att fatta beslut. Budgeten är något att falla tillbaka på.

- + Budgeten utgör en kommunikationsväg mellan chefen och de anställda på en avdelning. Den ger en avdelning eller liknande möjlighet att visa upp vad de har gjort samt framtida planer.
- + Belöningsystemet är kopplat till något som verkar fast och trovärdigt.
- Budgeten är en utdragen och långvarig process ofta bestående av flera varv (iterationer).
- Budgetprocessen innehåller ofta inslag av ”politiskt rävspel”.
- Ineffektivt arbete. Mycket tid läggs ner på något som i slutändan ändå inte används. Detta påverkar även motivationen bland de anställda negativt.

#### **4.5.5.2 Med ersättande system /förändringar**

- + BSC ger en bra koppling mellan strategierna och den taktiska styrningen (budget).
- + Rullande prognoser ger möjlighet till en snabbare respons och större flexibilitet vid avvikelser från önskat scenario.
- + Med rullande prognoser blir styrningen en levande och ständigt bearbetad/ifrågasatt process.
- Det är svårare att hitta en bra utformning av belöningsystemet för rullande prognoser eller BSC.

## 4.6 SE-BANKEN

*Personlig intervju med Göran Olander.*

*Telefonintervju med Jan-Gunnar Eurell.*

*Enkätutskick till Göran Olander och Jan-Gunnar Eurell.*

### 4.6.1 Allmänt om företaget

SE-Bankskoncernen är en av Nordens största finansiella koncerner. Verksamheten, som omfattar ett brett utbud av bank- och försäkringstjänster för privatpersoner, företag och institutioner, bedrivs i ett 20-tal länder jorden runt. Koncernens tjänster tillhandahålls genom en mängd olika kanaler: kontor, telefonbanker, automater, Internet, callcenters, fältsäljare och mäklare.

#### 4.6.1.1 Ekonomisk styrning

Efter samgångandet med Trygg Hansa har företaget implementerat Trygg Hansas modell LOTS. Hela organisationens ekonomiska styrning bygger på just LOTS-modellen<sup>26</sup> och det belöningsystem som företaget använder.

#### 4.6.1.2 Belöningsystem

Belöningsystemet är ett vinstandelssystem där företaget motiverar sina anställda dels genom jämförelser av budget och utfall dels hur räntabiliteten är inom de olika grenarna i företaget. Det finns även ett incitamentsprogram men detta är endast tillgängligt för personer i företagets ledning. Dessa skall då uppnå sina mål som oftast finns uttryckta i budgeten, och kan få upp till tio procent av sin årslön om detta uppnås.

### 4.6.2 Budget

#### 4.6.2.1 Bakgrund

Tankarna kring att lämna budgeten hade funnits hos SE-banken under en tid och avvecklingen av budgeten är en process som sträckte sig över flera år. Eftersom omvärlden och förutsättningarna förändrades så valde företaget att till en början bryta ner budgeten till en kvartalsbudget. Företaget hade dock sin strategiska plan på tre år kvar och under denna process växte prognosarbetet fram. Det var intressant i den bemärkelsen att man direkt kunde vidta reaktiva åtgärder. Med kvartalsvisa prognoser ser man, enligt företaget, snabbt vart utvecklingen är på väg och åtgärder i form av kostnadsbesparingsprogram eller ökade försäljningsansträngningar kan snabbt initieras för att säkerställa att de finansiella målen nås. Frågan som företaget då ställde sig var varför de skulle fokusera sig på innehavande år. Företaget började att rulla dessa prognoser fyra kvartal framåt och använde sig också av handlingsplaner för att konkretisera målen. Allt eftersom lade företaget mer och mer tyngd på prognoserna och handlingsplanerna. Detta resulterade i att företaget 1997 lämnade budgeten. Ett annan avgörande faktor till avskaffandet av budgeten, var att SE-banken ämnade fusioneras med Trygg Hansa.

Efter samgångandet med Trygg Hansa återgick dock företaget till budgeten igen. Detta då Trygg Hansa använde sig av ovannämnda affärsplansmodell "Lots" och budgeten var en del av denna modell. Från att ha varit helt obefintligt under ett halvår återupptogs sedan arbetet med budgeten. Jan-Gunnar Eurell poängterar dock att det viktigaste styrinstrumentet ändå är affärsplanen i sin helhet och att den traditionella budgeten idag har mycket liten betydelse i den ekonomiska styrningen. Budgetens roll är ändå viktig då denna anger inom vilka ekonomiska ramar verksamheten kan verka.

<sup>26</sup> Se beskrivning av Lots under rubriken 4.6.4.2 LOTS-modellens införande

#### **4.6.2.2 Syften**

Både Olander och Eurell anser att prognosvärdet inte är tillförlitligt hos den traditionella budgeten. I det nya systemet har prognosvärdet fått en högre relevans eftersom företaget använder rullande prognoser på 4-5 kvartal framåt till att skapa en tillförlitlig information om framtiden. Resiterande syften, anser Olander, har ett högt relevansvärde både hos den traditionella budgeten och i företagets nya system. Den traditionella budgeten har överlag fått en minskad betydelse i den ekonomiska styrningen i företaget och många av budgetens ”traditionella” användningsområden har ersatts av andra styrmetoder.

Enligt Eurell så har planeringen, kommunikationen, motivationen och relateringen till företagets mål blivit bättre i och med användandet av LOTS-modellen. Företaget var inte lika systematiserat innan LOTS-modellens införande. En annan förbättring är att Lots planeringsprocess bättre integrerar strategi, affärsplanering och budget.

Samordning, resursfördelning och kontroll uppfylls dock sämre av det nya systemet. Samordning och resursfördelning är viktiga syften att uppfylla när det rör sig om begränsade resurser inom exempelvis IT och Marknad. Detta anser Eurell att den traditionella budgeten uppfyller bättre än det nya systemet. Det är dock viktigt att värdera nyttan av ett syfte och hur mycket det kostar att uppfylla detta.

#### **4.6.2.3 Definition**

Olander definierar den traditionella budgeten som: ”En ettårsplan som är ”låst” årsvis.”

Eurell använder följande definition: ”Resultaträkning och befattningsbudget för nästa verksamhetsår”

Skillnaden mellan den traditionella budgeten och en prognos anser Eurell vara att detaljeringsgraden är mindre hos prognosen och att själva processen att framställa en prognos sker på högre nivå i företaget. Affärsplanerna prognostiserar på enhetsnivå och dessa är mer handlingsaktuella och ger därför ett bättre prognosvärde.

”Budgeten är låst ofta i helårscyklar. Den skapar en tydlighet och enkelhet i låsningen. Sedan tar budgeten inte hänsyn till omvärldsfaktorer och blir för trög med hänsyn till marknadsförändringar. Rullande tremånadersprognoser bygger på löpande 4-5 kvartal framåt. Prognosen kan ha en tendens att vara alltför anpassningsbar till omvärldsfaktorer och bli för lätttrilig med hänsyn till marknadsförändringar.”<sup>27</sup>

### **4.6.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför?**

Innan LOTS-modellens införande:

Företaget anser att anledningen till att budgeten avskaffades var att dess verksamhet behövde vara snabbare och mer flexibel.

### **4.6.4 Ersättande system/förändring**

#### **4.6.4.1 SE-bankens system innan LOTS-modellens införande**

Systemet är uppbyggt på följande sätt:

- Prognos och affärsplaner
- Budget på IT-investeringar och befattningsbudget

---

<sup>27</sup> citat Olander, 1998

Budget på IT-investeringar använder företaget eftersom det finns en stor efterfrågan hos de olika affärsområdena på just IT-investeringar. Affärsområdenas leveranskapacitet är låg och företaget samlar ihop all efterfrågan i en IT-plan (budget) för att i koncernledningen prioritera vilka enheter som skall få vad. Detta sker på både tre och ett års basis, där ett års basis fokuseras.

Prognoserna sker rullande kvartalsvis tolv månader framåt. Prognosarbetet bygger på vad den enskilde tjänstemannen har för uppfattning om mål och företagets framtida position. Detta aggregeras upp på kontorsnivå och vidare till regionnivå. På regionnivån fokuseras tankarna mycket mer på volym och aktiviteter. Detta ger i slutändan en prognos vilken fungerar som underlag för en affärsplan.

Prognoserna har dock manglingseffekten kvar eftersom de olika enheterna måste få godkänt inom de ramar företaget har satt upp för hur stora deras kostnader får vara.

Affärsplanen baseras på följande faktorer:

- nöjda kunder
- nöjd personal
- produktivitet /kostnadseffektivitet
- markandsandel /försäljning
- risk
- lönsamhet

Affärsplanen baseras på tankegångarna bakom Balanced Scorecard och i några affärsområden benämns den just som Balanced Scorecard.

Företaget har stött på olika motgångar i samband med avskaffandet av budgeten. Controller och ekonomer vill exempelvis inte släppa budgeten eftersom det är deras revir. Det har även varit svårt att avskaffa budgeten hos företagets utländska nätverk. Dessa enheter rapporterar nämligen en budget på koncernnivå då det är lättare att genom budgeten se hur overheadkostnader skall fördelas. Företaget förbjuder inte de olika enheterna att använda sig av budget men det är inte något krav.

#### **4.6.4.2 LOTS-modellens införande**

Efter sammangåendet med Trygg Hansa har företaget implementerat Trygg Hansas modell LOTS. Detta för att hela koncernen skall få en enhetlig modell att arbeta efter samt att hela koncernen skall känna till det överordnade syftet. Att just Lots valdes som överordnat styrsystem berodde i hög grad på att SE-banken/Trygg Hansas nya VD Lars Tunell förespråkade LOTS-modellen.

LOTS-modellen är en affärsplan som baseras på ett antal framgångsfaktorer. Dessa framgångsfaktorer är väldigt knutna till företagets strategi och dessa bryts sedan ner till en budget. Denna budget är inte lika detaljerad som tidigare budgetar men har många ”traditionella” inslag som exempelvis, att budgeten framställs på ettårsbasis och att uppbyggnadsmetoden används. Företaget menar att LOTS planeringsprocess integrerar strategi, affärsplanering och budget. Det är dock viktigt att se hur mycket nytta av ett visst system får kosta företaget. Företaget anser att kostnaden i många fall överstiger nytta som den traditionella budgeten ger företaget. Processen bör därför effektiviseras eller övervägas.

Informationen om användandet av LOTS-modellen skedde först med koncernledningen och sedan utfördes flera olika övningar inom organisationen innan företaget på allvar införde modellen.

## 4.6.5 Fördelar och nackdelar

### **4.6.5.1 Med traditionell budget**

- + Genomlysning av hela organisationen.
- + Kommunikation, mål. Alla bidrar till ett gemensamt mål.
- + Analysen blir lättare, tydligare och det är lättare att se orsaker vid uppföljning.
- Den stora tidsåtgången.
- Budgeten tar mycket resurser i anspråk.
- Beslut fattas centralt och kan inte påverkas.
- Budgeten fokuserar sig på poster man inte kan påverka.
- Budgeten bygger på uppgifter vilka baseras på affärsmännens uppfattning av företagets position om ett år. Detta framskapar osäkerhet och en stelbent organisation.

### **4.6.5.2 Med ersättande system /förändringar**

#### ***4.6.5.2.1 Innan LOTS-modellens införande***

- + Företaget blir mer flexibelt och har större möjligheter att korrigera sin verksamhet vid förändringar i omvärlden.
- + Det är lättare att lägga in resurser vid satsningar eftersom de nya indikatorerna visar snabbare på nya möjligheter.
- Det är lätt att "tappa historien". Om det t.ex. sker en kraftig negativ avvikelse det första kvartalet så behöver man inte förklara orsaker mm för de resterande tre kvartalen.
- Målet är inte så tydligt vid användandet av prognos. Målet ändras hela tiden.
- Systemstöd är oerhört viktig och företaget har inte etablerat något väl fungerande systemstöd än. Det finns många användare och det är viktigt att ha kontroll över de interna innehavanden när dessa konsolideras.

#### ***4.6.5.2.2 Efter LOTS-modellens införande***

- + Mindre fokusering på detaljer.
- + Företaget är mer systematiserad.
- + Lots skärper kopplingen till strategi och ersätter på detta plan budgeten.
- Användandet av den traditionella budgeten som en del av LOTS.
- Budgetprocessen med mangling på flera nivåer.



## 4.7 SKF

*Personlig intervju med Anders Forsberg.  
Enkätutskick till Anders Forsberg och Erik Nelander.*

### 4.7.1 Allmänt om företaget

SKF är världens största tillverkare av olika typer av rullningslager. Förutom rullningslager som utgör den huvudsakliga verksamheten så tillverkar SKF även tätningar och specialstål. SKFs verksamhet är starkt teknikintensiv och kunderna återfinns huvudsakligen inom fordonsindustrin och annan maskinindustri.

#### 4.7.1.1 Ekonomisk styrning

Organisatoriskt skiljer sig den legala strukturen från den operativa. SKF är organiserat enligt resultatstyrda divisioner som styrs på ROCE<sup>28</sup>. De divisionsansvariga fungerar inte som VD i traditionell betydelse då de saknar ansvar för balansräkningen. Istället är det en stabsfunktion som ansvarar för finansnettot. Som huvudinstrument för den ekonomiska styrningen använder SKF Balanced Scorecard och rullande prognoser. På operativ nivå sker uppföljning månadsvis. Dessa siffror används även för kvartals- och halvårsuppföljningen.

#### 4.7.1.2 Belöningsystem

SKF håller på och utvecklar ett belöningsystem som baseras på BSC. Hittills har belöningsystem endast varit kopplat till rent ekonomiska parametrar. SKF avser även införa ett EVA-koncept, vilket har till syfte att öka förståelsen för hur avkastningskravet är länkat till kravet från aktieägarna. EVA mäter rörelseresultatet efter avdrag för ett fiktivt finansnetto.

### 4.7.2 Budget

#### 4.7.2.1 Bakgrund

Under första halvan av nittiotalet påbörjades ett arbete att förenkla budgetprocessen vilket resulterade i en halvering av budgetprocesstiden (2 månader istället för 4). Budgeten baserades då på kalenderåret och skapades enligt ”bottom up”-principen med hade en hög detaljeringsgrad. Fram till mitten av nittiotalet rapporterades budgeter i traditionell bemärkelse inom hela koncernen både på intäkts- och kostnadssidan. Från och med 1995 lämnade SKF budgeten officiellt på koncernnivå. En del avdelningar budgeterade emellertid även 1996 men själva inrapporteringen till koncernstaben lämnades. Från och med 1997 krävde heller inte divisionsledningen inrapportering av budget från underliggande enheter. Idag har dock företaget återgått att till viss del använda sig av budgeten.

#### 4.7.2.2 Syften

Anders Forsberg anser att den traditionella budgeten framförallt uppfyller sina syften för ansvarsfördelning och kontroll/utvärdering. Den traditionella budgeten ger en tydlig ansvarsfördelning vilket underlättar utvärdering av prestationer och kontroll av resurser. Motivationssyftet uppfylls väl genom att ett uttalat och tydligt ansvar motiverar de anställda i sitt arbete. En svag koppling till strategierna gör att planeringssyftet uppfylls dåligt med den traditionella budgeten.

I och med övergången till det nya ekonomiska systemet har mål- och strategisyftena blivit tydligare. Mål och strategier ingår i den långsiktiga planeringen. Därmed har även planeringssyftet fått en ökad prioritet. Kommunikationssyftet har också fått en ökad vikt i och med det nya systemet.

<sup>28</sup> Return On Capital Employed motsvarar ungefär Avkastning på sysselsatt kapital (Rsyss).

### **4.7.2.3 Definition**

Anders Forsberg på SKF beskriver den traditionella budgeten enligt följande:

”Den traditionella budgeten tar lång tid att göra och kräver stora resurser. Den görs på en låg nivå i bolaget och detaljerar. Budgeten aggregeras sedan upp i hierarkin för att få bakläxa eller godkännande på varje nivå. Den görs ofta fristående från strategier och annan input, den beskriver framtiden som den är idag, men alltid lite bättre. Den visar aldrig trendbrott eller negativ utveckling, något som alltid händer!”

Enligt Anders är fördelarna/skillnaderna med det nya systemet och traditionell budget följande:

”Den rullande prognosen tillsammans med det balanserade styrkortet används mer kontinuerligt under året. Prognosen sträcker sig fyra kvartal framåt och uppdateras varje kvartal. I och med det balanserade styrkortet får man med även icke-finansiella mått, vilket ökar kommunikationen mellan olika funktioner i företaget”.

### **4.7.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför?**

Som ovan nämnts har SKF i stort sätt avskaffat inrapportering av budgeten inom koncernen. På rena kostnadsenheter (Cost Centers) t.ex. huvudkontoret och forskning och utvecklingsavdelningen som saknar affärsmässigt resultatansvar är dock budgeten fortfarande kvar. Budgetprocessen är dock starkt förändrad. Budgeten är ej så detaljerad utan begränsas till uppgifter om totala kostnader och antal anställda. De flesta fabriks- och försäljningschefer använder sig av en form av budget, men en förenklad variant fri från centralstyrning och anpassad efter egna krav och önskemål.

Några av orsakerna till att SKF successivt började avveckla budgeten var att de ansåg att budgetprocessen tog för lång tid och att den snabbt blev inaktuell. Ytterligare orsaker till avvecklingen var att den i för stor omfattning ansågs vara ett politiskt ”rävspel” samt att budgeten ej ansågs motiverande för personalen. Budgeterna ansågs inte heller vara kopplade till strategierna i företaget.

### **4.7.4 Ersättande system/förändring**

Som övergripande styrmedel istället för budget använder SKF Balanced Scorecard och rullande prognoser. SKF utvecklade sitt eget BSC utifrån sin egen företagskultur men har influerades också influerats starkt av Kaplan/Norton. SKF använder sig av de fyra perspektiven anställda, process, kunder och aktieägare. Perspektiven härleds från divisionens strategier som i sin tur härleds från koncernens vision och strategiska drivare. De kritiska framgångsfaktorerna fungerar som en länk mellan de fyra perspektiven och styrkortets olika måttal. SKFs BSC är fokuserat på följande tre komponenter; affärsresultatet, kassaflödet och ”break-even level”. SKF skiljer på strategiska och operativa mått i styrkortet. Exempel på strategiskt och operativt mått för t.ex. kundperspektivet kan vara nöjd kund index respektive ledtiden för hantering av klagomål. När måtten i det balanserade styrkortet väl är framtagna skapas aktivitetsplaner med syfte att se till att målen uppnås. Därefter implementeras planerna och uppföljning sker med jämna mellanrum. De strategiska målen följs upp årsvis medan de operativa målen följs upp oftare.

Tillsammans med målsättningarna i styrkortet och den rullande prognosen förs en diskussion om framtiden. Diskussionen förs inte på kontonivå eller enskilda kostnadsrader utan på ett fåtal nyckeltal med fokusering på målsättningar. Prognoserna som görs är mer av ”top-down” karaktär. De förhandlas inte mellan olika nivåer i företaget utan sker mer spontant för att känna av ”temperaturen”.

SKF använder ett internprissystem med ett internpris baserat på lönsamhet ut till slutkund. Vinsten delas så att åttio procent går tillbaka till tillverkande enhet och tjugo procent till marknads-avdelningen. Tidigare utgick internpriset från ett budgeterat värde men sätts nu direkt.

I och med att en ny koncernchef (CEO) nyligen tillträtt och att en lönsamhetskras uppstått inom koncernen gör att företaget har varit tvungna att ”ta ett steg tillbaka” och jobba med att ”vända skutan rätt”. Det innebär att tidshorisonten har blivit kortare och att det fokuseras mycket mindre på långsiktig strategi. Användandet av BSC har blivit mindre flitigt och de har närmat sig den traditionella budgeten. ”Den nya budgeten” är dock baserad på det rullande prognossystem som SKF använder.

## **4.7.5 Fördelar och nackdelar**

### **4.7.5.1 Med traditionell budget**

- + Användning av budget underlättar kommunikationen lokalt i företaget, den gör det lättare att förklara t.ex. avvikelser.
- + Kontrollfunktionen fungerar bättre med traditionell budget.
- + Ansvarsfördelningen blir tydlig / klart uttalad.
- Budgetprocessen tar för mycket tid och resurser i anspråk.
- Budgeten blir snabbt inaktuell. Förutsättningarna som gäller vid framställningen av budget hinner förändras flera gånger innan budgetperiodens slut.
- Budgetarbetet/budgeten gör att motivationen bland de anställda avtar och i västa fall försvinner. Budgeten förhandlas på många nivåer, långa avstånd vilket gör att den ej går att känna igen när den kommer tillbaka.
- Budgeten är inte kopplad till strategierna.
- Budgeten är för mycket ett politiskt ”rävspel”.

### **4.7.5.2 Med ersättande system /förändringar**

- + God koppling mellan strategierna och den ”moderna budgeten”. Scorecardet är mer ”action”-orienterat och visar bättre hur strategierna skall kunna uppnås.
- + Det nya systemet med rullande prognoser är en löpande, mer kontinuerlig process och därmed mer aktuell.
- + Scorecardet täcker även in icke-finansiella mått vilket ökar kommunikationen. Det är på de icke-ekonomiska måtten man sätter in åtgärder för att uppnå önskad ekonomisk effekt.
- Företaget får ej samma kontroll över t.ex. kostnader.

## 4.8 Volvo PV

*Personlig intervju med Per Elfvelin.*

*Enkät utskick till Per Elfvelin.*

### 4.8.1 Allmänt om företaget

Volvo tillhör ett av Sveriges största industriföretag dit Volvo Personvagnar hör. Volvo Personvagnar är ett internationellt företag. Istället för att använda Volvo PV kommer uppsatsen fortsättningsvis namnge Volvo PV endast Volvo.

#### 4.8.1.1 Ekonomisk styrning

Företagets juridiska organisation ligger inte som grund för den formella styrningen inom företaget. Inom den juridiska organisationen redovisar varje legalt företag som om en försäljning har skett internt. Företaget använder sig då av interprissättning i juridisk bemärkelse. Företaget mäts inte på vinsten som här uppkommer utan på ett konsoliderat resultat. Detta konsoliderade resultat får företaget fram genom att ta försäljningsvärdet hos marknadsbolaget minus kostnaderna hos moderbolaget.

*Företagets fabriker mäts mot en standardkostnad<sup>29</sup> och styrs efter huruvida det gått bättre eller sämre än "standard". Eftersom det är svårt att styra industrienheterna på detta sätt så har företaget upprättat en kostnadsuppföljning vilken inte går mot budgeten utan räknas mot plan. Denna uppföljning ansvarar plattformarna för.*

I och med organisationsskiftet upprättades en gemensam enhet vilken ansvarar för all komponentutveckling (VCCC Komp.). Även om denna enhet är en resultatenhet så är den styrningsmässigt en kostnadsenhet. Komponentbolaget mäts alltså på tillverkningskostnaden. Per Elfvelin tror att företaget i framtiden kommer att mäta denna enhet mer resultatmässigt.

Inköp mäts på förbättringar som sker, hur enheten kan få ner inköpspriset.

Avslutningsvis mäts plattformarna på ett konsoliderat resultat.

#### 4.8.1.2 Belöningsystem

Företagets nuvarande belöningsystem baseras på två förutsättningar som skall uppfyllas. Dels att de tre senaste månadernas Cash Flow måste vara positivt och dels att månadens resultat måste vara större än motsvarande månads resultat föregående år. Tidigare hade Volvo ett belöningsystem vilket baserades på att ROC (Return of Operating Capital) skulle överstiga ett visst procentvärde.

## 4.8.2 Budget

### 4.8.2.1 Bakgrund

1994 gick Volvo ut med att de hade lämnat budgeten. De skulle ersätta budgeten med ett nytt system som är väldigt likt tankarna bakom Balanced Scorecard. Företaget skulle då istället arbeta med nyckeltalsberäkningar. Detta frångående blev dock kortvarigt då företaget ett halvår efter (1995) återgick till budgeten. Idag har företaget lämnat det traditionella budgeteringssättet igen men denna gång ser det "budgetlösa" systemet annorlunda ut vilket kommer att beskrivas nedan under rubriken "1.4 Ersättande system"

---

<sup>29</sup> Standardkostnader förklaras i rubriken 4.8.4 Ersättande system

#### **4.8.2.2 Syften**

Volvo anser att prognos, planering, ansvarsfördelning, åtagande och mål/strategi är mer relevant hos det ersättande systemet än hos den traditionella budgeten. Utav dessa syften anser företaget att prognos, ansvarsfördelning, åtagande och mål/strategi har en högre relevans än de övriga.

Samordning/koordination, resursfördelning/prioritering och kontroll är mer relevant hos den traditionella budgeten. Av dessa anser företaget att de två sistnämnda är mer relevanta.

Kommunikation och motivation är likadana i de båda systemen. Företaget anser att kommunikationen uppfylls dåligt inom bägge systemen. Motivationen är mer relevant än kommunikationen men har ändå inte en hög relevans hos de båda systemen.

#### **4.8.2.3 Definition**

Per Elfvelins definition av en budget är följande: ”En process där samtliga enheter inom företaget omsätter nästa års aktiviteter i finansiella termer som summeras upp på bolagsnivå.”

#### **4.8.3 Vad har företaget lämnat/förändrat och varför**

Anledningen till beslutet om att lämna budgeten var främst att det fanns missnöje till budgetprocessen och bristande koppling mellan budget och strategi samt att ersätta fokuseringen kring kalenderår till att ha rullande värden. En annan bidragande orsak var att avdelningen personvagnar övergick till Renaultprinciperna 1992/1993. Renaultprinciperna var nämligen mer i linje med de ”budgetlösa idéerna” vilket påverkade personvagnar på grund av den tänkta fusionen av de båda företagen. Företaget nämner också en hög detaljeringsgrad och en hög grad av taktikspel som missnöje till budgeten.

Företaget sammanfattar vad de har lämnat och vad som ersatt dessa delar i fyra punkter.

- Från att ha haft en ettårsdriven budget använder nu företaget rullande prognoser.
- Budgeten anser företaget var något som fanns till för de finansiella personerna inom företaget. Nu anser företaget att fler personer inom organisationen har användning för den nya informationen som det nya systemet skapar.
- Från att ha haft en historisk uppföljning av företaget har företaget blivit mer aktivitetsorienterat för att snabbare kunna fatta framtida beslut idag.
- Den trad. Budgeten bestod endast av massa siffror men nu har företaget fokuserat sig kring vad de anser som relevanta huvudfaktorer i form av olika måltal och nyckeltal hämtade från deras Balanced Scorecard.

Anledningen till att företaget återgick till att använda budgeten var att det inte fanns tillräckligt med stöd från företagsledningen. I själva verket lämnades nämligen budgeten endast på central nivå eftersom de olika enheterna fortfarande upprättade en ”intern” budget. Detta för att det inte fanns några direktiv från företagsledningen om hur den nya rapporteringen skulle utformas. Det fanns heller inget datasystem som stärkte det nya rapporteringssystemet utan varje enhet skulle själva arbeta fram en nyckeltalsmodell i Excel. Det fanns också en allmän misstro mot förändringar inom företaget. Inom företaget läggs många nya idéer fram och provas under en period och ibland återgår företaget till det gamla systemet efter ”provperioden”. Detta leder till en allmän missnöje hos de anställda gentemot nya förändringar och att förändringarna inte tas på allvar. Osäkerheten om hur det nya systemet fungerade och skulle användas och en allmän misstro gentemot förändringar medförde att det budgetlösa systemet inte fungerade som ledningen tänkt sig. Den ”budgetlösa” perioden ledde dock till att de budgetlösa tankarna hade börjat formats inom företaget vilket gjorde det lättare för den senare avvecklingen av den trad. Budgeten.

En annan anledning till att avvecklingen inte lyckades var att företaget började i "fel" ände. Man började med att upprätta en prognosmodell före skapandet av målen skedde. Målet var också dåligt definierat och gick inte att analysera.

#### 4.8.4 Ersättande system / förändring

Skillnaden med att arbeta med budget, företagets första budgetlösa system och det nuvarande systemet är hur man räknar fram resultatet. En budget konsoliderar upp kostnaderna vid framräkandet av företagets resultat medan det första budgetlösa systemet använde sig endast av nyckeltalsberäkningar, målvärden och prognoser. Det nuvarande systemet använder även en budgeterad standardkostnad.

Som vi tidigare nämnt lämnade Volvo den trad. Budgeten 1995. Inför 1995 upprättades en budget vilken aldrig godkändes och Volvo arbetade som ett budgetlöst företag under 1995 och fokuserade den nya modellen kring nyckeltalsberäkningar. Den nya modellen baserades på tankar vilka var väldigt lik tankarna bakom Balanced Scorecard. Företaget arbetade nu istället med nyckeltal, målvärden och prognoser.

Företaget återgick 1996 till att arbeta med budgeten. Den budgetlösa tiden har dock lämnat kvar nya tankegångar och arbetssätt efter återgåendet. Användandet av de rullande värdena finns fortfarande kvar och då mättes företaget på tolv månaders snittvärden och tremånaders snittvärde. Företaget började nu använda sig av både finansiella och icke-finansiella tal inom varje enhet och dessa rapporterades månadsvis till företagsledningen.

Nu har företaget lämnat den trad. Budgeten igen och bygger idag sin styrning kring rullande prognoser, målvärden, nyckeltalsberäkningar och en budgeterad standardkostnad.

Företaget har en prognos för de fyra nästkommande åren (financial part of business plan), en för detta år och nästkommande år (forecast) och slutligen en för de nästkommande tre månaderna (flash). Företaget gör vid vissa tillfällen en validering av hela företaget.

De spår av den traditionella budgeten finner man hos standardkostnaderna och "höstprognosen". Företaget använder sig av en så kallad standardkostnad, "cost of sales" vilken motsvarar sålda varors kostnad. Denna fördelas ut på samma sätt som stabskostnaden dvs direkt på försäljningsvärdet. Standardkostnaderna baseras på de budgeterade värdena.

Höst prognosen har fortfarande en extra fokusering kring de olika kostnadsmål som företaget kommer ha samt är en prognos för hela året. Företagets andra prognoser prognostiserar vad som kan komma ske under den resterande delen av året. Skillnaden gentemot den traditionella budgeten är att företaget inte är bunden till "höstprognosen" utan kan revidera dessa mål vid skapandet av de andra prognoserna.

Den nya omorganisationen främjar även detta nya "budgetlösa tankesätt". Företagsledningen har idag 22 möten under året. 6 är inriktade på strategi, där man fattar strategiska beslut och produktbeslut som rör framtida produkter. 5-6 möten behandlar affärsutveckling och då uppföljningen av affärsplanen och uppföljning av projekt. De 11 kvarvarande mötena behandlar "business" det vill säga hur verksamheten ser ut idag.

Fördelningen av kostnaderna inom företaget är inte baserat på aktivitetssynsättet. Företaget använder dock ABC till viss del inom tillverkningen men arbetssättet är inte så utvecklat ännu och används endast lokalt. Produktutvecklingskostnaderna använder de planerade volymer i framtiden som beräkningsgrund. De centrala omkostnaderna för alla staber inom företaget fördelas direkt på försäljningsvärdet. Här används inte det aktivitetsbaserade synsättet med motiveringen

att de centrala kostnaderna kan inte påverkas och därmed skulle det bli svårare för företaget att räkna fram det verkliga värdet för produkten.

## **4.8.5 Fördelar och nackdelar**

### **4.8.5.1 Med traditionell budget**

- + Viktigt att en grundläggande genomgång av verksamheten görs.
- + Om prioriteten kring budgeten minskas så har kostnaderna ökat. Budgeten var nämligen ett bättre hjälpmedel att hålla fokus på företagets kostnader.
- Upprättandet av budgeten tar lång tid
- Dålig koppling mellan strategi och budget
- En fokusering kalenderårsvis är ej bra eftersom omvärlden är så föränderlig och detta kan ge begränsad långsiktighet då det är svårt att överblicka vad som kan komma ske nästkommande kalenderår.

### **4.8.5.2 Med ersättande system / förändringar**

#### ***4.8.5.2.1 Med det första "budgetlösa" systemet***

- + Ett budgetlöst företag har en tydligare koppling mot processtänkandet. Detta på grund av att om det finns kostnadsbesparingar där det finns flera kostadsställen inblandade så försvinner problemet/tvisten om huruvida man skall dela vinsten vid en försäljning.
- + Kortare tid
- + Budgetlöst företag har en bättre färskhet i informationen
- Vissa delar blir lidande när budgeten lämnas och det gäller tex. de centrala staberna eftersom det är svårt att göra nyckeltalsberäkningar för just dessa områden.

#### ***4.8.5.2.2 Det nuvarande "budgetlösa" systemet***

- Idag har företaget inte så stark koppling till processtänkandet.
- + Starkare koppling till strategin
- Längre tid än när budgeten lämnades helt
- Färskhet har förlorats lite nu när företaget återgått till budgeten men är
- + ändå bättre än innan den budgetlösa perioden.
- + Nu när budgeten finns är det lättare att erhålla rätt värde på fördelningen av kostnaderna för de centrala staberna

## 5 ANALYS

I detta kapitel analyseras de resultat som den empiriska undersökningen frambringat. Analysen består både av jämförelser undersökningsföretagen emellan samt jämförelser mellan den teoretiska referensramen och resultatet från den empiriska undersökningen. Vi har valt att forma analyskapitlet utefter uppsatsens huvudsakliga problemställningar; ”vad”, ”varför” och ”ersättande” system.

Analysdelen inleds med en sammanfattning av resultatet från den empiriska undersökningen. Under rubrikerna ”vad” och ”varför” har vi valt att i fotnotter ange de företag som omfattas av nedanstående påstående.

### 5.1 Sammanfattning av de empiriska resultaten

#### Vad

Utifrån intervjuerna med företagen har vi kunnat urskilja vad de undersökta företagen har lämnat eller velat lämna hos den traditionella budgeten.

- En lång och resurskrävande budgetprocess<sup>30</sup>.
- En för hög detaljeringsgrad<sup>31</sup>.
- En för stor fokusering på finansiella faktorer<sup>32</sup>.
- Rapportering av budget upp till koncernnivå<sup>33</sup>.

#### Varför

Beträffande orsaker till varför företagen har lämnat den traditionella budgeten eller delar av den kan det urskiljas skäl som återkommer mer frekvent än andra. De flesta orsaker som företagen nämner går att finna i kritiken mot budget<sup>34</sup>. Vi har valt att följa ett liknande upplägg i denna analysdel som figurerar i teoridelen ”3.3 kritik mot budget” :

- Budgeten är tids- och resurskrävande<sup>35</sup>
- Budgeten baseras på osäkra och inaktuella prognoser<sup>36</sup>
- Budgeten har för hög detaljeringsgrad<sup>37</sup>
- Budgeten leder till anslagstänkande och politiskt spel / suboptimering (dysfunktionellt beteende)<sup>38</sup>
- Budgeten har dålig koppling/överensstämmelse med strategierna<sup>39</sup>
- Budgeten ger en konstlad och onaturlig periodindelning<sup>40</sup>
- Budgeten kan vara en motivationshämmande faktor<sup>41</sup>
- Budgeten skapar låsningar<sup>42</sup>

<sup>30</sup> ASG, Borealis, HB, IKEA, SCA, SEB, SKF

<sup>31</sup> ASG, Borealis, HB, IKEA, SKF, VOLVO

<sup>32</sup> IKEA, SEB, SKF, SCA, VOLVO,

<sup>33</sup> Borealis, IKEA, SEB, SKF, VOLVO

<sup>34</sup> beskrivet i teorikapitlet 3.2 ”Budget och budgetering”

<sup>35</sup> ASG, Borealis, SCA, SKF, IKEA, HB

<sup>36</sup> HB, Borealis, SKF, ASG

<sup>37</sup> HB, SEB, IKEA, Volvo

<sup>38</sup> SCA, SKF, Borealis, IKEA

<sup>39</sup> SKF, Volvo

<sup>40</sup> Volvo, HB, SEB

<sup>41</sup> SKF, SCA, Borealis

<sup>42</sup> Borealis, SKF



### Ersättande system

I den empiriska undersökningen har det framkommit styrformer som av företagen anses ersätta och/eller komplettera den traditionella budgeten. Dessa är i huvudsak rullande prognoser, BSC, företagsspecifika nyckeltal, ABC och benchmarking.

## **5.2 Vad har företagen lämnat /förändrat?**

För att kunna göra en analys av **vad** företagen har lämnat/förändrat anser vi det viktigt att veta hur företagen definierar begreppet traditionell budget samt vilken typ av budget/budgetar de avser. Avsnittet ”vad” inleds därför med en kort diskussion kring dessa definitionsfrågor. Därefter går vi igenom vad de aktuella företagen har lämnat / förändrat eller vad de vill lämna med avseende på budgeten. Vi har i detta avsnitt konkret försökt beskriva vad företagen har lämnat utan att analysera orsakerna bakom. **Vad** företagen har lämnat och **varför** har ofta en nära koppling till varandra men vi anser det lämpligt att särskilja de åt för att få en tydligare struktur och då de ibland har olika innebörd.

I båda dessa analysavsnitt (vad och varför) för vi ett resonemang kring om orsakerna går att hänföra till budgeten som produkt (budgetdokumentet) eller process (budgetprocessen), i enlighet med den diskussion som Lindvall (1997) tar upp.

### **5.2.1 Hur definierar företagen budget?**

Skillnaden mellan företagens definitioner och den teoretiska definition som vi har valt är mycket liten. Få företag tar upp begreppet ”finansiella termer” i sina definitioner. Det kan dels bero på att de tar det för givet, dels på att de ser definitionen i en vidare bemärkelse dvs. att den även innefattar icke-finansiella faktorer. I sammanställningen ovan (5.1 Vad) finner vi att den stora fokuseringen på finansiella faktorer är något företagen vill lämna eller förändra. Även om företagen anser att den traditionella budgeten kan innehålla icke-finansiella faktorer så menar de att fokuseringen vid dessa blir för liten.

### **5.2.2 Budgeten som produkt eller process**

Enligt Lindvall (1997) är det viktigt att skilja på budgeten som produkt (dokument) och budgeten som process för att kunna avgöra om kritiken avser själva budgetprocessen eller den färdiga budgetens användbarhet i företagets styrning. Företagens definitioner av budget kan både innefatta budgeten som dokument och budgeten som process eftersom ordet budget oftast används i en vidare betydelse och avser bådadera. Vi försöker därför utröna om det företagen har lämnat eller vill lämna avser budgeten som dokument eller själva budgetprocessen. Detsamma gäller orsakerna till varför företagen vill lämna budgeten.

Undersökningen visar att företagen har lämnat / förändrat den traditionella budgeten genom att minska den stora resurs- och tidsåtgången, avveckla rapporteringen till koncernnivå, minska detaljeringsgraden och minska den höga fokuseringen på de finansiella faktorerna. Vi anser att de två förstnämnda faktorerna avser budgeten som process medan de två sistnämnda avser budgeten som produkt.

### **5.2.3 Härledda och verksamhetsnära budgetar**

Ett företags olika budgetar kan delas in på flera olika sätt (Arwidi/Samuelson, 1991), däribland i härledda budgetar och verksamhetsnära budgetar. Ett företags verksamhetsnära budgetar som t.ex. kostnads- och intäktsbudgetar för olika avdelningar aggregeras slutligen till tre övergripande, härledda budgetar; resultat-, balans- och likviditetsbudget. När de undersökta företagen talar om budget är det i regel dessa övergripande, eller härledda budgetar de avser. Av dessa tre härledda budgetar på koncernnivå är det främst resultatbudgeten, vilken är uppbyggd av intäkts- och kostnadsbudgetar, som avses i fråga om vilken ”budget” företagen har lämnat/förändrat. Vi kan

däremot inte uttala oss om företagen har lämnat de verksamhetsnära budgeterna eftersom vår studie är begränsad till lednings-/koncernnivå inom företagen. Vi finner i vår undersökning att de flesta företagen har lämnat rapportering av budgeten upp till koncernnivå. I de flesta av de undersökta företagen är det för övrigt frivilligt för de olika operativa enheterna att använda budget. Flera av intervjupersonerna har även nämnt att budgeten förmodligen framställs på operativ nivå.

Gafvelin & Kamolas (1996) undersökning visar att de flesta företagen anser att budgeten är viktig för styrningen av företaget. Jan Lindvall (Balans 1/97) förklarar emellertid detta resultat med att deras undersökning endast är riktad mot koncernnivån. Skulle frågan istället rikta sig till den operativa nivån kan det tänkas att resultatet hade blivit annorlunda. Detta förklarar Lindvall (1997) med att man centralt i större utsträckning än lokalt erhåller budgetens fördelar. Lindvall menar att nackdelar i form av kostsamt arbete märks däremot tydligare på de organisatoriska nivåerna.

Undersökningen i denna uppsats visar att de företag som har lämnat budgeten, har lämnat budgeten på koncernnivå men att budgeten mycket troligtvis lever kvar på den operativa nivån. Lindvalls påstående stämmer därför inte med vår undersökning. Resultatet av undersökningen i denna uppsats visar att själva processen att framställa en budget på koncernnivå är arbetsam i förhållande till nyttan av densamma.

### 5.3 Varför har företagen lämnat eller förändrat budgeteringen

*Nedan analyseras varför företagen har lämnat eller velat lämna budgeten. De bakomliggande orsakerna till varför företagen vill lämna budgeten är ofta nära kopplade till de syften som den traditionella budgeten har och hur väl dessa uppfylls i förhållande till de ersättande eller förändrade systemen. Därför tas budgetens syften upp och analyseras under detta avsnitt.*

#### 5.3.1 Budgeten är tids- och resurskrävande (Process)

Samtliga av de undersökta företagen har angivit resurs- och tidsaspekten som en av de vanligaste orsakerna till att företagen har velat lämna eller förändra budgeteringen. Företagen menar att själva budgetprocessen är en utdragen, tidsödande process som tar stora resurser i anspråk. Wallander (1995) anser bland annat att budgetering är ett slöseri med resurser som kan bli förödande för företaget. Ofta omfattar arbetet med den traditionella budgetprocessen hela företaget. Även personal som normalt inte ägnar sig åt ekonomiskt planeringsarbete lägger förhållandevis mycket tid på dessa aktiviteter (Schmidt, 1992). Ett av skälen till att budgeten är så resurskrävande är, enligt Lindwall (1997), att den ofta är mer detaljorienterad än resultatorienterad. Stor uppmärksamhet fästs därmed vid hur resultatet har uppnåtts, istället för att intressera sig för om det har uppnåtts eller ej.

Ett exempel av ovanstående kritik kommer från SCA: ”De anställda ägnar mycket tid (1-2 mån) åt arbetet med budgetuppställandet men det är ändå ledningens synsätt och förslag som i slutändan kommer att gälla.” SCA menar också att arbetet med budgetuppställandet uppfattas som ineffektivt och föga meningsfullt eftersom resultatet av de operativa enheternas arbete väldigt sällan är det som används. Många iterationer innebär då en onödig och utdragen process som därför missgynnar företaget. För ASG var det ursprungliga syftet med att lämna budgeten, enligt Peter Karlsson, att frigöra resurser från budgetarbetet för att kunna användas i annat arbete.

Kritiken mot budgeten som tids och resurskrävande avser själva budgetprocessen.

#### 5.3.2 Budgeten baseras på osäkra och inaktuella prognoser (Produkt)

Att budgeten baseras på osäkra prognoser är ett viktigt skäl till att flera av de undersökta företagen har lämnat budgeten. Den traditionella budgeten anser Wallander (1995) vara en sammanfattning av en mängd prognoser som gjorts inom företaget och budgetens relevans är helt avhängig att dessa prognoser är realistiska. ”Om prognoserna slår fel blir budgeten i bästa fall en sifferlek och i sämsta fall kan företaget råka illa ut” är ett uttalande från Jan Wallander. Även Borealis tar upp osäkerheten i gjorda prognoser som en avgörande faktor till varför företaget har lämnat budgeten. ”Eftersom budgetprocessen tar så lång tid (ca 3 månader för en konsoliderad budget) och förutsättningarna sätts tidigt så innebär det att omvärlden i nio fall av tio har förändrat sig så fundamentalt att budgeten på resultat är helt inaktuell.” Även SCA anger budgetens bristande aktualitet som en väsentlig nackdel. ”Hastigheten med vilka omvärldsfaktorerna förändras, sker så snabbt att budgeten hinner bli inaktuell flera gånger om innan den är färdig.” Erik Nelander på SKF tar i sin definition av budget upp problematiken med att det är osäkra prognoser som ligger till grund för budgeten. ”Ettårsplaner som fastställs med mycket arbete, men som efter några månader är mindre relevanta då förutsättningarna, omvärlden mm kraftigt kan ha ändrats.”

Denna kritik av traditionell budget anser vi har med budgeten som produkt att göra. Budgeten baseras på olika prognoser med mer eller mindre osäkert innehåll på grund av stora risker för omvärldsförändringar. Osäkerheten förstärks genom att budgeten görs under hösten och fastslås för ett helt år framåt.

### 5.3.3 Budgeten har för hög detaljeringsgrad (Produkt)

Att den traditionella budgeten är starkt detaljerad och nedbruten på kontonivå menar några företag gjorde att de anställda fokuserade på ”fel” saker. Diskussionerna kring budgeten hamnade på en alltför detaljerad nivå. Volvo nämner att budgetdiskussionerna ofta var fokuserade kring förklaringar respektive bortförklaringar om varför det förhöll sig på det ena eller andra viset. Budgeten utgjorde därmed i slutändan inget fullgott beslutsunderlag. Ikea nämner som exempel att en reell kostnadsökning i förhållande till budgeterade kostnader kritiserades trots en motsvarande större intäktsökning och ett positivt slutresultat. Även detta är ett exempel på att företaget fokuserar på fel saker på grund av en alltför detaljerad budget. Även SE-banken nämner att fokuseringen blir fel genom att företaget fokuserar på poster de inte har möjlighet att påverka.

Enligt Hedensjö, (1997) ifrågasätter många företag idag hur intressant det är med detaljerad kostnadsuppföljning om företaget ändå inte producerar rätt produkter eller tjänster. En av orsakerna till den höga detaljeringsgraden anses bero på den förbättrade informationsteknologin som medför att budgetering därför kan bli svår att hantera (Lindwall, 1997).

Kritiken mot att budgeten är alltför detaljerad avser främst budgeten som produkt. Att inte längre budgetera fullt så detaljerat ger även förutsättningar att minska budgetprocessen.

### 5.3.4 Budgeten leder till anslagstänkande och politiskt spel / suboptimering (dysfunktionellt beteende) (Process)

Budgetprocessen tenderar lätt att leda till anslagstänkande och politiskt spel där de olika parterna agerar för att få igenom en så för egen del gynnsam budget som möjligt. Detta kan bero på att budgeten är starkt kopplad till ett bonus-/belöningsystem av något slag. SCA/Mölnlycke menar att budgeterandet är lite av ett politiskt ”rävspel” och hävdar att detta dysfunktionella beteende är en effekt av att budgeten är så hårt kopplad till belöningsystemet. ”Det gäller att få igenom en så låg budget som möjligt, för att lättare nå upp till bonus.” IKEA använder uttrycket ”kommunalt beteende” och menar att risk finns att man utnyttjar alla resurser som har tilldelats, oavsett om detta är nödvändigt eller ej, för att undvika risk för minskade resurser vid nästa budgettillfälle. Borealis tar upp budgetprocessens starka inslag av taktik som en nackdel med traditionell budget. Vid t.ex. äskandet inför upprättandet av en kostnadsbudget på en avdelning har följande uttryck uppstått. ”Man vet hur de skär och lägger därför på lite extra.” Detta är ett typiskt exempel på dysfunktionellt beteende som den traditionella budgeten kan ge upphov till.

Kritiken att budgeten skapar dysfunktionellt beteende har främst med budgetprocessen att göra. Orsakerna till det dysfunktionella beteendet är de förhandlingar och det ”politiska spel” som budgetuppställandet och den löpande styrningen ger upphov till. Att budgeten ofta är kopplad till någon form av belöningsystem utgör ofta en förutsättning för det dysfunktionella beteendet och har med budgeten som produkt att göra.

### 5.3.5 Budgeten har dålig koppling/överensstämmelse med strategierna (Produkt/Process)

Enligt några företag utgör en bristande koppling mellan företagets strategier och budget en avgörande orsak till varför de har frångått att budgetera. Anders Forsberg på SKF anser att budgeten helt saknade koppling till företagets strategier. ”Strategierna låg i en låda, var jättehemliga och lades åt sidan när budgetarbetet satte igång.” Även Volvo (Per Elfelin) tar upp den dåliga kopplingen mellan strategier och budget som en nackdel med den traditionella budgeten. Bunce mfl (1995) tar upp den dåliga kopplingen mellan företagets strategier och budgeten som en av de väsentligaste bristerna med traditionell budget. En undersökning bland svenska företag (Gafvelin/Kamola, 1996) visar att budgeten dåligt stödjer implementering av företagets strategier i en övervägande andel av de undersökta företagen.

Budgetens dåliga koppling till ett företags strategier anser vi har både med budgeten som produkt och med budgeten som process att göra. Måltalen i den traditionella budgeten går ej att härleda direkt från strategierna till skillnad från t.ex. fallet med Balanced Scorecard. Likaså har säl-lan arbetet i budgetprocessen någon koppling alls till strategiarbetet, enligt företagen.

### 5.3.6 Budgeten ger en konstlad och onaturlig periodindelning (Produkt)

Några företag angav den starka kopplingen till kalenderår, som traditionell budgetering ger upphov till, som en orsak till varför de ville lämna budgeteringen. Användandet av kalenderår som bas för budgeteringen är kanske inte alltid den lämpligaste tidshorisonten för alla verksamheter och branscher, enligt Wallander (1995). När väl budgeten är gjord så läggs den åt sidan tills en eventuell uppföljningen sker. Den traditionella budgeten utgör inget levande dokument som uppdateras under året. Wallander (1995) kritiserar valet av kalenderår som periodindelning i den traditionella budgeten, för att slaviskt följa externredovisningens principer. Kontinuerlig planering och val av tidsperiod efter typ av verksamhet menar Wallander (1995) istället borde gälla. Jan-Gunnar Eurell på SE-banken menar att budgeten fungerar som en "låst" ettårsplan men som samtidigt skapar enkelhet och tydlighet i sin läsning.

En konstlad och onaturlig periodindelning har med budgetens som produkt att göra.

Nedan följer ytterligare nackdelar med budgetering som företagen uppgav. Dessa tillhörde dock ej de huvudsakliga orsakerna till varför budgeten avskaffades.

### 5.3.7 Budgeten kan vara en motivationshämmande faktor (Process)

Budgetarbetet/budgeten har ofta en negativ inverkan på motivationen bland de anställda/de som omfattas av budgeten. Detta beror på att budgeten granskas och bearbetas på många olika nivåer, i flera varv (iterationer), vilket gör att den inte går att känna igen när den kommer tillbaka. De anställda tar därmed inte budgetarbetet på fullt allvar och motivationen försvinner. Detta uppger både SCA, SKF och Borealis.

Att budgeten kan vara en motivationshämmande faktor är en beteendemässig aspekt och avser budgetprocessen.

### 5.3.8 Budgeten skapar låsningar (Process)

Budgeten riskerar att inge företagen i en falsk trygghet. "Har vi bara uppfyllt budgetmålen är allt frid och fröjd" tar Borealis upp som en nackdel med budgetering. I avsnittet om kritik mot budgeteringen i teorikapitlet benämns detta fenomen som att budgeten skapar låsningar. När budgeten väl är gjord uppstår en viss säkerhetskänsla. De anställda tror på budgeten och engagerar sig i den, vilket kan skapa låsningar i beteendet.

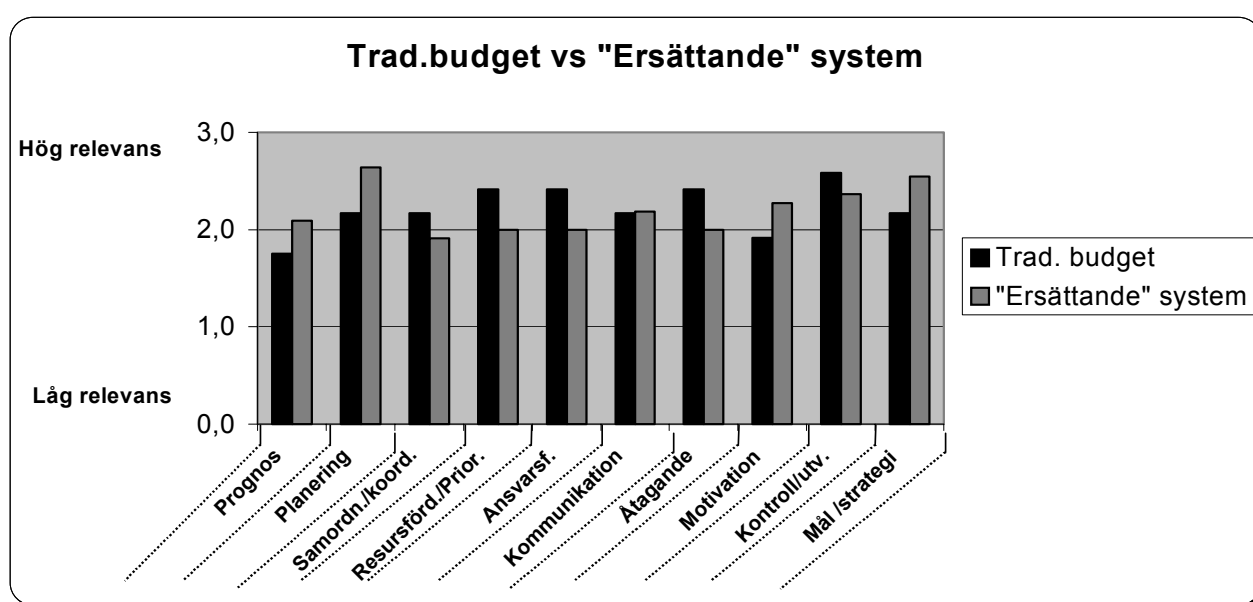
Att budgeten skapar låsningar är en beteendemässig aspekt och avser budgetprocessen.

## 5.4 Hur väl uppfylls syftena med den traditionella budgeten och det "ersättande" systemet?

De bakomliggande orsakerna till att de undersökta företagen har förändrat eller lämnat budgeteringen har naturligt en stark koppling till syftena med budgeteringen. Att syftena med budgeteringen (liksom den ekonomiska styrningen i allmänhet) verkligen uppfylls är en viktig förutsättning för en effektiv styrning. I bakgrunden i uppsatsens inledning för vi en diskussion om att företagsklimatet av idag karaktäriseras av stora och snabba förändringar. Dessa nya förutsättningar ställer stora krav på den ekonomiska styrningen i form av snabbhet och adaptivitet vilket kritiker menar att den traditionella budgeten inte uppfyller. Eftersom förutsättningarna för före-

tagen under de senaste decennierna kraftigt har förändrats är det högst troligt att det successivt har skett en förskjutning med avseende på budgetens syften. Vissa av budgetens syften uppfylls inte längre lika väl med hjälp av den traditionella budgeten nu som då. Under senare år har det vuxit fram ”nya” ersättande system som uppfyller vissa av budgetens syften bättre<sup>43</sup>.

Resultaten från vår enkätundersökning beträffande syftenas relevans i fråga om traditionell budgetering och ersättande system presenteras i nedanstående tabell. Den visar att de syften som har att göra med **kontroll och uppföljning, samordning och koordination, resursfördelning och prioritering, ansvarsfördelning** samt **åtagande** i genomsnitt uppfylls bättre med hjälp av den traditionella budgeten än med motsvarande ersättande system. Enkäten visar däremot att syftena för **prognos, planering, motivation och mål/strategi** uppfylls bättre med hjälp av företagets ersättande styrmedel. Vad beträffar **kommunikation** kan man ur enkäten inte utläsa någon större skillnad vid jämförelse mellan den traditionella budgeten och de ersättande systemen. Nedan analyseras varje syfte var för sig.



Figur 5.1 Diagram över traditionella budgetens respektive ersättande systems syften.  
Källa: Egen

Enligt de flesta av företagen utgör den traditionella budgeten ett dåligt redskap för både **prognostisering** och **planering**. Omvärlden förändras oftast så snabbt att budgeten hunnit bli inaktuell ens innan den har börjat gälla. De flesta företagen anser att prognosvärdet för den traditionella budgeten inte är tillförlitligt utan använder sig istället av rullande prognoser. Både SE-banken och SKF anser att den traditionella budgetens planeringssyfte uppfylls dåligt p.g.a. en dålig koppling mellan traditionell budget och företagets strategier. Ett av företagen (Borealis) anser dock att planeringssyftet är relevant i och med att budgetprocessen tvingar organisationen att planera.

**Kommunikationssyftet** uppfylls i genomsnitt lika bra med traditionell budget som med företagets ersättande system. IKEA anser att kommunikation mellan företagets olika delar är än mer viktigt i ett ekonomisystem som inte baseras på budget.

**Motivationssyftet** anser de flesta företagen uppfylls bättre med det ”ersättande” systemet. SCA, som visserligen har budgeten kvar inom företaget, anser att den traditionella budgeten har ett lågt motivationssyfte. Mycket tid läggs på budgetuppställande ute på avdelningarna men som oftast

<sup>43</sup> Se analysdelen 5.8 Ersättande system

förändras så mycket att budgeten i slutändan inte går att känna igen när den kommer tillbaka. Motivationssyftet uppfylls istället med hjälp av ett belöningsystem vilket dock är baserat på budgeten. SKF anser att motivationssyftet uppfylls väl med den traditionella budgeten genom att ett uttalat och tydligt ansvar motiverar de anställda i sitt arbete. Borealis däremot anser att den traditionella budgeten i själva verket är omotiverande eftersom det under processen med budgetuppställandet sker så mycket förändringar jämfört med det ursprungliga budgetäskandet.

**Mål och strategi** har en starkare koppling i det ”ersättande” systemet, anser företagen. IKEA anser att dessa syften uppfylls bättre med företagets strategiska plan tillsammans med målsättning i relation till föregående års utfall istället för mot budget. De flesta företagen anser att det sakas en koppling mellan företagets strategier och budgeten.

Enligt Borealis utgör **resursfördelning och prioritering** de viktigaste syftena för den traditionella budgeten. Vid ”tuff” målsättning kan knappa resurser fördelas och prioriteras på ett effektivt sätt med hjälp av den traditionella budgeten. Budgeten kan fungera som ett verktyg för företagsledningen, särskilt i stora företag, att **samordna och koordinera** verksamheten för ett effektivt utnyttjande av resurser.

Den traditionella budgeten ger en spegelbild av **ansvarsfördelningen** och på så vis ramar att agera utifrån. Denna spegelbild är enkel att förstå för de anställda inom företaget eftersom den traditionella budgeten är något som är väl inarbetat i företaget. Budgeten är även förknippat med ett **åtagande**. Budgetens ramar och målsättningar ses som ett åtagande för avdelningar och andra ekonomiska enheter att uppfylla .

Borealis med flera företag anser att den traditionella budgeten främst uppfyller syften med avseende på **kontroll och uppföljning**. Detta beror på att utfalls- och avvikelseanalys är ett centralt mål i budgeteringen. Budgetuppföljningen är ett enkelt och bra sätt att följa upp på. Borealis ifrågasätter vad utfallet egentligen säger och anser inte att avvikelseanalysen ger svar på om prestationen är bra eller dålig. Det bygger på att förutsättningarna är helt rätt och att omgivningen inte har förändrat sig, vilket sällan är fallet.

## 5.5 Varför några företag har ”återgått” till att använda den traditionella budgeten

*I nästföljande avsnitt för vi en diskussion kring de företag som delvis har återgått till att använda budget (efter att ha lämnat den) och orsakerna till detta.*

Av åtta intervjuade företag har fyra företag (Volvo, ASG, SEB, SKF) lämnat budgeten helt för att sedan delvis återgå till att använda budget igen. Orsakerna till att företagen återgått att använda budgeten är på många sätt likartade bland företagen.

Företagen har ofta en lång och djupt rotad tradition av budgetanvändning vilket kan medföra att det är svårt för företaget att byta styrsystem.

Vår undersökning visar att det behövs ett starkt stöd från ledningen för att företaget skall kunna lämna budgeteringen. Nedan följer flera exempel på detta:

- Volvo saknade direktiv från företagsledningen och ett stödjande datasystem. Varje enhet fick därför själva bygga den nyckeltalsmodell som kunde framställa den nya informationen som företagsledningen krävde.
- SCA har under en längre tid haft planer på att lämna budgeten och för några år sedan fanns det t.ex. planer på att ersätta budgeten helt med rullande prognoser. Detta genomfördes dock inte, mycket på grund av de förändringar som genomfördes i företagets ledning.

- Något liknande skedde hos SEB då företaget ett halvår efter det att de hade lämnat budgeten återgick, efter samgåendet med Trygg Hansa. Efter samgåendet anammade företaget Trygg Hansas redan inarbetade modell "Lots", där budgeten utgör ett väsentligt delmoment. En anledning till att just Lots valdes som koncernens rapporteringsmodell var att deras nya VD Lars Tunell förespråkade denna.
- SKF nämner att bytet av koncernchef tillsammans med den lönsamhetskris företaget befann sig i medförde att företaget valt att återgå till att delvis använda budgeten igen. På grund av rådande lönsamhetskris har företaget blivit tvunget att gå "ett steg tillbaka" och flytta fokuseringen från den långsiktiga planeringen till den mer kortsiktiga. Användandet av BSC har därför blivit mindre flitigt och den "nya budgeten" har mer närmat sig den traditionella budgeten. Tendensen att företagen förefaller gå mot den traditionella budgeteringen vid "sämre tider", kan vi även se hos andra företag som t.ex. Volvo.

SCA:s budgettradition kan jämföras med Volvos "missnöjestraktion". De båda företagen har haft en ledning som inte varit tydlig i sina beslut om huruvida företagens ekonomisystem skall utformas utan velat fram och tillbaka. Detta kan föranleda ett oengagemang hos de anställda eftersom de är vana vid att rutinerna ändras hela tiden. Hos Volvo uppkommer nya idéer inom företaget som skall testas för att sedan behållas eller avfärdas och därför finns det ett allmänt missnöje gentemot förändringar inom företaget. Ingen vågar satsa på något som kanske inte kommer finnas kvar inom företaget och bygger därför upp en inställning där de garderar sig utifall att ledningen ändrar rutinerna. Hos SCA har ledningen uttalat att en förändring inom ekonomisystemet är på gång men där själva förändringsprocessen inte har genomstrukturerat hela företaget och nya regler har gällt från en dag till en annan vilket också medför ett "utifall att" tänkande hos de anställda.

Vi har funnit, hos de företag som har återgått till den traditionella budgeten, att en genomgående anledning till detta är att företaget hamnat i en allt mer osäker situation, antingen i form av fusion, att företaget är i en lönsamhetskris, förändringar inom ledningen osv. Att göra en förändring av ekonomisystemet kräver mycket av verksamheten och det tar tid innan en effektivisering erhålls. I initialskedet av en förändringsprocess har företaget stora initialkostnader samt att de anställda arbetar långsammare då de inte övat upp rutinerna kring det nya systemet ännu. I dessa lägen är det lättare att gå tillbaks till det föregående systemet som är inarbetat, där man snabbare kan få fram rapporter. Företagen idag verkar i en alltmer föränderlig miljö vilket påverkar hur väl en förändringsprocess fungerar. Det är svårt att ha is i magen när framtiden är osäker vilket kan, som i ovanstående företag, leda till att man återgår till det föregående systemet.

## 5.6 Belöningsystemets betydelse

Belöningsystemets starka koppling till budgeten har en stor betydelse vid ett beslut om ett eventuellt avskaffande av budgeten. Framförallt SCA men även SEB har ett belöningsystem som baserar sig på de målsättningar som fastställs i budgeten. Både ASG och SCA nämnde svårigheter med att hitta ett fungerande belöningsystem som går att använda tillsammans med Balanced Scorecard. Det kan vara en av orsakerna till att SCA inte har lyckats lämna budgeten och att ASG delvis har återgått till att använda budget.

## 5.7 Fördelar med traditionell budget

*Orsakerna till att flera av företagen delvis har återgått till använda budget samt att ett företag trots intentioner inte har lyckats lämna budgeteringen, kan delvis bero på att de fördelar som*



*företagen upplever med budget är svåra att ersätta med andra system. Framförallt nämns fördelar som; kontroll över kostnader, att budgeten ger en klar och tydlig ansvarsfördelning, att budgeten innebär ett åtagande för de anställda att uppfylla. Dessa fördelar stämmer bra överens med de syften som företagen har angett att den traditionell budgeten uppfyller bäst. Likaså överensstämmer de fördelar som företagen anger med den traditionella budgeten, relativt väl med de syften som litteraturen tar upp som traditionella syften.<sup>44</sup> Nedan beskriver vi exempel på vad de undersökta företagen har nämnt som fördelar med den traditionella budgeten jämfört med de nya ersättande systemen.*

- Kontrollfunktionen fungerar betydligt bättre med det traditionella synsättet (Anders Forsberg, SKF). Flera av företagen upplever att de inte att de har samma kontroll över främst kostnadsläget utan budget. Detta är troligen en av orsakerna till att flera av de undersökta företagen har behållit budgeten på sina ”rena” kostnadsenheter.
- Budgeten ger ramar att agera utifrån. Med hjälp av den traditionella budgeten uppfylls syftet med budgeten som ansvarsfördelning (Anders Fröberg, Borealis).
- Budgeten innebär ett ”commitment”/åtagande som blir svårdefinierat med andra styrparametrar. Här uppfylls budgetens syfte att fungera som ett åtagande för de ansvariga vilket även är starkt kopplat till budgeten som ansvarsmarkering. (Per Witte, Borealis)

Användningen av budget underlättar kommunikationen lokalt i företaget, den gör det lättare att förklara t.ex. avvikelser. I detta fall är det kommunikationssyftet som uppfylls väl med traditionell budget (Anders Forsberg, SKF).

---

<sup>44</sup> Se Arwidi/Samuelson, 1991

## 5.8 Ersättande system / förändring

Analysen kring de ekonomisystem som enligt de undersökta företagen ersatt respektive kompletterat den traditionella budgeten inleds med en sammanställning av de empiriska resultaten i tabell 5.1. Tabellen visar vilka styrsystemen är och hur de ersätter respektive kompletterar den traditionella budgeten. Vidare följer en analys av resultaten i tabellen. Därefter analyseras varje ekonomisystem var för sig med bakgrund mot ett ekonomisystems teoretiska syften.

### 5.8.1 Styrsystem som ersatt/kompletterat den traditionella budgeten

I tabell 5.1 presenteras företagens syn på;

- hur olika styrsystem ersätter respektive kompletterar den traditionella budgeten.
- hur den traditionella budgeten lever kvar i företaget

Kursiv text visar ett hos företagen tidigare ekonomisystem. Fet text visar hur företagens styrsystem ser ut idag.

Företag	System som ersätter den trad.budgeten			System som kompletterar den trad. budgeten			Hur budgeten lever kvar i företaget
	Rullande prognos "BSC"	Annat	Mål	Rullande prognos "BSC"	Annat	Handelsplan	
<i>ASG (när budgeten lämnades)</i>	<i>JA</i>		<i>Mål</i>				
<b>ASG (idag)</b>				<b>JA</b>	<b>JA</b>	<b>Affärsplan Handelsplan</b>	<b>Ej detaljerad</b>
<b>IKEA (idag)</b>			<b>2 styrtalet: omsättning och TK / oms.</b>				<b>(Budgeterar på operativ nivå i företaget)</b>
<b>Volvo (idag)</b>	<b>JA</b>	<b>JA</b>					<b>Budgeterad standardkostnad och budgeterade inslag i "höstprognosen"</b>
<i>SEB (när budgeten lämnades)</i>	<i>JA</i>	<i>JA</i>					<i>På IT-inv och befattningsbudget.</i>
<b>SEB (idag)</b>				<b>JA</b>	<b>JA</b>		<b>Ej detaljerad</b>
<b>HB (idag)</b>			<b>3 pelare: resultatredovisning, Internräntesystem, Personaldimensionering</b>				
<b>Borealis (idag)</b>	<b>JA</b>	<b>JA</b>	<b>Trendanalys, Decentraliserad investeringsstyrning ABC</b>				<b>På fasta kostnader och projekt</b>
<i>SKF (när budgeten lämnades)</i>	<i>JA</i>	<i>JA</i>					<i>Rena kostnadsenheter (HK /FoU) Här ej så detaljerad</i>
<b>SKF (idag)</b>				<b>JA</b>	<b>JA</b>		
<i>SCA (när budgeten planerades att lämnas)</i>	<i>JA</i>	<i>JA</i>					
<b>SCA (idag)</b>				<b>JA</b>	<b>JA</b>		<b>Rationaliserad process</b>

Tabell 5.1 Sammanställning av de empiriska resultaten av de "ersättande" resp. kompletterande systemen samt hur budgeten lever kvar i företaget.

Källa: Egen

Utifrån ovanstående sammanställning av data visar figur 5.2 nedan vilka styrsystem som, enligt företagen, ersatt den traditionella budgeten.

Utifrån tabell 5.1 ovan kan det urskiljas att samtliga företag någon gång har lämnat eller har planerat att lämna budgeten. Av dessa företag anser majoriteten att de ersatt den traditionella budgeten med både BSC och rullande prognoser. Två företag anser att de endast ersatt den traditionella budgeten med företagsspecifika måttal.

Enligt studien av Johansson (1998/99) bland svenska företag föreligger det inget samband mellan avskaffandet av budgeten och införandet av Balanced Scorecard. Undersökningen i denna uppsats visar dock att det föreligger ett visst samband. Majoriteten av företagen har vid avvecklandet infört just BSC och de anser att BSC är en del av det ersättande systemet. Hälften av företagen har dock återgått att använda budgeten. Av den part som fortfarande anser sig använda ett budgetlöst styrsystem har två företag konstruerat egna styrsystem<sup>45</sup>. Dessa styrsystem baseras ej på tankegångarna hos BSC och ses heller inte av företagen som något BSC. Ett företag<sup>46</sup> använder BSC och rullande prognoser som ersättande system och det sista företaget<sup>47</sup> använder en kombination av BSC, rullande prognoser samt trendanalys, decentraliserad investeringsstyrning och ABC. Det sistnämnda företaget är också det enda företaget som anser att ABC utgör ett ersättande system till budget. De övriga företagen anser inte att ABC utgör något ersättande system utan snarare är ett kompletterande system.

Tabell 5.1 påvisar även att bland de företag som har återgått till att använda budgeten har BSC och rullande prognoser stannat kvar i företaget. Dessa styrsystem anses komplettera budgeten i dess nuvarande form.

Oavsett om företaget anser sig lämnat budgeten eller återgått till att använda budgeten igen, så har majoriteten inom båda grupperna valt att använda BSC och rullande prognoser som styrsystem. I detta hänseende kan BSC och rullande prognoser både ersätta och komplettera budgeten. Valet att införa BSC och rullande prognoser i företaget präglas av det faktum att företagen verkar i en snabbt föränderlig företagsmiljö som ställer högre krav på företagets styrsystem. Styrsystemet måste snabbt ge indikationer om väsentliga förändringar i företagsmiljön. Företagen i denna uppsats anser att deras nuvarande system bättre uppfyller syftena planering, motivation, mål/strategi och prognos<sup>48</sup>. Syften som kontroll och uppföljning, samordning och koordination, resursfördelning och prioritering, ansvarsfördelning samt åtagande uppfylls, enligt företagen, bättre av den traditionella budgeten. Vi är av den åsikten att de sistnämnda syftena präglas av ett centraliserat synsätt då dessa strävar att styra, kontrollera verksamheten från central ledningsnivå. En decentraliserad verksamhet bygger sin styrning och organisation kring att hela företaget verkar i samma riktning och att ansvarstagandet, beslutsfattandet flyttats ner i organisationen. Företagskulturen är därför viktig. Alla anställda i företaget skall veta hur företaget bör reagera i olika beslutssituationer. Styrsystemet bör därför främja en sådan verksamhetsstruktur och vi anser att syftena motivation, mål/strategi och prognos är mest väsentliga i detta hänseende. Undersökningen har också visat att företagets nya system uppfyller dessa syften bättre och anses bättre samverka med dess verksamhetsstruktur vilken bygger på det decentraliserade synsättet.

Företagen i undersökningen har framfört ett missnöje mot den traditionella budgeten. De anser att den traditionella budgeten inte ger företagen relevant information och ger inte heller indikationer vid snabba förändringar i omgivningen. Den traditionella budgeten har därför avvecklats helt eller delvis i alla dessa företag. Det är svårt att kategoriskt uttala sig om att företagen lämnat

<sup>45</sup> IKEA och Handelsbanken

<sup>46</sup> Volvo

<sup>47</sup> Borealis

<sup>48</sup> Se figur 5.1.

respektive återgått till att använda budgeten. Ofta är det frågan om att vissa delar av budgeten reducerats eller tagits bort. På samma sätt kan man se att företagen återgått till att använda vissa delar av den traditionella budgeten. Att budgetera på kontonivå anses ineffektivt av företagen och de företag som återgått till att använda budgeten, budgeterar på mer aggregerad nivå, dvs mindre detaljerat. Själva budgetprocessen har också reducerats.

En annan aspekt som företagen anser vara viktig i samband med budgetavvecklingen, är att behålla budgeten på rena kostnadsenheter, som saknar resultat-/ intäktsansvar. Detta för att budgeten ger en klar uppfattning om de ramar enheten har att röra sig inom. Budgeten ger också, företagen ”kontroll” så att inte kostnaderna oväntat skjuter i höjden.

Handelsbanken är det enda företaget i uppsatsen som helt har avskaffat budgeten och lyckats med det. En förklaring till att företaget har lyckats lämna budgeten anser vi, är att företaget haft en stark ledarfigur. Wallander har också genom olika studier och verkliga ”experiment” under lång tid utrett hur ett företag på bästa sätt kan lämna budgeten och hur budgeten kan ersättas. Att ha en stark ledarfigur i företaget har visat sig vara en elementär förutsättning för att lyckas lämna budgeten<sup>49</sup>.

## 5.8.2 Företagens ”ersättande” / kompletterande system jämfört med teorin.

### 5.8.2.1 *Balanced scorecard och företagsspecifika mätal*

Planering, motivation och mål/strategi är syften som företagen anser bättre uppfylls av företagets Balanced Scorecard eller företagsspecifika mätal. Sex företag har implementerat eller påbörjat implementationen av Balanced Scorecard. Två företag använder sig främst av företagsspecifika mätal.

Den traditionella budgeten baseras främst på det finansiella perspektivet. Balanced Scorecard baseras inte enbart på det finansiella perspektivet utan även på andra perspektiv som kundfokus, innovationsfokus och internfokus. Det är därför svårt att sätta likamedstecken mellan de båda styrsystemen. BSC har sin grund i ett vidare perspektiv medan den traditionella budgeten särskilt belyser företagets finansiella ställning. Kaplan/Nortons BSC-modell använder sig endast av traditionella finansiella nyckeltal i det finansiella perspektivet. Detta grundar sig på att dessa nyckeltal är djupt förankrade i både investerarens och företagsledningars tankesätt samtidigt som det baseras på den ekonomiska lagstiftningen. Uppsatsens empiriska undersökning visar att fokuseringen kring de finansiella termerna har minskat i betydelse och de icke-finansiella termerna har fått en ökad betydelse för företagen. Teoretiskt kan även den traditionella budgeten innehålla icke-finansiella inslag men detta upplever de flesta av företagen uppfylls bättre med deras ersättande/ kompletterande system.

Flera av de undersökta företagen<sup>50</sup> använder BSC i någon form som en viktig delkomponent i det ersättande systemet till den traditionella budgeten. Alla företagen förutom Volvo följer upphovsmännen Kaplan/Nortons tankegångar ganska exakt. Volvo och SCA har inte riktigt lyckats med att införa BSC. Volvo använder sig av en form av Scorecard i deras Performance Report, men som saknar någon egentlig koppling till grundidéerna bakom BSC. Svårigheterna för Volvo har varit att ge de icke-finansiella nyckeltalen någon större vikt och därmed få balans mellan de finansiella och icke-finansiella nyckeltalen. Detta antas delvis bero på Volvos stora och komplexa organisation.<sup>51</sup> SCA/Mölnlycke har påbörjat arbetet med att ta fram och använda BSC. Vissa avdelningar använder sig redan av KPI:n vilka utgår från företagets strategier och mäts

<sup>49</sup> Se avsnitt 5.5 Varför vissa företag har ”återgått” till budget

<sup>50</sup> SKF, ASG, Borealis, SEB, Volvo, SCA

<sup>51</sup> Olve mfl, Balanced Scorecard i svensk praktik, 1997

med hjälp av olika nyckeltal. Avdelningarna är fria att välja dessa själva och flera av dessa utgör icke-finansiella mått. Svårigheten för SCA/Mölnlycke har varit att hitta lämpliga och relevanta måttetal inom perspektivet Interna processer.

Varken IKEA eller HB använder BSC i sin ekonomiska styrning. HB använder sig bl.a. av ett I/K-tal som är ett styrtal på förhållande mellan intäkter och kostnader. IKEA använder också av lättförståeliga nyckeltal i form av omsättning och ett kvottal mellan kostnader och intäkter

### **5.8.2.2 Rullande prognoser**

Att den traditionella budgeten saknar ett bra prognosvärde uttalas ofta, både i kritiken mot den traditionella budgeten samt i uppsatsens empiriska undersökning. Kritiken bottnar främst i att omvärlden förändras i så snabb takt att förutsättningarna redan är inaktuella innan budgeten börjar gälla.

Prognossyftet har i många företag ersatts av rullande prognoser. I teorin definieras en prognos som en passiv framskridning av den framtida utvecklingen vilket också definierades i uppsatsens empiriska undersökning. Skillnaden mellan en prognos och den traditionella budgeten är enligt företagen att prognosen är frikopplad från målsättning medan budgeten är starkt kopplad till en målsättning.<sup>52</sup> Rullande prognoser sker löpande, oftast kvartalsvis, och förutsäger hur utfallet för de följande 12-15 månaderna kommer att utveckla sig.<sup>53</sup> Några andra skillnader är att budgeten är uppbyggd på en betydligt mer detaljerad nivå och att själva budgetprocessen går djupare ner i organisationen. Prognosarbetet sker oftast på en högre nivå i företaget.<sup>54</sup> Vidare anser intervjuföretagen att den rullande prognosen är en mer levande och bearbetad process. Den historiska resultatuppföljningen sätts ständigt i relation till den senaste prognosen. Vid avvikelser ger detta en mycket snabbare respons och en alternativ handlingsplan kan omedelbart påbörjas.<sup>55</sup>

### **5.8.2.3 ABC och Benchmarking**

Förutom rullande prognoser och BSC används även andra modeller/system inom företagen. Dessa system anses inte av företagen som ersättande system utan snarare som kompletterande system i deras ekonomiska styrning. Till dessa system hör bl.a. ABC/ABM och benchmarking.

#### **5.8.2.3.1 Aktivitetsbaserad kalkylering (ABC)**

Borealis är det företag som uttryckligen menar att aktivitetsbaserad kalkylering används som ersättande styrmedel för den traditionella budgeten.

Företag som ASG, Volvo och SKF har visserligen påbörjat användandet av ABC men det ges inte någon större betydelse som ersättning till budgeteringen. SKF och Volvo använder ABC mer lokalt inom koncernen för att ge bättre förståelse för lönsamheten i produktkalkylerna.

#### **5.8.2.3.2 Benchmarking**

Flera av företagen använder sig av någon form av benchmarking. Inom IKEA används intern benchmarking dvs det sker en jämförelse ekonomiskt i olika avseenden mellan de olika varuhusen inom företaget. Intern benchmarking används även av HB och ASG. HB har ett vinstandels-

<sup>52</sup> Borealis och SCA

<sup>53</sup> SKF

<sup>54</sup> SEB

<sup>55</sup> Borealis och SCA

system där vinstandelens storlek är avhängig hur det går för det egna kontoret jämfört med andra kontor. ASG har kopplat ett poängsystem till olika måltal som sedan regionkontoren jämförs mot. Även det är kopplat en form av bonussystem.

## 6 SLUTSATS

*Utifrån den i föregående kapitel gjorda analysen kommer vi nedan presentera de slutsatser vi anser oss kunna dra av denna deskriptiva studie i ämnet "budgetlöst företagande". Slutsatserna skall belysa och försöka ge svar på den problemställning och det syfte som vi angav i inledningen av denna uppsats med hjälp av den teoretiska referensramen och empirin. Vi inleder med några, allmänna reflektioner kring den förändrade synen på budget och går därefter in på de slutsatser som vi anser oss kunna dra med avseende på uppsatsens problemställning dvs vad de lämnat eller förändrat i budgeten, orsakerna till detta samt vad de har ersatt budgeten med. Slutligen presenterar vi mer generella slutsatser som vi har kunnat dra samt avslutar med att ge förslag till fortsatta studier i ämnet.*

### 6.1 Allmänna reflektioner

Liksom de flesta av dagens företag lever de undersökta företagen i vår studie i ett företagsklimat som karaktäriseras av stor osäkerhet och turbulens. De driver sin verksamhet i en ofta hård internationell konkurrens, snabb teknisk utveckling och med stora, allt mer frekventa svängningar i efterfrågan, vilket ställer stora krav på dagens ekonomiska styrning i form av bl.a. snabbhet och adaptivitet. Företagen i denna undersökning menar liksom många kritiker att den traditionella budgeten inte uppfyller de krav som modern ekonomistyrning erfordrar för att tillhandahålla relevant information och medverka till en effektiv styrning av verksamheten. Vissa av budgetens syften uppfylls inte längre lika väl med hjälp av den traditionella budgeten nu som då. Detta har lett till att några företag, inklusive de undersökta företagen, kraftigt har förändrat eller till och med lämnat budgeten.

### 6.2 Vad i den traditionella budgeten är det företagen har lämnat eller velat lämna?

För de undersökta företagen i uppsatsen har vi kunnat urskilja ett antal gemensamma faktorer beträffande frågorna *vad* de har lämnat eller velat lämna med avseende på budgeten. Dessa gemensamma faktorer berör både budgeten som dokument (produkten) och själva budgeteringen (processen). Det företagen avser när de säger att de har lämnat eller förändrat budgeten är "ekonomernas" eller de härledda budgeterna, dvs resultat-, balans- och likviditetsbudgeten. Utav dessa är det framförallt resultatbudgeten som avses. Likaså är det budgeteringen på koncernnivå som avses för de undersökta företagen. Huruvida företagen även lämnat budgeten på operativ nivå kan vi inte svara på då det ligger utanför ramen för denna uppsats. Gemensamt för de undersökta företagen är att de oftast inte har lämnat budgeten helt och hållet, utan behåller den för kontroll och uppföljning av omkostnader eller rena kostnadsenheter som t.ex. Stabsenheter, Forskning och Utveckling. Det har i dessa fall varit svårt för företagen att hitta något bra ersättande system till budgeten.

Det som företagen ser som den största nackdelen med traditionell budget och samtidigt en av de viktigaste orsakerna till att de vill lämna budgeten är den långdragna och resurskrävande budgetprocessen. Företagen har på olika sätt försökt reducera tids- och resursåtgången för den traditionella budgetprocessen:

- Ett sätt har varit genom att minska den iterativa processen dvs. att budgeten går flera varv mellan olika instanser innan den fastslås.
- Ett annat sätt att reducera budgetprocessen är att på koncernnivå inte kräva in någon budget från underliggande enheter. Det är istället frivilligt för divisioner, dotterbolag etc. att använda budget.
- Ytterligare ett sätt är att minska detaljeringsgraden i budgeten genom att frånga att budgetera på kontonivå.

Dessa åtgärder tillsammans med en ökad fokusering och strävan att effektivisera budgetprocessen har lett till en avsevärd förkortning av budgetprocesstiden.

### 6.3 Vilka är de huvudsakliga skälen till att företagen har lämnat eller velat lämna den traditionella budgeten?

Det har även gått att finna gemensamma drag för de bakomliggande orsakerna till varför de undersökta företagen har lämnat eller velat lämna budgeten. Det gäller både vid en jämförelse företagen emellan samt vid jämförelse mellan empiri och de kritiska ståndpunkterna nämnda i teori-kapitlet. Samtliga av de orsaker som företagen uppger till varför de har lämnat eller velat lämna budgeten går att finna bland kritiken i den teoretiska referensramen.

Till de viktigaste orsakerna som företagen har uppgett hör att budgeten är alltför tids- och resurskrävande samt att den sker på en alltför nedbruten och detaljerad nivå. De anser även att budgeten är ett dokument som baseras på osäkra och inaktuella prognoser. Vidare leder budgeten till anslagstänkande och politiskt spel samt kan vara en motivationshämmande faktor och skapar negativa låsningar i verksamheten. Budgeten ger även en onaturlig periodindelning och har en dålig koppling till strategierna. Dessa ”nackdelar” med budgeten har varit de vanligaste orsakerna till varför företagen valt att frånga budgeten i dess traditionella mening.

Precis som i avsnittet ovan, **6.2 Vad...**, så har vi här kunnat härleda orsakerna till varför företagen har lämnat budgeten som *produkt* och/eller som *process*. Lindvall (1997) tar i sin artikel upp en hypotes som säger att kritiken främst berör den färdiga budgeten, produkten och i andra hand själva budgetprocessen. Vår analys av de undersökta företagen skiljer sig något från den hypotesen. Företagens kritik (**varför**) och **vad** de vill lämna avser lika ofta själva budgetprocessen som det färdiga budgetdokumentet (produkten).

### 6.4 Vilka styrmedel används för att ersätta den traditionella budgeten?

Att ersätta den traditionella budgeten har under senare år varit ett väldebatterat ämne. Balanced Scorecard (BSC) är en styrmetod som utvecklades i början av 1990-talet och som har fått stor genomslagskraft bland många företag samt figurerat mycket i den ekonomiska debatten. Vissa anser att Balanced Scorecard på sikt bör kunna ersätta budgeten helt medan andra endast ser Balanced Scorecard som ett komplement till budgeten. Även rullande prognos, benchmarking och ABC/ABM anses av företagen kunna ersätta budgeten. Uppsatsen påvisar ett visst samband mellan avskaffandet av budgeten och införandet av BSC, till skillnad från studien av Johansson (1998/99). Majoriteten av företagen har dock ersatt budgeten med både BSC och rullande prognoser. Av de åtta företag som avvecklat eller planerat avveckla den traditionella budgeten har hälften återgått till att delvis använda budget. BSC och rullande prognoser har i dessa företag stannat kvar som kompletterande styrsystem. Uppsatsen påvisar även att budgeten på olika sätt lever kvar i företaget. När budgeten lämnades budgeterade flera företag fortfarande kostnadsenheter samt presumerade att budgeten fortfarande levde kvar på operativ nivå i företaget. Handelsbanken är det enda företag som inte har några ”spår” kvar av budgeten, varken på operativ nivå eller koncernnivå. En förklaring till att de har lyckats avveckla budgeten helt beror förmodligen på att företaget har styrts av en stark ledarfigur som kraftigt kritiserat budgeten som styrsystem. Wallander har även under en lång period utrett huruvida budgeten skulle kunna ersättas och hur.

Företagen verkar i en föränderlig företagsmiljö och kritiken mot den traditionella budgeten framhåller att budgeten inte är anpassad till de snabba förändringar som sker. Vår uppfattning är att den traditionella budgeten bygger på ett centraliserat synsätt och när företagets verksamhet decentraliseras så är det väsentligt att även styrsystemen förändras, vilket så också har varit fallet i de företag som har lyckats.



De slutsatser vi kan dra av företagens erfarenheter i denna uppsats är att företagen gärna tonar ner budgetens roll i företaget samtidigt som de inför kompletterande system såsom BSC, rullande prognoser och/eller företagsspecifika måltal. Vid en eventuell implementering av BSC är det, enligt vår mening, lämpligt att följa tankegångarna i Kaplan/Nortons ursprungliga BSC-modell och utifrån dessa tankegångar skraddarsy sitt eget BSC. Att lämna budgeten helt och hållet kan fungera men vår undersökning visar att detta kan vara svårt. Nya styrsystem ger företagen bättre information inom vissa områden medan budgeten fortfarande anses vara det bästa systemet inom andra områden. Den här undersökningen visar att en kombination av budget och nya styrsystem såsom BSC därför bättre kan motsvara den moderna ekonomistyrningens krav på informationsgivning.

## 6.5 Varför några företag har "återgått" till att använda den trad. budgeten

- En slutsats som vi anser oss kunna dra är att företag förefaller fokusera något mindre på kostnader och kostnadsbudgetering i "goda tider" och tvärtom i "hårda tider". Med "hårda tider" menar vi en t.ex. en nedgång i den allmänna konjunkturen eller en minskad efterfrågan av ett företags produkter och tjänster. En ökad fokusering på kostnadseffektivisering leder till ett ökat behov av användbara hjälpmedel för kostnadsstyrningen som t.ex. den traditionella budgeten.
- Det är väsentligt att konstruera sina egna styrmodeller och inte lägga ut detta på utomstående i form av konsulter. Delaktighet av de anställda vid utformning av ett nytt ekonomisystem ger dels en bättre förståelse för det nya systemet, dels borgar det för ett starkare engagemang och en större motivation till förändringen.
- Attityd och engagemang från den högsta ledningen i företaget/koncernen är av avgörande betydelse för om en avveckling av budgeten verkligen lyckas eller inte. De bör vara positivt inställda och deras drivande medverkan kan i vissa fall vara direkt nödvändig.
- Själva företagskulturen är också viktig när en förändring av ekonomisystemet skall införas. Upplever de anställda att det sker många förändringar som görs hastigt utan en lång och djupgående handlingsplan samt att företagen återgår efter en viss tid till det föregående systemet så kan attityden hos de anställda frambringa ett motstånd mot alla typer av förändringar. Detta medför självklart att en förändring inte får så stor genomslagskraft i organisationen.
- En lång och djupt rotad tradition av budgetanvändning kan verka bromsande på en eventuell budgetavveckling. Ett exempel på detta är SCA/Mölnlycke där försök att frångå budgeten inte har lyckats trots att processen påbörjades för flera år sedan.
- Företagen förefaller ha svårt att hitta något ersättande system som fungerar lika bra som budget i fråga om uppföljning av måluppfyllelse och prestation och därmed går att koppla till ett belöningssystem. Det är en av orsakerna till att några av företagen inte riktigt anser sig kunna släppa den traditionella budgeten (SCA) eller där de i något fall har återgått till att budgetera på grund av detta.

## 6.6 Övriga slutsatser

Vilka styrmodeller som används inom näringslivet idag påverkas med stor sannolikhet av trender inom ekonomistyrningen dvs vad som används av ledande företag, forskningsrön, konsultföretag mm. Detta kan vara en av orsakerna till varför de undersökta företagen har relativt lika åsikter samt att de vidtagit liknande åtgärder/förändringar beträffande den ekonomiska styrningen. Enligt diskussionen i bakgrunden till denna uppsats har det länge funnits ett uppdämt behov av nå-

got nytt, ersättande system som är bättre anpassat till dagens företagsklimat än den traditionella budgeten. När så ”nya” styrmetoder som BSC och rullande prognoser introduceras, blir intresset stort och företagen lockas att i snabb takt avskaffa budgeten och implementera de nya systemen. I uppsatsens teoriavsnitt om budget, framställs bl.a. att budgeten kan rullas framåt i tiden, kan avse kortare tidsperioder samt innehålla ”mjuka värden”. Denna ”nya” form av budget har inte upptäckts av företagen och många av budgetens ”nya” användningsområden ersätts av exempelvis BSC. Detta kan bero på att trenden just nu är att införa BSC men också att själva ordet budget är förbrukat hos företagen. Ordet budget förknippas med de negativa sidorna som nämnts under avsnittet **6.3 Vilka...** och detta vill företagen frånga. Införandet av en ny form av budget kan därför bli svår att genomföra. Att namnge den ”nya” formen av budget för något annat kan därför vara mer effektivt.

## 6.7 Avslutning

”Budgetlöst företagande” vilket är titeln på denna uppsats, har på senare år blivit ett välkänt och debatterat ämne. Enligt tidigare studier visar det sig trots kritiken att väldigt få företag har lämnat eller ens förändrat budgeten. Det vi har upptäckt är att det oftast inte är frågan om att fullständigt lämna allt vad budget heter utan snarare frågan om mer eller mindre stora förändringar. Bland företagen i denna undersökning har de flesta gjort stora förändringar genom att de har förenklat och förkortat budgetprocessen, avskaffat vissa delar och ersatt den med andra system såsom rullande prognoser och Balanced Scorecard. En viktig faktor för att kunna avgöra om ett företag har lämnat budgeten är beroende på hur man definierar budget och budgetering och gränsdragningen kan ibland vara svår att göra. Vi anser dock att man kan se en ganska tydlig skillnad mellan traditionell budget och t.ex. rullande prognoser.

De flesta företagen behåller delar av den traditionella budgeten eller återgår efter ett tag till en någon form av förändrad budget. Orsakerna till detta kan vara flera. En av dessa kan vara att de inte hittat något tillräckligt bra ersättande system för den traditionella budgeten i vissa avseenden t.ex. för uppföljning och kontroll av omkostnader och rena kostnadsenheter (FoU, staber etc) eller för dålig koppling till belöningsystemen. En annan kan vara att själva implementeringen av ”budgetlös styrning” inte genomfördes på ett bra sätt eller att företagsledningen av olika orsaker inte var tillräckligt drivande vid implementeringen vilket förefaller vara en förutsättning. För vissa av de undersökta företagen är det egentligen fel att säga att de har lämnat budgeten och ersatt den med ett nytt system. Då är det snarare frågan om en förändring av den traditionella budgeten.

## 6.8 Förslag till fortsatta studier

Under denna studies genomförande har idéer och förslag till vidare forskning väckts. Följande frågeställningar utgör några exempel:

- Vad beror det på att så många företag är missnöjda med sin nuvarande budget och så få verkligen genomför några förändringar eller avskaffar densamma?
- Är det lättare för vissa branscher av företag att avskaffa budgeten? Har det att göra med vilken konkurrenssituation företaget befinner sig i, hur cyklisk branschen är, om det är ett produkt- eller tjänsteföretag? Kanske göra en bredare studie med fler företag och från ett flertal branscher.
- Hur ser situationen ut idag hos de undersökta företagen med avseende på ekonomisk styrning och användandet av budget?

## KÄLLFÖRTECKNING

### Muntliga källor:

Sveriges Verkstadsindustriers (VI) seminarium, *Nya Styrmetoder*, 1997-03-18 där bl.a. Bjarte Bogsnes från Borealis i Danmark deltog.

### **Personliga intervjuer med:**

Ulf Björk	Handelsbanken	1997-11-07
Anders Fröberg	Borealis	1997-11-10
Peter Karlsson	ASG	1997-11-11
Peter Dahlqvist	SCA/Mölnlycke	1997-11-11
Per Elfvelin	Volvo PV	1997-11-13
Anders Forsberg	SKF	1997-11-14
Göran Olander	SE-Banken	1997-11-27

### **Telefonintervjuer med:**

Roland Debeer	Ikea	1997-11-27
Martin Bornekramp	Ikea	1999-05-04
Jan-Gunnar Eurell	SE-Banken	1999-05-03
Lars Holmblad	ASG	1999-05-02
Per Witte	Borealis	1999-05-02

### **Besvarade frågeformulär från (utöver de intervjuade):**

Erik Nelander	SKF	1997-11-28
---------------	-----	------------

### Litteratur/publicerade källor:

Andersson, Göran (1992), *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund

Arwidi Olof och Samuelson, Lars A (1991), *Budgetering i industriföretagens styrsystem*, Sveriges Verkstadsindustrier, Stockholm

Bang Henning (1988), *Organisasjonskultur*, Tano, Oslo

Bergstrand Jan och Olve, Nils-Göran (1996), *Styr bättre med bättre budget*, Liber Hermods AB, Malmö

Dahmström, K (1970), *Från datainsamling till rapport*, Studentlitteratur, Lund

Drury, Colin (1996), *Management and Cost Accounting*, International Thomson, Business Press, London

Eriksson, L och Wiedersheim-Paul, F (1997), *Att utreda, forska och rapportera*, Liber, Malmö

Greve, Jan (1996), *Budget*, Studentlitteratur, Lund

Halvorsen, K (1992), Samhällsvetenskaplig metod, Studentlitteratur, Lund

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

Kaplan & Norton (1996), The balanced scorecard: translating strategi into action, Boston, Harvard Business School Press,

Kaplan & Johnsson (1987), The rise and fall of management accounting, Boston, Harvard Business School Press,

Lundahl, U och Skärvad P-H (1992), Utredningsmetodik för samhällvetare och ekonomer, Studentlitteratur, Lund

Mintzberg, Henry (1979), Structure in fives: designing effective organizations, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall

Olve, Nils-Göran mfl (1997), Balanced Scorecard i svensk praktik, Liber Ekonomi, Malmö

Patel R och Davidson (1994), Forskningsmetodikens grunder - Att planera, genomföra och rapportera en undersökning, Studentlitteratur, Lund

Samuelson, Lars red (1996), Controllerhandboken, Sveriges Verkstadsindustrier och Förlags AB Industrilitteratur, Stockholm

Samuelson, Lars (1997), Budgetering & Intern redovisning, Sveriges Verkstadsindustrier, Stockholm

Solli R (1991), Ekonomi för den som gör något, Studentlitteratur, Lund

Trost, Jan (1997), Kvalitativa intervjuer, Studentlitteratur, Lund

Wallander, Jan (1995), Budgeten - ett onödigt ont, SNS Förlag, Stockholm

### **Uppsatser/rapporter:**

Gafvelin, Sussane och Kamola, Agnieszka, Budget - till vilken nytta? - en studie av budgetens roll i stora företag i Sverige, Uppsala, ht 1995

Stenberg, Patrik och Thelin Per, Budgetlöst företagande, Göteborg, ht 1994

### **Artiklar:**

Johansson, Christer, Budgetering i omvandling - avveckling eller utveckling?, Ekonomistyrning & Informatik, Nr 5, (1998/9)

Kaplan och Norton "Harward Business Review" Jan-Feb (1996)

Bart Christopher K, Budgeting Gamesmanship, Management Accounting (1995), ss 113-118

Bunce Peter, Fraser Robin och Woodcock Lionel, *Advanced budgeting: a journey to advanced management systems*, Management Accounting Research, nr 6 (1995), ss 253-265

Johansson Christer, "Det budgetlösa företaget" - myt eller verklighet?, Balans, nr 3 (1997)

Lindvall Jan, *Det budgetlösa företaget*, Balans, nr 1 (1997), ss 27-30

Schmidt Jeffrey A, *Is it time to replace traditional budgeting?*, Journal of Accountancy, okt (1992), ss 103-107

Wennberg Inge, Budget eller balanserat styrkort?, Ekonomi & Styrning, nr 4 (1996), ss 17-20

**Övrigt material:**

Ny ekonomistyrning - utan budget, Borealis

The SKF Scorecard process, SKF

Årsredovisningar och annat internt presentationsmaterial, samtliga företag

## BILAGA 1 - INTERVJUGUIDE

### Allmänt, Bakgrund

1. Skulle Ni kunna ge en allmän kortfattad presentation av företaget, dess organisation och Er egen befattning/position i den?
2. Skulle Ni kunna ge en övergripande beskrivning av den ekonomiska styrningen i företaget? (Formella och informella styrsystem, organisation och belöningsystem, ledningsfilosofi)
3. Hur skulle Ni karaktärisera den miljö/omgivning som företaget befinner sig i (map konkurrens, utv.takt, stabilitet, marknad/kunder mm)?
4. Hur definierar Ni/företaget budget/traditionell budget? Vad menar Ni med budget?
5. Deltar Ni i debatten kring utveckling/förändring av budget (budgetlös styrning)? Följer Ni debatten?
6. Används budget idag i företaget? **Om inte, gå till fråga 16**

### Företag med budget

7. Vilka former typer av budgeter används (Resultat, Balans, Likviditet osv)?
8. Vilka syften och roller uppfyller dessa? (prognos, planering, samordning/koordination, resursfördelning/prioritering, ansvarsfördelning/auktorisering, kommunikation, åtagande/motivation, mål, kontroll/utvärdering)
9. Anser Ni att budgetens uttalade syften sammanfaller med de reella (verkliga)?
10. Vilka anser Ni vara budgetens för- resp. nackdelar (för ert företag)?
11. Är ni nöjda med systemet? Om inte, varför?
12. Hur ser själva budgetprocessen ut (schematiskt, kortfattat)?
13. Vilken budgetmetod använder Ni i företaget? (Direkt uppbyggnad, direkt nedbrytning, iterativ, kombination)
14. Har Ni förändrat någonting i budgeteringen/budgetprocessen de senaste 5 åren? I så fall vad och hur? Vilka var orsakerna till förändringen?
15. Hur mycket tid och resurser avsätts totalt till budgetering? (Antal personer, nedlagd tid/person)
16. Anser Ni att budgeten skall vara kopplad till strategierna i företaget?
17. Anser Ni att budgeten påverkar/inverkar i arbetet mot kvalitet och ständiga förbättringar?
18. Är budgeten kopplad till något belöningsystem? Om inte, bör den vara det?
19. Har ni provat att styra utan budget (i någon form), på någon del av företaget (som pilotprojekt t.ex.) eller finns det planer på detta?
20. Tror Ni budgeten finns kvar i företaget om 5 år? Varför/varför inte?
21. Används reviderad budget, Hur ser budgetuppföljningen ut (kortfattat)? Används variansanalys?

## **Företag utan budget**

22. Har ni frångått alla former av budget? Om inte, vilka kvarstår?
23. Vad används istället? Hur ser det/de ersättande systemen ut?
24. Hur / i vilka avseenden anser Ni att ert nuv./ers. system skiljer sig från budgeten (principiellt sätt)?
25. Hur väl tycker ni att ert nuvarande, ersättande system uppfyller budgetens syften? M.a.p., planering, ansvarsstyrning, samordning, motivation osv.
26. Vilka fördelar/nackdelar upplever ni att ni uppnått genom att lämna budget?
27. Vad anser Ni saknas i det nuvarande systemet som ni hade tidigare (med budget)?
28. Används Balanced Scorecard inom företaget och i så fall hur?
29. Anser Ni att Balanced Scorecard skulle kunna ersätta budget? Finns det planer på/ har det talats om detta?
30. Hur uppstod ursprungligen tankarna / diskussionerna kring att avskaffa/reducera budget? Hur fick ni information?
31. Tror ni budgetlös styrning lämpar sig mer eller mindre bra i vissa branscher och i så fall i vilka? Varför? Finns det vissa centrala faktorer som bör vara uppfyllda (marknadsföring., org.struktur, ledningsfilosofi)?
32. Finns det idag planer på att återgå till någon form av budgetering? I så fall vilka och varför?

## **Avvecklingsprocessen**

33. När (vilket år) påbörjades avvecklingen av budget?
34. Var det ett enhälligt beslut? Var alla i styrelsen övertygade?
35. Hur ser själva avvecklingsprocessen ut? Vilka steg/moment ingår?
36. Vilka drev/driver processen/avvecklingen av budget i företaget? Ev. utomstående
37. Hur långt har ni kommit i avvecklingsprocessen?
38. Vilka svårigheter/problem har ni stött på under avvecklingsprocessen?
39. Hur mottogs förändringen bland de anställda? Motstånd, positiva reaktioner?
40. Kunde något ha gjorts annorlunda/bättre i förberedelser, info.givning eller själva avvecklingsprocessen?
41. Skulle Ni kortfattat kunna redogöra för era positiva och negativa erfarenheter hittills?

## BILAGA 2 – KOMPLETTERANDE FRÅGEFORMULÄR

Göteborg åååå-mm-dd

Hej! Vi vore tacksamma om Ni ville ägna en liten stund åt nedanstående frågor angående ekonomistyrning med resp utan budget. Svaren på dessa frågor skall ingå som en del i vår uppsats om "Budgetlöst företagande" för våra studier på Handels-högskolan i Göteborg.

Nedan följer en lista över de syften som kan vara relevanta för budget och andra ekonomiska styrmedel. Vi vill att Ni rangordnar dessa efter vad Ni anser/tror vara viktigast vid styrning med traditionell budget resp för ert nuvarande system utan budget (genom att fylla i en siffra 1, 2 eller 3). 1 = låg/mycket låg relevans, 2 = medelhög relevans, 3 = hög/mycket hög relevans,. Skriv gärna förklaringar/ kommentarer till. Vi vill även att Ni ger Er definition av begreppet traditionell budget (kortfattat, i några meningar).

### Traditionell budget

<b>SYFTE</b>	<b>Rang ordn.</b>	<b>Kommentar</b>
prognos		
planering		
samordn./koordin.		
resursförd./priorit.		
ansvarsfördelning		
kommunikation		
motivation		
kontroll/utvärd.		
mål/strategi		

### Utan budget

<b>Syfte</b>	<b>Rang ordn.</b>	<b>Kommentar</b>	<b>Används istället</b>
prognos			
planering			
samordn./koordin.			
resursförd./priorit.			
ansvarsfördelning			
kommunikation			
motivation			
kontroll/utvärd.			
mål/strategi			





## BILAGA 3 – FÖRBREV TILL RESPONDENT

**Respondent X**

Företag X

Ort

Göteborg åååå-mm-dd

Intervjuförberedelse

Hej! Som jag nämnde vid vårt telefonsamtal är vi två elever från Handelshögskolan i Göteborg med inriktning mot ekonomistyrning som skall skriva en D-uppsats om budget-/budgetlös styrning. Företag X ingår som ett av 8 företag i vår undersökning. Vi översänder här exempel på frågor som vi hade tänkt ställa vid telefonintervjun på ...-**dag den dd/mm kl.hh.**

Det huvudsakliga syftet med vår uppsats är att undersöka varför så många företag talar om att avskaffa budgeten men så få verkligen gör det eller varför företag återgår till budget efter att ha provat utan budget en tid. Vi skall försöka sammanställa och analysera erfarenheter både från företag som helt eller delvis har frångått budget och från företag som har planerat att avveckla budgetanvändningen men som av olika anledningar ännu inte gjort så.

Nedan följer exempel på frågor vi kommer att behandla vid intervjun:

**Allmänt, bakgrund** - Vi skulle gärna vilja få en kortfattad övergripande "bild" av den ekonomiska styrningen i företaget (formella styrningen). Hur definierar Ni/företaget budget/traditionell budget? Används budget i någon omfattning i företaget? Hur var det föregående budgetsy-stemet uppbyggt och vilka var orsakerna till budgetavvecklingen (eller önskemålen om detta)?

**Med/utan budget** - frågor som... Har företaget frångått alla former av budget (om inte vilka kvarstår)? Vad används istället och hur det/de ersättande systemen ser ut? Anser Ni att något saknas i det ersättande systemet som Ni tidigare erhöll med budget? Hur väl uppfyller ert nuvarande, ersättande system budgetens olika syften? (planering, ansvarsstyrning, samordning, motivation mm). Vilka fördelar /nackdelar finns med att lämna budget resp. det ers. systemet? Används Balanced Scorecard och så fall hur? Tror Ni att styrning utan budget lämpar sig mer eller mindre bra i vissa branscher och i så fall i vilka? Hur uppstod ursprungligen idéerna kring att avskaffa budget? Finns det idag planer på att återgå till någon form av budgetering?

**Avveckling av budget** - frågor som när avvecklingen påbörjades, hur avvecklingsprocessen ser ut, hur långt ni har kommit, svårigheter/problem, reaktioner bland anställda och övriga intressenter.

Med vänlig hälsning

Malin Linnell  
031-48 98 94

Patrik Rohback  
0302-176 67