



Handelshögskolan vid Göteborgsuniversitet
Företagsekonomiska institutionen
Redovisning och Finansiering

Budgetstyrning i ett läkemedelsföretag

- En studie på AstraZeneca R&D

Magisteruppsats
Vårterminen 2003

Handledare:
Ingemar Claesson

Författare:
Malin Gustavsson
Mats Magnusson



Förord

Under genomförandet av följande magisteruppsats inom ämnesområdet ekonomistyrning har vi fått hjälp och stöd av ett stort antal människor. Vi vill därför här ta tillfället att rikta ett stort tack till all personal inom olika delar av AstraZeneca R&D som har ställt upp med dyrbar tid för att svara på våra frågor.

Ett särskilt tack vill vi dock ge till Business Control Manager Sven-Olof Lager på AstraZeneca R&D, för möjligheten till uppsatsens genomförande. Vi vill även ge vår handledare högskolelektor Ingemar Claesson ett stort tack för värdefulla synpunkter under arbetets gång.

Göteborg, maj 2003

Malin Gustavsson

Mats Magnusson



Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Redovisning och Finansiering, Magisteruppsats, Vt-03**

Författare: Malin Gustavsson och Mats Magnusson

Handledare: Ingemar Claesson

Titel: Budgetstyrning i ett läkemedelsföretag -En studie på AstraZeneca R&D

Bakgrund och problem: Verksamheten på AstraZeneca R&D består av projekt i vilka aktiviteter med olika start- och slutpunkter bedrivs. Projektens styrning sker med hjälp av årsbaserade budgetar. Nuvarande årsbaserade budgetsystem riskerar att snedvrída allokeringen av ekonomiska medel inom den projektorganiserade funktionen för forskning och utveckling. Detta leder fram till frågeställningarna hur nuvarande budgetsystem fungerar ihop med en projektorienterad organisation, samt hur budgetsystemet kan modifieras för att i högre grad harmonisera med organisationen.

Syfte: Att utvärdera det nuvarande budgetsystemet och undersöka förutsättningarna för en projektorienterad budgetmodell för AstraZeneca R&D i Mölndal.

Metod: Insamling av primärdata har skett genom djupintervjuer med utvalda personer på olika befattningar inom AstraZeneca R&D. Sekundärdatan har samlats in genom litteratursökningar i databaser på Ekonomiska biblioteket samt internt material från AstraZeneca R&D.

Avgränsningar: Vi har avgränsat undersökningen till att gälla den del av AstraZeneca R&D som omfattar utvecklingen av verksamma substanser klara att testa på människa till en kommersiell produkt på läkemedelsmarknaden.

Slutsats: Det nuvarande budgetsystemet fungerar på ett sätt som är tillfredsställande för större delen av organisationen. En utveckling mot ett mer projektorienterat budgetsystem är dock önskvärt. Ett lämpligt sätt att anpassa budgeteringen efter projektgruppernas förutsättningar är att införa ett budgetsystem baserat på så kallade milestones i ett projekts utvecklingsprocess. Projektgruppernas budgetering av projektens ingående aktiviteter skulle därmed underlättas då budgeten planeras efter projektets faser i stället för efter budgetåret.

Förslag till fortsatt forskning: Undersöka läkemedelsindustrin som helhet med avseende på de budgetsystem som används och konsekvenserna av dessa. Ytterligare förslag är att fortsätta undersöka förutsättningarna för en milestone-baserad budgetmodell i en projektorienterad verksamhet.



INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemanalys.....	1
1.3 Problemformulering.....	2
1.4 Syfte.....	2
1.5 Avgränsningar.....	2
1.6 Disposition.....	3
2 METOD	4
2.1 Undersökningens angreppssätt.....	4
2.1.1 Olika angreppssätt.....	4
2.1.2 Vårt val av angreppssätt.....	4
2.2 Undersökningsmetod.....	5
2.2.1 Kvalitativ eller Kvantitativ undersökning.....	5
2.2.1 Vårt val av undersökning.....	5
2.3 Datakällor.....	6
2.3.1 Primär- och sekundärdata.....	6
2.3.2 Vårt val av datakällor.....	7
2.4 Undersökningens tillförlitlighet.....	7
2.4.1 Validitet och reliabilitet.....	7
2.4.2 Vår undersöknings tillförlitlighet.....	7
2.4.3 Källkritik.....	8
3. TEORETISK REFERENSRAM.....	9
3.1 Ekonomistyrning.....	9
3.1.1 Definition av begreppet Ekonomistyrning.....	9
3.1.2 Definition av begreppet budget.....	10
3.1.3 Syftet med budgeten.....	11
3.1.4 Metoder för budgetprocessens framställning.....	12
3.1.5 Olika metoder för utformning av budgeten.....	13
3.1.6 Alternativ till budgetering.....	13
3.2 Ekonomistyrning av kostnadsenhet.....	15
3.2.1 Definition av begreppet kostnadsenhet.....	15
3.2.2 Budgetering inom kostnadsenheter.....	15
3.2.3 Ekonomistyrning av forskning- och utveckling.....	16
3.3 Ekonomistyrning av projekt.....	17
3.3.1 Definition av begreppet projekt.....	17
3.3.2 Organisering av projekt.....	18
3.3.3 Budgetstyrning i en projektorganisation.....	18
4 EMPIRI.....	20
4.1 AstraZeneca.....	20
4.1.1 Företagspresentation AstraZeneca.....	20
4.1.2 Organisationsstruktur AstraZeneca R&D.....	21



4.1.3 Organisationsstruktur för Development.....	22
4.2 Budgetering.....	23
4.2.1 Fördelning av budgetansvar.....	23
4.2.2 Budgeteringsprocessen	24
5 ANALYS	29
5.1 Fördelning av budgetansvaret.....	29
5.2 Budgetprocessen	30
5.3 Alternativ till nuvarande budgetstyrning	31
5.4 Alternativ till budgetering.....	32
6 SLUTSATSER	33
7 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING.....	34
KÄLLFÖRTECKNING	35
BILAGA	37



1 INLEDNING

I detta kapitel redogör vi för bakgrunden till vår uppsats och presenterar problem, syfte och avgränsningar för vår studie. Vi ger dessutom en beskrivning av uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Alla företag behöver på något sätt planera sin verksamhet. Det gäller att ha mål och visioner om vad som ska hända i framtiden. Budgeten har i många företag länge varit det mest vanliga och självklara styrinstrumentet. Att budgetera har länge ansetts vara nödvändigt för att garantera en lönsam verksamhet.

På senare år har det däremot förts en livlig debatt om att budgetering är ett nödvändigt ont. Kritiker anser att kalkyler, budgetar och liknande fyller ungefär samma funktion som spådomar gjorde förr i tiden när det gäller förutsägelser och planering av framtida händelser. Budgetering anses av många vara alldeles för arbetsamt och tidskrävande. Budgeteringen måste därför bli mer flexibel och lättare att anpassa till de enskilda företagens föränderliga omvärld.

Trots all kritik som framförts mot budgeten under de senaste åren så är budgetering fortfarande det vanligaste styrmedlet. En enkätundersökning från 1997¹ gjord på svenska börsföretag visar att ca 91 procent av de undersökta företagen använder budget. Att så många företag använder sig av budget innebär dock inte att de är nöjda med situationen. Många av de undersökta företagen angav att de håller på att genomföra eller planerar förändringar av budgeteringsprocessen.

1.2 Problemanalys

Förutsättningarna för ekonomisk styrning inom ett kunskapsintensivt forskningsföretag som AstraZeneca R&D skiljer sig avsevärt från förutsättningarna inom ett kapitalintensivt tillverkningsföretag. Räntabilitetsmättet som styrverktyg tappar relevans då den forskning som bedrivs kan ses som investeringar på lång, eller i vissa fall, mycket lång sikt. Att styra via budget riskerar att bromsa långsiktiga utvecklingsprojekt då faserna i utvecklingsprocessen inte följer budgetåret. I nuvarande organisation krävs dock en budgetstyrning där de tilldelade medlen inte får överskridas.

Forskningen inom AstraZeneca är idag helt budgetstyrd. Den kalenderårsbaserade budgeten bestäms på central nivå i koncernen och blir sedan det styrande instrumentet för det kommande budgetåret. Forsknings- och utvecklingsprojekt är sålunda helt beroende av tilldelade medel för kommande budgetår. Då forskningen och projekten

¹ Ax C, Johansson C, *Budgetlös styrning eller lös budgetstyrning?* Ekonomi och styrning nr 5, 2001, s. 12-15



inte är årsstyrda utan deras aktiviteter i stället löper över längre eller kortare perioder, med olika start- och slutpunkter, innebär det att budgetperioden inte harmoniserar med faserna i utvecklingsarbetet.

Genom att styra projektgruppernas aktiviteter med en årsbaserad budgetering som är anpassad efter räkenskapsåret och den externa rapporteringen läggs fokuseringen i AstraZeneca R&D:s verksamhet på externa intressenter. Frågan uppstår angående möjligheterna till en alternativ styrning, som är anpassad efter den operativa verksamheten att utveckla kommersiellt gångbara läkemedel.

1.3 Problemformulering

Nuvarande årsbaserade budgetering riskerar att snedvrیدا allokeringen av ekonomiska medel inom den projektorgerade funktionen för forskning och utveckling. En årsbaserad budget riskerar att försvåra planeringen av projektens aktiviteter. Detta leder fram till våra frågeställningar:

- Hur fungerar nuvarande budgetstyrning ihop med en projektorienterad organisation?
- Hur kan budgetstyrningen modifieras för att i högre grad harmonisera med organisationen?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utvärdera nuvarande budgetstyrning och undersöka förutsättningarna för en projektorienterad budgetmodell för AstraZeneca R&D i Mölndal.

1.5 Avgränsningar

Vi kommer endast att behandla AstraZeneca R&D i vår uppsats. Det innebär att vi inte kommer att behandla andra delar av AstraZeneca eller läkemedelsindustrin i övrigt. AstraZeneca R&D:s verksamhet är uppdelad i de två delområdena ”Discovery” och ”Development”. Vi behandlar endast aspekter på budgetsystelet som är kopplade till Development i denna uppsats och kommer inte att gå in närmare på hur Discovery fungerar.

Utifrån de enheter vi har valt att studera och de resurser som finns kommer vi att utvärdera budgetsystelet och även undersöka möjligheterna för en mer projektorienterad budgetmodell. AstraZeneca R&D är en alltför komplex organisation för att alla effekter av budgetsystelet ska rymmas i en undersökning av det här slaget. För att få en i alla avseenden rättvisande bild av budgetsystelets påverkan på organisationen i sin helhet krävs dock en undersökning av en helt annan omfattning än som genomförts i denna uppsats.



1.6 Disposition

Kapitel 2: Metod

Under detta avsnitt presenteras olika angreppssätt samt val av metod. Kapitlet behandlar även hur informationsinsamlandet har genomförts. Här förs även en diskussion om tillförlitligheten och kvaliteten på den inhämtade informationen.

Kapitel 3: Teori

I detta kapitel behandlas den teori rörande vårt problemområde som inhämtas.

Kapitel 4: Empiri

Detta kapitel är en sammanställning av företagets egna åsikter och kommentarer som har samlats in genom de intervjuer som genomförts. Kapitlet inleds med en kort presentation av företaget AstraZeneca.

Kapitel 5: Analys

I detta kapitel har vi utifrån den teoretiska referensramen och empirin fört en diskussion kring AstraZeneca R&D:s budgetprocess gällande de problem som ställts upp.

Kapitel 6: Slutsatser

Här presenteras avslutningsvis de slutsatser som dragits efter att all insamlad information har analyserats.

Kapitel 7: Förslag till fortsatt forskning

Under detta avsnitt redovisas förslag på fortsatta studier inom detta ämnet.



2 METOD

I detta kapitel presenteras tillvägagångssättet för uppsatsens arbete, olika angreppssätt, val av metod, hur informationsinsamlingen har gått tillväga samt informationens tillförlitlighet och relevans.

2.1 Undersökningens angreppssätt

2.1.1 Olika angreppssätt

En undersökning kategoriseras vanligen utifrån dess syfte. Vanliga undersökningsansatser eller angreppssätt är;

Explorativa, syftar till att ge en grundläggande kunskap och förståelse av ett problemområde, ofta som underlag för att bättre kunna precisera uppgiften för en senare undersökning eller ge idéer och uppslag till handlingsalternativ. Expertintervjuer, litteraturgenomgångar och fallstudier är vanliga inslag i explorativa undersökningar.²

Beskrivande, syftar till att kartlägga fakta och sakförhållanden inom till exempel ett produktområde. Denna form av undersökning används när man vill beskriva ett område utan att svara på frågan varför och den förekommer oftast i kombination med andra typer av undersökningar.³

Förklarande, syftar till att klara ut orsakssamband inom ett område, hur olika faktorer är kopplade till och påverkar varandra.⁴

Förutsäggande, syftar till att ge prognoser på vad som skulle inträffa om vissa givna förutsättningar föreligger.⁵

2.1.2 Vårt val av angreppssätt

I inledningsfasen av denna uppsats har vi använt oss av ett explorativt angreppssätt för att få en grundläggande kunskap och förståelse av problemområdet. Genom litteraturstudier och samarbete med AstraZeneca R&D har vi skaffat oss det underlag som behövs för att bättre kunna precisera uppgiften för en senare undersökning.

Efter att problemet strukturerats upp så har undersökningen övergått till ett beskrivande angreppssätt då syftet med uppsatsen är att utvärdera AstraZeneca R&D:s nuvarande budgetsystem samt undersöka förutsättningarna för en mer projekt-orienterad budgetmodell.

² Lekvall, Wahlbin "Information för marknadsföringsbeslut" s. 128

³ Johansson – Lindfors M, "Att utveckla kunskap", Lekvall, Wahlbin "Information för marknadsföringsbeslut" s. 129

⁴ Lekvall, Wahlbin "Information för marknadsföringsbeslut" s. 129

⁵ Ibid s. 129



2.2 Undersökningsmetod

2.2.1 Kvalitativ eller Kvantitativ undersökning

Metodvalet anger på vilket sätt data anskaffats. Det finns framför allt två olika typer av informationsinsamlingsmetoder att välja mellan. Respektive ansats används beroende på vilken typ av information som behövs för att kunna besvara frågeställningen på bästa sätt. Det vi talar om är kvalitativa och kvantitativa ansatser.⁶

Kvalitativa undersökningar innebär att data som inte kan kvantifieras samlas in, analyseras och tolkas. Denna undersökningsmetod resulterar i verbala formuleringar. Metoden har i första hand ett förståelse syfte. Det viktigaste med denna typ av undersökning är att samla in information för att få en djupare förståelse för de problem som studeras. Denna typ av undersökning är oftast uppbyggd i form av personliga intervjuer vilket innebär närhet till respondenten. Genom den kvalitativa metoden styr forskarens egen uppfattning eller tolkning resultatet av den information som insamlats.⁷

Kvantitativa undersökningar innebär att det insamlade materialet uttrycks i sifferform det vill säga att det kodas och analyseras kvantitativt. Kvantitativa undersökningar genomförs bland annat i form av enkätundersökningar med ett större urval.⁸ Den kvantitativa metoden har en formaliserad och strukturerad karaktär och är avsedd för att tillämpas vid insamling av hårddata. Den kvantitativa metoden definierar vilket förhållande som utifrån problemformuleringen är särskilt intressant.⁹

2.2.1 Vårt val av undersökning

Då vår undersökning inte avser att undersöka ett större urval utan snarare det motsatta, vilket inte kan redovisas i sifferform, har vi funnit en kvantitativ undersökning som mindre lämplig.

Denna uppsats är därför baserad på kvalitativa undersökningar. För att få svar på våra frågor har vi genomfört ett antal personliga intervjuer samt en telefonintervju. Det positiva med personliga intervjuer är att den direkta kontakten med respondenten ger intervjuaren möjlighet att ställa följdfrågor och att förklara oklarheter så att inga missuppfattningar uppstår. En nackdel med detta förfaringssätt kan dock vara att det kan vara svårt att ställa känsliga frågor då det inte finns någon anonymitet.¹⁰ Detta har dock inte upplevts som något problem. De personer som har intervjuats har alla varit väldigt tillmötesgående och intresserade av ämnet.

Vi har intervjuat nio anställda på olika positioner inom AstraZeneca R&D. Anledningen till varför dessa intervjuer har genomförts är dels att vi ville få en bättre inblick i företaget samt för att få dessa personers syn på hur budgetprocessen fungerar

⁶ Holme I M & Solvang, "Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder" s.84

⁷ Ibid s.84

⁸ Lekvall, Wahlbin "Information för marknadsföringsbeslut" s. 140-141

⁹ Holme I M & Solvang, "Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder", s 14

¹⁰ Eriksson, Wiederheim P, "Att utreda forska och rapportera" s .85



idag och hur de anser att den skulle kunna förbättras. Vi valde tillsammans med vår handledare på AstraZeneca R&D ut ett antal nyckelpersoner som vi skulle intervjua. Det kriterium vi ställde upp för respondenterna var att de skall vara inblandande i budgetprocessen för Development.

Med den urvalsmetodik vi använt oss av är vi medvetna om att vi inte kan garantera att urvalet är helt representativt för populationen. Med utgångspunkt från vårt syfte anser vi dock inte att urvalsmetoden kommer att äventyra resultatet. Detta på grund av att vi i första hand försöker att kartlägga AstraZeneca R&D:s nuvarande budgetprocess och inte dra generella slutsatser om populationen som helhet.¹¹

Efter att ha valt ut respondenterna enligt den princip vi redogjort för ovan har vi kontaktat dem för att boka in intervjuer. Intervjuerna har därefter genomförts på plats hos respondenterna och har i regel varat mellan 40 min och upp till en timma. Under majoriteten av intervjuerna har vi utgått från en intervjuguide¹² där det funnits utrymme för öppna diskussioner. Vi har inte använt oss av en och samma intervjuguide vid alla tillfällen utan de har anpassats något beroende på vem vi har intervjuat och deras position i företaget. Vid intervjuerna har vi använt oss av en bandspelare för att undvika att missa något väsentligt i svaren, samt för att öka möjligheten för oss att lyssna aktivt och ställa följdfrågor. Svaren har skrivits ned och sammanställts till en sammanhängande text relativt omgående efter intervjun.

Vi har som tidigare nämnts även genomfört en telefonintervju då en av respondenterna arbetar på AstraZeneca R&D i Södertälje var det bästa lösningen. Intervjun genomfördes från AstraZeneca R&D i Mölndal där vi hade möjlighet att använda en högtalartelefon vilket fungerade bra. Några nackdelar med en telefonintervju är dock att det är svårt att ställa alltför komplicerade frågor samt att det inte går att visa bilder.

2.3 Datakällor

2.3.1 Primär- och sekundärdata

Den information som kommer att ligga till grund för arbetet kan delas in på två sätt. Det två olika typerna är primärdata och sekundärdata.

Primärdata, är data som utredaren själv samlat in för det aktuella undersökningsändamålet. Vid insamling av primärdata kan olika tekniker användas som till exempel enkäter, samtal och intervjuer.¹³

Sekundärdata, är data som kommer ifrån litteraturstudier, tidskrifter och informationssökning på Internet det vill säga redan befintlig data.¹⁴

¹¹ Dahmström, "Från datainsamling till rapport"

¹² Se bilaga

¹³ Lekvall, Wahlbin, "Information för marknadsföringsbeslut" s. 141

¹⁴ Ibid s. 141



2.3.2 Vårt val av datakällor

I denna uppsats har både sekundär- och primärdata använts. Insamlingen av primärdata har som beskrivits ovan skett genom personliga intervjuer samt en telefonintervju med insatta personer på AstraZeneca R&D. Anledningen till varför dessa intervjuer har genomförts är för att öka förståelsen för ämnet samt för att samla in nödvändigt material.

Sekundärdatan har tagits fram genom litteratursökningar i datorsystemet Gunda och olika databaser tillhörande Ekonomiska Biblioteket på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. De olika typer av sekundärdata som har använts är böcker, artiklar och information från Internet. Vi har även använt en del internt material från AstraZeneca R&D.

2.4 Undersökningens tillförlitlighet

2.4.1 Validitet och reliabilitet

Validitet har att göra med huruvida mätmetoden verkligen mäter den egenskap som avses att mätas. Validitet avser hur väl modellens begrepp, det som ska undersökas, verkligen överensstämmer med de mätbara definitionerna av begreppen.¹⁵

Reliabilitet innebär att ett mätinstrument ska ge tillförlitliga och stabila utslag. En metod eller ett angreppssätt bör alltså för att ha hög reliabilitet vara oberoende av undersökare och undersökta enheter. Det innebär att vem som helst skall kunna använda vårt mätinstrument och med ett annat urval komma fram till samma resultat.¹⁶

2.4.2 Vår undersöknings tillförlitlighet

För att höja validiteten har det varit viktigt att intervjufrågorna har varit rätt sammansatta för att vi skulle få svar på de frågeställningar som avsetts att täcka och att minska risken för missförstånd. Validiteten i undersökningen har även höjts genom att resultatet har återgetts på ett så ingående, korrekt och omfattande sätt som möjligt i empirin.

Det är svårt att uppnå hög reliabilitet i kvalitativa undersökningar och det finns en risk för att informationen har tolkats utifrån vår egen referensram. Detta har vi dock reflekterat över och försökt att vara observanta på. Respondenterna har varit motiverade och upplevt ämnet som relevant för dem. Våra besök hos respondenterna upplevde vi som positiva och därför tror vi att den information som erhöles var uppriktig och ärlig. Under intervjuerna ställdes öppna och ej ledande frågor som måste besvaras med mer än ja eller nej.

¹⁵ Eriksson, Wiederhiem P, "Att utreda forska och rapportera" s. 38-39

¹⁶ Eriksson, Wiederhiem P, "Att utreda forska och rapportera" s. 40; Lekvall, Wahlbin, "Information för marknadsföringsbeslut" s. 211



2.4.3 Källkritik

Det är viktigt att granska sina källor kritiskt. Trovärdigheten på studiens resultat är mycket beroende på vilka källor som har använts och under vilka omständigheter dessa har kommit till.

Vi har försökt att så långt som det är möjligt använda oss av modern litteratur inom området. I vissa fall har dock äldre teori ändå använts då det inte har funnits någon nyskriven teori inom det undersökta området. Detta har då beaktats.

I uppsatsen har en del internt material från företaget använts. Vi är dock medvetna om att denna information kan vara vinklad och vi har därför tagit hänsyn till detta. Så långt som det är möjligt har dock neutral information försökt användas men det har varit svårt i vissa fall.

Ibland kan yttre omständigheter kring en intervjusituation påverka respondenten negativt. Därför bör det påpekas att den information som framkommit vid en av de intervjuer som genomförts kan vara mindre tillförlitlig då den utfördes via telefon samt under stark tidspress. Detta har dock beaktats vid sammanställandet av informationen ifrån det aktuella tillfället.



3. TEORETISK REFERENSRAM

I detta kapitel presenteras den teori som kan relateras till vårt problemområde. Teorin har samlats in genom de metodval som redovisats i tidigare kapitel.

3.1 Ekonomistyrning

3.1.1 Definition av begreppet Ekonomistyrning

Begreppet ekonomi betyder hushållning med resurser. All styrning av resurser skulle därför kunna ses som ekonomistyrning. Det finns många olika definitioner av begreppet ekonomistyrning i litteraturen. Den definition som identifierats utifrån teorin är att ekonomistyrningen ska betraktas som ett bland flera styrmedel där fokus ligger på styrning med hjälp av ekonomiska mått och ekonomisk information.¹⁷

Ekonomistyrningen är en metod för att uppnå strategiska mål och innefattar det arbete som är inriktat mot att planera, genomföra, följa upp, utvärdera och anpassa företagets verksamhet i dess strävan mot att uppnå de uppställda ekonomiska målen.¹⁸

Till skillnad från externredovisningen så finns det inga lagar eller regler inom ekonomistyrningen. Ekonomistyrningen behöver därför inte följa något regelverk när det gäller dess utformning och innehåll och kan på så sätt helt anpassas efter det enskilda företags behov.¹⁹

För att kunna styra företag i riktning mot ekonomiska mål behövs så kallade styrmedel. Med styrning avses en avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare. Det finns styrmedel med olika karaktärer, formella eller informella. Exempel på formella styrmedel är produktkalkyler, budgetar och internredovisning. Företagskultur, lärande och ledningsstil är exempel på informella styrmedel.²⁰

Det vanligaste styrmedlet bland företag är dock budget enligt den undersökning som Ax och Johansson presenterat i sin artikel *"Budgetlös styrning eller lös budgetstyrning?"*.²¹ Därför följer här ett mer beskrivande avsnitt om budgeten, dess syften och framställning.

¹⁷ Magnusson Å, Wahlgren H, *"Utveckling av ekonomistyrssystem enligt RP"* s. 8

¹⁸ Ax C, Johansson C, Kullvén H, *"Den nya ekonomistyrningen"* 2001 s. 52

¹⁹ Ibid s. 64-65

²⁰ Ibid s. 67-69

²¹ Ax C, Johansson C, *Budgetlös styrning eller lös budgetstyrning?* Ekonomi och styrning nr 5, 2001, s. 12-15



3.1.2 Definition av begreppet budget

Det finns många olika definitioner på budget men enligt Bergstrand och Olve definieras 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.”*²²

En budget är alltså ett handlingsprogram för företaget uttryckt i ekonomiska termer. I budgeten preciseras i detalj vilka åtgärder och prognoser som företaget kommer att använda under det kommande budgetåret. Här preciseras även vem eller vilka som ska ansvara för att åtgärderna verkligen genomförs. I budgeten beskrivs också de resurser som finns tillgängliga och vad de ska användas till. Budgeten förutsätter att alla chefer och medarbetare inom företaget motiveras för ett aktivt budgetengagemang.²³

Den totala budgetprocessen består av tre delbudgetar: Resultatbudget, likviditetsbudget och balansbudget. Resultatbudgeten är det prognostiserade resultatet för en given tidsperiod. Likviditetsbudgeten är en planering för att upprätthålla tillgången på kapital. Balansbudgeten, som är direkt beroende av resultat och likviditetsbudget, är den prognostiserade balansräkningen för budgetåret²⁴

Budgeten kan se mycket olika ut beroende på om det är ett litet eller stort företag. I stora företag är budgeten ofta ett väldigt omfattande dokument och det kan vara väldigt svårt att få god överblick över den. Stora företag har intäktsbudget, kostnadsbudget samt budgetar för alla olika delar i företaget. Budgetar för speciella funktioner sammanställs samt total resultat, likviditets och balansbudget.²⁵

Det är självklart att budgeten ska avse en bestämd tidsperiod. De flesta företag anser också det vara självklart att perioden skall avse ett kalenderår. Detta är dock en nackdel då företagets verksamhet inte alltid har ett kalenderår som naturlig säsong. Om budgeten ska vara ett bra och användbart planeringsverktyg bör den också följa den naturliga arbetsprocessen i företaget.²⁶

²² Bergstrand J, Olve N-G, ”Styr bättre med bättre budget” 1996 s.11

²³ Samuelson L A ”Budgetering & Intern Redovisning” 1983 s. 71-72

²⁴ Ax, Johansson, Kullvén, ”Den nya Ekonomistyrningen” 2001, s 382-386; Bergstrand J, Olve N-G, s. 12-13

²⁵ Ax, Johansson, Kullvén, ”Den nya Ekonomistyrningen” 2001, s 382-386; Bergstrand J, Olve N-G, s. 12-13

²⁶ Bergstrand J, Olve N-G, ”Styr bättre med bättre budget”, 1996 s.11, Samuelson L A ”Budgetering & Intern Redovisning” 1983 s. 10



3.1.3 Syftet med budgeten

Syftet med budgetering kan variera mellan olika företag. Vi beskriver här några av de vanligaste syftena med budgetering.²⁷

- **Prognos och planering**
För att företaget ska lyckas uppnå sina långsiktiga mål görs prognoser för den kommande budgetperioden. Utifrån dessa prognoser planeras verksamhetens strategier samt vilka åtgärder företaget ska vidta för att på bästa sätt uppnå de mål som satts upp.²⁸
- **Resursfördelning**
I budgeten anges vilka totala resurser som finns tillgängliga under den kommande budgetperioden samt hur fördelningen av dessa resurser ska ske mellan företagets olika funktioner. Genom budgetering kan olika verksamheter prioriteras i relation till varandra.²⁹
- **Samordning**
Genom budgeten samordnas alla aktiviteter från de olika funktionerna och bildar en gemensam handlingsplan. Då till exempel försäljningsfunktionen upprättar en budget för försäljning vet produktionsfunktionen ungefär hur mycket de förväntas producera. Budgeteringen stärker på så sätt de samband som finns mellan de olika funktionerna inom ett företag.³⁰
- **Ansvarsfördelning**
Budgeten kan ses som ett medel att åstadkomma ansvarsfördelning det vill säga tydliggöra vem som ansvarar för vad, med handlingsfrihet inom vissa uppdragna resursramar. Genom att klargöra vem som har ansvaret så bestäms det också vems uppgift det är att förklara de avvikelser som kan uppstå.³¹
- **Kommunikation**
Om en organisation ska fungera effektivt måste det finnas en kommunikationskanal genom hela företaget så att alla parter hela tiden är informerade om de planer, mål och strategier som företaget strävar efter. Genom de dialoger som förs i budgetprocessen fungerar budgeten som en sorts kommunikationskanal mellan medarbetarna på olika nivåer och olika funktioner och genom den kan olika värderingar och synsätt hos individer mötas och förändras.³²
- **Motivation**
Budgeten kan motivera medarbetarna att anstränga sig för att nå upp till de mål som är satta för verksamheten. Genom att ansvariga chefer får delta i

²⁷ Drury C, "Management and cost accounting" s. 640: Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001 s. 373

²⁸ Drury C, "Management and cost accounting" s. 640 Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001s. 374-375

²⁹ Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001 s. 375

³⁰ Ibid s. 375

³¹ Ibid s. 376

³² Drury C, "Management and cost accounting" s. 640 Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001 s. 377



budgetprocessen antas det att de kommer att anstränga sig ytterligare till att nå ett budgeterat resultat och om möjligt gärna överträffa det.³³

- **Kontroll, uppföljning och utvärdering**

I många företag framhävs uppföljningssyftet som ett av de väsentligaste motiven till att ha en budget. Genom budgeteringen finns det något att jämföra det verkliga utfallet med. Om budgeten är indelad i kortare delperioder så kan uppföljningen göras kontinuerligt och vara till nytta för snabba korrigeringar och justeringar av verksamheten.³⁴

3.1.4 Metoder för budgetprocessens framställning

Efter det att syftena med budgeten är fastställda påbörjas nästa fas i budgetprocessen nämligen själva utformningen av budgeten.

Två vanliga metoder för att framställa en budget är *uppbyggnadsmetoden* och *nedbrytningsmetoden*. Uppbyggnadsmetoden innebär att huvudbudgeten byggs upp underifrån av delbudgetar. De olika avdelningarna och funktionerna ansvarar för att ta fram budgetförslag för sina respektive områden enligt de direktiv som ledningen angivit. Efter diskussioner och eventuella revideringar sammanställs de olika förslagen och delbudgetar upprättas. Delbudgetarna lämnas därefter vidare uppåt för sammanställning till huvudbudgetar. Det är ledningen som efter att granskat och korrigerat delbudgetarna fastställer den slutliga budgeten.³⁵

Motsatsen till uppbyggnadsmetoden kallas nedbrytningsmetoden och innebär att ledningen anger detaljerade budgetdirektiv som därefter bryts ned till delmål för olika avdelningar och funktioner i organisationen. Avdelningarna och funktionerna utarbetar därefter budgetförslag som förväntas uppfylla de krav ledningen satt upp. Sammanställningen av de olika delbudgetarna sker på samma sätt som vid uppbyggnadsmetoden.³⁶

Ingen av de ovanstående metoderna är särskilt vanligt förekommande i praktiken i sin renodlade form. I praktiken är det snarare tal om kombinationer av de två där processen kan ses som en uppbyggnad av underliggande nivåers äskanden och ibland som en nedbrytning av gemensamma målsättningar till de olika nivåerna. Budgeteringen sker i allmänhet som en iterativ process vilket innebär att budgeten omarbetas i flera varv innan den slutligen fastställs. Om ledningen inte skulle acceptera det första förslaget på budgeten så ges ändringsanvisningar och framställningsarbetet börjar om på nytt längs ned i organisationen. På så sätt sker

³³ Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001s. 378

³⁴ Bergstrand J, Olve N-G, "Styr bättre med bättre budget" 1996 s. 18 ; Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001 s. 376

³⁵ Bergstrand J, Olve N-G, "Styr bättre med bättre budget" 1996 s. 66-67; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s. 236-237

³⁶ Bergstrand J, Olve N-G, "Styr bättre med bättre budget" 1996 s. 66-67; Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001 s. 437-441



budgetarbetet i cirklar ända fram till dess att ledningen fastställer den slutliga budgeten.³⁷

3.1.5 Olika metoder för utformning av budgeten

Arbetet med att ta fram en budget styrs även av den utformning av budgeten som önskas. När det är dags att ta fram själva siffernivåerna så finns det ett antal metoder att använda sig av. Ett alternativ är *ändamålsbudgetering*, där budgeten inte bara är uppdelad på intäkt- och kostnadsslag, utan även med hänsyn till ansvarsenheter och ändamål. Metoden innebär att det med hjälp av budgeten är möjligt att utläsa vilket specifikt syfte en viss resursförbrukning har. På detta vis finns det en stark koppling mellan verksamhet och budget. Även vid *programbudgetering*, som är mycket snarlik, betonas sambandet mellan verksamhet och budget. Skillnaden är den att uppdelningen här sker efter program istället för ändamål. Varje program motsvaras av en avgränsad del av företaget, för vilken ett visst syfte kan fastställas.³⁸

Ytterligare alternativ på metoder för att utforma budgeten är *nollbasbudgetering* vilken innebär att budgeten byggs upp från grunden, istället för att bygga vidare på tidigare års budgetar. Denna metod som ibland även kallas för förnyelsebudgetering innebär att verksamheten varje år startar upp på nytt, det vill säga budgetarbetet startar från noll. Motsatsen till nollbasbudgetering är så kallad *påläggsbudgetering* vilken innebär att budgeten baseras på föregående års resultat och budgetnivåer, för att sedan justeras för eventuella förändringar.³⁹

Förutom de metoder som nämnts ovan kan budgeten även karaktäriseras efter begreppen rörlig, fast och rullande. En rörlig budget tar hänsyn till flera tänkbara scenarier på så sätt att ett antal alternativa versioner av budgeten utformas för den aktuella perioden. Företaget använder sedan den version som stämmer bäst överens med verkligheten. En rörlig budget är ofta svår att tillämpa och ett alternativ eller komplement kan därför vara en fast budget.⁴⁰ Budgeten upprättas då endast i en version men den kan vid ändrade förutsättningar korrigeras för den återstående delen av budgetperioden. Att använda en rullande budget innebär att företaget en bit in på budgetperioden, till exempel ett kvartal, ställer upp en ny budget för den kommande perioden som vanligtvis är tolv månader. Detta förfarande upprepas kontinuerligt och medför därför att budgeten uppdateras med jämna intervaller.⁴¹

3.1.6 Alternativ till budgetering

På senare år har budgeteringens avigsidor uppmärksammas alltmer och alternativ till budgetering har förts fram. I Sverige är det bland andra Svenska Handelsbanken som

³⁷ Bergstrand J, Olve N-G, "Styr bättre med bättre budget" 1996 s. 66-67; Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001 s. 437-441

³⁸ Bergstrand J, Olve N-G, "Styr bättre med bättre budget" 1996 s.147-148, 158-160; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s. 238

³⁹ Bergstrand J, Olve N-G, "Styr bättre med bättre budget" 1996 s. 166-170; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s. 238

⁴⁰ Ax C, Johansson C "Ekonomistyrning" 2001 s.55

⁴¹ Ax, Johansson, Kullvén, "Den nya Ekonomistyrningen" 2001 s. 442; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s. 238



har gjort sig känd för att ha avskaffat den traditionella budgeteringen. I stället för att använda budgetering som styr- och kontrollinstrument har Handelsbanken genomfört en omfattande decentralisering av sin verksamhet, vilket innebär att varje bankkontor utgör ett ”profit center”. Kontorschefen har långt gående befogenheter att bestämma villkor för kunder samt antal anställda och deras respektive löner.⁴²

Effektivitet mäts hos Handelsbanken, inte genom att relatera utfallet hos en enhet till ett förutbestämt budgetmål utan till vad övriga enheter presterar utifrån sina förutsättningar. Kontroll och jämförbarhet skapas genom ett väl utvecklat informationssystem. Kassafloden prognostiseras centralt från bankens finansavdelning som vidtar åtgärder för att hålla likviditeten på en adekvat nivå.⁴³

Ytterligare ett svenskt företag som utmärkt sig för avskaffande av traditionell budgetering är Ahlsell AB, ett grossistföretag inom el, vvs med flera områden. Ahlsells koncept liknar Handelsbankens med en omfattande delegering av ansvaret till ett stort antal ”profit centers”, uppdelade efter affärsområde och geografiskt. För att sätta och följa upp lönsamhetsmål används nyckeltal anpassade efter respektive enhet. Liksom hos Handelsbanken sker en rullande prognostisering i företaget centralt.⁴⁴

Kännetecknande för företag som saknar den traditionella formen av budgetering är användningen av olika former av nyckeltal där utfallet mäts mot jämförbara enheter eller företag. Vidare är det ekonomiska ansvaret decentraliserat till olika ”profit centers” som har en hög självständighet i att kunna fatta egna beslut utifrån tillgång och efterfråga på deras resurser. Beslutsunderlag för resursallokering inom företaget fås via rullande prognostisering.⁴⁵

I en artikel i tidskriften *Ekonomi och styrning* bemöts kritiken mot traditionell budgetering och uttryck som ”budgetlösa företag”. Det som brukar anges som alternativ till budgetering för att planera verksamheten är prognostisering. Skillnaden mellan prognostisering och budgetering brukar anges som att prognoser är ”passiva framskrivningar av utfall eller förlopp utan målsättning och viljeinriktning” medan budgetar är ”handlingsplaner” bakom vilka det finns ”en eller flera målsättningar och en viljeinriktning att nå dem”.⁴⁶

Då knappast något företag styr verksamheten utan vare sig vilja eller mål, menar artikelförfattarna att det i praktiken saknar relevans att skilja mellan budgetering och prognostisering. Företag som säger sig prognostisera i stället för att budgetera använder sig i praktiken fortfarande av traditionell budgetering, om än i förenklad form.⁴⁷

⁴² Hope, J; Fraser R, Harvard Business Review nr 3, 2003, s. 114; Lindvall J, *”Det budgetlösa företaget”* Balans nr 1, 1997, s. 27

⁴³ Hope, J; Fraser R, Harvard Business Review nr 3, 2003, s. 114

⁴⁴ Ibid, s. 114

⁴⁵ Ibid, s. 114

⁴⁶ Ax C; Johansson C, *”Att styra budgetlöst eller med lös budget”* *Ekonomi och styrning* nr 5, 2001, s. 12-15

⁴⁷ Ax C; Johansson C, *”Att styra budgetlöst eller med lös budget”* *Ekonomi och styrning* nr 5, 2001, s. 12-15



3.2 Ekonomistyrning av kostnadsenhet

3.2.1 Definition av begreppet kostnadsenhet

Enheter som saknar direkt härledbara intäkter organiseras vanligen som kostnadsenheter. Exempel på kostnadsenheter är tillverkningsenheter och avdelningar för forskning och utveckling. Standardkostnadsenheter, vilka förklaras i nedanstående stycke, utgörs ofta av tillverkningsenheter inom en organisation. Exempel på renodlade kostnadsenheter är avdelningar för forskning och utveckling, som inte producerar en utgående resurs som är fysiskt mätbar.⁴⁸

Då kostnadsenhetens ingående resurser kan mätas i monetära mått och utgående resurser kan mätas i fysiska mått, exempelvis vid tillverkningsenheter inom en organisation, är standardkostnader en metod att mäta kostnadsenhetens effektivitet. Standardkostnaden för att få fram en resursenhet är en beräknad optimal lägsta kostnad. Standardkostnaden för en resursenhet multipliceras med antalet utgående enheter för att få fram en optimal kostnad för kostnadsenheten inom en organisation. Den beräknade optimala kostnaden för kostnadsenheten jämförs sedan med kostnadsenhetens verkliga kostnader. Skillnaden mellan verklig kostnad och optimal kostnad blir därmed ett mått på kostnadsenhetens effektivitet. I exempelvis en tillverkningsenhet utgörs de utgående resurserna av de tillverkade artiklarna. Den beräknade standardkostnaden för varje artikel multiplicerad med antalet tillverkade artiklar utgör den optimala totala tillverkningskostnaden. Den optimala totala tillverkningskostnaden jämfört med den verkliga totala tillverkningskostnaden utgör då ett mått på tillverkningsenhetens effektivitet.⁴⁹

Då kostnadsenheten inte producerar några mätbara resurser som exempelvis tillverkade artiklar eller standardiserade arbetsmoment, är effektiviteten inte heller mätbar i monetära termer.⁵⁰ I en renodlad kostnadsenhet är budgeten det huvudsakliga styrverktyget och styrningen sker med ambitionen att hålla sig så nära de budgeterade kostnaderna som möjligt. Något premierande av att understiga de budgeterade kostnaderna bör inte förekomma då det kan leda till minskad effektivitet. En alltför hård styrning kan även det hämma produktiviteten. Kostnads kontroll över enheten kan i stället behållas genom ett krav på ledningens godkännande före budgetöverskridande.⁵¹ Hur väl budgeten stämmer med verkligheten säger dock ingenting om effektiviteten inom kostnadsenheten.⁵²

3.2.2 Budgetering inom kostnadsenheter

Budgeten hos en kostnadsenhet utan standardkostnadsansvar bestäms utifrån omfattningen på verksamheten den ska täcka. Huvudsakligen finns två sätt att budgetera på inom en kostnadsenhet: Löpande budgetering och nollbasbudgetering.⁵³

⁴⁸ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s 113-114; Ax C, Johansson C, Kullvén H, "Den nya ekonomistyrningen" s. 85

⁴⁹ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 114-115

⁵⁰ Ibid s. 115

⁵¹ Ibid s. 118-119

⁵² Ibid s. 116, 119

⁵³ Ibid s. 116



I en *löpande budgetering* uppgraderas budgeten för tidigare period med de förändringar som är kända för kommande budgetperiod. Vid budgetering av projekt används liknande projekt som jämförelseobjekt. En nackdel med löpande budgetering är att kostnaderna i budgeten inte blir ifrågasatta under budgetprocessen. Vidare tenderar kostnadsenheter att efter hand kräva allt större resurser utan att dessa blir ordentligt ifrågasatta.⁵⁴

För att genomlysna verksamheten i en kostnadsenhet och ifrågasätta varje kostnadspost i budgeten är *nollbasbudgetering* användbar. Vid nollbasbudgetering tas ingen hänsyn till historiska data utan i stället sker en noggrann genomgång av varje kostnadspost för att bestämma dess tilldelade budgetmedel. I budgeteringsprocessen delas verksamheten upp i beslutsområden där de olika aktiviteter som verksamheten består av kan urskiljas. Varje aktivitet behandlas var för sig med aspekter på värdeskapande, kvalitetsnivå, utförande, och kostnad. Under budgetprocessen relateras nyttan av varje aktivitet till den kostnad som genereras. Nollbasbudgetering är således en systematisk metod för att skapa en balanserad avvägning mellan kostnadsenhetens förväntade prestation och dess kostnader.⁵⁵

Mot nollbasbudgetering talar att det är en metod som tar mycket tid i anspråk. Dessutom finns en nackdel i att starta om från nytt med varje ny budget, då det då inte tas någon hänsyn till tidigare erfarenheter. Samma misstag riskerar därmed att upprepas gång på gång i varje ny budget. Vidare tenderar nollbasbudgetering att stöta på motstånd från de chefer vilkas verksamheter ska belysas. Nollbasbudgetering som metod har därmed inte fått någon vidare spridning, förutom som inspirationskälla för att mer utförligt analysera kostnadsposterna i en konventionell budget.⁵⁶

3.2.3 Ekonomistyrning av forskning- och utveckling

Karaktäristiskt för forsknings- och utvecklingsavdelningar är svårigheter att relatera resultatet till ingående resurser. Detta är delvis beroende på att det kan ta flera år innan det finns en produkt som är klar att lansera på marknaden och det blir således svårt att koppla resurserna i en årsbudget till en färdig produkt flera år fram i tiden.⁵⁷

Tidsspannet mellan ingående resurser och en färdig produkt gäller i särskilt hög grad för grundläggande forskning där det ofta endast finns en allmän idé om vilket område som skall utforskas. Inom grundläggande forskningsarbete har ekonomistyrning ingen större funktion. Av de sammanlagda resurserna som satsas på forskning och utveckling innan ett projekt har resulterat i en produkt som är klar att lansera, står vanligtvis den grundläggande forskningen för en mycket liten del.⁵⁸

⁵⁴ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 116-117

⁵⁵ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 117; Ax C, Johansson C, Kullvén H, "Den nya ekonomistyrningen" s. 476-479; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s 254-255

⁵⁶ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 117-118; Ax C, Johansson C, Kullvén H, "Den nya ekonomistyrningen" s. 480-481

⁵⁷ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 120-121

⁵⁸ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 121-122; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s 601-602



Ytterligare problem inom styrningen av forskning och utveckling är bristande målfokusering hos ledningen inom enheterna. Ledningen för forskning och utveckling ser inte alltid de ekonomiska målen med sin verksamhet utan ställer upp egna mål inom verksamheten. Exempel på detta kan vara att avdelningen överdimensionerar sin organisation, alternativt lägger resurser på forskning av bristande ekonomiskt värde.⁵⁹

Budgeten för en forsknings- och utvecklingsenhet bestäms ofta som en procentandel av genomsnittliga årliga intäkter. För grundläggande forskning redovisas ofta de ingående resurserna på en tämligen ospecificerad nivå då styrningen här är av informell natur. Hur stor procentandel av de genomsnittliga intäkterna som satsas på forskning och utveckling beror exempelvis på traditioner inom företaget, hur mycket konkurrenter satsar och vilka möjligheter som finns inom forskningsområdet.⁶⁰

Efterhand som forsknings- och utvecklingsprocessen fortskrider, och forskningsprojekt tar steget från grundläggande forskning till tillämpad forskning och utveckling, skapas en prioritetsordning för olika projekt inom organisationen. I prioriteringsprocessen behandlas projekten med avseende på bland annat möjligheter inom produktion och marknad.⁶¹

För att så långt som möjligt säkerställa rätt prioritering mellan olika projekt används vanligtvis två olika typer av finansiella rapporter. Dels prognoser angående kommande kostnader för varje pågående projekt. Dels uppföljningar av hur väl budgeterade kostnader och verkliga kostnader har svarat upp mot varandra. Finansiella rapporter är dock inget mått på hur effektivt verksamheten i ett forskningsprojekt bedrivs utan är endast ett hjälpmedel för att planera allokeringen av finansiella medel. Effektiviteten i ett forskningsprojekt bedöms lättast genom personliga kontakter med projektdeltagarna.⁶²

3.3 Ekonomistyrning av projekt

3.3.1 Definition av begreppet projekt

Framtagandet av nya produkter sker ofta i projektform. Ett projekt kan definieras som ett antal aktiviteter som syftar till att nå ett visst resultat. Projektet är avslutat när målet är uppnått, alternativt när aktiviteterna för att uppnå målet har avbrutits. För att genomföra projektet skapas en projektorganisation som kan bestå av både intern och extern personal.⁶³

I anslutning till ett projekt krävs ett flöde av information bestående av planerings- och uppföljningsfas.⁶⁴

⁵⁹ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 119-121

⁶⁰ Ibid s. 122-123

⁶¹ Ibid s. 122-123

⁶² Ibid s. 118-119, 123

⁶³ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 732-735; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s 402-404

⁶⁴ Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s. 402, 404-405



Under *planeringsfasen* bestäms målet med projektet, vad projektet ska leda fram till inom givna tids och kostnadsramar. Planeringen kan uppdateras kontinuerligt under projektets gång. I planeringsprocessen bestäms även projektorganisationen med ett organisationsschema över projektets ingående enheter. Vidare beaktas även aspekter på till exempel resursåtgång och tidsåtgång. Planeringen av projektet sammanfattas i en projektplan med arbetsrutiner och en projektbudget.⁶⁵

I *uppföljningen* av projektet, som kan vara kontinuerlig, beaktas aspekter på hur väl budgeten har uppfyllts och vad som är orsakerna bakom eventuella budgetavvikelser. Vidare beaktas aspekter på måluppfyllelse det vill säga i vilken grad målet och/eller eventuella delmål har uppfyllts. Uppföljningen går i stort ut på att skapa ett relevant underlag för att uppdatera prognoserna för kostnad, tidsåtgång och lönsamhet.⁶⁶

3.3.2 Organisering av projekt

Den vanliga organisationsformen för en projektbaserad organisation är en matrisorganisation. En matrisorganisation innebär att det finns två ansvariga för aktiviteterna i projektet. Dels projektledaren som har ansvar för det specifika projektet, dels den funktionsansvarige för respektive linjefunktion där aktiviteterna bedrivs. Nackdelarna med en matrisorganisation är risken för konflikter mellan projektledare och funktionsansvariga. Projektledaren vill ha full uppmärksamhet på sitt projekt, medan den funktionsansvarige måste fördela linjefunktionens resurser mellan olika projekt efter deras prioritering. Vidare tenderar projektets medarbetare ofta att ha sin lojalitet mot funktionsenheten där de är anställda.⁶⁷

För att undvika konflikt mellan projektledning och funktionsenhet bör fördelningen av ansvar och befogenheter vara klart definierad. I valet av modell för ansvarsfördelning inom organisationen bör aspekter på önskad kvalitet, ekonomiska resurser och tidsramar beaktas.⁶⁸

3.3.3 Budgetstyrning i en projektorganisation

Då kostnadsosäkerheten i ett projekt ofta är hög sker budgeteringsarbetet så nära aktiviteterna som möjligt. För att undvika att projektet budgeteras på basis av inaktuell information detaljplaneras i längre projekt endast tidiga aktiviteter i projektet, medan senare aktiviteter detaljplaneras i anslutning till deras genomförande. Uppföljningen av kostnaden för projektets aktiviteter mot den budgeterade kostnaden utgör en viktig grund för bedömningen av den totala kostnaden för projektet, och därmed för beslut om projektets fortskridande.⁶⁹

Då de verkliga kostnaderna överstiger de budgeterade är en vanlig slutsats att de verkliga kostnaderna är för höga. En lika logisk slutsats är dock att de budgeterade

⁶⁵ Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s. 405-407

⁶⁶ Ibid s. 407-408

⁶⁷ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 735-736; Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s 415-416

⁶⁸ Samuelson red. "Controllerhandboken" 2001 s 418, Magnusson Å, Lemby L, "Ekonomistyrning av projekt" 1984 s. 45

⁶⁹ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 742-743, 750



kostnaderna var för låga. Då utfallet beror på förändringar i projektplanen eller på oförutsägbara faktorer är förklaringen till budgetöverstigandet att de budgeterade kostnaderna var för lågt satta, snarare än ett misslyckande att hålla kostnadsramen under projektets gång.⁷⁰

En vanlig missuppfattning är att de budgeterade kostnaderna är en bedömning av de verkliga kostnaderna. Snarare är de budgeterade kostnaderna en bedömning av de verkliga baserad på den information som var tillgänglig under budgeteringen. Om informationen ens var aktuell under budgeteringen så överensstämmer den i alla fall knappast med de verkliga förutsättningarna för projektets aktiviteter under genomförandet av dessa.⁷¹

⁷⁰ Anthony, Govindarajan "Management Control Systems" 2001 s. 750

⁷¹ Ibid s. 750



4 EMPIRI

Detta kapitel är en sammanställning av företagets egna åsikter och kommentarer som hämtats från de intervjuer som har genomförts samt internt material. Kapitlet börjar med en kort presentation av företaget för att ge en förståelse för verksamheten.

4.1 AstraZeneca

4.1.1 Företagspresentation AstraZeneca

Koncernen AstraZeneca bildades 1999 genom en sammanslagning av Astra AB och Zeneca Group PLC och är idag ett av världens ledande läkemedelsföretag. AstraZeneca:s verksamhet är inriktad på nyskapande medicinsk och farmaceutisk forskning, vilken bedrivs i ett globalt nätverk. Inom koncernen arbetar ca 58 000 medarbetare varav 12 000 arbetar i Sverige. AstraZeneca:s organisation finns idag representerad i 44 länder.⁷²

AstraZeneca vill vara den världsledande aktören när det gäller att erbjuda värdefulla läkemedel för behandling av sjukdomar. För att uppfylla sin vision, strävar företaget efter att vara ledande när det gäller att bedriva en nyskapande och värdeskapande verksamhet.⁷³

”Vi skall försöka komma först med nya idéer och innovationer inom alla delar av verksamheten, öka vår fokusering på nya upptäckter och vara ledande som arbetsgivare, att kunna dra till oss och behålla de bästa medarbetarna i vår bransch.”⁷⁴

AstraZeneca är organiserad med tre separata funktioner: Forskning och Utveckling, Produktion samt Försäljning. Huvudkontoret för moderbolaget AstraZeneca PLC är beläget i London och aktien är noterad på börserna i Stockholm, London och New York.⁷⁵

Försäljningsorganisationen är ansvarig för marknadsföring av produkterna, för registrering, lokala kliniska prövningar samt viss produktutveckling. Arbetet på marknadsbolaget sker i nära samarbete med läkarkåren, landstingen och apoteksbolaget. Försäljningen av AstraZeneca:s produkter sker genom marknadsbolag i ca 45 länder och genom representationskontor, agenter och licenstagare i mer än 100 länder.⁷⁶

Produktionen av läkemedel sker idag vid 32 anläggningar i 20 olika länder runt om i världen med totalt cirka 15000 personer anställda varav omkring 5500 i Sverige. I

⁷² www.astrazeneca.se

⁷³ Ibid

⁷⁴ Ibid

⁷⁵ Ibid

⁷⁶ Ibid



Sverige sker den huvudsakliga produktionen i Södertälje. Övriga produktionsenheter i Sverige är belägna i Karlskoga och Umeå.⁷⁷

Forskning och utveckling inom AstraZeneca är en global organisation och huvudkontoret är lokaliserat i Södertälje, Sverige. Inom AstraZeneca Research & Development:s organisation finns det ungefär 10 000 anställda. Företaget har anläggningar i Storbritannien (Alderly Park), Sverige (Lund, Mölndal och Södertälje) och i USA (Wilmington och Boston). Verksamheten är inriktad på de sju områdena hjärta/kärl, mage/tarm, cancer, centrala nervsystemet, andningsvägarna, smärtlindring och infektioner. Forskning och utveckling hos AstraZeneca omsatte under 2002 omkring tre miljarder USD.⁷⁸

En av AstraZenecas större forskningsenheter ligger i Mölndal. Här arbetar ca 1700 anställda med forskning och utveckling av produkter inom de båda områdena hjärta/kärl och mage/tarm. En av de mest namnkunniga produkterna från anläggningen i Mölndal är substansen Omeprazol, vilken marknadsförs under namnet Losec, som används för behandla ett flertal olika åkommor inom mage/tarmområdet. Losec är AstraZenecas mest framgångsrika produkt och dessutom världens mest sålda läkemedel.⁷⁹ Vid enheten i Mölndal har nu en efterföljare till Losec utvecklats. Den heter Nexium och är en ännu effektivare syrapumpshämmare. Produkten introducerades på marknaden under hösten 2000.⁸⁰

4.1.2 Organisationsstruktur AstraZeneca R&D

AstraZeneca R&D är en global organisation för forskning och utveckling inom AstraZeneca-koncernen bestående av enheterna ”Global Discovery”, ”Global Development”, samt ”Therapy Areas”, vilka vi vidare kommer att benämna som terapiområden. Nedan följer en beskrivning av varje enhets funktion inom AstraZeneca R&D.⁸¹

Enheten ”Global Discovery” är ansvarig för alla aktiviteter inom området ”Discovery” på anläggningar där discovery-aktiviteter bedrivs. Discovery omfattar grundläggande och tillämpad forskning för att ta fram substanser som kan utvecklas till läkemedel. Forskningen sker i laboriemiljö och omfattar inga försök på människor. ”Global Development” som är AstraZeneca R&D:s enhet för utveckling av en substans till en kommersiell produkt är utspridd som development-enheter på AstraZeneca R&D:s anläggningar. Development tar över ansvaret efter Discovery då dessa har tagit fram en så kallad ”candidate drug” (CD), det vill säga en substans som är klar att testa på människa. Development:s ansvar för projektet fortsätter efter att projektet har resulterat i en produkt, och vidare så länge produkten finns kvar på marknaden. Det är dock inte mer än omkring 10 procent av de projekt som levereras av Discovery som når marknaden som en färdig produkt.⁸²

⁷⁷ www.astrazeneca.se

⁷⁸ Ibid

⁷⁹ Ibid

⁸⁰ Ibid

⁸¹ Internt material AstraZeneca

⁸² Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material



Stödfunktioner såsom ”R&D Administration”, ”Finance”, ”Human Resources” och ”Intellectual Property”, administreras för närvarande av ”Global R&D Operations” i den globala organisationen för forskning och utveckling. Dessa stödfunktioner kommer dock inom en snar framtid att läggas utanför R&D:s verksamhet.⁸³

4.1.3 Organisationsstruktur för Development

Development-funktionen, vilken denna uppsats har begränsats till att omfatta, är organiserad som en matris bestående av linjefunktioner och terapiområden. Linjefunktionerna är ansvariga för att tillhandahålla kompetens utifrån givna ekonomiska ramar medan terapiområdena initierar och driver projekt inom sitt respektive kompetensområde.⁸⁴

Under utvecklingsarbetet samverkar Development med enheten ”Product Strategy & Licensing” (PS&L) som har till uppgift att hålla kontakt med marknaden under hela utvecklingsarbetet. Ytterligare marknadsinformation erhålls från marknadsbolagen ”International Sales and Marketing Organisation” (ISMO) och ”North American Marketing Company”. Informationen används för att utvecklingen ska gå i linje med marknadens behov.⁸⁵

De tre huvudsakliga linjefunktionerna är ”Pharmaceutical and Analytical R&D” (PAR&D), ”Regulatory affairs” samt ”Clinical R&D”. PAR&D har ansvar för formuleringen av en substans till, exempelvis, tabletter. Regulatory affairs ansvarar för kontakter med erforderliga myndigheter medan Clinical R&D ansvarar för kliniska studier på människa.⁸⁶

Terapiområdena, vilka är sju till antalet, är: ”Cardiovascular”, ”Gastrointestinal”, ”Infection”, ”Neuroscience”, ”Oncology”, ”Respiratory and inflammation” samt ”Pain control”. De terapiområden som är representerade på AstraZeneca R&D i Mölndal är Cardiovascular (TA-CV), vilka driver projekt inom området hjärta/kärl och Gastrointestinal (TA-GI) som driver projekt inom området mage/tarm. Varje terapiområde styrs av ett så kallat Therapy Area Management Team (TAMT), där representanter för olika linjefunktioner ingår, samt representanter för marknadsfunktionen ”Product Strategy & Licensing” (PS&L) och forskningsenheten ”Discovery”.⁸⁷

Det operationella ansvaret för att driva och utveckla ett projekt ligger på projektgrupper, ”Global Product Teams” (GPTs), vilka leds av en projektledare, ”Global Product Director” (GPD), och som vidare består av representanter för linjefunktionerna samt en representant för marknadsfunktionen PS&L. I ansvaret för ett Global Product Team ingår nedanstående punkter som formuleras i ”AstraZeneca R&D: The Operating Model”⁸⁸:

⁸³ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material

⁸⁴ Ibid

⁸⁵ Ibid

⁸⁶ Ibid

⁸⁷ Ibid

⁸⁸ Internt material AstraZeneca R&D



- Leverera produkter med varaktig konkurrenskraftighet
- Skapa och utveckla långsiktiga visioner för produkterna
- Utveckla och implementera den globala produktstrategin
- Utveckla globala produktplaner för att uppnå målen i produktstrategin
- Budgetansvar för projekt/produkter
- Redovisa framsteg för TAMT

Utvärderingen av projektgrupperna sker efter deras förmåga att uppnå fastlagda mål med avseende på tid, kvalitet och budget. Produktplanerna används för att planera kommande aktiviteter i utvecklingsprocessen samt för att skapa en strategi för projektet och produkten.⁸⁹

4.2 Budgetering

4.2.1 Fördelning av budgetansvar

Kostnadsansvaret i matrisorganisationen är delat mellan linjefunktioner och terapiområden. Linjefunktionerna ansvarar för kostnader som ligger inom funktionen såsom löner, materiel och liknande medan terapiområdena ansvarar för yttre kostnader som är specifika för projektet. Exempel på kostnader som är specifika för varje projekt är kostnader för försökspersoner och kostnader för så kallade CRO, Clinical Research Organisations, företag som utför delar eller hela studier åt AstraZeneca R&D.⁹⁰

Användningen av budgetmedel uttryckte en linjefunktionsansvarig som att terapiområdena har ansvaret över projektets framåtskridande och vad som behöver göras, medan linjeorganisationen ansvarar för att aktiviteterna genomförs. Fördelning av personal i och mellan olika projekt ansvarar linjeorganisationen för, vilket även belastar deras budget.⁹¹

Alla aktiviteter utförs av linjefunktionerna på begäran av projekten. Kostnader som är specifika för projekten och som inte ligger på linjefunktionens ansvar ska belasta det aktuella projektets budget. Linjefunktionerna jobbar således på beställning av terapiområdena, vilka ansvarar för projekten under hela dess livscykel. Ansvaret startar då en ”candidate drug”, det vill säga substans klar att testa på människa, lämnas över från ”Discovery” till ”Development”. Ansvaret fortsätter efter att projektet har resulterat i en färdig produkt och ända fram till dess att produkten tas bort från marknaden.⁹²

För att allokera resurserna på ett effektivt sätt inom respektive linjefunktion, och säkra budgetmedel för de mest angelägna aktiviteterna, är projekten uppdelade i fyra olika prioriteringsgrader. Prioriteringen av projekt görs av en grupp bestående av

⁸⁹ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material

⁹⁰ Ibid

⁹¹ Ibid

⁹² Ibid



företrädare för den högsta ledningen för forskning- och utvecklingsfunktionen samt marknadsfunktionen. Prioriteringen sker enligt följande indelning:⁹³

- Prioritet 1: Projekt som ska ha absolut företräde i linjefunktionen. Dessa projekt tilldelas alla tillgängliga resurser i respektive linjefunktion.
- Prioritet 2: Projekt som betraktas som viktiga, men som skall lämna företräde för prioritet ett i händelse av eventuella trånga sektioner.
- Prioritet 3: Projekt som ska genomföras efterhand som resurser finns tillgängliga.
- Prioritet 4: Projekt som avbryts, alternativt säljs.

Trånga sektorer kan utgöras av brist på personella såväl som ekonomiska resurser. I början av utvecklingsfasen utgörs trång sektor ofta av tillgången på rätt kompetens i rätt tid. Behovet av kapital ökar efter hand som utvecklingsprojekten framskrider och de kliniska studierna blir allt mer omfattande.⁹⁴

Varje terapiområde har ansvar för sin egen budget som bryts ner på projektnivå. Skulle tillfälliga överskott av budgetmedel uppstå hos enskilda projekt på grund av flaskhalsar i utförandet av aktiviteter inom linjefunktionerna, kan budgetmedel jämkas mellan olika projekt inom terapiområdet. För att hålla budgetramen kan start av olika aktiviteter fördröjas till nästkommande budgetperiod.⁹⁵

4.2.2 Budgeteringsprocessen

Det främsta syftet med budgeten inom AstraZeneca R&D är att allokera resurser på ett så tillfredsställande sätt som möjligt inom verksamheten. Eftersom det finns mycket idéer inom R&D handlar det om att prioritera resurserna och satsa dem på de förslag som har störst sannolikhet att lyckas och som kommer att generera mest värde för företaget i framtiden.⁹⁶

Ledningen för AstraZeneca fördelar ut budgetmedel till R&D utifrån en procentuell andel på 15-20 procent av resultatet. Resurserna till forskning och utveckling vägs mellan aktiemarknadens avkastningskrav och dess förväntningar på hur stor andel av resultatet som bör gå till forskning och utveckling.⁹⁷

Budgetprocessen för R&D startar i juni/juli när terapiområdena och linjefunktionerna på högsta nivån får indikationer om budgetmålen för de två nästkommande kalenderåren. Nedan följer en beskrivning av budgetprocessens olika steg:

⁹³ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material

⁹⁴ Ibid

⁹⁵ Ibid

⁹⁶ Ibid

⁹⁷ Ibid



- I juni görs en stor genomgång av produktportföljen där projekten prioriteras från ett till fyra. Här får linjefunktionerna och terapiområdena även en indikation om budgetmålen för nästkommande år.
- I slutet på juli bekräftar högsta ledningen för AstraZeneca R&D:s indikativa mål för nästa kalenderår.
- Under juni till september bryts de indikativa målen ner på de lokala linjefunktionerna och terapiområdena.
- I september så görs en genomgång av projektbudgeten av linjefunktioner och projekt. Linjefunktionsbudgetarna granskas av respektive funktion.
- I mitten på september enas projekt och linjefunktioner om uppdateringen av innevarande års budget samt hur nästkommande års budget kommer att se ut.
- I början på oktober sammanträder terapiområdena och ledningen för respektive linjefunktion för att undersöka projektens behov i förhållande till linjefunktionernas utbud och föreslår en lösning.
- I mitten på oktober granskas portföljen och budgeten av ledningsgruppen för R&D.
- I november färdigställer projekt och linjefunktioner kommande års budget och linjefunktionerna kommer överens om de enskilda kostnadsställens budget för det kommande året.
- I början på december samlas det kommande årets budgetar för respektive anläggning in av högsta ledningen för AstraZeneca
- Budgeten är fastställd i slutet på december efter godkännande av högsta ledningen.

Vid genomgången av produktportföljen i juni så granskas alla projekt noggrant, vad de kan komma att åstadkomma i framtiden och vilka eventuella problem som kan komma att uppstå. Kostnaderna för de närmaste två åren beräknas i detalj för respektive projekt. Det görs även en överskådlig beräkning av kostnaderna för ytterligare en tioårsperiod framåt i tiden.⁹⁸

I juli, efter det att budgetmålen för alla terapiområden och linjefunktioner är formulerade, startar en iterativ process med att försöka matcha resurserna mellan terapiområden och linjefunktioner. Projekten och de lokala linjefunktionerna fastställer hur mycket resurser som är tillgängliga under resten av innevarande år samt nästkommande budgetår. Dessutom får projektgrupperna här även en indikation om hur mycket resurser de kommer att bli tilldelade de följande två åren. Vid det här

⁹⁸ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material



stadiet i processen så är budgeten fortfarande inte nedbruten på respektive kostnadsställe utan den diskuteras på en högre nivå. De föreslagna budgetarna skickas nu till den globala ledningen för linjefunktionerna och terapiområdena för granskning. Budgetarna är slutligen klara i september då de överlämnas till högsta ledningen för R&D.⁹⁹

Efter att budgetarna har diskuterats på en högre nivå och är färdigställda träffas terapiområdenas och linjefunktionernas ledningar för att diskutera lösningar på hur resurserna ska fördelas och om de resurser som finns tillgängliga räcker för att möta projektens behov. Detta följs därefter upp av ledningsgruppen för R&D som granskar den totala budgeten för R&D. Parallellt med det här så görs en kvartalsuppföljning av projektportföljen då det är möjligt att genomföra mindre justeringar om det anses vara nödvändigt.¹⁰⁰

Den totala budgeten för R&D är vid det här stadiet fortfarande bara ett förslag på hur resurserna skulle kunna fördelas inom verksamheten och vad de skulle kunna leverera med de tilltänka budgetmedlen. Förslaget skickas nu till högsta ledningen för AstraZeneca som granskar förslaget. I slutet av oktober eller början av november hålls ett budgetmöte mellan ledningsgruppen för R&D och högsta ledningen för AstraZeneca. I samband med detta möte så fastställs det hur mycket resurser som blir tilldelat R&D. Under mötet förs en diskussion om vad R&D ska använda de tilldelade resurserna till.¹⁰¹

Det är först i november som linjefunktionerna bryter ner budgeten på respektive kostnadsställe. Det görs då en detaljerad överenskommelse när det gäller fördelning av resurser mellan linjefunktioner och projekt. Linjefunktionens uppgift är att bistå terapiområdenas olika projekt med arbetskraft. När linjefunktionerna fördelar ut resurserna mellan de olika projekten utgår de från prioriteringslistan där projekten är rangordnade efter deras möjlighet att lyckas i framtiden. Finns det inte tillräckligt med arbetskraft inom linjefunktionen för att täcka projektens behov är linjefunktionerna tvungna att nyanställa. Om det inte finns tillräckligt med resurser inom linjefunktionen för att nyanställa kan projektet bli tvungna att anlita externa konsulter.¹⁰²

Hela budgetprocessen handlar om att försöka hitta en balans mellan hur omfattande de interna resurserna ska vara inom verksamheten på lång sikt och hur mycket externa resurser som krävs. Linjefunktionen anställer endast ny personal vid ett långsiktigt behov. Vid kortsiktiga behov anlitas externa konsulter, vars kostnader då belastar det aktuella projektets budget.¹⁰³

AstraZeneca R&D använder sig av en fast budget där de genomför cirka tre uppdateringar per år. R&D är i princip helt låsta av sin budget men kan omfördela internt mellan olika linjefunktioner och terapiområden om det anses nödvändigt. De genomför en mer detaljerad uppdatering av det innevarande årets budget i juni och en

⁹⁹ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material

¹⁰⁰ Ibid

¹⁰¹ Ibid

¹⁰² Ibid

¹⁰³ Ibid



i november. Det genomförs ytterligare minst en uppdatering om året, vilken görs på en högre nivå för att fördela om budgetmål och resurser mellan linjefunktioner och anläggningar om det anses vara nödvändigt. Budgetmålen följs upp internt varje månad och vid varje kvartal lämnas en rapport till externa intressenter.¹⁰⁴

Vid framställningen av R&D:s budget används nedbrytningsmetoden vilket innebär att det är ledningen som sätter upp de övergripande budgetmålen för verksamheten. Linjefunktionerna och terapiområdena har dock möjlighet att komma med egna förslag därför kan budgeten ses som en iterativ process.¹⁰⁵

Vid sammanslagningen av Astra och Zeneca genomfördes stora förändringar av budgetprocessen. Innan sammanslagningen låg hela budgetansvaret i Astra AB hos linjefunktionerna vilket innebar att projekten inte hade något direkt inflytande på budgeten. I dag har både linjefunktionerna och projekten ett budgetansvar vilket anses vara bra då projekten numera känner till sina kostnader. Dessa förändringar möttes dock av ett kraftigt motstånd i projektorganisationen då de inte vill ha något budgetansvar. Projektgrupperna vill lägga sin tid på att utveckla läkemedel och inte på att sköta en budget. Förändringarna har dock bidragit till att det idag är lättare att utläsa vad respektive projekt kostar.¹⁰⁶

Ett problem med det nuvarande budgetsystemet där budgetering sker på årsbasis är tendensen bland budgetansvariga att genomföra aktiviteter i slutet av budgetåret. Detta görs för att hålla uppe kostnadsnivån för att på så sätt motivera en viss budget för kommande budgetår. Ytterligare ett problem med kalenderåret är att budgetansvariga ofta avvaktar långt in på året med att rapportera om att det kommer att bli pengar över, trots att de har vetat om det tidigare. Ambitionen att motverka den plötsliga kostnadsökningen i december finns i organisationen, men har ännu inte fått fullt genomslag i verksamheten.¹⁰⁷

Ett alternativ till det budgetsystem som används idag är milestone-budgetering då större delen av verksamheten bygger på projekt som sträcker sig över flera år. Ur projektgruppernas perspektiv är budgetering mot milestones klart att föredra då de skulle kunna planera de ingående aktiviteterna utan att behöva ta hänsyn till hur dessa ligger i förhållande till budgetåret.¹⁰⁸

Milestone-budgetering har länge diskuterats som ett alternativ till den årsstyrda budgeten inom organisationen men än så länge har ingen bra lösning på hur det skulle fungera rent tekniskt tagits fram. Åsikter som har framkommit under intervjuerna är att verksamheten ännu inte är mogen för budgetering mot milestones. Detta anser respondenterna framför allt beror på att fördelningen av en central budget på årsbasis mot ett antal projektbudgetar på milestone-basis skulle ställa krav på betydligt mer avancerade datasystem än de som används idag. För att det enligt respondenterna skulle vara möjligt att införa milestone-budgetering krävs ett sofistikerat datasystem

¹⁰⁴ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material

¹⁰⁵ Ibid

¹⁰⁶ Ibid

¹⁰⁷ Ibid

¹⁰⁸ Ibid



där varje milestone bryts ner i år och månader för att tillhandahålla den information som externa intressenter kräver.¹⁰⁹

Ingen av dem som vi har kommit i kontakt med i organisationen ser några alternativ till budgetering som styrmedel. De anser att det är nödvändigt att budgetera för att kunna planera och styra verksamheten. De alternativ till de nuvarande styrmedlen som förts fram är endast förändringar i sättet att budgetera.¹¹⁰

¹⁰⁹ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D samt internt material

¹¹⁰ Intervjuer med anställda på AstraZeneca R&D



5 ANALYS

I detta kapitel presenteras den analys som gjorts. I analysen kopplas det empiriska resultatet från intervjuer ihop med teorin.

5.1 Fördelning av budgetansvaret

Det finns flera fördelar med den nuvarande ansvarsfördelningen mellan terapiområden och linjefunktionerna. Den främsta fördelen är att allokeringen av ekonomiska medel till prioriterade projekt underlättas då de ekonomiska resurserna är kopplade till ett specifikt projekt istället för att samtliga resurser exempelvis är tilldelade linjefunktionen. Dessutom underlättas den löpande uppföljningen av de minst förutsägbara kostnaderna, de som är specifika för respektive projekt, om budgetansvaret för dessa ligger på projektorganisationen medan löner och andra relativt fasta kostnader ligger på linjefunktionernas budget.

Då linjefunktionen har budgetansvar för sina egna kostnader så som löner, utrustning och liknande har de möjlighet att planera sin verksamhet och på så sätt bidra till att prioriteringsordningen mellan olika projekt följs. Hade linjefunktionerna helt saknat eget budgetansvar och hela budgetansvaret i stället hade legat hos projektorganisationen, alternativt terapiområdena, skulle ett alltför starkt beroende av enskilda projekt kunna bli resultatet för linjefunktionerna.

Nackdelarna med den nuvarande fördelningen av budgetansvaret mellan linjefunktioner och projektorganisation är att ansvaret riskerar att splittras mellan projektledning och ledningen för respektive linjeorganisation. Personalen i en matrisorganisation tenderar ofta att bli lojala mot sina chefer inom den linjefunktion där de är anställda. Detta upplevs dock inte som ett problem av de tillfrågade på AstraZeneca R&D men vi anser ändå att det är en fråga som bör uppmärksammas då de tillfrågade i denna uppsats endast utgör en liten del av en stor koncern.

Vidare riskerar det delade budgetansvaret att leda till svårigheter med att harmonisera tillgången på ekonomiska budgetmedel mot tillgången på kompetens. I den nuvarande organisationen verkar detta lösas genom att terapiområden jämkar budgetmedel mellan de ingående projektgrupperna efter tillgången/tilldelningen av resurser i respektive linjefunktion.

En variant på budgetmodell, som tidigare användes av Astra innan sammanslagningen med Zeneca, är att projektorganisationen slipper budgetansvar och att detta i stället helt läggs på linjefunktionerna. Projekten får därefter beställa erforderliga aktiviteter från linjefunktionerna som fördelar aktiviteterna efter projektets prioritet. Fördelen med att linjefunktionerna får hela budgetansvaret är att svårigheten att få projektorganisationens budget att harmonisera med linjefunktionens resurser elimineras.



Nackdelarna med en sådan lösning är att uppföljningen av projektets kostnader försvåras då projektorganisationen inte längre har ett helhetsansvar för projektets budget. Vidare förlorar projektorganisationen i inflytande då det är linjefunktionerna som ansvarar för samtliga resurser.

Den omvända varianten är att hela budgetansvaret läggs på projektorganisationen och att dessa sedan betalar för linjefunktionernas aktiviteter genom en standardkostnadsprissättning. Fördelen är att hela kostnadsansvaret för ett projekt hamnar hos samma enhet, vilket bland annat underlättar uppföljning och utvärdering av ett projekt.

Nackdelarna med standardkostnadsprissättning är att standardkostnaderna är svåra, eller i vissa fall omöjliga, att beräkna i en organisation för forskning och utveckling. Svårigheterna att beräkna rätt standardkostnader i internprissättningen av aktiviteter riskerar att leda till över- och underallokeringar av resurser.

5.2 Budgetprocessen

Som den börsnoterade koncern AstraZeneca är, anpassas forsknings- och utvecklingsbudgeten efter aktiemarknadens förväntningar på hur stor andel av resultatet som bör gå till forskning och utveckling. Det är alltså i praktiken aktiemarknaden som bestämmer hur mycket ekonomiska resurser som ska satsas på forskning och utveckling och inte behoven i organisationen.

I den budgetprocess som används idag så är tilldelningen av budgetmedel starkt centraliserad. Budgeten framställs enligt nedbrytningsmetoden då det är ledningen för AstraZeneca som sätter upp detaljerade budgetmål för R&D som därefter bryts ner till delmål för respektive linjefunktion och terapiområde. Nackdelen med att budgetmålen bestäms från en central nivå är att linjefunktionerna och terapiområdena inte har något direkt inflytande på hur mycket resurser de blir tilldelade. De har dock möjlighet att lämna förslag på hur mycket resurser de skulle vilja ha och hur mycket resurser de skulle behöva för att kunna genomföra planerade aktiviteter. På så sätt kan budgeten ses som en iterativ process där det är ledningen som fattar det slutliga beslutet. Det är tydligt att budgeten har en viktig roll i verksamheten då den fastställer det ramverk inom vilken verksamheten måste hålla sig.

På terapiområdesnivå sker påverkan huvudsakligen genom prioriteringsprocessen. Den årsbaserade budgeteringen och bristen på möjligheter att påverka tilldelningen av budgetmedel begränsar projektgruppernas möjligheter att planera kommande aktiviteter.

Budgetprocessen fungerar bra idag. Den är dock väldigt tids- och resurskrävande i och med att arbetet med nästkommande års budget startar redan i juni och håller på ända fram till slutet av december. Dessutom så görs minst tre uppdateringar per år av den innevarande budgeten varav två är på en mycket detaljerad nivå. En anledning till varför arbetet med att framställa budgeten för det kommande året är så pass tidskrävande är att många aktörer är inblandade. Projektgruppernas deltagande i den



iterativa budgetprocessen tar i dag mycket tid i anspråk utan att ge något större inflytande på planeringen av egna aktiviteter.

5.3 Alternativ till nuvarande budgetstyrning

Ett sätt att lösa de problem som finns med dagens budgetstyrning är att gå ifrån kalenderåret och istället använda budgetering mot så kallade milestones. Att budgetera efter milestones i varje projekt är ett möjligt alternativ till dagens årsbaserade budgetering. Med milestones menar vi faser i respektive projekt efter vilka någon form av resultat har uppnåtts. En milestone kan uppnås efter flera år, och vid budgetering efter milestones är det utvecklingsfasen som leder fram till en milestone som utgör budgetperioden.

Allokeringen av budgetmedel till projektområden sker i dag på respektive terapiområde, där budgetmedel kan fördelas över varje projekt och dess ingående aktiviteter. Brister och överskott regleras mellan projekt inom terapiområdet. Under ett budgetår kan startpunkten för aktiviteter inom ett projekt även fördröjas för att anpassa verksamheten efter tillgängliga budgetmedel.

Budgeten följs upp varje månad och det är mer regel än undantag att projektbudgetarna ofta ändras beroende på den osäkerhet som finns när det gäller aktiviteter av det här slaget. Detta innebär mycket extra arbete för alla budgetansvariga med att ändra och uppdatera budgeten så att den hela tiden ligger i fas med projektens aktiviteter.

Då budgetmedel för "Development" tilldelas centralt och på årsbasis, och vi inte ser någon möjlighet till ett annat förfaringssätt för en kostnadsenhet i en börsnoterad koncern, skulle en milestonebaserad budget på projektnivå kräva att den årsbaserade budgeten bryts ner på varje projekt. För att bryta ner en årsbaserad budget till ett antal mindre delbudgetar för olika perioder där både start- och slutpunkter varierar liksom längden på budgetperioderna, krävs att det finns ett tillräckligt stort antal delbudgetar att jämna ut resurserna på för att undvika brister och överskott.

För att uppnå ett tillräckligt stort antal projekt i olika utvecklingsstadier att fördela tillgängliga budgetmedel på, vilket budgetering mot milestones på projektnivå alltså kräver för att fungera tillfredsställande, är det knappast rationellt att lägga ansvaret på fördelningen av budgetmedel till respektive projekt på terapiområdesnivå. För att uppnå största möjliga flexibilitet i allokering av ekonomiska resurser är det i stället på central nivå inom Development-funktionen ansvaret bör ligga. Detta innebär att terapiområdena mister sitt budgetansvar. Ansvaret för allokeringen av budgetmedel till projekt hamnar i stället på central nivå inom Development-funktionen, medan budgetansvaret för ingående aktiviteter i projektet läggs på projektnivå.

Att terapiområdena förlorar sitt budgetansvar vid milestone-budgetering innebär att deras ansvar att anpassa allokeringen av budgetmedel efter tillgänglig kompetens förändras. Det operativa ansvaret för allokeringen av budgetmedel efter tillgänglig kompetens torde i stället hamna på respektive projektgrupp.



5.4 Alternativ till budgetering

Företag som kallar sig budgetlösa, exempelvis Svenska Handelsbanken har i allmänhet en starkt decentraliserad organisation ner till olika profit centers som styr sin verksamhet efter marknads behov och där jämförelser mellan dessa olika profit centers kan tjäna som bedömningsgrund för att mäta de olika enheternas effektivitet. För AstraZeneca R&D gäller de omvända förutsättningarna då den operativa verksamheten är indelad i kostnadsenheter.

Att göra någon koppling mellan de intäkter ett projekt genererar och de aktiviteter som företagets under utvecklingsfasen är inte meningsfullt. Det kan dröja ett flertal år mellan aktiviteternas genomförande och fram till dess att projektet börjar generera intäkter. Dessutom uppgår överlevnadsgraden på projekt som tas över av Development- funktionen endast till 10 procent.

Några jämförelser mellan olika kostnadsenheter för att bedöma enhetens effektivitet, på det sätt som de så kallade budgetlösa företagen gör mellan sina olika profit centers är inte möjligt i AstraZeneca R&D:s fall. Dels beroende på att, som nämnts i teoriavsnittet, en kostnadsenhets effektivitet inte kan mätas i ekonomiska termer och dels på att det inte är relevant att jämföra olika projekt eller kompetensområden, då aktiviteterna skiljer sig åt i alltför hög utsträckning.

Värt att notera är, som Ax och Johansson poängterar i sin artikel, att även de ”budgetlösa” företagen använder sig av budgetar, exempelvis för att beräkna sin likviditet. Budgetarna i dessa företag kallas ”prognoser” men skiljer sig inte egentligen från allmänt vedertagna definitioner på vad begreppet budget innebär. Skillnaden mot den mer traditionella formen av budgetering torde vara att styrningen mot fasta och i förväg uppställda resultatmål här är lägre.



6 SLUTSATSER

I detta avsnitt presenteras de slutsatser som dragits efter att det insamlade materialet har analyserats.

AstraZeneca R&D är en komplex organisation vars budgetsystem omfattar betydligt mer aspekter än de vi har kunnat behandla i den här undersökningen. Efter den undersökning vi har genomfört kan vi ändå dra slutsatsen att det nuvarande budgetsystemet fungerar på ett, för större delen av organisationen, acceptabelt sätt. Några alternativ till budgetstyrning av verksamheten inom AstraZeneca R&D kan vi heller inte se då verksamheten uteslutande består av kostnadsenheter. Förändringar av styrsystemet på AstraZeneca R&D kan därmed endast ske genom förändringar i budgetsystemet.

Att projektgrupperna har ett eget budgetansvar ser vi som positivt då det ger ett ekonomiskt inflytande på den egna verksamheten, samt en medvetenhet om kostnader som är förknippade med ingående aktiviteter i respektive projekt. Fördelningen av budgetansvaret mellan linjefunktioner och projektorganisation är vad vi kan bedöma fördelat på ett sätt som inte skapar konflikter dem emellan.

För att utveckla budgetsystemet i riktning mot en ökad orientering mot den operativa verksamheten i projektgrupperna anser vi att budgetering mot så kallade milestones i projektets faser är rätt väg att gå. I stället för dagens årsbaserade budgetering anser vi att en sådan utveckling skulle ge projektgrupperna en bättre överblick av tillgängliga ekonomiska resurser och ge dessa en bättre möjlighet till planering och styrning av projektets ingående aktiviteter. En milestone-baserad budgetmodell anser vi även kräver färre iterationer i budgetprocessen än en årsbaserad budgetmodell. Anledningen är att möjligheterna att själva planera den operativa verksamheten vid budgetering mot milestones i projekten enligt vår mening är större än vid en årsbaserad budgetprocess.

På lång sikt ser vi budgetering mot milestones den bästa lösningen för en forsknings- och utvecklingsorganisation som AstraZeneca R&D. Då samtliga respondenter är positiva till budgetering mot milestones ser vi inget problem med implementeringen. Dock är utvecklingen av ett nytt budgetsystem en komplicerad process som tar lång tid att genomföra.



7 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING

Vi redovisar här förslag på uppsatsämnen med anknytning till vårt problemområde.

Då vi har begränsat vår studie till att endast gälla AstraZeneca R&D vore det intressant med jämförande studier mellan olika företag. Förslag till ytterligare forskning är att genomföra en översiktsstudie av hur budgetstyrningen fungerar i läkemedelsindustrin i stort, för att ta fram alternativa budgetmodeller. Vidare förslag är att undersöka förutsättningarna för budgetering mot milestones i en projektorienterad organisation med avseende på möjligheter, för- och nackdelar. Ytterligare förslag till fortsatta undersökningar inom området är att göra en jämförande studie mellan olika projektorienterade organisationer.



KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur:

Anthony Robert N, Govindarajan Vijay ”*Management Control Systems*” 10:e upplagan, MacGraw- Hill 2001

Ax C, Johansson C, Kullvén H, ”*Den nya ekonomistyrningen*” Liber ekonomi Malmö 2001

Ax C, Johansson C, ”*Ekonomistyrning*” Ekerlids förlag 2001

Bergstrand J, Olive N-G, ”*Styr bättre med bättre budget*” Liber–Hermods, Malmö 1996

Dahmström Karin, ”*Från datainsamling till rapport*”, Studentlitteratur 1991

Drury C, ”*Management and cost accounting*” 4:e upplagan International Thomson Business Press 1996

Ericsson L T, Wiederhiem P, ”*Att utreda forska och rapportera*” Liber ekonomi 1997

Ericsson L T, Wiederhiem P, ”*Att utreda, forska och rapportera*” Liber ekonomi, Karlshamn 1994

Holme I M, Solvang B, ”*Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder*” Studentlitteratur, Lund 1991

Johansson – Lindfors M, ”*Att utveckla kunskap*” Studentlitteratur 1993

Lekvall, Wahlbin, ”*Information för marknadsföringsbeslut*” IHM Förlag AB 1993

Magnusson Å, Wahlgren H, ”*Utveckling av ekonomistyrssystem enligt RP*” 3:e upplagan Förlags AB Industrilitteratur, Stockholm 1982

Magnusson Å, Lemby L, ”*Ekonomistyrning av projekt*”, Sveriges Mekanförbund Stockholm 1984

Samuelson L A red ”*Controllerhandboken*” 10:e upplagan Industrilitteratur AB Stockholm 2001

Samuelson L A ”*Budgetering & Intern Redovisning*” 4:e upplagan Förlags AB Industrilitteratur, Stockholm 1983



Artiklar:

Ax C; Johansson C, ”Att styra budgetlöst eller med lös budget” Ekonomi och styrning nr 5, 2001, sid 12-15

Hope, J; Fraser R, “Who needs budgets?” Harvard Business Review nr 3, 2003, s 108-114;

Lindvall J, ”Det budgetlösa företaget” Balans nr 1, 1997

Muntliga källor:

Peter Edman: Head of Pharmaceutical R&D Mölndal/Södertälje
Paula Fernström: Global Product Director Rapid
Camilla Jansson: Controller R&D Mölndal
Per Johansson: Controller R&D Södertälje
Sven-Olof Lager: Business Control Manager, Finance AstraZeneca R&D Mölndal
Jan Lilja: Controller R&D Mölndal
Rikard Olsson: Controller R&D Mölndal
Gunnar Olsson: Head of Therapy Area Cardiovascular
Mikael Sander: Finance Director TA-CV AstraZeneca R&D Mölndal

Övrigt:

Internt material AstraZeneca R&D
www.astrazeneca.se

BILAGA

Intervju Gunnar Olsson

- Vilken är din roll i företaget?
- Hur styrs budgeten för TA-CV i dag?
- Hur anser du att styrprocessen bör se ut?
- Hur ser stegen i budgetprocessen ut?
- Hur fungerar samarbetet med funktionsorganisationerna?
- Hur ser ansvarfördelningen ut mellan projektledning och funktionsledningen?
- Hur påverkas projektbudgeten av respektive funktionsenhets budget?
- Vad anser du om det nuvarande budgetsystemet?
- Läggs budgeten med tillräcklig framförhållning?
- Vilken är din syn på milestonebudgetering? Fördelar och nackdelar?
- Ser du några alternativ till traditionell budgetering inom ditt område?

Intervju Per Johansson

- Vad är din funktion i budgetprocessen? Dina arbetsuppgifter?
- Vad anser du vara syftet och målsättningen med budgetering?
- Vilka är budgeteringens mål och syften?
- Hur fastställs budgetens riktlinjer och mål? Vilka är inblandade?
- Hur går framställningen av budgeten till i praktiken? Beskriv budgetprocessens olika steg!
- Hur anser du att budgetprocessen fungerar?
- Sker budgeteringen med tillräcklig framförhållning?

Bilaga

- Vad anser du om milestonebudgetering? Är det genomförbart i praktiken? Hur skulle det kunna gå till? För- och nackdelar med milestonebudgetering?
- Hur anser du att styrprocessen bör se ut?

Intervju Jan Lilja

- Vad är din roll i företaget och dina arbetsuppgifter?
- Hur går budgetprocessen till?
- Vad anser du om det nuvarande budgetsystemet?
- Hur fungerar samarbetet med funktionsorganisationerna?
- Hur ser ansvarsfördelningen ut mellan projekt och funktion ?
- Hur påverkas projektbudgeten av respektive funktionsenhets budget?
- Hur anser du att styrprocessen bör se ut?
- Läggs budgeten med tillräcklig framförhållning?
- Vilken är din syn på milestonebudgetering? Fördelar och nackdelar? Är det genomförbart?
- Är det möjligt att använda två modeller, projekten använder milestone och finance gör om till årsbudget?
- Ser du några alternativ till traditionell budgetering inom ditt område?

Intervju Mikael Sander

- Vilken är din roll i företaget?
- Hur styrs TA-CV budgeten i dag?
- Hur anser du att styrprocessen bör se ut?
- Hur går budgetprocessen till?
- Hur fungerar samarbetet med funktionsorganisationerna?
- Hur ser ansvarsfördelningen ut mellan projektledning och funktionsledning?

Bilaga

- Hur påverkas projektbudgeten av respektive funktionsenhets budget?
- Vad anser du om det nuvarande budgetsystemet?
- Läggs budgeten med tillräcklig framförhållning?
- Vilken är din syn på milestonebudgetering? Fördelar och nackdelar?

Intervju Paula Fernström

- Vilken är din roll i företaget?
- Hur fungerar samarbetet med linjefunktionerna?
- Hur ser ansvarsfördelningen ut mellan projektledning och funktionsledning?
- I vilken grad känner du att du har inflytande över budgeten?
- Hur styrs TA-GI budgeten?
- Hur anser du att budgetstyrningen bör fungera?
- Hur går budgetprocessen till?
- Vad anser du om det nuvarande budgetsystemet?
- Påverkas budgeten för ett projekt av andra pågående projekt? Hur då?
- Vilken roll har projektledaren i budgetprocessen?
- Läggs budgeten med tillräcklig framförhållning?
- Vilken är din syn på milestonebudgetering? Möjligheter, för- och nackdelar?

Peter Edman

- Vilken är din roll i företaget? Beskriv dina arbetsuppgifter .
- Hur bestäms budgeten för PAR&D?
- Hur går budgetprocessen till?
- Vilket inflytande har du på budgetprocessen?
- Hur anser du att budgetstyrningen bör fungera?

Bilaga

- Hur fungerar samarbetet mellan din funktion och terapiområdena?
- Hur ser ansvarsfördelningen mellan din funktion och terapiområdena ut?
- Vad anser du om det nuvarande budgetsystemet?
- Läggs budgeten med tillräcklig framförhållning?
- Vad anser du om milestonebudgetering? Är det genomförbart i praktiken? För- och nackdelar med milestonebudgetering?
- Ser du några alternativ till traditionell budgetering inom ditt område?