



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen

# Avskaffande och återinförande av ett och samma styrverktyg

- fallet med budgetens vara eller icke vara hos  
tre företag som tänkt om

**Magisteruppsats i företagsekonomi  
Studier i Ekonomistyrning  
Höstterminen 2006**

Handledare: Lars-Eric Bergevärn  
Författare: Sara Löfgren  
Emma Rohlén

## Sammanfattning

### Magisteruppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Studier i Ekonomistyrning, höstterminen 2006

**Författare:** Sara Löfgren och Emma Rohlén

**Handledare:** Lars- Eric Bergevärn

**Titel:** Avskaffande och återinförande av ett och samma styrverktyg  
- fallet med budgetens vara eller icke vara hos tre företag som tänkt om

**Bakgrund och problem:** Företag möter idag hårdare konkurrens och en allt snabbare teknologisk utveckling och det medför att företag ställer allt högre krav på den ekonomiska styrningen. Kritikerna hävdar att den traditionella budgeten som styrverktyg inte är tillräcklig för att företaget ska kunna styra effektivt. I Sverige har den traditionella budgeten ett starkt fäste, men det finns idag en rådande trend att inte använda sig av budget. Författarna har intervjuat respondenter för fyra företag som har använt sig av budget, men avskaffat den för att använda sig av alternativa styrverktyg. Företagen har efter en tid återgått till att använda sig av budget igen. Uppsatsen fokuserar på dessa övergångsprocesser. Författarna önskar få svar på är vem/vilka som var drivande vid de båda övergångsprocesserna och om det var ett politiskt eller rationellt beslut. Författarna har tagit vid där en tidigare magisteruppsats av Linnell och Rohback (2003) slutade. I den uppsatsen framgår det att de tre företagen har genomfört de båda övergångsprocesserna.

**Syfte:** Syftet med denna magisteruppsats är att beskriva de båda övergångsprocesserna, från budget till ett alternativt styrverktyg och sedan processen tillbaka till budget. Det som beskrivs är de bakomliggande argumenten och om besluten är tagna på politiska eller rationella grunder. Syftet är också att förklara argumenten till varför och hur de olika övergångsprocesserna drivits igenom och hur företagets budget idag är kopplad till övriga styrverktyg.

**Metod:** Denna studie bygger på en kvalitativ undersökning som är baserad på personliga intervjuer med sju ekonomichefer eller controllers på tre företag. De medverkade företagen är ett styrt urval och intervjupersonerna valdes i första hand ut från den tidigare magisteruppsatsen av Linnell och Rohback (2003).

**Avgränsningar:** Avgränsning sker till tre av företagen som medverkade i den tidigare magisteruppsatsen av Linnell och Rohback (2003) och författarna avgränsar sig till tiden från 1997 och fram till idag.

**Slutsatser:** Författarna ser ett tydligt mönster i samtliga medverkade företag att det är lätt att återgå till budget i dåliga tider och/eller vid ägarbyte. Besluten om att byta styrverktyg i de båda övergångsprocesserna var samtliga politiska beslut och det fanns både väktare och förkämpar i de båda övergångsprocesserna. Budgeten anses som trygg och nödvändig då det råder osäkerhet. Argument som lades fram vid övergången till ett alternativt styrverktyg var budgetens nackdelar, såsom att den är inaktuell och kostsam.

**Förslag till vidare forskning:** Exempel på vidare forskning är att intervjua medarbetare som satt i ledningen när besluten togs om att ändra styrverktyg. Detta för att se om besluten var politiska även i ledningen eller om dessa beslut var mer rationella.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Syften .....	3
1.4 Metod .....	3
1.5 Avgränsningar .....	3
1.6 Uppsatsens fortsatta disposition .....	3
<b>2. Metod.....</b>	<b>4</b>
2.1 Kvantitativ och kvalitativ metod .....	4
2.2 Datainsamling .....	4
2.2.1 Sekundärdata .....	4
2.2.2 Primärdata .....	5
2.3 Val av företag och respondenter .....	5
2.4 Personliga intervjuer .....	6
2.5 Intervjuguidens utformning .....	7
2.6 Intervjuernas genomförande och efterarbete .....	7
2.7 Giltighetsanspråk.....	8
<b>3. Referensram.....</b>	<b>10</b>
3.1 Budget .....	10
3.1.1 Budgetens historia .....	10
3.1.2 Budgetens kännetecken .....	10
3.1.3 Budgetens syften.....	11
3.1.4 Två sätt att se på budget .....	11
3.1.5 Uppbyggnad/nedbrytningsmetod .....	12
3.1.6 Budgetens utveckling .....	12
3.1.7 Kritik mot budget .....	13
3.2 Alternativa styrverktyg.....	14
3.2.1 Rullande prognoser.....	14
3.2.2 Det balanserade styrkortet.....	14
3.3 Politiska beslut och rationella beslut.....	15
3.3.1 Politiska beslut.....	15
3.3.2 Rationella beslut .....	15
3.4 Förfärdpar och väktare.....	17
3.5 Spridning av nya styrverktyg .....	17
3.6 Sammanfattning .....	17
<b>4. Empiri.....</b>	<b>19</b>
4.1 Företagspresentationer .....	19
4.1.1 SEB.....	19
4.1.2 Borealis.....	19
4.1.3 Volvo Personvagnar.....	19
4.2 A1 Övergångsprocessen, från budget till det alternativa styrverktyget .....	19
4.3 B1 Det alternativa styrverktyget .....	22
4.4 C1 Övergångsprocessen, från det alternativa styrverktyget tillbaka till budget .....	23
4.5 C2 Dagens budgetarbete .....	26
<b>5. Analys .....</b>	<b>29</b>
5.1 Budget - det starka monetära styrverktyget .....	29

5.1.1 Budgetens syften för samordning och som mall. ....	29
5.1.2 Två sätt att se på budget: för planering och kommunikation samt för styrning .....	30
5.1.3 Budget - ett tidskrävande och inaktuellt styrverktyg.....	31
5.2 De två mest användbara alternativen till budgeten i de undersökta företagen.....	31
5.2.1 Rullande prognoser- budget men i annan skepnad.....	31
5.2.2 Det balanserade styrkortet- som tillval till budget .....	32
5.3 Politiska beslut är mer förekommande än rationella beslut vid val av styrverktyg .....	32
5.4 Både väktare och förkämpar är lika vanligt förekommande .....	33
5.5 Sammanfattning .....	34
<b>6. Slutsatser och författarnas egna reflektioner .....</b>	<b>36</b>
6.1 Slutsatser .....	36
6.2 Författarnas egna reflektioner .....	38
6.3 Förslag till vidare forskning .....	39
<b>Källförteckning.....</b>	<b>40</b>
<b>Bilaga 1- Intervjuguide</b>	
<b>Bilaga 2- Sammanställning SKF intervjuer</b>	

## 1. Inledning

*Uppsatsen första kapitel börjar med en bakgrundsbeskrivning kring budgetens vara eller icke vara samt den kritik som riktas mot budgeten som styrverktyg. Vidare i kapitlet presenteras problemet som leder fram till uppsatsens syften. Efter syften så redogörs kort för metod och avgränsningar. Avslutningsvis redogörs för uppsatsens fortsatta disposition.*

### 1.1 Bakgrund

I dagens samhälle möter företag allt hårdare ekonomiska villkor och krav, med en allt tuffare teknologisk utveckling, kortare livslängd på produkter och en allt hårdare konkurrens. Detta gör att företag ställer allt högre krav på den ekonomiska styrningen. Kritikerna hävdar att den traditionella ekonomistyrningens verktyg har motverkat företagets anpassning till de ständiga förändringarna i vår omvärld. Budgeten, som är en del av det formella styrsystemet, används flitigt av företag i Sverige (Ax m fl, 2002). Budgeten skall avse en bestämd tidsperiod och skall utgöra ett handlingsprogram utformat i ekonomiska termer. Budgeten skall tillhandahålla upplysningar om hur resurser skall förvaltas inom företaget. Många företag använder budgeten för att planera och styra verksamheten och den ses av många som ett sätt att ge frihet under ansvar (Bergstrand och Olive, 1996). Budgeten som styrverktyg syftar också till att fördela resurser internt samt att motivera medarbetare. Den kan ses som ett tillfälle för företaget att se över sin verksamhet och ett tillfälle för medarbetarna från olika avdelningar att träffas och kommunicera med varandra (Greve, 1996).

Johnson och Kaplan (1987) menar att budgeten är ett invariant system för att mäta, styra och följa upp i företaget. Författarna menar också att budget är kostsam och ibland utan egentligt syfte. Johnson och Kaplan riktar kritik mot budgeten vad gäller svårigheterna att i förväg finna numeriska mål att styra efter. Johnson och Kaplan pekar också på vanligt förekommande alternativ till budgeten som rullande prognoser, reviderad budget samt nyckeltalsstyrning. Idag finns det trender som talar för ett avvecklande av budget. Flera företag säger sig ha frångått budgeten, men faktum är att det ”nya” styrverktyget inte alltför ofta är en budget fast under ett annat namn, exempelvis prognoser (Johnson och Kaplan, 1987).

Hope och Fraser (2004) är två andra kritiker som är medvetna om budgetens positiva effekter, men som menar att det bör lämnas utrymme för nya och mer kraftfulla styrverktyg. Även Hope och Fraser pekar på de alternativa styrverktygen, det balanserade styrkortet och prognoser. De tar även upp kritik som att budgeten kräver mycket tid för ett osäkert utbyte och att budgeten anses svårhanterligt och alltför dyr. De anser också att den inte är anpassad till konkurrensen i omvärlden och motsvarar inte längre behoven hos vare sig ledningen eller chefer på lägre nivåer. Delegering av beslutsfattande och uppgivande av auktoritet har alltid varit en av budgeteringens nyckelfunktioner. Organisationer som har slutat med budget har fört över makten och beslutsfattandet till operativ nivå. Operativa chefer och deras medarbetare är då utrustade med befogenhet att använda sitt omdöme och sin initiativkraft för att nå resultat utan att begränsas av någon specifik plan eller överenskommelse. Hope och Fraser menar att budgetlös styrning är ett bättre sätt för företagen att styra på än med budget.

En tredje kritiker som också ifrågasätter budgeten är Wallander (1995). Wallander menar att den prognosteknik, som idag används som underlag för budgeten, inte kan förutspå framtiden. Budgeten kan inte heller bli något annat än en projicering av framtiden byggd på historiska händelser som i sig inte talar för hur framtiden blir. Wallander påpekar företags oförmåga att

förutse brott i utvecklingen och menar att företag bör lägga vikt på att förutse dessa brott istället för att prognostisera framtiden byggt på historiska mönster. Wallander menar att budgeten i bästa fall är onödig och dyr men i värsta fall rentav skadlig för företaget. Skadlig på så sätt att det i förväg är svårt att sätta upp numeriska mål att styra verksamheten efter.

Wallander menar att avsikten med att upprätta en budget är att den ska leda till att medarbetarna handlar på ett sätt som de inte skulle ha gjort om företaget inte hade haft en budget. Påverkas inte handlandet, så är det bara slöseri med resurser. En annan nackdel som Wallander ser med budgeten är risken att den kan inge medarbetare och chefer känslan att de verkligen vet vart utvecklingen är på väg. Budgeten kan ge en känsla av säkerhet och det kan göra att människor försvårar anpassningen till en verkligt då medarbetare och chefer tror att de står på säker mark.

## 1.2 Problemdiskussion

Budgeten har som styrmedel mött hård kritik under en längre period, vilket har lett till två olika ställningstaganden, för respektive mot budgeten. En stark ”förkämpe” i Sverige för budgetens avskaffande är ovan nämnda Wallander. Han har haft stor delaktighet i Handelsbankens avskaffande av budgeten som styrverktyg. Ett par ”väktare” av traditionen med budget är Bergstrand och Olve, vilka anser att företag med en väl utvecklad budget styr bättre. I forskningen finns det många forskare som talar för respektive mot den traditionella budgeten. Många åsikter som presenteras handlar också om att utveckla budgeten istället för att avskaffa den helt och hållet. Kritiken som togs upp i bakgrunden mot företag som säger sig ha avskaffat, eller håller på att avskaffa budgeten, går ut på att företagen endast byter namn på egentligen samma processer som de använde sig av tidigare. Exempel på detta är företag som säger sig ha frångått budgeten och istället arbetar med prognoser. Prognoserna visar sig allt för ofta ha samma arbetsgång och upplägg som budgeten. Under senare tid har dock budgeten satts på prov och det är många företag som efterfrågar ett hundra procentigt alternativ. Trots den massiva kritik som riktas mot budgeten så väljer många företag att återgå till den. Det är med andra ord ett hårt kritiserat styrverktyg som är starkt förankrat och svårt att avskaffa.

En magisteruppsats av Linnell och Rohback (2003) beskriver hur åtta svenska företag arbetar med sin ekonomistyrning. Gemensamt för de åtta företagen var att alla hade valt att arbeta helt, eller delvis, med alternativ till budget. Uppsatsen fokuserade på de olika styrverktygen som företagen använde istället och vad det var i den traditionella budgeten som företagen velat avskaffa. Idag visar det sig att flera av företagen hade valt att återgå till den traditionella budgeten. Detta skapade ett stort intresse och nyfikenhet hos författarna till denna magisteruppsats att undersöka varför företagen har valt att återgå till budgeten, men också intresse kring hur övergångsprocesserna gått till. Intresse för att se till vilka som var drivande vid de båda övergångarna och samt se på hur argumenten lades fram. Författarna önskar sig få veta vem eller vilka som var drivande i frågan och vilka argument som presenterades, det vill säga om var det ett rationellt eller politiskt beslut. Likaså ville författarna beskriva vad företagen har återgått till. Författarna har också funderingar kring om företagen arbetar exakt som de gjorde innan avskaffandet av den traditionella budgeten eller om de har infört någonting nytt i sitt budgetarbete. Dessa funderingar leder fram till uppsatsens problem:

- Vem eller vilka var drivande vid de båda övergångsprocesserna och var det ett politiskt eller rationellt beslut vid valet av styrverktyg?

I detta ligger att också att se på argumenten för besluten som har gjort att företagen valt att först avskaffa budgeten för att sedan återgå till den. Författarna önskar beskriva hur de olika besluten såg ut.

### 1.3 Syften

Syftet är att beskriva de två *övergångsprocesserna*, från budget till ett alternativt styrverktyg och sedan processen tillbaka till budget. Det som beskrivs är de bakomliggande argumenten och om besluten är tagna på politiska eller rationella grunder.

### 1.4 Metod

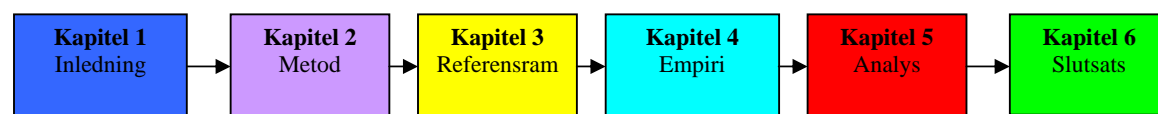
Denna studie bygger på en kvalitativ undersökning med sju personliga besöksintervjuer. De medverkande företagen är ett styrt urval och respondenterna är valda utifrån den tidigare nämnda uppsatsen. Författarna valde i första hand respondenter som tidigare medverkat för att de varit med under hela processen från att arbeta med traditionell budget, men sedan avskaffat den helt eller delvis för att i dagsläget ha återgått till en traditionell budget. I andra hand valdes respondenter som arbetar på de aktuella företagen, men som inte medverkade i den tidigare genomförda magisteruppsatsen.

### 1.5 Avgränsningar

Författarna avgränsar sig till tiden från 1997 och fram till idag. Avgränsning sker också till de företag som medverkade i den tidigare magisteruppsatsen av Linnell och Rohback (2003). Ytterligare avgränsning gjordes till de tre företag som återgått till budget och i dessa företag gavs författarna möjlighet att intervjua respondenter som medverkade i den tidigare uppsatsen. Detta för att de respondenterna medverkat i de båda övergångsprocesserna och på så sätt förväntas kunna ge en tydlig och beskrivande bild av hur besluten togs. Författarna avgränsar sig också till att se till hur de båda övergångsprocesserna gick till, det vill säga hur besluten förankrades neråt i organisationen och inte vad som låg till grund för själva ledningens beslut.

### 1.6 Uppsatsens fortsatta disposition

I kapitel två diskuterar författarna först kring kvalitativ och kvantitativ metod för att sedan ta upp vald metod för uppsatsens genomförande. I kapitel tre redogörs för den valda referensram som ligger till stöd för uppsatsens utformning. I kapitel fyra redovisas den insamlade empirin från de genomförda intervjuerna. I kapitel fem diskuteras inhämtad data utifrån den valda referensramen och i uppsatsens sista kapitel, kapitel sex, redogör författarna för sina slutsatser, samt för en diskussion kring dessa. Slutligen ges förslag till vidare forskning.



Figur 1.1 Uppsatsens fortsatta disposition

## 2. Metod

*I uppsatsens andra kapitel följer en förklaring av dess vetenskapliga tillvägagångssätt med en början i beskrivningar av de metodval som gjorts. Sedan fortsätter en beskrivning av den datainsamling som genomförts. Detta följs av förklaringar till val av företag och respondenter samt författarnas tillvägagångssätt före, under och efter intervjuerna. Avslutningsvis behandlas uppsatsens giltighetsanspråk med avseende på reliabilitet och validitet.*

### 2.1 Kvantitativ och kvalitativ metod

Två huvudsakliga metodval är mellan kvantitativ metod och kvalitativ metod. Trost (2005) skriver att då man vill försöka förstå människors sätt att resonera och agera eller urskilja olika handlingsmönster så lämpar sig den kvalitativa studien bäst. Den kvantitativa metoden däremot har kommit att benämnas så på grund av användandet av statistik och matematik, det vill säga metoder som resulterar i siffror (Backman, 1998). Exempel på denna metod är om författarna hade velat undersöka och kunna ange frekvenser, det vill säga information som hanteras utifrån siffror (Trost, 2005).

Fördelen med en kvalitativ metod är att den är flexibel då möjligheterna finns att, till viss del, ändra på exempelvis upplägget av undersökningen och problemet under själva genomförandet av undersökningen (Holme och Solvang, 1997). Nackdelen med kvalitativ metod är att den är resurs- och tidskrävande. Då forskaren har brist på resurser och det finns risk för att respondenter lämnar återbud kan det uppstå problem kring den externa giltigheten. Generellt sett har en kvalitativ undersökning färre respondenter än en kvantitativ undersökning (Jacobsen, 1993).

Denna uppsats är en kvalitativ undersökning då den skall ge förståelse för företags och människors handlingar vid övergångsprocesserna från budget till alternativt styrverktyg och sedan tillbaka till budget. Detta medför att det är den kvalitativa metod som bäst lämpar sig. Om författarna skulle tycka att formuleringen av en fråga i intervjuguiden behöver ändras är det i en kvalitativ undersökning till viss del korrekt att göra det. En annan fördel är att författarna är öppna för ny kunskap och ny förståelse. Författarna försöker inte heller påverka respondenten genom att ställa frågor som har fasta svarsalternativ, vilket medför att den kvalitativa ansatsen får en hög intern giltighet (Holme och Solvang, 1997).

### 2.2 Datainsamling

#### 2.2.1 Sekundärdata

Sekundärdata, eller andrahandskällor, är exempelvis forskningsrapporter, artiklar och böcker som grundar sig på primärdata (Booth m fl, 2005). Data är redan insamlad och sammanställd i ett annat sammanhang. Sekundärdata kan både vara muntlig och skriftlig. Intern sekundärdata är den data som finns inom en organisation och extern sekundärdata finns och söks utanför företaget (Christensen m fl, 2001). Sekundärdata användes i denna uppsats av författarna för att skapa en översikt av kunskapen inom uppsatsämnet. Författarna sökte och granskade sekundärdata för att få en större förförståelse för problemet. Författarna använde sig av information i böcker, artiklar och vetenskapliga tidskrifter samt rapporter och tidigare skrivna uppsatser. Den information som kräver mer aktualitet har författarna hittat i artiklar av olika slag. Denna information har författarna sökt efter i databaser och kataloger på

Handelshögskolans bibliotek, såsom JSTOR och Business Source Premier, men även på söksidor på Internet. Vid sökning på orden budget, budgetlösstyrning och styrverktyg hittade författarna en del artiklar. Sekundärdata redovisas i referensramen, men har även använts för att formulera uppsatsens problem.

Problemformuleringen är ofta oprecis i början av en undersökning och behöver då successivt omformuleras. Allmänt gäller det att ju högre precision i formuleringen av ett problem, desto högre precision uppnås i besvarandet av problemet. Problemformuleringen sägs vara ett av de viktigaste momenten i en undersökning (Backman, 1998). Denna process kräver ett kreativt tänkande genom exempelvis fria kombinationer kring uppsatsens ämne. Men processen kräver också ett strukturerat tänkande för att avgränsa problemet. Målet är att arbeta fram ett problem som både är spännande, givande och enkelt (Holme och Solvang, 1997). Författarna har lagt stor vikt vid att formulera problemet. Efter litteraturgranskningen och diskussion mellan författarna skedde en precisering av problemet.

Sekundärdata till referensramen och metodlitteraturen, och då framförallt böckerna om budget, kan anses vara lite föråldrade, men författarna har aktivt sökt för att finna till åldern mer aktuell litteratur. Anledningen till den till åldern äldre litteraturen är att det inom området för den traditionella budgeten inte har skett några revolutionerande förändringar, utan det har i större utsträckning växt fram alternativ till budgeten.

### 2.2.2 Primärdata

Primärdata innebär insamling av data för ett bestämt ändamål och kan samlas in på tre olika sätt. För det första genom intervjuer, för det andra genom direkta observationer och för det tredje genom experiment. Insamling av primärdata är kostsam och tar i regel lång tid, därför är det billigare och snabbare att bearbeta sekundärdata (Eriksson, 1999). Författarna valde att använda sig av personliga intervjuer i uppsatsen, intervjuer som ägde rum på plats hos de valda företagen. Författarna hänvisar till avsnitt 2.4 för mer information om intervjuerna.

## 2.3 Val av företag och respondenter

Denna uppsats bygger på en kvalitativ undersökning med sju intervjuer på fyra företag. De medverkande företagen är ett styrt urval och respondenterna är valda utifrån den tidigare uppsatsen *"Budgetlöst företagande i åtta svenska storföretag- Avskaffande eller förändring"* av Linell och Rohback (2003). Författarna ringde upp de åtta företagen och frågade efter personerna som hade medverkat i den tidigare uppsatsen. Det visade sig att några hade gått i pension, några hade bytt avdelning och börjat arbeta på någon annan position inom företaget och några hade börjat på ett annat företag. När uppringningen skedde frågade författarna ganska omgående om företagen i dagsläget använde sig av budget eller ej. När författarna hade fått tag på de åtta företagen från den tidigare uppsatsen visade det sig att det var fyra företag som använde sig av budget i dagsläget. Författarna valde att styra uppsatsen mot de fyra företagen. Uppsatsskrivarna ringde upp företagen en andra gång och fick tag på tre respondenter från tre företag som hade medverkat i den tidigare uppsatsen. De var alla villiga att medverka i en ny intervju. Dessa företag var Volvo Personvagnar, SEB och Borealis. Uppsatsskrivarna valde dessa respondenter för att de hade varit med under hela processen att arbeta efter en traditionell budget, men sedan avskaffat den helt eller delvis för att i dagsläget ha återgått till en traditionell budget. Författarna valde även att intervjua respondenter som inte medverkade i den tidigare uppsatsen på grund av att författarna ansåg att de kunde ge uppsatsen en bredare förståelse. På de tre företagen som de tre ursprungliga respondenterna

arbetade på strävade författarna efter att hitta ytterligare respondenter. Författarna fann två respondenter och de var från Volvo Personvagnar och Borealis. Från SEB medverkade endast en respondent, som också medverkade i den tidigare uppsatsen. Anledningen till detta är att den medverkande respondenter inte ansåg att det fanns någon annan inom företaget som hade kunskap att besvara frågorna i uppsatsens intervjuguide. Samtliga respondenter har befattning som controllers eller ekonomichefer. Författarna valde även ut ett fjärde företag, men där arbetade respondenterna från den tidigare uppsatsen inte kvar. Författarna valde därför två respondenter som inte hade medverkat tidigare, men som ändå ansågs kunna bidra med information. Företaget är SKF. När tid för intervju bokades informerade författarna om att intervjuerna var ungefär 45 minuter långa för respektive respondent. Nedan är en förtydligande tabell över val av företag och om respondenterna har medverkat eller inte medverkat i den tidigare uppsatsen. Indexen 1 står för att respondenten har medverkat i den tidigare uppsatsen och indexen 2 är en respondent som inte medverkade i den tidigare uppsatsen.

**Tabell 2.1** Val av företag och respondenter.

Företag	Respondenter som medverkat i den tidigare uppsatsen	Respondenter som ej medverkat i den tidigare uppsatsen	Summa respondenter
SEB	SEB <sub>1</sub>		1
Borealis	Borealis <sub>1</sub>	Borealis <sub>2</sub>	2
Volvo Personvagnar	VPV <sub>1</sub>	VPV <sub>2</sub>	2
SKF		SKF <sub>1, 2</sub>	2

Författarna anser att detta urval av respondenter är tillräckligt med avseende på uppsatsens syften. Trost (2005) menar att det är syftet med undersökningen som avgör om det krävs fler eller färre intervjuer. Trost föredrar att man begränsar sig till ett mycket litet antal intervjuer, runt cirka sex eller åtta. Detta på grund av att det anses lätt att missa viktiga detaljer om man har ohanterligt mycket material. Det viktiga är att kvaliteten är bra.

## 2.4 Personliga intervjuer

Innan intervjuerna ägde rum med de utvalda respondenterna utformades en intervjuguide som skulle användas under intervjuerna. Innan intervjutillfället skickades intervjuguiden ut per e-post ett par dagar innan intervjutillfället. Detta för att respondenterna skulle ge så uttömmande och genomtänkta svar som möjligt. Författarna lade mycket tid på att frågorna skulle vara väl utformade och leda fram till svar som behövdes för att kunna besvara uppsatsens problem. Vid insamlandet av data finns det två viktiga aspekter att beakta vid utförandet av intervjuguide. Den första aspekten är graden av *standardisering*. Då var författarna tvungna att tänka på hur stort ansvar de ville lämna till respondenterna när det gällde tolkningen av frågorna och deras inbördes ordning. Den andra aspekten är *strukturering* och då beaktades i vilken utsträckning frågorna skulle vara fria för respondenterna att tolka, beroende på deras inställningar och tidigare erfarenheter. Vid helt standardiserade intervjuer ställs likadana

frågor i exakt samma ordning till samtliga respondenter. Helt ostandardiserade intervjuer är när författarna själva formulerar frågorna under intervjun och ställer dem när de passar in i samtalet. Vid strukturerade intervjuer finns det mycket litet utrymme för respondenterna att svara inom och vid en ostrukturerad intervju finns maximalt utrymme (Patel och Davidsson, 2003). Uppsatsskrivarna genomförde intervjuer med en hög grad av standardisering, det vill säga utifrån en väl genomarbetad intervjuguide, och en låg grad av strukturering. Detta för att författarna ville lämna stort utrymme för respondenterna att själva formulera sina svar. Risken med detta tillvägagångssätt var att respondenterna skulle sväva ut för mycket från frågorna, vilket dock inte inträffade.

Författarna frågade i ett tidigt skede om personen i fråga ville vara anonym. Kvale (1997) menar att det är viktigt att värna om anonymiteten för respondenten, men även för företaget som nämns i intervjun om uppsatsen handlar om känsliga ämnen. Författarna tog även upp om det gick bra att banda intervjun, vilket gick bra vid samtliga intervjuer, förutom intervjuerna med respondenterna på Volvo Personvagnar. Författarna valde att banda intervjuerna där det gick bra för respondenterna för att undvika eventuella missförstånd. Det är också positivt att banda för att lyssna till tonfall och ordval upprepade gånger efteråt. En av nackdelarna med att banda är dock att respondenten kan känna sig obekväma (Trost, 2005). Jacobsen (1993) skriver om en ytterligare nackdel med bandspelare och det är att intervjuerna tenderar att slappna av, vilket kan bidra till att det är lätt att tappa fokus under intervjun. Jacobsen tycker att man skall anteckna för att det är ett bra sätt att tvinga sig till att följa med under samtalet *"Det ska in i örat och ut genom fingrarna för att man ska kunna förstå det i huvudet"* (Jacobsen, 1993). På så vis intervjuar man mer vitalt och har lättare för att undvika missförstånd (Jacobsen, 1993).

## **2.5 Intervjuguidens utformning**

Enligt Patel och Davidsson (2003) är det vanligt att börja och avsluta intervjuer med neutrala frågor. Exempel på neutrala frågor är inledande frågor som bakgrundsfrågor om företaget och om respondenten. Exempel på avslutande frågor är att lämna utrymme för respondenten att kommentera intervjun eller komma med eventuella tillägg. Kvalitativa intervjuer består oftast av raka och enkla frågor med innehållsrika och komplexa svar (Trost, 2005). Intervjuguiden, (se bilaga 1), består av tre delar, del A, B och C. Del A fokuserar på dåtid, det vill säga övergångsprocessen då företaget arbetade med traditionell budget, men sedan valde att övergå till alternativa styrverktyg. Del B fokuserar enbart på vilket det alternativa styrverktyget var. Denna del inriktar författarna sig inte på, men är av intresse för att få förståelse för det alternativa styrverktyg som företaget använde. Den sista delen, del C fokuserar på nutid, det vill säga övergångsprocessen från de alternativa styrverktygen tillbaka till budget. Intervjuguiden avslutas med frågor angående dagens budgetarbete. Författarna koncentrerar sig mestadels på övergångsprocesserna. Huvudfrågorna är skriva med normaltext, men att underfrågorna är skriva i kursiverad text.

Intervjuguiden skickades ut till respondenterna innan intervjun, så som den ser ut i bilaga 1, utan följdfrågor. Författarna hade själva med sig var sin intervjuguide med följdfrågor under själva intervjun. Författarna följde inte frågorna slaviskt utan agerade som tidigare har beskrivits.

## **2.6 Intervjuernas genomförande och efterarbete**

De båda författarna medverkade under samtliga intervjuer för att på så sätt öka validiteten. Detta genom att en författare aktivt förde anteckningar, medan den andra var lyhörd på svaren

från respondenterna för att kunna ställa relevanta följdfrågor. Följdfrågorna syftade till att få mer uttömmande svar och på så sätt skapa en hög validitet. Författarna hade innan varje intervjutillfälle diskuterat kring olika följdfrågor som skulle kunna tänkas bli aktuella.

Författarna bandade fem av sju intervjuer för att undvika eventuella missförstånd rörande respondenternas svar. Det händer att den andra intervjun som genomförs ger forskaren mer och bättre kunskap till sin forskning än vad första intervjun gör. Det kan bero på för lite kunskap i den första intervjun och att man under intervjun får en bredare uppfattning och en mer grundläggande förståelse av ämnet man forskar i. Författarna valde därför att tillsammans gå igenom den första intervjun, direkt efter intervjutillfället, och diskutera kring eventuella missuppfattningar och svårtolkade frågor. Samtliga intervjuer blev, precis som författarna anat, ganska omfattande, eftersom de troligtvis uppfattades som intressanta av respondenterna.

När intervjuerna hade genomförts skrev författarna ner exakt vad respondenterna svarat i ett ordbehandlingsprogram. Författarna fokuserade extra mycket på intervjusvaren från respondenterna på Volvo Personvagnar på grund av att de inte ville banda intervjuerna. Även vid ett begränsat antal intervjuer, i detta fall sju stycken, så blir det ett stort textmaterial vilket gör kvalitativa bearbetningar både tids och arbetskrävande. Sedan sammanställdes det mest väsentliga från detta dokument i uppsatsens empirikapitel. Författarna har i empirin presenterat de mest omfattande frågorna från intervjuguiden, nämligen övergångsprocesserna från budget till ett alternativt styrverktyg och övergången från det alternativa styrverktyget tillbaka till budget. Detta är följden av att samtliga respondenter diskuterade och besvarade flera frågor samtidigt. Analysen har författarna valt att presentera utifrån samma följd som referensramen har. Detta för att uppnå en tydlig koppling mellan författarnas valda referensram och insamlad empiri.

I början av intervjutillfället på SKF upptäckte författarna att företaget aldrig avskaffat budget. Denna uppfattning skapade sig författarna då de läste den tidigare uppsatsen av Linnell och Rohback (2003). Detta resulterade i att författarna ändå genomförde intervjuerna med de båda respondenterna på SKF. För att undvika att SKF-responenternas medverkan skulle bidra till förvirring har författarna valt att inte presentera empirin från de två intervjutillfällen tillsammans med övriga respondenter. Empirin från de två intervjuerna på SKF valde författarna istället att lägga som en bilaga, se bilaga 2.

## **2.7 Giltighetsanspråk**

I det följande beskrivs undersökningens giltighetsanspråk utifrån begreppen reliabilitet och validitet.

Med reliabilitet avses tillförlitligheten av insamlad data. Det är av stor vikt att kunna lita på det som undersökts stämmer. Det betyder att man skall kunna göra om undersökningen med samma underlag som författarna har använt och få samma resultat. Uppnås detta anses undersökningen ha en hög reliabilitet. Det är också viktigt att mäta det som avses att mäta, det vill säga att uppnå en hög validitet. Validitet eftersträvas för att uppsatsen ska få en så hög tillförlitlighet som möjligt. Validiteten i en kvalitativ studie omfattar hela forskningsprocessen (Patel och Davidsson, 2003) Validiteten i denna kvalitativa uppsats anses vara att respondenterna hade kommit långt i sin karriär och de bidrog med stor kunskap med sina svar till uppsatsen. Uppsatsen bygger på öppna och personliga intervjuer, vilket gjorde att

författarna kunde ställa följdfrågor och ta in intryck av respondenten och dess omgivning. Författarna har eftersträvat ett kritiskt förhållningsätt till den insamlade empirin.

Respondenterna missförstod inte några frågor i intervjuguiden och det visade sig att författarna intervjuade rätt personer då de kunde besvara samtliga frågor vilket bidrog till att författarna ansåg sig mäta det de tänkt sig mäta. Samtliga intervjuer tog omkring 45 minuter vardera.

Författarna har återvänt till Linnell och Rohbacks (2003) text. Där framgår det tydligt att SKF skall ha lämnade budgeten för att använda sig av ett alternativt styrverktyg, för att sedan ha återvänt till budgeten. En möjlig felkälla skulle vara valet av respondenter hos författarna. Författarna anser att deras val av respondenter från SKF var ett bra val. Den ena respondenten arbetar idag som ekonomichef för alla bolagen i Sverige och har arbetat på SKF sedan 1989. Den andre respondenten arbetar som ekonomichef på ett bolag inom SKF med 60 anställda och har arbetat på SKF totalt sex år. Författarna har, som sagt, valt att inte redovisa de två intervjuerna i kapitel fyra då detta skulle ha medfört förvirring. Författarna har valt att lägga sammanställningen av empirin från SKF som bilaga. Författarna kan bara konstatera att ord står mot ord från SKF-respondenterna i de två uppsatserna.

### 3. Referensram

*I uppsatsens tredje kapitel redovisar författarna den valda referensramen med utgångspunkt från den traditionella budgeten och diskussioner kring denna. Efter det följer en redogörelse för alternativa styrverktyg som de medverkande företagen under en period tillämpat. Sedan redogörs rationella och politiska beslut och i detta fall i samband med valet av ekonomiska styrverktyg. Efter rationella och politiska beslut beskrivs förkämpar och väktare. Avslutningsvis redogörs spridningar av nya styrverktyg.*

#### 3.1 Budget

##### 3.1.1 Budgetens historia

Ordet budget kommer från det latinska ordet *bulga* och betyder lädersäck. Ordet fick sin moderna innebörd i England (Ax m fl, 2002) Budgetering började under 1920-talet och användes som ett verktyg för att styra kostnader och kassaflöden i stora företag som exempelvis General Motors och Siemens. Under 1960-talet förändrades budgeten till att innefatta fasta prestationskontrakt (Hope och Fraser, 2004). Budget i svenska företag blev allt vanligare på 1950-talet och förebilden kom från USA. Senare i slutet av 1960-talet skulle planeringsperioden vara lång, ofta fem till tio år, och kallades strategisk planering. Långtidsplaneringen var en bra metod för att undvika överraskningar och företagen tyckte att verktyget var bra för att agera istället för att reagera. Budgeten beskådades som ett verktyg med vars hjälp de uppsatta målen skulle uppnås och blev ett viktigt verktyg för att förverkliga företagets strategier (Ax m fl, 2002; Greve, 1996).

På 1970-talet förändrades förutsättningarna för de svenska företagen. Oljekrisen drabbade dem 1973 och påverkade också världsekonomin under många år framåt. Denna händelse och även ett hårdare konkurrens klimat och mer krävande kunder ställde långtidsplaneringen på ända. Det blev svårare att förutse framtiden. Flexibilitet och anpassningsförmåga blev viktigare än detaljerade långtidsprognoser. Långtidsplaneringen togs bort i många företag och det förändrade också budgeteringen. Ansvar för budgeteringen ”flyttades ned” till de som kunde vara lyhörda för olika signaler på marknaden. Uppföljningen kom allt mer att handla om jämförelse mellan utfall och planerade värden (Ax m fl, 2002; Greve, 1996).

##### 3.1.2 Budgetens kännetecken

Dagens budget har växt fram under en lång tid och har utvecklats av olika faktorer. Det förs än idag diskussioner kring idéer om för vem och för vad budgeten skall vara till för. Budgeten kan fylla en rad olika syften såsom, prognostisering, inläring, resursfördelning och styrning och används genom decentraliseringen på de olika avdelningarna i företaget. Beroende på vilket syfte den är tänkt att fylla kommer den att avspegla olika delar av företaget. Exempel på olika del budgetar är försäljning-, tillverkning- och inköpsbudget.

Det finns inte en exakt definition för budget, men det finns ett antal egenskaper som den kännetecknas av. Budgeten skall vara *framåtriktad*, det vill säga den skall ge en bild av framtida händelser byggda på ett antal förutsättningar. Budgeten kan på flertalet sätt liknas vid en prognos, men det finns ett kännetecken som skiljer de åt och det är *ansvaret*. Ansvaret kan antingen ligga hos de som skapat budgeten, alternativt kan ansvaret fördelas ut av ledningen till företagets olika avdelningschefer.

Ett tredje kännetecken för budgeten är att den uttrycks i *monetära mått*. Detta är något som under den senaste tiden allt mer ifrågasatts och det finns idag en efterfrågan att budgeten bör utvecklas till att i större utsträckning också innehålla ickemonetära mått. Kritikerna menar att de båda alternativen inte nödvändigtvis måste utesluta varandra, utan att de tillsammans bör fungera som ett väl utvecklat styrmedel.

Det fjärde kännetecknet är att budgeten görs för en viss *tidsperiod* och för de kostnader och intäkter som är hänförliga till perioden. Många av de modeller som budgeten bygger på kan härledas till den ekonomiska redovisningen. Det som skiljer dem åt är att budgeten bygger på händelser som förväntas inträffa, medan redovisningen bygger på redan inträffade händelser (Greve, 1996).

### 3.1.3 Budgetens syften

Ett av syftena med budget är att den skall tillhandahålla upplysningar om hur resurser skall fördelas inom företaget. Många företag använder budgeten för att planera och styra verksamheten och den ses av många som ett sätt att ge frihet under ansvar (Bergstrand och Olve, 1996). Budgeten som verktyg syftar också till att fördela resurser internt samt att motivera medarbetare. Den kan ses som ett tillfälle för företaget att se över sin verksamhet och ett tillfälle för medarbetarna från olika avdelningar att träffas och kommunicera med varandra (Greve, 1996). De olika avdelningarna ges tillfälle att diskutera budgetförslaget och på så sätt sprids också det färdiga budgetförslaget i företaget (Bergstrand m fl, 1974).

Budgeten skall alltså fördela resurser internt och motivera medarbetarna till måluppfyllelse. Många företag ser också arbetet kring budgetuppställandet som ett tillfälle för de olika avdelningarna att samordna och kommunicera. Budgeten kan också användas som ett sätt att mäta om de olika avdelningarna har gjort ett bra jobb. Det hela kan liknas vid en efterhandskontroll där budgeten fungerar som en mall att jämföra utfallet mot. Den kan också användas i syfte att uppmärksamma avvikelser (Bergstrand m fl, 1974).

Budgeten kan verka som ett sätt för organisationen att lära sig om hur ekonomin och verksamheten stämmer överens. Det är dock viktigt att det kontinuerligt sker en budgetuppföljning för att på så sätt öka förståelsen för det verkliga utfallet jämfört med budget. Detta bör också ses som en del av organisationens lärande och förståelse för verksamhetsstyrningen och verka för att budgeten kan fungera som en motivationsfaktor för individer att prestera bra och sträva efter att uppnå företagets uppsatta mål (Bergstrand m fl, 1974).

### 3.1.4 Två sätt att se på budget

Idag talar forskarna om två synsätt inom budgeteringen, *planering* och *styrning*. *Planering* utgår från att det är beslutfattarna i företaget som är de viktiga. Synsättet har sitt ursprung från nationalekonomin och ser beslutfattarna som rationella i sitt beteende. Deras beslut utgår från beslutsmodeller som anses leda fram till det optimala beslutet. De anses vara rationella i den meningen att de arbetar för att uppnå företagets uppsatta mål genom att först förse sig med information om olika alternativa lösningar för att utifrån detta kunna fatta det bästa beslutet. *Styrning* syftar till att det är företagsledningens uppgift att se till att andra i företaget fattar bra beslut. Detta synsätt har likheter med det mer beteendevetenskapliga synsättet, det vill säga att de tror på individens egen handlingsförmåga och att det är viktigt med motivation för att kunna ta de rätta besluten. Styrssystem utvecklas av ledningen och används som verktyg för att

kunna påverka de anställda att fatta önskvärda beslut (Greve, 1996). De två till synes skiljda sätten att se på budgeten kommer sig av att det inom ekonomistyrningen finns så många olika teoretiska ansatser. De olika ansatserna kan dock på ett eller annat sett hänföras till något av synsätten (Greve, 1996).

En budget skapas utifrån den verksamhetsplanering som finns i företaget. Verksamhetsplanering beskriver strategier i praktiska handlingar, vilket oftast sträcker sig över en tidsperiod på tre till fem år. Det året som befinner sig närmast är också det året som företaget upprättar en budget för. Det är viktigt att skapa periodindelningar i budgeten för att på så sätt kunna bemöta marknadens variationer i exempelvis efterfrågan. Periodindelningen syftar till att möjliggöra löpande analyser av hur företaget går och vad som behöver förändras. Verksamhetsplaneringen översätts till monetära mått och på så sätt uppstår en budget (Greve, 1996).

### *3.1.5 Uppbyggnad/nedbrytningsmetod*

En budget kan utarbetas på flera olika sätt, men de två vanligaste är uppbyggnadsmetoden och nedbrytningsmetoden. Vid uppbyggnadsmetoden skapas budgeten på de lägre nivåerna i organisationen och förslagen sammanställs sedan för den överliggande nivån. Uppbyggnadsmetoden har sin utgångspunkt i de förutsättningar som råder för budgetperioden så som handlingsplan (jämför med Greves verksamhetsplanering) och strategiplan, vilket sedan blir själva budgetförslaget. Det färdiga budgetförslaget diskuteras och lämnas vidare till berörda chefer och när sist styrelsen och VD som tillsammans diskuterar och fastställer budgeten. Uppbyggnadsmetoden används ofta då företagen visar på positiv lönsamhet och syftar till att uppmuntra medarbetarna till egna idéer och initiativ. Metoden medför att dialogerna i företaget kommer att genomsyras av de lägre nivåernas förslag (Samuelson, 2004).

Nedbrytningsmetoden har en omvänd process. Ledningen och VD skapar en budget som bygger på de aktuella mål som skall uppfyllas under budgetåret. Målen bryts sedan ner till operativ nivå som i sin tur bryter ner dem ytterligare tills de når de lägsta delarna i organisationen. När budgeten når de lägre delarna i organisationen vänder processen och kan nu liknas vid uppbyggnadsmetoden. Varje nivå i företaget skall precisera hur de med hjälp av budgeten skall uppnå, de av styrelsen uppsatta, målen. Om det inte råder några oklarheter fastställer ledningen och VD budgeten och processen kommer att genomsyras av ledningens tankar. Nedbrytningsmetoden är att föredra då ett företag är under press och visar på ett dåligt resultat (Samuelson, 2004).

### *3.1.6 Budgetens utveckling*

Kritiken som riktats mot budget som styrverktyg har medfört att det har arbetats fram alternativa metoder och att budgetprocessen har utvecklats. Det finns många exempel på företag som avskaffat budgeten alternativt valt att utveckla den. Men undersökningar visar dock att de flesta företagen ändå väljer att hålla kvar vid det väl beprövade verktyget. Den utveckling som skett har haft vissa mönster. En del företag har helt och hållet valt att övergå till snabb uppföljning. Detta för att företagen anser att det inte är av vikt att spekulera i framtiden, då man anser att den är så osäker. En annan utveckling som budgeten tagit är övergången till prognoser. Vid en närmare undersökning av företagens prognoser visar det sig dock ofta att den har samma arbetsgång som den traditionella budgeten, men med ett annat namn. Den reviderade budgeten utgår ifrån ettårsbasis, men företagen går kontinuerligt in och

ändrar i den. Ändringarna sker allt eftersom de förutsättningar som budgeten bygger på förändras, vilket bidrar till att budgeten blir aktuell och ett levande arbetsmoment (Åkesson 2006-09-11).

### *3.1.7 Kritik mot budget*

Johnson och Kaplan menar att budgeten och ekonomistyrningen har stagnerat sedan 1920-talet och det ROI-tänkande som Du Pont införde tycks fortfarande dominera. Detta sker medan den teknologiska utvecklingen har gjort stora framsteg och utvecklats i en betydligt snabbare takt. Detta har lett till att budgeteringen och övriga verktyg inte är anpassade till företagens betydligt modernare teknologiska situation (Johnson och Kaplan 1987).

Annan kritik är att ekonomistyrningen i för stor utsträckning är fokuserad på redovisningsmått. De historiska siffror som redovisningen baseras på är inte alltid aktuella för det som verksamhetsstyrningen utgår ifrån. Fokuseringen kring redovisningsmått bidrar till att företaget kan komma att göra felbedömningar om framtiden. De ifrågasätter hur man skall kunna styra mot framtiden baserat på historiska mått. Den allt för stora fokuseringen på ekonomiska mått i budgeteringen och ekonomistyrningen anses bidra till ett kortsiktigt tänkande. Vissa företag tenderar att stirra sig blinda på ägarnas avkastningskrav vilket är ett väldigt kortsiktigt tänkande och risken finns att företaget förbiser det som skapar värde på lång sikt (Johnson och Kaplan, 1987).

Kritik riktas också mot att budgeten och ekonomistyrningen har blivit allt för aggregerad. Den anses vara allt för komplex och förekommer i allt för många nivåer i företaget. Detta kan leda till att företaget mäter fel saker och blir ineffektivt. Johnson och Kaplan menar sammanfattningsvis att ekonomistyrningen inte riktigt fyller sitt syfte då den inte har utvecklats i den takt som den borde. Konsekvensen av budgetens tröga utveckling blir att företaget inte lyckas att mäta och styra det i företagen som skapar värde (Johnson och Kaplan 1987).

Hope och Fraser (2004) tar upp liknande kritik. Exempel på företeelser de fokuserar på är att budgeten är en årlig ritual som är hårt förankrad i företagets almanacka. De anser att budgeten har varit en verböjd under många årtionden. Den kräver mycket tid för ett osäkert utbyte. Budgeten anses svårhanterligt och alltför dyr. Den anses heller inte vara anpassad till konkurrensen i omvärlden och motsvarar inte längre behoven hos vare sig ledningen eller chefer på lägre nivåer. Delegering av beslutsfattande och uppgivande av auktoritet har alltid varit en av budgeteringens nyckelfunktioner. Organisationer som har slutat med budget har fört över makten och beslutsfattandet till operativ nivå. Operativa chefer och dess medarbetare är då utrustade med befogenhet att använda sitt omdöme och sin initiativkraft för att nå resultat utan att begränsas av någon specifik plan eller överenskommelse. Författarna finner att budgetlös styrning är ett bättre sätt för företagen att styra på. De säger att när företaget väl har bestämt sig för att slopa budgeteringen så sänder företaget ett klart budskap till alla anställda om omfattningen av förändringsprocessen. Cheferna blir då medvetna om att det inte finns någon detaljerad plan som bestämmer deras handlande. Det kommer alltid att finnas medarbetare som blockerar och motsätter sig förändringar. Chefer bör då lägga allt krut på de medarbetare som är med på förslaget än att lägga tid på de som är motsträviga.

## 3.2 Alternativa styrverktyg

### 3.2.1 Rullande prognoser

Den rullande prognosen skiljer sig från budget genom att den inte är bunden till en ettårsperiod. Likheter finns i att de båda verktygen bygger på framtida förväntade händelser, men att i arbetet med en rullande prognos går man aktivt in och ändrar. Ändringarna sker då de förutsättningar som prognosen bygger på förändras och uppdateringen skapar ett aktuellt styrverktyg (Samuelson, 2004).

Prognoserna fyller olika syften beroende på vem som använder dem. De lokala cheferna använder prognoserna i lokala syften, medan företagsledningen använder dem främst för likviditets- och skatteplanering. De olika syftena utesluter inte varandra utan har bara olika verkan inom de olika avdelningarna i företaget. Prognosen skall visa på det mest troliga utfallet och skall vara opartiskt utformad och saknar därför inslag av företagets uppsatta måluppfyllelse. En annan sak som skiljer prognosen från budgeten är att prognosen inte används för att i efterhand följa upp utfallet och saknar därför analytisk karaktär (Linnell och Rohback, 2003).

### 3.2.2 Det balanserade styrkortet

Det balanserade styrkortet presenterades för första gången i en artikel i Harvard Business Review år 1992 av Robert S Kaplan och David P Norton. Det var på den tiden mera ett mätinstrument än ett strategiverktyg. Kaplan och Norton ansåg att det fanns en överdriven fokusering på ekonomiska mått och att företag då behöver komplettera med icke-ekonomiska mått. Det balanserade styrkortet ska även översätta ett företags strategier till ett antal mål och prestationsmått i ett antal perspektiv. Dessa perspektiv är; kundperspektivet, det interna processperspektivet, inlärnings- och tillväxtperspektivet samt det finansiella perspektivet.

Kundperspektivet utgår ifrån frågan ”Hur ser kunderna på oss?”. Det är viktigt att mäta sådant som verkligen betyder något för kunderna som exempelvis kundtillfredsställelse. Det interna processperspektivet utgår ifrån frågan ”Vad måste vi vara särskilt duktiga på?”. Enligt detta perspektivet mäts sådant som företaget måste vara internt skickliga på för att leva upp till kundens förväntningar. Inlärnings- och tillväxtperspektivet fokuserar på att ledningen ser till företagets utvecklingsförmåga, så att företaget även i framtiden kan konkurrera. Företagen måste ständigt förbättra sina processer och lyssna på nya krav och behov från omvärlden, det vill säga, ”Kan vi bli ännu bättre på att skapa värde för kunden? Det finansiella perspektivet utgår ifrån frågan ”Hur framstår vi för våra ägare?”. I detta perspektiv fokuserar man på att se effekterna av strategin på de ekonomiska målen, exempelvis resultat och lönsamhet (Bengtsson och Skärvad, 2001).

Begreppet *balanserade* i det balanserade styrkortet syftar på den balans som uppnås genom ekonomiska och icke-ekonomiska, det externa och interna perspektivet, kort- och långsiktiga mål och mellan enkelt mätbara och svårt mätbara mål (Ax m fl, 2002). Fördelar med detta styrverktyg är just balansen som författarna poängterar, men även att företagen kan sammanfatta mål och utfall på sådant som är viktigt för företagets konkurrenskraft. Verktyget förhindrar också suboptimering (Bengtsson och Skärvad, 2001).

Styrkortet är ett verktyg för att hjälpa operativa nivån att sköta strategifrågor. Styrkortet används också för att kontinuerligt följa upp och granska strategin. Chefer på varje nivå kan

kommunicera ut klara mål och de framsteg som gjorts för att uppnå dessa mål (Hope och Fraser, 2004).

### 3.3 Politiska beslut och rationella beslut

#### 3.3.1 Politiska beslut

De politiska besluten är, precis som makt, obestämda och svåra att definiera. De politiska besluten anses vara dolda i företagen och därför svåra att observera. Två undersökningar visar på ett antal företagsledningars syn på handlingar genom politiska beslut.

- *Man anser dock att politiska beslut är mycket vanligt förekommande i praktiskt taget alla organisationer.*
- *De tror att politiska beslut oftast fattas högre upp i en organisation än i de lägre nivåerna.*
- *Politiska beslut uppkommer vid vissa typer av beslut, så som strukturella förändringar, men är mindre förekommande vid andra typer av beslut. Exempelvis vid beslut som rör anställdas missnöjdsamhet” (Daft, 1986).*

Dessa fyra aspekter kring de politiska besluten visar att de används i störst utsträckning av cheferna i företaget och används i en viss typ av beslut, vilket bidrar till att många företagsledningar inte fullt ut förespråkar politiska beslut.

*”Politiska beslut inkluderar de aktiviteter som lyckas skaffa, utveckla och använda makt och andra resurser för att erhålla någons medhåll när det finns meningsskiljaktigheter angående valmöjligheter.” (Daft, 1986)*

Daft (1986) förklarar det politiska beteendet, när det bör användas samt vid vilka frågor och beslut som det förknippas med. Han pekar på två sätt att definiera politiska beslut. För det första kan det vara en självbekräftelse för den som driver dem och kan bestå av aktiviteter som inte är förankrade i organisationen. Genom detta synsätt jämförs politiska handlingar med bedrägeri och oärlighet. Det är dagdrivarna som förespråkar detta och det förklarar varför vissa företagsledningar ställer sig negativa till de politiska besluten. Det andra synsättet är då de politiska besluten ses som en naturlig process i en organisations olika beslutssituationer. Politiska beslut är ett sätt att uppnå uppgörelser och förhandlingar då det förekommer konflikter och olikheter i organisationen. De politiska besluten är att föredra då det behövs finna stöd för ett kommande organisatoriskt beslut.

Inom organisationsteori anses de politiska besluten som en naturlig beslutsprocess. En aktivitet som kan vara lösningen på konflikter i en organisation. Det är viktigt att komma ihåg att politiskt tagna beslut inte nödvändigtvis måste ha en negativ klang. De kan istället ses som en möjlighet att driva igenom beslut, som det råder oenighet kring och som riskerar att skjutas på framtiden.

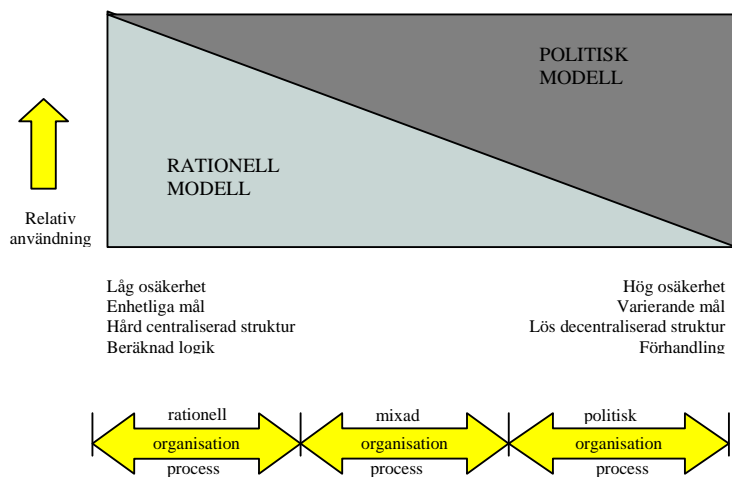
#### 3.3.2 Rationella beslut

Kritiker av de politiska besluten anser att de rationella besluten är att föredra framför de politiska. Targama (2002) diskuterar ett perspektiv på mänskligt handlande i företag. Detta perspektiv är den rationalistiska teorin. Enligt den rationalistiska teorin agerar människor rationellt och nyttomaximerande. Dessa personer väger för respektive nackdelar med varje

beslut och det gör att människor kommer fram till att de ska agera på ett visst sätt. Nyttan avgörs med vilka mål som individen har satt upp. Människor handlar i detta avseende effektivt, det vill säga rationellt. De rationella besluten anses vara effektivare och på så sätt bidra till bättre beslut. Många anser att de rationella besluten bidrar till att bättre och effektivare beslut kan tas på grund av att de i större utsträckning är objektiva och tillförlitliga.

Beslutsprocessen i en rationell modell är logisk och rationell. I den politiska modellen är den inte välordnad. Informationen är i den rationella modellen omfattande, systematisk och exakt när den i den politiska modellen är tvetydig och att det saknas information. Makt och styrning är centraliserad i den rationella modellen och decentraliserad i den politiska modellen. Beslut fattas genom förhandlingar och samspel i den politiska modellen, medan beslut fattas i form av maximering i den rationella modellen.

Den rationella modellen passar bäst för organisationer i stabila miljöer med välkänd teknik, låg osäkerhet och centraliserad struktur. Den politiska modellen passar bäst för organisationer med hög osäkerhet och decentraliserad struktur, se figur 3.1 (Daft, 1986).



**Figur 3.1** En oavbruten följd av rationella och politiska beslut i organisationer (Daft, 1986)

Pfeffer (1981) menar att en förutsättning för genomförande av rationella beslut är att det finns tydliga mål och syften i organisationen. Rationella beslut har alltid utgångspunkt i företagets uppsatta mål. De rationella beslutsmetoderna anses vara det bästa sättet att fatta beslut genom. Beslut tagna genom rationalitet speglar målmedvetna val som är tagna av samstämmiga medarbetare.

Det finns ett antal egenskaper som kännetecknar den information som ligger till grund för genomförandet av rationella beslut. Informationen kan fås från tidigare genomförda beslut och den skall vara problem- och målinriktad. Informationen skall visa på förekomsten eller behovet av att lösa ett problem eller uppnå ett mål och innefattar mer än ett alternativ. De olika alternativen uppnår målen, men genom olika handlingar. Beslutet om vilket alternativ som bäst lämpar sig för organisationen utgår från det alternativ som på effektivaste sätt uppfyller företagets mål eller bäst löser problemet (Pfeffer, 1981).

### 3.4 Förkämpar och väktare

Budgeten är en någorlunda standardiserad social situation. Man kan därför räkna med att budgetprocessen är likartad i olika organisationer. Budgeteringen görs inte enbart av en person utan skapas genom ett spel mellan olika aktörer, ett givande och tagande. Budgeten blir en social process och skapar förutsättningarna för demokrati och många aktörer ges möjlighet att påverka den. Ett sådant spel kräver olika roller (Brunsson och Rombach, 1982). Wildavsky (1964) skiljer på två olika roller i detta spel och de är *förkämpar* och *väktare*. Begreppen beskriver hur människor agerar antingen som enskilda individer eller i grupp. Väktarna sitter på kassakistan och försöker hålla igen. De är i underläge på grund av att de inte är så många och har mindre gångbara argument och sämre detaljkunskap än vad förkämparna har om förhållandena på olika områden. Väktarna manövreras lätt in i en situation där de får ansvaret för impopulära beslut. De båda rollerna är lika viktiga. Saknas väktarna så går ekonomin under och saknas förkämpar så kanske inte viktiga behov blir tillgodosedda. Tillsammans frambringar de ett beslut som utgör en avvägning mellan enskilda behov inbördes samt mellan behoven och den totala ekonomin. Enligt Brunsson och Rombach (1982) gäller det för förkämparna att inte gå för hårt fram gentemot väktarna. Väktarna måste ha förtroende för dem, annars kanske de kommer att få svårt i ett förhandlingsläge i exempelvis nästa budgetprocess.

Författarna väljer här att använda begreppen ”förkämpar” respektive ”väktare” för att sätta namn på vilka personer eller grupper som är för respektive mot nya styrverktyg. Förkämparna i den första övergångsprocessen, då företagen avskaffade budget, är de som förespråkar de alternativa styrverktygen medan väktarna är de som förespråkar att hålla fast vid budget. Vid den andra övergångsprocessen, då företagen återinförde budget, är förkämparna de som ville återinföra budgeten och väktarna är de som ville fortsätta använda sig av det alternativa styrverktyget.

### 3.5 Spridning av nya styrverktyg

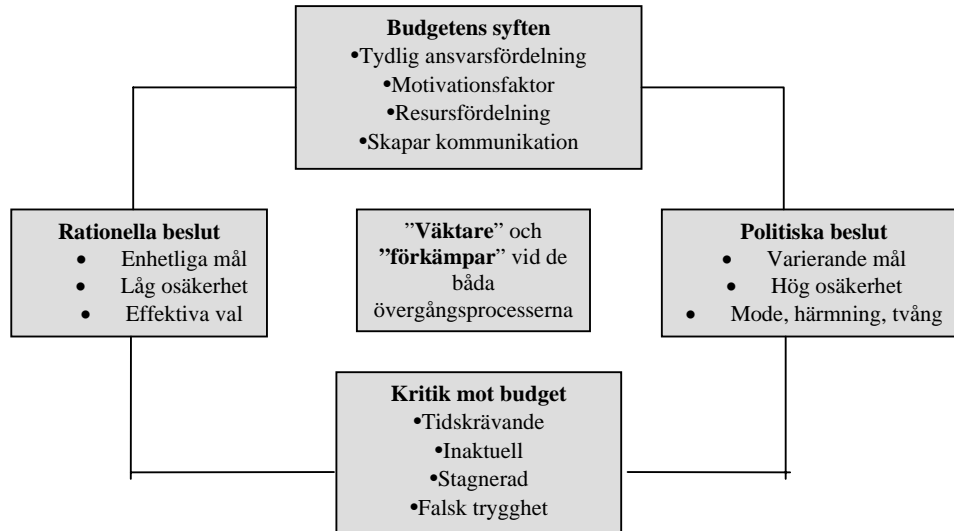
Ax och Björnenak (2006) beskriver fyra olika synsätt för företagen att implementera en innovation. Det första är *det effektiva valet* (*efficient choice*) och innebär att företag väljer styrmodell utifrån ett rationellt ställningstagande. Företaget har ett problem som de är väl medvetna om och väljer den modell som bäst stödjer företagets behov och krav. Det andra är *mode* (*fashion*) och påverkas av något utanför företagets egna bransch eller arena. Det kan exempelvis vara konsultföretag, handelshögskolor eller ekonomistyrningsgurus som påverkar företaget. Företaget anammar styrmodellen för att den är populär. Det implementeras av företag som är osäkra på vad som är deras problem, om de ens har något. Det tredje synsättet är *härmsning* (*fad*). Då väljer företag modell efter vad konkurrenter och andra organisationer redan använder. Det fjärde och sista synsättet är *påtvingat* (*forced selection*). Med det menas att styrsystemet tvingas på företaget. Det kan exempelvis vara genom lagstiftning, initierat av ägare, tryck från intresseorganisationer eller för att uppfylla en standard.

### 3.6 Sammanfattning

Nedan följer en sammanfattande figur över författarnas valda referensram. Figuren syftar till att ge läsaren en tydlig bild av hur författarna tänkt sammanställa referensramen tillsammans med empirin i analysen. Det visar också hur författarna kommer att knyta samman begreppen som tas upp i referensramen. Budgeten är ett starkt styrverktyg och har många fördelar. Uppsatsens fokus finns i att författarna vill se på de två övergångsprocesserna, avskaffandet av budgeten samt återinförandet av budgeten som styrverktyg. De två rutorna, *budgetens*

*fördelar* samt *budgetens nackdelar* syftar till att ge en tydlig bild av budgeten som styrverktyg. Vilka av dess fördelar och nackdelar lyfts fram i företagen?

Styckena om de alternativa styrverktygen syftar till att läsaren skall få en övergripande förståelse för de styrverktyg som de tre företagen, under en period, valde att övergå till. Rutan om *politiska och rationella beslut* har författarna valt för att de har en idé om att samtliga beslut vid de båda övergångsprocesserna antingen skett på politiska eller rationella grunder. Oavsett om besluten är politiska eller rationella är det av intresse för författarna att se till varför de tre företagen valde att avskaffa budgeten och övergå till rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Rutan, *väktare och förkämpar vid de båda övergångsprocesserna* anger att det vid de båda övergångarna fanns personer i företaget som ville ha kvar det gamla, medan andra förespråkade en förändring. Många forskare hävdar att det finns trendvindar även inom vilket styrverktyg som skall användas. De politiska och rationella besluten har likheter med de nya styrverktygens sätt att sprida sig. Vilket författarna finner intressant och har därför valt att se på likheterna dem emellan, se rutorna *politiska beslut* samt *rationella beslut* i figuren nedan.



**Figur 3.2** Sammanfattning av referensramen

## 4. Empiri

I detta kapitel sammanfattas den information, vilken har inhämtats från undersökningens respondenter. Författarna har i detta kapitel inte lagt in egna värderingar, utan alla svar i empirin utgörs från respondenterna. Empirin kommer att redovisas fråga för fråga men också inom respektive fråga redovisas svaren företag per företag. Respondenterna kommer att vara anonyma, och som en följd därav kommer enbart företagsnamnet att nämnas.

### 4.1 Företagspresentationer

#### 4.1.1 SEB

SEB-koncernen är en nordeuropeisk finansiell koncern. Verksamheten omfattar främst banktjänster, men också livförsäkringsrörelse för privatpersoner, företag och institutioner. SEB bedriver verksamhet i Norden, Tyskland, Polen, Baltikum och Ukraina. Företaget har också strategiska lokaliseringar i tio av världens finansiella centrum ([www.seb.se](http://www.seb.se)). SEB använde sig av budget fram till 1998-99 då de valde att implementera alternativa styrverktyg, så som rullande prognoser och det balanserade styrkortet. De alternativa styrverktygen har sedan dess varit mer eller mindre förankrat, även då SEB valde att åter fokusera på budget under en period.

#### 4.1.2 Borealis

Borealis bildades 1994 genom sammanslagning av Neste och Statoils kemidivision. Borealis är ett tillverkningsföretag som producerar petrokemiska produkter och polyofiner. Deras plastlösningar finns i flertalet produkter, så som kabelledningar, matförpackningar och vattenledningar ([www.borealisgroup.com](http://www.borealisgroup.com)). Borealis använde sig av budget fram till 1995-96, för att då övergå till rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Företaget återgick till budget 2001 när koncernen kom under österrikiskt ägande.

#### 4.1.3 Volvo Personvagnar

Volvo Personvagnar är ett biltillverkningsföretag som ägs av amerikanska Ford. Volvo Personvagnar står för säkerhet, kvalitet och design. Den första serietillverkade Volvobilen rullade ut från Göteborg 1927. Ford-koncernen är en av världens största tillverkare av bilar ([www.volvocars.com](http://www.volvocars.com)). Volvo Personvagnar använde sig av budget fram till 1994-95 för att då övergå till rullande prognoser och flashprognoser. Företaget återgick till budget när de blev uppköpta av Ford 1999.

### 4.2 A1 Övergångsprocessen, från budget till det alternativa styrverktyget

#### Varför valde ni att arbeta med ett alternativ till budgeten under en period?

SEB valde att övergå till ett alternativ för budgeten när företaget märkte att budgeten snabbt blev överspelad.

- "Jag tror att det var en modegrej att företaget valde att avskaffa budgeten och övergå till ett alternativt styrverktyg."

(Respondent SEB<sub>1</sub>)

Borealis var däremot efter sammanslagningen av Neste och Statoils kemidivisioner inställda på att vara ”new, better and different”. Sammanslagningen efterfrågade något annorlunda och det nya företaget ville att det skulle synas att det var något nytt som skett. Tankar och tankesätt som fanns vid den tidpunkten var att företaget kunde jobba på andra sätt. Borealis ville förbättra, decentralisera, förenkla budgetprocessen och minska resursanvändandet.

Hos Volvo Personvagnar var det ett bra läge för något nytt. Volvo Personvagnar stod 1994 ensam utan Renault och det var läge att tänka om helt och hållet. Tanken om ett annat styrverktyg än budget slog ner i företaget som en bomb och beslutet kom från ledningen. Beslutet kom strax efter att de båda företagen gick skilda vägar. Beslutet om att implementera ett nytt styrverktyg var förvånande och kom plötsligt. Det hade innan beslutet inte förts några diskussioner i företaget om att avskaffa budgeten och övergå till ett alternativt styrverktyg.

### **Vilka var argumenten som fördes fram för att avskaffa budgeten?**

Många av argumenten hos SEB bestod av budgetens nackdelar. En av nackdelarna är att när man lägger budgeten så finns det vissa scenarier som nästan alltid blir ”bortkastade” under externa omständigheter. Exempel på externa omständigheter är hur Riksbanken agerar och hur dollarkursen går.

Borealis eftersträvade att skapa gemensamma processer och gemensamma arbetsätt. Det var ett antal olika områden som inkluderades, allt från distribution till globalisering och även administrativa processer. Företaget började titta närmare på rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Respondenten Borealis<sub>1</sub> anser personligen att budgeten tog alldeles för mycket tid och resurser i förhållande till vad man fick ut av det. Företaget började budgetarbetet i augusti och budgeten blev sedan granskad i december av styrelsen. Ett annat argument som respondenten Borealis<sub>2</sub> nämnde var att företaget arbetade med förutsättningar från året och när det nya budgetåret började var ofta detta redan inaktuellt. Exempelvis råoljepriset, och eftersom företaget inte ändrade i budgeten blev det mycket avvikelserapporter. De rullande prognoserna är mer uppdaterade med exempelvis valutakurser och råoljepriset.

Ledningen hos Volvo Personvagnar ville att det skulle bli en bättre uppföljningsprocess än tidigare med hjälp av nya styrverktyg. Ledningen ansåg att budgetens 18 månaders uppföljning kom alldeles för sent. Ett annat argument som ledningen lade fram var att de gjorda kundundersökningarna och budgeten inte ansågs vara tillräckligt bra som affärssystem. Synen hos ledningen var att företaget skulle bli mer kundanpassat. Budgeten var väl inarbetad, men ansågs ha för dålig fokus.

*- ”Jag märkte först ingen skillnad efter implementeringen, utan att det var de ”gröna” ekonomerna som själva fick införa det nya sättet att arbeta efter att de hade tilldelats nyckeltal som de skulle arbeta efter.”*

*(Respondent VPV<sub>2</sub>)*

Volvo Personvagnar ville arbeta bort det stora antalet siffror som budgeten kräver och istället arbeta med operativa parametrar. En operativ parameter var exempelvis hur många kunder som var inne hos företagets återförsäljare. Företaget önskade att se på mer mjuka nyckeltal och gå mer på djupet i företaget. Företaget hade två argument mot budget. Det första var att budgetprocessen tog väldigt lång tid. Det andra argumentet var en kundundersökning som handlade om hur medarbetare såg på ekonomifunktionen. Det visade sig att medarbetarna

tyckte att personalen var kompetent och trovärdig, men att produkterna som togs fram inte var bra för beslutsunderlag. Ekonomifunktionen behövde bli mer kundanpassad.

***Hur implementerades de nya styrverktygen?***

På Borealis fanns det en arbetsgrupp som arbetade med att implementera det balanserade styrkortet i företaget. Arbetsgruppen var ute på plats och propagerade för detta. Det sågs mer som en inköpsprocess som var bra för företaget.

Volvo Personvagnar fick enbart beslutet uppifrån och de fick implementera styrverktygen själva.

***Lades det fram argument som pekade på företag som lyckats med avvecklingen av budgeten eller var det bara så att detta var ett bättre sätt?***

SEB tittade på Atlas Copco och bytte erfarenheter men SEB lyssnade också på konsulter och respondent SEB<sub>1</sub> hävdar att i näringslivet är det så att man lyssnar på konsulter.

Borealis hävdar att argumenten var att det alternativa styrverktyget var ett bättre sätt, men att företaget tittade nog också på exempelvis Handelsbanken eller några andra företag som anammat alternativa styrverktyg.

***Vem/vilka var drivande i avskaffandet av budgeten?***

Hos SEB var det divisionscheferna som drev fram avskaffandet av budgeten. Det var vissa personer i en division som sa: "Nu kör vi så här."

Respondenten Borealis<sub>1</sub> minns att det var ett beslut på ledningsnivå.

- *"Det handlade mer om att beslutet redan var taget och nu skall alla genomföra det här. Detta fick medarbetarna bara acceptera."*

*(Respondent Borealis<sub>1</sub>)*

Men respondenten Borealis<sub>2</sub> berättade att det var först ekonomerna på de olika avdelningarna som diskuterade budgeten och sedan togs det upp som förslag hos ledningen, men att det var ledningen som sedan var drivande precis som Borealis<sub>1</sub> nämnde. Respondenten berättade också att alla stora förändringar måste godkännas först av koncernledningen, för att sedan bli ett linjeansvar, som i sin tur ser till att implementera det nya systemet. Respondent Borealis<sub>1</sub> och Borealis<sub>2</sub> kan inte säga att det fördes diskussioner kring beslutet, utan beslutet var taget och nu skulle det implementeras.

Beslutet kom även hos Volvo Personvagnar uppifrån. AB Volvo kom "bara" ut och berättade det.

***Uppstod det motstånd mot det nya och fanns det några som argumenterade för att budgeten skulle bevaras?***

I SEB:s fall var det ett glapp mellan cheferna och de som skulle leva upp till den rullande prognosen eller budgeten. Respondenten SEB<sub>1</sub> sade "ska man leva upp till en rullande prognos när det bara är en prognos?" Det var många medarbetare som undrade. Några

argument som framgick för att budgeten skulle bevaras var att exempelvis när man arbetar som säljare använder man sig inte av en rullande prognos utan man skall arbeta efter vad säljmålet är för i år. För att komma fram till ett säljmål som medarbetarna skall uppnå, lägger man inte prognoser utan mål. Detta mål kan man kalla budget. Längre ner i organisationen menar respondenten SEB<sub>1</sub> att det inte blir prognoser utan budget.

Borealis gjorde så att avdelningar som ville ha en lokal budget tilläts fortsätta arbeta med det. När Borealis slogs ihop med ett Österrikiskt bolag tror inte respondent Borealis<sub>1</sub> att bolaget slutade med budgeten. De kallade bara inte budgeten för budget. Det Österrikiska bolagets inträde i koncernen visade att de hade ett helt annat sätt att tänka, vilket har mycket att göra med kulturen. De kom från den tyska, detaljrika och noggranna företagsvärlden där chefen skall kunna svara på allting. Så visst fanns det ganska mycket motstånd och det fanns avdelningar/personer som valde att fortsätta arbeta med budgeten. Vilket Borealis också lät dem göra ibland. Respondent Borealis<sub>1</sub> anser att det fanns ganska mycket motstånd mot det nya. Folk visste inte riktigt vad det nya innebar och blev förvirrade. Medarbetarna undrade exempelvis vad de nu skulle förhålla sig till vad gällde bland annat kostnader. Respondent Borealis<sub>2</sub> svarade att det finns alltid motstånd mot förändringar. Argumenten för att bevara budgeten var att det ansågs besvärligt för en del människor att från att ha haft en siffra att förhålla sig till och nu inte ha någon siffra att arbeta mot.

I Volvos Personvagnars fall svarade de båda respondenterna att det inte lämnades något utrymme för diskussioner.

#### **Vad tror du att företaget kunde ha gjort annorlunda vid övergångsprocessen?**

Respondent SEB<sub>1</sub> anser att företaget borde ha tagit in extern hjälp och att de borde ha arbetat mer på att alla skulle vara med på "tåget". Vid övergången så blev det mera att företaget sade att; "Nu ska vi arbeta med prognoser" och övergången ansågs vara för snabb och för hastig. Företaget borde ha skapat en bättre förankring, mer input och sett till att hela koncernledningen var med. Respondenten vet inte hur väl det var förankrat i koncernledningen, men att på något sätt var det inte tillräckligt förankrat eftersom man inte levde upp till det.

Det krävs att man i företaget har en god kontroll över sina siffror, vilket respondent Borealis<sub>1</sub> tror kunde ha varit bättre på vissa områden. Det fanns medarbetare som "flöt" runt och inte visste vad de gjorde. Det borde ha varit bättre kontroll och bättre uppföljning. Borealis<sub>1</sub> tror att det fanns för lite kunskap om de nya styrverktygen. Respondent Borealis<sub>2</sub> sa att budgeten dock levde kvar under perioden då företaget arbetade med ett alternativ, men att arbetsprocessen kallades för något annat.

På Volvo Personvagnar lämnades inget utrymme för diskussioner vid implementeringen av de nya styrverktygen. Beslutet var redan taget och Volvo Personvagnar fick själva implementera det i företaget.

#### **4.3 B1 Det alternativa styrverktyget**

##### **Vilket/vilka alternativa styrverktyg övergick ni till?**

Det var sagt att SEB skulle övergå till prognoser, men så blev det inte, man talade lite med kluven tunga. Styrelsen fortsatte ändå att prata om ett kalenderår. Styrelse och liknande var

inte med på banan. Respondent SEB<sub>1</sub> tror att det generellt sett är svårt för koncernledningen och styrelsen att släppa "tänket" som exempelvis; *Vad ska vi leverera?* Ledningen var mer inne på budget; *Vad händer nästa år?* Företaget hade inte tillräckligt mycket kraft vid övergången och kallade bara styrverktyget för prognoser istället för budget. Det blev sedan att företaget återgick till budget och kalenderår. Företaget har kvar ett "tänk" med ursprungs mål (target). *Target* anses vara av många detsamma som budget. Prognosen SEB lägger i novembermånad blir ursprungsmålet, vilken oftast kallas för budget. Företaget jämför sedan alltid ursprungsprognosen för aktuellt år med utfallet och ställer sig frågor som; *Vad trodde vi?*

Borealis övergick till att arbeta med rullande prognoser istället för budget. Företaget började även arbeta med det balanserade styrkortet för att, det tillsammans med rullande prognoser, uppnå målsättningen.

Volvo Personvagnar övergick till rullande prognoser och *flashprognoser*. Flashprognosen är inte lika nyckeltalsdrivande som prognosen. De övergick på strategisk nivå till vad de kallar KLE. KLE är förkortning på Kvalitet, ledtid och effektivitet. KLE kan liknas med det balanserade styrkortet, men är inte riktigt detsamma.

- *"Men budgetlöst? Nej, inte riktigt Mer som ett namnbyte. Jag märkte ingen skillnad."*

(Respondent VPV<sub>2</sub>)

#### 4.4 C1 Övergångsprocessen, från det alternativa styrverktyget tillbaka till budget

##### Varför valde ni att avskaffa det alternativa styrverktyget och återgå till budgeten?

- *"Hela organisationen SEB var ej med på "tåget", utan bara en del av verksamheten. Inte hela koncernen."*

(Respondent SEB<sub>1</sub>)

Egentligen var bara en division i SEB med vid övergången till det alternativa styrverktyget och i och med det, så blev det inte ett tillräckligt kraftfullt försök. Man blir inte hängd för att man inte klarade prognosen. Något som påverkade att de just i detta skede gick över till alternativa styrmedel var att SEB förvärvade Baltikum och genomförde även stora investeringar.

Borealis bytte VD 2001. Istället för en norsk VD blev det en engelsk VD som inte arbetat i företaget tidigare. Anledningen till VD bytet var att det inte gick helt lysande just då för företaget. Orsaken till att det inte gick bra var att företaget hade överansträngt sig i kombination med en del uppstartsproblem och marknaden kanske inte var den bästa just då. Detta bidrog till att företagets ägare inte var helt nöjda med resultatet och balansräkningen. Den nya engelske VD:n satte upp sitt eget ledningsteam, vilket bidrog till att flertalet personer i koncernledningen och även under koncernledningen byttes ut. Den österrikiske "Chief Financial Officer" (CFO) byttes mot en engelsk. Detta resulterade i att de personer som var drivande i att byta ut budgeten försvann ut ur företaget. När den nya VD:n kom in ansåg han att den nya lönsamheten inte var tillräcklig. Det bidrog till att det ansågs vara nödvändigt att gå tillbaka till ett styrverktyg som företaget visste fungerar, alltså budgeten.

Både respondent VPV<sub>1</sub> och respondent VPV<sub>2</sub> anser att de nya styrverktygen inte fungerade alltför illa, men när resultatet kom var det svårt att se vem som var ansvarig för vilket resultat. *Vem uppfyller inte sina krav?* Detta märktes tydligt då det till syvende och sist är pengarna som räknas för ledningen. Det fördes mycket diskussioner i företaget kring de olika grafer de arbetade med. Det var VD:n som fick "panik" då det inte fanns någon som var direkt ansvarig för resultatet. Volvo Personvagnar blev uppköpta av amerikansk ägda Ford 1999, vilka återinförde budgeten. Några röriga år kom. Det var tryggt med budgeten igen och det primära var den finansiella informationen. Ford är mer finansiellt inriktat och de styr mer rationellt.

### **Vilka var argumenten för att avskaffa det alternativa styrverktyget?**

Hos SEB anses budget ändå vara ett starkt styrverktyg. Styrelsen är de som är mest konservativa. De vill gärna att företaget levererar en årsredovisning och då är man väldigt fokuserad på året och att man lovar marknaden någonting. Företaget vill inte göra marknaden besviken. Marknadslöftet är starkt kopplat till budgeten. Avskaffandet kom som ett argument följt av personalbyten och då är det lätt att falla tillbaka till det gamla, då det alternativa styrverktyget inte var förankrat. Hade det alternativa styrverktyget fungerat väl så hade ledningen sagt; *"Nej, så här ska vi ha det"*.

I Borealis anses det vara viktigt med styrelsens och ägarnas förtroende och förståelse i de processer som används. Då Borealis bytte ägare 1998 blev det svårt för ledningen att kommunicera med de nya ägarna eftersom de fortfarande arbetade med budget. Det bidrog till att Borealis övergick till budget igen. Budgeten ansågs även som en trygghet.

Volvo Personvagnar blev köpta av Ford 1999. Ford ser på kundinformationen som något sekundärt och använder mer rationella idealmodeller och fattar sina beslut utifrån dem. Ford ställde till "stökigheter" i organisationen. Volvo Personvagnar skulle anpassas till dem, vilket inte visade sig vara helt lätt. Ingen medarbetare på Volvo Personvagnar grät väl egentligen då det beslutades att de skulle återgå till budgetarbetet. Det ansågs tryggt med budget.

*– "Perioden med de alternativa styrverktygen sågs lite som ett "idiotiskt försök" och man ville inte vela på vägen så det uppstod aldrig några problem vid återgången till budget".*

*(Respondent VPV<sub>1</sub>)*

### ***Vad tror du det är som gör att budgeten är så hårt förankrad? Är budgeten det optimala sättet att styra?***

Respondent SEB<sub>1</sub> tycker inte att budgeten står för den optimala styrningen men respondenten påpekar att aktiemarknadsstyrningen är mer fokuserad på år och planer företaget har för ett år framåt.

Borealis anser att budgeten ger en känsla av kontroll. Sen kanske det är en falsk känsla av kontroll, men man kan helt plötsligt svara på alla frågor som inte annars kan besvaras. Till exempel om någon frågar varför försäljning ligger 20 procent under budget, så kan detta förklaras med att det beror på just dessa kunder. Företaget kan då gå in på kundnivå och därifrån förklara varför saker skett. Men företaget får inte glömma att koppla budgeten till marknadsandelar. Det spelar ingen roll om budgeten uppfylls om företaget ändå har tappat marknadsandelar. Vilket är en nackdel.

Ford är till stor del ett företag som styrs av ekonomer, vilket kan innebära både bra och mindre bra sidor. Vad som definitivt är bra är att man på så sätt får en mycket hög nivå på den finansiella kontrollen inom företaget.

**På vilket sätt fördes argumenten fram?**

Budgeten på SEB hade egentligen aldrig riktigt försvunnit ur företaget under den tid då de övergick till alternativa styrverktyg. Den kvicknade snarare till då förankringen av de rullande prognoserna inte var tillräcklig.

På Borealis ansågs återinförandet av budget inte som någon stor grej, eftersom det varit så mycket som skett. Det ansågs nog snarare som en trygghet att återigen arbeta med något som alla är bekanta med. Detta är något som författarna tidigare har tagit upp. Det lades därför inte fram särskilt många argument.

På Volvo Personvagnar fördes inga diskussioner då Ford bestämde att företaget skulle återgå till budget.

**Vem var drivande i avskaffandet av det alternativa styrverktyget?**

Styrelsen på SEB och börsen är de mest konservativa. De vill gärna att företaget levererar en årsredovisning och då är man fokuserad på året och vad man egentligen lovade marknaden.

Som tidigare nämnts så bytte Borealis VD 2001 och det var han som var drivande i övergången från det alternativa styrverktyget tillbaka till budget. Övergången drevs på strategisk nivå.

Ford som blev de nya ägarna till Volvo Personvagnar var de som återinförde budgeten i företaget. Budgeten är idag starkt förankrad. Ford styr med mycket ekonomiska siffror, mycket mer än vad Volvo Personvagnar gjorde innan. Budgeten är idag också mer detaljerad. I dagens läge går det dåligt för Fordkoncernen och när det går dåligt för Ford så efterfrågas väldigt detaljerad information. Det ekonomiska kan kännas överdrivet och innehålla alldeles för mycket nyckeltal. Volvo Personvagnar har idag en ny VD och han är ännu hårdare på grund av att resultatet är dåligt. Volvo Personvagnar styrs på budget. Internt görs den likadant varje månad, som sedan jämförs med andra månader. Respondent VPV<sub>2</sub> anser att företaget inte har de instrument som de önskar för att få kvalitativa svar. Processerna finns inte på plats. Företaget måste finna bra processer. CFO arrangerar månadsvis möten och då måste siffrorna förklaras. Det krävs därför mycket analyserande men respondent VPV<sub>1</sub> och respondent VPV<sub>2</sub> anser att de arbetar på ett strukturerat sätt som stödjer processerna. Prognosen jämför de med varianser från föregående prognos. Ford ser budgeten som ett verktyg för att detaljstyra.

**Var det samma personer som var drivande i båda övergångsprocesserna?**

På SEB har de personer som drev övergången från budget till ett alternativt styrverktyg gått i pension. Det var snarare budgetens trygghet som drev den tillbaka än vissa personer. Det är lätt att falla tillbaka till budget då personerna som var drivande försvinner ur företaget om det alternativa styrverktyget inte var tillräckligt bra förankrat.

För Borealis var det inte heller samma personer som var drivande vid de båda övergångsprocesserna. I Borealis var det väl mer eller mindre så att de som argumenterade för

de alternativa styrverktygen fick sparken från företaget eller valde att försvinna på olika sätt. Men inte för att de var drivande i frågan utan mer för att de inte passade in i det nya. Den nya VD:n satte upp sitt eget ledningsteam, vilket bidrog till att flertalet personer i koncernledningen, och även under koncernledningen, byttes ut. Detta resulterade i att de personer som förespråkade "non budget process" försvann ut ur Borealis.

På Volvo Personvagnar var det inte heller samma personer vid båda övergångsprocesserna utan det var de nya ägarna Ford som ville återgå till budget.

### **Vad tror du att företaget kunde ha gjort annorlunda vid övergångsprocesserna?**

Vad gäller SEB så tyckte respondent SEB<sub>1</sub> att det är viktigt att poängtera att företaget inte hade med sig personalavdelningen, eftersom det är den avdelningen som gör bonusprogrammen. Avdelningen måste vara helt frikopplad om man verkligen vill lyckas med att implementera nya styrverktyg. De nya styrverktygen var inte tillräckligt förankrade. SEB är idag mest inriktad på att göra affärer och inte på att lägga prognoser och budget, eftersom det tar väldigt lång tid. Årets process behöver bara distriktschefen lägga ner två timmar på, vilket är den största fördelen. Att lägga budget och prognoser är ett sätt att träffa medarbetare som man inte gör i samma utsträckning idag. Men man kan ju träffas och prata strategi och ta upp frågor så som, *Vad har vi för marknadsposition?* SEB gör en SWOT-analys varje år utan direktiv från ledaren och det är bra ledarskap (SWOT, förkortning av Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats).

Respondent Borealis<sub>1</sub> tror att färre kunniga personer är bättre än många mindre inflytelserika för att lyckas framföra starka argument till ledningen vid en övergång från budget till ett alternativt styrverktyg. Men det viktiga vid en förändring är att ha med sig sin CFO som kan genomföra det man eftersträvar på ett ledningsmöte och diskutera det med ägarna. För då kan CFO visa på fördelarna, vilket respondent Borealis<sub>1</sub> nog ser som den enda chansen att få igenom en förändring och att om det skall ske en förändring så skall det komma uppifrån.

*- "Både respondent VPV<sub>1</sub> och respondent VPV<sub>2</sub> anser att det alternativa styrverktyget inte var tillräckligt förankrat i företaget. Några hade ju kvar budget."*

*(Respondenterna VPV<sub>1</sub> och VPV<sub>2</sub>)*

Som tidigare har nämnts så styr Ford hårt på detaljer, men det skulle kanske vara möjligt för Volvo Personvagnar att internt styra på ett alternativt sätt igen.

## **4.5 C2 Dagens budgetarbete**

### **Hur arbetar ni med budget idag?**

SEB har återigen valt att återgå till de alternativa styrverktygen och arbetar idag med rullande prognoser och det balanserade styrkortet. (Observera att SEB har haft tre övergångsperioder och arbetar i dagsläget främst med rullande prognoser. *Författarnas kommentarer.*)

Borealis arbetar efter en budget, men har kvar rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Företaget arbetar också med prognoser, men de används inte alls lika utförligt utan mer som en bekräftelse på att resultatet blir som i budgeten. Budgeten i företaget utvecklas hela tiden och Borealis har idag mer avancerade excellösningar och jobbar mer i Data

Warehouse lösningar. Företaget koncentrerar sig på budgetprocessen mer än tidigare och är inte fullt så detaljerad som förut.

Volvo Personvagnar styr idag på budget och månatliga prognoser på detaljnivå, varannan månad. Som tidigare nämns så jämförs varianserna i prognoserna med varandra. Respondent VPV<sub>2</sub> anser att det saknas instrument för att ta fram den kvalitativa informationen som ledningen efterfrågar. Man kunde förr gömma det som inte ansågs relevant, men det går inte idag. Respondenterna VPV<sub>1</sub> och VPV<sub>2</sub> känner att de idag tar fram information till ledningen som ledningen egentligen inte behöver veta om. Både respondenterna VPV<sub>1</sub> och VPV<sub>2</sub> saknar mer tid för process- och styrförbättringar och vill arbeta med mindre smådetaljer. De anser båda att det idag är allt för stor fokus på att styra efter Fords detaljstyrning.

### **Uppfyller budgeten era krav och syften?**

SEB använder sig i dagsläget inte av budget, utan av rullande prognoser och det balanserade styrkortet.

Respondent Borealis<sub>1</sub> tycker nog att förutom att det tar för lång tid att ta fram budgeten, så fyller den som styrverktyg sitt syfte. Men nackdelen är att det blir någon form av förhandling. Respondent Borealis<sub>1</sub> tror att det finns stor potential att implementera nya styrverktyg, men då måste vissa saker arbetas bort.

*- ”Det anses väldigt tryggt att ha en budget. Budgeten är som en ”gammal vän”  
och allt kan förklaras med hjälp av den.”*

*(Respondent Borealis<sub>1</sub>)*

Budgeten fungerar även som en referensram och det pågår ständigt en diskussion kring budgeten. Budgeten påtvingar en viss kontroll som dock behöver finnas. Respondent Borealis<sub>1</sub> tycker att det borde vara mer löpande diskussioner kring allt, inte bara då själva budgeten skall bestämmas. Det handlar om kunskap och förståelse.

Respondenterna VPV<sub>1</sub> och VPV<sub>2</sub> anser att budgeten fyller sitt syfte. Respondent VPV<sub>2</sub> anser dock att de saknar instrument för att kunna ta fram den kvalitativa information som Ford efterfrågar, och att det är för stor fokus på att styra efter Fords detaljstyrning.

### **Är er budget idag kopplad till övriga styrverktyg?**

SEB använder sig i dagsläget inte av budget. Men då de övergick till budget så var budgeten kopplad till deras rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Idag använder SEB sig åter av rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Respondent SEB<sub>1</sub> tycker personligen att det balanserade styrkortet inte har genomförts ordentligt. Respondent SEB<sub>1</sub> anser också att koncernledningen skall vara med på banan och göra en strategikarta och få den förankrad. Han anser att det inte är tillräckligt förankrat idag. SEB anser sig själva vara bra på strategiska planeringar. Skillnaden mot förra gången de provade på att frångå budgeten var att ledningen inte var med i beslutet, vilket de är denna gången. Då var inte koncernen så samlad och arbetade inte efter ett gemensamt styrkort. SEB har prognoser i slutet av året, men inte löpande under hela året.

Borealis budget är kopplad till övriga styrverktyg på så sätt att de arbetar efter en budget men har valt att ha kvar rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Detta beror lite på vem som frågan ställs till i företaget, som tidigare nämndes.

*– ”VD:n skulle säga att företaget inte arbetar med det balanserade styrkortet, men om ni frågar divisionschefen så har nog Borealis det balanserade styrkortet.”*

*(Respondent Borealis<sub>1</sub>)*

Borealis arbetar också med prognoser men de används inte alls lika utförligt utan mer som en bekräftelse.

Volvo Personvagnar kopplar sin budget till en 18 månaders rullande prognoser som skall ligga till grund för budgeten. De använder sig även av så kallade *flashprognoser* – de är inte lika nyckeltalsdrivande som prognosen. Volvo Personvagnar prognostiserar fortfarande vinstmarginal och valutor.

## 5. Analys

*I detta kapitel binder författarna samman den empiri som erhållits genom de personliga intervjuerna med den teori som presenterats i referensramen. Kapitlet presenteras utifrån rubrikerna: budget - det starka monetära styrverktyget, rullande prognoser och det balanserade styrkortet, de två mest användbara alternativa styrverktygen, politiska beslut mer förekommande än rationella beslut, väktare och förkämpar båda lika vanligt förekommande och den sista rubriken lyder; härmning och mode, de vanligaste spridningarna av nya styrverktyg. Kapitlet avslutas sedan med en sammanfattning.*

### 5.1 Budget - det starka monetära styrverktyget

Greve (1996) skriver om budgetens kännetecken och hur den kan användas för att styras. Greves kännetecken överrensstämmer väl med SEB syn på budget, det vill säga att den är ett starkt styrverktyg. Greve menar också att budgetansvaret antingen ligger hos de som skapat den eller så fördelas ansvaret ut av ledningen till företagets olika avdelningschefer. Det finns tydliga ansvarsgränser. Både Volvo Personvagnars respondent VPV<sub>1</sub> och VPV<sub>2</sub>, anser att de nya styrverktygen inte fungerade alltför illa, men svårigheterna uppstod då resultatet kom. *Vem är ansvarig för vad? Vem uppfyller inte sina krav?* Även Hope och Fraser (2004) tar upp att delegering av beslutsfattande och uppgivande av auktoritet alltid har varit en av budgeteringens nyckelfunktioner. Organisationer som har slutat med budget har fört över makten och beslutsfattandet till operativ nivå. Operativa chefer och dess medarbetare är då utrustade med befogenhet att använda sitt omdöme och sin initiativkraft för att nå resultat utan att begränsas av någon specifik plan eller överenskommelse.

Ett annat kännetecken för budgeten är att den uttrycks i monetära mått. Detta är något som under den senaste tiden allt mer ifrågasatts och allt fler företag efterfrågar en budget innehållandes mer icke-monetära mått. Kritikerna menar att de båda alternativen inte nödvändigtvis måste utesluta varandra, utan att de tillsammans bör fungera som ett väl utvecklat styrmedel (Greve, 1996). Detta kom även fram under intervjun med Volvo Personvagnar. Ford, som är ägare till Volvo Personvagnar, styr mycket på ekonomiska siffror, mycket mer än vad Volvo Personvagnar gjorde innan Ford köpte upp dem. Budgeten är idag också mer detaljerad. Båda respondenterna anser att det finansiella kan kännas överdrivet och innehåller alldeles för mycket nyckeltal och att de gärna skulle arbeta med mer icke-monetära mått.

Det fjärde kännetecknet är att budgeten görs för en viss tidsperiod och för de kostnader och intäkter som är hänförliga till perioden. Många av de modeller som budgeten bygger på kan härledas till den ekonomiska redovisningen. Det som skiljer dem åt är att budgeten bygger på händelser som förväntas inträffa, medan redovisningen bygger på redan inträffade händelser (Greve, 1996). Tidsperioden som Greve tar upp visar på många likheter med den tidsperiod som Borealis budgetprocess sträckte sig över. Budgetprocessen startade i Borealis fall i augusti och avslutades i december. Vilket även överrensstämmer med Volvo Personvagnars och SEB budgetprocess.

#### 5.1.1 Budgetens syften för samordning och som mall.

Många företag ser arbetet kring budgetuppställandet som ett tillfälle för de olika avdelningarna att samordna och kommunicera enligt Bergstrand, m fl (1974). Respondent SEB<sub>1</sub> påpekade att när företaget använde sig av budget och prognoser var det ett tillfälle då

medarbetarna från olika avdelningar träffades och diskuterade. Bergstrand menar att detta tillfälle skapar möjligheter för medarbetarna att utifrån budgetarbetet tillhandahålla upplysningar och skapa motivation. Detta stämmer väl överens med vad respondent SEB<sub>1</sub> uttalade som positivt med budgeten och dess främsta syften. Greve menar att budgeten är ett bra verktyg för att mäta om de olika avdelningarna har gjort ett bra arbete. Respondent VPV<sub>2</sub> påpekade att en av anledningarna till att budgeten avskaffades var just för att den nya ledningen ansåg att det var svårt att se vem som var ansvarig för vilket resultat. Ledningen ansåg enligt VPV<sub>1</sub> att budgeten tydligt visar vem som är ansvarig för vad.

Volvo Personvagnar jämför prognosen med varianser från föregående prognos, men de jämför inte budget mot föregående års budget. Detta skiljer sig något från det som Bergstrand, m fl (1974) tar upp, det vill säga att budgeten bör innefatta en efterhandskontroll där den fungerar som en mall att jämföra utfallet mot. Budgeten kan också användas i syfte att uppmärksamma avvikelser. Bergstrand poängterar dock vikten i att det kontinuerligt bör ske en uppföljning för att på så sätt öka förståelsen för det verkliga utfallet jämfört med budget (Bergstrand, m fl 1974). Dock ville ledningen på Volvo Personvagnar byta till ett alternativt styrverktyg på grund av att de ansåg att budgetens 18 månaders uppföljning var alldeles för sent efter utfallet. De efterfrågade en snabbare utvärdering av utfallet för att snabbare kunna upptäcka avvikelser.

Bergstrand menar att budgetuppföljandet kan ses som ett organisatoriskt lärande och ett sätt att motivera medarbetarna att uppnå företagets uppsatta mål. Respondenterna VPV<sub>1</sub> och VPV<sub>2</sub> ansåg dock att Ford efterfrågade allt för mycket nyckeltal som de inte till fullo förstod vad Ford använde dem till. De upplevde det som att de arbetade med för mycket smådetaljer. Det saknades i Volvo Personvagnars fall viss förståelse för det som Ford efterfrågar.

### *5.1.2 Två sätt att se på budget: för planering och kommunikation samt för styrning*

Greve (1996) beskriver att forskarna idag talar om två synsätt inom budgetering. Det ena synsättet är planering och planering utgår från att det är beslutfattarna i företaget som är de viktiga. Beslutfattarna är rationella i sitt beteende. Deras beslut utgår från beslutsmodeller som anses leda fram till det optimala beslutet. De anses vara rationella i den meningen att de arbetar för att uppnå företagets uppsatta mål genom att först förse sig med information om olika alternativa lösningar för att utifrån detta kunna fatta det bästa beslutet. Här ser författarna en likhet med i vad Volvo Personvagnar uttryckte. Företaget blev köpt av Ford 1999 och Ford använder sig mer av rationella idealmodeller och fattar sina beslut utifrån dem. Ford styr mycket på ekonomiska siffror, vilket är mycket mer än vad Volvo Personvagnar gjorde innan. Budgeten är idag också mer detaljerad. Respondenterna tycker att det ekonomiska kan kännas överdrivet och att det innehåller alldeles för mycket nyckeltal och att de vill arbeta med mindre smådetaljer.

Borealis däremot bytte ägare 1998 och det blev då svårt för ledningen att kommunicera eftersom det nya företaget använde sig av budget. Borealis använde sig då av ett alternativt styrverktyg vid den tidpunkten. Detta bidrog till att Borealis övergick till budget för att kunna kommunicera bättre med den nya ledningen.

Det andra synsättet är styrning och styrning syftar till att det är företagsledningens uppgift att se till att andra i företaget tar bra beslut. Detta synsätt har likheter med det mer beteendevetenskapliga synsättet, det vill säga att de tror på individens egen handlingsförmåga och att det är viktigt med motivation för att kunna ta de rätta besluten. Borealis nämner att det

anses viktigt i företaget med styrelsens och ägarnas förtroende och förståelse i de processer som används för att uppnå effektivitet.

### *5.1.3 Budget - ett tidskrävande och inaktuellt styrverktyg*

Enligt respondent SEB<sub>1</sub> är en av nackdelarna under budgetprocessen att det finns scenarier som nästan alltid blir "bortkastade" under externa omständigheter. Exempel på sådana externa faktorer är Riksbankens agerande och hur dollarkursen ser ut. Respondent Borealis<sub>2</sub> nämnde också att externa omständigheter, såsom i deras fall att råoljepriset och valutan, förändrades och företaget då fick upprätta många avvikelserapporter. Johnson och Kaplan (1987) tar upp att den teknologiska utvecklingen har gjort stora framsteg och accelererat i en snabb takt. Följden av detta har blivit att budgeteringen och övriga verktyg inte är anpassade till företagets betydligt modernare teknologiska situation. Vilket stämmer bra överens med SEB<sub>1</sub> antydning om att viktiga faktorer kan förbises i budgetprocessen.

En annan kritik enligt Johnson och Kaplan (1987) är att budgeteringen i allt för stor utsträckning är fokuserad på redovisningsmått. De historiska siffror som redovisningen baseras på är inte alltid aktuella för det som verksamhetsstyrningen utgår ifrån. Fokuseringen kring redovisningsmått bidrar till att företaget kan komma att göra felbedömningar om framtiden. De ifrågasätter hur man skall kunna styra med framtiden baserat på historiska mått. Den allt för stora fokuseringen på ekonomiska mått i budgeteringen och ekonomistyrningen anses bidra till ett kortsiktigt tänkande. Detta är något som beskrivs även av Volvo Personvagnar. Företaget ville arbeta bort det stora antalet siffror som budgeten kräver och istället arbeta med operativa parametrar. De båda respondenterna var ense om att det skulle vara av intresse att arbeta mera med mjuka nyckeltal och för att på så sätt kunna gå ner mer på djupet i företaget.

Ytterligare kritik är att budgeten anses vara för komplex och förekommer i allt för många nivåer i företaget. Detta kan leda till att företaget mäter fel saker och blir ineffektivt enligt Johnson och Kaplan (1987). Volvo Personvagnars respondenter nämnder att det ekonomiska kan kännas överdriven och innehåller alldeles för mycket nyckeltal. Konsekvensen av budgetens tröga utveckling blir att företaget inte lyckas att mäta och styra det i företagen som skapar värde (Johnson och Kaplan 1987).

Hope och Fraser (2004) tar upp liknande kritik och de anser att budgeten kräver mycket tid som ändå resulterar i ett osäkert utbyte. Budgeten är svårhanterligt och kostsam. Respondent Borealis<sub>1</sub> anser personligen att budgeten tog alldeles för mycket tid och resurser i förhållande till vad man fick ut av den. Företaget började med budgeten i augusti och den blev sedan granskad i december av styrelsen. I dag har däremot företaget koncentrerat budgetprocessen mer än innan och är inte fullt så detaljerad som förut. Volvo Personvagnar ansåg också att budgetprocessen tog väldigt lång tid. Detta är kritik som även stämmer överens med SEB syn på budgetprocessen.

## **5.2 De två mest användbara alternativen till budgeten i de undersökta företagen**

### *5.2.1 Rullande prognoser- budget men i annan skepnad*

Den rullande prognosen skiljer sig från budget genom att den inte är bunden till en ettårsperiod. Likheter finns i att de båda verktygen bygger på framtida förväntade händelser, men att i arbetet med en rullande prognos går man aktivt in och ändrar.

Ändringarna sker då de förutsättningar som prognosen bygger på förändras och uppdateringen skapar ett aktuellt styrverktyg (Samuelson, 2004). Det var sagt att SEB skulle övergå till prognoser, men så blev det inte, man talade lite med kluven tunga. Styrelsen fortsatte ändå att prata om kalenderåret. SEB<sub>1</sub> tror att det generellt sett är svårt för koncernledningen och styrelsen att släppa ”budgettänket”. Företaget kallade styrverktyget för prognoser istället för budget. Det blev sedan att företaget återgick till budget och kalenderår. Företaget arbetar i dagsläget också med prognoser men de används inte alls lika utförligt. De används mer som en bekräftelse på att resultatet blir som i budgeten. Borealis och Volvo Personvagnar valde även de att övergå till att arbeta med rullande prognoser då de avskaffade budget. Borealis<sub>2</sub> sade däremot att budgeten levde dock kvar under perioden då företaget arbetade med ett alternativ, men att arbetsprocessen kallades för något annat.

En annan sak som skiljer prognosen från budgeten är att prognosen inte används för att i efterhand följa upp utfallet och saknar därför analytisk karaktär (Linnell och Rohback, 2003). Detta är motsägelsefullt om man lyssnar till vad Volvo Personvagnar sade. Volvo Personvagnar styr idag på budget och månatliga prognoser. De jämför varianserna i prognoserna med varandra.

#### *5.2.2 Det balanserade styrkortet- som tillval till budget*

Kaplan och Norton anser att det finns en överdriven fokusering på ekonomiska mått och att företag behöver komplettera med icke-ekonomiska mått. Det balanserade styrkortet är tänkt att översätta företagets strategier till ett antal mål och prestationsmått i ett antal perspektiv (Bengtsson och Skärvad, 2001). Borealis började arbeta med det balanserade styrkortet och även rullande prognoser för att tillsammans uppnå målsättningen. I dag arbetar Borealis med en budget, men har kvar rullande prognoser och det balanserade styrkortet. SEB använder idag det balanserade styrkortet tillsammans med prognoser eftersom de inte bara använder sig av budget. Respondent SEB<sub>1</sub> anser dock att deras balanserade styrkort inte har genomförts ordentligt. SEB<sub>1</sub> anser också att koncernledningen skall vara med på banan och göra strategikarta och få den förankrad. Respondenten anser att det fortfarande inte är tillräckligt förankrat.

### **5.3 Politiska beslut är mer förekommande än rationella beslut vid val av styrverktyg**

Vad det gäller övergångsprocessen från budget till det alternativa styrverktyget så var det i SEB:s fall ett beslut som kom från divisionerna. Problemet var att ledningsgruppen inte var övertygad, men divisionsgruppen beslutade att ”*nu kör vi så här*” förankrades. I Borealis fall handlade avskaffandet av budgeten om ett strategiskt beslut. Företaget skulle efter sammanslagningen 1994 vara ”New, Better and Different” och valde därför att övergå till alternativa styrverktyg. Beslutet var taget och medarbetarna fick bara acceptera det. I Volvo Personvagnar handlade det också om ett beslut taget på strategisk nivå där ledningen kom ut och berättade vad de beslutat om. De tre företagens handlande stämmer överens med Dafts (1986) beskrivning av politiska beslut. Daft beskriver ett antal punkter kring politiskt handlande, vilka väl överrensstämmer med de tre företagens agerande vid avskaffandet av budgeten. Det vill säga att de politiska besluten oftast fattas högt upp i företagen och innefattar ofta strukturella förändringar. De tre medverkande företagen är aktiva på helt skilda marknader vilket överrensstämmer med Dafts syn på att politiska beslut förekommer i alla olika företag.

Vid övergångsprocessen tillbaka till budget så var det i SEB:s fall ledningen som var drivande. Borealis valde att återgå som följd av ett ägarbyte och de nya ägarna var inte nöjda med resultatet och bestämde därför att återgå till budgeten. Volvo Personvagnar blev köpta av Ford, ett företag som är hårt detaljstyrt och har en stark budgettradition och beslutet om att återgå till budget var ett beslut på strategisk nivå, det vill säga av ledningen. Också vid denna övergångsprocess kan ledningens handlande i de tre företagen liknas med Dafts beskrivning av politiska beslut, vilket är bland annat att besluten ofta fattas högt upp i företaget och innefattar strukturella förändringar.

De båda övergångsprocesserna i de tre företagen kan liknas vid det som Daft kallar för politiska beslut. Men i de tre företag så var det dock inte samma personer som var drivande i båda övergångsprocesserna. I SEB hade de personer som avskaffade budgeten gått i pension, då ledningen beslutade att företaget skulle återgå till budget. Det var snarare tryggheten med budget som drev företaget tillbaka än vissa personer och det var lätt att falla tillbaka till budgeten då personerna som var drivande för dess avskaffande inte längre fanns kvar i företaget. I Borealis fall var det inte heller samma personer som var drivande vid båda övergångarna, utan det var de nya ägarna som drev tillbaka budgeten. I Volvo Personvagnars fall var det inte heller samma personer som var drivande utan också här de nya ägarna. De tre företagens ledningsgruppers agerande stämmer bra överens med Dafts idé om att politiska beslut tas för att uppnå viktiga företagsbeslut.

Ax och Bjornenak (2006) beskriver *mode (fashion)* som ett sätt att sprida nya styrverktyg. *Mode* påverkas av något utanför företagets egna arena. Det kan exempelvis vara konsultföretag, eller ekonomistyrningsgurus som påverkar företaget. Företaget anammar styrmodellen för att den är populär. Efter vad författarna till artikeln beskriver så stämmer detta överens med vad SEB<sub>1</sub> sade. Respondenten tror att det var en modegrej när företaget implementerade alternativa styrverktyg. SEB lyssnar på konsulter och hävdar att i näringslivet är det så att man lyssnar på konsulter. Det var liknande för Borealis som för SEB för att sammanslagningen efterfrågade något annorlunda och att det nya företaget ville att det skulle synas att det var något nytt. På Volvo Personvagnar var även här som för Borealis att läget var bra för något nytt.

Ax och Bjornenak (2006) beskriver även bland annat *härkning (fad)*. Med härkning menas att företag väljer ett styrverktyg efter vad konkurrenter och andra organisationer redan använder. SEB tittade på Atlas Copco och bytte erfarenheter. Även Borealis hävdar att argumenten var att det alternativa styrverktyget var ett bättre sätt, men att företaget tittade nog också på exempelvis Handelsbanken eller några andra företag som anammat det.

#### **5.4 Både väktare och förkämpar är lika vanligt förekommande**

I de båda övergångsprocesserna fanns det personer i företaget som argumenterade för och mot. Då SEB avskaffade budgeten uppstod det frågetecken kring hur medarbetarna skulle uppnå exempelvis sina säljmål. De ansåg att ett säljmål bör arbetas fram efter en budget och inte utifrån prognoser. Ledningen fortsatte efter avskaffandet av budgeten att ändå arbeta efter kalenderår. Divisionerna i SEB lyckades implementera de alternativa styrverktygen, men längre ner i organisationen levde budgeten kvar. I Borealis gjordes som så att de avdelningar som ville ha en lokalbudget tilläts ha det. Och då Borealis slogs ihop med ett österrikiskt bolag så var det många av deras avdelningar som valde att arbeta kvar med budget. De fortsatte helt enkelt att arbeta med budget, men valde att kalla det för något annat. I Borealis fanns det ett stort motstånd mot övergången till de alternativa styrverktygen, men att de

nämnde att det alltid finns medarbetare som är mot förändringar. I Volvo Personvagnar var det ledningen som förespråkade avskaffandet. De ville att de lägre delarna i företaget skulle börja arbeta på mer mjuka nyckeltal. Ute i företaget märktes dock till en början ingen skillnad efter avskaffandet av budget och de olika avdelningar fick själva implementera det nya styrverktyget vilket bidrog till att det tog olika lång tid. Hur de tre företagen agerande i övergångsprocesserna stämmer bra överens med Wildavskys (1964) *förkämpar* och *väktare*. De personer som efter övergången valde att fortsätta arbeta med budget är de som kan kallas ”väktare”. Beskrivningen av ”förkämpar” kan liknas med de i företagen som argumenterar för något annat, det vill säga i vårt fall det alternativa styrverktyget i den första övergångsprocessen. I den andra övergångsprocessen är förkämparna de som argumenterade för att återanskaffa budgeten och väktarna är de som ville hålla kvar vid det alternativa styrverktyget.

### **5.5 Sammanfattning**

Empirin ställd mot referensramen sammanfattas i tabell 5.1

Tabell 5.1 Sammanfattning analys

Centrala begrepp	SEB	Borealis	Volvo Personvagnar
<b>Budget</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Fördelar</b></li> <li>• <b>Nackdelar</b></li> </ul>	+ starkt styrverktyg - tidskrävande - viktiga faktorer kan allt för lätt förbises	+ kommunicerar bättre med budget - tidskrävande, - externa omständigheter leder till merarbete	+ trygg - tidskrävande, - allt för många monetära mått - uppföljning allt för sent efter utfallet
<b>Politiska beslut</b>	<i>Övergångsprocess från budget:</i> Divisionsbeslut utan utrymme för argument <i>Övergångsprocess tillbaka till budget:</i> Ledningsbeslut utan utrymme för argument  <i>Övergångsprocess från budget:</i> Spridningen av det nya styrverktyget var genom mode och hämning	<i>Övergångsprocess från budget:</i> Ledningsbeslut utan utrymme för argument <i>Övergångsprocess tillbaka till budget:</i> Ledningsbeslut utan utrymme för argument  <i>Övergångsprocess från budget:</i> Spridningen av det nya styrverktyget var genom mode och hämning	<i>Övergångsprocess från budget:</i> Ledningsbeslut utan utrymme för argument <i>Övergångsprocess tillbaka till budget:</i> Ledningsbeslut utan utrymme för argument  <i>Övergångsprocess från budget:</i> Spridningen av det nya styrverktyget var genom mode
<b>Rationella beslut</b>	Det förekom inga rationella beslut vid någon av de två övergångsprocesserna	Det förekom inga rationella beslut vid någon av de två övergångsprocesserna	Det förekom inga rationella beslut vid någon av de två övergångsprocesserna
<b>Väktare och förkämpar</b>	<i>Övergångsprocess från budget:</i> Förkämparna fanns i divisionerna medan väktarna fanns i ledningen <i>Övergångsprocess tillbaka till budget:</i> Förkämparna fanns i ledningen medan väktarna fanns i divisionerna	<i>Övergångsprocess från budget:</i> Förkämparna fanns i de nya ägarna efter sammanslagningen medan väktarna fanns i de övriga delarna i företaget <i>Övergångsprocess tillbaka till budget:</i> Förkämparna representerades av de nya ägarna medan Borealis var väktarna	<i>Övergångsprocess från budget:</i> Förkämparna fanns i ledningen medan väktarna fanns i de övriga delarna i företaget <i>Övergångsprocess tillbaka till budget:</i> Förkämparna representerades av de nya ägarna Ford medan Volvo Personvagnar var väktarna

## 6. Slutsatser och författarnas egna reflektioner

*I detta avslutande kapitel kommer författarna att först sammanfatta, i punktform, de slutsatser denna undersökning har lett fram till. Sedan diskuteras slutsatserna. Författarna besvarar även uppsatsens problem. Vidare följer författarnas egna reflektioner och författarna avslutar sedan med att ge förslag på vidare forskning.*

### 6.1 Slutsatser

Författarna har sammanfattningsvis kommit fram till följande:

- Ett mönster som går att urskilja är att, då ett företag har ett dåligt resultat eller då det sker stora strukturella förändringar är det naturligt att återgå till budgeten. Budgeten anses trygg och nödvändig då det råder osäkerhet i företaget.
- Argumenten som lades fram vid avskaffandet av budgeten handlade främst om budgetens nackdelar.
- Besluten som togs under övergångsprocesserna var samtliga politiska beslut. Besluten om att prova på ett alternativt styrverktyg kom dels från att det var mode just då, men också genom härmning, det vill säga att det fanns exempel på företag som lyckats med implementeringen av ett alternativt styrverktyg, som företagen kunde ta efter. Ledningarna i två av de tre undersökta företagen ansåg också att det var läge för att komma med något nytt och utvecklande!
- Det fanns både förkämpar och väktare vid de båda övergångsprocesserna. De båda övergångsprocesserna skedde genom beslut tagna på strategisk nivå både i Borealis och i Volvo Personvagnar. I SEB var övergångsprocessen från budget till alternativt styrverktyg ett beslut som fattades i en av företagets division. Återinförandet av budgeten var dock ett strategiskt beslut.

Ett mönster som går att urskilja, i samtliga undersökta företag, är att då ett företag har ett dåligt resultat eller att det sker stora strukturella förändringar är det naturligt att återgå till budgeten. Författarna ser tydligt att när det råder oro i företag är detta en bekväm handling. I samtliga undersökta företag menar respondenterna att det är budgetens styrkor som medför att budgeten är lätt att falla tillbaka till. Undersökningen visar på att budgeten anses trygg och nödvändig. En av respondenterna talar om budgeten som ”en gammal vän”. Detta tycker författarna talar klart och tydligt för att budgeten, trots den massiva kritiken, har kvar sin ställning som ett starkt styrverktyg. Under samtliga intervjuer frågade författarna varför respondenterna ansåg att budgeten är så starkt förankrat och nästan samtliga respondenter svarade att trots att den har stora nackdelar så är det dess fördelar som väger tyngst. Detta stämmer väldigt bra överens med det som litteraturen tar upp inom ämnet. Att budgeten är ett tydligt styrverktyg att arbeta efter samt att den ger tydliga ansvarsfördelningar.

En annan reflektion författarna gjorde var att då de undersökta företagen valde att återgå till budgeten var det få personer i respektive företag som tog ställning mot beslutet. En respondent på Volvo Personvagnar menade till och med att beskedet om att återinföra budgeten nästan kom som en lättnad. Samtliga respondenter gav intryck av att de ansåg det

var en god idé att företaget avskaffade budgeten. Samtidigt som de vid återinförandet av budgeten inte ställde sig negativa till beslutet.

På SEB valde ledningsgruppen, efter övergången till de alternativa styrverktygen, ändå att fortsätta arbeta med budgeten. Detta var också tydligt i Borealis där olika avdelningar valde att fortsätta budgetarbetet, det samma gällde även Volvo Personvagnar. Detta anser författarna vara ett tydligt tecken på hur djupt rotat och starkt styrverktyg budgeten faktiskt är. Poängteras bör dock att det givetvis också kan handla om att det var väktarna av budgeten som valde att fortsätta med budgeten. Något som författarna anser viktigt att ta upp är att trots att samtliga respondenter gav ett tydligt intryck av att budgeten är svår att ersätta, så ställde sig också samtliga respondenter mycket positivt till övergången till de alternativa styrverktygen.

De tre undersökta företagen verkar inom helt skilda områden men samtliga är storföretag som är aktiva på den internationella marknaden. Trots företagens olikheter finns en tydlig överensstämmande syn på budgeten som styrverktyg. Att, som tidigare nämnt, den är stark och accepterad. De tre företagens respondenter var samstämmiga i sina åsikter om att budgeten kan ses som en tydlig ansvarsfördelning.

Författarna upplever det intressant att det vid övergångsprocessen till de alternativa styrverktygen var budgetens nackdelar som användes som argument snarare än det nya styrverktygets fördelar. Samtliga respondenter var överens om att det finns stora nackdelar med budgeten men att den ändå är svår att avskaffa. I SEB var det divisionerna som avskaffade budgeten och i Borealis och Volvo Personvagnar var det ett ledningsbeslut, men trots att besluten togs i olika delar i de tre företagen var det dock budgetens nackdelar som var argumenten. De tre företagens kritik mot budgeten stämmer bra överens med den kritik som riktats mot budgeten i litteraturen. Att den tar allt för lång tid i förhållande till vad den resulterar i samt tenderar att vara inaktuell. Kritik som väl överensstämmer med den kritik som respondenterna berättar användes som argument vid avskaffandet av budgeten.

Självfallet kan det vara så att då tiden är passande för stora förändringar inom ett företag är det av stort intresse att finna brister i de metoder som idag används. Författarna menar att de som var drivande vid övergångsprocesserna hade mycket att vinna i att finna fel och brister i budgeten, för att på så sätt undvika motsättningar och konflikter.

Intressant är att det vid de båda övergångsprocesserna handlade om politiska beslut. Det handlade i samtliga undersökta företag om redan tagna beslut och det lämnades inget utrymme för diskussioner eller motargument. Övergångsprocessen till de alternativa styrverktygen samt övergångsprocessen tillbaka till budgeten var i de båda fallen politiska beslut. Det var inte i något av de tre företagen samma personer som var drivande vid de båda övergångsprocesserna. Det gick så långt som att i Borealis fall var det till och med så att de medarbetare som förespråkade ett alternativt styrverktyg drevs ut ur företaget när de nya ägarna kom och de återinförde budgeten. Författarna vill dock poängtera att de valt att inte undersöka hur vida ledningens underlag för besluten varit rationella eller politiska. Författarna har valt att fokusera på vilka argument som lades fram då de nya besluten presenterades för de olika avdelningarna i de tre företagen.

Författarna anser att det faktum att det vid de två övergångsprocesserna var olika personer som var drivande överensstämmer med det som tidigare i uppsatsen benämnts väktare och förkämpar. Det fanns både förkämpar och väktare vid båda övergångsprocesserna i alla tre

företagen och båda var lika förekommande. I den första övergångsprocessen skilde det sig dock var i företaget förkämpar och väktarna fanns. Förkämpar var de som argumenterade för att använda sig av ett alternativt styrverktyg och i SEB fanns förkämparna i divisionerna. Väktarna fanns i ledningen som förespråkade att bevara budgeten. Tvärtemot var det i de två andra företagen, i Borealis fall fanns förkämparna i ledningen i den nya ägarstrukturen och väktarna fanns i övriga delar i företaget. Även i Volvo Personvagnar förespråkade ledningen avskaffandet av budgeten, och väktarna fanns i hela företaget förutom då i ledningen.

I den andra övergångsprocessen så var det förkämparna som kämpade för att återgå till budget och väktarna som vill hålla kvar vid det alternativa styrverktyget. På företaget SEB var det ledningen som ville återgå till budget, och väktarna fanns då i divisionerna. I Borealis och Volvo Personvagnar var förkämparna de nya ägarna i koncernen medan väktarna fanns i ”gamla” Borealis och Volvo Personvagnar.

Mode är ett sätt att sprida nya styrverktyg ut till företag och i de undersökta företagen så anammande alla företagen det alternativa styrverktyget genom just mode. SEB och Borealis valde även styrverktyg efter vad konkurrenter och andra företag använde sig av. Tiden företagen befann sig i var lämplig för något nytt och utvecklande.

Samtliga respondenter var överens om att avskaffandet av budgeten och implementeringen av det alternativa styrverktyget inte gavs tillräckligt lång tid. Det alternativa styrverktyget var för dåligt förankrat i företaget och långt ifrån alla avdelningar var med på ”tåget”. Flertalet av respondenterna ansåg också att det inte fanns tillräckligt med kunskap för att kunna arbeta effektivt med de nya styrverktygen. Det är också viktigt att ledningen i koncernen har en positiv attityd och det engagemang som krävs för att en avveckling av budgeten ska lyckas. Detsamma gäller då budgeten skall återinföras att samtliga medarbetare också då är med på ”tåget”.

## 6.2 Författarnas egna reflektioner

Kritik mot budgeten från de undersökta företagen är sammanfattningsvis att den anses vara komplex, tidskrävande och inaktuell. Volvo Personvagnars respondenter nämnde att de ekonomiska rapporterna kan kännas överdrivna och innehålla alldeles för mycket nyckeltal. Detta anser författarna kan vara ett resultat av att respondenterna inte till fullo har förståelse för Fords sätt att styra.

Budgeten verkar vara en hård förankrad tradition i företagen och detta kan eventuellt göra så att användning av ett alternativt styrverktyg inte är möjligt. Intressant var dock att samtliga respondenter var positiva till alternativa styrverktyg, men respondenterna protesterade heller inte då budgeten återinfördes. Författarna fick uppfattningen om att det finns en vilja hos respondenterna att övergå till alternativa styrverktyg, men det verkar vara mycket som talar mot för att ett alternativt styrverktyg helt skall lyckas implementeras. Det som talar mot en lyckad implementering tycks vara, bland annat, en avsaknad av resurser och kunskap. Författarna fick uppfattningen av att det var halvdanna försök från samtliga avdelningar i de undersökta företagen. Det faktum att vissa avdelningar tilläts arbeta kvar med budgeten, anser författarna talar för ett misslyckade. Vilket också respondenterna påpekade, *alla skall vara med på tåget*.

Författarna tror att om avskaffandet av budgeten hade varit ett mer rationellt beslut, hade det kunnat medföra att övergången fått en större förståelse bland medarbetarna som faktiskt

arbetar med budgeten i sitt dagliga arbete. Medarbetarna hade kunnat få ökad förståelse genom diskussioner med personal från andra företag som implementerat ett alternativt styrverktyg. Då tror författarna att implementeringen skulle ha haft en ökad chans att lyckas. Samtidigt finns det mycket som talar för att vid genomförandet av stora förändringar som detta kan det vara en fördel att beslutet sker genom ett politiskt beslut. Detta för att undvika konflikter och motsättningar men författarna anser att det i de tre undersökta företagen ändå visar på att det trots politiska beslut lämnas stort utrymme för motsättningar. Ett rationellt beslut innehållandes information om, dels företag som lyckats, men kanske främst om hur styrningen faktiskt går till efter en övergång och vad det nya styrverktyget ställer för krav på medarbetarna.

I dagsläget använder SEB sig av ett alternativt styrverktyg medan Borealis och Volvo Personvagnar använder sig av budget men kompletterar den med rullande prognoser och det balanserade styrkortet. Detta tycker författarna tyder på att företagen har tagit vara på delar av de alternativa styrverktygen även om det inte är de huvudsakliga styrverktygen. Att samtliga företag använder sig av de alternativa styrverktygen, i någon form, tillsammans med budgeten anser författarna visar på att det finns vilja att förändra och utveckla den ekonomiska styrningen.

### 6.3 Förslag till vidare forskning

Under genomförandet av studien har idéer och förslag till vidare forskning skapats hos författarna. Budgeten och alternativa styrverktyg är ett mycket intressant ämne att fortsätta studera och författarna har kommit fram till nedanstående förslag:

- Intervjua medarbetare som satt i ledningsgruppen när beslutet togs om en övergångsprocess till ett alternativt styrverktyg eller övergångsprocessen tillbaka till budget. Detta för att förstå hur besluten togs, om det var politiskt eller rationellt handlande.
- Företag köper idag upp andra företag i alla världens länder och det hade därför varit intressant att gå mer in på djupet hur olika länders kulturer styr vilket styrverktyg som anammas och varför. Det hade då varit intressant att se hur styrverktygen formas efter ett uppköp. Exempelvis ur ett amerikanskt företagsperspektiv. Då kan man följa flera olika amerikanska företag som köper upp företag i olika världsdelar och därefter jämföra vilket styrverktyg som dominerar och varför.
- Intressant vore också att se på övergångsprocesserna ur ett mer organisationsinriktat perspektiv. Det vill säga, vad ställer sådana här förändringar för krav på företaget för att lyckas bättre med implementeringen än i de tre undersökta företagen?

## Källförteckning

### Tryckta källor

Ax C och Björnenak T. (2006) *Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion. Issues in Management Accounting*. 3<sup>rd</sup> edition Prentice-Hall, Hertfordshire

Ax C, Johansson C och Kullvén H. (2002) *Den nya ekonomistyrningen*. Andra upplagan. Liber Ekonomi. Malmö

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

Bengtsson L och Skärvad P-H. (2001) *Företagsstrategiska perspektiv*. Tredje upplagan. Studentlitteratur. Lund

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

Bergstrand J, Gavantin P, Magnusson Å och Samuelson L. (1974) *Vad är budgetering?* Sveriges Mekanförbund. Stockholm

Brunsson N och Rombach B. (1982) *Går det att spara? Kommunal budgetering under stagnation*. Doxa Ekonomi. Avesta

Booth W, Colomb G och Williams J. (2005) *Forskning och skrivande – Konsten att skriva enkelt och effektivt*. Studentlitteratur. Lund

Christensen L, Andersson N, Engdahl C och Haglund L. (2001) *Marknadsundersökning- En handbok*. Studentlitteratur. Lund

Daft R. (1986) *Organization Theory and Design*. Andra upplagan. West publishing company. St. Paul

Eriksson L-T. (1999) *Att Utreda Forska och Rapportera*. Liber Ekonomi. Lund

Greve J. (1996) *Budget*. Studentlitteratur. Lund.

Holme I och Solvang B. (1997) *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur. Lund

Hope J och Fraser R. (2004) *I stället för budget. Att bryta sig loss från den årliga prestationsfällan*. Liber Ekonomi. Malmö

Jacobsen J. (1993) *Intervju- Konsten att lyssna och fråga*. Studentlitteratur. Lund

Johnson T och Kaplan R. (1987) *Relevance lost – The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press. Boston.

Kvale S. (1997) *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Studentlitteratur. Lund

---

Linnel M och Rohback P. (2003) *Budgetlöst företagande i åtta svenska storföretag- Avskaffande eller förändring*. Magisteruppsats i ekonomistyrning. Handelshögskolan i Göteborg

Patel R och Davidson B. (2003) *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Tredje upplagan. Studentlitteratur. Lund

Pfeffer J. (1981) *Power in organizations*. Pitman Publishing INC. Marshfield

Samuelson L. (2004) *Controllerhandboken*. Industrilitteratur. Lidingö

Targama A. (2002) Förståelseskapande management. *On Time*. Nr 2

Trost J. (2005) *Kvalitativa intervjuer*. Tredje upplagan. Studentlitteratur. Lund

Wallander J. (1995) *Budgeten- ett nödvändigt ont*. Andra upplagan. SNS Förlag. Stockholm

Wildavsky A. (1964) *The politics of the budgetary process*. Little, Brown and Company. /Boston

### **Personliga intervjuer**

Intervju med respondent från SEB 2006-11-28 (SEB<sub>1</sub>)

Intervju med respondenter från Borealis 2006-11-28 (Borealis<sub>1</sub> och Borealis<sub>2</sub>)

Intervju med respondenter från Volvo Personvagnar 2006-11-29 (VPV<sub>1</sub> och VPV<sub>2</sub>)

Intervju med respondenter från SKF 2006-11-30 (SKF<sub>1</sub> och SKF<sub>2</sub>)

### **Muntliga källor**

Åkesson J. Föreläsning i Ekonomistyrning, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2006-09-11.

### **Hemsidor**

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

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

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

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

---

## **Bilaga 1**

### **Intervjuguide**

Intervjun är uppdelad i kronologisk ordning med början vid 97/99 fram till idag. Intervjun är indelad i tre delar. Del A berör övergångsprocessen från avskaffandet av budgeten, del B perioden då företaget arbetade med ett alternativt styrverktyg. Den sista delen, del C, berör övergångsprocessen från det alternativa styrverktyget tillbaka till budget. Detta för att syftet är att uppsatsskrivarna skall skapa sig en förståelse för de argument som användes vid övergångsprocesserna. Med övergångsprocesserna menas övergången från traditionell budget till ett alternativt styrverktyg som exempelvis det balanserade styrkortet eller rullande prognoser, men även övergångsprocessen tillbaka till den traditionella budgeten.

### **Del A**

*I denna del av intervjuguiden kommer vi att fokusera på dåtid det vill säga tiden då företaget arbetade med traditionell budget, men sedan valde att övergå till en alternativ metod.*

#### **A 1 Övergångsprocessen, från budget till det alternativa styrverktyget**

- Varför valde ni att arbeta med ett alternativ för budgeten under en period?
- Vilka var argumenten för att avskaffa budgeten?
- På vilket sätt fördes argumenten fram?
- Vem var drivande i avskaffandet av budgeten?
- Var det ett enhälligt beslut?
- Vad tror du att företaget kunde ha gjort annorlunda vid övergångsprocesserna?
- Gjordes någon utvärdering?

#### **A2**

- Var er budget kopplad till övriga styrverktyg?

### **Del B**

*Denna del fokuserar inte uppsatsskrivarna på men är av intresse för att få förståelse för vilket det alternativa styrverktyget var.*

#### **B1 Det alternativa styrverktyget,**

- Vilket/vilka alternativa styrverktyg övergick ni till?

### **Del C**

*I denna del av intervjuguiden kommer vi att fokusera på nutid, det vill säga hur företagets budgetarbete ser ut idag.*

#### **C1 Övergångsprocessen, från det alternativa styrverktyget till budget**

- Varför valde ni att avskaffa det alternativa styrverktyget och återgå till budgeten?
- Vilka var argumenten för att avskaffa det alternativa styrverktyget?
- På vilket sätt fördes argumenten fram?
- Var det ett enhälligt beslut?
- Vem var drivande i avskaffandet av det alternativa styrverktyget?
- Var det samma personer som var drivande i båda övergångsprocesserna?
- Vad tror du att företaget kunde ha gjort annorlunda vid övergångsprocesserna?

- Gjordes någon utvärdering?

## **C2 Dagens budgetarbete**

- Hur arbetar ni med budget idag?
- Vilka syften har ni med budgeten?
- Uppfyller budgeten era krav?
- Är er budget idag kopplad till övriga styrverktyg?

## **Bilaga 2**

### **Intervju SKF 30/11 2006**

De båda respondenternas svar redovisas nedan som en sammanfattande text från de båda intervjutillfällena.

#### **Varför valde ni att arbeta med ett alternativ till budgeten under en period?**

Vi har aldrig lämnat budgeten! 1999 hade de traditionell budget. Budgeten har alltid funnits kvar i SKF. Det har aldrig varit en någon riktig lättnad i budgetarbetet inte ens efter implementeringen av ytterligare styrverktyg. Det läggs bara på mer och mer i budgeten och det har aldrig tagits bort något. Den blir bara mer detaljerad och emellanåt skall man lägga exempelvis stretchmål som också skall finnas med när man följer upp sin budget. Det finns så mycket information i den vanliga budgeten och SKF har aldrig varit moget för att ta bort budgeten. Det balanserade styrkortet som SKF idag kompletterar budgeten med är bara ett ark och det räcker inte.

#### **Varifrån kom argumenten att implementera ett alternativt styrverktyg? Och vilka var argumenten?**

Det balanserade styrkortet kom först inte från ledningen utan fördes fram i en av divisionerna. Förslaget fick generellt sett ett positivt bemötande. Men viktigt att poängtera är ju som sagt att företaget aldrig lämnat budget. Det är jobbigt för ekonomerna när de skall göra budget per konto och per ansvar. SKF Sverige för inte per konto och per ansvar, men de tar ut ett excelark varje månad som skickas till ledningsgruppen där varje avdelning har en egen flik, varje kostnadsställe och bakom den fliken ligger alla konton. I ena kolumnen har de budget och i den andra kolumnen har de utfallet. Det går då lätt att se skillnaderna. Folk som inte är ekonomer är inte positiva till detta sätt att arbeta efter. Då personerna på "golvet" har en snabb order från en stor, viktig kund så kanske de inte bryr sig om att en resa kostar 10.000 kr mer än beräknat eller om de köper in en maskin som egentligen är för kostsam.

När man har budget är det lättare att se vem som har ansvar för sakerna, det finns ett tydligare resultatansvar. Även om man har BSC som är övergripande så får man alltid frågan varför, angående resultat. Då måste ändå alla excelark vara gjorda. Oftast måste man gå till botten för att veta. På mötena diskuteras det mycket vilket som är framtiden.

#### **Vilket/vilka alternativa styrverktyg valde SKF att komplettera budgeten med?**

SKF valde att komplettera sin budget med det balanserade styrkortet, BSC och forecast, prognos. De gör prognoser för varje månad men sen är det hela kvartal som lämnas in. Är årsbundet men det sker en uppdatering månadsvis. Detta kallar SKF för forecast. Företaget ser rullande som att man åtminstone rullar framför sig ett år hela tiden, men att sista datumet flyttas framåt hela tiden. Det inte är januari till december.

#### **Gick ni upp till ledning med förslaget?**

Nej, divisionen hade en process med BSC att driva verksamheten på och det var inom öst Europa. Och det tyckte vi var ett bra sätt att arbeta med. Sedan kom divisionen också att arbeta med BSC. Råder dock vissa oklarheter över om detta skedde parallellt. Division ville

ha BSC och ledningen sa att det var ok. Steget efter var att andra divisioner började med det också och idag har samtliga nivåer på alla divisioner BSC och från och med nästa år kommer SKF att ha ett rapporteringsverktyg som kommer att kunna hantera scorecardet. Sedan har de olika processer om hur de arbetar med BCS. Vissa arbetar bottom up, alla är dock med i bagaget och alla har fått säga sitt. Divisionen kokar ihop detta på managementmöten. De anser att det har varit en tung process att arbeta igenom men när det väl genomförts så har alla varit med. Tror inte att styrverktygen kan ersätta varandra utan att de kompletterar varandra.

### **Var tror du att idén om att implementera ett extra styrverktyg föddes?**

Det kan ha varit en trend, det var lite "inne" just då. SKF hade vid tidpunkten många konsulter som arbetade med BSC. Hade inte konsulterna varit med och drivit förslaget så hade det nog inte genomförts.

### **Hur är företagets budget kopplad till övriga styrverktyg?**

SKF har egentligen ett scorecard som innefattar SKF:s mission, vision och six sigma. Sedan börjar scorecardet i fyra rutor som stöd för mission. De fyra rutorna kan exempelvis vara customer, process, employees och shareholder. Nästa steg är att bryta ned detta på olika steg för att till slut se vad målet är. Målet för 2007, exempelvis kan vara NKI (nöjd kund index). Vid exempelvis X % i ökning så skall den ökningen finnas med i budgeten, och i det senare resultatet. Shareholder mäter exempelvis TVA (total value added) intäkter minus kostnader vilket blir Business Operation Result. SKF tycker att det är viktigt att ha med det bundna kapitalet, vilket gör att det blir TVA. Så varje avdelnings TVA visas i högra spalten och finns alltså med i budgeten. I BSC finns även ett "stretch goal" till 2009. Respondenterna anser att de är självlärda med de nya styrverktygen. Ledningen har gjort klart hur de vill att de skall rapportera och det finns en business plan (BP) som alla controllers använder sig av.

### **Rullande prognoser, är det något som SKF använder idag?**

SKF använder sig också av forecast kvartalsvis, vilket kan liknas med det rullande systemet. Forecast upphör inte 31/12 utan skjuts alltid tre månader framåt.

### **När det gäller BSC så kom beslutet alltså från divisionen och sedan spred det sig?**

Ja. SKF:s controllers, som har arbetat länge med budgeten, anser att den aldrig har försvunnit. En tidigare VD var dock inne på att avskaffa budgeten helt men lyckades aldrig genomföra det. Budgeten har som sagt alltid funnits och kommer alltid att finnas. Och processen har alltid sett likadan ut, bara att den har utökats med mer saker.

### **Vad tror du det är som gör att budgeten är så hårt förankrad? Är budgeten det optimala sättet att styra?**

Tror att det som SKF lyckats med är att de skalar av budgeten och kompletterar den med ett alternativt styrverktyg. Detta bidrar till att alla känner igen sig i processerna och alla vet vad de har att arbeta efter och förväntas göra. Mycket är tradition, informationen är samma varje år vilket gör att det är lätt att relatera och jämföra med föregående år. Då det sker för stora förändringar kan det vara svårt med jämförelse. Budgeten sitter väldigt djupt rotad hos de flesta på SKF. Budgetprocessen startar i augusti och divisionerna presenterar sina budgetar i början av november och i december spikas budgeten.

### **Hur kan denna process kortas?**

Varje enhets arbete med budget sträcker sig inte från augusti till december utan det är bara SKF Sverige som gör det. Budgetarbetet pågår ju inte heller konstant under de fyra månaderna men detaljrikedomen skall nog kunna minskas.

### **Anledningen till att ni använder er av forecasten och BSC är det för att kompensera budgetens brister eller är det bara ett sätt att auktorisera?**

Stora skillnaden ligger i att forecasten uppdateras allt eftersom något ändras under året vilket inte budgeten gör. Vilket är budgetens stora brist. Anser dock inte att BSC kompletterar bristerna, för i ett BSC ligger fokus på andra saker. Det som finns i budgeten kommer in under Shareholder-delen i styrkortet och sedan finns andra perspektiv som inte alls diskuterar på det sättet. Men visst kompletterar de varandra.

### **Varför tror du att implementeringen lyckats så bra på SKF?**

Det är allmänt positivt på SKF. Ledningen för ut budskapen på ett bra sätt med klara riktlinjer och det finns bra med resurser. Viktigt att ledningen står bakom vid en implementeringen. Men självklart kan det knorras på sina håll!

### **Själva beslutet – hörde man sig för innan implementeringen?**

Personerna i ledningen trodde på detta och det var inte många diskussioner kring förslaget. Det var positiva vibbar i hela organisationen. Folk på golvet upplevde det positivt för de förstod målsättningarna och de kommunicerades tydligt, vilket är väldigt viktigt. Förslaget om att implementera ytterligare styrverktyg presenterades av utsedda personer som träffade de flesta berörda ute i företaget.

### **Personer som inte ville, vad hade de för argument till att endast ha kvar budgeten?**

Eftersom det aldrig var aktuellt att helt ta bort budgeten var det inte så stora motsättningar. Det är klart att det finns folk som är negativa. De personerna som skulle arbeta med BSC var inte traditionellt ekonomicheferna i bolaget. Det var mer folk som var ansvariga för operationen. Ekonomiavdelningen har varit inblandat i respektive bolag, men i större area är det inte ekonomer som har hittat på detta. Det är andra människor i företaget.

### **Personligen, tror du att budgeten alltid kommer att vara kvar?**

Möjligt att den kommer att se lite annorlunda ut, men den är här för att stanna. Det är så förankrat och det finns inget bättre alternativ. Att man en gång lade in information i systemet och där finns detaljrikedomen till stor del. Det svåra med att avskaffa budgeten är att möjligheten att gå tillbaka och jämföra försvinner. Ansvarsgränserna syns också väldigt tydligt vid användandet av budgeten. I en stor koncern, som SKF, är det viktigt att ha en budget.

Controllers bär det tunga lasset i Business Plan. De anser att det är tungt, tidspressat och att det bara läggs till och aldrig tas bort något. Controllers tycker att detta är en tung process och

det är de som gör budgeten. Skulle någon kunna ha åsikter om detta så är det controllers. Det susar idag inga rykten på SKF om att budgeten skulle tas bort.

**Om det nu skulle komma något nytt är det då ett argument att finna alternativ som fungerar eller är det så att förslaget måste komma från tillräckligt många, att det bildas en opinion?**

Tror att ett beslut om att avskaffa budgeten helt måste komma från koncernledningen. Viktigt att komma ihåg är att budgeten dock inte har den mesta fokusen på SKF idag. Det fokuseras på andra saker också. Innehållet i budgeten var likadan 1999 som den är idag, bara att det har tillkommit ytterligare saker.