



Företagsekonomiska Institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Magisteruppsats
Juni 2004

Budgetering och contingency theory

- situationsfaktorerna strategi och omgivning

Handledare
Per Magnus Andersson

Författare
Beata Areskoug
Kevin Lindmark
Camilla Persson

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Budgetering och contingency theory – situationsfaktorerna strategi och omgivning
- Seminariedatum:** 2004-06-11
- Ämne/kurs:** FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng
- Författare:** Beata Areskoug, Kevin Lindmark och Camilla Persson
- Handledare:** Per Magnus Andersson
- Fem nyckelord:** Ekonomistyrning, budget, contingency theory, strategi, omgivning
- Syfte:** Uppsatsens syfte är att beskriva budgetanvändningen hos företag och utifrån ett antal situationsfaktorer analysera denna användning med contingency theory som berör ekonomistyrning.
- Metod:** Metoden som ligger till grund för denna uppsats är både av kvantitativ och kvalitativ karaktär. Det kvantitativa återfinns i form av en surveyundersökning och det kvalitativa i form av fyra fallstudier. Uppsatsens angreppssätt är vidare abduktiv. Detta har sin grund i att uppsatsen undersöker en händelse, budgetanvändningen hos företag, och analyserar denna mot befintlig teori, vilket för uppsatsen är contingency theory.
- Teoretiska perspektiv:** Contingency theory och teori kring ekonomistyrning.
- Empiri:** Surveyundersökning av 31 företag och fyra fallstudier.
- Slutsatser:** Budget används i stor utsträckning som styrverktyg bland de undersökta företagen. Syftet med budgeten är inte enbart traditionella, utan moderna syften är även framträdande. Vad gäller contingency theory återfinns en diskrepans inom olika områden mellan hur situationsfaktorerna strategi och omgivning ser på budgetens roll. Lösningen som teorin i första hand lyfter fram är att en av faktorerna kan vara dominerande. Varken enkäten eller fallstudierna stöder emellertid fullt ut denna syn, även om vissa tendenser finns till att omgivning kan vara dominerande. En annan syn som contingency theory lyfter fram är ett hybridstyrssystem. Detta förefaller vara ett fullt möjligt alternativ. Denna syn står även i överensstämmelse med budgetens roll, som över åren omfattar många olika syften i ett företag.

Abstract

- Title:** Budgeting and contingency theory – the contingency variables strategy and environment
- Seminar date:** 2004-06-11
- Course:** Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS). Major in accounting.
- Authors:** Beata Areskoug, Kevin Lindmark and Camilla Persson
- Advisor:** Per Magnus Andersson
- Five key words:** Management control systems, budget, contingency theory, strategy, context
- Purpose:** The purpose of this thesis is to describe the use of the budget in companies, and from a number of contingency variables analyse this use with the contingency theory of management control systems.
- Methodology:** The methodology used in this thesis is both quantitative and qualitative. The quantitative part is represented in the shape of a survey and the qualitative part as four case. Further more an abductive method is used, which is based on the fact that the thesis investigates an event, the use of the budget in companies, and compares this to present theories. The relevant theory of the thesis is the contingency theory.
- Theoretical perspectives:** Contingency and management control systems theory.
- Empirical foundation:** A survey of 31 companies and four case studies.
- Conclusions:** Among the researched companies, the budget is used extensively as a control system component. The purposes of the budget are not only traditional, but modern purposes are also prominent. Within contingency theory there are discrepancies in certain areas in regards of how the contingency variables strategy and environment look upon the role of the budget. A solution that theory mainly advocates is that one of the variables is dominant. Neither the survey nor the case studies support this view completely, although there are tendencies that the environment could be dominant. Another view that contingency theory proposes is a hybrid control system, which seems to be a possible solution. This view is also in accordance with the role of the budget, which over the years covers a variety of areas.

Lund 2004-06-11

Vi vill framföra ett stort tack till alla de personer som har gjort det möjligt för oss att slutföra denna studie.

Vi vill börja med att tacka alla de respondenter som tagit sig tid att delta i vår enkätundersökning. Utan Er skulle detta arbete inte ha varit möjligt att genomföra. Framförallt tackar vi Fredrik Persson, Thomas Gustafsson, Christer Svensson och ekonomichefen i det internationella entreprenadföretaget. Tack för Er tid, entusiasm och kunnighet.

Vi tackar även vår handledare, Per Magnus Andersson. Tack för att Du sett till att vi hållit oss på rätt spår och lämnat värdefulla synpunkter under uppsatsens gång.

Sist, men inte minst, tackar vi våra nära och kära för stöd och uppmuntran på vägen och att Ni stått ut med oss under den här tiden.

Beata Areskoug

Kevin Lindmark

Camilla Persson

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Syfte	10
1.4 Målgrupp.....	10
1.5 Avgränsningar	10
1.6 Disposition	11
2 METODMÄSSIGA ÖVERVÄGANDEN	12
2.1 Teoriutveckling	12
2.2 Val av metodiskt angreppssätt	13
2.3 Tillvägagångssätt	15
2.3.1 Idéfasen	15
2.3.2 Kunskapsfasen	16
2.3.3 Fördjupningsfasen.....	19
3 TEORETISK GRUND	22
3.1 Allmänt om ekonomistyrning	22
3.2 Budgetering.....	23
3.2.1 Budgeteringens historia	24
3.2.2 Budgeteringens syfte.....	26
3.2.3 Budgeteringsprocessen.....	30
3.2.4 Budgetuppföljning	36
3.2.5 Kritik mot budget.....	37
3.3 Strategi	39
3.3.1 Strategi och styrning	39
3.3.2 Strategisk positionering	39
3.3.3 Strategisk typologi	40
3.3.4 Strategiska mål.....	42
3.4 Contingency theory	44
3.4.1 Analysnivåer	44
3.4.2 Situationsfaktorer.....	46
4 REDOVISNING AV ENKÄTDATA.....	53
4.1 Företagens budgetering	53
4.1.1 Budgetering som del av ett styrsystem.....	53
4.1.2 Budgetens genomförande och uppföljning	53
4.1.3 Mål som förutsättning och konsekvens av budgeteringen.....	54
4.1.4 Budgeteringens syften.....	57
4.2 Företagens strategi	58
4.3 Företagens omgivning.....	59
5 FYRA FALLSTUDIER.....	64
5.1 Det kemikalieproducerande företaget	64
5.1.1 Allmänt om företaget	64
5.1.2 Strategi	64
5.1.3 Omgivning	65

5.1.4 Budgetering	66
5.2 Det golvproducerande företaget.....	67
5.2.1 Allmänt om företaget	67
5.2.2 Strategi	68
5.2.3 Omgivning	68
5.2.4 Budgetering.....	69
5.3 Det energiproducerande företaget.....	71
5.3.1 Allmänt om företaget	71
5.3.2 Strategi	71
5.3.3 Omgivning	71
5.3.4 Budgetering.....	72
5.4 Det internationella entreprenadföretaget.....	73
5.4.1 Allmänt om företaget	73
5.4.2 Strategi	73
5.4.3 Omgivning	74
5.4.4 Budgetering.....	74
6 ANALYS	76
6.1 Syn på budget inom teorin	76
6.2 Budgetering hos enkätföretagen.....	79
6.2.1 Syfte med budgetering	79
6.2.2 Upprättande.....	80
6.2.3 Revidering.....	81
6.2.4 Uppföljning.....	82
6.2.5 Sammanfattande matris.....	82
6.3 Teoretisk påbyggnad	83
6.3.1 Dominans	83
6.3.2 Hybridstyrssystem	84
7 RESULTAT OCH RESULTATDISKUSSION	86
7.1 Resultat	86
7.1.1 Budgeten ett styrverktyg med flera syften	86
7.1.2 Olika syn på budgeten inom contingency theory	87
7.1.3 Synen på en dominerande situationsfaktor inte självklar.....	87
7.1.4 Hybridstyrssystem en möjlig lösning	87
7.2 Resultatdiskussion	89
7.2.1 Reliabilitet	90
7.2.2 Validitet	93
7.3 Förslag till vidare forskning.....	95
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	97

BILAGA 1: Metodologisk modell, egenutvecklad

BILAGA 2: Enkät

BILAGA 3: Klassificering av enkätdata

BILAGA 4: Underlag för djupintervju

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I dagens organisationer återfinns ekonomistyrningen på ett eller annat sätt som en viktig och betydande del för att driva företaget i rätt strategisk riktning och för att uppnå lönsamhet. Syftet med ekonomistyrning har utifrån ett traditionellt perspektiv varit¹:

”[...] att med hjälp av ekonomisk information försöka uppnå ett önskvärt beteende bland organisationens medlemmar”

Metoder för att styra företag förändras successivt i takt med att kraven på effektivitet och prestation blir högre. Förändringar leder således till att högre krav ställs på ekonomistyrningen och dess funktionalitet. För att organisationer ska kunna möta denna utveckling i ett hårt företagsklimat, blir existensen av en genomtänkt och välformulerad strategi en kritisk framgångsfaktor. I ekonomistyrningen återfinns många olika styrverktyg för att underlätta genomförandet av strategin. Verktyg som kan vara viktiga hjälpmedel omfattar inte bara mer traditionella styrverktyg som budgetering, men även mer moderna metoder som Balanced Scorecard eller olika incitamentsprogram.²

Som styrverktyg av verksamheter har ekonomistyrning genomgått en stor omvandling. Den traditionella definitionen av ekonomistyrning, som utvecklades under mitten av 1960-talet, baserades på en kontext som framhävde stora, hierarkiska och strukturerade organisationer. Definitionen visade sig emellertid med tiden vara alltför restriktiv eftersom dessa typer av organisationer i dagsläget är minskande till antalet. Den traditionella synen ledde till redovisningsbaserade styrverktyg som för dagens företag förefaller vara av minskande intresse. Från ett historiskt perspektiv utvecklades ekonomistyrningen för att planera och fördela ett företags resurser. Med tiden har emellertid ekonomistyrningen fått nya uppgifter och skall ta itu med en rad olika frågor. Den traditionella definitionen av ekonomistyrningens syfte, att påverka beteendet hos medlemmar i en organisation med hjälp av ekonomisk information, är därför inte numera det enda syftet. Företag har emellertid fortfarande behov av ekonomistyrningen som styrinstrument, men i former som skiljer sig till stor del från tidigare metoder.³

Vid diskussionen om att det traditionella synsättet av ekonomistyrningen inte är aktuellt längre, uppehåller sig argumenteringen ofta vid budgeteringen. Detta är inte förvånande eftersom budgetering är ett gammalt styrverktyg och en central del av den traditionella ekonomistyrningen. Det traditionella syftet med

¹ Lindvall (2001), s. 46.

² Ax et al. (2002), s. 3. Bergstrand (1993), s. 9.

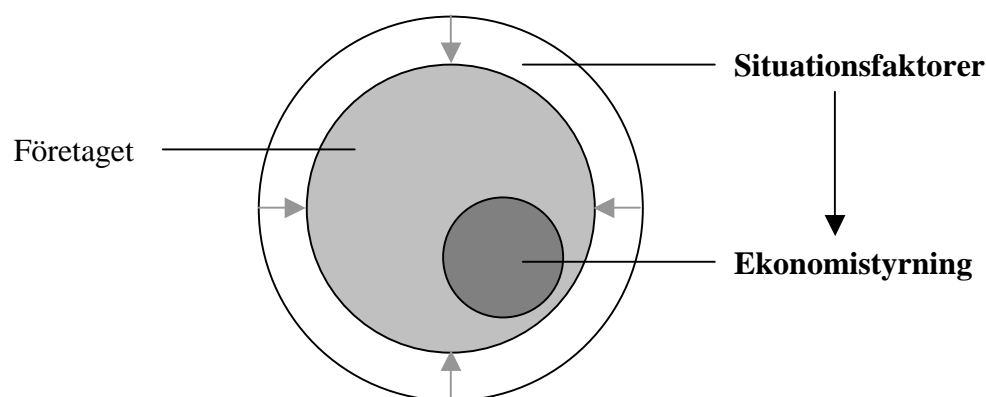
³ Ibid ; Lindvall (2001), s. 46, 55 f.

budgetering som ett finansiellt verktyg för kalkylering och summering har ifrågasatts. Jan Wallander, tidigare VD på Handelsbanken, framförde den åsikten att budgeten inte fyllde en viktig roll hos företag som verkade i en omgivning med stor osäkerhet. Istället för budgetering framfördes att dessa företag skulle arbeta med prognostisering. Rune Brandinger var en annan viktig röst i detta sammanhang. Han lyfte fram den åsikten att företag i en säker omgivning inte behöver planera sin verksamhet. Företag i en osäker omgivning har däremot ett större behov av att planera, för att öka handlingsberedskapen. Kortfattat kan kritiken mot budgeteringen sägas vara att företagen lägger ner mycket arbete på något som i slutändan kan visa sig ha ett begränsat värde. Det är emellertid viktigt att inte bortse från att syftet med budgeten har förändrats och att den idag har andra syften än tidigare. Budgeten används av företag som ett instrument bl.a. för strategiimplementering, samordning, ansvarsfördelning och utvärdering.⁴

Eftersom företag är av varierande karaktär och befinner sig i olika situationer med olika strategier är det naturligt att ekonomistyrningen skiljer sig åt mellan olika företag. Det är tydligt att det inte finns en enda modell över ekonomistyrningen som passar alla företag och alla branscher. Den omgivning som företagen agerar inom har vidare på senare år förändrats i en allt snabbare takt. För ett företag är det därför av stor vikt att beakta den situation det befinner sig i.

1.2 Problemdiskussion

En central problemställning av stort intresse är således hur utformningen av företagens ekonomistyrning påverkas av den situation som de befinner sig i. En teori som behandlar detta problemområde är contingency theory. Teorin återfinns inom ett flertal företagsekonomiska områden, inkluderat ekonomistyrning. Contingency theory förespråkar att utformningen och användningen av ekonomistyrningen i en organisation påverkas av olika faktorer i organisationens kontext (figur 1.1). Genom att bättre matcha ekonomistyrningen mot olika s.k. situationsfaktorer kan ett bättre resultat för en organisation uppnås. Dessa situationsfaktorer kan t.ex. vara företagets omgivning och dess strategi.⁵



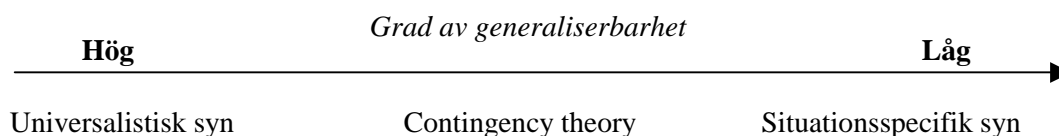
Figur 1.1 Contingency theory (Källa: Ekberg, Johansson, Lindmark, 2004, s. 8, omarbetad)

⁴ Lindvall (2001), s. 167 ff.

⁵ Shank & Govindarajan, s. 93.

Contingency theory togs fram som ett svar mot den universalistiska synen, som förespråkar att en optimal utformning av ekonomistyrningen existerar (figur 1.2). Denna utformning går vidare att tillämpa i alla situationer och även i alla organisationer. Denna syn är ett bra exempel på en teori med nära anknytning till skolan kring Scientific Management, som förespråkar att det finns ett bästa sätt att utforma den operationella processen vilket därmed maximerar produktiviteten. En utvidgning av Scientific Management till ekonomistyrningen antyder således att det måste finnas en optimal ekonomistyrning som maximerar effektiviteten hos ledande befattningshavare och att det enbart finns en situationsfaktor.⁶

Genomförda empiriska undersökningar visar emellertid på att det finns ett samband mellan hur ekonomistyrningen är utformad och olika situationsfaktorer. Detta faktum skulle därmed innebära att den universalistiska synen inte återger en helt korrekt bild. Som skarp kontrast till den universalistiska synen återfinns en situationsspecifik syn. Detta andra extremsynsätt förespråkar att de faktorer som påverkar varje organisations ekonomistyrning är unika för respektive organisation (figur 1.2). Konsekvensen av detta är att det inte går att använda generaliseringar av regler och modeller. En forskare som är verksam inom detta område måste därför studera varje företag och dess ekonomistyrning som ett individuellt fall.⁷



Figur 1.2 Grad av generaliserbarhet (Källa: egenutvecklad).

Contingency theory befinner sig mellan den universalistiska och situationsspecifika synen. I motsats till den senare synen är det därför möjligt att genomföra generaliseringar av ekonomistyrningens utformning för stora grupperingar av organisationskontexter (figur 1.2).⁸

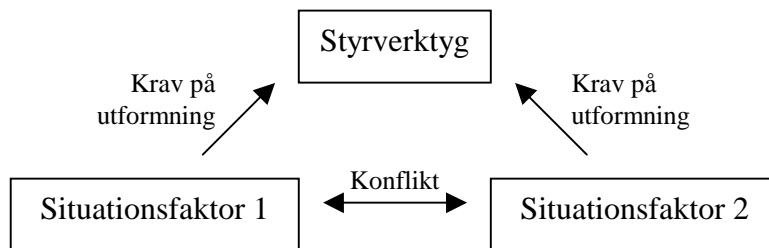
Intresset för kopplingen mellan ekonomistyrningen och contingency theory väcktes hos en av uppsatsens författare under kandidatkursen i redovisning. Denne skrev sedermera sin kandidatuppsats inom detta problemområde tillsammans med två andra personer. En del av uppsatsen berörde ytligt problemområdet att det förefaller återfinnas en viss teoretisk diskrepans mellan synen som situationsfaktorerna strategi och omgivning har på företagens användning av budgeten i sin ekonomistyrning (figur 1.3).⁹

⁶ Emmanuel et al. (1995), s. 57 f. ; Anthony & Govindarajan (2001), s. 564 ; Fisher (1995), s. 29.

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

⁹ Ekberg et al. (2004).



Figur 1.3 Problematisering (Källa: Egenutvecklad)

Beroende på situation är det således möjligt att företag utformar sin budgetanvändning i överensstämmelse med en av situationsfaktorerna och i konflikt med en annan. Eftersom uppsatsen ej berörde detta problemområde i någon större omfattning, väcktes intresset för en fortsatt analys. Eftersom aktuell forskning inte förefaller beröra detta problemområde i någon nämnvärd utsträckning, samt att budgetering är ett aktuellt och viktigt område inom ekonomistyrning, är det således av stort intresse att vidare behandla detta problemområde.

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att beskriva budgetanvändningen hos företag och utifrån ett antal situationsfaktorer analysera denna användning med contingency theory som berör ekonomistyrning.

1.4 Målgrupp

Uppsatsens huvudsakliga målgrupp är läsare inom den akademiska världen, vilket omfattar både studenter, lektorer och forskare. Uppsatsens innehåll bör vidare även vara av stort intresse för anställda inom medelstora och stora företag. Genom uppsatsen kan t.ex. controllers och ekonomichefer inom denna målgrupp fördjupa sina kunskaper inom detta problemområde. Ett annat perspektiv kan t.ex. fås på företagets nuvarande utformning av ekonomistyrningen samt vilken roll som ekonomistyrningen kan ha inom ett företag. Avslutningsvis kan uppsatsens innehåll givetvis bidra med värdefull information till de företag som uppsatsen behandlar. Företagen får tillgång till information om den nuvarande ekonomistyrningen och utifrån detta kan eventuella möjligheter till förändringar identifieras.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsens syfte att undersöka contingency theory och budgeteringen hos ett antal företag innebär ett krav på undersökning av ett förhållandevis stort antal faktorer. Efter diskussion inom gruppen har vi därför valt att begränsa analysen av fallföretagen och dessas budgetering till situationsfaktorerna strategi och omgivning. Denna avgränsning motiveras av problemdiskussionen ovan där det

framgår att det förefaller finnas en diskrepans mellan dessa faktorer och budgeteringen. Beträffande analysen av företagens budgetering är målet att försöka presentera en heltäckande bild av företagens ekonomistyrning med detta verktyg. Syftet är således inte att detaljerat presentera hela budgeteringsprocessen, utan enbart att ge en tillräckligt god bild så att det går att avgöra huruvida användningen är omfattande eller ej.

Avgränsningen ovan bör även leda till ett bättre arbete, både ur kvalitativ och ur kvantitativ synvinkel, eftersom en ökad fokusering och fördjupning kan ske inom de utvalda områdena. Den ökade kvaliteten omfattar såväl analysen av företagets situation och ekonomistyrning som belysningen av contingency theory.

Avslutningsvis förekommer det inom contingency theory tydliga kopplingar till andra separata teoriområden inom företagsekonomi. Exempelvis finns det kopplingar till organisation och strategi. Dessa områden är i sig omfattande i fråga om innehåll. Uppsatsen kommer emellertid inte att beröra dessa områden utöver vad som bedöms vara nödvändigt för att läsaren skall förstå kopplingarna till contingency theory och budgeteringen, samt för att uppfylla uppsatsens syfte.

1.6 Disposition

Det fortsatta upplägget inleds med ett kapitel som behandlar uppsatsens underliggande metod. Kapitlet innehåller även en redogörelse för tillvägagångssättet för insamling av primär- och sekundärdata samt en genomgående kritisk diskussion av den valda metoden.

Uppsatsens tredje kapitel presenterar de teorier som ligger till grund för uppsatsen och som senare används för att analysera den insamlade empirin. Kapitlet omfattar budgetteori, strategisk teori och contingency theory. Vad gäller det sistnämnda området omfattar kapitlet dels en allmän redogörelse för teorin och vilka resultat forskningen kommit fram till och dels en djupare presentation av de situationsfaktorer som används i analysen av fallföretagen. De situationsfaktorer som inte appliceras på fallföretagen kommer emellertid även att presenteras, dock mindre utförligt. Detta ger läsaren en bättre överblick över contingency theory. Ett separat kapitel om strategi har valts eftersom de strategimodeller som ofta förekommer inom contingency theory är omfattande och inte alltid så enkla att förstå utan närmare förklaring. Ett motsvarande kapitel hade kunnat presenteras om omgivning, men efter övervägande inom gruppen ansågs detta teoriområde kunna tillgodogöras läsaren inom ramen för teoriavsnittet om contingency theory.

Det fjärde och femte kapitlet omfattar först en presentation av den insamlade enkätinformationen i form av statistiska sammanställningar med tillhörande kommentarer. Sedan presenteras även den insamlade empirin från djupintervjuerna. I de två avslutande kapitlen analyseras de data som presenterats i det föregående kapitlet och en summering av resultatet genomförs. Analysen behandlar främst sambandet mellan contingency theory och ekonomistyrningen hos de undersökta företagen. I resultatkapitlet presenteras uppsatsens resultat genom att besvara dess syfte. Resultatet kommer även att kritiskt kopplas till vald metod samt ge förslag till vidare forskning på området.

2 Metodmässiga överväganden

2.1 Teoriutveckling

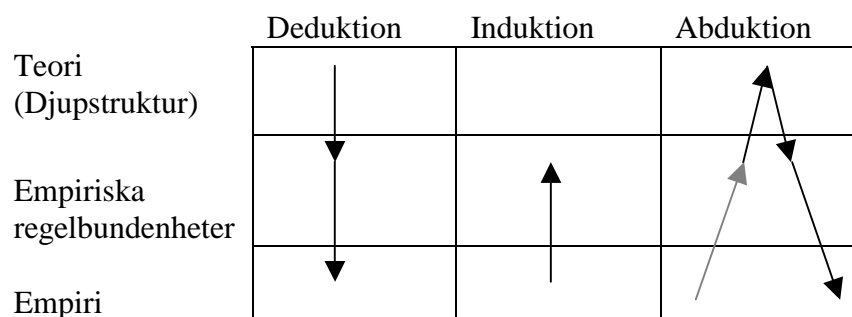
Det är inte helt enkelt och ofta problematiskt att beskriva sambandet mellan teori och metod.

*”Teorier är för oss mer eller mindre komplexa uppfattningar som finns utvecklade rörande sammanhang och förhållanden mellan företeelser och som vi önskar att pröva mot den konkreta samhällssituationen”.*¹⁰

Traditionellt finns inom metodläran två olika angreppssätt som används vid utveckling av teorier: *deduktiv* och *induktiv* metod. Den deduktiva metoden innebär att forskaren utgår ifrån en teori, härleder en eller flera hypoteser som sedan prövas vid empiriska undersökningar.¹¹ Den induktiva metoden innebär att forskaren utgår ifrån empiriska undersökningar och utifrån dessa utvecklar en teori.¹²

Mellan dessa två metoder finns ett tredje alternativ, som kallas *abduktiv* metod. I detta fall utgår forskaren, precis som vid induktion, från en händelse eller empiri som sedan analyseras. Abduktion innebär att forskaren utifrån den verklighet eller empiri, som denne studerar, kopplar teorier för att sedan kunna analysera och förstå empirin.¹³ Med andra ord är det således fråga om en kombination av de ovan nämnda metoderna.

De ovan nämnda angreppssätten kan åskådliggöras med hjälp av nedanstående modell.



Figur 2.1 Deduktion, induktion och abduktion (Källa: Alvesson & Sköldberg, 1994, s. 45).

¹⁰ Holme & Solvang (1997), s. 50.

¹¹ A.a., s. 51.

¹² Ibid.

¹³ Alvesson & Sköldberg, 1994, s. 42.

Det abduktiva tillvägagångssättet är det som vi i gruppen har ansett bäst passa in på uppsatsens problemområde. Detta motiveras av att uppsatsen inte har för avsikt att grunda en ny teorilära och ej heller har för avsikt att strikt analysera en process utifrån redan befintliga teorier. Det abduktiva tillvägagångssättet passar uppsatsens syfte eftersom avsikten var att undersöka en händelse, nämligen fallföretagens användning av budget och sätta denna användning i relation till befintlig teori, som i uppsatsens fall motsvaras av contingency theory.

2.2 Val av metodiskt angreppssätt

Beroende på utgångsläge från vilken typ av information forskaren utgår när denne genomför en undersökning skiljs inom samhällsvetenskapen mellan två olika metodiska angreppssätt: *kvantitativ* och *kvalitativ* metod.¹⁴

Det finns olika uppfattningar om innebörden av termerna kvantitativ respektive kvalitativ forskning. Enligt vissa forskare handlar det om väsentliga skillnader, medan andra anser att skillnaderna är ringa.¹⁵ Den kvantitativa metoden kan lätt förknippas med undersökningar som mäter olika företeelser, d.v.s. försöker att systematisera och strukturera företeelserna på ett sådant sätt att undersökningen resulterar i siffror, med vilka det går att göra statistiska beräkningar. Genom den kvalitativa metoden intresserar forskaren sig för det säregna och för struktur och sammanhang i det undersökta objektet eller fenomenet. Här är det beskrivning och förståelse som finns i fokus. Det rör sig om förståelse av det undersökta snarare än att förklara det undersökta, vilket brukar vara syftet med den kvantitativa metoden.¹⁶

De olika metoderna har också olika förutsättningar för uppläggningsen av studien. I kvalitativa studier har forskaren en större flexibilitet och denne kan lätt ändra på uppläggningsen under studiens genomförande. Flexibiliteten gäller de erfarenheter som åstadkoms under informationsinsamlings- och undersökningsfasen men också i det förhållande, till vilket vi närmar oss de olika undersökningsenheterna. Om något enligt oss anses vara felformulerat så korrigeras det under undersökningens gång, och om det framgår till exempel att frågor inte ger önskad inriktning eller att de kommit i fel ordningsföljd, så försöker vi rätta till det. Fördelarna med den kvalitativa metoden och dess flexibilitet är att vi ständigt får en bättre förståelse av den frågeställning som avses att undersökas, medan nackdelen är att det kan vara svårt att jämföra information från andra undersökningsenheter. Ett generellt uttalande är att den kvalitativa metodens svagheter är den kvantitativa metodens styrka och tvärt om. Genom den kvantitativa metoden åstadkoms försök till att standardisera upplägget, och härvid separeras utveckling av problem och teorier från den konkreta informationsinsamlingen. När problemet har formulerats och undersökningsplanen är klar, så vidhålls denna och vare sig upplägget eller omformulering av frågorna sker under undersökningens gång. Styrkan i detta förfaringssätt ligger i att en högre grad av generaliserbarhet uppnås, medan

¹⁴ Holme & Solvang (1997), s. 13.

¹⁵ Bryman (2002), s. 33.

¹⁶ Holme & Solvang (1997), s. 78.

svagheten är att det inte med säkerhet kan konstateras att den information som insamlats är relevant för den aktuella frågeställningen.¹⁷

Alla metoder är arbetsredskap, vilket innebär att det med fördel går att kombinera kvalitativa och kvantitativa tillvägagångssätt i en och samma undersökning.¹⁸

*”Eftersom kvalitativa och kvantitativa metoder har skilda för- och nackdelar, representerar de alternativa forskningsstrategier som emellertid inte ömsesidigt utesluter varandra. Både kvalitativa och kvantitativa data kan samlas in i samma undersökning.”*¹⁹

Denna uppsats, som har inslag av teoriprovande, beskrivning och teoriutveckling, integrerar de kvalitativa och kvantitativa tillvägagångssätten (bilaga 1). Valet att kombinera dessa två angreppssätt motiverar vi genom att den kvantitativa metoden kunde undersöka ett större antal fallföretag, närmare bestämt 31 stycken, och pröva om det fanns samband mellan fallföretagens budgetering och contingency theory. Denna metod gav oss även möjlighet att generalisera från urval till population. Dock bör påpekas att den kvantitativa metoden gav oss endast ytlig förståelse av frågan om någon av situationsfaktorerna omgivning respektive strategi dominerar. Utifrån dessa omständigheter användes därför den kvalitativa metoden i nästa steg. Tack vare denna metod fick vi en djupare insikt angående huruvida omgivning eller strategi är dominerande vid företagets användning av budget. Den kvalitativa metoden gav oss på detta sätt möjlighet att vidareutveckla den rådande contingency theory inom ekonomistyrningen. Men valet att kombinera den kvalitativa och kvantitativa metoderna i samma undersökning har även en annan orsak nämligen att vi, som nämnts tidigare, medvetet valde att vid utveckling av teorin använda oss av den abduktiva metoden. Då den kvantitativa metoden innehåller ett deduktivt synsätt på relationen mellan teori och forskning samtidigt som den kvalitativa metoden betonar framförallt ett induktivt synsätt, uppnås den av oss önskade abduktionen²⁰.

Mot bakgrund av att de kvalitativa och kvantitativa metoderna med fördel kan kombineras med varandra, valde vi avsiktligt att i olika faser av undersökningen växla mellan metoderna. I den första faser, *idéfasen*, var målet att leta upp existerande kunskaper inom budgetering och contingency theory. Denna fas ägnades framförallt åt litteraturstudier. Idéfasen resulterade i flera uppslag till studiens nästa fas, *kunskapsfasen*. I kunskapsfasen valde vi att använda oss av en enkät i syfte att erhålla ny och mera specialiserad kunskap. Under den sista undersökningsfasen, som vi vill kalla *fördjupningsfasen*, gjordes en ansats att nå djupare i undersökningen och fann då att intervjuer var det bästa sättet att bekräfta och förklara den nya kunskapen vi fått under kunskapsfasen.

Nedanstående figur visar arbetet med uppsatsen med utgångspunkt i val av metodiskt angreppssätt (figur 2.2).

¹⁷ Holme & Solvang (1997), s. 80 f.

¹⁸ A.a., s. 71.

¹⁹ Patton, Michael Quinn (1994) s. 14, citerad i Jacobsen, (2002) s.49.

²⁰ Bryman (2002), s. 35.



Figur 2.2 Följdordningen vid användningen av metodiskt angreppssätt. (Källa: Egenutvecklad).

Två metoder har använts i undersökningen, den kvalitativa och kvantitativa, som komplement till varandra i syfte att höja studiens tillförlitlighet. Att tillämpa en komplementstrategi är aktuellt, då forskaren vill få olika infallsvinklar vid en undersökning²¹.

Med utgångspunkt från ovan diskuterade metoder kommer det följande kapitlet att belysa vårt tillvägagångssätt under olika faser av undersökningen.

2.3 Tillvägagångssätt

För att kunna genomföra undersökningen krävdes insamling av *primärdata* och *sekundärdata*. Med primärdata avses den data vi själva samlade in genom enkät och intervjuer. Med sekundärdata åsyftas däremot den data som har blivit insamlad av någon annan och som vi tog del av i samband med undersökningen. All data sammanställdes, utvärderades och analyserades. För oss författare till denna uppsats var det viktigt att vald metod gav hög validitet och reliabilitet, varför valet av insamlingsteknik var en viktig del av vårt arbete. Då datainsamlingen utfördes under en begränsad tid, innebar det för oss att insamlingsmetoden behövde anpassas även med tanke på vilken tid som stod till förfogande för undersökningen.

2.3.1 Idéfasen

Den första fasen, idéfasen, innebar insamling av sekundärdata. Viss insamling av sekundärinformation bör alltid vara ett första steg i en analysinsats, dels för att på ett så enkelt och snabbt sätt som möjligt täcka kunskapsluckor, dels för att med större precision kunna rikta in och avgränsa den undersökning som sedan eventuellt behöver genomföras.²²

De sekundärdata som uppsatsen främst använder sig av är kurslitteratur och annan relevant litteratur inom området. Vidare har artiklar som visat sig innehålla information av intresse använts. I empirikapitlet användes även företagsintern information, som i vårt fall bestod av årsredovisningar.

²¹ Bryman, (2002), s. 411.

²² Lekvall & Wahlbin (2001), s. 202.

Utgångspunkten vid informationssökningen har varit kurslitteratur. Referenser i denna litteratur ledde till annan sekundärdata, som föreföll vara relevant för uppsatsen. För att finna ytterligare litteratur har Lunds Universitets databas, LOVISA, använts. Avslutningsvis har även andra databaser från universitetsbibliotekets hemsida nyttjats för att finna litteratur och artiklar.

Urvalet av litteratur inom området är stort, vilket föranlett att allt material omöjligen har kunnat tillgodogöras av uppsatsens författare. Den litteratur som använts har främst valts med hjälp av urvalskriterierna tillgänglighet och lämplighet. Avsikten har varit att så långt som möjligt använda den litteratur som är ledande på området, både svensk och utländsk. Härigenom är förhoppningen den, att författarna och läsarna får en fördjupad bild av tillämpad teori.

Vid användningen av sekundärdata är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt, eftersom källorna, ifrån vilka sekundärdata hämtas, kan vara partiska eller ofullständiga.²³ Vissa skapare av information vinklar eller förändrar informationen medvetet, andra gör det oavsiktligt på grund av tidsbrist eller okunskap. Den litteratur och de forskningsdata, som har analyserats i uppsatsen, kan av naturliga anledningar innehålla sådana data, som är påverkade av författares och forskares olika värderingar. Detta är något som är svårt att råda bot på, men genom att ha haft denna komplikation i åtanke och beakta flera källor har en kritisk ansats kunnat hållas.

Artiklarna, som i viss utsträckning har använts som sekundärdata i uppsatsen, baseras i många fall på andra författares litteratur eller andra forskares resultat. Att använda sig av en källa som i sin tur baseras på andra källor är inte att föredra, speciellt om det är fråga om ett flertal led. Risken finns att innehållet i ursprungskällan blivit förvrängt. Bristande tillgänglighet, tidsaspekten samt även kostnadsaspekten har emellertid varit ett stort hinder mot att söka upp alla dessa ursprungskällor för kontroll av uppgifter.

2.3.2 Kunskapsfasen

Val av undersökningsobjekt

Riktlinjen vid initialskedet av uppsatsen var att undersöka trettio stycken företag. Det valda antalet undersökningsobjekt kan dock diskuteras. Vårt motiv till detta val är att vi ansåg att detta antal skulle tillåta oss att skapa djupare förståelse rörande situationsfaktorernas påverkan på företagens användning av budget. Dock bör det påpekas ännu en gång att datainsamlingen utfördes under den begränsade tid, som fanns till förfogande för undersökningen. Ett urval omfattande ett större antal undersökningsobjekt skulle ha omöjliggjort studiens genomförande på drygt två månader. Givetvis kan det ifrågasättas huruvida vi borde ha tagit mer tid i anspråk för undersökningen, dock är det vår uppfattning att studien skall vara genomförbar inom tidsramen för en magisteruppsats.

²³ Lundahl & Skärvad (1999), s. 134.

Inledningsvis ställdes ett antal kriterier upp, som de potentiella undersökningsobjekten skulle uppfylla. De undersökta objekten skulle företrädesvis vara tillverkande företag med en årlig omsättning överstigande 500 miljoner svenska kronor eller vara företag där antalet anställda översteg 500 personer. Vidare skulle företagen vara verksamma i södra Sverige. Avsikten med de förstnämnda kriterierna var att vi ville välja företag, som med stor sannolikhet hade en väl utvecklad ekonomistyrning. Väletablerade och större företag borde rimligtvis ha erfarenhet av ekonomistyrning och besitta hög kompetens inom detta område. Det är också så, att en stor del av forskningen inom contingency theory förefaller utgå från större privata företag, vilket avsevärt borde underlätta vår analys. Kriteriet angående fallföretagens geografiska belägenhet hade sin utgångspunkt i att det redan från början fanns en målsättning att gå vidare med undersökningen och var därför intresserade av att kunna genomföra djupintervjuer. Långt avstånd till potentiella respondenter skulle – med de begränsade resurser som stod till vårt förfogande – medföra svårigheter att genomföra personliga intervjuer. Lämpliga respondenter att besvara enkäten ansågs sådana personer, som var anställda som controllers eller ekonomichefer hos de utvalda företagen, eftersom denna kategori med stor sannolikhet kunde antas arbeta med verksamhetsstyrning.

Genom sökning i en företagsdatabas, benämnd Compass, framtogs ett urval av företag som var representativa för den population som uppsatsen hade för avsikt att undersöka. Kontakt togs med 55 företag av vilka 46 inom urvalet tog del av enkäten. Av de 46 företagen svarade 31 stycken. Ett svar togs emellertid bort eftersom detta innehöll för många luckor för att kunna positivt bidra till analysen. Vid val av undersökningsobjekt från den representativa populationen använde vi oss av ett kvoturval. Urvalet har således inte skett på ett slumpmässigt sätt, utan har skett på grundval av de kriterier som nämndes tidigare.²⁴

Datainsamlingen

I syfte att besvara frågeställningarna i vår uppsats har vi i kunskapsfasen använt oss av den kvantitativa metoden i form av en enkät med strukturerade frågor, som återfinns som bilaga 2. Det fanns i gruppen funderingar kring att använda oss av strukturerade intervjuer, men till sist valdes att datainsamlingen skulle ske med enkätens hjälp²⁵. Enkäten var i vårt fall ett elektroniskt frågeformulär, som lagts ut på Internet. Efter överenskommelse främst per telefon med respondenterna, skickades hemsidans länk till respektive företag, som ingick i urvalet. Genom att lägga ut enkäten på Internet var vår förhoppning att bortfallet skulle minskas, eftersom svarsförfarandet av oss ansågs enklare än vid den traditionella enkätformen genom posten. En enkät på Internet bedömde vi även komma tillrätta med ett av problemen vid enkäter, nämligen att dessa normalt tar lång tid att distribuera.²⁶

Alla respondenter fick svara på samma frågor, och detta innebar att goda förutsättningar skapades för en kvantitativ bearbetning och analys av svaren.

²⁴ Bryman (2002), s. 117.

²⁵ A.a., s. 123.

²⁶ Lundahl & Skärvad (1999), s. 171 ff.

Anledningen till valet av enkätformen motiverades med att vi med hjälp av en sådan undersökning inte enbart skulle kunna uttala oss de undersökta enheterna, utan också om den bakomliggande målpopulationen, som de undersökta enheterna borde kunna antas representera.

Vid konstruktionen av enkäten beaktades en noggrann utformning av våra frågor, eftersom målet med undersökningen var att skaffa oss kunskap från svaren på de ställda frågorna. Målsättningen var att formulera frågorna så tydligt, att dessa var begripliga för samtliga respondenter. Vi försökte att undvika värdeladdade ord och ledande frågor samt var noga med att bara fråga om en sak i taget. De frågor som enkäten innehöll var både av slutna och öppna karaktär. Avsikten var att respondenten främst skulle använda sig av de olika svarsalternativ som respektive fråga tillhandahöll. Vid sidan om dessa svarsalternativ fanns det emellertid möjlighet, i form av ett tomt utrymme för text, för respondenten att kommentera eller utveckla sitt svar. Genom detta upplägg undveks problemet med slutna frågor, nämligen att respondenten saknar möjlighet att nyansera sitt svar. Upplägget medförde emellertid ett visst merarbete för oss, eftersom den statistiska bearbetningen inte blev fullt så enkel som om det enbart hade förekommit slutna frågor att hantera.²⁷

Beträffande upplägget och innehållet i frågorna var avsikten att få en heltäckande bild av företagets användning av budget samt av dessas omgivning och strategier. Som inspiration för detta moment användes dels en doktorsavhandling inom ett liknande område och dels egna erfarenheter från tidigare kurser och uppsatsarbeten.²⁸

De enkäter som skickades in av respondenterna mottogs via e-post. Svaren matades in i statistikprogrammet SPSS för kodifiering och vidare bearbetning, som i sin tur legat till grund för analysen. Beträffande de öppna svaren så har dessa inte skapat något problem i samband med kodningen. Detta beror på att de öppna svaren främst innehållit kommentarer och förtydliganden vid sidan om ett redan valt slutet svarsalternativ.

Sammanställning av enkätresultatet

Den efterföljande databehandlingen i SPSS har främst omfattat framtagandet av frekvenstabeller. Frekvenstabellerna användes sedan som underlag för att skapa diagram, som tillsammans med redogörelse i textform presenteras i empirikapitlet. Denna omvandling av frekvenstabellerna till diagram hade för avsikt att ge fördelar i form av ökad tydlighet. Inför analysen har enkätdata segmenterats i fyra olika kategorier beroende på strategi och omgivning. Frekvenstabeller har för respektive grupp tagits fram i SPSS.²⁹

²⁷ Lundahl & Skärvad (1999), s. 172 ff.

²⁸ Gyllberg & Svensson (2002), s. 235 ff ; Ekberg et al. (2004).

²⁹ Lundahl & Skärvad (1999), s. 177 ff.

2.3.3 Fördjupningsfasen

Val av respondenter

Resultatet av enkäten föranledde oss att vilja gå på djupet med fyra fallföretag inom respektive kategori. Vi antog dessa företag kunna lämna bidrag för att skapa ytterligare förståelse i frågan rörande vilken situationsfaktor som är dominerande. Det är brukligt att applicera fallstudier då forskaren vill förstå fenomenen på djupet och i sitt sammanhang³⁰. I vår undersökning genomfördes fallstudier i syfte både att pröva och utveckla teorier.

De respondenter, som valdes ut för intervjuerna, var samma personer som tidigare besvarat enkäten för de fyra fallföretagens räkning.

Följande personer intervjuades:

Fredrik Persson, business controller i det golvproducerande företaget

Thomas Gustafsson, business controller i det kemikalieproducerande företaget

Anonym, ekonomichefen i det internationella entreprenadföretaget

Christer Svensson, ekonomichefen i det energiproducerande företaget

Intervjuprocessen

Intervjuprocessen påbörjades med att kontakt togs med de potentiella respondenterna, tackade dem för deltagandet i enkätundersökningen samt frågade om de kunde tänka sig att medverka i en intervju. Samtliga tillfrågade respondenter visade stort intresse för att medverka. Vid denna kontakt klargjordes också att intervjun skulle behandla budgeteringsprocessen. Däremot delgavs respondenterna inte i detta läge några konkreta frågor. Med de tre först ovan nämnda respondenterna fick vi möjlighet att genomföra personliga intervjuer, vilket innebar möjligheten till fysisk närvaro. Intervjun med den sist nämnde respondenten genomfördes däremot via högtalartelefon. Orsaken till detta val var att respondenten själv föreslog denna typ av intervju. Vid varje intervjutillfälle var två av oss författare närvarande i syfte att öka undersökningens tillförlitlighet.

Samtliga genomförda intervjuer kan karakteriseras som semistrukturerade, vilket innebar att vi i förväg bestämt vilka frågor som skulle ställas (bilaga 3). Dock gavs ett visst utrymme för respondenterna att utveckla svaren samt möjlighet till diskussion.³¹ De på förhand planerade frågorna ställdes under samtliga intervjuer. Däremot varierades frågornas ordningsföljd av den anledningen att respondenterna ibland kom in på områden, som vi tyckte kunde utvecklas med hjälp av följdfrågor. Det finns olika slags frågor att ställa under en kvalitativ

³⁰ Lundahl & Skärvad (1999), s. 187.

³¹ Bryman, (2002), s.127.

intervju, såsom exempelvis inledande-, uppföljnings-, sonderings- och preciseringsfrågor samt direkta, indirekta och strukturerande frågor³². Samtliga nämnda typer av frågor förekom i varierande omfattning vid intervjutillfällena. Förutom de semistandardiserade frågorna, som ställdes till samtliga respondenter, fick dessa också följdfrågor av olika slag vilka kunde variera vid de olika intervjutillfällena.

Det var viktigt att respondenterna skulle känna tillit till oss, eftersom deras information kunde anses vara av känslig natur. Intervjuerna påbörjades med att presentera oss själva samt berätta om syftet med vår uppsats. Därefter erhöles en möjlighet för respondenterna att kort berätta om företagets verksamhet. Redan från början tillfrågades respondenterna, om de och företaget ville vara anonyma. I ett fall valde respondenten att vara anonym, både när det gällde hans eget och företagets namn. I ett annat fall fick vi använda respondentens namn men inte företagets. Två av respondenterna hade inget önskemål om anonymitet. I och med att två av företagen valde anonymitet, fattades beslutet att låta samtliga företag vara anonyma.

Till att börja med fanns funderingar på att dokumentera intervjuerna genom ljudupptagningar. Efter övervägande, där hänsyn tagits till risken med att öppenheten bland respondenterna skulle minska, bestämdes ett användande av transkribering i stället. Intervjuerna skulle genomföras under cirka en timmes tid, och det fanns en rädsla hos oss att en inspelning skulle ha negativa effekter på öppenheten, när det gällde till exempel känsliga frågor rörande företagets strategi. Därför ansågs den mest lämpliga metoden vara att göra anteckningar under själva samtalet. Vi var väl medvetna om nackdelen med detta tillvägagångssätt, i form av att det kunde förväntas bli ett mycket tidsödande arbete att renskriva intervjuerna, så att dessa skulle kunna fungera som underlag för empiri och senare även för analys. Enligt Bryman kan det ta upp till mellan fem och sex timmar att transkribera en timmes intervju³³. Vi kunde konstatera, att detta överensstämde rätt så väl med verkligheten.

Sammanställningen av empiri

Även om avsikten med kvalitativa ansatser just är att få fram olika perspektiv, nyanser och ståndpunkter, måste data som samlas in förenklas och struktureras för att det skall gå att få en överblick över all information. Om inte detta äger rum, kommer det inte att vara möjligt att förstå något överhuvudtaget. Inför analysprocessen i uppsatsen användes Jacobsens riktlinjer, och processen kom att se ut enligt följande³⁴:

- *Beskrivning*

Under den här processen registrerades det som sades under intervjun och även våra personliga intryck, för att allt material skulle kunna användas som grund för en detaljerad redogörelse.

³² Bryman, (2002), s. 307-308.

³³ A.a., s. 311.

³⁴ Jacobsen, (2002), s. 215 ff.

- *Systematisering och kategorisering*

Under den här fasen systematiserades relevant information och den information, som ansågs vara ovidkommande inför analysen avlägsnades. Systematiseringen var nödvändig för att skapa struktur inför analysen men även för att göra det möjligt att förmedla våra intryck för läsaren.

- *Kombination*

I kombinationsfasen tolkades den tidigare systematiserade informationen. Vi letade efter meningar och orsakssamband bland de data, som erhöles via intervjuer och enkäter.

Denna ovan beskrivna process ansågs av oss vara en god grund inför själva analysen, där det krävs att den insamlade informationen innehar en bra struktur.

Presentationen av vår undersöknings kvalitativa del, som återfinns i empiriavsnittet, är av återberättande karaktär. Det som ansågs vara av särskilt intresse valde vi att citera direkt, för att på detta sätt skapa en levande karaktär. I citaten avlägsnades sådant som hade en störande inverkan på strukturen, ordföljden ändrades då det behövdes samt ett säkerställde gjordes så att inga namn användes på ett sådant sätt, att anonymiteten upphävdes. Detta sätt att förmedla resultatet av en intervju med hjälp av citat är fullt ut accepterat³⁵.

³⁵ Holme & Solvang (1997), s. 145.

3 Teoretisk grund

3.1 Allmänt om ekonomistyrning

En organisation kan styras på flera nivåer och de krav som ställs på styrverktygen kan skilja sig åt avsevärt. En definition av ekonomistyrning är bl.a. den kontroll som chefer utövar på andra chefer. Vidare kan ekonomistyrning sägas vara den process genom vilken chefer på högre nivå säkerställer att chefer på mellannivå genomför företagets mål och strategi. Det är viktigt att inte blanda ihop ekonomistyrning och företagsstyrning. Den senare omfattar främst kontrollen som utövas av verkställande direktör, andra i företagsledningen och aktieägarna. Det är även viktigt att skilja mellan ekonomistyrning och operationell styrning. Den operationella styrningen omfattar främst kontroll av resultatet av processer på en lägre nivå i ett företag.³⁶

I samband med en diskussion kring ekonomistyrning är det även viktigt att definiera styrning som begrepp. Styrning används för att skapa förutsättningar som motiverar organisationen att nå önskade mål och förutbestämda resultat. En av svårigheterna med att definiera ekonomistyrningen är att det inte finns ett gemensamt synsätt för vad som innefattas i styrning. Giglioni och Bedeian argumenterade 1974 för att styrning i komplexa organisationer kan vara av två typer. Den ena styrningen innefattar anvisningar till underordnades aktiviteter och utövas t.ex. genom programmering och standardiserade riktlinjer för olika procedurer. Den andra typen av styrning är cybernetisk styrning. Definitionen av denna är ett system genom vilken resultatstandarder bestäms, jämförelser mellan standard och utfall genomförs och information om varianserna tillhandahålls.³⁷

Många forskare inom ekonomistyrning är överens om att formella styrsystem måste vara av cybernetisk karaktär. Efter att information tagits emot av ett företag om avvikelser från i förväg satta standarder kan åtgärder sättas in för att komma tillrätta med eventuella problem. Den cybernetiska styrdefinitionen innefattar inte uttryckligen de mekanismer och mättekniker som ingår i ett styrsystem, utan enbart den formella styrprocessen. Cybernetisk styrning antyder att verktyg som företagsstruktur och personalhantering inte är en del av ett formellt styrsystem, även om dessa kan inverka på behovet och effektiviteten av ett sådant system. Cybernetiska styrsystem omfattar t.ex. formella finansiella budgeteringssystem och belöningsprogram.³⁸

Styrverktyg kan vidare delas in i generella styrmekanismer och formella styrsystem. De generella styrmekanismerna har till avsikt att påverka och styra beteendet hos en chef. Dessa uppfyller emellertid inte definitionen av ett formellt

³⁶ Fisher (1995), s. 25.

³⁷ A.a., s. 25 f.

³⁸ A.a., s. 26.

styrssystem. Struktur i ett företag och kulturen är exempel på generella styrmekanismer.³⁹

Styrsystemets uppbyggnad kan enligt Anthony & Govindarajan se ut på olika sätt. Beståndsdelarna omfattar enligt författarna främst fyra olika element:⁴⁰

- *Detector* – ett verktyg som mäter händelser i en process
- *Assessor* – ett verktyg som avgör om det som händer i processen är signifikant. Detta sker genom en jämförelse med standard eller förväntat utfall.
- *Effektor* – ett verktyg som förändrar beteendet om en sådan åtgärd är nödvändig
- *Kommunikationsnätverk* – verktyg som fungerar som informationsförmedling mellan detektorn och assessorn och mellan assessorn och effektorn.

Ett styrssystem kan avslutningsvis beskrivas i form av olika s.k. makrovariabler. Dessa variabler tillhandahåller en bild av den generella utformningen istället för att ange de specifika delarna. Ett antal frekvent förekommande makrovariabler är:⁴¹

- ”Tight” vs. ”Loose” styrning
- Objektiv resp. Subjektiv styrning
- Mekanisk vs. Organisk styrning
- Kortsiktig vs. Långsiktig styrning
- Individuell vs. Grupp styrning
- Administrativ vs. Interpersonell styrning

Ett företag med en ”tight” styrning innebär att det ges väldigt lite utrymme till att ändra satta mål. Styrssystem av ”tight” karaktär har normalt budgetmål som är svåra att uppnå, tillåter inte revisioner av budget och tillåter väldigt lite s.k. ”target slack”. Ett objektiva styrssystem baseras till stor del på siffermässiga utvärderingar medan ett subjektivt styrssystem baseras på en subjektiv bedömning. Skillnaden mellan kortsiktiga och långsiktiga styrssystem är nära kopplat till måttalen. Styrssystem med en långsiktig karaktär har en stark anknytning till måttal som försäljningstillväxt och marknadsandel medan kortsiktiga styrssystem främst fokuserar på måttal som kostnader, vinst och kassaflöden.⁴²

3.2 Budgetering

I organisationer betyder budgeten olika mycket och uppskattas också i en varierad omfattning.

Bergstrand & Olve anser att

³⁹ Fisher (1995), s. 26 f.

⁴⁰ Anthony & Govindarajan (2001), s. 1 f.

⁴¹ Fisher (1995), s. 28.

⁴² A.a., s. 28 f.

*”budgeten är i själva verket ett viktigt led i företagets planering och styrning. Arbetet med budgetuppställandet är i de flesta företag en form av framtidsplanering som involverar och når flest medarbetare”.*⁴³

Samuelson skrev i början av 1970-talet en forskningsrapport angående effektiv budgetering. Samuelson menar att

*”budgetering kan uppfattas som en metod för styrning av ett antal beslut för vilka målet eller målen utgör det totala ekonomiska utfallet för företaget under en bestämd period, budgetperioden”*⁴⁴.

Vid ett seminarium med ett stort antal företagsledare vid dåvarande Sveriges Mekanförbund fastslogs en definition på budget som både Bergstrand, Olve, Samuelson samt Arwidi anser vara en tillfredställande begreppsförklaring. Den lyder:

*”En budget är ett handlingsprogram för hela företaget med mål och handlingsramar för resultatenheter. Den skall omfatta förväntade konsekvenser uttryckta i ekonomiska termer. Den skall vara baserad på angivna antaganden och förutsättningar för en bestämd tidsperiod”.*⁴⁵

3.2.1 Budgeteringens historia

Vid en tillbakablick på budgeteringens historia, återfinns i begynnelsen av 1200-talets England indikationer på att det upprättades årliga finansiella planeringar.⁴⁶ Konsten att fördela kostnader och att redovisa inkomster som sedan följs upp och utvärderas har således gamla anor. Den stora genomslagskraften för budgeteringen dröjde emellertid till 1900-talets första årtionde, då främst amerikanska storföretag som General Motors och General Electric genomförde radikala förändringar i sina organisationer och inrättade resultatstyrda divisioner.⁴⁷ Genom skapandet av en allt mer decentraliserad organisation med resultatenheter uppstod ett behov av ett sofistikerat administrativt styrinstrument, och budgeteringen började då på allvar tillämpas. I början av 1920-talet publicerades de första böckerna om budgetering i USA, medan det i Sverige dröjde ända till 1950-talet innan några böcker i ämnet utgavs.⁴⁸ Under första halvan av 1900-talet hade således budgeten i Sverige ringa betydelse i företagen. Värt att notera i sammanhanget är att Jan Wallander, som under 1970-talet ifrågasatte budgeten som styrinstrument, redan under mitten av 1950-talet fann svaga korrelationer mellan utfall och planering samt att det vanligtvis gjordes felaktiga prognoser.⁴⁹ Kritiken av budgeten kommer att bearbetas mer utförligt längre fram i budgetavsnittet.

⁴³ Bergstrand, & Olve (2002), s. 10.

⁴⁴ Samuelson, L. (1973), s.18.

⁴⁵ Bergstrand & Olve (2002), s. 11.

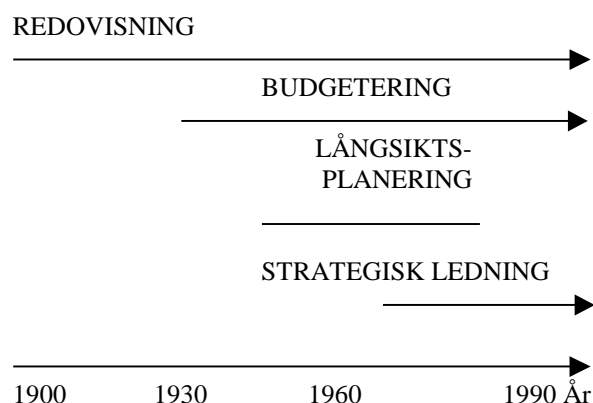
⁴⁶ Arwidi & Samuelsson (1991), s. 10.

⁴⁷ Ibid s. 10.

⁴⁸ Ibid s. 11.

⁴⁹ Wallander (1995), s. 12.

Bilden nedan sammanfattar översiktligt styrsystemets utveckling och anger budgeteringens roll.⁵⁰



Figur 3.1 Budgetens utveckling (Källa: Samuelsson, 1993, s. 19)

Först på 1960-talet fick budgeten allt större genomslag och började användas på allvar i företagen. Samordningen av budgetarbetet var då kopplat till centrala budgetavdelningar, som även ansvarade för den slutliga sammanställningen samt analysen av budgeten.⁵¹ Företagens planering blev under denna period alltmer framträdande, främst genom långsiktig planering som skulle sträcka sig över minst fem år, helst ända upp till tio år. Avsikten med denna långsiktiga planering var att denna ansågs kunna ge företagen den bästa vägledningen över hur de skulle lyckas i den allt mer tilltagande konkurrensen. Budgeten skulle komma till användning för att underlätta och uppnåendet av delmål vid genomförandet av den långsiktiga planeringen.⁵²

I början av 1970-talet blev det alltmer uppenbart, att långsiktliga planer inte längre kunde realiseras, och detta blev särskilt tydligt i och med oljekrisen 1973, då en kraftig prishöjning ledde till inflation och de långsiktliga planerna blev värdelösa. Istället började företagen arbeta med översiktliga dokument, där innehållet framförallt fokuserades på affärsidéer, strategier etc. Trenden i företagen blev att börja divisionalisera med innebörden att divisionerna skulle åläggas ett lönsamhetsansvar. Budgeten blev därför ett viktigt huvudinstrument med fokus på ekonomisk planering, kontroll och samordning, dels ute i resultatenheterna men dels också för att möjliggöra den centrala ledningens överblick.⁵³

Budgeteringen utvecklades ytterligare under 1980-talet, då datoranvändningen ökade, något som möjliggjorde att en större mängd data kunde bearbetas både snabbare och ändamålsenligare via en effektiv budgetsimulering. Andra orsaker till budgeteringens utveckling var att decentraliseringen utvecklades ytterligare genom en allt längre gående uppdelning på olika ansvarsenheter i företagen, vilken motiverades av att det vid företagets bas fanns en större kunskap om marknaden och dess olika signaler. Ett ökat intresse för hur olika aktörer i

⁵⁰ Samuelson (1993), s. 19.

⁵¹ Arwidi & Samuelsson (1991), s. 14.

⁵² Wallander (1995), s. 13.

⁵³ Arwidi & Samuelsson (1991), s. 15.

organisationerna upplevde sin situation uppstod och det blev under 1980-talet alltmer uppmärksammat att medarbetarna borde få större möjlighet att påverka företagets resultat.⁵⁴ Budgeten blev emellertid samtidigt föremål för allt mera diskussion, bl.a. genom Jan Wallanders kritiska synpunkter,⁵⁵ något som naturligtvis haft en viss betydelse för budgetens utveckling.

1990-talet präglades av liknande faktorer som 1980-talet, dock i förnyad form genom att t.ex. att datoriseringen blev allt mera avancerad och effektiv. Samtidigt fortsatte också strävan att minska antalet hierarkiska nivåer i stora företag, och det blev allt vanligare att budgeten kopplades till ett belöningsystem.⁵⁶ Det gick dock att skönja en viss förändring under 1990-talet genom att det blev allt vanligare att budgeten kompletterades med nya styrbegrepp som t.ex. Balanced Scorecard, som ibland rentutav setts som en ersättning för budget.⁵⁷ Föregångare för att införa Balanced Scorecard var ett antal svenska storföretag, och det främsta syftet härmed var att förändra företagets ekonomistyrning. Budgeten fick ikläda sig rollen som ett betydande hinder för att ekonomistyrningen skulle kunna förändras. Dessutom fann Jan Wallander, sedan han introducerat sin kritik mot budgeten, allt fler argument för att budgeten borde kunna avskaffas.⁵⁸

3.2.2 Budgeteringens syfte

Det är viktigt att ha i åtanke att det inte finns något entydigt syfte med budget och budgetering i företag, utan mycket beror på vilken typ av verksamhet och dess förutsättningar.⁵⁹ Enligt befintlig teori om budgetens syften går det att dra den slutsatsen, att det finns något skilda uppfattningar om vilka syften som är korrekta. Budgetens syften är dessutom en fråga som är föränderlig över tiden.⁶⁰ Arwidi och Samuelson gör t.ex. en uppdelning mellan två syften, *traditionella* och *moderna syften*. De traditionella syftena karakteriseras av prognos, kontroll, planering och samordning samt en relativ fokusering kring själva dokumentet. I de moderna syftena, som framkom redan på 1970-talet via enkätundersökning, riktas fokus istället mot själva processen att ta fram budgeten, och syftet är att stimulera åtagande, motivation samt kommunikation i företagen.⁶¹

Bergstrand & Olve anser att budgetens syften återfinns i hela budgeteringsprocessen, från budgetuppställandets början till uppföljningen av budgeten. Följande figur illustrerar detta.⁶²

⁵⁴ Arwidi & Samuelsson (1991), s. 16.

⁵⁵ Lindvall (2001), s. 170.

⁵⁶ Samuelson (1993), s. 19.

⁵⁷ Johansson (1998/1999), s. 383.

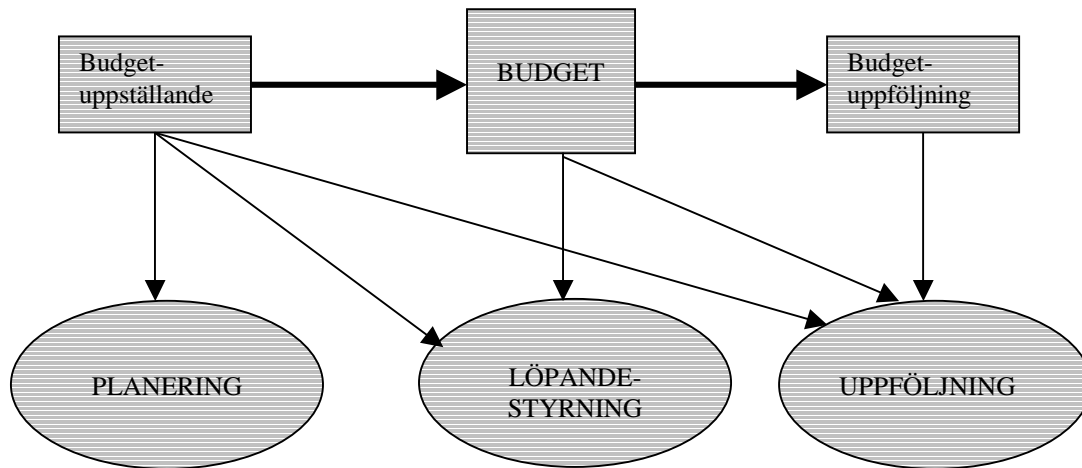
⁵⁸ Lindvall (2001), s. 172.

⁵⁹ Bergstrand (1993), s. 82.

⁶⁰ Lindvall (2001), s. 176 f..

⁶¹ Arwidi & Samuelson (1991), s. 23.

⁶² Bergstrand, & Olve (2002), s. 19.



Figur 3.2 Budgeteringsprocessens olika delar (Källa: Bergstrand & Olve, 2002, s. 19).

För att klargöra budgetens syften och dess innebörd ur flera perspektiv, såsom beträffande dess uppställande, planering, löpande styrning och uppföljning, är det en god idé att utgå från ovanstående figur samt att från traditionella och moderna syften välja ut viktiga syften och förklara, vad dessa innebär för verksamheten.

Budgetuppställandets syfte

Beträffande budgetens syfte betonas vikten av att finna en lämplig planering och styrning av ett företag för att på så vis underlätta förståelsen för verksamhetens mål, främst bland personalen. Ett av de vanligaste syftena med hela budgetprocessen brukar därför vara, att ett företag vill *styra verksamheten* med hjälp av en budget. Själva arbetet med budgetuppställandet blir således en form av framtidsplanering, som bör engagera medarbetare att ta del av. För företagsledningen är det därför en unik möjlighet att föra fram sina strategiska planer och få respons från operativt ansvariga ute i verksamheten. Vanliga syften med uppställandet av budgeten är:⁶³

- *Planering* – innefattar att organisationen upprättar en plan för sin verksamhet under den kommande budgetperioden för att få en helhetsbild över företaget och utifrån denna bild avgöra om inriktningen är riktig.⁶⁴ I sammanhanget blir det också viktigt att via budgeten, försöka nå ut och *implementera verksamhetens strategier* hos medarbetarna i företaget. Planeringen och budgeteringen blir dessutom ett sätt att försöka nå företagets mål.⁶⁵ Budgeten utgör också ett planeringsverktyg för verksamhetens investeringar och finansieringar.⁶⁶ För att göra en planering trovärdig och uppnåbar måste företaget basera denna på omvärldsprognoser, och måste t.ex. ta hänsyn till prisförändringar.⁶⁷

⁶³ Bergstrand, & Olve (2002), s. 10.

⁶⁴ Bergstrand (1993), s. 81.

⁶⁵ Bergstrand & Olve (2002), s. 19.

⁶⁶ Arwidi & Samuelson (1991), s. 22.

⁶⁷ Bergstrand & Olve (2002), s. 139.

- *Prognos* – innefattar att organisationen försöker förutspå framtiden och utvecklingen via uppskattningar av både interna och externa faktorer samt håller visst fokus på hur den historiska utvecklingen har varit.⁶⁸ I budgeten fastställs prognoser för hur bland annat resultat, likviditet, balans, omsättning, volymer och tillverkningskapacitet,⁶⁹ men också ränteläget, valutakurser och prisförändringar kommer att utvecklas under budgetperioden.⁷⁰

Den löpande styrningens syfte

Den löpande styrningen kan ses som den verksamhet, där saker och ting görs för att uppnå den planerade budgeten. Men för att uppnå en lyckad löpande styrning måste denna verksamhet fokusera på följande syften:

- *Samordning och kommunikation* – För att en verksamhet skall uppnå sina planerade mål måste samordning och kommunikation mellan olika avdelningar i verksamheten fungera. Sådan verksamhet anses bidra till en ökad förståelse för olika behov på alla nivåer i företaget samt ger ett nödvändigt informationsutbyte mellan olika enheter.⁷¹ Detta är viktigt, eftersom avdelningarna i ett företag vanligtvis är beroende av varandra och företaget ofta har begränsade resurser, men också eftersom att kapaciteten utnyttjas på ett effektivt sätt. På detta vis framkommer ytterligare ett syfte, nämligen *allokering av resurser/resursbehov* i verksamheten. Budgeteringen anses medföra att viktiga och regelbundna kontakter äger rum, så att företagets intresse uppmärksammas och risken för interna konflikter mellan avdelningscheferna minskar.⁷²
- *Åtagande och ansvarsfördelning* – företagsledningen å sin sida medger att den accepterar delegering av ansvaret för att budgeten uppnås till lägre nivåer i företaget till exempelvis olika resultatenheter. Den som är budget- och verksamhetsansvarig å andra sidan åtar sig att ansvara för att budgetens mål uppnås.⁷³ Budgeten ger företagen stor möjlighet att åstadkomma ansvarsfördelning och tilldelar samtidigt den budgetansvarige därmed en värdefull handlingsfrihet inom speciellt uppställda resursramar. Delegeringen kan gynna företaget genom att beslutsvägarna blir kortare och snabbare, varigenom företagsledningen kan ägna sig åt viktigare göromål.⁷⁴ Delegeringen medför därmed en möjlighet till *ett decentraliserat beslutsfattande*, som också kan ses som ännu ett syfte med budgeten. Åtagande och ansvarsfördelning har kommit att bli allt mer betydelsefulla verktyg genom att dessa klargör vem som bär ansvaret för budgeten. Sistnämnda person har därmed uppgiften att förklara eventuella avvikelser från budgeten.⁷⁵

⁶⁸ Arwidi & Samuelson (1991), s. 149.

⁶⁹ A.a., s. 22.

⁷⁰ A.a., s. 149.

⁷¹ A.a., s. 22.

⁷² Bergstrand, & Olve (2002), s. 20.

⁷³ Arwidi & Samuelson (1991), s. 22.

⁷⁴ Bergstrand & Olve (2002), s. 19 f.

⁷⁵ Bergstrand (1993), s. 81.

- *Motivation för anställda* – Budgeten ger enhetscheferna och övriga anställda en möjlighet att mäta sina prestationer via ett uppsatt mål som angivits i dokumentet, något som vanligtvis stimulerar personalen och ger arbetstillfredsställelse. Det finns också en möjlighet att koppla belöningsystem till uppnådda prestationer i budgeten.⁷⁶

Budgetuppföljningens syfte

Vid budgetuppställandet poängterades vikten av att ange rätt mål och dess möjligheter att uppfyllas. Genom budgeten har företaget i allmänhet en större möjlighet att nå sina uppsatta mål för verksamheten.⁷⁷ Men för att veta om företaget har lyckats, så har budgetuppföljningen ett viktigt syfte att fylla genom att ge möjlighet att konstatera graden av måluppfyllelse. I detta sammanhang är det viktigt för den budgetansvarige att gentemot företagsledningen kunna ta ansvar för målen som har ställts upp, utfallet som visas, hur den fortsatta prognosen verkar samt om det måste vidtagas åtgärder för att nå målet eller bästa resultat.⁷⁸ Följande punkter får därmed spegla olika syften med budgetuppföljningen:⁷⁹

- *Kontrollsyfte* – för att kunna konstatera huruvida målen har uppfyllts.
- *Alarmsyfte* – för att företaget i god tid skall kunna slå larm och stoppa en ogynnsam utveckling, om det visar sig att företaget har intagit en felaktig kurs mot målen, vilken vid ett senare stadium kan vara svår att rätta till.
- *Diagnossyfte* – för att ge svar på frågor om när, var och varför vid eventuella avvikelser, som har uppstått.
- *Omplaneringssyfte* – för att ta vara på svaret, som erhållits vid nyssnämnda diagnos, så att man därigenom kan skapa ett åtgärdsprogram för nå de nyformulerade målen genom att anpassa sig till vad som inträffat i omvärlden.⁸⁰
- *Rationaliseringssyfte* – för att identifiera eventuella förbättringar i framtiden samt för att skapa underlag för nästa budgetperiod.

Viktigt är att ha i åtanke, när det gäller att uppnå ovan beskrivna syften, att företaget har tillgång till avstämda och korrekta rapporter som är utarbetade med lämpliga tidsintervall. Dessa rapporter måste passa verksamheten och kan t.ex. vara kvartalsvisa eller månadsvisa. Det är emellertid viktigt, att både företagsledning och budgetansvariga är väl förberedda, när dessa rapporter kommer dem tillhanda.⁸¹

⁷⁶ Bergstrand (1993), s. 81.

⁷⁷ Bergstrand & Olve (2002), s. 19.

⁷⁸ A.a., s. 115.

⁷⁹ A.a., s. 115.

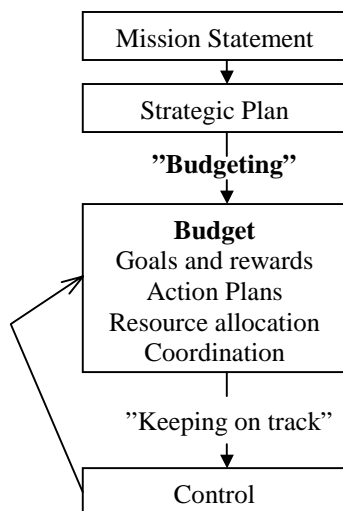
⁸⁰ Bergstrand (1993), s. 105.

⁸¹ A.a., s. 105.

3.2.3 Budgeteringsprocessen

Arbetet med att ta fram en budget har genomgått betydande förändringar under åren. Således skiljer sig dagens budgetering både när det gäller utformning och innehåll från den historiska budgeteringen, som beskrevs inledningsvis. Det är inte helt ovanligt, att budgetarbetet ses som ett slitgöra, som tar mycket tid och resurser från verksamheten. Dessutom anses, att resultatet inte alltid kan betraktas som tillförligt och aktuellt. Denna syn har dock förändrats något på grund av tillgången till en allt mer effektiv informationsteknik, som har möjliggjort att budgetprocessen blivit enklare och snabbare genom att det finns mjukvara, som är anpassad till budgeteringsarbete. Genom den nya tekniken frigörs tid till att på ett grundligare sätt diskutera och analysera både budgetuppställande och budgetutfall⁸²

Men det är inte bara en förfinad teknikutveckling som har påverkat budgetprocessen, utan det har blivit allt mer framträdande att de mjuka aspekterna blivit viktiga. Härigenom skapas i sin tur förutsättningar för att teknikutvecklingen skall bli accepterad. Arbetsprocessen har tidigare haft mera fokus på det färdigarbetade budgetdokumentet, som innehållit traditionella syften som t.ex. planering, prognos och kontroll, vilket berördes tidigare, och budskap som att "lagd budget ligger" har varit vägledande. I dagens budgetarbete riktas en tydligare fokus på själva processen fram till ett färdigt dokument, då denna anses ge ett betydligt större organisatoriskt lärande och intresse för företagets verksamhet,⁸³ varigenom betonas de moderna syftena med budgeteringen, som t.ex. åtagande, motivation och kommunikation. Traditionellt sett karakteriseras den arbetsgång, som de flesta företag arbetar efter, av följande modell:⁸⁴



Figur 3.3 Den traditionella budgeteringsprocessen (Källa: Hope & Fraser, 2003, s. 5).

⁸² Lindvall (2001), s. 177 f.

⁸³ A.a., s. 178.

⁸⁴ Hope & Fraser (2003), s. 5.

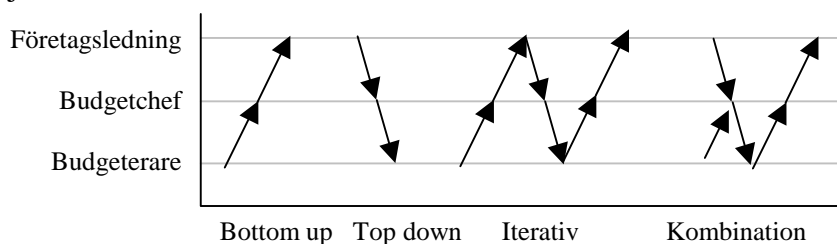
Budgetprocessen är vanligtvis indelad i budgetuppställning och budgetuppföljning.

Budgetuppställandet

Budgetuppställandet för en verksamhet, är ett arbete som kan göras på olika sätt beroende på företagets syfte och mål med budgeten. Gemensamt för varje metod torde dock vara att företagsledningen och budgetansvariga samordnar informationsflöde, som skall påverka budgeten.⁸⁵ Som nämnts tidigare, så kan budgetprocessen uppfattas som ett tids – och resurskrävande moment, vilket föranleder att det är viktigt att det finns en planering som gör arbetet effektivt och smidigt att utföra. Medarbetarna måste känna att budgetarbetet är värdefullt både för dem själva och för verksamheten. Det bör emellertid påpekas, att tiden för att ta fram en färdig budget också beror mycket på hur många organisationsnivåer som finns i företaget. Men även graden av detaljnivå samt i hur stor utsträckning budgeten skall gå mellan budgetansvarig och företagsledning påverkar budgetarbetets omfattning.⁸⁶

Hur detaljerad budgeten skall vara är en mycket central fråga vid utformningen av budgeten. En budget, som är mycket detaljrik, tar givetvis lång tid att skapa, vilket är en nackdel. Däremot ger en sådan budget företaget större möjlighet att hamna mer exakt. En budget, som är mindre detaljrik kommer således inte att vara lika resurskrävande och detta kan vara en fördel, om det visar sig att budgeten måste revideras på grund av ändrade förutsättningar i omvärlden. Men verksamheten kan gå miste om en djupare kunskap angående företagets behov.⁸⁷

Vid en närmare granskning av budgetuppställandet, så skedde det i början av 1970-talet en utveckling av olika metoder för att genomföra detta arbete. Värt att notera i sammanhanget är att dessa metoder fortfarande är aktuella. Generellt skiljer metoderna mellan olika aktörer, vem som initierar olika aktiviteter och i vilken sekvens aktiviteterna genomförs samt antalet etapper, varv eller iterationer i budgetuppställandet. Utifrån ovanstående resonemang följande huvudmetoder urskiljas:⁸⁸



Figur 3.4 Metoder för budgetuppställande (Källa: Bergstrand & Olve, 1996, s. 64 ff.), omarbetad av Ekberg et al (2004).

⁸⁵ Arwidi & Samuelson (1991), s. 137.

⁸⁶ Bergstrand & Olve (2002), s. 53 f.

⁸⁷ Föreläsning 3/3 2004.

⁸⁸ Arwidi & Samuelson (1991), s. 137.

- *Bottom up* – (direkt uppbyggnad) kännetecknas av att budgetarbetet startar på en lägre nivå i organisationen efter det att företagsledningen har lämnat direktiv om vissa förutsättningar. Budgeten arbetas efterhand upp till företagsledningen, som skall godkänna denna. Budgeten ställs samman under ett varv.⁸⁹ Metoden brukar vanligtvis uppskattas, då den anses vara demokratisk och ger medarbetarna möjlighet att påverka budgetens utformning genom egna idéer och initiativ. Det bör dock påpekas, att det finns vissa nackdelar som t.ex. att själva processen tar lång tid och att den slutliga budgeten inte alltid stämmer överens med företagsledningens förväntningar och mål. Om bristerna i budgeten är så pass omfattande, att denna måste revideras av central instans, kan det uppstå problem, genom att de ursprungliga budgetansvariga förlorar sitt intresse för budgeten och inte vill ta ansvar för denna. Detta kan i sin tur avspeglas i nästa budgetprocess, genom att de budgetansvariga inte är villiga att delta i arbetet. Därigenom kan de viktiga positiva egenskaperna av en bottom up metod bli förbisedda.⁹⁰
- *Top down* – (direkt nedbrytning) kännetecknas av att företagsledningen redan från början fastställer i en relativt detaljerad omfattning, vad som skall ingå i det färdiga budgetdokumentet. På så sätt skapar man inga problem med att budgeten inte överensstämmer med företagsledningens strategier och mål för verksamheten.⁹¹ Värt att notera är, att företagsledningen måste ha en grundlig kännedom om de anställdas arbetsförhållanden för att kunna skapa budgetar, som är realistiska.⁹² Därefter får budgetansvariga på lägre nivå i verksamheten komma med eventuella förslag på ändringar, och budgeten når därefter företagsledningen igen. Precis som vid bottom up metoden fastställs budgeten i ett varv. Med denna metod följer vissa nackdelar, bland annat genom att det vanligtvis är svårt för medarbetarna att känna sig motiverade och engagerade i budgetarbetet, när de inte har stor möjlighet att påverka budgetfrågorna. I företag, som befinner sig i ekonomisk kris, kan denna metod vara lämplig, eftersom medarbetarna i ett sådant läge har större förståelse för behovet av en ledning som styr företaget rätt. Även i företag där ledningen besitter en överlägsen kunskap angående företagets behov, kan top down metoden vara att föredra.⁹³

Dessa två ovan nämnda metoder kallas för direkta metoder, eftersom budgeten bestäms endast under ett varv och således involverar berörda personer endast en gång. De olika metoderna har, som berörts ovan, separata syften att uppfylla.⁹⁴ Utifrån dessa två grundläggande metoder går det att finna mellanformer, som innehåller egenskaper från båda metoder:

- *Iterativ metod* – innebär att budgetprocessen löper i flera varv (iterationer) till skillnad från grundmodellernas, fullbordas som processer på endast ett varv. Med denna metod vill verksamheter uppnå en bättre noggrannhet i det färdiga

⁸⁹ Arwidi & Samuelson (1991), s. 138.

⁹⁰ Bergstrand (1993), s. 88 f.

⁹¹ A.a., s. 89.

⁹² Bergstrand & Olve (2002), s. 66 f.

⁹³ Bergstrand (1993), s. 89.

⁹⁴ Arwidi & Samuelson (1991), s. 138.

budgetdokumentet. Denna metod kan emellertid medföra, att medarbetare känner viss hopplöshet inför det faktum att budgeten tar lång tid och aldrig tycks bli färdig, vilket i sin tur kan ge brister i medarbetarnas motivation.⁹⁵

- *Kombinationsmetod* – innebär att både företagsledningen och de budgetansvariga i organisationens olika avdelningar gemensamt diskuterar sig fram till lämpliga och måluppfyllande budgetförslag. Därefter övergår metoden i en form av bottom up metod. Med denna metod kan man undvika problem, såsom att företagsledningen inte har en god överblick över budgetarbetet. Istället kan företaget skapa god tillförlitlighet i budgeten, och medarbetarna slipper de tidskrävande bearbetningar, som iterativ metod kräver. Om man i ett företag lyckas skapa goda förutsättningar för kombinationsmetoden, i form av t.ex. företagsledningens engagemang, har det visat sig att denna metod är mycket effektiv att använda.⁹⁶

Val av metod

På frågan vilken metod som skall väljas i ett företag, går det inte att finna något entydigt svar, utan valet beror på företagets situation. Man måste således beakta såväl interna som externa faktorer samt verksamhetens förutsättningar. Genom sina förutsättningar skapar företaget också själva syftet med budgeteringen. Det är dock viktigt att beakta hela det ekonomiska styrsystemet vid valet av budgetmetod. Rent generellt är sambandet mellan förutsättningar, syften och val av budgetmetod mycket komplext, och det kan vara svårt att finna ett exakt samband.⁹⁷

I sammanhanget bör det påpekas, att valet av metod och dennas användbarhet måste sättas i relation till om metoden är betingad av olika situationsfaktorer. I företag, som framförallt är serieproducerande, har det visat sig att kombinationsmetoden varit att föredra. Dock bör inte iterativ metod förbises, då även denna kan vara användbar. Vice versa bör gälla för företag med mer projektliknande karaktär. Vid mer turbulenta situationer kan iterativ metod vara användbar, eftersom denna kan ge utrymme för omplanering, innan den slutliga budgeten fastställs. Likaså kan kombinationsmetoden ge liknade fördelar vid en turbulent miljö, genom att budgetarbetet startar så nära in på det nya budgetåret som möjligt. Detta ökar möjligheten till att aktuell information beaktas. En annan situationsfaktor, som spelar en avgörande roll vid valet av metod, är hur företagets ekonomiska ställning ser ut, eftersom denna påverkar budgetarbetet i högsta grad. I verksamheter med lönsamhetsproblem bör ledningen ha större inflytande, och då bör nedbrytningsmetoden användas eller möjligtvis en iterativ metod.⁹⁸

⁹⁵ Bergstrand (1993), s. 89.

⁹⁶ Bergstrand & Olve (2002), s. 68 f.

⁹⁷ A.a., s. 70.

⁹⁸ Arwidi & Samuelson (1991), s. 144.

Tidsaspekten

I företagen är budgetprocessen normalt en årlig återkommande process, som brukar starta någon gång under höstmånaderna september-november och vara färdig ungefär vid årsskiftet. Tidsschemat för budgetarbetet kan se ut som följer:⁹⁹

1. *I början av oktober* – distribueras den reviderade budgeten för innevarande år till avdelningarna tillsammans med ledningens aktuella planer, mål och generella förutsättningar.
2. *I mitten av oktober* – sker diskussioner ute i avdelningarna om hur företagets budgetmål skall förverkligas.
3. *I slutet av oktober* – gör försäljningsavdelningen sin budget.
4. *I november* – gör övriga avdelningar sitt budgetarbete. Vanligtvis deltar kontrollern i detta skede genom att göra uträkningar och granska förslag innan sammanställning görs.
5. *I slutet av november* – sammanställs det första förslaget till budget och detta diskuteras i ledningsgruppen, som bland annat gör en bedömning av förväntad plan- och måluppfyllelse.
6. *I början av december* – görs en prövning om det behövs några budgetändringar enligt företagsledningens önskemål.
7. *I mitten av december* – görs en sammanställning av det slutliga budgetförslaget.
8. *I slutet av december* – presenteras det färdiga budgetdokumentet för styrelsen, som tar ställning till den viktigaste frågan, nämligen om budgeten kan accepteras med tanke på målen i verksamheten nås. En diskussion kring denna fråga kan medföra att ändringar görs innan den slutliga budgeten fastställs.

Hela tidsintervallet har en utsträckning som omfattar ca 13 veckor, och detta bör ses som en normal tidsåtgång för framtagandet av en budget. Dock bör beaktas, att variationer i tidsåtgången kan förekomma beroende på typen av det företag, som budgeterar.

Upprättandet av olika typer av budget

Budgeten i ett företag kan uppfylla olika syften, men den kan också innehålla olika ekonomiska aspekter och mätningar av måluppfyllelse, något som kan infrias genom *resultat - likviditets - och balansbudgetar*, s k. härledda budgetar. Innebörden av härledda budgetar är att de utförs med hjälp av olika avdelnings – och funktionsbudgetar. Av de tre typerna torde resultatbudgeten vara den viktigaste, eftersom periodresultaten definieras här. Resultatbudget kan användas på olika nivåer såsom t.ex. i fråga om bruttomarginaler och fördelade totalresultat, där det ingår administrativa kostnader, samt i fråga om kostnader för kapital. Detta medför vissa svårigheter att dra några exakta slutsatser utifrån ett specifikt resultatmått.¹⁰⁰

⁹⁹ Samuelson (1993), s. 84.

¹⁰⁰ Arwidi & Samuelson (1991), s. 260.

Likviditetsbudgeter ger en verksamhet möjlighet att uppnå finansiella mål samt en överblick vad som påverkar de finansiella flödena. I likviditetsbudgeten görs försök till bedömningar vad gäller t.ex. försäljningsökningar alternativt försäljningsminskningar, investeringar, penning- och prisutveckling samt konjunkturförutsättningar. Problematiken med att, som vanligen sker i företag, utgå från de direkta betalningsflödena medför den osäkerheten att budgeterade försäljningsintäkter inte direkt behöver motsvara inbetalningarna. Det måste därför upprättas en plan över och göras en bedömning av när dessa utfaller i tiden. Vad gäller t.ex. kundfordringars genomloppshastighet måste det upprättas noggranna uppskattningar.¹⁰¹

När det gäller balansbudget, så är det precis som vid ovanstående budgetar, att det främst är det interna perspektivet som betonas, men sådan budget kan också användas för att tillgodose externa principer. En balansbudget skapas genom att summera förändringar i tillgångs- respektive skuldsidan för att sedan mynna ut i ett resultat, som är likställt med det som kommer fram via en resultatbudget. På så sätt betonas vikten av överensstämmelse mellan resultat- och balansbudgeten. Den främsta anledningen till att verksamheter använder sig av balansbudgetar, är att de önskar att få en uppfattning över hur balansstrukturen kan komma att utvecklas på både lång och kort sikt. En analys över denna utveckling kan utgöra ett underlag för uppskattning av kapitalbehov och tillväxttakt.¹⁰²

Förhållningssätt i den löpande styrningen med hjälp av budget

Den färdigställda budgeten kommer vara ett viktigt riktmärke för den fortsatta styrningen under året. Men företag måste ständigt uppdatera sig om vad som händer i omvärlden för att budgeten inte skall bli inaktuell och därmed värdelös ur ett styrperspektiv. Företag brukar således löpande under året göra nya bedömningar om verksamheten för att hantera förändrade förutsättningar i omgivningen och därigenom försöka nå de fastställda målen. Ibland görs detta via prognoser och ibland sker det genom en revidering av budgeten.¹⁰³

Generellt brukar det i litteratur som behandlar budgeten diskuteras om olika förhållningssätt för att få den löpande styrningen att fungera på ett tillfredställande sätt för verksamheten. I mening traditionell är det brukligt att budgeten karakteriseras som *fast*. Innebörden är att företag endast budgeterar en gång om året och gör kompletteringar via löpande prognoser varje kvartal eller tertial.¹⁰⁴ Att arbeta med budgetprognoser, jämte en fast budget, medför en större aktualitet och är ett effektivt sätt för verksamheter att bemöta förändrade förutsättningar i omgivningen och därigenom anpassa företaget.¹⁰⁵

En annan typ av budgetering är att vid jämna mellanrum, t.ex. en gång per månad, arbetas budgeten om för den återstående tiden av budgetperioden, vilket benämns *reviderad* budgeten. Detta medför, att tidsperioden som skall revideras blir

¹⁰¹ Arwidi & Samuelson (1991), s. 262 f.

¹⁰² A.a., s. 264 f.

¹⁰³ Bergstrand & Olve (2002), s. 100.

¹⁰⁴ Bergstrand, (1993), s. 85.

¹⁰⁵ A.a., s. 86.

etappvis kortare, tills det är dags att börja med en ny budgetperiod, som kan t.ex. sträcka sig över nya 12 månader. En fördel är att budgeten blir ständigt aktuell och förändras i takt med ändrade förutsättningar i verksamheten. En nackdel är att det kan bli svårt att skapa delaktighet och att få för medarbetarna att ta budgeten på allvar, då denna ändå skall revideras med jämna mellanrum. Ytterligare en aspekt, som kan skapa problem i verksamheten, är att det kan vara svårt att avgöra vilken period eller vilka perioder, som skall ingå i utvärderingen av budgeten.¹⁰⁶

En budget, som karaktäriseras som *rullande*, företer vissa likheter med en reviderad budget. Fördelen med en rullande budget jämfört med en reviderad är, att man vid användandet av en rullande budget bedömer verksamheten ett helt år framåt och får på så sätt fram en aktuell budget över en ny budgetperiod av ordinarie tidslängd. Men även vid rullande budget, precis som vid reviderad budget, tar budgeten mycket tid i anspråk och blir ett ständigt återkommande inslag i verksamheten.¹⁰⁷

3.2.4 Budgetuppföljning

Om ett företag skall uppnå uppsatta mål och strategier och budgetering skall användas för detta ändamål, är det viktigt att företagets budget fungerar på ett smidigt och funktionellt sätt. Det är emellertid viktigt att poängtera att budgetarbetet inte slutar här. Minst lika viktigt för verksamheten är det, att företaget får veta hur utfallet blev i jämförelse med uppskattningarna i det uppställda budgetdokumentet.

Med budgetuppföljning menas att det görs en jämförelse mellan verkligheten och budgeten, varefter det fortsatta arbetet anpassas utifrån givet resultat.¹⁰⁸ Vid användandet av budget som styrverktyg medför detta att denna återkoppling får stor betydelse. Budgetuppföljningen är ett göromål, som pågår under hela budgetperioden och som har sin grund i rapporter, vars utfall kommer ifrån redovisade värden, vilka därefter ställs mot de budgeterade. Värdena på redovisningsdata och budgetdata måste vara bestämda enligt samma modell för att en jämförelse skall vara möjlig. Vanligen sker budgetuppföljning flera gånger under budgetperioden, vilket medför att budgeten bör vara uppdelad i delperioder på ett korrekt sätt. Speciellt viktigt är det att periodiseringen sker på ett rättvisande sätt. Det största arbetet består sedermera i att budgetansvariga skall analysera eventuella avvikelser samt därefter vidtaga nödvändiga och rätt åtgärder.¹⁰⁹

Arbetet med budgetuppföljningen bör ske vid ett antal möten mellan ledning och budgetansvariga, där aktuella periodrapporter angående det ekonomiska utfallet avhandlas.¹¹⁰ För att denna uppföljning skall bli givande och få en styrande effekt, krävs att budgetrapporterna sammanställs och distribueras inom fem till tio dagar efter periodslutet.¹¹¹ För att öka effektiviteten i uppföljningen bör

¹⁰⁶ Bergstrand (1993), s. 85 f.

¹⁰⁷ A.a., s. 86.

¹⁰⁸ Bergstrand & Olve (2002), s. 113.

¹⁰⁹ Samuelson (1993), s. 87 f.

¹¹⁰ Bergstrand (1993), s. 105.

¹¹¹ Samuelson (1993), s. 88.

budgetrapporternas utformning vara *relevant och begriplig* för mottagaren, rymmas på *en enda sida*, bestå av *aktuell information* samt ge tillgång till korrekta *jämförelsedata*.¹¹² Vid mötet mellan ledning och budgetansvarig, redogör den sistnämnde för budgetens ursprungliga innehåll och dess förutsättningar. Därefter förs en diskussion och görs försök att förklara orsaken till eventuella avvikelser mellan budgeten och det verkliga utfallet. Vid kraftiga avvikelser mellan budget och utfall bör ledningen tillsammans med den budgetansvarige diskutera hur framtidsutsikterna ser ut och hur budgetmålen skall uppnås.¹¹³

När budgetutfallet är analyserat och färdigtställt, förekommer det i vissa företag att det görs en koppling mellan budgetutfallet och belöningsystemet för de anställda. I amerikanska företag har budgeten länge varit en komponent i företagets incitamentsprogram, och lönebonus har ofta kopplats till budgetutfallet. I Sverige har vi haft en mer restriktiv syn och befarat att ett sådant belöningsystem skulle kunna leda till manipulation av budgeten. Det går emellertid att skönja en viss förändring i svenska företag genom att det trots allt blir vanligare att belöna medarbetare för goda resultat och när budgeterade mål har uppnåtts. Förändringen kan sammankopplas med allt mer tilltagande ekonomiska krav och ökad konkurrens.¹¹⁴

3.2.5 Kritik mot budget

Kritiken mot budgetering har växt sig allt starkare under 1990-talet. Kritiken grundar sig generellt på att budgeten inte är rätt verktyg, i den löpande styrningen för att förverkliga verksamhetens strategi. Budgeten har också i en tilltagande utsträckning associerats med byråkrati och sifferexercis. Jan Lindvall menar, att kritiken egentligen kan riktas mot företagets hela ekonomistyrning, men eftersom budgeten är en traditionell del av ekonomistyrningen, berörs även denna. I sammanhanget anses budgeten kräva mycket arbete och engagemang men bedöms likväl ha ett begränsat värde som verktyg för att uppfylla de mål, som företaget vill uppnå.¹¹⁵

Föregångaren i Sverige när det gäller kritik mot budget är Jan Wallander som står bakom formuleringen ”*budgetering – improduktivt och riskabelt*”. Kritiken från Wallander växte fram i början av 1970-talet, när denne var chef för Svenska Handelsbanken, och kritiken har därefter eskalerats. Wallander grundar sin kritik på det faktum att budgeten skapas främst genom prognoser och att dessa prognoser alltför ofta är felaktiga. Ytterligare förhållanden som Wallander grundar sina argument på är följande:¹¹⁶

- Budgeteringen *skapar låsningar i organisationen*, och det är svårt att ändra på beslut, trots att det förefaller vara välmotiverat.

¹¹² Bergstrand (1993), s. 108.

¹¹³ A.a., s. 106.

¹¹⁴ A.a., s. 81 f.

¹¹⁵ Lindvall (2001), s. 174 f.

¹¹⁶ Bergstrand & Olve (2002), s. 186.

- Budgeteringen är mycket *tids- och resurskrävande* och många medarbetare måste få delta för att dessa skall känna motivation och prestera väl.
- Budgeten består av *indata, som snabbt blir inaktuella*, vilket medför att ännu mera tid och resurser måste läggas på att uppdatera denna information. Om inte informationen uppdateras, är risken uppenbar att budgeten snart blir vilseledande.
- Budgeten *baseras på dels förenklade prognoser*, som inte tar hänsyn till dramatiska förändringar, och dels *framskrivningar*, som är slentrianmässiga, samtidigt som det finns en tro att allt skall bli som förr genom att föregående år används som referens.
- *Budgetperioden är framtvungad* för att passa in i redovisningsmässiga metoder.
- Budgeten *leder till anslagstänkande*, som medför att budgetansvariga spenderar budgeterade medel för kostnader på ett generöst sätt, för att anslaget inte skall bli mindre nästa år.
- Budgeten *leder till osolidariskt avdelningstänkande*, som får till följd att budgetansvariga enbart befrämjar sin egen avdelning och ger föga uppmärksamhet åt övriga avdelningar.

För att komma till rätta med ovan angivna problem föreslår Wallander, att det skall finnas tydliga självständiga resultat- och ansvarsenheter, som skall ha en redovisning som är både väl fungerade och snabb. Alternativet är att göra jämförelser gentemot konkurrenter via benchmarking. Dock påpekar Lindvall, att denna form av problemlösning inte är tillämpbar i alla sorters organisationer. Vidare anser Lindvall, att företagen måste försöka klargöra vad som är värdefullt med budgeten och bevara detta samt reducera eller ta bort faktorer, som inte skapar något medvärde för verksamheten¹¹⁷

Bergstrand & Olve konstaterar att kritiken inte är ogrundad. Budgetering i vissa företag leder ibland till några av de nämnda missförhållandena. Dock konstateras att budgeten fortfarande används i flertalet företag och att den därför kan anses behövas. Vid samtal med tidigare chefer på Handelsbanken som arbetade på Wallanders tid har det framkommit att ordet budget var bannlyst. Likväl förekom prognoser, och cheferna ansåg sig behöva ett dokument för planeringen. Detta dokument skulle mycket väl ha kunnat kallas budget i andra företag.¹¹⁸

Självklart är det inte bara i Sverige som budgeteringen ifrågasätts. Jeremy Hope och Robin Fraser, som skrivit boken *Beyond Budgeting* har en liknande uppfattning som Wallander. De menar att "*Budgeting Is Cumbersome and Too Expensive, Budgeting Is Out of Kilter with the Competitive Environment and No Longer Meets the Needs of Either Executives or Operating Managers*".¹¹⁹

¹¹⁷ Lindvall (2001), s. 173 ff.

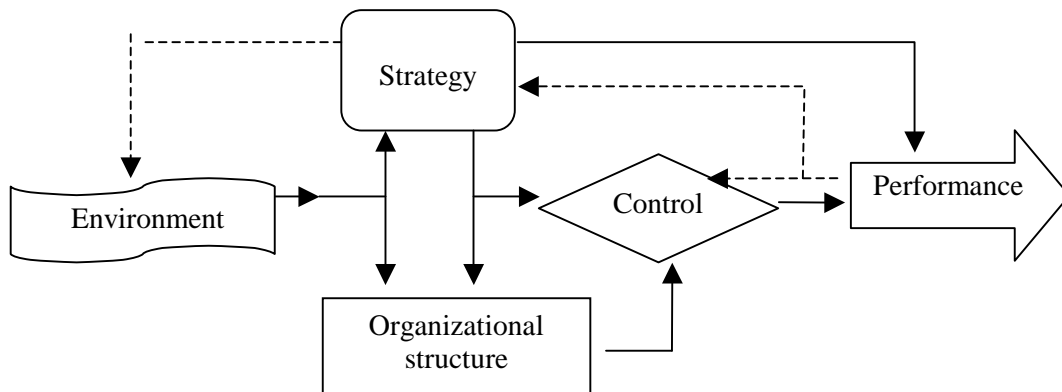
¹¹⁸ Bergstrand & Olve, (2002), s. 186.

¹¹⁹ Hope & Fraser (2003), s. 4 f.

3.3 Strategi

3.3.1 Strategi och styrning

Inom organisationer finns ett viktigt samband mellan dess struktur, styrning, strategi och omgivning. Följande figur förtydligar detta samband.¹²⁰



Figur 3.5 Environment, Strategy and Control. (Källa: Macintosh, 1997, s. 87)

Macintosh definierar strategin som en organisationens handlingsplan, i vilken framgår på vilket sätt organisationen kommer att konkurrera i sin omgivning, men denna plan beskriver även strategin, d.v.s. den struktur som krävs för att implementera plan. Själva utformningen av strategin sker i samverkan med omgivningen i en oupphörligt pågående process.¹²¹

Vid all verksamhetsstyrning är valet av strategi en av de viktigaste frågorna för att skapa långsiktighet och konkurrenskraft i ett företag. Contingency theory ligger till grund för en stor del av de strategiska styrfrågor som ekonomisk litteratur behandlar. Frågorna behandlar framförallt i vilken omfattning olika strategiska enheter har och bör ha olika styrning beroende på organisationsutformning.¹²²

3.3.2 Strategisk positionering

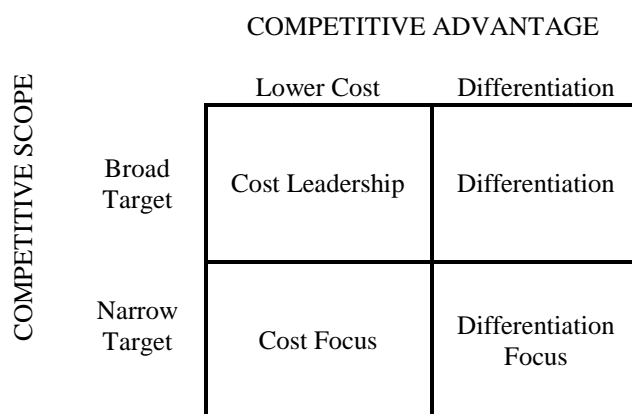
Enligt Porter finns det tre olika strategier för ett företag att uppnå konkurrensfördelar, vilka strategier betecknas som *kostnadsledarskap*, *differentiering* och *fokusering* och presenteras med hjälp av nedanstående figur¹²³.

¹²⁰ Macintosh (1997), s. 87.

¹²¹ A. a., s. 89.

¹²² Lindvall (2001), s. 84.

¹²³ Porter (1985) citerad i Langfield-Smith (1997), s. 211.



Figur 3.6 Porters Three Generic Strategies (Källa: Porter, s.12)

Kostnadsledarskap innebär att organisationen försöker vara den som producerar och distribuerar till lägsta priset i branschen med hjälp av skalfördelar och låga materialkostnader.¹²⁴

Differentiering innebär att företaget erbjuder produkter eller tjänster som marknaden upplever som unika, vilket leder till att kunderna är beredda att betala ett högre pris för produkterna än för liknande produkter eller tjänster hos konkurrenterna.¹²⁵ Företag som försöker tillämpa bägge strategierna kostnadsledarskap och differentiering samtidigt riskerar att hamna i en allvarlig situation, att vara ”stuck in the middle”. Dessa företag drabbas ofta av lägre vinster än konkurrenterna på grund av otillräcklig marknadsandel för en lågkostnadsstrategi eller alltför små möjligheter att utnyttja differentiering.¹²⁶

Fokusering innebär att företaget inriktar sig mot ett segment på marknaden, som visat sig ha behov som inte tillgodoses av andra företag i branschen. Detta kan t.ex. vara aktuellt för en särskild kundgrupp, särskild produkt eller specifik geografisk marknad. Företaget kan på dessa segment nå konkurrensfördelar genom antingen låg kostnad eller differentiering.¹²⁷

3.3.3 Strategisk typologi

En typologi som utvecklats av Miles & Snow 1978 beskriver fyra framgångsrika organisationstyper, *Defender - försvararen*, *Prospector - innovatören*, *Analyzer – analyseraren* och *Reactor - reageraren*.¹²⁸ Denna typologi fokuserar kring affärsstrategier samt förändringen av produkter och marknader. De ovannämnda organisationstyperna kan åskådliggöras med hjälp av nedanstående figur.¹²⁹

¹²⁴ Porter (1985), s.70.

¹²⁵ A.a., s.120.

¹²⁶ A.a., s.16 f.

¹²⁷ A.a., s.15.

¹²⁸ Miles & Snow (1978) citerad i Langfield-Smith (1997), s. 211.

¹²⁹ Macintosh (1997), s. 95.

NYCKELKARAKTÄRISTIK		
Typ av organisation	Strategi	Styrssystem
Defender (försvararen)	Aggressivt försvar av en erkänd position på en smal produktmarknad.	Fokusering på inre effektivitet och detaljerad styrning.
Prospector (innovatören)	Skapande av turbulens på marknaden genom kontinuerliga introduktioner av nya produkter.	Fokusering på yttre effektivitet, betoning på innovation och entreprenörskap.
Analyzer (analytikern)	Kopiering av framgångsrika innovationer ifrån sin omgivning.	Fokusering på hård kontroll och inre effektivitet i de stabila områdena, samt fokusering på mindre kontroll och yttre effektivitet i de dynamiska områdena.
Reactor (reaktorn eller reageraren)	En väldefinierad men omodern strategi eller ”Running blind” strategi.	Används mera som ett bokföringssystem

Figur 3.7 Typologi, strategi och styrning. (Källa: Macintosh, 1997, s. 95).

Enligt författarna Miles & Snow definieras företag som är verksamma inom ett avgränsat marknadssegment som Defenders eller försvarare, vilka kännetecknas av fokusering på kostnadseffektivitet och marknadsexpansion. Produktutveckling prioriteras inte av företag som tillämpar denna strategi.¹³⁰

Företag som kategoriseras som Prospectors har ingen avgränsad marknad och expanderar främst genom att erövra nya marknader. Dessa företag, som kan betecknas som *innovatörer*, söker hela tiden efter nya möjligheter på marknaden. På denna marknad skapas således osäkerhet och förändringar, som konkurrenterna måste anpassa sig till. I dessa företag är marknads- och utvecklingsavdelningarna framträdande för att industriellt ledarskap och produktinnovation framför allt skall prioriteras. Produktutveckling är för just dessa företag en viktig del i strategin för att nå tillväxt.¹³¹

Företag, som enligt Miles & Snow indelning definieras som Analyzers, har en bas av produkter samt en hög produktutvecklingstakt, samtidigt som dessa företag har en stark fokusering på marknadspenetrering. Analyzers är en kombination av strategityperna Defender och Prospector.¹³²

¹³⁰ Langfield-Smith (1997), s. 211.

¹³¹ Ibid.

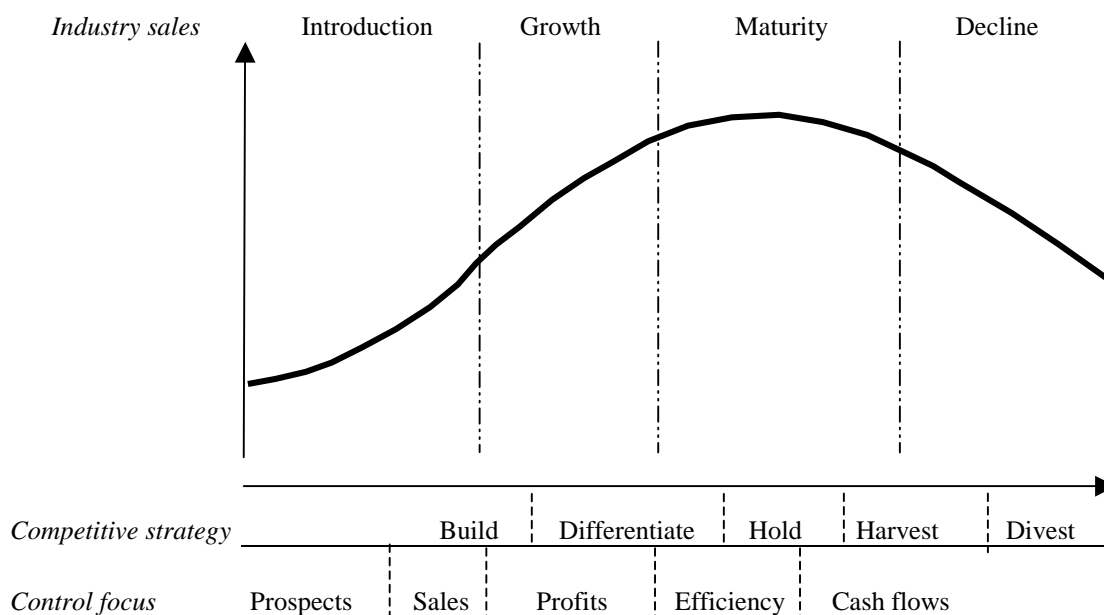
¹³² Ibid..

Den fjärde och sista strategitypen enligt Miles & Snow är Reactors, som omfattar företag som inte lyckats använda någon av ovan nämnda strategier. Dessa företag fortsätter att tillämpa strategier, som saknar förutsättningar att ge framgång.¹³³

3.3.4 Strategiska mål

Teorin om produktlivscykelns visar hur en produkt passerar olika stadier under sin livstid. Under dessa stadier finns olika strategier, som företag kan tillämpa.

Att identifiera var i cykeln produkten befinner sig exakt kan vara svårt. Produktlivscykelns kan dock fungera som ett stöd vid framtagandet av lämpliga strategiska mål i de olika faserna. Strategiska mål rör sig om valet mellan ökning av marknadsandelar och maximering av kortsiktiga vinster. Målen kan indelas i *Build* - bygga, *Hold* - hålla, *Harvest* - skörda och *Divest* - avveckla.¹³⁴ Figuren nedan visar ett sådant samband mellan produktlivscykelns och användning av olika typer av strategiska mål.¹³⁵



Figur 3.8 Produktlivscykelns, strategi och styrning. (Källa: Macintosh, 1997, s. 105).

I *introduktionsfasen* koncentrerar sig företag på forskning och utveckling i syfte att vinna möjliga konkurrensfördelar. De traditionella styrsystemen - budgetering, självkostnads- och bidragskalkyler- är inte relevanta i denna fas, eftersom styrningens fokus borde ligga på att identifiera lämpliga produkter samt stimulera innovation.¹³⁶

¹³³ Langfield-Smith (1997), s. 211.

¹³⁴ Gupta och Govindarajan (1984) citerad i Langfield-Smith (1997), s. 212.

¹³⁵ Macintosh (1997), s. 105.

¹³⁶ Ibid.

I den senare delen av fasen och i början av nästa fas, dvs. *tillväxtfasen*, är en Build- strategi lämplig.¹³⁷ Företag som tillämpar Buildstrategin kännetecknas av att de är tillväxtföretag, som säljer varor eller tjänster som befinner sig i början av sin produktlivscykel. Dessa varor eller tjänster har en stor tillväxtpotential, som kräver stora resurser i form av installation, uppbyggnad av produktionsanläggningar samt investeringar i infrastruktur, system och distributionskanaler. Sådana tillväxtföretag arbetar ständigt med förbättringar av befintliga produkter samt utveckling av nya produkter och tjänster. Företag med denna strategi fokuserar på ökad marknadsandel och produktion.¹³⁸ Det strategiska målet Build innebär att företaget har som mål att öka marknadsandelarna och förbättra konkurrenspositionen på bekostnad av kortsiktiga vinster. Detta kan enbart ske om företaget har en överlägsenhet gentemot konkurrenterna på marknaden. I tillväxtfasen är det viktigt att styrsystemen uppmärksammar marknadens signaler i ett tidigt skede, dessutom måste det i detta skede finnas verktyg för att mäta produkternas avkastning och marknadsandel. I slutet av tillväxtfasen bör fokus däremot ligga på att mäta och följa upp investeringens avkastning.¹³⁹

När företag når *mognadsfasen* i produktlivscykeln, bör styrningen fokuseras på effektivitetsmätningar och kassaflödesbudgetar. I en organisation som befinner sig i mognadsfasen är det viktigt att prioritera produkter med hög lönsamhet. Det är också av största vikt att ha en fokus på kostnadskontroll och effektiviseringsåtgärder, vilket kräver detaljerade analyser som beslutsunderlag för den strategiska styrningen.¹⁴⁰ Företag i denna fas tillämpar ofta det strategiska målet Hold, som karaktäriseras av att företaget fokuserar på att försvara befintliga marknadsandelar och eventuellt öka dessa över tiden samt att erhålla en acceptabel avkastning på sina investeringar. Företag med huvuddelen av sin produktportfölj i detta mognadsstadium kännetecknas av att de enbart genomför investeringar, som beräknas ge hög avkastning på satsat kapital. Investeringarna sker i de här fallen enbart för att eliminera flaskhalsar, öka produktionskapaciteten eller för kontinuerlig förbättring av befintliga produkter. Dock är dessa investeringar inte ämnade för att skapa tillväxt på lång sikt.¹⁴¹ Strategin bör stödja den svåra balansgången i valet mellan att fortsätta skörda eller avveckla produktionen. Styrsystemen som successivt förändrats i takt med produktens utveckling, ändrar nu form och inriktas mot att bedöma avvecklingskostnaderna.¹⁴²

En del företag med produkter som uppnått mognadsfasen i produktlivscykeln använder sig av Harveststrategin, som kännetecknas av att företaget fokuserar på att maximera det kortsiktiga kassaflödet och vinsten. I vissa fall sker detta på bekostnad av marknadsandel.¹⁴³ Dessa företag gör inga större investeringar utan är mer intresserade av att hämta hem skörden från de investeringar, som gjorts i ett tidigare skede av produktlivscykeln. Investeringar blir aktuella enbart om

¹³⁷ Macintosh (1997), s. 105.

¹³⁸ Kaplan och Norton (1999), s. 52.

¹³⁹ Macintosh (1997), s. 106.

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ Kaplan och Norton (1999), s. 52.

¹⁴² Macintosh (1997), s. 107.

¹⁴³ Kaplan & Norton (1999), s. 53.

dessa kan bli lönsamma och betala sig inom en mycket snar framtid. Företag som tillämpar Harveststrategin satsar knappast några resurser på forskning och utveckling eller kompetensutveckling eftersom detta anses onödigt, när det endast återstår en kortare tid av produktens livscykel.¹⁴⁴

I *nedgångsfasen* används framförallt Diveststrategin, som innebär att ett företag drar sig tillbaka eller lägger ner sin verksamhet inom ett visst produktområde genom långsam avveckling eller försäljning.¹⁴⁵

3.4 Contingency theory

3.4.1 Analysnivåer

En analys av ekonomistyrningen och contingency theory kan delas in i fyra olika nivåer, vilket avspeglar analysens komplexitet. Även om forskningen blir mer komplex när analysnivån ökar, betyder emellertid inte detta per automatik att en analys på högre nivå är bättre än en analys på lägre nivå. Respektive forskningsnivå har både styrkor och svagheter. Vidare innehåller flertalet studier resultat som hör till olika nivåer. En sådan studie med resultat på flera nivåer klassificeras utifrån den högsta nivån. En studie som t.ex. omfattar både den första, andra och tredje nivån klassificeras därmed att tillhöra den tredje nivån.¹⁴⁶

Vid en analys på den första nivån behandlas fallet när en situationsfaktor är korrelerad med en styrmekanism. En typisk hypotes är att existensen av en situationsfaktor resulterar i en ökad sannolikhet att ett företag använder sig av en viss styrmekanism. Analysen på denna nivå försöker inte uppskatta om korrelationen mellan en situationsfaktor och en styrmekanism har en effekt på företagets output eller om en styrmekanism är korrelerad med andra styrmekanismer. En stor del av den tidiga forskningen inom contingency theory och ekonomistyrningen hade sin grund på denna analysnivå.¹⁴⁷

En analys på den andra nivån behandlar den kombinerade effekten av en styrmekanism och en situationsfaktor. En representativ hypotes för studier på denna nivå är att existensen av en situationsfaktor och en styrmekanism resulterar i en ökad effektivitet eller ineffektivitet.¹⁴⁸

På den tredje nivån sker en kombinerad analys av effekten av en situationsfaktor och ett flertal styrmekanismer. Analysen har sin grund i att det kan finnas s.k. komplementära relationer eller substitutrelationer mellan styrvariablerna. Genom att inkludera multipla styrmekanismer i analysen kan dessa relationer upptäckas. Substitutionen av styrsystem innebär att användandet av olika styrmekanismer kan leda till samma önskade resultat. Den komplementära relationen innebär

¹⁴⁴ Macintosh (1997), s. 107.

¹⁴⁵ Langfield-Smith (1997), s. 212.

¹⁴⁶ Fisher (1998), s. 9.

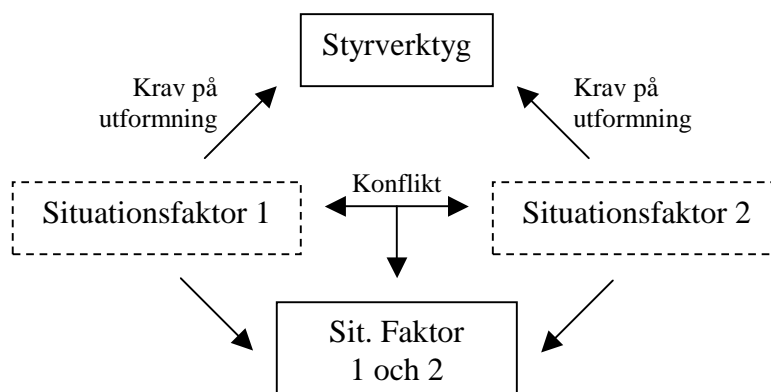
¹⁴⁷ A.a., s. 9 f.

¹⁴⁸ A.a., s. 10.

däremot att styrsystem används för att förstärka varandra. I praktiken är det troligt att vissa styrmekanismer används som substitut och andra som komplement, beroende på företagens situationsvariabler och styrstrategi.¹⁴⁹

På den högsta och fjärde analysnivån inkluderas multipla situationsfaktorer för att ta fram en optimal utformning av styrsystemet. Eftersom ett flertal situationsfaktorer används på samma gång i en analys kan detta leda till att kraven som ställs på styrsystemet kommer i konflikt med varandra. Detta föranleder att utformningen av ett styrsystem som simultant beaktar flera situationer innebär en kompromiss, som utesluter överensstämmelsen med alla situationer. För det fall att alla situationsfaktorer krävde samma form av kontroll för att uppnå en optimal användning skulle utformningen av styrsystemet vara okomplicerat. Existensen av situationer som motsäger varandra innebär vidare att utformningen av styrsystemet kommer att avvika från kravet av åtminstone en situation. Ett optimalt utformat styrsystem är således svårt att uppnå och en lösning till detta problem är inte enkel att hantera.¹⁵⁰

En möjlig lösning går ut på att utforma ett hybridstyrsystem som innehåller styrkomponenter för varje situation (figur 3.9).¹⁵¹



Figur 3.9 Hybridstyrsystem (Källa: Egenutvecklad)

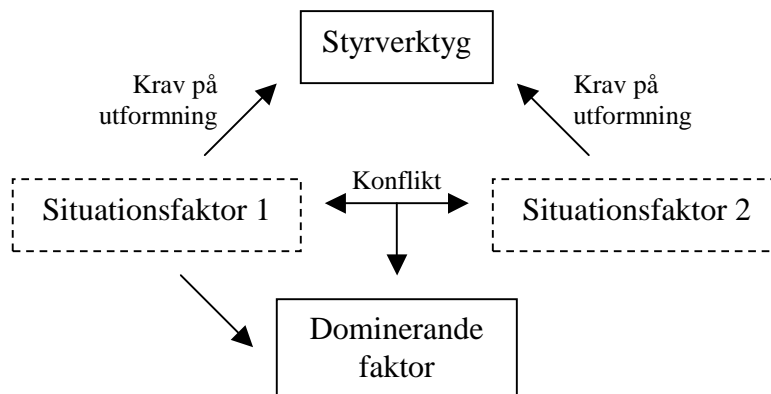
En sådan lösning har emellertid ansetts vara mindre tillfredsställande eftersom den tar sikte på situationer som är i konflikt med varandra. En konsekvent utformning av ett internt styrsystem har funnits varit kopplat till högre resultat och ett felaktigt anpassat kontrollsystem har lett till lägre resultat. Ett annat möjligt alternativ är att företag utformar sitt styrsystem så att det passar en dominerande situationsfaktor och därmed ignorerar övriga faktorer (figur 3.10).¹⁵²

¹⁴⁹ Fisher (1998), s. 10 f.

¹⁵⁰ A.a., s. 11.

¹⁵¹ A.a., s. 11 f.

¹⁵² Ibid.



Figur 3.10 Dominerande situationsfaktor (Källa: Egenutvecklade)

Att ignorera övriga faktorer kan emellertid leda till att resultatet för en affärsenhet blir lägre. Synen att situationer kan vara i konflikt med varandra implicerar att det finns svagheter i de tre övriga analysnivåerna. Om inte empiriska undersökningar beaktar andra situationsfaktorer vid en undersökning finns det således risk att analysen av sambandet mellan styrsystemet och situationen blir felaktig.¹⁵³

3.4.2 Situationsfaktorer

Vid analyser med bas i contingency theory måste organisationers situation delas in i situationsfaktorer. Arbetet att identifiera dessa variabler har emellertid inte varit omfattande. Inom strategiområdet identifierade Hofer i mitten på 1970-talet 54 olika situationsfaktorer där varje faktor antogs ha två möjliga värden. Detta var ett problem eftersom 18 kvadriljoner möjliga situationer därmed var möjligt. Hofer spekulerade därför ifall det fanns ett antal situationsfaktorer som var dominerande i förhållande till andra situationsfaktorer. Bevis för denna spekulation är emellertid väldigt knapphändig. Vidare har forskning inom ekonomistyrning enbart identifierat ett litet antal av de 54 situationsvariabler som presenterats av Hofer. I empiriska studier har de flesta situationsfaktorerna valts ut ad hoc.¹⁵⁴

Inom contingency theory och ekonomistyrning kan tidigare forsknings valda situationsfaktorer delas in i följande huvudområden:¹⁵⁵

- Omgivning
- Teknologi och beroende
- Struktur
- Storlek
- Strategi
- Kultur

¹⁵³ Fisher (1998) s. 11 f.

¹⁵⁴ A.a., s. 3.

¹⁵⁵ A.a., ss. 3, 14 f. ; Chenhall (2003), s. 136 ff.

Ovanstående lista över situationsfaktorer skall emellertid inte ses som en uttömmande lista eftersom alla faktorer inte behöver vara upptäckta. Inom strategiområdet har forskare t.ex. identifierat ett flertal andra situationsfaktorer som påverkar implementeringen av en strategi. I en koppling till ekonomistyrningen skulle dessa faktorer också kunna påverka effektiviteten hos styrsystem. Ett annat problem är att samspelet mellan situationsfaktorerna ej är helt klarlagt. Osäkerhet inom omgivningen hos organisationer skulle exempelvis kunna vara korrelerad med ett flertal andra situationsfaktorer.¹⁵⁶

Omgivning

Inom contingency theory är omgivningen hos företag en situationsfaktor som har fått stå i fokus för en stor del av forskningen. Inom faktorn omgivning är osäkerheten en aspekt som ofta undersökts. I detta sammanhang är det viktigt att skilja mellan osäkerhet och risk. Den senare omfattar situationer där det går att koppla sannolikheter till händelser. Den förra omfattar däremot situationer där det inte går att koppla en sannolikhet. Vikten av osäkerhet inom forskningen har bl.a. lyfts fram av Chapman, som undersökt hur osäkerheten i företagets omgivning påverkar ekonomistyrningen.¹⁵⁷

Det går inte att ge ett entydigt svar på vad som ingår i ett företags omgivning. Ett antal nyckelområden kan ändå skönjas. Omgivningen omfattar t.ex. ett företags konkurrenssituation, marknadsandel, exportandel, sortimentbredd och relationer med kunder och leverantörer. Den terminologi som använts för att beskriva den omgivningen har ofta en koppling till nivån av osäkerhet. Ett antal av dikotomierna som använts för att beskriva den externa miljön är:

- säker resp. osäker,
- statisk resp. dynamisk,
- enkel resp. komplex och
- lugn resp. turbulent.

I mitten på 1970-talet identifierade vidare Gordon & Miller tre huvudsakliga typiska drag för omgivningen, nämligen dynamik, likformighet och fientlighet.¹⁵⁸

Inom contingency theory och forskningen kring ekonomistyrningen har osäkerheten kopplats till ett flertal områden:¹⁵⁹

- användbarheten av information som är bred och i tid,
- en mer subjektiv resultatutvärdering,
- mindre fokus på incitamentbaserad ersättning,
- mer fokus på icke-redovisningsbaserad resultatutvärdering och
- en budgetprocess som är iterativ eller kombinatorisk.

¹⁵⁶ Fisher (1998), s. 4 f.

¹⁵⁷ Chenhall (2003), s. 137 ; Chapman (1997), s. 200 ff.

¹⁵⁸ Emmanuel et al. (1995), s. 60 ff ; Gyllberg et al. (2002) s. 72 f ; Fisher (1995), s. 7. ; Fisher (1998), s. 3.

¹⁵⁹ Emmanuel et al. (1995), s. 61 ; Chenhall (2003), s. 137 ; Bloom (1998), s. 283.

Forskning antyder vidare att kombinationer av traditionell budgetkontroll och en mer personlig och flexibel kontroll är framträdande vid osäkerhet. Det har rapporterats att en hög osäkerhet i omgivningen kopplas till fokus på att använda budgeten för utvärdering, behovet av variansanalys och hög delaktighet och interaktion mellan chefer och medarbetare på lägre nivå. Det har även funnits att osäkerheten varit kopplad till krav på att nå finansiella mål men att det fanns en viss flexibilitet genom att information manipulerades på högre nivå. En studie som publicerades av Chapman 1998 föreslog att redovisning var viktigt som planeringsverktyg vid osäkerhet men att det måste finnas en interaktion mellan chefer och redovisare för att klara av förändrade förutsättningarna. Govindarajan fann 1984 att det vid fall av hög osäkerhet fanns en korrelation mellan mer subjektiva utvärderingsmetoder och en högre effektivitet i företaget.¹⁶⁰

Vidare har svårigheter i omgivningen kopplats till en stark fokus på att nå budgeterade mål. Fientlig konkurrens har kopplats till behovet av en formell kontroll, sofistikerad redovisning och statistisk kontroll. Dock har forskning visat att t.ex. marknadsstyrka och nivå i produktlivscykeln inte varit kopplat till ett fokus på budget och delaktighet.¹⁶¹

Ovanstående är en del av ett mönster från de senaste 20 åren där osäkerhet har kopplats till behovet av en mer öppen, externt fokuserad, icke-finansiellt inriktad ekonomistyrning. Emellertid förefaller fientliga och turbulenta omgivningar bäst hanteras med en formell kontroll och budgetfokus. Organisationslitteraturen lyfter fram att organisationer som befinner sig under hårt tryck initialt kommer att använda sig av en styrning av "tight" karaktär eftersom trycket hotar den kortsiktiga överlevnaden. Med tiden antar dock organisationen mer organiska styrsystem. Det finns även belägg för att effektiva organisationer kombinerar en styrning av "tight" karaktär med ett mer öppet, informellt och subjektivt informations- och kommunikationssystem.¹⁶²

Strategi

Strategin skiljer sig från andra faktorer och är egentligen inte en renodlad situationsfaktor. Strategin kan istället sägas vara ett medel som chefer kan använda sig av för att t.ex. påverka organisationens externa omgivning, struktur och ekonomistyrning. Forskning inom ekonomistyrning har visat att chefer har ett strategiskt val, genom vilket organisationen kan positioneras. Om t.ex. målmarknaden för produkterna har för hög grad av osäkerhet kan strategin justeras till att omfatta en säkrare marknad. Detta minskar i sin tur trycket från omgivningen. Contingency theory förespråkar således att vissa typer av strategier passar vissa typer av ekonomistyrssystem.¹⁶³

Innan 1980-talet fanns det inga publicerade studier om sambandet mellan strategi och styrsystem. 1972 hade dock Khandwalla undersökt relationen mellan styrsystem och konkurrens, vilket kan påverka strategin i ett företag. Khandwalla

¹⁶⁰ Emmanuel et al. (1995), s. 61 ; Chapman (1998), s. 764 f.

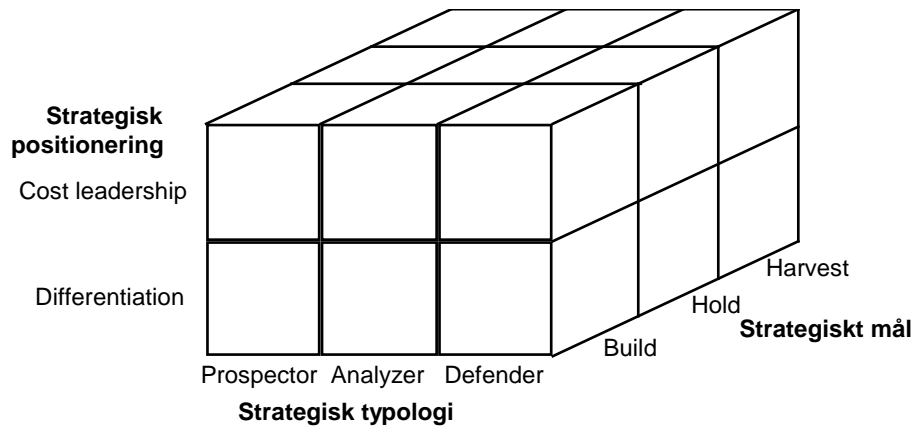
¹⁶¹ Chenhall (2003), s.137.

¹⁶² A.a., s.137 f ; Chapman (1998), s. 764 f.

¹⁶³ Chenhall (2003), s.150.

skiljde mellan tre former av konkurrens – produkt, process och marknad – och fann att ju högre konkurrens desto högre förlitade sig företag på formella styrsystem. Även om strategi inte beaktades uttryckligen är det troligt att företag som är utsatta för hög konkurrens normalt följer strategierna prospector och differentiering.¹⁶⁴

Inom forskning kring strategin används ofta väletablerade strategiska typologier (se ovan under avsnitt 3.3). Langfield-Smith presenterade 1997 en tredimensionell modell som beaktar de vanligaste typologierna (figur 3.11).



Figur 3.11 Kombinerad strategimodell (Källa: Langfield-Smith. 1997, s. 212).

Forskning inom strategi och organisation tyder på att strategier som karaktäriseras av defender, harvest och lågkostnad passar bäst i företag som sysslar med specialiserat och formaliserat arbete och som använder sig av centraliserade kontrollsystem. Strategier som karaktäriseras av prospector, build och differentiering kopplas däremot ofta samman med företag, som präglas av decentralisering, flexibel struktur och resultatfokuserad utvärdering samt avsaknad av standardiserade procedurer. Vad beträffar resultatutvärderingen vid buildstrategin visar forskningen på en ökad subjektivitet i bedömningen och även på en användning av långsiktiga kriterier vid utvärderingen.¹⁶⁵

Forskningen inom ekonomistyrning antyder vidare att det finns en koppling mellan strategi och dels kostnadskontroll och dels graden av formalitet i resultatutvärderingen. Studierna har främst fokuserat på affärsenhetsnivån istället för företagsnivån. Många studier undersöker relationen mellan ekonomistyrningen och de strategiska typologier, som nämnts ovan. Strategier såsom konservativ, defender och lågkostnad förespråkar kostnadskontroll, specifika verksamhetsmål och användning av budgetar. Sistnämnda ideal gäller däremot inte för strategierna entreprenör, prospector och differentiering.

Shank & Govindarajan har diskuterat vilka implikationer som ett företags mål har på budgeteringen i ett företag (figur 3.12). En övergripande skillnad har koppling

¹⁶⁴ Langfield-Smith (1997), s. 217.

¹⁶⁵ Emmanuel et al. (1995), s. 65; Chenhall (2003), s. 150.

till osäkerheten mellan de olika strategierna. Eftersom en buildstrategi tenderar att möta en högre grad av osäkerhet läggs enligt författarna normalt mindre fokus på budgeten jämfört med harveststrategin. Detta inkluderar bl.a. mindre fokus på budgeten som grund för utvärdering av chefer och mindre fokus på att budgeten skall nås. Grunden till detta är främst den osäkerhet som återfinns för företag som har en framåtdrivande strategi. I och med att osäkerheten blir större, ökar svårigheten att uppskatta mål som sedan kan ligga till grund för utvärdering. I företag som präglas av en buildstrategi har budgeten vidare rollen som ett kortsiktigt planeringsverktyg medan budgeten har en mer styrande funktion för företag med en harveststrategi. Vad gäller revisioner av budgeten sker detta främst vid buildstrategier p.g.a. förändringarna i marknads- och produktomgivningen. Avslutningsvis nämner författarna uppföljningen av budgeten. Vid buildstrategin förefaller detta vara av mindre betydelse jämfört med harveststrategin.¹⁶⁶

	Build	Hold	Harvest
Role of the budget	More a short term planning tool	→	More a control tool ("document of restraint")
Business unit manager's influence in preparing the annual budget	Relatively high	→	Relatively low
Revisions to the budget during the year	Relatively easy	→	Relatively difficult
Role of standard costs in assessing performance	Relatively low	→	Relatively high
Importance of such concepts as flexible budgeting for manufacturing cost control	Relatively low	→	Relatively high
Frequency of informal reporting and contacts with superiors	More frequent on policy issues; Less frequent on operating issues	→	Less frequent on policy issues; More frequent on operating issues
Frequency of feedback from superiors on actual performance versus the budget	Less often	→	More often
"Control limit" used in periodic evaluation against the budget	Relatively high (i.e., more flexible)	→	Relatively low (i.e. less flexible)
Importance attached to	Relatively low	→	Relatively high

¹⁶⁶ Shank & Govindarajan, s. 100 f.

meeting the budget

Output versus behavior control → Output control

Figur 3.12 Different Strategic Missions: Implications for budgeting (Källa: Shank & Govindarajan, 1993, s.100).

Övriga situationsfaktorer

Teknologi har i koppling med organisationers beteende många betydelser. Detta är även en av de första situationsfaktorer som konstaterats påverka utformningen av ekonomistyrningen. På en grundläggande nivå innebär teknologi hur arbetsprocessen i organisationer fungerar, d.v.s. hur input omvandlas till output. Detta inkluderar maskiner, material, människor, mjukvara och kunskap. Tre bastyper av teknologi, som är av stor vikt för ekonomistyrningen kan identifieras från organisationslitteratur: komplexitet, osäkerhet i handlingar och beroende. Med bas i dessa kan flertalet nyckelfaktorer härledas som kan påverka utformningen av ekonomistyrningen i en organisation.¹⁶⁷

Strukturen hos organisationer handlar t.ex. om den formella fördelningen av olika roller till medlemmar i organisationer. Det kan även handla om fördelningen av uppgifter till grupper, för att säkerställa att aktiviteterna inom organisationen genomförs. Strukturen påverkar bl.a. arbetets effektivitet, motivation hos individer och flödet av information. Ekonomistyrningen kan i detta sammanhang spela en viktig roll. De som utformar ekonomistyrningen har ofta arbetat med att säkerställa dess överensstämmelse med strukturens syfte i organisationen. Valet av struktur i en organisation har ofta fokuserat på att anpassa strukturen till osäkerheten i miljön. Den generella åsikten är att mer organiska strukturer passar till osäkra miljöer. En stor del av litteraturen anser även att strategier som präglas av differentiering kräver en divisionaliserad struktur. Vid utvärderingen av det situationsanpassade samspelet mellan ekonomistyrning och struktur används ofta faktorer som är kopplade till den externa omgivning, teknologi och strategi vid en undersökning av samspelet.¹⁶⁸

Företag av större storlek har en tendens att bättre kunna kontrollera verksamhetens omgivning och genom att tillämpa massproducerande tekniker även minska osäkerheten. I och med att företag växer ökar emellertid behovet av att chefer klarar av att hantera större informationsmängder, till den punkt då styrverktyg måste införas. Dessa styrverktyg kan t.ex. vara regler, dokumentation, specialisering och utökade hierarkier. Idag skapar stora organisationer ofta nära samarbeten med leverantörer och kunder, vilket därmed indirekt ökar storleken på organisationen. Storleken på organisationer har vidare tillhandahållit resurser för att expandera globalt. Detta skapar ytterligare krav på administration som ett led av ökad komplexitet inom företaget samt ett beroende av internationella intressenter.¹⁶⁹

¹⁶⁷ Emmanuel et al. (1995), s. 62 f ; Chenhall (2003), s.139.

¹⁶⁸ Chenhall (2003), s.147.

¹⁶⁹ A.a., s.148.

Kopplingen mellan utformningen av ekonomistyrningen och den kulturella aspekten återspeglar en utvidgning från den traditionella organisationskopplingen till ett område av mer sociologisk karaktär. Ett av motiven till denna förändring är bl.a. de kulturella skillnader som finns mellan olika länder. Skillnader i kultur leder till att individer kan svara på olika sätt mot ekonomistyrningen. Ett faktum som har bidragit till ett ökat fokus på kulturella skillnader är de senaste decenniernas ökade internationalisering. Företag med hög internationell koppling står inför frågan om den nuvarande ekonomistyrningen även skall användas i den internationella verksamheten. Satt i relation till övriga situationsfaktorer är forskningen inom detta område begränsad och befinner sig för tillfället på en mer utforskande nivå.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Chenhall (2003), s. 152 f.

4 Redovisning av enkätdata

4.1 Företagens budgetering

4.1.1 Budgetering som del av ett styrsystem

Av enkätens svar framgår, att alla de undersökta företagen upprättar budget. För att hantera förändrade förutsättningar använder sig majoriteten, eller närmare bestämt 25 företag, av löpande prognostisering vid sidan om en fast budget. Enbart ett företag reviderar budgeten för den återstående perioden, och två av de undersökta företagen upprättar en ny budget, som omfattar en ny budgetperiod, d.v.s. använder sig av en så kallad rullande budget. Två företag avstod att svara på frågan angående hur de hanterar förändrade förutsättningar. Från ett av företagen fick vi som kommentar till denna fråga, att företaget arbetar enbart med rullande tolv månadersprognoser.

4.1.2 Budgetens genomförande och uppföljning

Utifrån svaren angående vilka typer av budgetar som upprättas i företagen kan vi konstatera att majoriteten, eller närmare bestämt 18 företag, genomför alla tre typerna av budgetar: resultat-, likviditet- och balansbudget. Fem företag angav att de sätter upp enbart resultatbudget, och resterande sju företag använder resultatbudget i kombination med antingen likviditetsbudget eller balansbudget. En respondent kompletterade sitt svar med att på hans företag upprättas investeringsbudget, och en annan respondent kommenterade frågan med att

”istället för fullständig balansbudget sätts på företaget budgetvärden för nyckeltal på t.ex. arbetande kapital och investeringar.”

Beträffande företagens arbete med framtagning och sammanställning av budgetdokument framgår av svaren, att 22 företag använder sig av kombinationsmetod. Fem företag beskriver sin budgetprocess som bottom up-metod, som innebär att enhetschefer aktivt deltar i framtagningen av budgeten. I två företag är det ledningen som framställer budgeten i företaget via en så kallad top down metod. Ett företag avstod från att svara på denna fråga.

Att ta fram en budget tar olika lång tid för olika företag. Vi kan konstatera att majoriteten av de undersökta företagen, eller närmare bestämt 15 företag, för uppgiften har en tidsåtgång mellan fem och tio veckor. Normaltiden, enligt teorin, med att ta fram en budget brukar anges till ca 14 veckor, och åtta av de undersökta företagen angav att de lägger ner ungefär den tiden, eller mellan 11 och 15 veckor, för framtagandet av sin budget. I fyra av de undersökta företagen

avsätts mellan tre och fyra veckor till att ta fram budgetdokument. I extremfallen finner vi, att ett företag lägger ner endast tre veckor, medan två företag spenderar över 15 veckor på sin budgetprocess.

Relativt stor spridning fanns i svaren angående hur detaljerad en budget avseende t.ex. marknad, produkter m.m. bör vara samt angående lämplig nivå. Ungefär hälften, eller närmare bestämt 14 av respondenterna, ansåg att budgeten var detaljerad, medan sju av respondenterna gav svaret, att den var mycket detaljerad. Enbart en respondent tyckte att budgeten på företaget var övergripande, medan de resterande åtta respondenterna svarade att budgeten i vissa avseenden var övergripande och i andra avseenden mer detaljerad. I sammanhanget är det intressant att notera, att ingen av de tillfrågade ansåg att budgeten borde vara *mycket* övergripande. Som kommentar till denna fråga angav ett företag, att

"omkostnader anges mycket detaljerat men inte produkterna och dess priser."

Liknande kommentar lämnades även av ett annat företag som beskriver budgeten som:

"Detaljerad avseende omkostnader. Övergripande gällande varuinköp, intäkter och insatsvaror".

Budgetuppföljningen är en viktig uppgift för företagen, eftersom denna ger möjligheter att jämföra budgetdokumenten med det verkliga utfallet för verksamheten samt att därefter anpassa företagets fortsatta drift. Alla de undersökta företagen arbetar med uppföljning av budgeten, men i varierande omfattning. Flertalet av företagen, eller närmare bestämt 18 stycken, jämför budget med utfall 6-12 gånger per år, och i de resterande 12 företagen sker uppföljning av budgeten mer än 12 gånger per år. En respondent beskrev företagets policy så här:

"Vi gör även 3 prognoser per år, så när prognosen kommer är det lätt att budgeten blir ersatt med prognosen. Men vi försöker att göra en så bra budget att prognosen inte avviker alltför mycket".

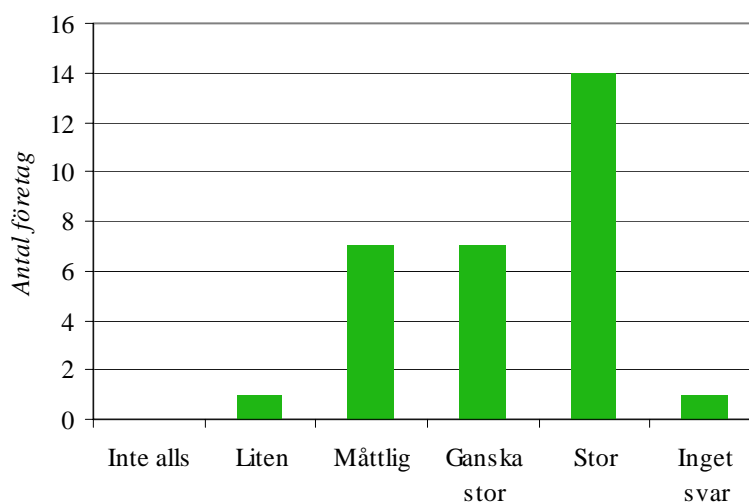
På ett företag genomförs *"månatliga uppföljningar av resultat- och balansräkningar"*, och likadant på ett annat företag jämförs utfall med budget exakt *"12 ggr per år"*.

4.1.3 Mål som förutsättning och konsekvens av budgeteringen

I samband med budgetuppföljning är det vanligt att den som är budgetansvarig måste ansvara för hur avdelningen har presterat under budgetperioden. Utifrån enkätens svar kan vi konstatera att det finns ett högt krav på förklaring från de budgetansvariga. I ett företag görs

"löpande avvikelserapportering, krav finns på "performance report" (månadskommentarer) varje månad från respektive produktområdeschef/bolag"

och i ett annat företag ställs ”*mycket stora krav på prognos, 3 slutprognoser*”. Spridningen i svaren beträffande graden av krav på förklaring från de budgetansvariga är bred, och detta åskådliggör vi med hjälp av nedanstående diagram.



Figur 4.1 Graden av krav på förklaring av budgetavvikelse

Budgeten kan fungera som en motivationshöjande faktor. För att motivera anställda till att sträva efter att uppnå verksamhetens budgetmål kan en koppling mellan utfall och belöningsystem användas som ett incitament. I fråga om de företag, som vi studerat, fick vi fram att 23 av dessa använder sig av en koppling mellan budgetutfall och belöningsystem. I resterande sju företag fanns däremot ingen sådan koppling. Som kommentar förekom bl.a. att företagets belöningsystem ”*bygger på ROA (Return on assets employed)*”, och i en annan kommentar stod att det inte finns en stark koppling mellan budget och belöningsystem

”men [att] däremot belöningsystemet påverkas utifrån utfallet med satta produktivitetsparametrar. Indirekt finns det koppling till budget eftersom man utgår från den”.

En respondent skrev att företagets belöningsystem är ”*främst kopplat mot fjolårets resultat*”.

I de företag, som angav att det fanns en koppling mellan budgetutfall och belöningsystem, återfanns samtidigt en reglering av till vilken nivå i företaget belöningarna ifråga skulle föras. Enkäten tyder på att i åtta företag var det endast de högsta chefernas och mellanchefernas belöningar, som grundades på budgetutfall. I sex företag omfattades samtliga nivåer - högsta chef, mellanchefer och individer – av belöningar på denna grund. I de resterande företagen är fördelningen beträffande vem som omfattas av belöningar på grund av budgetutfall följande: fyra företag – enbart chefer, tre företag – enbart mellanchefer, varemot resterande tre företag angav att utfallet påverkar *individens* belöningar. Kommentarer till denna fråga var av varierande karaktär, exempelvis skrev en respondent att

”mellanchefer och enskilda medarbetare styrs av andra målsättningar som inte nödvändigtvis har en omedelbar koppling till budgeten”;

en annan respondent antydde att

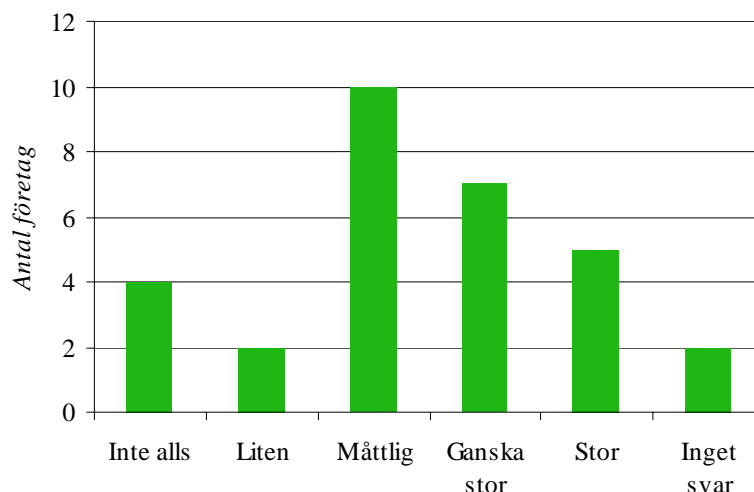
”alla anställda har max i bonus, en månadslön. Olika mätetal i olika sågar beroende på vilka faktorer man bedömt vara de viktigaste för just den sågen”.

Ett företag uppger sig ha *”koppling för flera medarbetare men inte för alla”*. En av respondenterna skrev:

”Vi har en generell bonus för samtliga anställda som är knuten till budgeterat resultat.”

En respondent skrev, att det på hans företag inte fanns något belöningsystem, och ännu en annan respondent konstaterade att företagets belöningsystem är *”endast för ledningsgruppen”*.

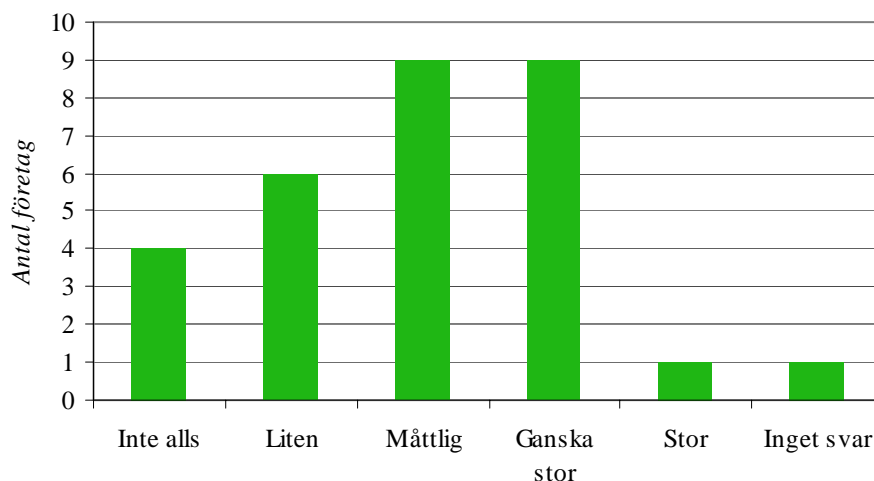
I nedanstående diagram visas i vilken utsträckning de studerade företagen hade en koppling mellan budget och belöningsystem.



Figur 4.2 Graden av koppling mellan budget och belöningsystem

Budgeten kan utgöra ett verktyg för att fördela ansvar och för att sedan bedöma huruvida de förväntade prestationsmålen uppfyllts. Genom att det klargörs vem som ansvarar för vad, kan ledningen med budgetutfallet som grund utvärdera de anställdas arbetsprestationer. Ur kommentarerna kunde vi utläsa att det är *”snarare verkligt utfall i förhållande till budget samt föregående års utfall”* som är föremål för utvärdering. En annan respondent tyckte att budget som grund för utvärdering av arbetsprestationer är *”mycket svår att få genomslagskraft. Lätt att det blir en produkt i teorin”*.

I nedanstående diagram presenteras i vilken utsträckning budgeten ligger till grund för utvärdering av arbetsprestationer i de undersökta företagen.

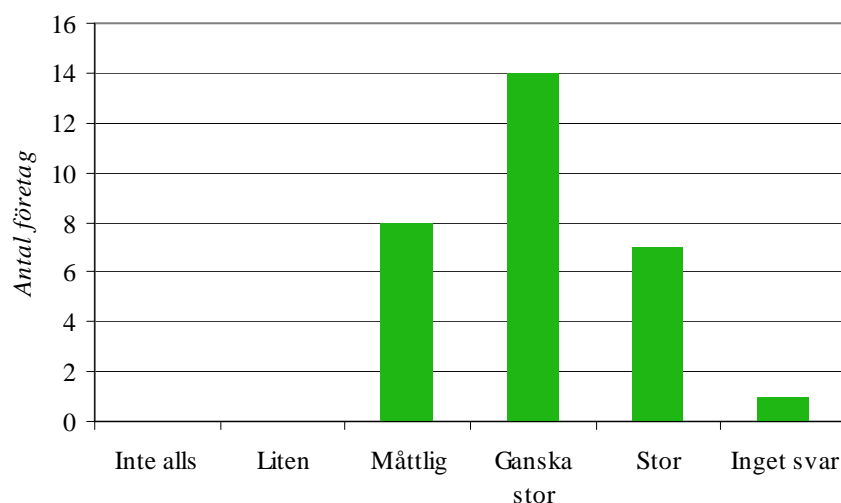


Figur 4.3 Budget som ett verktyg i utvärderingen av arbetsprestationer

I budgeten bör det finnas en koppling till verksamhetens mål, eftersom budgeten kan användas som ett verktyg för att förmedla ut målen i organisationen. En kommentar till frågan om i vilken grad finns det koppling mellan budget och verksamhetens mål lät enligt följande:

”En strategi och [ett] scenario görs under våren som ligger till grund för det detaljrika budgetarbetet under hösten. Därför anser jag att det finns koppling till verksamhetens mål”.

I nedanstående diagram visas i vilken grad det hos de undersökta företagen finns en koppling mellan budget och verksamhetens mål.

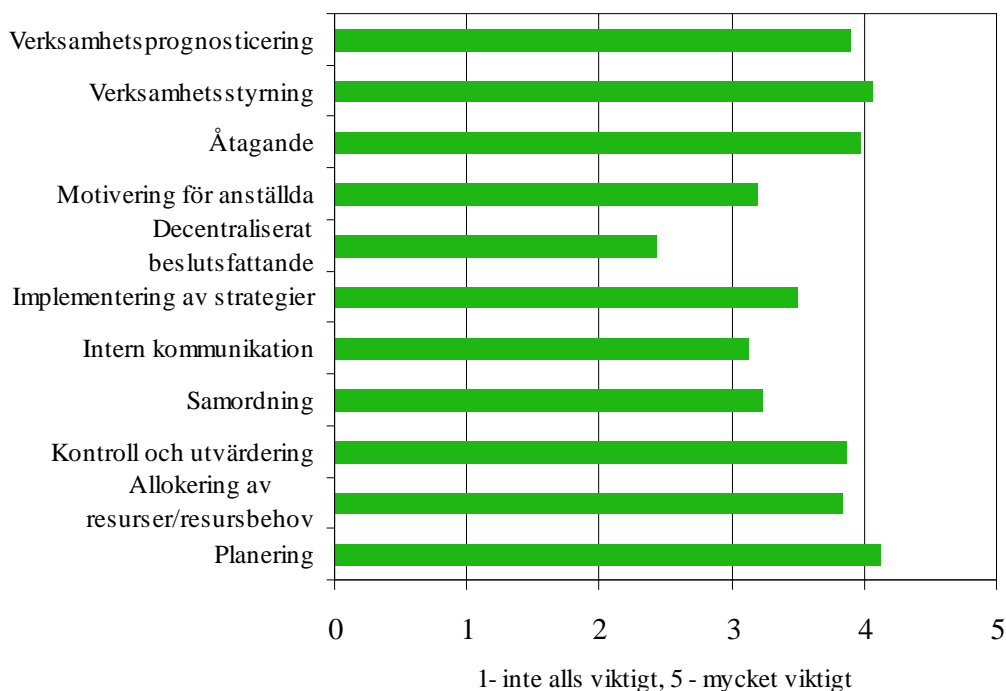


Figur 4.4 Graden av koppling mellan budget och mål

4.1.4 Budgeteringens syften

Meningen med den sista frågan i enkätens budgetdel var att utröna, vilka syften med budgeten som respondenterna ansåg vara mer eller mindre viktiga för deras

företag i samband med användningen av budget. Aggregerat resultat av angivna svar presenteras i nedanstående diagram.



Figur 4.5 Aspekter som är viktiga i samband med användningen av budget

Utifrån enkätens svar kan vi konstatera att de undersökta företagens syfte med budget varierar. Mest viktiga aspekter i samband med användningen av budget härstammar från traditionella syften med budget – planering, verksamhetsstyrning, men även moderna syften såsom åtagande och strategi implementeringsverktyg är de aspekter som för undersökta företagen är mest betydelsefulla.

4.2 Företagens strategi

I denna del av enkäten ville vi fastställa de undersökta företagens tillvägagångssätt i fråga om hur de utnyttjar sina resurser för att skaffa sig konkurrensfördelar samt uppnå målen för sin verksamhet.

Mot bakgrund av att ett företag påverkas av de fem förefintliga krafterna – leverantörer, nya aktörer, kunder, substitut och konkurrensintensitet från etablerade konkurrenter inom branschen – finns möjligheter för företaget att konkurrera med hjälp av *tre* olika positioneringsstrategier, nämligen lågkostnad, differentiering och fokusering. Bland de undersökta företagen dominerar differentieringsstrategin, som tillämpas av 17 stycken företag, följd av lågkostnad, som tillämpas av sju företag. Fem företag ansåg att de använder sig av en kombination av differentierings- och lågkostnadsstrategierna, varjämte ett företag avstod från att svara på denna fråga.

I frågan rörande hur respondenterna skulle beskriva företagets strategiska mål, beroende på i vilken fas av produktlivscykeln, som företagets produkter befinner sig i, svarade majoriteten, eller närmare bestämt 23 stycken av respondenterna, att dess respektive företag tillämpar en *buildstrategi*, som innebär att företaget främst vill öka sina marknadsandelar och sin produktion. *Holdstrategin*, som medför att företagen främst försvarar sina marknadsandelar och sin konkurrensposition, används av fem företag. Endast ett företag använder sig av *harveststrategin*, som innebär att företaget prioriterar en maximering av det kortsiktiga kassaflödet, även på bekostnad av marknadsandelar. Ett företag avstod från att svara på denna fråga.

Bakgrunden till den sista frågan inom strategiområdet var att vi ville utröna, vilken strategisk typologi som de undersökta företagen fokuserar sin affärsstrategi på samt hur dessa företag hanterar förändringar av produkter och marknader. Enkätens svar tyder på att strategin *analyser* – som tillämpas av företag som har en bas av produkter samtidigt som utvecklingstakten av nya produkter är hög och tillväxt sker genom såväl produkt- och marknadsutveckling som marknadspenetrering – är den typologi, som 14 stycken av de undersökta företagen använder sig av. Strategin hos företaget, som är verksam inom ett avgränsat marknadssegment och som prioriterar kostnadseffektivitet och vars marknadsexpansion sker genom att marknadsandelen ökar samt lägger få resurser på produktutveckling, karakteriseras som *defender*. Enligt enkätens svar kan vi konstatera att i 13 stycken företag återfinns denna typologi. Endast en respondent beskrev sitt företags övergripande strategi som *prospector*, vilket innebär att företaget inte har någon avgränsad marknad, utan tillväxt avses ske främst genom marknads- och produktutveckling. Två företag avstod från att lämna svar på denna fråga. Ett företag har dessutom lämnat följande kommentar:

”Företaget har en bas av produkter samtidigt som utvecklingstakten av nya produkter är hög. Marknadsexpansion sker genom att marknadsandelen ökas. Växer dessutom givetvis med marknaden”.

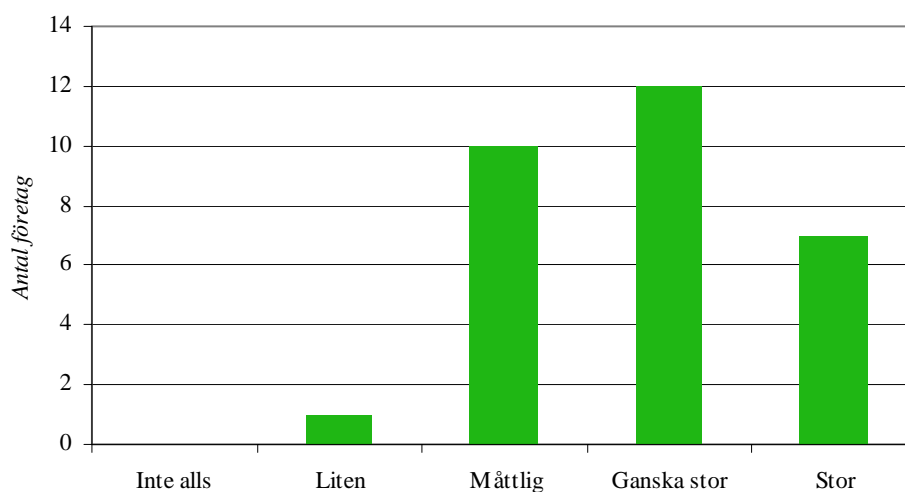
4.3 Företagens omgivning

En organisation påverkas vanligtvis av olika krafter i omvärlden, vilka kan leda till att organisationen känner beroende, något som i sin tur skapar osäkerhet. Osäkerheten kan beskrivas som en otillräcklig möjlighet för organisationen att förutsäga sin framtid.¹⁷¹

Den bakomliggande orsaken till våra frågor inom omgivningsområdet var att vi ville få fram, vilken grad av säkerhet som de undersökta företagen upplever. Eftersom alla företag påverkas av den komplexa omvärlden, ville vi finna vilka faktorer som har störst påverkan på företagets upplevda stabilitet och trygghet. Enkätens svar tyder på att samtliga de företag som omfattas av undersökningen påverkas av sin omgivning, dock i olika utsträckning. Frågorna i enkäten är av den karaktär, att vi anser att de lämnade svaren lämpligast åskådliggörs i ett diagram.

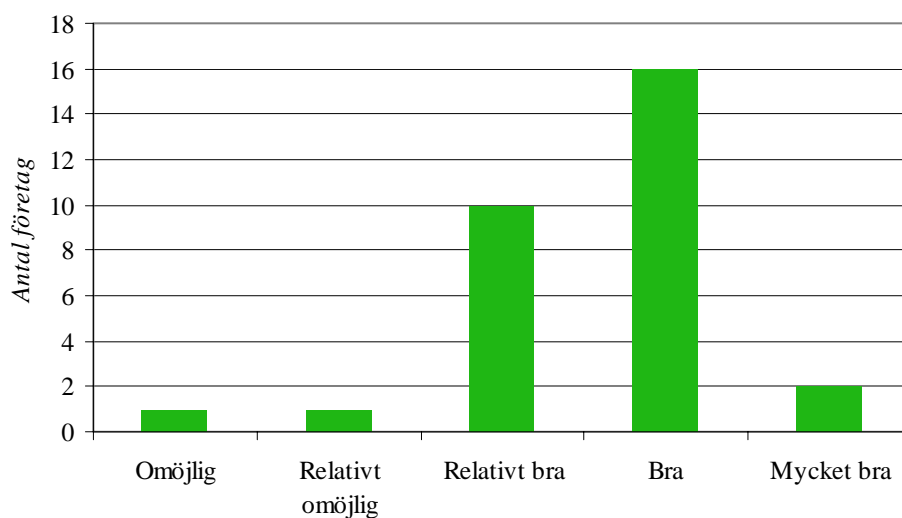
¹⁷¹ Jacobsen, D. I., Thorsvik, J. (2002), s. 245.

Som svar på frågan i vilken grad företaget är utsatt för makrofaktorer, såsom exempelvis valutaförändringar och konjunkturer, kan vi konstatera att dessa faktorer påverkar de undersökta företagen i ganska stor eller måttlig omfattning.



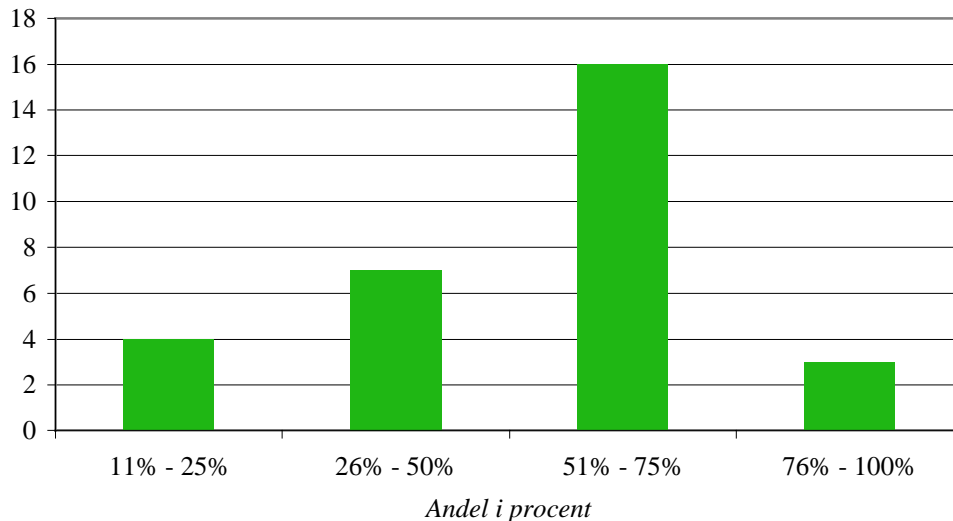
Figur 4.6 Utsättningsgrad för makrofaktorer

I en klassificering av förutsägbarheten av företagets försäljning framgår det av svaren, att ett dominerande antal av företagen trots allt anser att försäljningsförutsägbarheten är bra eller relativt bra.



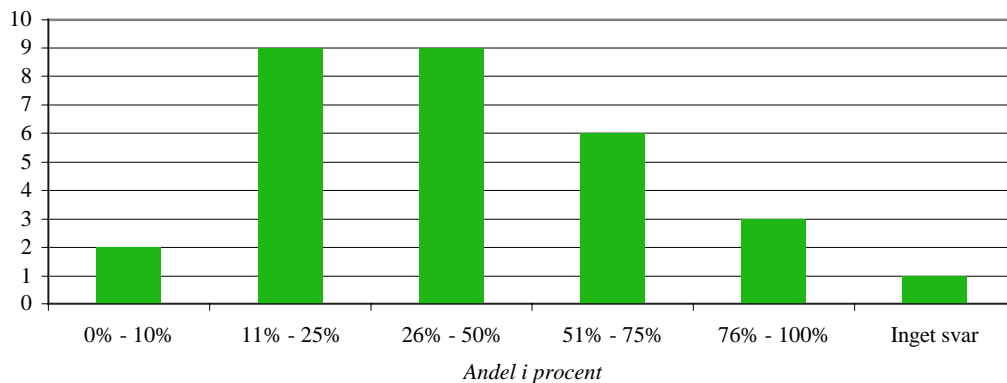
Figur 4.7 Försäljningsförutsägbarhet

Beträffande storleken av företagens marknadsandel på dess största marknad så kan vi konstatera att en stor del av företagen, närmare bestämt 16 stycken, säger sig ha en marknadsandel i intervallet 51 – 75 procent.



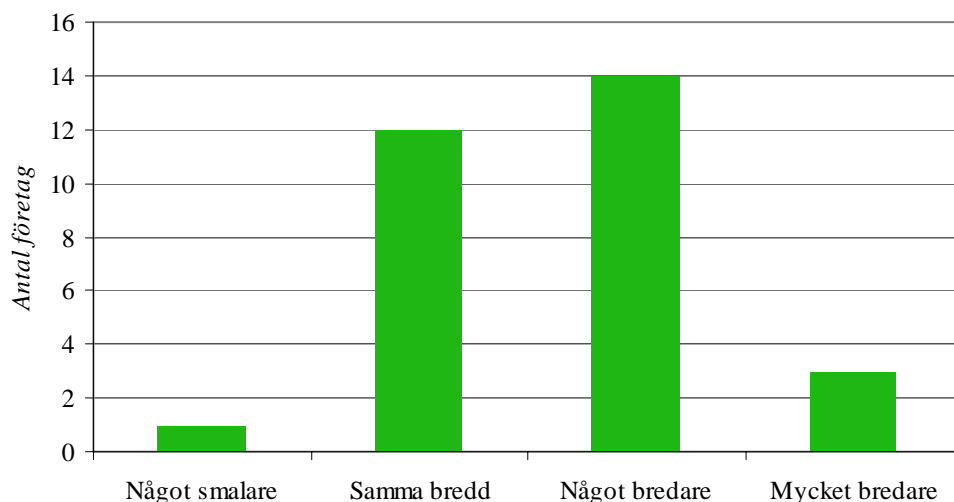
Figur 4.8 Marknadsandel på största marknaden

Beträffande relationen mellan företagens försäljningsandel på dess största marknad och dess totala försäljning framgår av svaren, att de undersökta företagen har olika stora sådana försäljningsandelar.



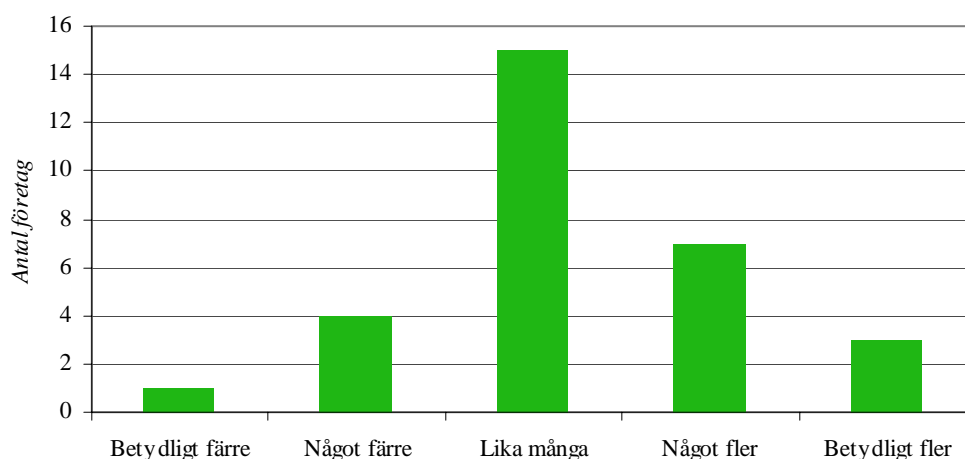
Figur 4.9 Försäljning på största marknaden i relation till total försäljning

Bredden på produktsortimentet är en av de faktorer, som påverkar konkurrenssituationen för ett företag. Syftet med frågan om hur företagens produktsortiment ser ut i förhållande till huvudkonkurrenternas var att vi ville undersöka i vilken utsträckning företagen har förutsättningar att klara konkurrenssituationen. Av enkätens svar kan utläsas, att de flesta av de undersökta företagen har ett något bredare produktsortiment än sina konkurrenter eller åtminstone samma bredd på detta som konkurrenterna.



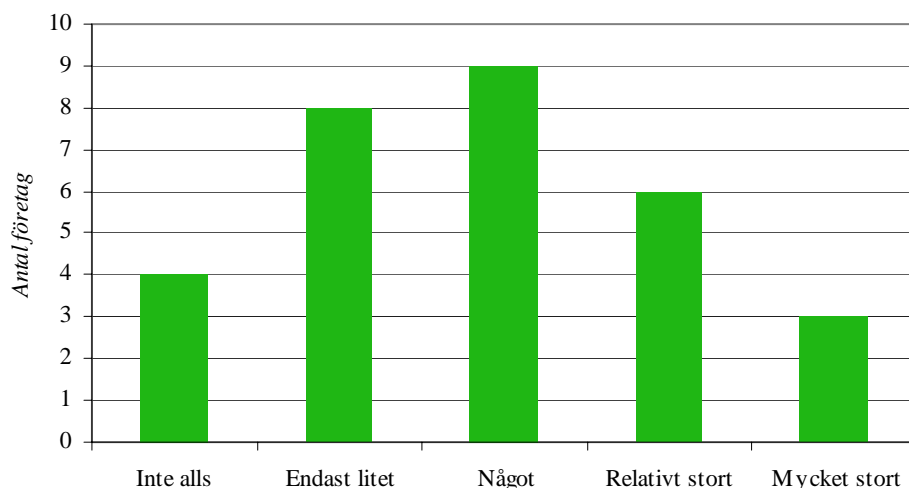
Figur 4.10 Bredd på produktsortiment i jämförelse med de viktigaste konkurrenterna

Även antalet marknader, inom vilka företaget är verksamt, har betydelse för konkurrenskraften. Enkätens svar talar för att de undersökta företagen befinner sig på förhållandevis lika många marknader som huvudkonkurrenterna.



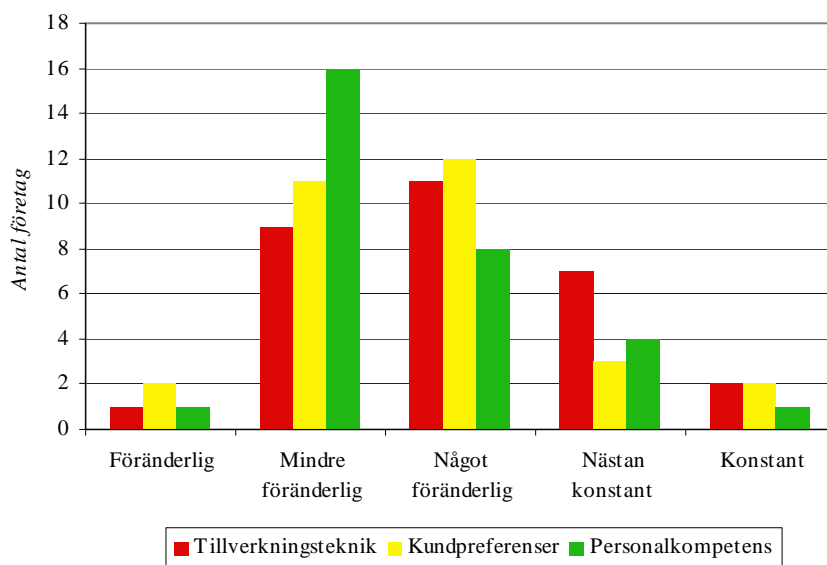
Figur 4.11 Närvaro på antal marknader i jämförelse med huvudkonkurrenterna

Beroendet av externa aktörer kan orsaka att företagets handlingsfrihet blir begränsad. Varje organisation är i olika utsträckning beroende av externa aktörer, samtidigt som organisationen strävar efter handlingsfrihet. Att vara starkt beroende av underleverantörer kan för ett företag ha fördande konsekvenser. De undersökta företagen är i olika utsträckning beroende av en eller fåtal underleverantörer, vilket åskådliggörs i diagrammet nedan.



Figur 4.12 Beroendet av underleverantörer

Syftet med den sista frågan på omgivningsområdet var att utröna, hur företagen bedömer graden av föränderlighet inom sig avseende tillverkningsteknik, kundpreferenser och personalkompetens i ett treårsperspektiv. Resultatet presenteras med hjälp av nedanstående diagram.



Figur 4.13 Föränderlighet i tillverkningsteknik, kundpreferenser och personalkompetens i ett treårsperspektiv

5 Fyra fallstudier

5.1 Det kemikalieproducerande företaget ¹⁷²

5.1.1 Allmänt om företaget

Det kemikalieproducerande företaget är en affärsenhet som ingår i en finskägad kemikalietillverkande koncern.

Produkter som det kemikalieproducerande företaget erbjuder är gödselmedel, foderfosfater, specialprodukter och processkemikalier. Företagets största kunder är jordbrukare, växthusodlare och trädgårdsodlare samt foderproducenter. Bolaget är en av de största tillverkarna av specialgödselmedel i Europa.

5.1.2 Strategi

”[Det kemikalieproducerande företags] strategi går ut på att i allt högre grad övergå från bulkprodukter till specialprodukter och helhetskoncept och samtidigt från massmarknaden till specialmarknader. Istället för enbart produkter erbjuder [företaget] nya lösningar som svarar mot livsmedelskedjans behov.”¹⁷³

Företagets främsta mål är att uppnå tillväxt som i sin karaktär är organisk, ett starkt kassaflöde samt kostnadseffektivitet. Strategin mynnar ut i ett helhetskoncept, där företaget strävar efter att anpassa sig till förändringar i efterfrågan.

Bolaget klassificerar sina huvudprodukter som lågkostnadsprodukter. För att särskilja sig från sina konkurrenter utvecklas direktanpassade lösningar för olika markandssegment för att på så vis skapa långvariga kundrelationer som bygger på samarbete. Detta framkommer också tydligt av svaret på enkätfrågan om hur respondenten bedömer bredden av företagets produktsortiment är i förhållande till konkurrenternas. Respondenten svarar att bolagets produktsortiment är något bredare i jämförelse med konkurrenternas. Företaget har även som mål att koncentrera sig på tillverkning av produkter för de marknader, som är de mest lönsamma.

¹⁷² Baserad på en personlig intervju med Thomas Gustafsson den 10 maj 2004 och företagets enkätresultat samt företagets årsredovisning.

¹⁷³ Det kemikalieproducerande företags årsredovisning 2003, s. 15.

”Vi köper in av tredje parter och via våra strategiska samarbetspartners de produkter, som våra helhetskoncept förutsätter men som saknas i vår egen produktion.”¹⁷⁴

Det bör emellertid påpekas att, utifrån respondentens svar i enkätfrågan om företaget är beroende av underleverantörer, det finns en viss bundenhet.

Det kemikalieproducerande företaget beskriver sin övergripande strategi med hänsyn tagen till i vilken fas av produktlivscykeln, som företagens produkter befinner sig i, som en *build*-strategi. Den strategiska typologi, med hjälp av vilken företaget framställer sin affärsstrategi och hanterar förändringar av produkter och marknader, beskriver företaget vara av typen *defender*.

5.1.3 Omgivning

De faktorer som huvudsakligen påverkar den bransch, inom vilken företaget verkar, är utvecklingen av bruttonationalprodukten och befolkningsökningen. Branschen berörs negativt av att satsningen på lantbruket inom EU minskar, vilket medför att användningen av exempelvis gödselmedel avtar. Däremot skapar EU-utvidgningen nya möjligheter för företaget genom att antalet avsättningsmarknader ökar. Prisbilden kan dock – såsom respondenten också anmärkt – komma att bli föränderlig och därmed en alltmer osäker faktor.

Respondenten uppger:

”Jag känner stor tillfredsställelse när det gäller stabiliteten i omgivningen eftersom i företaget finns en mycket väl fungerande marknadsavdelning som har en gedigen och lång erfarenhet. Medarbetare såsom säljare finns fysiskt nära marknaden vilket ökar informationsmängden om de behov och problem företaget ställs inför. Detta påverkar i sin tur att företaget mycket väl vet var det befinner sig resultatmässigt och därmed inte känner sig speciellt utsatt för omgivningsfaktorer.”

Ytterligare en faktor som påverkar företaget är, att kemimarknaden är en relativt konstant bransch. Däremot har öppenheten och en allt mindre synlig gränsdragning mellan länder, bland annat genom EU-utvidgningen, medfört att prisbilden har förändrats. Respondenten tror att priserna kommer att bli allt mer skiftande i framtiden och att det kommer att ta tid innan det sker en stabilisering av dessa. Detta förhållande måste i sin tur få genomslag bland annat på företagens budgetering.

Utifrån ovanstående förhållanden och enkätsvaret på frågan angående förutsägbarheten av företagens försäljning, så kan vi konstatera att det kemikalieproducerande företaget känner relativt stor optimism och anser att förutsägbarheten för försäljningen är bra. Detta kan delvis bero på att företagens marknadsandel på dess största marknad uppgår till mellan 51 och 75 procent men också på att företaget har, som tidigare berörts, mycket goda kunskaper att förutse

¹⁷⁴ Det kemikalieproducerande företagens årsredovisning 2003, s. 15.

prisfluktuationer. Dock har det visat sig, att när det gäller företagets försäljning på dess största marknad, så uppgår denna endast till 11-25 procent av den totala försäljningen. I sammanhanget måste troligtvis en viss hänsyn tas till det faktum att respondenten anser att företagets närvaro på olika marknader inte skiljer sig nämnvärt från huvudkonkurrenternas.

Det kemikalieproducerande företaget är mycket bestämt i fråga om sin ställning, när det gäller olika faktorerens grad av föränderlighet under en treårsperiod. Såväl när det gäller tillverkningsteknik, kundpreferenser som personalkompetens anser respondenten att företaget befinner sig i en konstant position under en sådan treårsperiod.

5.1.4 Budgetering

Det kemikalieproducerande företaget lägger ner mycket arbete på budgetering och tar budgetprocessen på mycket stort allvar. Budgeteringen ingår som ett led i moderkoncernens strategiska planering. Fallföretaget, som representerar ett affärsområde inom koncernen, utformar sin strategi med koncernens övergripande strategi som grund. Den strategiska utformningen av verksamheten påverkar budgetprocessen; och budgeten i sin tur används som målstyrningsinstrument för affärsenhetens olika avdelningar.

Budgetprocessen börjar vanligtvis i september månad, då alla anställda återkommer från semesteruppehållet, och framtagandet av budgeten pågår därefter under ungefär tio veckor. Budgeten arbetas fram genom en iterativ metod, där olika förslag diskuteras och förhandlas i olika omgångar.

Budgetens främsta syfte för företaget är att kostnadsmedvetenheten bland medarbetarna skall ökas. Men budgeten används hos företaget även som:

- samordningsverktyg,
- internt kommunikationsredskap,
- hjälpmedel för implementering av strategier,
- motivationshöjande faktor för personalen, samt
- medel för styrning och prognostisering av verksamheten.

”Som följd av att företaget är statligt ägt samt det faktum att bolaget är börsnoterat, medför att företaget har krav på sig att upprätta budget”,

påpekar respondenten. I verksamheten upprättas alla tre typer av budget, d.v.s. resultat-, likviditets- och balansbudget. Dessa budgetar var tidigare mer detaljerade, men i dag då utbud och efterfrågan på kemiprodukter tenderar att fluktuera över tiden, har företaget börjat alltmer arbeta med rullande prognoser utöver att ha en fast budget, som istället används som en grund. För att säkerställa det önskade resultatet, med tanke på de förändrade förutsättningar som företaget ställs inför, görs därför uppföljning av budgeten via månadsrapporteringar. Månadsrapporterna ligger till grund för de rullande prognoserna, som också framställs månadsvis. I samband med uppföljningen ställs stora krav på de budgetansvariga att lämna förklaring till skillnader mellan budget och utfall. Detta

är en konsekvens av att bolaget anser att de budgetansvariga skall känna ett starkt åtagande att uppnå budgeterade mål, och därför har budgeten också kommit att fungera som en ansvarsmarkering. I sammanhanget är det viktigt att påminna om förekomsten av den starka kopplingen mellan budgeten och verksamhetens mål.

På företaget finns en koppling mellan budget och belöningssystem, vilket system omfattar såväl företagets högsta nivå som dess mellanchefernsnivå. Denna koppling mellan budget och belöningssystem upplevs dock inom företaget såsom måttlig. Företaget anses sig också använda budget såsom ett verktyg för utvärdering av arbetsprestationer i endast måttlig omfattning.

Snabba förändringar och nya förutsättningar i omvärlden gör att företaget allt mer arbetar med löpande prognoser och budgetrevideringar.

”Förut var det vanligt att verksamheten hade kontrakt med kunder som löpte på mellan 2-3 år, i dagens situation genomförs kontrakten vanligtvis på basis av sex månader”, berättar respondenten.

”Detta är en viktig aspekt som medger att budgeten är levande och därmed förfinas och förbättras för varje år.”

Genom en allt mer sofistikerad teknikutveckling blir budgetprocessen efter hand kortare och mindre arbetsam.

”Denna teknikutveckling har även givit oss möjlighet att förkorta själva budgetuppställandet då alla budgetansvariga på ett förhållandevis enkelt sätt fyller i en elektroniskt framställd mall. Detta blir därför en tids- och resursbesparing genom att en medarbetare inte behöver vara fysiskt närvarande vid själva budgetuppställandet. Detta ersätter tidigare mer tungarbetade excel- och pappersmallar som gav en mer fördröjning och långsamhet i processen.”

Budgetarbetet i företaget har alltså kommit att utvecklas från sitt ursprungliga och traditionella syfte och används nu på ett modernare sätt och med kortare cykler.

5.2 Det golvproducerande företaget¹⁷⁵

5.2.1 Allmänt om företaget

Det golvproducerande företaget utvecklar, tillverkar och marknadsför laminatgolv. Företaget har en ledande position på laminatgolv i framförallt Europa och USA. Förutom själva produkten i form av laminatgolv erbjuder företaget sina kunder idéer och inspiration men även tillbehör som är anpassade till företagets egna produktsortiment.

¹⁷⁵ Baserad på en personlig intervju med Fredrik Persson den 11 maj 2004 och företagets enkätresultat samt företagets årsredovisning 2003.

5.2.2 Strategi

Det golvproducerande företaget beskriver sin strategi på följande sätt:

*”[Vår] strategi vilar på fyra hörnstenar. Fokus har de senaste två åren legat på kostnadseffektivitet i enlighet med bolagets åtgärdsprogram. Som ett led i utvecklingen efter ett väl genomfört åtgärdsprogram kommer inriktningen nu vara mer offensiv med ökad betoning på marknadsföring och försäljning”.*¹⁷⁶

Bolagets mål är att växa *”minst i nivå med den totala marknaden för laminatgolv”.*¹⁷⁷

Företaget, som klassificerar sina produkter som differentierade, strävar efter att behålla en ledande position inom designutvecklingen av laminatgolv.

Respondenten anser att företagets produkter befinner sig i en mognadsfas i produktlivscykeln, och för denne var det naturligt att beskriva företagets övergripande strategi som *hold*.

Vidare anser respondenten att den strategiska typologi, ur vilken företaget hämtar sin affärsstrategi och sitt handlingsätt för att hantera förändringar av produkter och marknader, är den som benämns *analyser*. Respondentens svar ligger helt i linje med följande uttalande av honom:

”Under de senaste åren har företaget fokuserat på att förena design med arbetet med produktutveckling.”

Att denna strategi är genomtänkt visas av det faktum, att stora delar av produktsortimentet har förnyats och att företaget härigenom har förstärkt sitt ledarskap på laminatgolvmarknaden. Även i fortsättningen kommer företaget att i hög grad arbeta med produktutveckling för att tillfredsställa kundernas behov av innovativa golvlösningar.

5.2.3 Omgivning

Respondenten tillstår att även hans företag, i likhet med andra, är utsatt för makrofaktorer, dock endast i måttlig omfattning. Eftersom försäljningen av företagets produkter ligger rätt så stabilt, är möjligheterna goda att förutsäga denna parameter.

Det golvproducerande företagets marknader är huvudsakligen Europa och USA. På de största marknaderna i Europa, som innefattar framförallt Spanien, Frankrike och Norden, är företagets marknadsandel 10-25 procent, och på dessa marknader sker ca 65 procent av företagets försäljning i relation till dess totala försäljning i Europa.

¹⁷⁶ Det golvproducerande företagets årsredovisning 2003, sid. 6.

¹⁷⁷ Ibid.

I Europa räknar sig företaget ha fyra stora konkurrenter som tillverkar laminatgolv. Respondenten anser att företagets produktsortiment nog är något bredare jämfört med de viktigaste konkurrenternas samt att hans företag är verksamt på något fler marknader jämfört med huvudkonkurrenterna. Till skillnad från flera av sina konkurrenter bedriver bolaget egen utveckling av golvets ytskikt. Företaget beskriver konkurrenssituationen på Europamarknaden som ”*mycket fragmenterad med många aktörer*”.¹⁷⁸

Det golvproducerande företaget känner att det i en måttlig omfattning är beroende av sina underleverantörer. I en beskrivning av graden av föränderlighet hos vissa faktorer svarade respondenten, att framförallt personalkompetensen är nästan konstant följt av tillverkningstekniken, som känns något föränderlig. Vidare anser respondenten, att kundpreferenserna för företagets produkter i ett treårsperspektiv är nästan konstanta.

5.2.4 Budgetering

Budgetprocessen i det golv tillverkande företaget börjar i augusti och inleds med att alla budgetansvariga får ta del av budgetinstruktioner. Under september och oktober läggs mycket arbete ned på själva uppställandet av budgeten, och denna process – som har iterativ karaktär – avslutas vanligen inte förrän i slutet av oktober, i samband att VD och centrala funktioner får ta del av ett förslag. I november sker slutlig presentation för VD efter att det gjorts nödvändiga justeringar. ”*I slutet av november skall budgeten vara satt*”, uppger respondenten. När verksamhetsåret inletts, tar uppföljningsprocessen vid, och budgeten revideras löpande för återstående budgetperiod, i samband med att utfallet mer än tolv gånger per år jämförs med budgeten. Budgetansvariga är i hög grad ansvariga och har att förklara skillnader mellan budget och utfall.

På företaget upprättas alla tre typer av budget: resultat-, likviditets- och balansbudget. Intäktssidan går att justera med hänsyn till löpande prognoser, som bygger på förändrade förutsättningar för företaget i form av nya produkter och ändringar i prisläget. Kostnadssidan ligger däremot fast, och det görs knappast några justeringar där. Budgeten är mycket detaljerad på kostnadssidan.

Budgeten används i det golv tillverkande företaget främst för styrning av verksamheten men har även andra användningsområden, nämligen såsom:

- planeringsverktyg
- grund för allokering av resurser
- hjälpmedel för kontroll och utvärdering, samt
- medel för prognostisering för verksamheten.

Ordet budgetering har tidigare bland medarbetarna upplevts som ett förskräckande ord, något onödigt som bara tar mycket tid. I dag, anser respondenten, har man inte längre samma negativa associationer till budgetering, därför att ”*människor*

¹⁷⁸ Det golvproducerande företagets årsredovisning 2003, sid. 17.

har insett nyttan med budget". I företaget har det tidigare funnits tankar på att överge budgetarbetet, men det är inte aktuellt idag, eftersom "människor uppskattar körplanen, som kan revideras under tiden".

Respondenten anser att det är oerhört viktigt att budgeten är realistisk.

"VD och styrelsen tror mer på medarbetarna som uppnår budgetar. Tillförlitligheten ökar om anställda uppnår budgetar".

Budgeten fungerar även som ett viktigt instrument i utvärderingen av arbetsprestationer. På företaget omfattas alla medarbetare, från högsta chefsnivån till individnivån, av en koppling mellan budget och belöningssystem. Då den nämnda kopplingen mellan budget och belöningssystem finns i stor utsträckning, skall just en realistisk budget ge möjlighet för alla att nå uppsatta mål.

Det har inte skett några dramatiska förändringar i själva budgetarbetet, men fokus för detta arbete har så smått förflyttats med tiden. Respondenten har uttalat sig på följande vis:

"Visst skulle det vara aktuellt med att förändra nuvarande rutiner om företaget exempelvis skulle plötsligt sälja lågkostnadsprodukter, blivit uppköpta eller köpt själva ett annat företag. Men just nu finns det inga tankar på att modellen skall ändras. "

För respondenten är budgetering en viktig del av styrningen av verksamheten och ett verktyg för att nå uppsatta mål. Respondenten uppger, att det på företaget i hög grad finns en koppling mellan budget och verksamhetens mål samt understryker detta förhållande genom följande uttalande:

"Budgeten är en körplan och en viktig länk mellan den mycket detaljerade affärsplanen och strategin."

Det golvproducerande företags budgetering styrs framförallt av strategin. För att belysa, att det är just strategin som återspeglas i budgeteringen, har respondenten berättat:

"År 2001 hade företaget det mycket tufft ekonomiskt, då var hela budgetprocessen koncentrerad på hur företaget skall dra ner kostnadsnivån. Idag är det ordet tillväxt som genomsyrar organisationen och därför är budgetprocessen riktad mot hur företaget skall komma till tillväxt, dvs. fokus ligger på nya lönsamma produkter och en lönsam försäljning."

5.3 Det energiproducerande företaget¹⁷⁹

5.3.1 Allmänt om företaget¹⁸⁰

Detta fallföretag framställer tio procent av all el som produceras i Sverige. Företaget verkar på en fri elmarknad som präglas av hård konkurrens. Företaget uppger att en vilja till ständig utveckling är en förutsättning för verksamhetens konkurrensförmåga. Detta uppnås tack vare traditionellt kvalitetsarbete, rutiner och styr- och ledningssystem för produktion, ekonomi och miljö.

5.3.2 Strategi

Det energiproducerande företags strategi bestäms övergripande utifrån koncernens strategiska plan, men verksamheten påverkas också i hög grad av omvärldens behov och krav. Företaget har relativt svårt att klassificera sin produkt enligt Porters syn angående hur man kan uppnå konkurrensfördelar via sina produkter, eftersom respondenten menar: *”Vi producerar elenergi i kWh och levererar till våra två kunder, som också är våra ägare.”* Det energiproducerande företaget tar hänsyn till den fas i produktlivscykeln, vari dess produkter befinner sig, och därför använder sig företaget av den s.k. *holdstrategin*. Dessa förhållanden, att såväl företags produkt som dess ägarstruktur är speciell, återspeglas i att respondenten beskriver verksamhetens övergripande strategi som *defender*.

5.3.3 Omgivning

Verksamheten är relativt bra förutsägbar, bland annat genom att den inte innefattar någon form av produktutveckling, eftersom sådan sker enbart hos kunderna. Detta förhållande medför att respondenten finner, att makrofaktorer enbart i måttlig utsträckning påverkar verksamheten. I omgivningen finns dock faktorer som kan ha inverkan på verksamheten, såsom förändringar i lagstiftningen och miljöaspekter. På verksamheten ställs höga på säkerhet och tillgänglighet från kunder, ägare och tillsynsmyndighet. Men även önskemålet att energin produceras till ett jämnt pris samt tillgången på vatten i Norden är viktiga omgivningsfaktorer. Vid en låg vattentillgång i Norden ökar trycket på denna typ av energiförsörjare. Enligt respondenten är det generellt främst kundernas behov och krav, som inverkar på företags verksamhet.

Den tidigare omnämnda speciella ägarstrukturen leder dels till en mycket hög förutsägbarhet när det gäller företags försäljning och dels till att 76-100 procent av försäljningen sker på det energitillverkande företags största marknad. Företaget producerar en produkt, som inte avviker från övriga energiproducenters,

¹⁷⁹ Baserad på en telefonintervju med Christer Svensson den 12 maj 2004 och på företags enkätresultat

¹⁸⁰ Baserad på det energiproducerande företags hemsida, den 1 juni 2004

och detta förhållande kommenterar respondenten på följande sätt: *”Vi producerar energi i kWh, och det är lika för alla konkurrenter.”* Vi kan alltså konstatera, att det inte går att särskilja företagets produktsortiment från konkurrenternas. Även antalet marknader, på vilka verksamheten utövas, är samma som är aktuellt för konkurrenterna.

Företagets speciella verksamhet återspeglas i förhandenvaron av ett tydligt beroendeförhållande till underleverantörerna. Vidare upplever företaget både tillverkningsteknik och kundpreferenser som konstanta, något som också kan tänkas hänga samman med verksamhetstypen. Däremot menar respondenten att, när det gäller personalkompetensen, så är företaget mer sårbart om förändringar inträffar.

5.3.4 Budgetering

Budgetering är en mycket viktig uppgift för det energiproducerande företaget, eftersom budgeten utgör ett planeringsverktyg och en grund för att allokera de resurser som behövs för att genomföra nödvändiga åtgärder. Vikten av budgetering understryks ytterligare av det faktum att verksamheten är mycket kapitalintensiv. Faktorer som är kritiska är – förutom produktionsförmåga – bibehållande av en optimal drift för verksamheten samt bestämmande av rätt tidpunkt för genomförande av förbättringsåtgärder. De främsta orsakerna till varför budgeten är ett viktigt styrverktyg för det energiproducerande företaget är att budgeten lägger grunden till samordning, implementering av strategier, delegering och utkrävande av ansvar samt styrning av verksamheten.

Budgetprocessen styrs övergripande av koncernens strategiska plan, som vanligtvis sträcker sig över en period om 5-10 år. Denna fastställs vid ett styrelsemöte under februari-mars och revideras vid behov under hösten. Den strategiska planen ligger även till grund för en s.k. MTP - medium time plan - som innefattar att en budget fastställs för en treårsperiod. Exempelvis så börjar företaget just nu att arbeta med en budgetperiod, som omfattar åren 2005-2007. Planen för första året, dvs. 2005, är lika med budget för 2005.

Respondenten beskriver arbetet med att ta fram och uppställa budgeten, MTP, som en iterativ metod, som är baserad på den strategiska planen. Det årliga arbetet med budgeten, vilket pågår i ungefär 5-10 veckor, inleds i början av maj och avslutas i juni med att företaget tar fram en preliminär investeringsbudget samt kostnadsbudget, som omfattar reguljära fasta och rörliga kostnader för drift och underhåll av anläggningar samt för administration. Under sommaren görs en årlig anläggningsöversyn, som pågår mellan 2 och 6 veckor, då alla producerande anläggningar stängs ner. Denna översyn mynnar ut i en plan som anger vilka större investeringar och åtgärder, som skall vidtas i den fortsatta driften. I augusti-september fortsätter därför – såsom steg två - företagets budgetprocess med att investerings- och åtgärdsbudgetar tas fram. Det är viktigt att nämna att översynen av anläggningarna är en viktig omständighet vid budgeteringsprocessen, eftersom företaget har begränsade möjligheter att åtgärda större problem under pågående drift. På företaget ställs krav från kunder, som är distributörer av el, att

elproduktionen skall vara jämn under året och att företaget skall förmå att fullt ut producera el under 91-92 procent av årets tid.

Budgetar som upprättas i verksamheten är resultat-, likviditets- och balansbudgetar, och dessa är detaljerade. Vid sidan av budgetarbetet görs fem prognoser upp varje år. Budgetuppföljningen är kontinuerlig. Utfallet jämförs med budgeten i samband med månadsvisa bokslut. De budgetansvariga måste i ganska stor omfattning kunna förklara uppkomna skillnader mellan budget och utfall.

I företaget finns en koppling mellan budget och belöningsystem, och denna koppling – som gäller all personal och således sträcker sig enda ned till individnivå – upplevs av respondenten som ganska stor och betydelsefull. Däremot används som ett verktyg för utvärdering av arbetsprestationer. Respondenten anser vidare, att verksamhetens mål i hög grad kopplas samman med budgeten.

Budgetarbetet utvecklas kontinuerligt. Men det som skulle motivera en mera radikal förändring av nuvarande rutiner för budgeteringen skulle exempelvis kunna vara dramatiska förändringar i efterfrågemönstret. Respondenten anser att den nuvarande processen i verksamheten fungerar på ett tillfredställande sätt men hyser åsikten att budgetprocessen alltid kan förbättras. En förskjutning av tidsplanen, så att budgeten görs färdig under oktober-november, istället för som idag under augusti-september, skulle medföra att man vid budgetarbetet på ett bättre sätt skulle kunna ta hänsyn till slutsatserna vid av översynerna av anläggningarna. De förändringar, som respondenten tycker skulle förbättra budgetarbetet, kan dock ej genomföras till följd av att den överordnade tidsplanen för budgetarbetet styrs av moderbolaget.

5.4 Det internationella entreprenadföretaget¹⁸¹

5.4.1 Allmänt om företaget

Detta fallföretag är ett internationellt entreprenadföretag och har sin försäljning utanför Sveriges gränser till 99 procent. Företaget är således ett mycket internationellt säljföretag, något som också avspeglas i dess budgetering.

5.4.2 Strategi

Vid en närmare genomgång av det internationella entreprenadföretaget, kan vi konstatera att huvudprodukterna som säljs till sin karaktär är differentierade. Den tillämpade övergripande strategin ifråga om var i produktlivscykeln företagens produkter befinner sig, är enligt respondenten den s.k. *build*strategin.

¹⁸¹ Baserad på en personlig intervju med företagens ekonomichef den 12 maj 2004 och på företagens enkätresultat.

Fallföretaget fokuserar sin övergripande affärsstrategi samt hanterar förändringar av produkter och marknader via den typologi som benämns *defender*.

5.4.3 Omgivning

Eftersom företagets rörelse domineras av försäljning på den internationella marknaden, är det uppenbart att verksamheten befinner sig i en relativt osäker omgivning och att den i stor grad påverkas av makrofaktorer. Detta förhållande avspeglas i respondentens uttalande, att det är relativt omöjligt att med någon grad av exakthet beräkna den försäljningsvolym, som företaget kan komma att uppnå under en viss framtida period.

Företaget har en marknadsandel på dess största marknad på mellan 26 och 50 procent, och på denna största marknad sker 11-25 procent av företagets totala försäljning. Respondenten anser att företaget har ungefär samma produktbredd som huvudkonkurrenterna samt bedömer att detta utövar verksamhet på lika många marknader som huvudkonkurrenterna.

En ytterligare omständighet, som understryker att företaget befinner sig i en relativt osäker position i omvärlden, är det faktum att detta i mycket stor omfattning är beroende av sina underleverantörer. Enligt respondenten måste vidare företagets kundpreferenser bedömas som relativt föränderliga, vilket förhållande på samma sätt medför viss osäkerhet för företaget. Såväl när det gäller tillverkningsteknik som personalkompetens befinner sig dock företaget i en omgivning, som är endast något föränderlig.

5.4.4 Budgetering

Företaget, på vilket ställs avkastningskrav från dess ägare och som karaktäriseras av att det är utpräglat målstyrt, har under en period haft vissa finansiella problem. Dessa förhållanden har lett till att företaget i sitt budgetarbete på senare tid främst kommit att använda sig den s.k. top down metoden, även om avsikten hela tiden varit att så småningom övergå till en mera iterativ metod. Som vi tidigare har berört, så tillämpas vanligen top down metoden i företag, som har eller har haft finansiella problem. Denna metod tillgrips, då ledningen anser sig besitta den bästa förmågan att styra verksamheten rätt samt ledningen genom den metoden får en bättre kontroll och överblick över budgeten. Respondenten har uttalat, att budgeten anses vara ett för företaget mycket viktigt styrinstrument samt att denna används för främst följande ändamål:

- Planering av verksamheten
- Allokering av resurser
- Implementering av strategier
- Motivering av de anställda
- Styrning av verksamheten

Det internationella entreprenadföretaget är uppdelat på fem olika affärsområden. Cheferna för dessa affärsområden sitter i företagets ledningsgrupp, och var och en

av dem måste göra en uppskattning av hur mycket hans avdelning förväntas sälja under året. Budgetprocessen, som genomförs under kalenderår, börjar någon gång i september med att ovan nämnda affärsområdeschefer avger sina respektive försäljningsprognoser. Därefter görs en kostnadsschablon, som innehåller ungefär tio omkostnadsposter och som baseras på innevarande års siffror. Ur detta genereras ett *preliminärt* budgetdokument, som omfattar såväl resultat-, likviditets- som balansbudget.

Nästa steg i budgetutformningen är att företaget gör en kostnadsbudget, som omfattar runt 30 kostnadsställen. Härvid görs beräkningar av kostnadsmassan på de olika kostnadsställena, och denna massa ställs i relation till förväntade intäkter. I verksamheten pågår oftast stora projekt, som är mycket kapitalintensiva, och dessa ägnas inte så mycket tid i själva budgeteringsarbetet, utan företaget gör främst generella schablonberäkningar. Prognoser ställs över olika parametrar, såsom t.ex. förväntad inflation, lönekostnader, inköpspriser, valutakurser och markandssituation, och beräkningar görs därefter för att komma fram till hur dessa kan tänkas påverka bruttoresultatet. Ovan beskrivna process tar vanligtvis ungefär 15 veckor, och det är tydligt att det är en detaljerad budget, som arbetas fram i företaget.

När det gäller uppföljningen av budgeten, så görs sådan cirka 6-12 gånger per år. De som är budgetansvariga ställs i ganska stor grad till svars för hur utfallet har blivit, något som ligger i linje med det faktum, att bolaget har en koppling mellan budget och belöningssystem. Dock omfattar detta belöningssystem främst cheferna på den högsta nivån inom företaget, och respondenten anser att kopplingsgraden är förhållandevis liten. Men det finns också ett vinstandelssystem som tilldelas övriga anställda när företaget uppvisar goda resultat och vissa mål nås. Vidare förhåller det sig så enligt respondenten, att budgeten endast i liten grad används för utvärdering av arbetsprestationer. Däremot finns i företaget, enligt respondentens mening, en tydlig koppling mellan budget och verksamhetens mål.

Som vi tidigare har omtalat så är budgeten - enligt respondenten - ett mycket viktigt redskap för företaget. Något som skulle förmå företaget att förändra den nu tillämpade modellen av budgetarbete skulle främst kunna tänkas vara, att det visar sig att denna modell inte längre skapar delaktighet bland medarbetarna. Men även andra omständigheter skulle naturligtvis kunna leda till förändringar i budgetarbetet. Om det t.ex. framkommer, att budgetarna som tas fram är totalt orealistiska och inte stämmer med företagets mål, så kommer dessa att automatiskt mista sin relevans som styrverktyg, och en förändring av budgetarbetet blir därmed oundgänglig.

Det finns enligt respondenten vissa omständigheter som medför att budgetarbetet i företaget f.n. inte är helt bra. Han anser sålunda att budgeten skulle förbättras, om denna kunde göras *"mer komprimerad och ta mindre tid"*. Likaså anser han, att ansvariga i företaget borde vara *"mer aktiva med budgetuppföljningen"*.

6 Analys

6.1 Syn på budget inom teorin

Från ett teoretiskt perspektiv är det tydligt att situationsfaktorerna strategi och omgivning inom contingency theory i vissa avseenden framhäver olika syn på budgeteringens roll och användning i ett företag (figur 6.1). Analysen har emellertid även visat på en del likheter. Två områden har visat sig vara svårare att analysera än övriga, nämligen för det fall omgivningen hos ett företag är säker och revisionen av budgeten. Contingency theory fokuserar främst på osäkerheten i omgivningen när denna situationsfaktor analyserats. Det förefaller emellertid rimligt att tolka budgetanvändningen i en säker omgivning utifrån ett e contrario resonemang, vilket har legat till grund för matrisen nedan. Osäkerheten om detta resonemang kvarstår emellertid, vilket har markerats med ett frågetecken. Vad gäller revisionen av budgeten är detta område svårt att hantera eftersom det inte förefaller finnas omfattande forskning inom detta specifika område kopplat till omgivning som situationsfaktor. En uppskattning och tolkning av existerande forskning har legat till grund för bedömningen av områdena i matrisen nedan.

För företag i olika situationer kan således de teoretiska kraven på användningen av budget både vara i konflikt och i överensstämmelse med varandra.

	Osäker omgivning	Säker omgivning	Framåt strategi	Försiktig strategitig
Syfte	Traditionellt styrverktyg.		Kortsiktigt planeringsverktyg	Kontrollerande verktyg
	Omfattande budgetanvändning	Mindre omfattande budgetanvändning?	Mindre omfattande budgetanvändning	Omfattande budgetanvändning
	Utvärderingsinstrument	Ej utvärderingsinstrument?	Ej utvärderingsinstrument	Utvärderingsinstrument
Upprättande	Hög delaktighet av lägre nivåer	Mindre delaktighet av lägre nivåer?	Hög delaktighet av lägre nivåer, samt bottenstyrd	Mindre delaktighet av lägre nivåer
Revidering	Svårare?	Lättare?	Lättare	Svårare
Uppföljning	Viktig	Mindre viktig?	Mindre viktig	Viktig

Figur 6.1 Teoretisk syn på budgetens roll i olika situationer (Källa: Egenutvecklad).

Från ett strategiskt perspektiv framhävs i teorin att budgeten som styrverktyg bör ha en mindre framträdande roll vid en mer framåtdrivande strategi (build, prospector och differentiering) än vid en mer försiktig strategi (harvest, defender och lågkostnad). Budgeten skall vidare för en framåtdrivande strategi mer ha rollen som ett kortsiktigt planeringsverktyg istället för renodlat styrverktyg, vilket bör vara aktuellt vid en försiktigare strategi. Motivet för detta är främst osäkerheten som finns vid en framåtdrivande strategi. Osäkerheten innebär att företag har svårt att förutsäga och planera i ett framtidsperspektiv, vilket leder till att budgeten som styrverktyg bör vara av mindre vikt. Vad gäller hanteringen av ett företags omgivning framhävs däremot vikten av att använda budget som styrverktyg vid en ökad grad av fientlighet och osäkerhet. Osäkerheten används som argument för en ökad budgetanvändning främst utifrån möjligheten att kontrollera vad som sker i företags omgivning. Ett resonemang e contrario skulle således innebära att budgetens roll är mindre framträdande vid en säkrare omgivning. Detta förefaller vara en rimlig tolkning eftersom behovet av kontroll i en osäker omgivning bör vara av mindre vikt. Vad gäller syftet med budgeten bör även framhävas att teorin har olika syn på dess användning som grund för utvärdering av prestationer. För företag i en osäker omgivning anses budgeten vara ett viktigt verktyg för prestationsutvärdering, vilket även gäller för företag med en försiktig strategi. Däremot anses budgeten vara av mindre vikt vid en säker omgivning och en framåtdrivande strategi.

Den främsta skillnaden från ett teoretiskt perspektiv mellan hur situationsfaktorerna strategi och omgivning ser på budgeteringen återfinns inom uppföljningen av budgeten. Vid en framåtdrivande strategi framhävs i teorin att behovet av budgetuppföljning är av mindre vikt, medan detta är av större användbarhet vid en försiktigare strategi. För företag inom en osäker omgivning framhävs att behovet av budgetuppföljning är stort. Företag som verkar i en säker omgivning borde således ha mindre nytta av budgetuppföljning. Nära kopplat till detta resonemang är även vilken vikt som läggs vid att budgeterade mål skall uppnås. Vid en framåtdrivande strategi anses detta vara av mindre betydelse medan det vid en hög grad av osäkerhet i omgivningen finns en fokus på att nå budgeterade mål.

Vad gäller processen vid upprättandet av budgeten återfinns vissa likheter mellan strategi och omgivning. Båda faktorer förespråkar vid en osäker omgivning och en framåtdrivande strategi, ett upprättande av budget med hög delaktighet av lägre nivåer inom organisationen. För den osäkra omgivningen har forskning uttryckligen lyft fram en iterativ eller kombinatorisk process som mer fördelaktig. Vad gäller en framåtdrivande strategi framgår detta inte uttryckligen, men detta tillsammans med en bottom up process förefaller vara den åsikt som framhävs. Denna syn har sin grund i det faktum att enhetschefer inom företag lyfts fram som inflytelserika vid en buildstrategi.

Vid en framåtdrivande strategi sker åtminstone enligt teorin revideringar av budgeten relativt lätt. Eftersom budgeteringen som styrverktyg förespråkas användas som traditionellt styrverktyg vid en osäker omgivning förefaller det rimligt att anta att revideringar borde ske relativt svårare vid en osäker omgivning. Detta borde även styrkas av synen som budgeten har vid en

harveststrategi, där det framhävs att revideringar är svårare och att budgeten anses mer vara ett kontrollverktyg.

Ovanstående teoretiska analys visar som tidigare lyfts fram att det återfinns diskrepanser om budgetens roll och användning i olika form i olika kombinationer av situationer. Nedanstående matris (figur 6.2) är en sammanställning av var dessa diskrepanser tydligast återfinns.

Strategi/omgivning	Relativt osäker	Relativt säker
Mer framåtdrivande	<i>Kategori ett:</i> Diskrepans främst kring syfte och uppföljning men troligtvis även revidering	<i>Kategori två:</i> Diskrepans troligtvis kring process
Mindre framåtdrivande	<i>Kategori tre:</i> Diskrepans främst kring process	<i>Kategori fyra:</i> Diskrepans främst kring revidering, uppföljning och syfte

Figur 6.2 Teoretisk diskrepans (Källa: Egenutvecklad).

Eftersom teorin har delvis olika syn på hur budgeteringen skall se ut och att diskrepans återfinns inom samtliga fält i matrisen, väcker detta betänkligheter. Detta gäller inte bara hur budgeteringen teoretiskt skall användas i företag och hur den används i praktiken, utan även för contingency theory i sig.

En möjlighet som lyfts fram av contingency theory för att lösa detta problem är att en av situationsfaktorerna kan vara dominerande. Contingency theory och forskning inom detta område förefaller inte förespråka huruvida någon av situationsfaktorerna strategi och omgivning är dominerande eller ej. Utifrån empirin kan det därför vara lämpligt att försöka undersöka eventuell dominans. Frågan om en situationsfaktor är dominerande eller ej, kan undersökas med grund i om företagen huvudsakligen utformar sin budgetanvändning enligt de teoretiska krav som en av situationsfaktorerna framhäver. För att undersöka detta har företagen som deltagit i enkäten subjektivt klassificerats i olika kategorier. Klassificeringen representerar graden av osäkerhet i omgivningen respektive graden av framåtdrivande i strategin. Skalan som använts är mellan ett och fem där ett motsvarar en säker omgivning respektive försiktig strategi. Strategierna defender, harvest och lågkostnad har klassificerats som försiktiga strategier och prospector, build och differentiering som framåtdrivande. Fem motsvarar en mycket osäker omgivning respektive starkt framåtdrivande strategi. Klassificeringen presenteras i bilaga 3.

Respektive företag som deltagit i enkäten har utifrån ovanstående klassificering placerats in i nedanstående matris (figur 6.3).

Strategi/omgivning	Relativt osäker (3-5)	Relativt säker (1-2)
Mer framåtdrivande (3-5)	14	10
Mindre framåtdrivande (1-2)	5	1

Figur 6.3 Klassificering av enkätföretag (Källa: Egenutvecklad).

Som klassificeringen visar återfinns en stor del av företagen inom matrisens första fält, vilket inte får anses vara förvånande. Dessa företag har m.a.o. en mer framåtdrivande strategi och verkar i en relativt osäker omgivning. Bland respondenterna återfinns emellertid enbart ett företag inom den motsatta situationen, där strategin är mindre framåtdrivande och omgivningen relativt säker. Eftersom störst diskrepans mellan situationsfaktorerna återfinns hos företag inom den första och fjärde kategorin är således företag inom kategori ett av stor vikt för att bedöma huruvida någon av situationsfaktorerna strategi eller omgivning kan vara dominerande. De övriga trefälten bör emellertid även vara av intresse för att analysera dels budgetanvändningen och dels contingency theory. Det faktum att de tredje och fjärde fälten enbart innehåller fem respektive ett företag föranleder att det ej är helt lämpligt att dra för långtgående slutsatser utifrån dessa grupper. En analys av dessa grupper kan emellertid bidra till analysen som helhet varför dessa ej helt bortses från.

6.2 Budgetering hos enkätföretagen

6.2.1 Syfte med budgetering

På ett övergripande plan kan det konstateras att budgeten förefaller vara ett framträdande styrverktyg hos företagen inom samtliga kategorier. Detta omfattar inte bara de typer av budgetar som upprättas och tiden som läggs ner, utan även användandet av densamma inom belöningsystem och detaljriktigheten. Inget av de undersökta företagen har en budgetanvändning som kan klassificeras vara avsevärt avvikande från de övriga företagen. Generellt sett anger även företagen likartade syften med budgetanvändningen. Några tecken har emellertid kunnat skönjas mellan kategorierna. Bland företagen inom kategori ett anses både traditionella egenskaper (kontroll, planering, prognostisering och resursallokering) och moderna egenskaper (kommunikation, motivering och åtagande) vara egenskaper hos budgeteringen som är viktiga. Det förefaller emellertid som om de traditionella inslagen lyfts fram något mer än de moderna. Detta gäller samtliga av de ovan nämnda traditionella syftena. Bland de moderna syftena anses främst åtagande och kommunikation vara viktiga egenskaper hos budgeten. Budgetens roll för motivering av anställda och samordning av verksamheten framhävs emellertid vara mindre viktiga egenskaper.

Vad gäller företagen inom kategori två är det svårare att skilja de traditionella från de moderna syftena med budgeten åt eftersom båda förefaller vara lika framträdande. I förhållande till kategori ett är de traditionella syftena resursallokering och verksamhetsplanering inte i lika hög grad framträdande.

Samtidigt har åtagande som budgetsyfte fått en mer framträdande roll bland de moderna egenskaperna.

De övriga två kategorierna lyfter inte fram någon avsevärt annorlunda bild än de två tidigare nämnda kategorierna. Det kan dock vara värt att notera att, även om dessa företag är få till antalet, finns det tecken på att företaget i kategori fyra anser de moderna syftena med budgeten vara viktigare än företagen i kategori tre.

Vad gäller användningen av budgeten för utvärdering av anställda framträder en till viss mån intressant bild. Inom kategori ett fanns en koppling mellan budget och belöningsystem hos 11 av 14 företag. Denna koppling återfinns i ungefär samma utsträckning hos företagen i återstående kategorier. Genomgående omfattas denna koppling främst av högre nivåer inom företagen, men även på lägre nivåer hos vissa företag. Det som är intressant är att syftet med budgeten som utvärdering förefaller inte vara lika viktig som hade förväntats utifrån den koppling till belöningsystemet som trots allt finns hos företagen. Detta antyder att det vid sidan om budgeten som utvärderingsinstrument kan finnas en annan form av utvärdering, vilket exempelvis skulle kunna vara en subjektiv utvärdering. Det bör emellertid påpekas att budgeten överlag har en viktig roll vid utvärderingen av de anställda.

Att analysera företagens syfte med budgeten har visat sig vara problematiskt eftersom teorin inte förefaller i så hög utsträckning behandla de olika syften budgetering kan ha för företag. En intressant iakttagelse är emellertid att budgeten enligt företagen själva är ett viktigt styrinstrument för en mängd olika syften oavsett vilken situation de befinner sig i. En jämförelse mellan företag inom kategori ett och två antyder att företag som befinner sig i en säkrare omgivning lyfter fram mer moderna syften med budgeten än företag inom en osäkrare omgivning. Detta skulle kunna peka mot att användningen av budgeten som traditionellt styrverktyg inte behövs i lika stor utsträckning i en säker omgivning. Istället för att minska budgetens användning, vilket strategifaktorn skulle antyda, finns det tecken på att företagens syfte med budgetanvändningen istället tar sig andra former. Istället för att använda budgeten för att enbart planera, prognostisera och kontrollera verksamheten får syften som att skapa åtagande och kommunikation en större närvaro. Det är emellertid viktigt att poängtera att båda kategorier av företag fortfarande anser att det traditionella inslaget är viktigt.

Vad gäller relationen till contingency theory går det inte att presentera någon entydig bild. Som nämnts ovan har de flesta företagen en omfattande budgetanvändning oavsett situation. Detta gäller även användningen av budgeten som grund för utvärdering. Om enbart företag inom kategori ett beaktas återfinns en relativt god överensstämmelse med den teoretiska bilden som omgivningsfaktorn framhäver. En helhetsanalys med övriga kategorier minskar emellertid hållbarheten av denna slutsats.

6.2.2 Upprättande

Vid en övergripande analys av alla företag som besvarat enkäten framträder en bild där många (knappt 80%) av respondenterna tillämpar en process som har

inslag av både top down och bottom up. De tillämpar m.a.o. en process där lägre nivåer inom företaget i hög grad är delaktiga. När sedan företagen analyseras utifrån de olika kategorierna framträder en något mer nyanserad bild. Bland företagen inom kategori ett är det inte lika många procentuellt som tillämpar en process där lägre nivåer är delaktiga. Drygt 60% av företagen tillämpar en sådan process. Av de återstående fem företagen inom denna kategori tillämpar tre stycken en bottom up process och två stycken en top down process. Alla utom ett av företagen som tillämpar en annan process än en sådan där lägre nivåer är delaktiga återfinns inom den första kategorin. Företagen inom denna kategori får således anses vara en representativ återspeglning av budgetprocessens utveckling. Från att tidigare varit en hierarkiskt toppstyrd process framhävs istället ökad delaktighet från lägre nivåer.

Empirin för företag som tillhör kategori två är mer likriktad. Hela nio av tio företag angav att budgetprocessen kunde klassificeras som en kombination mellan top down och bottom up. Återstående företag ansåg budgetupprättandet kunna klassificeras som bottom up. Vad gäller övriga kategorier hade alla företag en process med inslag av både top down och bottom up.

Vad gäller överensstämmelsen med contingency theory ger denna analys en bild av en budgetprocess som till främst stämmer överens med situationsfaktorn strategi, men även till vissa delar med omgivningsfaktorn. För företagen i kategori ett, som är den mest intressanta kategorin, skall dessa enligt teorin, både enligt strategi- och omgivningsfaktorn, tillämpa en process där lägre nivåer i företaget är delaktiga. Empirin talar således här till att börja med både för omgivnings- och strategifaktorn. Något som emellertid talar mer för att strategin är en dominerande faktor är att en framåtdrivande strategi enligt teorin förefaller öppna för en bottom up process vilket ändå tre av fjorton företag tillämpade. En analys av kategori två får anses tala för strategin som dominerande faktor även om en säker omgivning skulle kunna implicera att processen får ett ökat inslag av toppstyrning.

6.2.3 Revidering

Överlag arbetar de flesta företagen med en fast budget och vid sidan om detta en löpande prognostisering. Det går ej att se några större skillnader mellan de olika kategorierna vad gäller detta område.

Sammantaget visar ovanstående analys att en löpande prognostisering är väldigt vanligt förekommande oavsett vilken situation som företagen befinner sig i. Detta visar även att företagen ogärna ändrar en tidigare satt budget och således ej arbetar i någon nämnvärd utsträckning med en revidering av densamma. Samtidigt är en löpande prognostisering en speciell form av hantering av ändrade förutsättningar eftersom den inkorporerar ett traditionellt synsätt på budgeten med ett mer modernt. Det traditionella inslaget återfinns i det faktum att företagen behåller en tidigare fastslagen budget men vid sidan om denna genomförs prognostiseringar, vilket står för det moderna inslaget. Dessa prognoser kan till sitt innehåll ta sig formen som budgetrevideringar, vilket gör att det i förhållande till contingency theory ej är lätt att dra entydiga slutsatser. Löpande prognostisering får anses vara en kompromiss mellan synen som omgivnings- och

strategifaktorn har på budgetrevideringar. Något som försvårar analysen är som nämnts ovan att det förefaller saknas tydlig forskning inom omgivningsfaktorn om just revideringen. Detta tillsammans med klassificeringssvårigheten av den löpande prognostiseringen leder till att det ej går att dra någon konkret slutsats på detta område huruvida någon av situationsfaktorerna omgivning eller strategi är dominerande eller ej.

6.2.4 Uppföljning

Vad gäller företagens uppföljning av budgeten visar analysen på att företagen lägger ner mycket tid på detta och anser uppföljning vara en viktig del av processen.

Samtliga företag inom kategori ett följer upp sin budget 6-12 eller fler gånger per år. Åtta av fjorton företag följer upp budgeten 6-12 gånger per år och resterande företag över 12 gånger per år. Företagen inom denna kategori anger även överlag att det ställs höga krav på att den budgetansvarige måste förklara skillnader mellan budget och utfall. Hälften av företagen angav den högsta graden av förklaringskrav och drygt en fjärdedel den näst högsta. Denna syn att uppföljning är viktigt återspeglas även i det faktum att företagen anser de traditionella syftena med budgetering vara en viktig aspekt av budgetanvändningen (se avsnitt 6.2.1).

Företagen inom kategori två visar på samma tendenser som företag inom kategori ett. Sju av tio företag följer upp sin budget 6-12 gånger per år och resterande företag följer upp budgeten över 12 gånger per år. Vad gäller graden av förklaringskrav från den budgetansvarige anger hälften att denna är stor och resterande att förklaringsgraden är måttlig eller ganska stor. Vikten av uppföljning återspeglas även här i synen under avsnitt 6.2.1 att budgeten är viktig för kontroll och styrning.

I relation till contingency theory visar även detta på ett blandat resultat. Företagen inom kategori ett lägger stor vikt på budgetuppföljning vilket talar för en utformning av budgetanvändningen utifrån omgivningsfaktorn. Vad gäller företagen inom kategori två skulle teorin tala emot en omfattande uppföljning både enligt omgivnings- och strategifaktorn. Dessa följer dock, som lyfts fram ovan, upp sin budget till stor utsträckning vilket skapar en del frågetecken. För att ytterligare skapa osäkerhet går det inte utifrån övriga kategorier dra några konkreta slutsatser.

6.2.5 Sammanfattande matris

Analysen mellan teorin och empiri sammanfattas i matrisen nedan (figur 6.4). Betäckningen omgivning respektive strategi innebär en god överensstämmelse mellan teori och empiri för respektive situationsfaktor. För det fall att det står O/S innebär detta att empirin talar för både faktorerna strategi och omgivning. Detta är främst aktuellt när faktorerna har likadan eller snarlik syn på budgetens roll för den gällande situationen. Vissa nyansskillnader kan emellertid finnas vilket bl.a. visas i form av diskussionen kring budgetens upprättande under avsnitten 6.1 och

6.2.2. Avslutningsvis återspeglar ett frågetecken att det inte går att avgöra om empirin återspeglar det synsätt som teorin framhäver. Den främsta grunden till detta är att situationsfaktorerna har en liknande syn på budgetanvändningen för den aktuella situationen, men att denna inte återspeglas tydligt i empirin. De frågetecken som behandlats i början på avsnitt 6.1 samt det antalet företag i kategorierna tre och fyra har även beaktats.

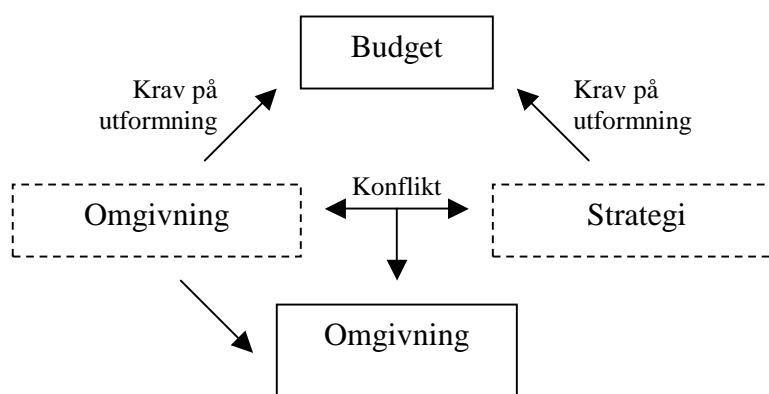
Budgetområde/Kategori	1	2	3	4
Syfte	Omgivning	?	O/S	Strategi
Upprättande	O/S	Strategi	Omgivning	?
Revidering	O/S	O/S	?	O/S
Uppföljning	Omgivning	?	O/S	Strategi

Figur 6.4 Sammanfattning av analys mellan teori och empiri (Källa: Egenutvecklad)

6.3 Teoretisk påbyggnad

6.3.1 Dominans

Utifrån den ovanstående analysen är det inte helt lätt att avgöra huruvida någon av situationsfaktorerna strategi eller omgivning är dominerande. Analysen av företagen som befinner sig inom kategori ett, det område där trots allt stor diskrepans mellan situationsfaktorerna och ett stort antal enkätföretag återfinns, kan peka i riktningen att omgivning är en dominerande situationsfaktor (figur 6.5).



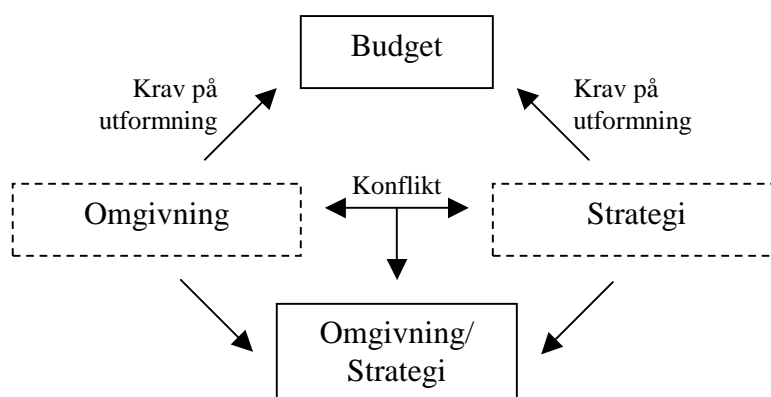
Figur 6.5 Dominans inom kategori ett (Källa: Egenutvecklad)

En vidare analys och jämförelse med de andra kategorierna föranleder emellertid ett detta inte är en självklar slutsats. Grunden för detta är att det inte alls i samma utsträckning som för kategori ett går att se några tendenser som styrker denna syn i övriga kategorier. I en del fall verkar det även som om den syn som strategifaktorn har på budgetering är mer framträdande. En förklaring till detta hade kunnat vara att många av de företag som besvarat enkäten inte befinner sig i extremsituationer inom respektive kategori. Dessa extremsituationer är att företagen präglas av en väldigt framåtdrivande respektive försiktig strategi eller en väldigt osäker respektive säker omgivning. De av företagen som har

klassificerats ha mest tydlig strategi och omgivning skiljer sig emellertid ej i nämnvärd utsträckning från de övriga inom samma kategori vad gäller användning av budgeten. En förklaring med grund i det synsättet är därmed inte troligt.

6.3.2 Hybridstyrssystem

Utifrån resonemanget ovan är det rimligt, med contingency theory som referensram, att lyfta fram möjligheten att företagen använder sig av ett hybridstyrssystem (figur 6.6). Detta hybridssystem skulle därmed innehålla egenskaper från både situationsfaktorn omgivning och strategi.



Figur 6.6 Hybridstyrssystem för strategi och omgivning (Källa: Egenutvecklad)

Detta möjliga hybridstyrssystem har analyserats vidare i form av de uppföljande intervjuer som genomförts med företag från respektive kategori (figur 6.7).

Strategi/omgivning	Relativt osäker	Relativt säker
Mer framåt drivande	Int. entreprenadföretaget	Kemikalieproducent
Mindre framåt drivande	Golvproducent	Energiproducent

Figur 6.7 Fallstudier (Källa: Egenutvecklad).

Djupintervjuer

Det internationella entreprenadföretaget befinner sig i en relativt osäker omgivning främst p.g.a. den internationella närvaron, svårigheten att förutsäga framtiden och beroendet av underleverantörer. Vidare har företaget en framåt drivande strategi och befinner sig således i kategori ett. Det tydligaste syftet med budgeteringen hos företaget återfinns inom det traditionella området, vilket har en nära koppling till kontrollen av företaget och omgivningen. Företaget lägger mycket tid på både upprättandet och uppföljningen av budgeten. Vidare är budgeten detaljerad till sitt innehåll. Trots att budgetarbetet förefaller ha en stark koppling till hanteringen av omgivningen och en god överensstämmelse med contingency theory återfinns, framträder en del strategiska syften med densamma.

Det som tydligast visar sig är att budgeten är viktig för att företaget skall uppnå sina mål.

Omgivningen för det kemikalieproducerande företaget är för närvarande relativt stabil där förutsägbarheten av bl.a. försäljning är god. På det strategiska planet präglas företaget av en relativt framåtdrivande strategi där tillväxt och produktdifferentiering är aktuellt. Trots en fokusering på tillväxt har företaget en kostnadsmedvetenhet i sin strategi. Utifrån från contingency theory skulle både företags strategi och omgivning innebära ett mindre fokus på budgeten som styrverktyg. Även om budgeten förefaller vara mindre omfattande än tidigare, åtminstone vad gäller detaljrikedom, arbetar företaget i stor utsträckning med budgetstyrning. En viktig aspekt bakom budgetanvändningen är enligt företaget dess roll i den strategiska planeringen. Från ett teoretiskt perspektiv styrks detta i vissa delar av processen där lägre nivåer är delaktiga och företags öppenhet inför revideringar av budgeten. Från ett strategiskt perspektiv skulle emellertid mindre fokus läggas på uppföljningen av budgeten vilket inte helt stämmer överens med företags budgetanvändning. Företaget lyfter fram att variansanalys är av stor vikt, vilket motiveras med att skapa åtagandet för de anställda. Vad gäller hanteringen av omgivningen med hjälp av budgeten återfinns en god medvetenhet hos företaget om detta. Även om säkerheten i omgivningen för närvarande är god kan detta ändras vilket återspeglas i företags användning av budgeten som prognosinstrument.

Golvproducenten är ett företag som för tillfället har en relativt försiktig strategi, vilket främst beror på den negativa utveckling som skett de senaste åren. Denna strategi förefaller emellertid att byta fokus till en mer framåtdrivande strategi. Vad gäller omgivning har denna klassificerats att vara relativt osäker. Även om förutsägbarheten inom företaget anses vara god, är grunden till klassificeringen främst den konkurrens- och marknadssituation som företaget befinner sig i. Företags användning av budgeten påminner till stora delar om de aspekter som contingency theory lägger fram för ett företag i en osäker omgivning. Detta inkluderar bl.a. en process där lägre nivåer i företaget är delaktiga, styrning mot en fast budget och vikten av budgetuppföljning. Det finns emellertid även tecken på att budgeten inom företaget har en viktig roll i ett strategiskt perspektiv.

Energiproducenten befinner sig i en relativt säker omgivning och har en relativt försiktig strategi. Vid en analys mot contingency theory återfinns inslag av både hur strategi och omgivning anser budgeten skall vara utformad. Det strategiska inslaget återfinns främst inom vikten av uppföljning av budget. Denna syn återspeglas även hos företaget som lyfter fram både aspekter som är kopplade till den strategiska styrningen och kontrollen av företaget.

Den generella bilden av djupintervjuerna förstärker intrycket att företagen oavsett situation använder sig av en budgetering som ett styrverktyg både för att hantera omgivningen och strategin.

7 Resultat och resultatdiskussion

7.1 Resultat

Föreliggande uppsats har haft sin utgångspunkt i problemställningen som contingency theory framhäver, d.v.s. att ekonomistyrningen i företag påverkas av den situation som ett företag befinner sig i. Problematismen har vidare definierats till att olika situationsfaktorer inom contingency theory kan ha olika syn på hur ekonomistyrningen skall se ut och användas inom företag. För att studera detta problemområde har uppsatsens syfte varit att:

”beskriva budgetanvändningen hos företag och utifrån ett antal situationsfaktorer analysera denna användning med contingency theory som berör ekonomistyrning.”

För att uppfylla detta syfte har budgeteringen studerats och analyserats utifrån situationsfaktorerna strategi och omgivning. En kvantitativ studie i form av en elektronisk enkät mottogs från 31 företag och utifrån dessa data har empirin kunnat jämföras med teorin.

7.1.1 Budgeten ett viktigt styrverktyg med flera syften

Överlag kan det konstateras att de undersökta företagen arbetar flitigt med budgeten som styrverktyg. Företagen lägger ner tid och energi på upprättandet och uppföljningen av budgeten vilket visar den centrala roll som budgeten har för företagets ekonomistyrning. Studien visar emellertid att budgeten har andra syften än bara de traditionella som kontroll och planering. Den syn som företagen har på budgeten framhäver även mer moderna syften som kommunikation och motivation. Den senare aspekten framhölls även genom att en stor del av företagen hade en koppling mellan budgeten och ett belöningsystem.

Ovanstående resonemang tyder på att de företag som använder sig av budget som styrinstrument anser att den uppfyller en funktion just vid styrningen av företaget. Detta gäller både de traditionella och moderna syftena. Det resultat som vi fått fram via undersökningen pekar därmed på att syftet med budgetering har fått ett något annorlunda fokus än enbart det traditionella. I en vidare mening kan detta även tyda på att processen med att ta fram ett budgetdokument har blivit allt mer framträdande. Vid en fokusering på budgetprocessen får medarbetare arbeta sig igenom företaget vilket innebär fördelar i form av ökad förståelse för organisationen som helhet.

7.1.2 Olika syn på budgeten inom contingency theory

En teoretisk analys visar att det finns likheter och skillnader mellan hur situationsfaktorerna strategi och omgivning ser på budgetanvändningen. Den främsta teoretiska diskrepansen återfinns för företag som verkar i en osäker omgivning och har en framåtdrivande strategi samt för företag som verkar i en säker omgivning och har en mindre framåtdrivande strategi. Diskrepansen omfattar främst hur omfattande budgetanvändningen är inom organisationen, huruvida revideringar sker lätt eller ej och behovet av uppföljning.

7.1.3 Synen på en dominerande situationsfaktor inte självklar

Efter att företagen som deltagit i enkäten kategoriserats utifrån omgivning och strategi har en analys mot contingency theory genomförts. Analysen av datan från enkäten antyder inledningsvis att det, för företag med en relativt osäker omgivning och relativt framåtdrivande strategi, förfaller finnas en god överensstämmelse mellan empirin och den teoretiska synen som omgivningsfaktorn har på budgetering. Detta skulle tyda på att omgivning kan vara en s.k. dominerande faktor. Det finns emellertid frågetecken kring detta resonemang, vilket har sin grund i upprättandet och revideringen av budgeten. Både strategi- och omgivningsfaktorn framhäver en syn på upprättandet där lägre nivåer inom företaget är delaktiga. Denna förra faktorn förefaller emellertid även öppna för en bottom up process vilket empiri till viss mån styrker. En analys av övriga kategorier leder vidare till en ökad osäkerhet om huruvida omgivning är en dominerande situationsfaktor eller ej. Detta har sin grund i att empirin för dessa kategorier framhäver en bild som till vissa delar stämmer överens med situationsfaktorn och till vissa delar med omgivningsfaktorn. Vidare framhäver teorin inom vissa områden en bild som inte alls återspeglas i empirin.

7.1.4 Hybridstyrssystem en möjlig lösning

Utifrån ovanstående resonemang är det således rimligt att lyfta fram ett alternativt synsätt som contingency theory omnämner, d.v.s. hybridstyrssystem. Företag som tillämpar ett hybridstyrssystem använder sig av en ekonomistyrning som beaktar synsätt från olika situationsfaktorer. Från ett teoretiskt perspektiv anser emellertid contingency theory att ett sådant hybridstyrssystem är mindre lämpligt och leder till ett sämre resultat. Empirin från enkäten förefaller till vissa delar styrka denna syn. Ett problem kvarstår dock med de områden där teorin inte alls återspeglas i empirin. Detta problem skulle kunna ha en förklaring i att contingency theory har en felaktig bild av budgetanvändningen hos företagen (se vidare under avsnitt 7.3).

För att vidare nyansera analysen genomfördes därför en kvalitativ studie av fyra fallföretag från respektive kategori. Den kvalitativa studien skedde främst i form av personliga intervjuer, men även en telefonintervju. Resultatet av dessa intervjuer pekar i riktningen mot att företagen använder sig av ett hybridstyrssystem vad gäller budgeteringen. Hos samtliga företag framträder ett

användande av budgeten inte bara som ett styrverktyg att hantera omgivningen, utan även ett styrverktyg som stödjer strategin. Synen på att företag bör utforma sin budgetering utefter en situationsfaktor förefaller därför vara en förenkling av verkligheten, åtminstone vad gäller styrverktyget budget och situationsfaktorerna strategi och omgivning. Detta förefaller vara rimligt eftersom både dessa faktorer har en anknytning till varandra. Motivet till detta har sin grund i att strategi kan vara ett sätt att hantera omgivningen.

Från ett budgeteringsperspektiv förefaller ovanstående resonemang vara i linje med den utveckling som budgeten har genomgått under åren. Budgeten har fått fler syften och roller i företag, där både traditionella och moderna syften har en framträdande roll. Att tona ned budgetens roll eller anse att densamma skall användas på ett visst sätt i en viss situation förefaller vara en förenklad bild av verkligheten. Budgeten som styrverktyg är olika viktigt i olika sammanhang. Från ett teoretiskt perspektiv får detta anses vara en svaghet hos contingency theory och ett möjligt föråldrat synsätt att denna ej beaktar den moderna roll som budgeten kan ha.

Även om budgeten kritiserats av bl.a. Wallander är det tydligt utifrån denna uppsats att budgeten är ett viktigt styrverktyg. Det är möjligt att Wallanders kritik främst grundar sig i organisationer med en liknande karaktär som banker och att just den sortens verksamhet skulle vinna mycket på att förändra sitt styrsystem och eventuellt helt avskaffa budgeten. Ett antal tillverkande företag såsom Ahlsell och IKEA har valt att införa ett budgetlöst styrsätt och infört styrverktyg såsom Balanced Scorecard. I många fall fungerar det säkert alldeles utmärkt, men det beror troligen till stor del på att ledningen är initiativtagare och väl insatta i hur ett styrverktyg fungerar. En studie av Johansson från 1999 lyfter fram att användningen av budget är omfattande bland de svenska företagen, vilket överensstämmer med denna uppsats. Studien visar emellertid att hälften av företagen kommer att ändra sin budgeteringsprocess i framtiden. Detta resultat stärks även av föreliggande uppsats, som visat att budgeten fyller många olika syften i de undersökta företagen.¹⁸²

I företag där budgeten inte fungerar, bör det till sist vara så att det är företaget själv som avgör om budgeteringen fungerar som styrverktyg eller inte. Om budgeten inte fungerar torde denna i första hand kompletteras med något annat styrverktyg. En möjlighet är att kvalitativa mått blir mer framträdande, vilket kan möjliggöra ett slags samgående av t.ex. budget och Balanced Scorecard. Där det ena styrverktyget brister fyller det andra i och vice versa. Budgeten kan även komma att fylla en helt ny funktion genom att införa aggregerbara kvalitativa mått som t.ex. antal nya kunder. Vad som emellertid är viktigt att poängtera i sammanhanget är det faktum att tidsaspekten inte får ha en alltför framträdande roll vid en samkörning av två styrverktyg. Användandet av två styrverktyg måste kunna genomföras under realistiska tidsramar, så det inte blir ett alltför omfattande merarbete och att nyttan går förlorad.

Utöver Balanced Scorecard som ett komplement till budget skulle finansiella mått såsom ROI – return on investment och EVA – economic value added kunna

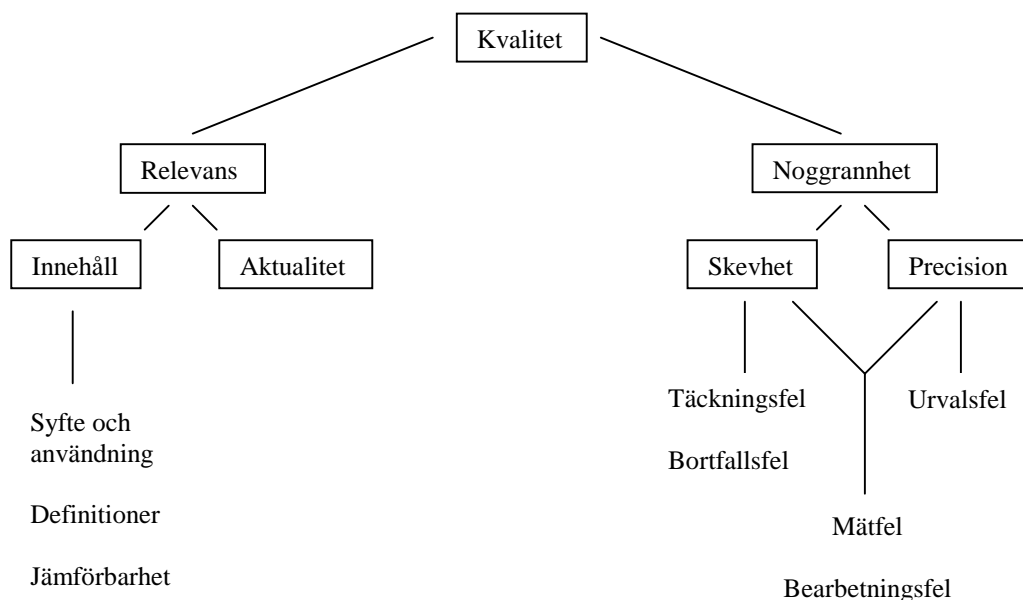
¹⁸² Johansson (1998/1999), s. 393 ff.

uppfylla eventuella brister som budgeten upplevs ha i företag. Vid användandet av ROI och EVA krävs det emellertid att ledningen har kunskap om hur dessa används för att måloppfyllelse skall nås. Med finansiella mått måste dock ledningen ta en viss hänsyn till att detta mått kan vara svårare för medarbetare längre ner i organisationen att ta till sig och förstå dess innebörd.

Vad som är ett betydelsefullt synsätt i sammanhanget angående budget i förändring, är det faktum att dagens företagsledare och ekonomiansvariga stundom säkert har svårt att se andra potentialer i kompletterande styrverktyg. Somliga av dessa har kanske bristande kunskap om ett komplement till budget eller anser att budgeten trots allt fungerar acceptabelt, om än inte till fullo tillfredställande. Då kan det vara svårt för dessa att motivera övriga medarbetare om att en förändring måste komma till stånd. Här krävs vidareutbildning och fokus på mer och nya kunskaper som bygger på modern forskning.

7.2 Resultatdiskussion

Den information, som framkommer genom en vetenskaplig undersökning bör vara relevant och tillförlitlig. Det är viktigt för användaren av informationen att kunna lita på resultatet och att informationen inte är felaktig eller vinklad utifrån författarnas paradig.¹⁸³ För att skapa trovärdighet i vår undersökning har vi försökt att undvika de blindskär, som bör undvikas, när en statistisk undersökning genomförs. Hur kvalitet skall åstadkommas, illustreras av följande figur:¹⁸⁴



Figur 7.1 Kvalitetsbegreppet (Källa: Körner & Wahlgren 2002, *Praktisk statistik*, s. 37)

¹⁸³ Artsberg, (2003), s.170.

¹⁸⁴ Körner & Wahlgren (2002), s.37

Det är viktigt för oss författare av denna uppsats att även diskutera tillämpningen av en flerfaldig forskningsstrategi, d.v.s. i vårt fall samtidig användning av två metoder, den kvalitativa och den kvantitativa, i en undersökning. Att samla in data med hjälp av två metoder betyder inte nödvändigtvis att resultaten blir bättre än om en metod använts. En flerfaldig forskningsstrategi måste både utformas och utföras på ett kompetent och tillförlitligt sätt. Det är alltså värt att påpeka att en illa utförd undersökning inte förbättras bara därför att forskaren har använt sig av flera metoder¹⁸⁵. Mot bakgrund av detta resonemang vill vi att läsaren skall veta, att valet av två metoder i vårt fall motiverades av att vi ville skapa en bättre förståelse av situationsfaktorers påverkan på budgeteringen, och det upplevdes att – om vi använt oss av enbart en metod – denna förståelse skulle bli mindre.

7.2.1 Reliabilitet

Med reliabilitet avses pålitligheten, med andra ord mätmetodens förmåga att motstå inflytande av olika tillfälligheter på undersökningen.¹⁸⁶

För att uppnå hög reliabilitet krävs ett undvikande av slumpmässiga fel i mätvärdena. Variationer i mätvärdena kan bl.a. bero på:¹⁸⁷

- Mätinstrumentens grad av tillförlitlighet
- Påverkan på respondenterna från den som utför mätningen
- Omgivningen kring mätningen
- Icke sanningsenliga svar från respondenterna

För att uppnå hög reliabilitet i den kvantitativa och kvalitativa undersökningen, var det viktigt att observera de faktorer som berör måttens och mätningarnas pålitlighet.

I den kvantitativa metoddelen samlade vi in data genom en surveyundersökning i form av enkät. Med surveyundersökning menar vi en tvärsnittundersökning omfattande ett flertal fall som studeras vid en viss tidpunkt i syfte att erhålla kvantifierbara data.¹⁸⁸ Vid konstruktionen av enkäten var det viktigt att ta hänsyn till utformningen av frågorna och att skapa indikatorer, som utgjorde en skala. För att säkerställa hög reliabilitet gjordes litteraturstudier angående vilka krav som borde ställas på bakgrundsinformation. Det var viktigt, att enkäten skulle ge svar på undersökningens frågeställning, som definierats sedan syftet med uppsatsen bestämts. Vi hade en god uppfattning om syftet med frågeställningen, vilket innebar att det kundes hålla en hög grad av struktur och standardisering vid utformningen av enkäten. Eftersom låg reliabilitet kan orsakas av att mätmetoden inte definierats tillräckligt klart, var det av stor vikt att frågorna i enkäten skulle vara klara och entydiga. Svartalternativen bör även vara uttömmande. Eftersom enkäten bestod av standardiserade frågor, har samtliga respondenter givits samma förutsättningar att lämna rättvisande svar.

¹⁸⁵ Bryman (2002), s. 421.

¹⁸⁶ Lekvall & Wahlbin (2001), s. 301.

¹⁸⁷ Körner & Wahlgren (2002), s. 23.

¹⁸⁸ Bryman, (2002), s. 58.

Enkätens för- och nackdelar jämfört med andra undersökningsinstrument, exempelvis strukturerad intervju, kan diskuteras. Metoderna har stora likheter, men det som skiljer dem åt, är att en intervjuare inte är närvarande, när enkät fylls i, utan respondenten besvarar frågorna helt på egen hand¹⁸⁹. Valet att använda enkät kan motiveras av att denna metod höjer undersökningen pålitlighet, eftersom metoden inte medför någon intervjuareffekt, varmed menas att intervjuaren inte påverkar respondentens svar¹⁹⁰.

Det, som för oss vägde tyngst vid valet att använda elektronisk enkät, var möjligheten till snabb distribution samt inte minst, att detta tillvägagångssätt gav respondenterna möjlighet att besvara enkäten vid sådan tidpunkt, som passade dem bäst.

Vi är dock medvetna om att det även finns nackdelar med enkätformen jämfört med strukturerade intervjuer. När respondenterna besvarade vår enkät, fanns ingen av oss närvarande, vilket medförde att det inte fanns någon möjlighet för dem att få förtydliganden, om de vid någon fråga upplevde oklarheter. Därmed fanns det också risk för utelämnat svar, när någon respondent upplevde en fråga som oklar. Då vi fick tillbaka enkäterna, visade det sig också att en av dessa var ofullständigt ifylld, vilket resulterade i att vi måste utesluta denna när vi sammanställde resultaten. Givetvis går det inte att komma ifrån att det finns en viss risk, att respondenter besvarat frågor, som de har misstolkat, vilket i så fall skulle innebära, att svar givits utifrån frågeställningar, som inte varit tillämpliga. För att minimera denna risk gjorde vi en pilotstudie, därvid vi testade enkäten på två personer med erfarenhet från ekonomistyrningsområdet. En viss testning av stabiliteten gjordes, därvid på så sätt att vi utförde mätningar av exempelvis frågor kring budgetering två gånger i samband med enkät och intervjuer. En sådan test-retest höjer stabiliteten i undersökningen och ökar i sin tur reliabiliteten¹⁹¹.

Det finns vidare ett annat problem med enkäter, nämligen att det inte går att vara säker på att det är rätt person, som kommer att besvara frågorna. Vi kan bara hoppas, att i vårt fall enkäten besvarats av de personer, som den varit avsedd för.

Ytterligare problem med enkätformen är slutligen, att bortfallet blir större jämfört med en strukturerad intervju och att högt bortfall minskar reliabiliteten¹⁹². Bortfallet får betydelse genom att det uppstår en risk för skevheten, försåvitt inte undersökaren kan visa att de respondenter, som inte svarat på enkäten, inte skiljer sig från de respondenter, som besvarat enkäten. I vårt fall var bortfallsproblemet dock av ringa karaktär, eftersom svarsfrekvensen för de respondenter, som var villiga att medverka i undersökningen, var hela 65 procent. Vid beräkningen av svarsfrekvensen använde vi nedanstående formel¹⁹³:

$$\frac{\text{Antalet användbara enkäter}}{\text{Det totala samspelet – icke nådda individer}} \times 100 = \frac{31 - 1}{46} = 65 \%$$

¹⁸⁹ Bryman, (2002), s. 145.

¹⁹⁰ Jacobsen, (2002), s. 270.

¹⁹¹ Bryman, (2002), s.87.

¹⁹² A.a., s.148.

¹⁹³ A.a., s.113.

Enligt Mangione är en svarsfrekvens i intervallet mellan 60 och 70 procent acceptabel för att uppnå reliabilitet¹⁹⁴. Vi tror att själva utformningen av enkäten som ett elektroniskt frågeformulär positivt påverkat respondenternas att vilja medverka i undersökningen.

En annan fördel med ett elektroniskt frågeformulär var att det inte fanns något behov av manuell inmatning av data. Att undgå problemet med felaktig inmatning av data höjer reliabiliteten i vår undersökning¹⁹⁵.

Att kodningen av svaren utformats på rätt sätt kunde avgöras, genom att det fanns ett tydligt mönster, som kom till uttryck vid kategoriseringen av svaren. Detta mönster visade, att klassificeringen av de undersökta företagen varit adekvat. För oss var det viktigt att kodningen av svaren utfördes på rätt sätt för att undersökningen skulle få hög reliabilitet. Vid den statistiska bearbetningen av frågorna har en operationalisering genomförts för att få fram begrepp, som varit konkreta och mätbara. Variablerna, d.v.s. de fenomen som studerats bland respondenterna, har kodats i syfte att de skulle vara kvantifierbara.

Avslutningsvis i diskussionen om reliabilitet i den kvantitativa undersökningen bör nämnas, att tolkningen av den skala som satts upp i enkäten säkerligen kan ha skett med viss subjektivitet från vår sida. Denna subjektivitet kan ha påverkat presentationen av enkätens resultat, även om vi försökt att vara observanta på att inte läsa ut mer av svaren än det funnits saklig grund för.

I en kvalitativ undersökning är termen pålitlighet den, som motsvarar reliabilitet inom kvantitativ forskning¹⁹⁶. Termen pålitlighet har föreslagits av Lincoln & Guba som menar att det är nödvändigt att bedöma kvalitativa studier utifrån andra kriterier än de, som används vid kvantitativa undersökningar.¹⁹⁷

Det finns olika angreppssätt i kvalitativa studier, som exempelvis deltagande observation, kvalitativa intervjuer, användning av fokusgrupper samt insamling av datatexter och dokument¹⁹⁸. De metoder som användes vid den kvalitativa studien är kvalitativa intervjuer samt insamling av texter och dokument.

Sedan vi undersökt behovet av vilken typ av information som var nödvändig för oss för att fullgöra syftet med uppsatsen, identifierade vi under idéfasen möjliga källor och försökte att få tillgång till den nödvändiga informationen på ett effektivt sätt. Under arbetets gång försökte vi att integrera nytillkommen information från litteraturstudier med vår befintliga kunskapsbas. Målet var även att kritiskt granska och värdera källorna. Vi var medvetna om att informationen inte var lika tillförlitlig i alla källor. Vissa skapare av information vinklar eller förändrar denna medvetet, andra gör det oavsiktligt på grund av tidsbrist eller okunskap, och dessa förhållanden gör det nödvändigt att vara källkritisk.

¹⁹⁴ Mangione (1995), s. 60 f., citerad i Bryman, (2002), s.148

¹⁹⁵ Holme & Solvang, (1997), s.167.

¹⁹⁶ Bryman, (2002), s.261.

¹⁹⁷ Lincoln & Guba (1985), citerad i Bryman, (2002), s.258.

¹⁹⁸ Bryman, (2002), s. 251.

De kvalitativa intervjuer som genomfördes var s.k. semistrukturerade intervjuer. Valet att använda denna typ av intervju har motiverats med att vi ansåg, att semistrukturerade intervjuer skulle ge respondenterna utrymme för utveckling av sina svar och möjlighet till viss diskussion. På detta sätt uppnåddes enligt vår mening syftet att nå djupare i frågorna kring fallföretagens budgetering. Helt ostrukturerade intervjuer, som kännetecknas av att de tenderar att påminna om vanliga samtal, avsågs som tänkbar metod, eftersom vi fann det viktigt att de på förhand bestämda frågorna skulle vara ledstjärnor under samtalet.

Det fanns en viktig orsak till varför vi bestämde oss för att genomföra en kvalitativ undersökning, nämligen den att vi eftersträvade större tillförlitlighet i studien, något som vi borde kunna uppnå genom s.k. triangulering. Med triangulering menas en metod för att dubbelkontrollera resultat som framgår av både kvantitativa och kvalitativa undersökningar.¹⁹⁹

Vi valde att intervjua några av de respondenter, som tidigare besvarat enkäten. Vi kunde möjligtvis ha intervjuat andra personer inom fallföretagen, om dessa personer i likhet med våra respondenter hade god kunskap om budgeteringen i företaget, men detta avsågs. Anledningen till att vi valde att intervjua samma personer, som besvarat enkäten, var en vilja att kontrollera om dessa respondenter svarat sanningsenligt. En sådan dubbelkontroll skulle enligt vår mening medföra högre pålitlighet i undersökningen.

Vid diskussion om pålitligheten av kvalitativa undersökningar bör det påpekas att användningen av här nämnd metod medför risk för s.k. intervjuareffekt. Det är sannolikt, att vi påverkade respondenterna vid intervjutillfällena, genom kroppsspråk, klädsel, utseende och språk.²⁰⁰ En annan möjlig effekt, som uppstår i samband med kvalitativa undersökningar, är s.k. kontexteffekt²⁰¹. Med detta menar vi att exempelvis platsen, där intervjuerna ägde rum, kunde skapa speciella resultat för undersökningen.

Ett hot mot pålitligheten i kvalitativa undersökningar är, att intervjuaren brister i sin förmåga att föra anteckningar. Vårt val att använda oss av transkribering motiveras av att vi har god förmåga att föra anteckningar under pågående samtal, eftersom denna färdighet har utvecklats under studiernas tid. Vi författare var de första, som granskade varandras anteckningar och diskuterade eventuella olikheter. För att ytterligare kontrollera att det som sagts uppfattats korrekt av oss, skickade vi redogörelser för intervjuerna till respektive respondent för godkännande. För oss var detta ytterligare ett sätt att skapa pålitlighet i undersökningen.

7.2.2 Validitet

Validitet är frånvaron av systematiska mätfel och anger huruvida mätmetoden verkligen mäter det förhållande eller den egenskap som forskaren avser att mäta.

¹⁹⁹ Bryman, (2002), s. 260.

²⁰⁰ Jacobsen, (2002), s.270.

²⁰¹ A.a., s.190.

Det finns svårigheter med validitetsbegreppet, genom att det nästan är omöjligt att avgöra, om en metod verkligen är valid eller inte. Därför är det nödvändigt att på mer eller mindre subjektiva grunder försöka bedöma en mätmetods validitet.²⁰²

Validiteten kan indelas i *inre - intern* och *yttre - extern* validitet.²⁰³ Inre validitet uppnås om den insamlade informationen stämmer överens med det som beskrivs, d.v.s. om mätresultatet motsvarar verkligheten. Det är nästan omöjligt att uppnå hundra procentig inre validitet. Det är dock viktigt att försöka förtydliga graden av inre validitet samt att vara observant på i vilken mån mätinstrumentet mäter för mycket, för lite eller fel saker.²⁰⁴

För att öka den interna validiteten vid både intervju- och enkätundersökningen hade vi som mål att ställa relevanta frågor, som skulle mäta det vi avsåg att mäta. För att konstruera frågor, som skulle vara relevanta och uttömmande i undersökningen, behövdes först en litteraturstudie genomföras, innan själva utformningen av enkäten. Även om litteraturstudierna gjordes noggrant, får vi medge, att vissa frågor skulle ha utformats annorlunda, ifall enkäten skulle ha gjorts om idag.

Ordet tillförlitlighet är motsvarigheten till begreppet intern validitet som kriterium vid kvalitetsbedömning vid en kvalitativ undersökning²⁰⁵. Att skapa en tillförlitlighet i den kvalitativa undersökningen innefattar att forskaren utför undersökning med gällande regler och att denne rapporterar resultaten till intervjuade respondenter. Genom att intervjuarredogörelser skickades uppnåddes respondentvalidering, vilket innebär att respondenterna bekräftade att svaren uppfattades på ett riktigt sätt.²⁰⁶

Yttre validitet anger om undersökningen är tillämpbar även i andra situationer än den undersökta och huruvida resultaten från undersökningen kan generaliseras att gälla även utanför det specifika undersökning.²⁰⁷

I samband med diskussionen om yttre validitet för undersökningen finns det anledning att redogöra för resonemanget vid urvalet av undersökta objekt. Ett sannolikhetsurval skulle föredras som metod i den samhällsvetenskapliga surveyforskningen²⁰⁸. Vi valde däremot en urvalsstrategi, som kan kallas ett icke-sannolikhetsurval. Vid val av undersökningsobjekt från den representativa populationen användes i sin tur ett kvoturval, vilket innebar att vi på förhand ställde krav på sammansättningen av urvalet. Med andra ord, så skulle de företag som deltog i undersökningen likna de företag som fanns i målpopulationen. Motivet till att just kvoturval valdes var främst, att vi upplevde att det skulle vara svårt att göra ett riktigt sannolikhetsurval och att vi inte hade som mål att beräkna något slumpfel. Att ett icke-sannolikhetsurval är att föredra kan vara orsakat av praktiska, ekonomiska och tidsmässiga begränsningar och behöver inte vara

²⁰² Lekvall & Wahlbin (2001), s. 298

²⁰³ Lundahl & Skärvad (1999), s. 150

²⁰⁴ A.a., s. 151

²⁰⁵ Bryman, (2002), s. 258.

²⁰⁶ A.a., s. 258 f.

²⁰⁷ A.a., s. 44.

²⁰⁸ A.a., s. 108.

tecken på okunnighet i metodvalet.²⁰⁹ Skälet för den valda strategin ligger även i det faktum, att vissa forskare anser, att ett kvoturval kan fungera lika bra som ett sannolikhetsurval²¹⁰.

Vid en kvalitativ undersökning benämns den yttre validiteten som överförbarhet²¹¹. För kvalitativa metoder är statistisk generalisering inte ett dominerande syfte, men urvalet av respondenter kommer obönhörligen att påverka en undersöknings tillförlitlighet. Om vi valt respondenter som inte hade någon kunskap om sitt företags budgetering, skulle detta ha medfört att undersökningen blev värdelös. Genom att intervjuerna genomfördes med respondenter, som aktivt arbetar med budgetfrågor, skapades högre tillförlitlighet för undersökningen. Det är viktigt att påpeka att syftet med de kvalitativa intervjuerna var att öka informationsvärdet från den kvantitativa undersökningen och att skapa djupare insikt i frågan angående situationsfaktorernas påverkan på företagets budgetanvändning. Urvalet av respondenter, som deltog i intervjuerna, skedde därför inte slumpmässigt, utan urvalet bestämdes genom att vi sökte företag från olika kategorier.²¹² Det fanns stort intresse för oss att kunna överföra resultatet till andra studier. En viss teoretisk generaliserbarhet anses också möjlig att uppnå vid genomförandet av kvalitativa undersökningar, vilket framgår av följande citat:²¹³

”Resultat från fallstudier kan inte i statistisk mening generaliseras till att gälla för en population. Resultaten från fallstudier kan emellertid generaliseras till att skapa teorier samt att utnyttja tidigare teorier som en referenspunkt mot vilken de empiriska resultaten kan jämföras.”

Frågan är om det går att dra generella slutsatser av studien och om resultatet av den kvantitativa undersökningen är applicerbart även på andra företag. Om detta är fallet under vilka förutsättningar går det därmed att generalisera? Med hänsyn till att kvoturval använts, vilket anses fungera lika bra som sannolikhetsurval när det gäller generaliserbarhet, borde därmed resultatet från denna studie kunna generaliseras²¹⁴. Det uppnådda resultatet borde således kunna generaliseras till företag som är representativa för den målpopulation, som studien hade för avsikt att undersöka. Generaliserbarheten kan emellertid inte utvidgas till att omfatta företag med andra egenskaper än den målpopulation som undersökts. Vidare studier krävs för detta.

7.3 Förslag till vidare forskning

Contingency theory kopplat till ekonomistyrning är ett område som det finns relativt bra omfattning äldre forskning kring. Däremot förefaller nyare forskning finnas i begränsad omfattning. Detta kan ha betydelse för tolkningen av forskning

²⁰⁹ Lekvall & Wahlbin (2001), s. 238.

²¹⁰ Bryman, (2002), s. 114.

²¹¹ A.a., s.258.

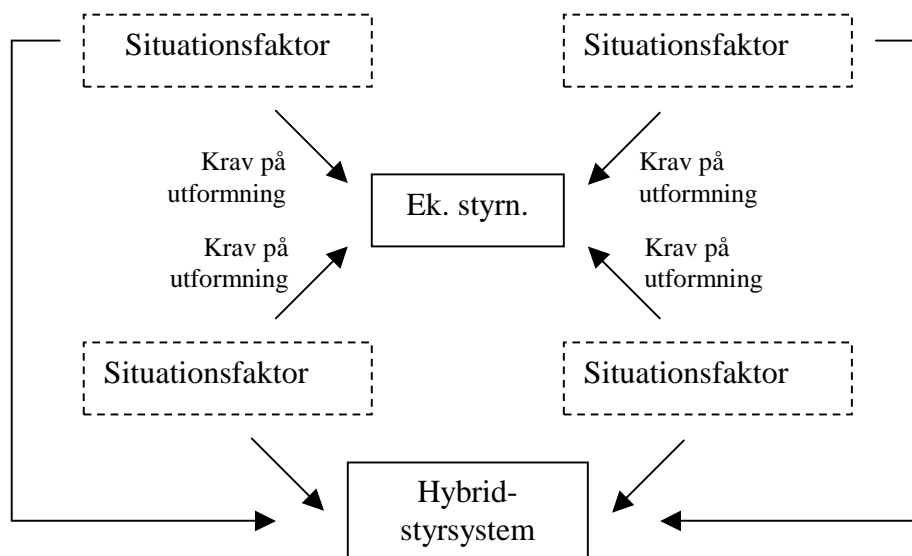
²¹² Holme & Solvang (1997), s.101.

²¹³ Lundahl & Skärvad (1999), s. 195.

²¹⁴ Bryman (2002), s. 109.

beroende på om det har skett stora förändringar inom användningen av olika styrverktyg eller inte.

Vad gäller budgetering återfinns en stor del av forskningen från mitten av 1980-talet. Som framgått av resultatdiskussionen ovan kring budgetens användning förefaller contingency theory inte ge en helt korrekt bild av verkligheten. En förklaring kan vara att synen på budgeten har ändrats under de senaste 20 åren. Budgeten kan som framgått tidigare fylla ett stort antal syften i ett företag. Denna syn stärks även av den empiri som har analyserats i föreliggande uppsats. Det faktum att ett styrverktyg fyller många syften i ett företag förefaller vara i överensstämmelse med synen om ett hybridstyrssystem som beaktar olika faktorer i företagets situation. Det skulle således vara intressant för forskning att studera huruvida de resultat som denna uppsats funnit återspeglas bland andra företag i olika situationer. Detta skulle inte nödvändigtvis enbart omfatta de situationsfaktorer som har studerats i denna uppsats, utan kan med fördel utökas till andra områden som struktur, storlek och teknologi. Det förefaller således rimligt att ställa frågan om synen på ett hybridstyrssystem skulle kunna innebära att ett flertal situationsfaktorer simultant inverkar på ekonomistyrningen i företag (figur 7.1).



Figur 7.2 Hybridstyrssystem som beaktar multipla situationsfaktorer (Källa: Egenutvecklad)

Ett annat område som väckt vidare intresse har koppling till det faktum att företag ofta inte befinner sig i en omgivning som kan kategoriseras att vara tydligt osäker eller ha en strategi som är tydligt framåt drivande. Contingency theory förefaller inte presentera något förslag på hur styrverktyg skall användas i dessa företag utan lyfter ofta fram Extremsituationerna. Detta kan vara ett område för vidare forskning. Särskild uppmärksamhet bör riktas mot huruvida ekonomistyrningen i företag i dessa situationer kan sägas vara effektiva eller ej. I sammanhanget kan det även vara av intresse att analysera företag utifrån en mer nyanserad skala än den som använts i föreliggande uppsats (jfr figur 6.3).

Käll- och litteraturförteckning

Publicerade källor

Alvesson, Mats & Sköldböck, Kaj (1994) Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod, Studentlitteratur.

Anthony, Robert N & Govindarajan, Vijay (2001) Management control systems, McGraw-Hill Irwin, 10:e upplagan.

Artsberg, Kristina (2003) Redovisningsteori – policy och – praxis, Liber Ekonomi.

Arwidi, Olof & Samuelsson, Lars A (1991) Budgetering i industriföretagets styrsystem, Sveriges Verkstadsindustrier och Förlags AB Industrilitteratur.

Ax, Christian & Johansson, Christer & Kullén, Håkan (2002) Den nya ekonomistyrningen, Liber ekonomi.

Bergstrand, Jan (1993) Ekonomisk styrning, Studentlitteratur.

Bergstrand, Jan & Olve, Nils-Göran (2002) Styr med bättre budget, upplaga 2:4, Liber Ekonomi.

Bloom, Matt (1998) "Relationships among risk, incentive pay, and organizational performance". *Academy of Management Journal*, Volume 41, no.3, 1998.

Bryman, Alan (2002) Samhällsvetenskapliga metoder, Liber Ekonomi.

Chapman, Christopher S (1997) "Reflections on a contingent view of accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 22, 1997.

Chenhall, Robert H (2003) "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28, 2003.

Ekberg, Jonas & Johansson Martin & Lindmark, Kevin (2004) Situationsanpassning av ekonomistyrning - en fallstudie av Ferrosan A/S, kandidatuppsats Lunds Universitet.

Emmanuel, Clive & Otley, David & Merchant, Kenneth (1995) Accounting for Management Control, Chapman & Hall, 2:e upplagan.

- Fisher, Joseph (1995) "Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity". *Journal of Accounting Literature*, Volume 14, 1995.
- Fisher, Joseph (1998) "Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions". *Behavioral Research in Account.*
- Gyllberg, Henrick & Svensson, Lars (2002) Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrssystem – en studie av medelstora företag, Lunds Universitet.
- Holme, Idar M. & Solvang, Bernt K. (1997) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder, andra upplagan*, Studentlitteratur
- Hope, Jeremy & Fraser, Robin (2003) *Beyond Budgeting – How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Publishing Corporation.
- Jacobsen, Dag I. (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur
- Johansson, Christer (1998/1999). Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling? *Ekonomistyrning & Informatik*, 14:381 – 405.
- Kaplan, Robert S. Norton, David P. (1999), *The Balanced Scorecard – Från strategi till handling*, ISL Förlag AB
- Körner, Svante & Wahlgren, Lars (2002) *Praktisk statistik, tredje upplagan*, Studentlitteratur
- Langfield-Smith, Kim (1997) "Management Control Systems and Strategy : A Critical Review". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 22, no.2, 1997.
- Lekvall, Per & Wahlbin, Clas (2001) *Information för marknadsföringsbeslut, tredje upplagan*, IHM Förlag AB
- Lindvall, Jan (2001) *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, Studentlitteratur.
- Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur
- Macintosh, Norman 1997, *Management accounting and control systems*, Wiley.
- Porter, Michael E. (1985), *Competitive advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press.
- Samuelson, Lars A (1973) *Effektiv budgetering – en analys av beslut om budgeteringens utformning*, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Sveriges Mekanförbund.

Samuelson, Lars A (1993) Budgetering och internredovisning, tredje upplagan, Sveriges Verkstadsindustrier och Förlags AB Industrilitteratur.

Shank, John K & Govindarajan, Vijay (1993) Strategic cost management, Free Press.

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

Företagsinterna källor

Årsredovisning 2003 från det golvproducerande företaget.

Årsredovisning 2003 från det kemikalieproducerande företaget

Muntliga källor

Intervju med Thomas Gustavsson 10/5 2004.

Intervju med Fredrik Persson 11/5 2004.

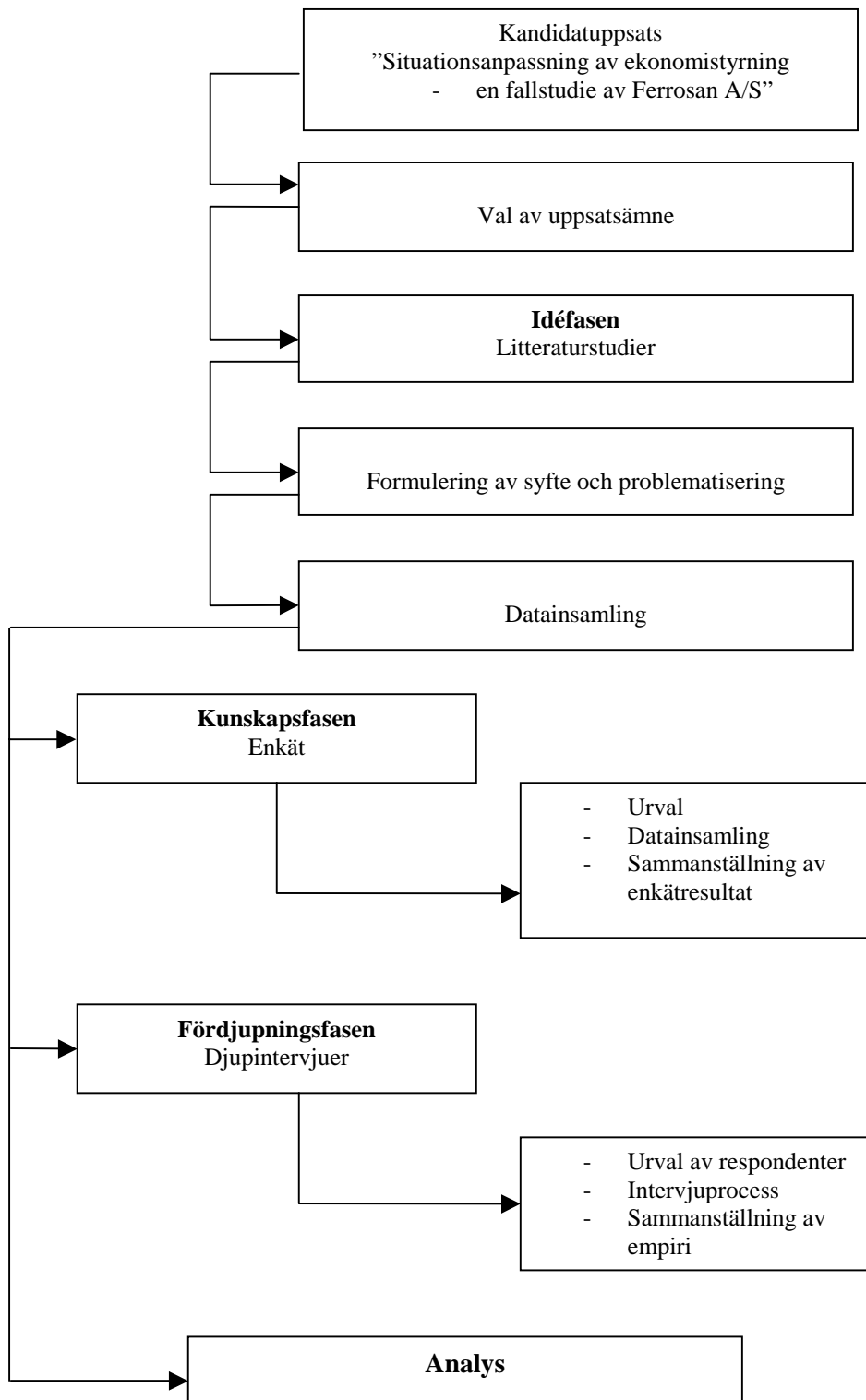
Intervju med A. Nonym 12/5 2004.

Telefonintervju med Christer Svensson 12/5 2004.

Föreläsning den 3 mars 2004, lektor Professor Olof Arwidi.

Bilaga 1

Metodologisk modell, egenutvecklad



Bilaga 2

Enkät

Bäste respondent. Nedan följer ett antal frågor inom tre separata områden. Svaren skall först och främst ske genom respektive frågas svarsalternativ. Om ni finner frågan vara otydlig eller vill kommentera frågan på annat sätt finns det möjlighet till detta i samband med telefonintervjun. Fältet ”Annat:” är även avsedd för detta ändamål.

Budgetering

1. Upprättas det en budget i någon form i företaget?

Ja

Nej

Annat:.....

.....

2. Hur hanterar företag förändrade förutsättningar vad gäller budgeten?

Vid sidan om en fast budget görs löpande prognostisering

Budgeten revideras för återstående period (revidering)

En ny budget upprättas som omfattar en ny budgetperiod (rullande budget)

Annat:.....

.....

3. Vilka typer av budgetar upprättas?

Resultatbudget

Likviditetsbudget

Balansbudget

Annat:.....

.....

4. Hur skulle ni beskriva budgetprocessen?

Top down (Ledningen i företaget sätter budgeten)

Bottom up (enhetschefer deltar aktivt i budgetprocessen)

Kombination av ovanstående

Annat:.....

.....

5. Hur lång tid tar framtagandet av budgeten?

- Under 3 veckor
- 3-4 veckor
- 5-10 veckor
- 11-15 veckor
- Över 15 veckor

Annat:.....

.....

6. Hur detaljerad anser ni budgeten vara(t.ex. vad gäller marknad, produkter och nivå i företaget)?

- Mycket övergripande
- Övergripande
- Detaljerad
- Mycket detaljerad
- I vissa avseenden övergripande i andra mer detaljerad

Annat:.....

.....

7. Sker någon uppföljning av budgeten?

- Nej, ingen jämförelse mellan utfall och budget genomförs
- Ja, utfall jämförs med budget en gång per år
- Ja, utfall jämförs med budget 2-5 gånger per år
- Ja, utfall jämförs med budget 6-12 gånger per år
- Ja, utfall jämförs med budget mer än 12 gånger per år

Annat:.....

.....

8. Till vilken grad ställs krav att budgetansvarig måste förklara skillnader mellan budget och utfall?

- | | | | | |
|-----------|---|---|---|------|
| Inte alls | | | | Stor |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Annat:.....

.....

14. Vilka aspekter finner Ni viktiga för Er koncern/företag vad gäller användningen av budget?

	Mycket viktigt			Inte alls viktigt
Planering	X	X	X	X
Allokering av resurser/resursbehov	X	X	X	X
Kontroll och utvärdering	X	X	X	X
Samordning	X	X	X	X
Intern kommunikation.....	X	X	X	X
Implementering av strategier	X	X	X	X
Decentraliserat beslutsfattande	X	X	X	X
Motiverande för de anställda	X	X	X	X
Åtagande (delegering och ansvar för budget) ...	X	X	X	X
Styrning av verksamheten	X	X	X	X
Prognos för verksamheten.....	X	X	X	X

Strategi

15. Hur skulle ni klassificera företaget huvudprodukter?

Lågkostnadsprodukter

Differentierade produkter (produkterna skiljer sig från mängden)

En kombination av ovanstående

Annat:.....

.....

16. Vilket av nedanstående anser ni bäst beskriva företagets övergripande strategi?

Build – Strategin är ökad marknadsandel och produktion.

Hold – Strategin är att försvara marknadsandelen och konkurrensposition.

Harvest – Strategin är att maximera det kortsiktiga kassaflödet, även på bekostnad av marknadsandelen.

Annat:.....

.....

17. Vilket av nedanstående anser ni bäst beskriva företagets övergripande strategi?

Defender – Företaget är verksamt inom ett avgränsat marknadssegment. Prioritering ligger på kostnadseffektivitet och marknadsexpansion sker genom att marknadsandelen ökas. Få resurser läggs på produktutveckling.

Analys – Företaget har en bas av produkter samtidigt som utvecklingstakten av nya produkter är hög. Tillväxten sker genom produkt- och marknadsutveckling samt genom marknadspenetrering.

Prospector - Företaget har ingen särskild avgränsad marknad och tillväxt sker främst genom marknads- och produktutveckling.

Annat:.....

.....

Omgivning

18. Till vilken grad anser ni att företaget är utsatt för makrofaktorer (t.ex. valutaförändringar, konjunktur)?

Inte alls				Stor
1	2	3	4	5

Annat:.....

.....

19. Hur skulle ni klassificera förutsägbarheten av företagets försäljning?

Omöjligt				Mycket bra
1	2	3	4	5

Annat:.....

.....

20. Hur stor är företagets marknadsandel på dess största marknad?

Bilaga 3

Klassificering av enkätdata

Strategi: 1 = ej framåt drivande, 5 = mycket framåt drivande

Omgivning: 1 = mycket säker, 5 = mycket osäker

Företag	Strategi	Omgivning	Kategori
1	4	2	2
2	3	2	2
3	4	3	1
4	5	3	1
5	2	4	3
6	4	2	2
7	2	4	3
8	3	4	1
9	4	2	2
10	2	4	3
11	4	4	1
12	4	2	2
13	3	2	2
14	4	3	1
15	4	3	1
16	4	3	1
17	4	5	1
18	4	4	1
19	3	2	2
20	2	2	4
21	4	2	2
22	3	2	2
23	4	2	2
24	3	3	1
25	3	3	1
26	4	4	1
27	4	3	1
28	3	4	1
29	2	3	3
30	2	3	3

Bilaga 4

Underlag för djupintervju

1. Beskriv hur företagets budgetprocess ser ut och varför ser den ut som den gör?
2. Företagets syn på budgetarbetet?
3. Vilka faktorer påverkar budgeteringen, är det så att Ni behöll traditionen av budgetering eller finns det andra orsaker till att budgetutformningen ser ut som den gör?
4. Tar Ni hänsyn till strategi och omgivning, samt finns det andra faktorer som huvudsakligen påverkar nuvarande budgetering?
5. Vad skulle få Er att förändra nuvarande modell eller rutiner för budgetering?
6. Vad i nuvarande budgetmodell och rutiner värdesätter Ni högst och vad skulle ni vilja förändra?
7. Har Ni förändrat budgetmodellen/budgeteringsrutinerna de senaste åren? Om ja, varför har Ni ändrat detta?