



Magisteruppsats
Januari 2007

Budget och BSC:s roller i privata och offentliga verksamheter

Handledare:

Olof Arwidi
Mikael Hellström

Författare:

Lars Nilsson
Fredrik Wennerholm
Filip Åkesson

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Budget och BSC:s roller i privata och offentliga verksamheter
Seminariedatum:	2007-02-02
Ämne/Kurs:	Magisterkurs i redovisning, 10 poäng
Författare:	Lars Nilsson, Fredrik Wennerholm, Filip Åkesson
Handledare:	Olof Arwidi, Mikael Hellström
Nyckelord:	Budget, BSC, ekonomistyrning, nyckeltal
Syfte:	Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur budget och BSC:s roller fungerar i privata och offentliga verksamheter och att undersöka om BSC är tänkt att fungera som ett komplementärt styrverktyg till budget.
Metod:	Då uppsatsen syfte skulle besvaras använde gruppen sig av en kvalitativ metod. Fallstudien gjordes på företagen Alfa-Laval, Gambro och Trelleborg och kommunerna Helsingborg, Kristianstad och Tierp. Gruppen har använt sig av en abduktiv ansats.
Slutsats:	Under detta arbete kom det fram olika skillnader när det gäller budgetens och BSC:s roller. Det har även framkommit differenser mellan de privata och offentliga verksamheterna. Företagen har infört BSC för att kontrollera viktiga aspekter i verksamheten. Kommunerna har infört BSC för att koppla denna till strategin.

Abstract:

Title:	Budget and BSC:s in private and public activities
Seminar date:	2007-02-02
Course:	Master thesis in Business Administration, Major in accounting, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
Authors:	Lars Nilsson, Fredrik Wennerholm, Filip Åkesson
Advisor:	Olof Arwidi, Mikael Hellström
Key words:	Budget, BSC, key performance indicator (KPI), management control system
Purpose:	The objective of our thesis is to describe and analyze how the budget and the BSC roles function within private corporate as well as public organizations and to investigate whether the purpose of BSC is to operate as a complementary instrument to govern/steer the budget.
Methodology:	As the essay's purpose was to be resolved, the group exercised qualitative methods. The case study was applied to the businesses such as Alfa-Laval, Gambro and Trelleborg. Public Helsingborg, Kristianstad and Tierp. The group has applied an abductive evaluation.
Conclusions:	During this work, various differences have been brought forward as to what regards the budget and the roles of the BSC. Also differences between the private and public activities have been brought forward. The companies have introduced the BSC in order to control important aspects in their activities. The municipalities have introduced the BSC in order to link it to their strategy

Förord

Arbetet med uppsatsen under en tio veckors period har givit oss i gruppen en god insikt inom områdena budget och BSC och teorierna knutna till dessa. Dessutom har vi fått en fördjupad kunskap om hur budget och BSC är utformade i privata och offentliga verksamheter och under arbetets gång har vi funnit det intressant och lärorikt.

Gruppen är tacksam för den hjälp vi har fått från utomstående som har gjort att vi har kunnat genomföra arbetet med uppsatsen. Vi vill rikta ett tack till våra handledare Olof Arwidi och Mikael Hellström. Ni har hela tiden funnits till hands med konstruktiv hjälp, goda råd och bra idéer. Ett tack riktas också till företagen som ingår i vår undersökning Alfa-Laval, Gambro, Trelleborg och kommunerna Helsingborg, Kristianstad och Tierp. Företagens och kommunernas välvilja har möjliggjort att vi fått svar på intervjuer och detta är vi mycket tacksamma för.

Gruppens förhoppning och tro är att de intervjuade företagen och kommunerna kan dra nytta av uppsatsens resultat i sitt arbete framöver. Gruppen hyser även en förhoppning om att andra läsare ska finna uppsatsen intressant och dagsaktuell.

Lund, januari 2007

Lars Nilsson

Fredrik Wennerholm

Filip Åkesson

Innehållsförteckning

<u>1 Inledning</u>	7
<u>1.1 Bakgrund</u>	8
<u>1.2 Problemdiskussion</u>	9
<u>1.3 Syfte</u>	10
<u>1.4 Avgränsning</u>	10
<u>1.5 Målgrupp</u>	11
<u>1.6 Disposition</u>	11
<u>2 Metod</u>	12
<u>2.1 Metodval</u>	12
<u>2.2 Kunskapsproduktion genom olika ansatser</u>	12
<u>2.3 Hermeneutik – tolkning av data</u>	13
<u>2.4 Fallstudie</u>	13
<u>2.5 Datainsamling</u>	14
<u>2.6 Validitet och Reliabilitet</u>	15
<u>2.7 Val av företag och kommuner</u>	15
<u>2.8 Val av intervjuobjekt</u>	16
<u>2.9 Respondenter på företag och kommuner</u>	16
<u>3 Teori</u>	18
<u>3.1 Inledning</u>	18
<u>3.2 Balanserat styrkort</u>	18
<u>3.2.1 Företagets vision</u>	19
<u>3.2.2 Formulera företagets strategi, mål och framgångsfaktorer</u>	20
<u>3.2.3 Perspektiven och nyckeltalen inom dessa</u>	20
<u>3.2.4 Finansiellt perspektiv</u>	21
<u>3.2.5 Kundperspektiv</u>	21
<u>3.2.6 Processperspektivet</u>	22
<u>3.2.7 Lärandeperspektivet/Utvecklingsperspektivet</u>	23
<u>3.2.8 Koppling mellan perspektiven</u>	24
<u>3.3 Kritik mot BSC</u>	24
<u>3.4 Budget</u>	25
<u>3.4.1 Planering inklusive samordning</u>	25
<u>3.4.2 Styrning inklusive uppföljning</u>	26
<u>3.4.3 Ansvar och åtagande</u>	26
<u>3.4.4 Motivation</u>	27
<u>3.4.5 Kommunikation</u>	27
<u>3.5 Kritik mot budget</u>	27
<u>3.6 Rullande prognoser</u>	29
<u>3.7 Budget och rullande prognoser</u>	29
<u>3.8 Budget versus BSC</u>	30
<u>3.9 Rullande Prognoser versus BSC</u>	30
<u>3.10 Offentlig versus privat verksamhet</u>	31
<u>3.11 Teorisammanfattning</u>	32

4 Empiri	34
4.1 Inledning.....	34
4.2 Alfa-Laval	34
4.2.1 Företagsbeskrivning	34
4.2.2 Intervjuresultat	35
4.3 Gambro.....	37
4.3.1 Företagsbeskrivning	37
4.3.2 Intervjuresultat	37
4.4 Trelleborg	39
4.4.1 Företagsbeskrivning	39
4.4.2 Intervjuresultat	39
4.5 Helsingborgs kommun	41
4.5.1 Kommunbeskrivning	41
4.5.2 Intervjuresultat	41
4.6 Kristianstad kommun	42
4.6.1 Kommunbeskrivning	42
4.6.2 Intervjuresultat	43
4.7 Tierps kommun	44
4.7.1 Kommunbeskrivning	44
4.7.2 Intervjuresultat	45
5 Uppbyggande analys	47
5.1 BSC före eller efter budget.....	47
5.1.1 Alfa Laval.....	47
5.1.2 Gambro.....	47
5.1.3 Trelleborg	47
5.1.4 Helsingborgs kommun	48
5.1.5 Kristianstad kommun	48
5.1.6 Tierps kommun	48
5.1.7 Sammanfattning	48
5.2 BSC:s koppling till teorin.....	49
5.2.1 Alfa Laval.....	49
5.2.2 Gambro.....	50
5.2.3 Trelleborg	50
5.2.4 Kommuner (Helsingborg, Kristianstad och Tierp)	51
5.2.5 Sammanfattning	52
6 Analys	53
6.1 Budget och BSC:s roller.....	53
6.1.1 BSC som komplement ej substitut	53
6.1.2 Hur har budgetens roll förändrats sedan införandet av BSC?.....	53
6.1.3 Andra roller för budget och BSC	54
6.1.4 Sammanfattning	55
6.2 Offentlig versus privat verksamhet	56
6.2.1 Sammanfattning	58
6.3 Vad ansåg verksamheterna om budgeten?	59
7 Resultatdiskussion	60
7.1 Resultatdiskussion.....	60

<u>8 Diskussion</u>	62
<u>8.1 Personliga reflektioner</u>	62
<u>8.2 Kunskapsbidrag</u>	62
<u>8.3 Avslutande ord</u>	63
<u>8.4 Förslag till vidare forskning</u>	63
<u>Källförteckning</u>	64
<u>Facklitteratur</u>	64
<u>Artiklar</u>	65
<u>Internet</u>	65
<u>Övrigt material</u>	66
<u>Intervjupersoner</u>	66
<u>Bilagor</u>	67
<u>Bilaga 1 Frågor till företag och kommuner</u>	67

1 Inledning

Under detta avsnitt som vi kallar inledning ges en introduktion till val av ämne och motiveringen till valet. Det som också kommer att tas upp är bl.a. bakgrund, problemdiskussion och syfte.

1.1 Bakgrund

Idag lever vi i en snabbt föränderlig värld som påverkar dagens företag. Det är viktigt att företagen kan anpassa sig till dessa förändringar i omgivningen. Framförallt under andra hälften av 1900-talet har en förändring av budgetens roll inträtt. Långtidsplaneringen har blivit allt mer komplicerad och svårare att förutsäga. En viktig orsak till att företagen varit tvungna att anpassa sig och vara beredda på nya situationer var t.ex. oljekrisen år 1974. Denna nya situation gjorde att viktiga varor för företagen steg betydligt i pris och den stabila miljön fanns inte längre.¹ Förmågan att mobilisera och utnyttja sina immateriella resurser har blivit viktigare än att investera och förvalta i fysiska tillgångar².

Kraven på företagen och deras ekonomistyrning ökar allt mer för att lyckas i en omgivning av ökad konkurrens och en mer föränderlig miljö än tidigare. Att endast använda sig av budget som styrverktyg kan göra det svårt att spegla viktiga aspekter som icke-finansiella mått, och kommunikationen inom företaget blir oftast fokuserad på utfall rörande ekonomiska termer. Detta är något som inte är tillräckligt i en föränderlig värld. Framförallt har behovet av icke-finansiella mått i både privata och offentliga organisationer ökat.³

Budgeten är fortfarande oftast det dominerande styrmedlet och finns fortfarande i nästan alla företag. Däremot har den ökade konkurrensen lett till att nya styrmetoder och styrverktyg tillkommit. Några exempel på nya metoder är Balanced Scorecard, rullande prognoser, benchmarking, speedmanagement och kvalitetsstyrning med nollfel⁴. Det verktyg som vi har valt att inrikta oss på och som introducerades i början på 1990-talet är det balanserade styrkortet (hädanefter BSC). Sedan introduktionen av detta styrverktyg, har det ökat i användning bland företagen. År 2000 visade undersökningar att de flesta företag i Skandinavien redan använde eller tänkte införa det, dock är genomförandet av detta mer begränsat (se nedan). Användningen är ett tecken på att justeringar eller komplementeringar behövs i ekonomistyrningen. Även offentliga verksamheter, framförallt kommuner, har förändrat sina verksamheter genom att de har övergått till resultatenheter och att en effektivare styrning har uppstått efter nya förutsättningar med ökade behov⁵.

BSC är idag relativt vanligt förekommande i svenska företag. Enligt Olve & Petris undersökning av teknikföretag, använde sig 38 % av någon form av BSC⁶. Hur det däremot används tillsammans med budget finns det relativt lite vetenskaplig forskning kring. Det

¹ Ax., Johansson., Kullvén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 367

² Olve, Petri, Roy, Roy, *Framgångsrikt styrkortsarbete* s. 16

³ Ibid s. 16

⁴ Arwidi, *Budgeteringens utveckling – evolution eller revolution*, s. 7 ff.

⁵ Hellström, *Resultatenheter i kommunalteknisk verksamhet*, s. 13

⁶ Olve, Petri, *Balanced Scorecard i svenska teknikföretag*, s. 6

vanliga är att BSC:s spridning och budgetens utformning undersöks var för sig men då undersöks inte hur rollerna fördelas mellan budgeten och BSC.

1.2 Problemdiskussion

Det vanligaste verktyget inom ekonomistyrning som har använts i verksamheterna under en lång tid är budgeten. Med den ökade konkurrensen börjar det ifrågasättas om det räcker med endast budget för planering. De förändringar av yttre och inre faktorer, samt de nya styrmetoder (balanserat styrkort, processinriktad styrning och införande av prognoser m.m.) som kommit, gör att budgeteringsförutsättningarna har förändrats.⁷

Det har gjorts undersökningar av bl.a. Johansson som visar att trenden bland de svenska företagen går mot förändring av budgeten snarare än avskaffandet av den. Förhållandet mellan avskaffandet av budget och införandet av BSC kan inte utläsas av dessa undersökningar. Däremot kan förändringarna av budgeteringen vara det första steget mot en styrning helt utan kvantifiering av förväntningar om framtiden.⁸

BSC kan ses som ett hjälpmedel för att förverkliga verksamhetens strategier. Privata och offentliga organisationer försöker tillfredsställa sina intressenter. Interna processer och rutiner eftersträvas för att bli effektivare och förberedelser inför framtiden är något verksamheterna bör beakta. BSC fångar upp ovanstående aspekter på ett förenklat sätt ur olika fokusområden.⁹

Kritik har under en längre tid eskalerat då verksamheterna känner att budgeten inte fångar upp alla väsentliga funktioner. I början på 1980-talet, tog Handelsbankens dåvarande VD Jan Wallander upp kritik mot budgetarbetet. Han ansåg att det var svårt att planera inför framtiden. Alternativet enligt honom är självständiga resultatenheter i kombination med väl fungerande redovisning. Företagsledaren Rune Brandinger¹⁰ (citerat Lindvall) kom med ett viktigt debattinlägg, han drev tesen att olika företag kräver olika styrning. Styrning utan budget kanske kan fungera i verksamheter som bank, där enheter kan arbeta relativt självständigt och där samordningen mellan olika enheter är viktig. Däremot i producerande företag där bl.a. produktkalkyler och samordningen är viktiga, hävdas att det är mycket svårt att klara sig utan budget.¹¹

Annan kritik mot budget är att det är ett verktyg där ”bäst före datum” har passerats när den väl börjar gälla. Informationen som följer budgeten blir lätt irrelevant redan i början av verksamhetsåret. Vad som också kritiserats är att budgetarbetet är väldigt resurskrävande. Det krävs uppgifter från alla avdelningar som sedan skall samordnas av ledningen.¹² Den finansiella informationen som ges i budgeten är enligt Greve i många avseenden bristfällig. Greve nämner bl.a. att en negativ budgetavvikelse inte visar mycket av vad som faktiskt har inträffat och att måttens konstruktion ofta premierar ett kortsiktigt agerande.¹³

⁷ Arwidi, *Budgeteringens utveckling – evolution eller revolution?* s. 21

⁸ Johansson, *Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling*, s. 402

⁹ Olve, Petri, Roy, Roy, *Framgångsrikt styrkortsarbete metoder och erfarenheter*, s. 19

¹⁰ Rune Branninger har de senaste 10 åren ägnat sig åt styrelsearbete i drygt 60 styrelser och är idag ordförande i Swerea AB:s styrelse.

¹¹ Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 170

¹² Bergstrand, *Ekonomisk styrning*, s. 102

¹³ Greve, *Modeller för finansiell planering och analys*, s. 99

Trots kritiken är budgeten fortfarande det centrala styrverktyget inom företagsvärlden. Syftet med att använda budget är att samordna, planera, styra, motivera och kommunicera. Förutom detta kan budgeten ses som ett medel för att reducera osäkerheten för ledningen. Givetvis varierar vikten av de olika användningsområdena mellan verksamheterna.¹⁴

Inom ämnet finns det flera intressanta frågeställningar, men då val måste göras kommer fokus att ligga på budget och BSC:s roller i privata och offentliga verksamheter. Resultatet av uppsatsen hoppas och tror gruppen ska komma till nytta för de berörda verksamheterna, men också för andra verksamheter som använder budget och BSC eller för de som har för avsikt att införa det.

Budgetens utformning är ett väl debatterat ämne och kommer förmodligen att fortsätta vara det inom den närmsta framtiden. När BSC introducerades i Sverige sågs det enligt t.ex. Olve (citerat Björnenak), Hope och Fraiser (citerat Lindvall) som en efterträdare till budgeten, vilket inte var Kaplans och Nortons tanke¹⁵. Frågan är därför hur ser det ut i svenska privata och offentliga verksamheter idag? Inom ämnet budget och BSC finns det en rad problematiska situationer vilket gör det hela intressant att undersöka vidare och beskriva i en uppsats.

Förutsättningarna skiljer sig mellan svenska privata och offentliga verksamheter. Privata verksamheter är fokuserade på att skapa vinst medan offentliga verksamheter är ålagda att utföra sina uppdrag efter de förutsättningar och uppgifter verksamheten blivit ålagd. Fokus skiljer sig mellan privata och offentliga verksamheter.

Följande frågeställningar kommer att behandlas i uppsatsen:

Vilken roll har budgeten respektive BSC för offentlig och privat verksamhet? Är BSC möjligen efterträdaren till budgeten eller kommer det mer att vara ett komplement där båda verktygen tillsammans utgör ekonomistyrningen

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur budget och BSC:s roller fungerar i privata och offentliga verksamheter och att undersöka om BSC är tänkt att fungera som ett komplementärt styrverktyg till budgeten.

1.4 Avgränsning

Vi har valt att avgränsa oss till att behandla styrverktygen BSC och budget och hur dessa två styrverktygs roller fungerar i kommuner och privata företag. Företagen är utvalda från teknikbranschen och alla verksamheter finns i Sverige.

¹⁴ Arwidi., *Budgeteringens utveckling – evolution eller revolution*, s. 3 ff

¹⁵ Olve, *Balanced scorecard i svensk praktik*. och Hope o Fraser *Beyond budgeting*

1.5 Målgrupp

Denna undersökning riktar sig till valda offentliga och privata verksamheter, då våra resultat och slutsatser har baserats på deras verksamheter och i enlighet med deras specifika förutsättningar. Uppsatsen kan också ha ett värde för både offentliga och privata verksamheter som i nuläget använder sig av budget men som funderar på att införa BSC. Ytterligare en målgrupp för undersökningen är de verksamheter som redan idag tillämpar både budget och BSC och som är intresserade av hur arbetet med budget och BSC kan förbättras och integreras i verksamheten. Studien är intressant för studenter såväl som forskare med det empiriska tillskott undersökningen bidrar med.

1.6 Disposition

I kapitel två tas upp och redogörs för de metodologiska överväganden som har gjorts i samband med uppsatsskrivandet. Således presenteras och motiveras den metod som har använts under arbetets gång i form av abduktiv ansats m.m. Avslutningsvis beskrivs de valda verksamheterna som ingår i undersökningen.

Kapitel tre inleds med en teoretisk referensram som sedan övergår i ett teoretiskt ramverk, vilket används för att ge läsaren förståelse för de båda styrverktygen budget och BSC. Teorin ligger också till grund för den empiriska undersökningen och analysen. Till sist i detta kapitel görs en kortare sammanfattning av den behandlade teorin.

I kapitel fyra redogörs för det empiriskt insamlade materialet från intervjuerna på företagen och kommunerna. Kapitlet är indelat så att varje verksamhet presenteras separat med en kortare inledning och därefter följer en redogörelse för verksamheternas arbete med budget och BSC.

I kapitel fem görs en uppbyggande analys, där det empiriska materialet behandlas, som kan ses som en grund för den i kapitel sex kommande analysen. För att tydliggöra det hela för läsaren men också för att på ett intressant sätt presentera vår analys, kommer vi att börja med uppbyggande analys av de enskilda företagen och kommunerna under varje delrubrik.

I kapitel sex görs en analys av det empiriskt insamlade materialet utifrån de teorier som vi valt att ta upp. Kapitel sex kan också ses som en fortsättning på den uppbyggande analys som görs i kapitel fem. I analysen belyses likheter och skillnader mellan de olika verksamheterna. Avvikelsen mellan empiri och teori kommer också att behandlas.

I kapitel sju redogörs för det resultat som fallstudien har resulterat i. De, enligt gruppen, viktigaste aspekterna kommer att belysas och återges.

I kapitel åtta kommer gruppens egna tankar och funderingar att ges utrymme i den diskussion som förs. Utöver detta innehåller även kapitlet ett kortare avsnitt om resultatets generaliserbarhet och avslutas sedan med förslag till vidare forskning.

2 Metod

Följande avsnitt behandlar metod, vilket är grunden för att besvara den frågeställning som uppsatsen har. Dessutom kommer motivering av valda metoder att ges, samt beskrivning av tillvägagångssätt och intervjumetodik.

2.1 Metodval

Uppsatsens innehåll syftar till att göra en undersökning av budgetens respektive BSC:s roller i offentliga och privata företag. Gruppen har valt att genomföra undersökningen med intervjuer. För att få både bredd och visst djup i undersökningen kommer kvalitativ metodik att användas.

En kvalitativ ansats till skillnad från kvantitativ undersöker hur människor upplever sin omvärld medan den kvantitativa ansatsen går ut på att göra en statistisk analys¹⁶. Andra skillnader mellan dessa två ansatser är att den kvalitativa är mer flexibel. Vi har lämnat våra frågor öppna så att respondenterna kan besvara frågorna med egna ord, detta för att få vår studie kvalitativ.¹⁷ Frågorna kommer heller inte vara allt för standardiserade utan anpassas efter behov.

Eftersom vi samtidigt vill göra en jämförelse mellan de olika företagen men också mellan privat och offentlig verksamhet har valet hamnat på att genomföra en kvalitativ ansats. Detta p.g.a. att följdfrågor kan ställas vid intervjuerna. En enkel och rak struktur av frågeenkäten är att föredra då svaren ska jämföras. Samtidigt måste intervjupersonerna ges utrymme att svara öppet så att vi kan få ut så mycket som möjligt av intervjuerna.

2.2 Kunskapsproduktion genom olika ansatser

Målsättningen med undersökningen som leder till uppsatsen är att ny information och kunskap ska tas fram. Dels för vårt eget lärande men också för att den akademiska forskningen och kunskapen är begränsad inom detta område. Vid framtagandet av ny kunskap finns det två aktuella strategier vilket benämns induktiv och deduktiv metod.

Det som skiljer dessa två strategier åt är att en deduktiv metod utgår från teorin till skillnad från en induktiv som tar sin ansats i empirin. Förespråkarna för deduktiv metod anser att det är den bästa strategin för att komma fram till ett resultat, om det finns teorier eller kunskaper. Detta genom att skaffa sig förväntningar om hur det ser ut och sedan samla in empirin och jämföra om förväntningarna överensstämmer med verkligheten.¹⁸

¹⁶ Bell, *Introduktion till Forskningsmetodik*, s. 13

¹⁷ Patel, Davidson, *Forskningsmetodikens grunder*, s. 78

¹⁸ Jacobsen, *Vad, Hur och Varför?* s. 34

Den induktiva ansatsen börjar istället ute i verkligheten och sedan analyseras detta mot teorier. Orsaken till detta tillvägagångssätt är att ingenting ska få begränsa vilken information som samlas in och hur den tolkas.¹⁹

Med alla metoder finns det för- och nackdelar och båda ansatserna har fått utstå kritik. Den kritik som framförallt har framkommit mot den deduktiva ansatsen är att informationen som framläggs är starkt begränsad vilket leder till att undersökningen bara visar det man letar efter. Kritiken som har riktats mot den induktiva metoden har istället byggts på att det anses naivt och orimligt att någon kan gå ut i verkligheten med ett helt öppet sinne.²⁰

Ansatsen för undersökningen kallas abduktiv ansats och kan ses som en kombination av deduktiv och induktiv metod²¹. Abduktiv ansats är en mer öppen ansats i jämförelse med de två andra. I uppsatsen har valts teorier som sedan ska appliceras och analyseras utifrån empirin, det insamlade materialet. Grunden för att valet föll på den abduktiva ansatsen blev naturligt då det varken utgår helt och hållet från varken empirin eller teorin. Ytterliggare motivering till valet är att vi i gruppen anser att en abduktiv ansats lämpar sig då en ökad förståelse ska uppnås genom analys med visst djup.

2.3 Hermeneutik – tolkning av data

Med hermeneutik förstås tolkningslära och begreppet kan även förklaras med positivismens raka motsats d.v.s. strävan efter en absolut kunskap. Alla former av akademisk forskning, och med den uppsatsskrivning, kräver att viss tolkning görs, vilket också är fallet i den här magisteruppsatsen.²² Då gruppen delvis kommer att använda sig av kvalitativa data, som ovan nämnts, är tolkningar mer förekommande men också mer berättigande än i strikta kvantitativa studier.

Då en utvärdering ska göras och slutsatser ska dras från det empiriska materialet är tolkningar oundvikliga. Det som har kännetecknat hermeneutiken är den öppna, subjektiva och engagerade forskarroll den har fått stå för²³. Resultatet av detta är att uppsatsen till viss del kommer att påverkas av värderingar och åsikter från uppsatsgruppens individer. Gruppen har varit tvungen att göra tolkningar, men hela tiden haft utgångspunkten att inte bli påverkade av allmänna åsikter om ämnet. Tolknningar har i högsta grad varit nödvändiga för att få fram ett resultat.

2.4 Fallstudie

Detta är en fallstudie med utgångspunkt från utvalda företag och kommuner och med hjälp av denna kommer frågeställningar som ”varför det händer”, ”hur det händer” och ”vad är det som händer” att försöka besvaras²⁴.

¹⁹ Jacobsen, *Vad, Hur och Varför?* s. 42 f.

²⁰ *Ibid*, s. 42 f.

²¹ Patel, Davidson, *Forskningsmetodikens grunder*, s. 28

²² *Ibid*, s. 28

²³ *Ibid*, s. 28

²⁴ Christensen, Andersson, Engdahl, Haglund, *Marknadsundersökning – en handbok*, s. 79

Det som utmärker en fallstudie är att ett fåtal objekt, i detta fall privata företag och offentliga kommuner, undersöks mer ingående²⁵. Valet föll på att göra studien på tre privata företag, Gambro, Alfa Laval och Trelleborg. Dessutom är tre offentliga verksamheter i form av kommuner, Helsingborg, Kristianstad och Tierp med i studien, vilket kommer att diskuteras mer ingående under rubriken val av företag.

Motsatsen till en fallstudie är det som i dagligt tal kallas tidsseriestudie, den benämns också longitudinell studie. Till skillnad från fallstudien där normalt en djupare undersökning görs, så fokuserar vanligtvis tidsseriestudien på en bredare och ytligare undersökning. Fallstudien kan göras både över en kortare och längre period.²⁶ Vår fallstudie har gjorts på sex verksamheter under en tioveckorsperiod med ett visst djup.

Fallstudien har under årens lopp fått utstå en generell kritik. Enligt kritikerna bör den här studieformen endast ses som en form av förstudie. Ytterligare kritik som har framkommit är att fallstudien inte utgår från formellt och strukturerade statistiska logiker med dess analysmodeller. Istället hämtar den sitt ursprung från ostrukturerad och flexibel analytisk logik. Här anses enligt kritikerna problemet vara att sammanhanget styr valet i för stor utsträckning i kombination med insamlingstekniken.²⁷

Den här uppsatsen ska beskriva, analysera och ge en bild av budget och BSC:s roller i offentliga och privata verksamheter. Värt att nämna är att Alfa Laval och Trelleborg inte använder sig av något BSC. Istället använder de sig av likvärdiga modeller som enligt de själva kan jämföras med BSC. I vår uppsats kommer vi att behandla deras likvärdiga modeller som ett BSC. Med detta i åtanke var det naturligt att göra en fallstudie, då det rör sig om intervjuer med visst djup och på ett begränsat antal organisationer. De utvalda företagen är som ovan nämnts Gambro, Alfa Laval och Trelleborg och kommunerna är Helsingborg, Kristianstad och Tierp. Anledningen till valet av tre företag och tre kommuner var att gruppen ansåg det mest lämpligt vid insamlande av empiri men också för den analys som sedan följer längre fram i arbetet.

2.5 Datainsamling

Vid insamling och behandling av data nämns två olika typer av data. Det är primärdata och sekundärdata.²⁸

Data som redan finns, och har samlats in tidigare av någon annan brukar kallas sekundärdata. Det kan t.ex. vara tidskrifter, böcker och observationer.²⁹ Vi har använt oss av böcker och tidskrifter som anses vara tillförlitliga inom ämnesområdet. Detta för att vara väl insatta i ämnet före intervjuerna och därmed kunna ställa flera ingående och relevanta frågor.

Gruppen har också använt sig av Lunds Universitets databaser Elin, Lovisa och Olle. Dessa har bl.a. använts för att se hur andra har gått till väga under sitt uppsatsskrivande, men också för litteratursökning. Diskussion har sedan förts om hur vi bäst ska gå till väga för att prestera

²⁵ Christensen, Andersson, Engdahl, Haglund, *Marknadsundersökning – en handbok*, s. 79

²⁶ Ibid, s. 79

²⁷ Ibid, s. 75 ff.

²⁸ Jakobsen, *Vad? Hur? och Varför?* s. 152

²⁹ Rienecker, *Att skriva en bra uppsats*, s. 135 f.

en så bra och intressant uppsats som möjligt. Uppsatsdatabasen har också använts för att få rekommendationer på litteratur som kan vara till nytta för uppsatsskrivandet.

När man samlar in sekundärdata gäller det att ställa sig kritisk till de källor man tänkt använda. Detta är något gruppen haft i åtanke vid val av litteratur. I vårt fall har inte detta varit något problem, då vi framförallt utgått från böcker och artiklar som ses som viktiga inom sitt område.

Med primärdata menas data som samlas in för första gången. Det kan t.ex. vara gjorda intervjuer, observationer och svar i frågeformulär, data som alltså är direkt hämtad från en primär informationskälla.³⁰

Primärdata har samlats in genom intervjuer med personalen på företagen och kommunerna. Materialet har sedan analyserats och jämförts med de sekundärdata som tidigare använts, när litteraturen inom ämnet lästes in. Kritik mot våra primärdata kan vara att det egentligen borde vara ännu mer öppna intervjuer. Men för att kunna jämföra och generalisera resultatet har vi varit tvungna att begränsa frågorna, både till antal och innehåll.

2.6 Validitet och Reliabilitet

Vid uppsatsskrivning med kvalitativ ansats är det viktigt att validiteten och reliabiliteten blir hög. Med validitet menas att man ska mäta det som ska mätas i sammanhanget och reliabilitet betyder tillförlitlighet och pålitlighet.

När det gäller validitet brukar man dela in denna i två aspekter intern/inre och extern/yttre. De kan även kallas för teoretisk validitet och begreppsvaliditet. Med inre validitet menas ”trovärdighet” d.v.s. hur väl undersökningen stämmer överens med verkligheten. Med yttre validitet menas graden av generaliserbarhet d.v.s. möjligheterna att generalisera utifrån en specifik studies resultat.³¹

För att få hög validitet och reliabilitet har företag och kommuner valts ut som använder sig av både BSC och budget eller liknande planeringsverktyg. Sedan har kontakt tagits med företagen för att få en personlig intervju med en beslutsfattare som är involverad i utförandet av styrinstrumenten. Intervjuerna genomfördes så öppna som möjligt för att man får mer tillförlitliga svar vid en personlig och öppen intervju än vid t.ex. en enkätintervju. Genom att ha öppna frågor påverkas förhoppningsvis respondenternas svar mindre av intervjuarna. Risken kan finnas att generaliserbarheten minskar vid öppna intervjuer men att reliabiliteten blir betydligt högre och därmed motiveras valet.

2.7 Val av företag och kommuner

Valet av företagen, Gambro, Alfa Laval och Trelleborg och kommunerna, Helsingborg, Kristianstad och Tierp, grundar sig på att de använder sig av både budget och BSC eller någon motsvarighet till dem. Det hela kommer att presenteras mer under kapitel fyra, empiri.

³⁰ Jakobsen, *Vad? Hur? och Varför?* s. 152

³¹ Svenning, *Metodboken*, s. 62 f.

Information om lämpliga företag har erhållits från handledarna. De tre företagen är belägna i Lund med omnejd. Två av tre kommuner finns i Skåne medan den sista, Tierp, ligger i Upplands län och därför genomfördes det en telefonintervju med företrädare för kommunen, vilket tas upp under ”val av intervjuobjekt”.

På företagen och kommunerna där vi gjorde intervjuer togs vår uppsats och ämnesval emot med stort intresse och nyfikenhet. Vidare ansåg dessa att ämnet låg rätt i tiden och att frågeställningen var intressant. Detta höjde gruppens motivation att ytterligare bidra till den vetenskapliga diskussionen och arbeta vidare med det material som redan finns.

2.8 Val av intervjuobjekt

Efter val av företag och kommuner var frågan vem i respektive organisation som skulle intervjuas? Alla tre företagen är multinationella koncerner med verksamhet spridd över stora delar av världen, vilket gjorde att vi var tvungna att göra intervjuer inom olika utvalda avdelningar. Ansatsen blev att undersöka den övergripande tanken bakom budget och BSC men det var även för att se hur det såg ut på individnivå. Med detta i åtanke blev valet att intervju personer som i vissa fall (se 2.8) varit pådrivande vid införandet av BSC men som också har god insikt i olika nivåer i företaget. De som intervjuats är ekonomichefer och controllers och vid en av de tre intervjuerna med företagen har företaget representerats av mer än en person. Att det blev tre företag och tre kommuner beror på att gruppen inte anser att två företag och två kommuner ger ett lika tillförligt resultat vid en jämförelse. Av tidsmässiga skäl kunde inte fler företag och kommuner undersökas.

När undersökningen av kommunerna genomfördes, gjordes intervjuerna med antingen kommundirektören eller ekonomichefen på kommunstyrelsen. Vid de två intervjuer som gjordes med ekonomichefen fanns i ett av fallen även controllers med.

För att få ut så mycket fakta som möjligt av varje intervju har alla undersökarna varit närvarande vid samtliga sex intervjuer. Vidare har fem av sex intervjuer gjorts ute på respektive företag och kommun. Av geografiska skäl, men också av tids- och ekonomiska skäl gjordes intervjun med Tierps kommun per telefon. Möjligheter till diskussion och följdfrågor där det ansågs nödvändigt har gjorts i samband med intervjuerna. Vid ”på plats” intervjuer anser gruppen att svaren blir mer tillförlitliga än vid E-mail korrespondens då följdfrågor kan ställas. I vissa fall har det även varit nödvändigt med kompletterande frågor, men då har detta gjorts per telefon.

I sammanhanget bör också nämnas att alla berörda organisationer var väldigt positiva till vårt uppsatsarbete. Detta märks dels genom att några företag/kommuner samlat ett antal anställda till intervjutillfällena men också genom ett stort engagemang och nyfikenhet från deras sida har visats.

2.9 Respondenter på företag och kommuner

De som har representerat företagen och kommunerna vid intervjutillfällena har alla arbetat med ekonomin inom organisationen. Nedan följer en kortare presentation av de respondenter som varit med vid de olika intervjuerna.

Alfa-Laval representerades av ekonomichefen Arne Hermansson och fabrikscontrollern Gabriel Wapner. Båda har stor kunskap och kännedom om hur användandet av deras motsvarighet till BSC fungerar i verksamheten. Ekonomichefen har också varit med och arbetat med införandet av deras BSC i verksamheten.

På Gambro intervjuades controller Caroline Schönström, som tidigare studerat vid ekonomihögskolan i Lund. Respondenten arbetade mycket med både budget och BSC och ansågs vara den person på avdelningen med störst kunskap på området, enligt övriga anställda på företaget.

Från Trelleborg intervjuades ekonomiansvarig Bo Lennart Nilsson, som också är en i ledningsgruppen på Trelleborg Building Systems, där data om budget och nyckeltal samlas in.

Vid intervjun med Helsingborgs kommun var det tre personer som representerade kommunen. Det var Katarina Lindqvist som är enhetschef för verksamhetscontrollergruppen på kommunstyrelsen och två ekonomer Jens Dietrichson och Mikael Fredriksson som arbetar i verksamhetsgruppen.

Kristianstads kommun representerades av kommundirektör Per Persson som tidigare arbetat som ekonomidirektör på kommunen. Kommundirektören var en av dem som låg bakom idén och införandet av BSC.

Vid telefonintervjun med Tierps kommun talade vi med ekonomichefen på kommunstyrelsen Conny Rönnholm. Ekonomichefen var en av de drivande krafterna bakom BSC:s införande i kommunen.

Risken med att intervjua personer som varit drivande vid införandet av BSC i verksamheten kan göra att svaren blir väl positiva och därmed får man en minskad objektivitet. Därför måste gruppen vara kritisk vid granskning av intervjuresultaten. Framförallt syftar vi på intervjuresultaten från de tre kommunerna och Alfa Laval.

3 Teori

Under detta avsnitt som vi har valt att kalla teori kommer de teorier som gruppen anser vara relevanta och intressanta för vår uppsats att presenteras. Alla teorier kommer på ett eller annat sätt att beröra budget och BSC. Avslutningsvis kommer förutsättningar för privata och offentliga verksamheter att presenteras.

3.1 Inledning

Detta kapitel ska behandla de olika teorier som gruppen har valt ut. Efter en kortare inledning kommer först BSC att tas upp och förklaras. BSC är en av de två stora rubrikerna i detta kapitel, budget är den andra men även andra delar såsom kritik mot BSC, kritik mot budget och rullande prognoser har givits plats.

Att BSC tas upp ingående anser gruppen vara naturligt då BSC utgör stora delar av denna magisteruppsats. Även kritik mot BSC tas upp. Nästa stora rubrik är budget, här kommer också en genomgång att göras och budgetens olika roller kommer att beskrivas var och en för sig. Kritik mot budget får en egen rubrik. Här är det Wallander som är den stora kritikern. Efter detta följer en genomgång av rullande prognoser i relation till budget. Avslutningsvis en rubrik som vi valt att kalla budget versus BSC. I slutet av detta kapitel beskrivs lite om Kaplan och Nortons tanke bakom BSC men också hur budget och BSC kan komplettera varandra i olika verksamheter. Skillnader mellan privata och offentliga verksamheter belyses också. Hur budget och BSC kompletterar varandra, ser vi i gruppen som intressant och har valt att ha med detta i vårt syfte med uppsatsen.

3.2 Balanserat styrkort

Begreppet balans i BSC kan man säga är en avvägning mellan finansiella och icke-finansiella mått, kortsiktiga och långsiktiga mål, det externa och interna perspektivet och det subjektiva och objektiva målet.³² Det är ett verktyg som tar hänsyn till fler aspekter och belyser fler vinklar än budgeten.

BSC är ett styrinstrument som har vuxit de senaste åren. En fördel med ett BSC är att man kan kombinera finansiella mått med icke-finansiella. BSC kan ses som ett stöd för eller ett komplement till budgeten som fördjupar och förklarar de finansiella värdena³³. Det ska även ses som ett hjälpmedel för ägarna och framtida ägare att kunna analysera företagets situation och framtid³⁴. Hur företag och organisationer använder sig av sitt BSC varierar väldigt både när det gäller utformandet och vilka nyckeltal som används. Detta kan även variera inom organisationen, vilket kommer att illustreras senare i empirin.

Anledningen till införandet av BSC varierar. Vissa anser att man kan använda BSC som ett substitut till budgeten medan andra menar att det inte går utan ser det mer som ett komplement. Kaplan och Nortons tanke med BSC var att det skulle verka som ett

³² Ax., Johansson., Kullén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 671

³³ Ibid, s. 500

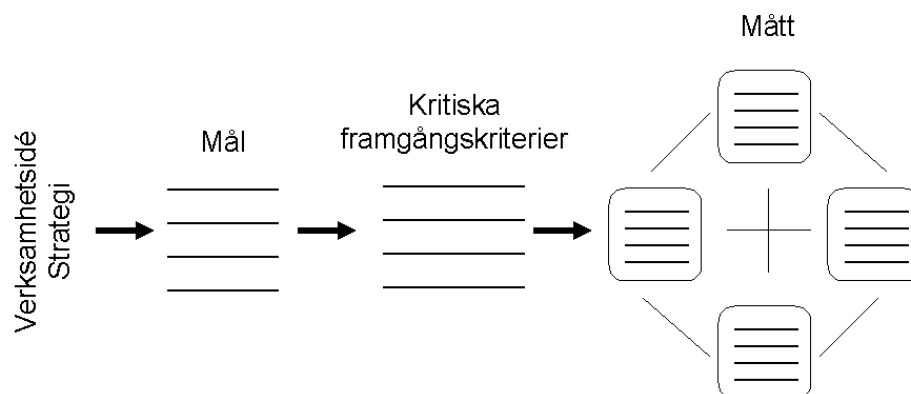
³⁴ Bergstrand, *Ekonomisk styrning*, s. 174

komplement till budgeten och vara ett strategiskt verktyg inom ekonomistyrningen. I deras bok *"The balanced scorecard"* tar de upp fördelar med användandet av BSC. De nämner sju punkter som de anser att ett väl fungerande BSC ska leda till:³⁵

- att förtydliga och skapa enighet kring en strategi
- att föra ut strategin i hela organisationen
- att harmonisera avdelningars och individers mål
- att koppla strategiska målsättningar till långsiktiga mål och årsbudgetar
- att identifiera och harmonisera strategiska initiativ
- att utföra periodiska och systematiska strategiska analyser
- att hämta feedback för att öka kunskapen om och förbättra strategin

BSC avser att förtydliga vikten av långsiktigt tänkande och framtida investeringar. Då menar man inte enbart de traditionella områdena, resursfördelning och ny utrustning. Andra aspekter som är viktiga att investera i enligt BSC är FoU, infrastruktur, rutiner och medarbetarna, för att nå sina finansiella tillväxtmål på längre sikt. Tanken med BSC är att man ska omvandla företagets visioner, affärsidé och strategi till målsättningar och styrta fördelade över fyra olika perspektiv³⁶. I den ursprungliga BSC-modellen ser modellen ut enligt nedan.

Balanced scorecard-modellen



Schematisk bild 1: BSC-modellen

3.2.1 Företagets vision

För att vara korrekta bör det finnas en till punkt i den schematiska bilden ovan, nämligen vision. Vid upprättandet av ett BSC ska utgångspunkten tas i företagets vision, som är den övergripande uppfattningen av vart företaget vill nå, vad företaget ska tjäna pengar på och hur

³⁵ Kaplan, Norton, *The balanced scorecard*, s. 27

³⁶ Ibid, s. 32

företaget ska uppfattas av allmänheten.³⁷ Det är viktigt att företagets vision är tydlig och att alla anställda arbetar emot samma mål. En dåligt utformad vision kan skapa förvirring i företaget och därmed resultera i missnöjda medarbetare, vilket kan leda till sämre resultat.³⁸

3.2.2 Formulera företagets strategi, mål och framgångsfaktorer

Nästa steg i upprättandet är att utgå från företagets strategi. Denna formuleras i utgångspunkt från företagets vision. I strategin bör det ingå hur företaget ska arbeta och agera för att denna ska uppfyllas.³⁹ Företag bör utforma sin strategi utifrån sin kärnkompetens⁴⁰. Det är viktigt att BSC uttrycker företagets strategi för att beskriva visionen av framtiden för hela organisationen. BSC skapar en gemensam förståelse för medarbetarna om hur de bidrar till företagets framgång.⁴¹

Enligt Kaplan och Norton ska man formulera strategi för perspektiven som ska leda fram till nästa steg i modellen, nämligen olika mål. Det är viktigt att företagets strategier är tydliga så att klara mål kan sättas, samt att få de anställda att arbeta åt samma håll. Nästa steg i processen är att formulera framgångsfaktorer. Framgångsfaktorerna skall på ett tydligt sätt beskriva hur företaget ska arbeta för att uppnå den uppsatta strategin. När företaget har gjort de tre stegen är det dags att upprätta nyckeltal för att kunna se utfallet av det man vill uppnå.⁴²

3.2.3 Perspektiven och nyckeltalen inom dessa

Kaplan och Norton tog upp fyra olika perspektiv när de konstruerade grundmodellen för BSC. De fyra fokusområdena är finansiellt perspektiv, kundperspektiv, processperspektiv och utvecklingsperspektiv. Dessa har sedan tolkats och gjorts om för att passa in i det enskilda företaget. Det förekommer även att vissa företag använder sig av ett femte perspektiv som brukar vara humanperspektivet. Dessa perspektiv fokuserar på olika delar av verksamheten och genom att använda sig av dem är det tänkt att allt relevant arbete kring företaget ska fångas upp. Vid användandet av ett BSC ska de uppsatta styrtalen ha ett gemensamt samband och uttrycka ett litet antal breda strategiska teman. Det kan till exempel vara att öka produktiviteten och expandera företaget.⁴³

Vi väljer att gå igenom de fyra perspektiven genomgående för att ge läsarna en bättre förståelse för de olika fokusområdena inom BSC och även förmedla hur grundarna (Kaplan och Norton) tänkte att BSC skulle användas i företagen.

³⁷ Ax, Johansson, Kullvén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 673

³⁸ Kaplan, Norton, *The balanced scorecard*, s. 32

³⁹ Ax, Johansson, Kullvén *Den nya ekonomistyrningen*, s. 673

⁴⁰ Nörreklit, *The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions*, s. 76

⁴¹ Ax, Johansson, Kullvén *Den nya ekonomistyrningen*, s. 673

⁴² Kaplan, Norton, *The balanced scorecard*, s. 22

⁴³ *Ibid*, s. 48

3.2.4 Finansiellt perspektiv

Det finansiella perspektivet handlar mycket om ekonomiska mått som lönsamhet och utdelning på aktier. Detta perspektiv speglar företaget ur ägarnas perspektiv och de krav de ställer på verksamheten.⁴⁴ De finansiella styrtalet fungerar som riktmärke för styrtalet i de andra perspektiven. Det är viktigt att fånga upp en orsakskedja som mynnar ut i ett bättre ekonomiskt resultat.

Exempel på mått inom det finansiella perspektivet:⁴⁵

- Omsättning
- Resursutnyttjande
- ROI (Return on Investment)
- EVA (Economic Value Added)
- Soliditet
- Kassaflöde

Företag och organisationer befinner sig i olika stadier i sin livscykel, vilket gör att deras strategi skiljer sig åt. Företag som är i början av sin livscykel har ofta mycket investerat kapital och låg avkastning på detta. Anledning till det är att de antingen investerar i immateriella tillgångar eller använder dem för internt ändamål. Viktiga nyckelmått för företag i tillväxtstadiet kan därför vara omsättningsökning och försäljningsökning. Företag som befinner sig i mognadsfasen beaktar andra mått som har med lönsamhet att göra, ofta mått som går att knyta till redovisningen som rörelseresultat och bruttomarginal. De finansiella nyckeltalen ska fungera som målsättning för de andra perspektiven som förklaras nedan.⁴⁶

3.2.5 Kundperspektiv

Kundperspektivet kallas även för det externa perspektivet, då det ger möjligheten att mäta den yttre effektiviteten. Det är meningen att perspektivet även ska identifiera de kund- och marknadssegment som företaget valt att konkurrera om. Det är från dessa segment man ska uppfylla de finansiella målen.⁴⁷ Den grundläggande frågan som perspektivet behandlar är hur kunden ser på verksamheten⁴⁸. Med hjälp av detta perspektiv från BSC underlättas arbetet att mäta olika kundmått.

⁴⁴ Ax, Johansson, Kullvén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 673

⁴⁵ Kaplan, Norton, *The balanced scorecard*, s. 48

⁴⁶ Ibid, s. 52 f.

⁴⁷ Ibid, s. 65

⁴⁸ Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 214

Exempel på kundmått:⁴⁹

- Nöjd kund.
- Återkommande kund.
- Lönsam kund.
- Värvad kund.
- Marknadsandel.

Detta perspektiv avser att rikta mer fokus mot kunderna. Många företag idag talar om sina visioner, om att ”erbjuda sina kunder värde” och att bli ”kundens främsta leverantör”. Det gör att vikten av att göra kunderna nöjda verkligen sätter sin prägel på de anställda i organisationen. Perspektivet handlar inte bara om att göra ”alla” kunder nöjda utan att välja ut ett visst kundsegment där kunderna kan identifiera sig. Inriktar företagen inte sig på ett visst segment utan försöker satsa på alla, blir profilen luddig. Detta gör det svårt att kategorisera vilka kunder som känner tillhörighet med företaget.⁵⁰ Exempel på företag som man kan se tydliga kundsegment hos är Harley Davidsson, Armani och Rolex.

När det gäller marknadssegmentering bör företagen tänka på vilka kunder och segment som är intressanta för dem. De preferenser det kan röra sig om är: rykte, kvalitet, image, service och kontakter mm. Efter att företaget valt inriktning på kundsegment kan man formulera sin strategi efter det.

Det finns tre egenskapskategorier ledningen bör utforma sina styrtal efter:⁵¹

- Varans och tjänstens egenskaper: funktionalitet, kvalitet och pris.
- Kundrelationer: köppplevelsen och de personliga relationernas kvalitet.
- Image och rykte.

Genom att hitta lämpliga konkreta målsättningar från de tre olika kategorierna kan ledningen erbjuda ett bra värde för kunden.⁵²

3.2.6 Processperspektivet

Processperspektivet eller det interna perspektivet avspeglar företagets interna verksamhet. Fokus ligger på de processer som gör att företaget uppnår kund- och aktieägarmålen. Vikten ligger alltså på att behärska processerna i företaget till fulländning för att uppnå de finansiella- och kundmålsättningarna. Det ledningen bör tänka på vid en förbättring av sina processer kan delas in i tre perspektiv: kostnads-, kvalitets- och tidsperspektiv. Dessa tre perspektiv är värda att ta hänsyn till vid ett försök till att förbättra processerna.⁵³

⁴⁹ Kaplan, Norton, *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*. s. 172

⁵⁰ Kaplan, Norton, *The balanced scorecard*, s. 65

⁵¹ Ibid, s. 84

⁵² Ibid, s. 84

⁵³ Ibid, s. 113

Exempel på nyckeltal inom processperspektivet:⁵⁴

- JIT (Just-In-Time)
- reklamationer
- TCE (från start till slutlig produkt i tid)
- ökad tillverkning
- ökad kvalitet

Kaplan och Norton brukar dela upp processperspektivet i tre mindre processer som beaktar stegen från ett identifierat kundbehov till tillgodosett kundbehov. Dessa tre är innovationsprocess, supplyprocess och eftermarknadsprocess. Första steget är innovationsprocessen. Här är det meningen att företag ska identifiera nya marknader, nya kunder och utveckla relationen med de nuvarande kunderna. Detta kan man koppla samman med arbetet i kundperspektivet som vi tog upp ovan. Supplyprocessen ska representera arbetet från beställd vara till leverans, här kan man t.ex. mäta kostnaden och kvaliteten. Det tredje steget är eftermarknadsprocessen. Här lägger man fokus på antalet reparationer, reklamationer, garantiåtaganden o.s.v.⁵⁵

Det viktiga är att företagsledningen lyckas identifiera och behärska de viktiga processerna för verksamheten. Detta för att uppnå både de finansiella- och kundmålsättningarna.⁵⁶

3.2.7 Lärandeperspektivet/Utvecklingsperspektivet

Detta perspektiv fokuserar på företagets förmåga att utvecklas gynnsamt inför framtiden. Det gäller att skaffa sig en beredskap för att kunna utföra förändringar eftersom företagen befinner sig i en allt mer föränderlig värld. Vikten av att kunna identifiera framtida värden för kunden är betydelsefull för att uppnå framtida resultat.⁵⁷

Exempel på styrtalet inom detta perspektiv är:⁵⁸

- utbildning/timme
- total arbetstid
- andel nya produkter
- satsat kapital på forskning och utveckling

Det kan uppstå negativa effekter av att inte utbilda medarbetarna på lång sikt. Genom att fokusera på att vidareutbilda de anställda eller att höja den genomsnittliga utbildningsnivån i företaget, står man förhoppningsvis bättre rustad för framtida förändringar. Risken finns att om man inte tar hänsyn till detta perspektiv kan det lätt leda till att företaget riktar in sig på de kortsiktiga finansiella målen. Detta debatterades mycket i USA när deras företag inte hängde med i utvecklingen.⁵⁹

⁵⁴ Kapland, Norton, *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*, s. 172

⁵⁵ Kaplan, Norton, *The balanced scorecard*, s. 95

⁵⁶ Ibid, s. 111

⁵⁷ Ax, Johansson, Kullvén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 674

⁵⁸ Kapland, Norton, *Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets* s. 55

⁵⁹ Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 216

I dagens företag byts positionerna allt oftare än förr. Trenden har varit att chefer har velat visa att de kan åstadkomma goda resultat på ganska kort tid. Man har därmed sett utbildning av de anställda som en ”kostnad” för företaget och inte som en investering. De har sedan hoppats på att det inte ska ligga på deras bord när problemet uppstår.⁶⁰

Förmågan att nå de uppsatta målen i de andra perspektiven bottnar i företagets förmåga till lärande och tillväxt. Följaktligen bör prestationshöjande investeringar i medarbetare, system och processer ingå i varje företags BSC för att lyckas med sina långsiktiga finansiella mål.⁶¹

3.2.8 Koppling mellan perspektiven

Tanken är att det ska bildas en orsakskedja mellan perspektiven. Dessa ska påverka varandra för att få ett väl fungerande BSC. Lyckas företaget koppla vision och strategi till fokusområdena leder detta förhoppningsvis till att alla funktioner, enheter och anställda i organisationen går åt samma håll. Standardmodellen Kaplan och Norton utarbetade, passar inte in på alla företag och organisationer. Fördelen med modellen är att den är flexibel och kan anpassas efter det enskilda företaget och även för avdelningar och personer inom ett företag eller organisation. Detta gäller både för den privata och offentliga sektorn. BSC bör ses som en mall och inte som en tvångströja⁶².

3.3 Kritik mot BSC

Modellen är fortfarande relativt ny för företagen och många håller fortfarande på med att förbättra och utveckla den i sina verksamheter. Många av introducenterna var väldigt positiva till BSC men det finns alltid en motsatt sida av allt.

En negativ kritik är att fokus inte blir jämnt fördelat mellan de olika perspektiven utan att det ofta blir det finansiella perspektivet som får mest plats. Detta beroende på att strategin och visionen oftast är utgångspunkten och för att uppnå sin vision behövs finansiella resurser. Tanken är att de olika perspektiven ska ha lika mycket betydelse.⁶³

Lyckas de med en jämn fördelning av fokus på de olika perspektiven kan andra fällor uppkomma, som att för många styrkor tillsätts och ett informationsöverflöde uppstår. Man tillsätter för många nyckeltal för att de är lätta att mäta men kanske är de inte relevanta för verksamheten i relation till verkligheten. För många nyckeltal kan leda till att uppföljningen blir än mer komplicerad och att möjligheten att hitta en balans mellan perspektiven försvåras.⁶⁴

Det finns även det motsatta förhållandet att nyckeltal som skulle kunna vara viktiga för ett företag att nå framgång, är svåra att mäta och slopas från BSC. Det kan leda till att man bara har ett fåtal nyckeltal som inte gör någon större skillnad för företaget.⁶⁵

⁶⁰Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 216

⁶¹Ibid, s. 216

⁶²Kaplan, Norton, *the balanced scorecard*, s. 40

⁶³Sundin, *Gör styrkortet mer praktiskt!* s. 24 ff

⁶⁴Ibid s. 24 ff

⁶⁵Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 208

Det har också riktats kritik mot att chefer kan kompensera sin bristande insyn och kunskap genom att utöka antalet mätetal. Att företag lägger ner mycket tid på mätetal som inte är relevanta är naturligtvis inte bra för organisationen.⁶⁶

Det kan även vara svårt att få de anställda att arbeta efter BSC. Att mäta en händelse med nya och komplexa aktiviteter kan vara problematiskt, då prestationsmätning för aktiviteter saknar en jämförelsegrund och verksamheten har lite erfarenhet. Det kan vara speciellt svårt för verksamheter som befinner sig i en bransch där innovationer och nya händelser sker konstant.⁶⁷

3.4 Budget

Budgeteringens roller och syfte kan variera beroende på vilken organisation/företag man undersöker. Inte bara företagen har olika syften utan även tidsfaktorn har gjort att vissa roller blivit viktigare under vissa tidsperioder i företagets verksamheter.

I Sverige kom budgetens genomslagskraft på 1960-talet, då den infördes i företagen som ett planeringsverktyg för ledningen gällande framtida utveckling. På 70-talet när många företag började divisionaliseras ändrades rollen av budgetering, även om planering fortfarande var en viktig funktion inte minst ur finansiell synvinkel. Utvecklingen av budgetering under 1980-talet handlade om att ansvarstagande delades ut till fler i verksamheten. Budgeten började användas som ett kontrollerande verktyg för att se om målen uppfylldes. På 90-talet kom nya förutsättningar för företagen, nya styrmedel introduceras (bl.a. BSC) och budgeten fick andra roller.

De viktigaste rollerna som identifierats för budgetering är:⁶⁸

- planering inklusive samordning
- styrning inklusive uppföljning
- ansvar och åtagande
- motivation
- kommunikation

Ett av våra syften med vår uppsats är bl.a. att se om budgeteringens roller mellan företag och kommuner skiljer sig, därför väljer vi att förklara de olika rollerna som budgetering kan verka som.

3.4.1 Planering inklusive samordning

Alla verksamheter behöver planera för framtiden. Detta för att få en överblick och målsättning om vad man ska åstadkomma och göra. Planeringen kan sträcka sig över olika tidsperioder t.ex. en vecka till flera år framåt. Ju större företag desto mer komplex blir den och desto mer behöver planeras. Det vanliga är att arbetet/planeringen görs i olika ansvarsområden i så

⁶⁶ Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 208

⁶⁷ Nörreklit, *The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions*, s. 72

⁶⁸ Arwidi, *Budgeteringens utveckling – evolution eller revolution?*, s. 3

kallade delbudgetar. T.ex. kan det vara en delbudget för personal, en för försäljning och en för investeringar. Därefter läggs de olika delbudgetarna ihop till en huvudbudget för hela verksamheten.⁶⁹

När det gäller planering diskuterar man ofta tidsaspekten. Olika verksamheter planerar för olika tidshorisonter. När det gäller vilken tidshorisont planeringen syftar till, kan den delas upp i tre olika planeringsnivåer. Den första är strategisk planering. Denna handlar om långsiktiga frågor gällande företagets visioner och mål. Därefter kommer den taktiska planeringen som upprättas efter den strategiska planeringen. Den strategiska planeringen ger beslut om inriktning och den taktiska handlar om att förvekliga den i etapper. Den tredje nivån är den operativa planeringen. Den syftar till den närliggande framtiden t.ex. en vecka eller en månad framåt. Denna planering har sitt underlag i den taktiska planeringen och kan gälla transporter, enskilda orders och schemaläggning för personalen.⁷⁰

Samordning handlar om att få alla i företaget att jobba åt samma håll och mot samma mål. Det gäller att de olika enheterna hittar en samklang mellan sig, t.ex. om försäljningsenheten gör en uppskattning om hur mycket de tror de kommer att sälja, då vet produktionsenheten ungefär hur mycket de ska producera.⁷¹

3.4.2 Styrning inklusive uppföljning

Budgeten har sin utgångspunkt i verksamhetsmålet och anses vara ett mycket bra underlag för uppföljning av de olika periodernas utfall. Genom att ha budget får man något att jämföra utfallen med och desto fler delperioder desto snabbare kan uppföljning och ändring av styrning ske. Därför är det bra att ha flera avstämningar under ett verksamhetsår så att korrigering kan ske snabbt om det behövs. Därmed är det viktigt att fördelningen av årsbudgeten görs korrekt till de olika delperioderna under verksamhetsåret.⁷²

3.4.3 Ansvar och åtagande

Budgeten är även ett verktyg för att dela ut ansvar till de ansvariga. Man kan säga att företaget bidrar med resurser enligt budget och den ansvariga åtar sig att uppfylla den genom att uppfylla de åtaganden som är överenskommet enligt budget. Det är viktigt att det klargörs i den godkända budgeten vilket ansvar varje chef har.⁷³

Budgetering fungerar även som en varningssignal för företaget. Är det något ansvarsområde som inte uppfyller sina krav så är det den ansvariga enhetschefen som får kraftsamla för att lösa problemen. Det läggs ett ansvar på chefen för att hitta lämpliga lösningar.⁷⁴

⁶⁹ Ax, Johansson, Kullvén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 374 ff.

⁷⁰ Ibid, s. 374 ff.

⁷¹ Ibid, s. 374 ff.

⁷² Ibid, s. 374 ff.

⁷³ Anthony, Govindarajan, *Management Control Systems*, s. 410

⁷⁴ Ax, Johansson, Kullvén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 376

3.4.4 Motivation

Budgetering kan motivera de anställda att jobba hårdare för att uppnå de i budgeten uppsatta målen för verksamheten. Kopplas detta till delegering av ansvaret kan man få en effekt som gör att de ansvariga anstränger sig mer för att uppnå budgetkraven. Därför är det viktigt att så många som möjligt får ta del av budgetprocessen så att de är medvetna om målen. Det blir därmed viktigt att sätta klara mål så att de anställda vet vad som förväntas av dem.⁷⁵

3.4.5 Kommunikation

Under budgetprocessen ges det tillfällen för de anställda att komma med idéer till ledningen. Har medarbetarna bra lösningar på hur man effektiviserar verksamheten får de chansen att berätta om dessa under budgetarbetet. En annan fördel med att de anställda blir mer involverade i planeringen är att de får en klarare bild av företagets egentliga strategi och mål. Som det är på många företag idag går många till arbetet och utför det som de tror det ska göra utan att egentligen veta vad de arbetar mot för mål. Genom ökat involverande i planeringen kommer förhoppningsvis de anställda att arbeta mer mot gemensamt uppställd strategi och mål. Vid budgetprocessen ges tillfälle att föra en dialog mellan de olika enheterna så att de får en större insikt i varandras verklighet. Det ger även ledningen chansen att kommunicera sina idéer neråt i verksamheten.⁷⁶

3.5 Kritik mot budget

Budgeten utgör en viktig grund för det mesta av traditionell ekonomistyrning. När kritik riktas mot budgeten kan man säga att kritiken gäller företagets hela ekonomistyrning. Kritiken brukar ofta förenklat handla om att mycket arbete och engagemang läggs ner på en arbetsuppgift. När denna sedan är klar visar den sig ofta ha ett begränsat värde för att uppfylla de syften som är tänkta att nås.⁷⁷

I Sverige har budgetfrågan diskuterats intensivt, en av förespråkarna till kritik mot budgeten var Handelsbankens dåvarande VD Jan Wallander. Han hade ambitioner om att leda Handelsbanken utan budget. Wallander menade att det var svårt att förutsäga och planera för framtiden. Befinner sig företagen i en miljö där det sker många förändringar ökar osäkerheten och svårigheten att budgetera.⁷⁸

”Min slutsats blir att i bästa fall är budgetarbetet ett slöseri med resurser och i sämsta fall direkt farligt för företaget”⁷⁹

Han säger även att budget är ett maktinstrument, för att påverka de anställda. Vidare menar han att de anställda begriper detta och har en tendens att forma redskap som tjänar deras syften och tillförlitligheten minskar ytterligare för budgeten. Annat Wallander tar upp är att

⁷⁵ Ax, Johansson, Kullén, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 378

⁷⁶ Ibid, s. 377

⁷⁷ Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 175

⁷⁸ Wallander, *Budgeten ett onödigt ont*, s. 63

⁷⁹ Ibid, s. 63

budgetåret som centralt tidsperspektiv, egentligen inte har något att göra med hur verksamheten bedrivs. Verksamheten avslutas inte på bokslutsdagen, det är ofta helt andra perioder som är intressanta i praktiken.⁸⁰

Budgetering minskar tillväxtpotentialen genom att sikta in sig på de kortsiktiga finansiella siffrorna. Hope och Fraser säger även att budgeten är en barriär vid konkurrenskraft i informationsåldern.⁸¹

Jan Bergstrand tar även han upp kritik mot budget. Några punkter är:⁸²

- Budgeten skapar låsningar i organisation och beslut, som det senare under året kan visa sig svårt att ändra på oavsett hur väl motiverat detta är.
- Budgeteringen är mycket arbetsam, särskilt eftersom så många medarbetare bör engageras för att dess motivationseffekter skall bli positiva.
- Budgeten kan bygga på förenklade prognoser och slentrianmässiga framskrivningar.
- Budgeten kan leda till osolidariskt avdelningstänkande så att varje chef främst satsar på sin egen lilla bit av företaget och ofta förlorar intresset för de andra.

Neely (citerat Hansen, Otley, Van der Stede) tar även han upp den problematik som kan uppstå vid användande av budget, några av dessa är:⁸³

- Budgeten hindrar ansvarstagande och är ofta en barriär till förändring.
- Budget koncentreras på kostnadsreduktion istället för värdeskapande.
- Budget ger litet värde i relation till den kraftansträngning som läggs på den.
- Budgeten stärker vertikal styrning.
- Budgeten gör att medarbetarna känner sig undervärderade.
- Budgeten skapar barriärer mellan avdelningarna istället för att uppmuntra utbyte av kunskap.

Trots all denna kritik och att företagen känner att dessa problem finns i praktiken, kan man fråga sig varför de flesta företag fortfarande har kvar den. En anledning till varför den är kvar kan bero på att budgeten är djupt rotad i organisationen. En annan orsak är att budgetprocessen i många företag kan vara den enda gången hela verksamheten går igenom.⁸⁴

Budgeteringen kan leda till några av dessa missförhållanden i företagen. Det beror inte på själva budgeteringen i sig utan hur företagen tillämpar den. Budgetering är en komplex arbetsprocess som måste genomföras med stor försiktighet. Varje företag måste utforma budgeteringen med hänsyn till sina förhållanden.⁸⁵

⁸⁰ Wallander, *Budgeten ett onödigt ont*, s. 63

⁸¹ Hope, Fraser, *Beyond Budgeting*, Management Accounting, s.16ff.

⁸² Bergstrand, *Ekonomisk styrning*, s. 102

⁸³ Neely, *Driving value through strategic planning and budgeting*

⁸⁴ Hansen, Otley, Van der Stede *Practice developments in budgeting*, s. 97

⁸⁵ Bergstrand, *Ekonomisk styrning*, s. 102

3.6 Rullande prognoser

Rullande prognoser har blivit mer aktuellt de senaste åren och används bl.a. i Alfa Laval och därför har gruppen valt att ta med det i teorin. Den vanligaste användningen av detta styrverktyg idag är framförallt att det ska vara ett komplement till budgeten. Med prognoser får man ett arbetssätt som är mer aktuellt än budgeten. Några fördelar är:⁸⁶

- Att man slipper den långa och dyra budgetprocessen.
- Att man anpassar sig snabbare och i mindre steg till förändringar i omgivningen.
- Att man får en mycket bättre framförhållning när kalenderåret närmar sig sitt slut.
- Att man blir tvungen att bryta gamla låsningar mellan budget, organisation och beslut.

Vid användandet av prognoser får man bort planeringsprocessen som endast görs en gång per verksamhetsår och de risker som det medför t.ex. inlåsnings effekter av resurser. Med rullande prognoser får man in jämförelsegrunden att informationen hela tiden är baserad på den senast tillgängliga. Det i sin tur kan öka dialogen mellan företagets medarbetare.⁸⁷

Som alla andra modeller och styrverktyg som dyker upp finns det även kritik till detta framförallt gällande tidsperspektivet. Arbetskrävande insatser som gjordes tidigare vid budgetframställande ska göras flera gånger vid tillämpning av rullande prognoser. Därför är det viktigt att förenkla planeringsprocessen så att de positiva styreffekterna överväger.⁸⁸

Några nackdelar Bergstrand tar upp med prognoser är:⁸⁹

- Det blir nog knappast mindre planeringsarbete än förr.
- Samordningen mellan resultatenheterna blir mindre tydlig, eller så får den utföras på annan plats än prognosrutinen.
- Ansvarsmarkering och uppföljning blir svårare att åstadkomma.
- Chefer som inte sköter sitt jobb kan lättare smita undan vid uppföljningen eftersom det finns så många tillfällen att omarbета vad som lämnas in.

3.7 Budget och rullande prognoser

Det finns en del skillnader mellan budget och prognos. Budgeten är en plan för företagsledningen där chefen som upprättar budgeten verkligen jobbar för att uppnå målen i den. Prognos är mer en förutsägelse om vad som troligen kommer att ske, och det finns inga indikationer att forma arbetet utifrån.⁹⁰ Om en budgeterare kan ändra budgeten varje kvartal utan formellt godkännande är budgeten mer som en prognos.⁹¹

⁸⁶ Bergstrand, *Ekonomisk styrning*, s 129

⁸⁷ Lindvall, *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, s. 151

⁸⁸ Bergstrand, *Ekonomisk styrning*, s. 129

⁸⁹ *Ibid*, s. 129

⁹⁰ Anthony, Govindarajan, *Management Control Systems*, s. 410

⁹¹ *Ibid*, s. 410

Valet mellan budget och prognos bör göras utifrån vilken affärsmiljö företaget befinner sig i, de olika sätten passar vid olika situationer. Befinner sig företaget i en osäker miljö med ständig utveckling, t.ex. IT-branschen, är det inte lämpligt att budgetera för ett år då det är svårt för dem att planera ens för en månad framåt. Dessa företag utvecklas konstant och därför skulle rullande prognoser passa dessa verksamheter bättre, så att de kan uppdatera informationen. Däremot när de befinner sig i en stabil miljö och vet att deras produkter kommer att efterfrågas, t.ex. vatten- och elverk, fungerar det med långtidsplanering och ett års budgetering.⁹²

3.8 Budget versus BSC

Det balanserade styrkortet introducerades av Kaplan och Norton och var tänkt att fungera som ett komplement till budgeten för att förverkliga företagets strategi på ett bättre sätt. Kaplan och Norton ville skapa ett styrverktyg som bättre kunde analysera inte bara resultaten utan även processen bakom. Genom att använda sig av BSC fokuserar man inte bara på de ekonomiska måtten. Kan man då också lyckas få med de anställda i planeringen av BSC kan detta förhoppningsvis leda till att företaget fokuserar på de mål som är viktiga och gemensamt arbetar mot dessa.⁹³

Budgeten som nämnts har många roller beroende på vilken verksamhet man tittar på. Vid budgetanvändande kan framtiden planeras och man får en bra överblick av hela verksamheten vid budgetprocessen. Ledningen får mer kontroll över verksamheten och kan styra skeppet i önskvärd riktning.⁹⁴

Då är frågan, behöver man välja ett av dessa styrverktyg för att lyckas eller kan man använda sig av båda? Idag finns det verksamheter som väljer att ha kvar budgeten och använder BSC som komplement. Det har gjorts studier om detta och BSC har i första hand verkat som komplement till budgeten, i andra hand medfört att förändringar i budget och budgetprocesser gjorts och i tredje hand till viss del ersatt budgetens uppgifter.⁹⁵

Andra studier på svenska företag visar att de företag som har genomfört störst förändringar i budgetprocessen, är också de som kommit längst med införande av styrmodeller och principer med drag från BSC.⁹⁶

I vårt analyskapitel kommer vi att studera hur våra valda verksamheter har gjort med budget och BSC.

3.9 Rullande Prognoser versus BSC

Budgeten har fortfarande funktionen att bibehålla den interna effektiviteten, men har svårt att signalera om förändringar i omvärlden, vilket kan leda till svårigheter gällande företagets externa effektivitet⁹⁷.

⁹² Bergstrand, *Ekonomisk styrning*, s. 131

⁹³ Hansson, Pålsson, *Styrning med både budget och balanserat styrkort – en studie om hur arbetet kan förbättras*

⁹⁴ Ibid

⁹⁵ Arwidi, *Budgeteringen utveckling – evolution eller revolution?* s. 12 ff.

⁹⁶ Johansson, *Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling*, s. 399

⁹⁷ Ekholm, Wallin, *Is the annual budget really dead?* 9:519-539 s. 522

Givet all den kritik som riktas mot budget, (se ovan stycket kritik mot budget) kan man fråga sig om alternativa styrsystem kan göra företagen mer effektiva. Eller en kombination av dessa alternativa styrsystem skulle kanske kunna fungera bättre i organisationen. Styrsystemen vi talar om är rullande prognoser med BSC. Ett syfte med denna kombination skulle vara att få bort den årliga planeringen. En sådan seg, rigid och ofta politisk process har ett stort handikapp i den konkurrensaktiga miljö som företagen befinner sig i.⁹⁸

En kombination av rullande prognoser och BSC gör att cheferna får relevant och aktuell information, vilket gör att de vid behov kan agera snabbare. För att detta ska fungera måste beslutstagande och ansvar delegeras längre ner i organisationen så att cheferna på lägre nivåer kan agera när det är nödvändigt. Detta styrsystem ska också göra att organisationen är mer kopplad till strategin, genom förmedling till personalen som har direktkontakt med kunderna.⁹⁹

Decentralisering kräver mer kompetent personal. Genom att utbilda personalen i att förstå vilka aktiviteter som bidrar med värde för företaget, kan de även belysa vilka som inte är värdeökande. Fokus på det som ökar värdet leder till en kostnads kontroll med en kostnadsreduktion som följdverkan.¹⁰⁰

För att en sådan kombination ska kunna fungera måste organisationen vara villig till förändringar. Organisationskulturen är en av faktorerna till varför budgeten är kvar i företagen, men med rätt vilja kan man föra in det nya tankesättet och öka det personliga ansvaret. Det är viktigt att samspelet mellan alla parter i företaget fungerar.¹⁰¹

3.10 Offentlig versus privat verksamhet

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur budgeten och BSC:s roller fungerar i privat och offentlig verksamhet. För att ge en klarare bild över vilka skillnader det finns mellan kommunal- och privat verksamhet har vi tagit med ett avsnitt som belyser detta.

⁹⁸ Hope Jeremy, Fraser Robin *Beyond Budgeting*, Management Accounting, 77:16 ff.

⁹⁹ Ibid, s.16 ff.

¹⁰⁰ Hope Jeremy, Fraser Robin *Beyond Budgeting*, Management Accounting, 75: 20 ff.

¹⁰¹ Hope Jeremy, Fraser Robin *Beyond Budgeting*, Management Accounting, 77:16 ff.

Kommuner har en del karaktäristiska drag som skiljer sig från en privat verksamhet:

<i>Kommun</i> ¹⁰²	<i>Privat verksamhet</i>
• Politisk organisation	Ej politisk
• Beroendeförhållanden	Oberoendeförhållande
• Får ej agera utanför kommunernas gränser	Ingen geografisk begränsning
• Skattefinansierat	Marknadsfinansierat
• Tjänsteproducerande	Produkt- och tjänsteproducerande
• Icke-vinstsyftande	Vinstsyfte
• Professionell	Professionell

I en kommunal verksamhet är det enligt Kommunallagen 8 kap 4 § det lagstiftat om att kommunerna måste upprätta en budget, för att visa vad skattepengarna används till samt hur resurserna ska tilldelas de olika förvaltningarna¹⁰³. Privata verksamheter har fria tyglar gällande denna punkt. De är inte tvingade att använda budget utan kan tillämpa andra styrverktyg som t.ex. prognoser.

Det kan däremot nämnas att kommunerna hämtar allt mer inspiration från företagsvärlden och har börjat införa liknande tillämpning av olika styrformer. Det finns en del anledningar till detta. För det första fanns det en tro bland kommunerna på att en tillämpning av de nya styrformerna skulle bidra till en effektivare styrning. En annan orsak är att de sjunkande skatteintäkterna i samband med ökande arbetslöshet tvingar kommunerna att bli effektivare för att klara av alla uppgifter.¹⁰⁴

De skillnader som redovisas ovan gör att det blir intressant att se om de tillämpar BSC och budget på olika sätt. Kanske är skillnaderna inte så stora, då kommuner allt mer tvingas tänka mer som ett företag, gällande t.ex. effektivisering.

3.11 Teorisammanfattning

Detta kapitel har först och främst redogjort för BSC och budget och vad dessa styrverktyg innebär. Eftersom dessa två styrverktyg är de som uppsatsen primärt undersöker har de också givits mest plats i detta teoriavsnitt, men andra styrverktyg och kombinationer har tagits upp. Därefter har rullande prognoser behandlats. Detta för att en av verksamheterna (Alfa Laval) i undersökningen använder sig av det.

Kritik mot både BSC och budget har tagits upp under egna rubriker. I avsnittet med BSC-kritiken framgår det att modellen är relativt ny och oprövad och att det finns en risk att det finansiella perspektivet kommer i fokus. När det vidare gäller budgetkritiken menar bl.a. Wallander att det är svårt att förutsäga och planera inför framtiden. Även Bergstrand och Neely ger sin syn på detta.

¹⁰² Hellström, *Resultatenheter i kommunalteknisk verksamhet*, s. 66

¹⁰³ Sveriges Rikes Lag, Kommunallag 1991:900 B s. 1050

¹⁰⁴ Hellström, *Resultatenheter i kommunalteknisk verksamhet*, s. 3

Vidare i kapitlet har det i tre avsnitt tagits upp om förhållandet mellan budget och rullande prognoser, budget versus BSC och rullande prognoser versus BSC. I avsnittet med budget och rullande prognos beskrivs det vilket av de två styrverktygen företagen bör välja. Det beror på vilken marknad företaget befinner sig i. Budget eller BSC, vilket av verktygen ska företagen använda, eller kanske båda? Studier visar att BSC vanligtvis fungerar som ett komplement till budgeten. Skulle rullande prognoser och BSC kunna fungera som en ersättare till budgeten? Det är en av de frågor som tas upp ovan under rubriken rullande prognoser och BSC.

Detta teorikapitel avslutades med offentlig versus privat verksamhet. Skillnader dem emellan tas upp och beskrivs och en tabell med specifika skillnader visas för att lättare förstå det hela.

4 Empiri

I detta kapitel redovisas resultatet av de olika intervjuerna med företagen Gambro, Alfa Laval och Trelleborg samt kommunerna Helsingborg, Kristianstad och Tierp. Varje organisation kommer att presenteras separat och till varje organisation ges också en kortare allmän presentation.

4.1 Inledning

Efter denna korta inledning kommer varje organisation att presenteras separat under organisationens namn. För att öka insikten hos läsaren och ge en klarare bild kommer en kortare presentation av organisationen att göras. Vidare kommer resultatet av undersökningen delas upp i tre delar, BSC, budget och BSC/budget. Vid intervjuerna fick respondenterna svara på ett antal frågor, dock kommer svaren att återges i löpande text vilket underlättar då en helhetsbild av respektive organisation ska skapas.

4.2 Alfa-Laval

4.2.1 Företagsbeskrivning

Alfa Laval grundades år 1878 efter en separatoruppfinning av Gustaf de Laval. I början var företaget verksamt i Tumba men idag är verksamheten spridd till flera andra svenska städer såsom Lund, Eskilstuna, Södertälje och Ronneby. I Sverige finns det idag 1200 anställda.¹⁰⁵

Koncernen kan delas upp i tre divisioner, där två affärsenheter är kundorienterade medan den sista "Operation" tillverkar produkterna. Dessa tre divisioner kan sedan delas upp i geografiska enheter. I stora drag kan sägas att Alfa Laval tillverkar flödesutrustning, separationsteknik och värmewäxling av olika slag. Det är en bred produktgrupp företaget har att erbjuda marknaden, allt från kylmaskiner för livsmedelsindustrin till maskiner och utrustning för bl.a. sjöfarten och maskinindustrin.

Vid anläggningen i Lund där intervjun gjordes ligger fokus på värmewäxling. En värmewäxlare används till att kyla eller värma en vätska med hjälp av en annan vätska, användningsområdena är stora. Som många andra företag är verksamheten spridd över stora delar av världen. Dock är det intressant att nämna att ledningen för hela koncernen sitter i Lund, detta sedan tillbyggnaden av kontoret år 2003.

Det var som ovan nämnts på "Operation" intervjun gjordes. Med på intervjun från Alfa Laval fanns ekonomichefen, Arne Hermansson, och en controller, Gabriel Wapner, som båda arbetar inom "Operation". Det bör också nämnas att det var endast på denna division som det fanns någon form av BSC.

¹⁰⁵ Bra böckers lexikon

4.2.2 Intervjuresultat

Som ovan nämnts kommer först BSC att beskrivas och sedan tas budget och BSC/budget upp.

I Alfa Laval (talar hela tiden om hur det ser ut på "Operation", men skriver fortsättningsvis bara Alfa Laval) har de valt att inte använda namnet BSC detta då de anser att namnet har en negativ klang. Istället har de något som de kallar "Stargoal", vilket som namnet antyder ska bilda en stjärna. I "Stargoal" finns det åtta olika mått som tillsammans bildar en stjärna (se schematisk bild).



Schematisk bild 2: Stargoal Alfa Laval

Måtten som tas upp i stjärnan är "Deliveries on time", "Cycle time", "Suppliers DOT" (delivery on time), "Claim rate", "Project DOT", "Cost", "ITR" (Inventory Turnover Rate) och "Orders quated whitin PSA" (Product Supply Agreement's) leadtime. Och dessa är lika inom hela divisionen "Operation", detta för att möjliggöra jämförelser. "Stargoal" bygger på att Alfa Laval värdesätter de olika parametrarna som ingår i "Stargoal". Skalan ligger mellan 20 och 100 som är fiktiva tal. På varannan av parametrarna är 100 det optimala medan på de andra är 20 det optimala. Lyckas detta blir resultatet att en stjärna bildas.

Vid börsintroduktionen 2002 ändrades organisationen och styrsättet på Alfa Laval. Det var vid denna tidpunkt som "Stargoal" introducerades. Tanken var att fokus skulle flyttas från finansiella mått till mer icke finansiella mått som inte finns med i resultat- och balansräkning. Ytterligare en tanke bakom var att få med de anställda så att de kände sig delaktiga i arbetet. De ser även "Stargoal" som en morot för de anställda och tror att det ska öka deras motivation. Ett led i detta är hur uppföljning och informationsspridande av resultaten från

”Stargoal” förmedlas. Detta sker både genom intranätet men också genom att ”Stargoal” sätts upp på anslagstavlor ute i fabriken. Här kan de anställda se vad som gått bra respektive dåligt för perioden. Resultat visas också externt genom den månatliga koncernrapporteringen.

Det stora arbetet med ”Stargoal” gjordes vid introduktionen då hela modellen byggdes upp från grunden. Fyra år efter införandet anser de inte att arbetet är lika tidskrävande då måtten är lätta att räkna ut och inte svåra att komma åt. Måtten finns redan tillgängliga i systemet p.g.a. arbetet med budget (costing update som de använder i Alfa Laval). Detta innebär att ”Stargoal” görs efter budgetuppställningen. Som ovan nämnts finns måtten redan klara för ”Stargoal” och innebär inget extra arbete. Syftet med ”Stargoal” är att fokusera på icke finansiella mått som är viktiga för ”Operation”.

Uppdatering av ”Stargoal” sker 10 gånger per år och i samband med detta kan extra insatser sättas in på de områden som kräver det. Det görs genom olika projekt som är specialiserade på att lösa problem. Dessa projekt kan enligt ekonomichefen vara tidskrävande men är ändå nödvändiga. För att måtten inte ska bli inaktuella och bara finnas där för syns skull ses mätetalen över en gång per år.

Respondenterna var väldigt nöjda med ”Stargoal” då den motiverar de anställda och på ett bra sätt visar där det finns brister i verksamheten. Som med alla verktyg ser de en möjlighet till utveckling och förändring av ”Stargoal” men i någon form kommer den alltid finnas kvar enligt respondenterna.

Inom Alfa Laval används inte längre ordet budget utan ”costing update” vilket introducerades i samband med ”Stargoal” och börsintroduktionen. ”Costing update” görs på hösten varje år i samband med verksamhetsplanen som sträcker sig över tre år där ”costing update” ingår som första året. Sedan under det löpande året använder de sig av rullande prognoser som benämns ”forecasts”. En revidering av ”forecasts” görs varje kvartal.

	Jan Q1	April Q2	Juli Q3	Oct Q4	Jan Q1	April Q2	Juli Q3	Oct Q4
Costing update	[Timeline bar from Jan Q1 to Oct Q4]							
Forecast Q1	[Timeline bar from Jan Q1 to Oct Q4]							
Forecast Q2	[Timeline bar from April Q2 to Oct Q4]							
Forecast Q3	[Timeline bar from July Q3 to Oct Q4]							
Forecast Q4	[Timeline bar from Oct Q4 to Jan Q1]							
Forecast Q1	[Timeline bar from Jan Q1 to Oct Q4]							

Schematisk bild 3 Costing update och forecast Alfa Laval

Anledningen till att man använder sig av ”forecasts” är att de anser att deras ”costing update” snabbt blir inaktuell. För att kunna anpassa arbetet efter den senaste tillgängliga informationen anser de att ”forecasts” är nödvändiga. Till skillnad från ”Stargoal” som inte är tidskrävande läggs det ner mycket tid på upprättande, uppdatering och uppföljning av ”costing updates” och ”forecasts” genom att det berör många anställda. Det tidskrävande budgetarbetet är ett problem de är medvetna om, men genom att ändra sina rutiner och komma på lösningar hoppas de få bukt med problemet.

”Stargoal” fungerar som ett komplement till ”costing updates” och ”forecasts” men då man inom Alfa Laval styr mycket med finansiella mått anser man att ”costing update” är det viktigaste styrinstrumentet. Tillsammans bildar de tre ett bra styrsystem där ”Stargoal” har en

mer kontrollerande och kommunicerande roll medan ”forecasts” och ”costing updates” fungerar som strategiverktyg.

Inom Alfa-Laval används inte något bonussystem, vilket enligt respondenterna är väldigt ovanligt för ett produktproducerande företag.

4.3 Gambro

4.3.1 Företagsbeskrivning

Gambro bildades 1964 efter att professor Nils Alwall övertygat Holger Craaford att satsa pengar på att ta fram den första konstgjorda engångsnjuren (dialysatorn). Professor Nils Alwall arbetade tidigare på njurmedicinska kliniken vid Lunds universitetssjukhus och var samtidigt anställd vid Lunds universitet innan han övergick till Gambro¹⁰⁶. Det var inte bara engångsnjuren som fanns med bland Gambros tidiga produkter utan även dialysmaskiner började tillverkas. Namnet Gambro kommer från Gamla Brogatans sjukvårdsaffär AB.¹⁰⁷

Gambro AB börsintroducerades runt 1980 med familjen Craaford som huvudägare¹⁰⁸. År 2006 avnoterades företaget från börsen och istället bildades ett private equity bolag¹⁰⁹.

Inom koncernen är de 22 000 anställda varav 7 000 i Sverige där också ledningen sitter. I koncernen finns det tre divisioner, Gambro, Gambro Healthcare och Gambro BCT. Det vi i gruppen har tittat närmare på är Gambro som har verksamhet i Lund, både i form av kontor och tillverkning. Den tillverkning som sker i Lund är inriktad på dialysmaskiner, vattenreningsanläggningar och torra koncentrat för användning i samband med dialysbehandling. I Lund bedrivs också forskning och utveckling inom området dialys.¹¹⁰

På Gambro intervjuades Caroline Schönström, tidigare student vid Ekonomihögskolan i Lund. På företaget är hon anställd som ekonomiansvarig för delar av verksamheten i Lund men hon är också en av de anställda med störst insikt i hur BSC fungerar.

4.3.2 Intervjuresultat

På Gambro i Lund använder de sig av ett BSC enligt klassisk Kaplan och Norton modell med fyra perspektiv och en rad nyckeltal under varje. Introduktionen av BSC gjordes på ledningsnivå i form av ett tvingande beslut. De upprättar ett övergripande BSC för hela verksamheten. Därefter är det upp till varje division att utforma sitt BSC utifrån det övergripande. Respondenten anser inte att arbetet har ändrats något anmärkningsvärt sedan införandet av BSC, då de flesta nyckeltalen redan fanns. Nu har verktyget paketerats på ett snyggare sätt och användningen har utvecklats genom att personalen involveras i arbetet.

¹⁰⁶ <http://www.ediffah.org/search/present.cgi?id=ediffah:lub:767741:1153310613&termlist=LUND> 2006-12-14

¹⁰⁷ <http://susning.nu/Gambro> 2006-12-14

¹⁰⁸ *Ibid* 2006-12-14

¹⁰⁹ <http://gambro.se/Pages/InfoPage.aspx?id=9801> 2006-12-14

¹¹⁰ *Ibid* 2006-12-14

Som ovan nämnts är Gambros BSC enligt klassisk Kaplan och Norton modell. Deras BSC består av fyra perspektiv med tillhörande nyckeltal. De fyra perspektiven som är samma på alla nivåer i företaget är: human, intern, finans och kundperspektiv. Nyckeltalen under varje perspektiv vill inte Gambro lämna ut men de är individuellt anpassade efter varje avdelnings behov och är två till fyra till antalet.

Syftet med BSC är att det ska fungera som ett komplement till budgeten och som ett kommunikationsverktyg. Då tydliga indikationer på status ges från BSC, gör det att det på ett tydligt sätt går att kommunicera vad man fokuserar på. Den kvartalsvisa rapporteringen sker med hjälp av Excel och sedan sätts anslag upp runt om i företagets lokaler så att de anställda får tillgång till informationen. Det finns även tankar på att köpa in ett speciellt anpassat dataprogram för att underlätta hanteringen av BSC, men också för att få ut mer av konceptet. Detta är ett led i att få med de anställda i större utsträckning. BSC ska engagera medarbetarna, konkretisera och prioritera fokus. De vill även få in nyckeltal av icke finansiell karaktär.

Respondenten anser att det behövs mer arbete för att integrera BSC i verksamheten. De känner inte att de förverkligar sina affärsstrategier i högre grad än tidigare. Respondenten tycker att utvecklingspotential finns och ska fortsätta att jobba med det.

Gambro använder sig av en verksamhetsplan som sträcker sig över tre år där budgeten utgör det första året. Den strategiska planen är basen för budgeten. De andra två åren fungerar mer som ett underlag för framtida planering. Efter varje verksamhetsår görs en ny treårs planering som löper över varandra. De har inga prognoser som löper parallellt med budgetarbetet.

Syftet med budgeten är att den ska fungera som ett planerings- och strategiverktyg samt som en avstämningsplan. Detta också för att bestämma hur mycket resurser varje avdelning ska tilldelas. Budgeten följs upp en gång per år men avstämning sker varje månad. Budgetprocessen börjar i februari och ska vara klar i augusti och därefter görs BSC:et. Att BSC görs efter budgeten är inte bra enligt respondenten.

Budgeten speglar strategin. Om man har ett skifte i produktionen t.ex. från ett filter till något annat ska detta synas i budgeten. Under de senaste åren har budgeten blivit mer "top-down" än tidigare.

BSC verkar som ett komplement till budgeten och ses som ett kontroll- och kommunikationsverktyg. BSC görs efter budget så till viss del speglas ändå detta av företagets strategi.

Belöningsystemet är kopplat till både BSC och budget. Utformning enligt följande: 1/3 är individuellt anpassade och består oftast av icke finansiella mått, 1/3 är kopplat till resultatet för avdelningen och 1/3 till hur hela koncernen går.

4.4 Trelleborg

4.4.1 Företagsbeskrivning

Trelleborg grundades år 1905 och huvudkontoret är placerat i Trelleborg. Idag är koncernen ett börsnoterat bolag på Stockholmsbörsens A-lista. Inom koncernen finns det 22 000 anställda som i sin tur är uppdelade på fem affärsområden vilka är: Automotive, Sealing Solutions, Engineered Systems, Wheel Systems och Building. Verksamheten finns i ett 40-tal länder runt om i världen.¹¹¹

Vid 100-årsfirandet föregående år uppgick nettoomsättningen till 24 170 MSEK.¹¹²

Övergripande kan sägas att Trelleborg är en global industrikoncern med ledande positioner baserade på avancerad polymerteknologi och ett djupt applikationskunnande. Företaget utvecklar högprestandalösningar som tätar, dämpar och skyddar i krävande industrimiljöer.¹¹³

Affärsenheten som vi intervjuade var Trelleborg Building Systems som delvis har sin verksamhet och sitt kontor i Malmö. Inom denna enhet tillverkas produkter för fuktisolering och tätning till bygg- och övrig industri men också till konsumentmarknaden. Den från företaget som vi intervjuade var Bo Lennart Nilsson som arbetar som ekonomiansvarig i ledningsgruppen för Building Systems. Intervjun bygger bara på situationen på Building Systems.

4.4.2 Intervjuresultat

Inom verksamheten på Trelleborg Building Systems (hädanefter Trelleborg) används inte något som kallas BSC utan de har valt att kalla det för ”nyckeltal”. Dessa nyckeltal kan inte ses som ett BSC utifrån Kaplans och Nortons teorier. Enligt företaget fungerar de som ett komplementärt styrverktyg till budgeten.

På Trelleborg har man använt sig av nyckeltal väldigt länge och under den senaste 20-årsperioden har mer fokus riktats mot dessa. Nyckeltalen har utvecklats med åren och även ersatts av nya relevanta tal. Sammanlagt finns det runt 50 nyckeltal och för varje enhet har de ca 10 stycken som används löpande. Tanken med nyckeltalen är att man inte bara vill eller ska inrikta sig på finansiella tal. De vill även använda sig av icke finansiella. Några exempel på nyckeltal som affärsenheten använder sig av är cashflow, leveranssäkerhet, kassationer och working capital days.

Nyckeltalen används inom alla nivåer av affärsenheten. Trelleborg har några nyckeltal som är direkt kopplat till den övergripande verksamheten, sedan har varje avdelning några nyckeltal som är anpassade efter deras verksamhet. Inom varje avdelning har sen alla anställda några personliga nyckeltal kopplade till sina specifika arbetsuppgifter.

¹¹¹ Trelleborgs årsredovisning (2005)

¹¹² Ibid

¹¹³ Ibid

Nyckeltalen följs upp löpande under året men i samband med budgetarbetet gör man en grundligare genomgång och ersätter och analyserar alla talen. Vid uppföljning av nyckeltalen kommuniceras resultaten ut till de anställda genom intranätet och på anslagstavlur runt om på affärsenheten. När resultatet av nyckeltalen redovisas är det bara de som är relevanta för avdelningen som redovisas.

Tanken med användandet av nyckeltalen är att se var det går bra eller dåligt i verksamheten, genom att tidigt kunna utläsa tendenser och riktningförändringar. Nyckeltalen fungerar därmed som ett kontrollverktyg enligt respondenten. Genom detta finns det möjlighet att redan på ett tidigt stadium se var det finns möjlighet att förbättra eller bromsa utvecklingen. Det föreligger en risk att nyckeltalen glöms bort när företaget befinner sig i medgång vilket är fallet för Trelleborg nu med en stark tillväxt inom byggindustrin.

I stort sett är de nöjda med tillämpningen av nyckeltalen men de anser att talen är lite många till antalet. Genom att minska antalet tror respondenten att systemet skulle bli mer hanterbart.

Budgeten byggs upp enligt följande, först görs en försäljningsbudget, sen går man vidare och ställer sig frågan, kan vi producera så här mycket? Vad kan vi annars göra åt det? Detta är grunden i produktionsbudgeten. Sen avslutar de med en overheadbudget som utmynnar i en resultat- och balansbudget.

Innan budgeten läggs på hösten görs också en strategisk plan som sträcker sig över tre år och där budgeten utgör det första året. Den strategiska planen är den s.k. basen för budgeten. Denna plan revideras sedan varje år. Under året följs budgeten upp månadsvis genom att data samlas in. Vid halvårsskiftet görs en större och mer noggrann revidering och här kan eventuella ändringar göras om så krävs.

Den största fördelen med budgeten enligt respondenten är att en grundlig utvärdering av organisationen görs. Andra fördelar som nämns är att budgeten används som resursfördelning och ger motivation för de anställda.

På frågan om de tror att de skulle kunna klara sig utan en budget var respondenten övertygad att Trelleborg skulle göra det. Även om en genomgång och översyn av verksamheten måste göras behövs det inte en budget.

Arbetet med nyckeltalen görs parallellt med budgeten och kopplas i de flesta fall till denna. I det stora hela är nyckeltalen ett komplement till budgeten men ändå ses de som delvis integrerade då vissa av talen ingår i budgeten, alla nyckeltal ingår inte i budgeten. Sammanfattningsvis formuleras budgeten utifrån strategin och nyckeltalen ses mer som ett kontrollverktyg och utvecklingsverktyg även om budget och nyckeltal inte helt kan ses som skilda delar i verksamheten.

För att de anställda ska bli mer medvetna om den uppsatta budgeten och nyckeltalen finns det ett belöningsystem kopplat till varje individ i affärsenheten. Belöningsystemet är individuellt anpassat och är också till för att de anställda ska känna mer motivation.

4.5 Helsingborgs kommun

4.5.1 Kommunbeskrivning

Helsingborgs kommun är beläget i västra delen av Skåne och ingår i Skåne län och har en areal på 425,74 km². Vid den senaste mätningen som gjordes den 30 september 2006 hade kommunen en befolkningsmängd på 123 062 personer. Detta gör kommunen till en av Sveriges största i befolkningsmängd räknat. Helsingborg är en kommun som precis som Kristianstads kommun ökar stadigt då de ingår i den starkt expanderande öresundsregionen. I kommunen ingår det 26 tätorter.¹¹⁴ Antalet anställda som arbetar inom kommunen är drygt 9 000¹¹⁵.

För att sprida information om kommunen har inte bara Helsingborgs kommun information via sin hemsida. De ger även ut en bok där de beskriver kommunens mål och visioner. Här kan man också se de övergripande nyckeltal som de fokuserar på.

I Sverige är Helsingborgs kommun bland annat känt för sin hälsobrunn (Ramlösa). Från denna brunn har man buteljerat vatten i 300 år. Det är idag Sveriges största exportör av vatten och exporterar det till ett 40-tal länder runt om i världen.¹¹⁶

Intervjun gjordes med Katarina Lindquist och två av hennes medarbetare Mikael Fredriksson och Jens Dietrichson.

4.5.2 Intervjuresultat

I Helsingborg har de valt att utgå från Kaplan och Nortons ursprungliga modell vad gäller BSC. De kallar det även för Balanced Scorecard eller balanserat styrkort.

Tanken var att Helsingborgs kommun skulle börja använda sig av BSC 1999, men på grund av olika problem på vägen har det tagit lång tid för dem att implementera det i kommunen. Några problem som de nämnde var att rapporteringssystemet de tidigare använde sig av inte kunde utnyttjas av fler än högst en person på varje förvaltning. Detta ledde till att BSC inte förankrades i systemet. Ett annat problem var att det skedde en omorganisering av kommunen. Nu när läget har stabiliserat sig och ett dataprogram, som alla anställda kan använda, har arbetets fram har de börjat integrera BSC i kommunen igen. För att göra de anställda medvetna om BSC har man ordnat ett antal föreläsningar, projektmöten och även haft vissa utbildningar.

Beslutet om användandet av BSC togs uppifrån av kommunfullmäktige och är tvingande. Hela kommunen har ett övergripande BSC och sen har varje förvaltning ett speciellt utformat styrkort anpassat efter sina behov. De kommer inte att ha styrkort hela vägen ner till individnivå då de anser detta som svårhanterligt. Om det skulle finnas vissa förvaltningar som vill använda sig av ett BSC på individnivå finns det inga hinder för detta. Anledningen till att

¹¹⁴ http://sv.wikipedia.org/wiki/Helsingborgs_kommun 2006-12-14

¹¹⁵ Katarina Lindquist, Helsingborg kommun

¹¹⁶ <http://www.ramlösa.se> 2006-12-14

de vill införa BSC i kommunen är för att få bort fokus på budgeten och även koncentrera sig på icke finansiella mått.

Ambitionen med införandet av BSC är att se verksamheten ur olika perspektiv. De vill också belysa processen och inte bara det ekonomiska. Tanken med BSC är att det ska verka som ett strategi- och kommunikationsverktyg samt vara ett komplement till budgeten. Det ska också öka delaktigheten och motivationen hos de anställda.

Helsingborg kommuns BSC består av fyra perspektiv som är kopplade till verksamhetens strategier och mål. De fyra perspektiven är: process, ekonomi, utveckling och medborgare (human). Dessa perspektiv är gemensamma för hela kommunen, så väl för det övergripande som för varje förvaltning. Nyckeltalen under perspektiven varierar sedan och som vi nämnde tidigare är de anpassade efter varje förvaltning. Antalet nyckeltal under perspektiven brukar ligga på i snitt två till tre stycken.

BSC ses över tre gånger per år. Årligen görs en noggrannare översyn där man ser över om man eventuellt ska ändra på några av mätetalen. Den mer noggranna översynen görs före budget.

Precis som alla andra kommuner i Sverige måste Helsingborgs kommun ha en budget. De använder sig av en övergripande budget som innefattar hela kommunen. Varje förvaltning har dessutom en individuell budget. De anser att det är ett väldigt tidskrävande arbetet som också kräver mycket resurser. Varannan månad ser man över budgetarna och gör eventuellt vissa förändringar i dem om det behövs.

Det som skiljer sig gentemot BSC är att budgeten ses som ett resurs- och kontrollverktyg medan styrkortet eventuellt mer ses som ett strategiverktyg. Något belöningsystem är inte kopplat vare sig till budget eller BSC. Båda styrverktygen BSC och budgeten används som ett kommunikationsverktyg

När vi frågar respondenterna om de är nöjda med BSC är de lite tveksamma. Än så länge har de inte sett någon större fördel med hoppas på att arbetet med BSC ska löna sig i framtiden.

4.6 Kristianstad kommun

4.6.1 Kommunbeskrivning

Kristianstad kommun är beläget i nordöstra delen av Skåne och ingår i Skåne län och är till ytan Skånes största kommun med en areal på 1346 km². Vid slutet av år 2005 hade kommunen 79 915 invånare. Detta ökar stadigt då de befinner sig i öresundsregionen, som är en av de snabbast expanderande regionerna i norra Europa. I kommunen finns det ett 40-tal orter med mer än 200 invånare i varje. Detta gör Kristianstad kommun till Sveriges tätortstätaste.¹¹⁷ Antalet anställda som arbetar för de kommunala förvaltningarna är 6 200 st.¹¹⁸

¹¹⁷ http://www.kristianstad.se/templates_custom/Page_2110.aspx 2006-12-13

¹¹⁸ Per Persson, Kristianstad kommun

Kristianstad kommun är känt som Sveriges ledande livsmedelscentrum, detta eftersom de har flest livsmedelsföretag i landet¹¹⁹. Mycket av marknadsföringen av kommunen läggs på att marknadsföra staden med anknytning till mat. Som ett exempel har de givit ut en ”kokbok” där man kombinerar recept, speciella för området, med kommunens visioner och mål.

En produkt som gjort Kristianstad kommun känd runt om i världen är spritmärket Absolut. Absolut är världens tredje största sprittillverkare efter Bacardi och Smirnoff. Det grundades 1879 och tillverkas fortfarande i Åhus som är Kristianstad kommuns näst största tätort.¹²⁰

Intervjun gjordes med kommundirektören Per Persson.

4.6.2 Intervjuresultat

I Kristianstad kommun har de valt att kalla BSC för Styrkan för att de ansåg att detta var ett lämpligare namn. Styrkan är en direkt motsvarighet till vad som enligt teorin menas med BSC.

Respondenten som tidigare bl.a. jobbat som ekonomidirektör på kommunen är en av dem som ligger bakom införandet av BSC. Redan 1995 fick respondenten höra talas om BSC på ett seminarium, då började idén växa fram. Projektet har tagit lång tid och det är först 2007 det ska börja gälla. Under arbetets gång har bl.a. nytexaminerade studenter från Kristianstad högskola blivit projektanställda för att skriva rapporter om hur införandet ska ske. Respondenten själv har också läst in sig grundligt på ämnet och vid intervjun visades Kaplans och Nortons bok, vilken också ingår i denna magisteruppsats teoriavsnitt.

Beslutet som togs uppifrån (kommunfullmäktige) innebär att hela kommunen ska innefattas vid användandet av Styrkan. Kommunen kommer att ha ett övergripande gemensamt styrkort, Styrkan. Varje förvaltning kommer sen att få ett individuellt styrkort speciellt utformat för dem. Att ha BSC hela vägen ner till individnivå kommer de inte, då de anser detta som svårhanterligt. De vill även att kommunens invånare ska vara medvetna om visionen och arbetet med denna. Anledningen till att man vill börja använda Styrkan är för att de vill få bort fokus på budgeten och istället koncentrera sig på icke finansiella mått.

Styrkan består av fyra perspektiv vilka är: ekonomiskt, medborgare (human), medarbetare (process) och utvecklingsperspektiv. Dessa är kopplade till kommunens mål och strategier. Under varje perspektiv finns det tre till fem nyckeltal. De fyra perspektiven är samma för alla kommunens förvaltningar men nyckeltalen anpassas efter varje förvaltnings verksamhet. Styrkans upplägg kan ses som en direkt kopia av Kaplan och Nortons ursprungsmodell och tanke bakom BSC. Respondenten betonade också att de inte fanns något intresse att ha ett femte perspektiv då de finner detta onödigt och bara ger extra arbete.

Syftet med Styrkan är att förverkliga kommunens strategi och mål. De ser Styrkan som ett komplement till budgeten. Meningen är också att alla anställda ska se sin roll i helheten och bli mer motiverade. För att detta ska lyckas har kommunen ordnat olika aktiviteter för de anställda. Detta har bl.a. gjorts genom träffar och ett antal föreläsningar. I vissa fall har även utbildningar förekommit och tanken är att de ska fortsätta med detta. Ett annat exempel är den s.k. ”kokboken” som kommunen har givit ut. Man vill med denna bok beskriva kommunens

¹¹⁹ http://sv.wikipedia.org/wiki/Kristianstads_kommun 2006-12-13

¹²⁰ http://sv.wikipedia.org/wiki/Absolut_Vodka#Level_Vodka 2006-12-13

vision¹²¹. Styrkan beskrivs här i kombination med recept hämtade från regionen. Tanken är också att informationen ska spridas till kommunens alla invånare och inte bara till de anställda inom kommunens olika förvaltningar.¹²²

Styrkan ska ses över årligen, men hade resurserna funnits skulle de vilja följa upp den ännu oftare.

Enligt lag måste Kristianstad kommun, som alla andra kommuner, ha en budget. De upprättar en budget som följs upp varje månad och som läggs på hösten varje år. Varje förvaltning har en egen budget och kommunstyrelsen har det övergripande ekonomiska ansvaret.

Styrkan ses som ett komplement till budgeten och används som en strategi och inte ett kontrollverktyg. Den årliga tillsynen av styrkan görs innan budgeten läggs. På kommunen räknar de med att införandet kommer att förändra budgeten, som ovan nämnts ska styrkan införas under 2007. Hela den tidigare budgetprocessen kommer att läggas om och förhoppningsvis får man bort det kortsiktiga tänkandet. Fokus kommer allt mer att övergå från budget till Styrkan. I Kristianstad kommun finns det inga belöningssystem.

4.7 Tierps kommun

4.7.1 Kommunbeskrivning

Tierps kommun ligger i norra Upplands län och har ca 20 000 invånare. Vilket utgör mediankommunen för Sverige.¹²³ Enligt deras hemsida är det en liten kommun som erbjuder flexibilitet och stora möjligheter¹²⁴.

I kommunen finns en större tätort med ca 6 000 invånare vid namn Tierp vilken är belägen vid järnvägen Uppsala-Gävle. I orten finns två stora aktiebolag värda att nämna, Sandvik AB och Atlas Copco AB vilka båda är noterade på Stockholmsbörsens A-lista. Vidare finns det flera gamla bruksorter i kommunen, t.ex. Söderfors och Karholm.

På kommunen arbetar 1500 personer heltid och räknas även deltidsanställda uppgår antalet till 2000¹²⁵. Intervjun gjordes som tidigare nämnts per telefon och vår respondent var Conny Rönnholm som arbetar som ekonomiansvarig på kommunstyrelsen.

¹²¹ Per Persson, Kristianstad kommun

¹²² Ibid

¹²³ Conny Rönnholm, Tierps kommun.

¹²⁴ <http://www.tierp.se/kommunen.4.1f78b68fc3015bd9d7fff119.html> 2006-12-16

¹²⁵ Conny Rönnholm, Tierps kommun

4.7.2 Intervjuresultat

Tierps kommun är unik i Sverige då de använder sig av BSC ändå ner på individnivå. De använder sig också av ordet BSC. Varje enskild förvaltning inom kommunen har ett övergripande BSC och på individnivå finns ett individuellt utformat dito. Något BSC för hela kommunen finns däremot inte.

BSC infördes för tre år sedan, detta efter att kommunchefen och respondenten varit på en kurs i Göteborg om ämnet i fråga. När de sedan presenterade idén för avdelningscheferna ute på förvaltningarna var även dessa positiva. Beslutet att införa BSC togs sedan i kommunfullmäktige där det bestämdes att varje enskild förvaltning skulle upprätta ett BSC men också att varje heltidsanställd skulle få ett eget anpassat BSC. I samband med införandet anordnades informationsmöten för personalen så att de så snabbt som möjligt skulle bli medvetna om vad BSC handlade om.

Perspektiven som är samma för både förvaltningarna och varje individ är: kund, process, medarbetare och ekonomi. Under varje perspektiv finns det sedan tre till fyra nyckeltal, dock är dessa inte samma för alla, utan anpassade efter behov. Under varje nyckeltal har de sedan en kortare beskrivning på hur de ska lyckas uppnå nyckeltalen på bästa sätt. En mindre översyn av BSC görs när halva året har gått och en gång om året görs en större revidering. Det är vid denna revidering det kan komma på tal att något eller några nyckeltal ska ändras. Detta görs före budgeten. Kommunikationen av BSC sker via intranätet, dock har bara varje individ tillgång till sitt eget och förvaltningens. Cheferna har tillgång till nyckeltalen till personalen de har under sig.

Syftet med BSC är att det ska vara ett komplement till budgeten. Kommunens vision ska tydliggöras. De anställda ska känna att deras arbete hänger ihop och påverkar kommunens övergripande vision. Vidare är tanken att BSC ska motivera de anställda och skapa en bra kommunikation mellan sig.

Efter tre års användande av BSC i Tierps kommun anser kommunen att de är nöjda med BSC och tror att det kommer att leva kvar länge i verksamheten. De anser att BSC tydliggjort deras vision och mål vilket också var syftet. Vidare har det skapats en bra kommunikation inom och mellan verksamheterna vilket gör att de anställda blir mer motiverade att utföra ett bra arbete. Avslutningsvis ser de också en utvecklingspotential av BSC, de är trots allt fortfarande i en uppstartsfas då det bara har använts i tre år.

Budgetens huvudsakliga uppgift är att fokusera på kommunens resurser och att fördela pengarna på ett så optimalt sätt som möjligt. Utöver detta ska budgeten även tydliggöra kommunens mål.

Uppföljning av budget sker halvårsvis genom att ett antal personer på varje förvaltning går igenom vad som har skett under den senaste sexmånadersperioden. Därefter skickas informationen vidare till kommunledningen och vid stora skillnader förs ett samtal i syfte att reda ut problemen men också för att försöka hitta orsakerna bakom det hela. Om man vid revideringsarbetet kan se att det blir svårt att hålla den tidigare fastlagda budgeten finns det en risk att åtgärder måste göras vilket kan leda till en sänkt service inom kommunen.

BSC är kopplat till kommunens strategi, med hjälp av BSC anser kommunen att de har kunnat förverkliga sina affärsstrategier på ett bättre sätt än tidigare. BSC görs efter det att budgeten har lagts på våren (hösten fr.o.m. 2007).

I Tierps kommun använder de sig av ett belöningsystem som är kopplat till BSC för varje enskild individ. Lyckas de anställda nå de uppsatta målen för det individuellt utformade BSC kommer de nästa år att få en lite högre lön. Utöver detta kan de anställda också få ett engångsbelopp genom att komma med förslag som bidrar till kommunens utveckling. Det sistnämnda är dock ganska ovanligt men sker några gånger per år.

5 Uppbyggande analys

I detta kapitel som vi har valt att kalla uppbyggande analys kommer den insamlade empirin, som presenterades i föregående kapitel, att analyseras. Detta kommer att göras utifrån de teorier som togs upp och presenterades i kapitel tre. Varför vi valt att kalla detta kapitel för uppbyggande analys är för att här behandlar vi materialet för att kunna utveckla analysen. För att tydliggöra det för läsaren och för att på ett intressant sätt presentera vår analys kommer vi att börja med uppbyggande analys av de enskilda företagen och kommunerna under varje delrubrik. Varje del avslutas med en kortare sammanfattning.

5.1 BSC före eller efter budget

Beroende på i vilken ordning verksamheten lägger upp budget och BSC, har det betydelse för vilket av styrverktygen som kommer spegla verksamhetens strategi. Görs BSC före budget kommer betoningen av strategin finnas här och utgöra grunden för upplägget av budgeten. Däremot om budgeten upprättas före BSC kommer tonvikten av strategin att finnas här. Därför har valet fallit på att analysera om de olika verksamheterna upprättar sitt BSC före eller efter budget.

5.1.1 Alfa Laval

Alfa Laval utvinner sin "Stargoaal" från budgeten, vilket innebär att modellen ("Stargoaal") görs efter budget. Nyckeltalen i "Stargoaal" finns redan att hämta från budgeten och innebär således inte så mycket extra arbete. Detta betyder att det är budgeten som utgår från strategin. De olika nyckeltalen i "Stargoaal" är mer som ett kontroll- och till viss del kommunikationssystem. "Stargoaal" fungerar också som en motivationshöjare för de anställda genom att varje månad sätts stjärnan upp ute i fabriken och den finns också tillgänglig på intranätet. På så sätt får de anställda en signal om vad som har gjorts bra och mindre bra. Efter detta kan åtgärder vidtas. Det är lämpligt att BSC görs efter budget i detta fall då tanken med modellen är att fungera som ett kontrollverktyg, vilket den fungerar bra som.

5.1.2 Gambro

Gambro befinner sig i en ny introduktionsfas gällande införandet av BSC och än så länge görs BSC efter budgeten. De har sagt att modellen kan utvecklas och tanken i framtiden är att BSC ska läggas före budgeten. Detta för att formulera strategi och mål först och sen låta budgeten spegla dem. Idag görs däremot BSC efteråt vilket tyder på att budgeten betonar strategin och BSC utgör mer ett komplement- och kommunikationssystem.

5.1.3 Trelleborg

Trelleborg använder sig av ett antal nyckeltal vilka görs och uppdateras löpande under verksamhetsåret. De arbetar med ett antal nyckeltal, som inte finns med i budgeten, då ofta i form av icke finansiella nyckeltal. I det stora hela är nyckeltalen ett komplement till budgeten.

De två styrverktygen är delvis integrerade då några av talen ingår i budgeten men inte alla. Sammanfattningsvis är det budgeten som utgår från strategin och nyckeltalen är mer som ett kontroll- och utvecklingsverktyg. Gruppen hade gärna sett att nyckeltalen varit något mer strukturerade, gärna i olika perspektiv som Kaplan och Norton förespråkar.

5.1.4 Helsingborgs kommun

Helsingborgs kommun gör sitt BSC innan budgeten. Detta gör att de är främst BSC som speglar strategin. Deras tanke är att BSC ska fungera som ett strategi- komplement- och kommunikationsverktyg. Värt att tillägga är att de är i en utvecklingsfas och håller fortfarande på att utarbeta modellen så att den kan uppfylla de tänkta rollerna.

5.1.5 Kristianstad kommun

Precis som Helsingborg gör Kristianstad på samma sätt, då de upprättar BSC innan budgeten. De har under en lång process utvecklat BSC och det är först år 2007 den ska börja gälla. Syftet med BSC är att det ska spegla strategi och mål. Det är även tänkt att den ska verka som ett komplement till budgeten. Intrycket är att de verkligen har arbetat med BSC och kommer att få nytta av införandet av detta ekonomistyrningsverktyg. De har vid införandet av BSC haft mycket studier och förberedelser för att lyckas föra in det i verksamheten.

5.1.6 Tierps kommun

Tierps kommun är unik i Sverige då de använder sig av BSC ända ner på individnivå. De har tillämpat BSC i tre år nu, under dessa år har det lagt fram budgeten före. Från och med 2007 ska de börja med att upprätta BSC innan budget. Detta för att de vill att vision, strategi och mål ska tydliggöras i BSC. Budgetens huvudsakliga uppgift är att fokusera på kommunens resurser och att fördela pengarna på ett så optimalt sätt som möjligt. Tierps kommun har redan kommit långt med tillämpningen av BSC och när BSC kommer att läggas fram före budgeten kan vinningen bli ännu större.

5.1.7 Sammanfattning

I denna första analysdel har vi tagit upp om BSC har gjorts före eller efter budgeten och om BSC är kopplat till strategin eller inte. Ur den schematiska bilden nedan kan utläsas att det finns en viss skillnad mellan offentlig och privat verksamhet gällande om BSC görs före eller efter budgeten. Efter 2007 kommer skillnaderna att bli något större när Tierp väljer att göra BSC före budgeten istället för efter. Trelleborg har valt att göra BSC parallellt med budgeten, då delar av deras nyckeltal ingår i den. Därmed kan inte BSC helt göras innan eller efter budgeten.

Om BSC är kopplat till strategi eller inte skiljer sig klart mellan offentlig och privat verksamhet. Analysen visar att det bildas två block där de privata företagen inte har BSC kopplat till strategin, vilket är fallet med samtliga kommuner.

Vidare i detta kapitel har varje enskild verksamhet behandlats och analyserats. Det hela har mynnat ut i den schematiska bilden nedan som sammanfattar denna del av analysen.

	BSC före eller efter budget	BSC strategi	koppling till
Alfa Laval	Efter	Nej	
Gambro	Efter	Nej	
Trelleborg	Parallellt	Nej	
Helsingborg	Före	Ja	
Kristianstad	Före	Ja	
Tierp	Efter (fr.o.m. 2007 före)	Ja	

Schematisk bild 4: Sammanfattning analys 5.1 BSC före eller efter budget

5.2 BSC:s koppling till teorin

Enligt Kaplan och Nortons grundmodell ska företagets vision och strategi vara kopplad till deras mål och framgångsfaktorer. Detta ska sen utmynna i ett orsak-verkan samband för de fyra perspektiven och dess måttetal.

5.2.1 Alfa Laval

Alfa Laval använder sig inte av den traditionella BSC-modellen. De använder sig av "Stargoal" istället. Enligt Kaplan och Norton ska företagets vision, strategi och mål kopplas till framgångsfaktorer som sen leder till de fyra perspektiven och måtten under dessa. I stjärnan finns det inte några övergripande perspektiv utan den innehåller enbart åtta nyckeltal som ovan nämnts, vilket gör att denna modell, "Stargoal", inte kan kallas för BSC enligt Kaplan och Nortons ursprungsmodell. Gruppen anser ändå att "Stargoal" utgör ett bra komplement till budgeten då den bl.a. skapar motivation till de anställda och utgör ett bra kontrollverktyg för företaget.

När det gäller Alfa Laval är företagets vision, strategi och mål ej kopplade till måtten i "Stargoal". De mått de använder sig av är mer utformade som ett kontrollverktyg. Detta skiljer sig jämfört med grundmodellen där måtten är tänkta att verka som ett strategiverktyg. Vad som också skiljer sig åt jämfört med den ursprungliga tanken med BSC är att "Stargoal" bara innehåller mått som du kan hämta direkt från företagets budget och årsrapport. De anser inte detta vara något negativt delvis då mycket arbete sparas, men också för att den bidrar till enkelheten, vilket är en av "Stargoals" grundidéer. Enkelhet bör väl alltid premieras men samtidigt är det inte optimalt då man missar lite av Kaplans och Nortons grundtanke att företagets strategi ska vara kopplat i styrverktyget.

Att skapa motivation för de anställda vid framtagande av BSC är en av grundtankarna Kaplan och Norton hade. Respondenterna på Alfa Laval anser att "Stargoal" uppfyller den funktionen. Möjligtvis kan måttetal som t.ex. utbildningsindex bidra till att öka motivationen ytterligare. Om företaget anordnade utbildningar för de anställda, vilket skulle leda till en ökning av utbildningsindex, skulle det kunna motivera de anställda ytterligare. Förhoppningsvis kan vidare utbildning leda till att de anställda känner att det finns möjligheter att utvecklas inom företaget, och därmed stanna kvar längre.

Sammantaget avviker Alfa Laval från användandet av BSC enligt teorin. ”Stargol” kan ses som ett komplementärt styrverktyg till budgeten och ett bra komplement med tydliga mål och enkelhet som bidrar till stor nytta för verksamheten. Med hjälp av ”Stargol” förmedlas också företagets resultat på ett bra sätt ut till de anställda och de anställda känner att de tillför något och en gemenskap uppstår, vilket är positivt.

5.2.2 Gambro

Gambro använder sig av ett BSC som i stort sett är uppbyggt enligt grunderna i teorin med fyra perspektiv och ett antal nyckeltal under varje sådant. Deras nyckeltal är delvis kopplade till företagets vision och strategi, eftersom BSC utgår från budgeten. I Gambro fungerar budgeten som ett strategiverktyg. Vad företaget använder sig av för mått kom inte fram i undersökningen. Gambro har haft stora problem vid införandet av BSC, vilket kan skapa förvirring och misstro gentemot styrverktyget. Det kan dessutom leda till att de anställda ser BSC som ett hinder i verksamheten och istället motarbetar införandet. Försök att införa och tillämpa BSC i verksamheten har tidigare gjorts, men då misslyckades det, för att det inte var tillräckligt genomarbetat och att information till de anställda var bristfällig. Efter det första försöket att implementera BSC i verksamheten har två stora händelser skett. Först att Gambro blev utköpta från börsen och det andra att ett leverantörsstopp har skett på den amerikanska marknaden p.g.a. bristfälliga kontroller i fabriker. Detta kan vara några av orsakerna till att införandet har tagit så lång tid men att man nu återigen vill försöka införa BSC.

Vad som visar att Gambros BSC inte är enligt teoretisk BSC-modell är att budgeten är kopplad till strategin. Vidare ses BSC som ett komplement till budgeten och som ett kommunikationsverktyg.

Analysen av Gambros BSC är inte fullständig då företaget inte ville lämna ut nyckeltalen som ingår i perspektiven. Men sammantaget har Gambro potential att utveckla sitt BSC så att det får en starkare koppling till företagets strategi.

5.2.3 Trelleborg

På Trelleborg använder de sig inte av den traditionella BSC-modellen utan de tillämpar ett system som bygger på ett antal nyckeltal. De använder sig inte av några perspektiv och nyckeltalen är inte strukturerade enligt någon modell utan mer anpassade efter varje avdelnings behov. Antalet nyckeltal skiftar men ligger runt 10 till 20 stycken per avdelning vilket får ses som normalt i en BSC-modell. Vidare saknas koppling mellan nyckeltalen och företagets strategi och vision. Respondenten ansåg att deras styrning med nyckeltal inte skiljde sig från en BSC-styrning.

Som ovan nämnts är nyckeltalen inte kopplade till företagets strategi. Trots denna avsaknad är företaget nöjda med sina nyckeltal. Detta p.g.a. den mängd information som talen ger. Även om det inte finns någon strategisk koppling är nyckeltalen positiva för företagets styrning. Detta framförallt då de som tar del av mätningarna (ledningen) tidigt kan se positiva och negativa trender och därmed snabbt vidta åtgärder. Vidare finns stora fördelar med att företaget inte enbart använder finansiella nyckeltal, då allt inom ett företag inte bara handlar om det finansiella

Trelleborg anser att trots att de bara använder 10 till 20 nyckeltal per avdelning är det på gränsen till för mycket. Enligt teorin är cirka 12 till 16 nyckeltal optimalt. Ett bekymmer som finns i Trelleborg är att det inte finns något internt rapporteringssystem för nyckeltalen. Detta i kombination med för många nyckeltal kan bidra till att de ansvariga ser nyckeltalen som en belastning istället för en nytta. Hade det funnits ett bra system för den interna rapporteringen kunde detta bidra till en högre motivation och delaktighet hos de anställda.

Genom att koppla nyckeltalen mer till företagets strategi och vision och utveckla ett bra rapporteringssystem kan Trelleborg kanske få ett bättre fungerande styrverktyg. Det skulle kunna fungera väl även om de inte utformar det efter Kaplans och Nortons grundmodell för hur ett BSC ska se ut.

5.2.4 Kommuner (Helsingborg, Kristianstad och Tierp)

Analysen av kommunerna görs under ett avsnitt, då det inom kommunerna inte skiljer sig speciellt mycket åt. De tre kommunerna har alla valt att använda ett BSC som utgår från Kaplans och Nortons grundtanke med fyra perspektiv, nyckeltal och strategin kopplad till detta. Respondenterna har också varit väl insatta i teorin och har modeller som stämmer bra in på grundmodellen.

Alla kommunerna har sin vision och strategi kopplade till de fyra perspektiven de använder och de underliggande nyckeltalen. De har också ett väl fungerande rapporteringssystem som de är nöjda med. I samtliga fall fungerar BSC som ett strategiverktyg och inte som ett kontrollverktyg vilket är skillnaden från de privata verksamheterna.

Det finns dock vissa skillnader mellan kommunerna som kan vara intressanta att ta upp. När det gäller Tierps kommun skiljer de sig i det avseendet att de har ett BSC utformat för varje anställd, vilket får ses som unikt i sammanhanget. En anledning som gjort detta möjligt är att det endast arbetar 1500 personer vid Tierps kommun jämfört med 9000 i Helsingborg och 6200 i Kristianstad. Det personligt utformade BSC:et kan vara väldigt positivt eftersom det gör att de anställda känner sig mer delaktiga i arbetet och att de uppfyller en viktig del av det totala arbetet i kommunen när de utför sitt arbete.

En annan sak som skiljer kommunerna åt är att Kristianstad benämner sitt BSC för Styrkan. De har valt att sätta ett eget namn på modellen för att få både de anställda och de övriga i kommunen mer intresserade. Att sätta en personlig prägel på BSC, genom att byta namn på det, kan vara ett bra sätt att marknadsföra kommunen och att få folk intresserade. Respondenten ansåg också att BSC kunde ha en "negativ klang" p.g.a. att det tidigare har förekommit misslyckade implementeringsförsök i andra verksamheter.

Antalet nyckeltal som används under de fyra perspektiven skiftar något från de olika kommunerna. Nyckeltalen varierar från två till fem stycken per perspektiv och enligt teorin är tre till fyra det optimala. Möjligtvis är ändå tre till fyra nyckeltal inte någon absolut sanning. Att använda sig av två till tre nyckeltal, vilket man gör i Helsingborg, behöver inte vara något negativt då det kan bidra till en större överskådlighet. Vid användandet av fler än fyra nyckeltal föreligger en risk för att ett informationsöverskådligt uppstår, vilket inte är positivt. Där är det förhoppningsvis inte något problem för Kristianstad då de väl känner till risken för informationsöverskådligt.

Enligt teorin finns det fyra grundperspektiv som ibland kan kompletteras med ett femte t.ex. i form av det humana perspektivet. Både Kristianstad och Helsingborg har valt att använda sig av detta humanperspektiv på bekostnad av kundperspektivet vilket innebär att de fortfarande bara har fyra perspektiv. Att byta ut ett perspektiv mot något annat behöver inte vara fel, men det optimala är att antalet perspektiv förblir fyra stycken.

5.2.5 Sammanfattning

Efter att vi i första delen av analysen ha tagit upp ifall BSC görs före eller efter budgeten och strategikopplingen till BSC, behandlade del två BSC jämfört med teorin. Inledningsvis analyserades de tre privata företagen separat för att sedan övergå till en gemensam analys av de tre kommunerna. Analysen av kommunerna har gjorts under en rubrik då tydliga likheter mellan dem finns.

Alfa Laval använder sig inte av något BSC enligt teoretiskt Kaplan och Norton modell utan har istället valt att använda ett antal nyckeltal. Dessa har de sedan satt ihop till en stjärna ("Stargoal") och det hela ska fungera som ett kontrollverktyg.

Gambro var det företag vars BSC mest utgick från Kaplan och Norton. Företaget använder sig av fyra perspektiv med underliggande nyckeltal, helt enligt teoretisk modell. Gambros BSC fungerar som ett kontroll- och kommunikationsverktyg.

På Trelleborg låg man ganska långt från den teoretiska modellen för BSC. Här hade de ett antal nyckeltal, där antalet skiftade från avdelning till avdelning men med ett snitt på 10 till 20 stycken. Någon koppling av BSC (nyckeltalen) till strategin fanns inte. Istället skulle nyckeltalen fungera som ett kontrollverktyg.

Alla kommunerna har ett BSC enligt teoretisk modell med fyra perspektiv, nyckeltal och BSC kopplat till strategin. Det som skiljer kommunerna åt är att Kristianstad valt att kalla BSC för Styrkan och att Tierp har BSC ändå ner på individnivå. I övrigt fungerar kommunernas BSC på ett snarlikt sätt.

6 Analys

Efter att i kapitel fem ha haft en uppbyggande analys följer här en fördjupning av analysen. Det som kommer att tas upp är budget och BSC:s roller, analys och utvärdering kommer också att göras mellan privat och offentlig verksamhet. Tanken med analysen är att undersöka hur väl empirin från de utvalda företagen och kommunerna överensstämmer med den utvalda teorin. Avslutningsvis analyseras vad verksamheterna anser om budgeten.

6.1 Budget och BSC:s roller

Under denna rubrik kommer en analys av budgetens och BSC:s roller i verksamheten att göras, men också en beskrivning om ifall BSC har tagit över efter budgeten, vilket många trodde när BSC kom till Sverige (se ovan 1.2). Även en analys om en förändring av rollerna i styrverktygen, och en analys vid införandet av BSC i verksamheterna har skett. Vi har valt att slå samman analysen av de sex verksamheterna, både för att det var möjligt, men också för att bättre kunna jämföra mellan dem.

6.1.1 BSC som komplement ej substitut

När BSC introducerades i Sverige för första gången ansåg många bl.a. Olve (citerat Bjornenak), Hope & Fraiser (citerat Lindvall) att BSC inte bara skulle fungera som ett komplement utan även kunna verka som ett substitut till budget. Detta var dock inte Kaplan och Nortons tanke som hela tiden har sett BSC som ett komplement till budgeten. I de sex verksamheterna har BSC fungerat som ett komplement och inte som ett substitut till budgeten. Respondenterna har inte sett BSC (eller liknande styrverktyg) som det, då de anser att budgeten är ett viktigt verktyg för resursfördelningen.

Gruppen håller med respondenterna och tycker att BSC ska vara ett komplement till budgeten. Detta för att budgeten är väldigt viktig för planeringen av verksamhetens resurser, men också för den årliga genomgången av verksamheten som görs vid budgetarbetet. Den årliga genomgången var något som togs upp vid intervjuerna och som respondenterna ansåg vara väldigt viktig.

På Trelleborg såg man inte BSC (nyckeltalen) som något substitut till budgeten men respondenten ansåg ändå att de skulle kunna klara sig utan denna. Som budgeten fungerar idag ansåg de enbart att den övergripande kontrollen var nödvändig. Därmed vore det möjligt att slopa budgeten som resursfördelningsverktyg så länge någon form av övergripande kontroll/genomgång av verksamheten görs en gång per år. Att BSC (nyckeltalen) skulle kunna klara hela ekonomistyrningen på egen hand var inte troligt.

6.1.2 Hur har budgetens roll förändrats sedan införandet av BSC?

I kommunerna har budgetens roll förändrats sedan BSC introducerades. Tidigare fungerade budgeten som en kombination av kommunikations-, resursfördelnings-, strategi- och

kontrollverktyg. I och med införandet har BSC förändrat budgetens roll, framförallt vad gäller strategiverktyg men även delvis gällande kommunikation. Det är också Kaplans och Nortons tanke att BSC ska fungera som ett strategi- och kommunikationsverktyg. Tack vare införandet av BSC anser kommunerna att de nu i högre grad kan förverkliga sina affärsstrategier. Värt att nämna är att i de tre kommunerna fungerar BSC som ett komplement och på så sätt är även budgeten till viss del kopplad till strategin. Självklart var det så att kommunerna även tidigare använde sig av nyckeltal i sin ekonomistyrning men tack vare BSC blev det mer organiserat samtidigt som BSC även blev kopplat till strategin istället för till budgeten. Det kan vara naturligt att rollerna har förändrats sedan införandet av BSC eftersom det är Kaplans och Nortons tanke att BSC ska verka som ett kompletterande styrverktyg i verksamheten. Budgetens roll som resursfördelningsverktyg är svår att ersätta av något annat styrningsverktyg. Kommunerna anser inte att BSC har förändrat budgetens roll som ett kontrollverktyg eftersom budgeten anses vara ett bra styrverktyg för att fördela ut resurserna till de olika förvaltningarna.

Egentligen har inget företag ett BSC enligt Kaplan och Norton. Istället använder de sig av någon form av förenklade modeller med nyckeltal. När Alfa Laval introducerade BSC ("Stargoal") förändrades budgetens roll i verksamheten. Rollerna kontroll och kommunikation lades huvudsakligen istället på "Stargoal", tidigare var kontrollen inte lika strukturerad som den blev efter införandet av "Stargoal". Budgetens roll som resursfördelningsverktyg har inte förändrats sedan införandet av Stargoal. Inte heller kopplingen mellan budget och strategi har förändrats. Gambro har tagit stora delar från Kaplan och Norton och valt att kalla det för BSC. De saknar däremot den viktiga direkta strategikopplingen för att göra det hela komplett, anledning kan vara att BSC görs efter budget. Efter införandet av Gambros s.k. BSC har budgetens roll förändrats. Detta genom att BSC har tagit över några av budgetens roller. På Trelleborg är det svårt att säga hur BSC (nyckeltalen) har förändrat budgetens roll då de har använt sig av det väldigt länge. Budgetens roll i Trelleborg är att verka som ett strategi- och resursfördelningsverktyg medan nyckeltalen används som kontroll- och kommunikationsverktyg.

Enligt teorin är det inte tänkt att BSC ska fungera som ett kontrollverktyg utan mer som ett kommunikation- och strategiverktyg. Det stämmer överens med kommunernas tillämpning av BSC. Företagen i undersökningen har däremot valt att använda sina varianter av BSC mer som ett kontrollverktyg. Anledningen till det kan vara att modellerna inte är fullt utvecklade eller att företagen har valt att bygga enklare modeller som är i mer kontrollsyfte. På Gambro har de en mer utvecklad modell (BSC) där visionen finns att modellen dessutom ska fungera som ett strategiverktyg.

6.1.3 Andra roller för budget och BSC

En viktig orsak till införandet av BSC, som alla verksamheterna nämnt, är dess roll att vara ett verktyg för harmonisering av avdelningar och individuella mål. BSC ska också fungera som en drivkraft när det gäller att få med de anställda och få dem att känna sig mer motiverade i sitt arbete. Lyckas kommunikationen gällande företagens vision och strategi föras ut till de anställda är mycket vunnit. Även om företagen inte använder sig av ett klassiskt BSC anser respondenterna att de lyckats engagera och få med de anställda och skapa motivation för dem. Det är svårt att veta hur de anställda uppfattar det p.g.a. att tid inte fanns att intervjua andra medarbetare i verksamheterna. Däremot fick vi vid intervjuerna en uppfattning av att de anställda var positiva till BSC. För att ytterligare öka harmoniseringen och motivationen

bland de anställda i såväl företagen som kommunerna kan införandet av ett individuellt anpassat BSC vara ett förslag till att skapa detta.

På Trelleborg fungerar BSC (nyckeltalen) på ett liknande sätt som på de andra företagen men här bör också nämnas att BSC har en utvecklingsroll. Med detta menas att det hela tiden sker en kontroll av företagets olika delar som mäts av nyckeltalen. Detta för att man så snabbt som möjligt ska kunna upptäcka negativa trender, vidta åtgärder, och därmed utveckla företaget. Kontroll av nyckeltalen och åtgärder för dem är något som sker i de flesta verksamheter men på Trelleborg poängterade man noga att BSC (nyckeltalen) har denna roll.

Planering, samordning och ansvar är utöver de nämnda rollerna ovan, viktiga för verksamheterna och tillämpas i de båda ekonomistyrningsverktygen. Betoningen är visserligen större på verksamheternas budget, men planering, samordning och utdelning av ansvar görs även i BSC.

Både budget och BSC har fått en lönesättningsroll i några av de verksamheter vi undersökte. Tierp, Trelleborg och Gambro har alla något eller båda ekonomistyrningsverktygen kopplade till ett belöningsystem. I Tierp använder de sig av BSC i lönesättningen. Lyckas de anställda uppfylla kraven i det individuellt anpassade BSC:et får de en högre lön året därpå. När det gäller Trelleborg använder man sig av både budget och BSC (nyckeltalen) för att sätta lönen för den anställde. Det vill man göra för att de anställda ska bli mer medvetna om den uppsatta budgeten och nyckeltalen. På liknande sätt som på Trelleborg har Gambro ett belöningsystem kopplat till både budget och BSC. Av den rörliga lönen är 1/3 individuellt anpassad och består oftast av icke finansiella mått, 1/3 är kopplat till resultatet för avdelningen och 1/3 på hur hela koncernen går. Gruppen tror att man genom att ha en koppling mellan budget och BSC i lönesättningen kan öka intresset så att de anställda arbetar mer och bättre mot företagets vision och mål. Det kan även leda till en ökad motivation hos de anställda, vilket också var tanken hos de verksamheter som hade infört det.

6.1.4 Sammanfattning

I denna analysdel har vi tagit upp och behandlat budgetens och BSC:s roller. För att underlätta för läsaren har denna analysdel delats in i tre delar, BSC som komplement ej substitut, har budgetens roll förändrats sedan införandet av BSC och andra roller för budget och BSC.

I samtliga sex verksamheter som ingår i denna undersökning har BSC fungerat som ett komplement till budgeten och inte varit något substitut. Budgeten anses vara ett väldigt viktigt resursfördelningsverktyg. Trelleborg var enda verksamhet där de ansåg att de kunde slopa budgeten. BSC (nyckeltalen) var dock inte en fullgod ersättare utan någon annan form av verktyg var i så fall nödvändigt.

Hur budgetens roll har förändrats sedan införandet av BSC skiftar mellan de olika verksamheterna. Däremot uppstår det två block mellan privat och offentlig verksamhet. I de privata företagen har budgeten förändrats genom att BSC tagit över lite av kontroll- och kommunikationsrollen. Budgeten är fortfarande kopplad till strategin. I de offentliga verksamheterna har BSC tagit över strategikopplingen men även delvis kommunikationsrollen.

I avsnittet andra roller för budget och BSC tar vi upp den viktiga roll som BSC har gällande harmonisering av avdelningar och individuella mål, vilket ska fungera som en drivkraft för de anställda. I tre av verksamheterna (Gambro, Tierp och Trelleborg) hade även budget och BSC en lönesättande roll.

I denna sammanfattning har gruppen också valt att göra en schematisk bild för att på ett tydligt och strukturerat sätt visa budgetens och BSC:s roller i verksamheterna. Mittenkolumnen ”Båda” betyder att rollen/rollerna används i båda styrverktygen.

	BSC	Båda	Budget
Alfa Laval ¹²⁶	kontroll (operation) motivation	planering, kommunikation samordning, ansvar	kontroll (ekonomi) strategi resursfördelning
Gambro	kontroll, engagera	planering, kommunikation samordning, lönesättning ansvar,	strategi, resursfördelning kontroll, avstämning
Trelleborg ¹²⁷	kontroll, motivation utveckling	planering, ansvar, kommunikation samordning, lönesättning	strategi resursfördelning
Helsingborg	strategi motivation	planering, kommunikation samordning, ansvar	kontroll, resursfördelning
Kristianstad	strategi, motivation	planering, kommunikation samordning, ansvar	kontroll resursfördelning
Tierp	strategi, lönesättning motivation	planering, kommunikation samordning, ansvar	kontroll resursfördelning

Schematisk bild 5 Budget och BSC:s roller

Vi är medvetna om att verkligheten inte är så klar som tabellen visar. Framförallt när det gäller BSC:s koppling till strategin i kommunerna. Givetvis så har budgeten i kommunerna även en viss koppling till strategin då mycket av ekonomin planeras i den. Budgeten har alltid funnits i kommunerna och därför är det även en faktor till att budgeten har en koppling till strategin. Däremot påpekar kommunerna att BSC huvudsakligen ska fungera som ett strategiverktyg.

6.2 Offentlig versus privat verksamhet

I det här avsnittet av analysen beskrivs det ifall några generella skillnader finns, vid tillämpning av budget och BSC, mellan de offentliga och privata verksamheter vi valt. Analysen av verksamheterna sker parallellt för att en jämförelse mellan de två blocken ska vara möjlig. Teoriavsnittet tar upp några karakteristiska skillnader mellan offentliga och privata verksamheter, de ska jämföras med de intervjuresultat som den här undersökningen visar.

En skillnad som kan utläsas är att företagen i undersökningen valt andra vägar än kommunerna för att få med nyckeltal som inte är finansiella, (Alfa Laval: stargoal, Trelleborg:

¹²⁶ Alfa Laval använder sig av rullande prognoser i kombination med budget

¹²⁷ Trelleborg använder sig av nyckeltal såväl ekonomiska såväl icke ekonomiska

nyckeltal) förutom Gambro som delvis har den ”klassiska” BSC-modellen. Alla tre företagen kopplar sin budget till strategin och har BSC/nyckeltalen mer som ett kontroll- och kommunikationsverktyg. Företagen upprättar även budgeten före framtagandet av BSC/nyckeltalen. Då blir nyckeltalen snarare ett komplement och kontrollverktyg till måtten, framförallt för operativ användning.

En faktor som gör att företagen har sin budget kopplad till strategin och inte till BSC/nyckeltal är att BSC/nyckeltalsmodellerna inte är fullt utvecklade. De BSC/nyckeltalsmodeller som företagen använder sig av kan inte ses som riktiga BSC-modeller utan får ses som en prototyp/förestadiemodell med utvecklingspotential. Alla tre företagen såg en möjlighet att utveckla modellerna. Görs detta tror gruppen att de i framtiden mer ska kunna få en större påverkan på företagets strategier. En utveckling av modellerna tror gruppen också ska kunna göra mer nytta för företagen, även om dessa i dag är nöjda med utformningen. Det är trots allt så att BSC/nyckeltalen inte har använts i så många år och att ändra ett företags ekonomistyrning tar tid och tålamod måste finnas.

De tre kommunerna använder sig av den traditionella BSC-modellen, men Kristianstad väljer istället att kalla den för Styrkan. En märkbar skillnad är att kommunerna kopplar BSC till strategin och har budgeten mer som ett resursfördelnings- och kontrollverktyg. Kommunerna är enligt lag tvingade att upprätta en budget, vilket kan göra den mindre attraktiv att arbeta med och att koppla strategin till. De har istället valt att koppla BSC till strategin vilket är ett styrverktyg som de själva har valt att införa i verksamheten. När BSC är kopplad till strategin anser respondenterna på kommunerna att de kan uppnå sina affärsstrategier i högre grad än tidigare. Detta gäller framförallt Tierp, då dessa kommit längre med användandet av BSC. Förhoppningen och tron hos Helsingborg och Kristianstad är att även de ska lyckas. När BSC kopplas till strategin anser vi att företaget lättare kan få med de anställda. Detta för att det förmedlar en enkelhet till de anställda på alla nivåer i företaget.

En skillnad mellan privata företag och kommuner, är att privata företag kan vara både produkt- och tjänsteproducerande medan kommunerna endast är tjänsteproducerande. De företagen vi valt är alla tre produktproducerande.

Alfa Laval tillämpar endast sitt ”Starggoal” på operationsenheten och är nöjda med användandet av det. De är intresserade av att koppla nyckeltalen till produktionen och använda mått som t.ex. antal reklamationer och leveranstider. Dessa nyckeltal kan utvinnas från budgeten vilken också strategin är kopplad till. Däremot är kommunerna tjänsteproducerande och de är intresserade av att erbjuda invånarna service. Därför behöver de andra fokus än företagen som BSC är tänkt att kunna täcka. BSC läggs före budgeten i kommunerna Helsingborg och Kristianstad, vilket gör att strategin kan sätta sin prägel på styrkortsarbetet. I Tierp gör man en större revidering av BSC vid årsskiftet. Skillnaden gentemot de andra verksamheterna är att Tierp gör månatliga genomgångar av BSC för att koppla den till strategin.

En tänkbar anledning till att företagen kopplar budgeten till strategin och kommunerna BSC till strategin, kan vara att kommunerna följer Kaplans och Nortons idé om att BSC kopplas till strategin. Företagen har upprättat egna varianter av nyckeltal. Gambro däremot använder sig mer av Kaplans och Nortons modell, men anledningen till att de inte kopplar BSC till strategin kan vara att BSC inte fått den genomslagskraft i verksamheten som man tänkt sig.

Som ovan nämnts har kommunerna enligt lag krav på sig att upprätta en budget medan företagen själv har valt att använda sig av den. Alfa Laval skiljer sig genom att de använder rullande prognoser och budget. Uppföljningen sker löpande under året i alla verksamheterna och alla har en större revidering en till två gånger per år. Gruppen trodde att skillnaderna skulle vara större p.g.a. den miljö de olika blocken befinner sig i. Kommunerna verkar på en stabil marknad med små förändringar och där det är lättare att förutspå framtida händelser. De förändringar som kan bidra till osäkerhet i budgeten är extrema väderförhållanden, katastrofer och politiska förändringar. Det som gör marknaden stabil för kommunerna är att man har en relativt bra överblick över kommunens behov. För företagen är riskfaktorerna större och framtiden svårare att förutspå. Detta dels för att företagen verkar inom ett större geografiskt område, men också dels beroende på makroekonomiska faktorer såsom valutakurskursdifferenser eller förändringar av råvarupriser.

En av de stora skillnaderna mellan privat och offentlig verksamhet är att kommunerna inte har något vinstsyfte. Beroende på det kan de fokusera på BSC och de olika perspektiven och mindre på de finansiella måtten i budgeten. I företagen är vinsten ett av de stora målen. Det kan vara en bidragande orsak till att det finns skillnader mellan de olika blocken. För att visa med ett exempel från verkligheten på hur snedvriden situationen kan vara för kommuner angående resursfördelning mellan förvaltningarna, har detta citat tagits med.

”I slutet på året kunde jag till exempel få direktiv på en måndag om att göra slut på 50 000 kronor innan onsdagen, bara för att pengarna skulle ta slut så att vi inte skulle bli av med det i budgeten...”¹²⁸

En sådan situation kan råda i slutet på ett verksamhetsår om en kommunalförvaltning har ett överskott. Har förvaltningen ett positivt ekonomiskt resultat finns det en risk att de nästa verksamhetsår erhåller mindre resurser. Det kan göra att de i slutet av varje år spenderar överskottet för att behålla sin tilldelade kvot.

6.2.1 Sammanfattning

Denna analysdel berör offentlig versus privat verksamhet. Generella skillnader som finns mellan privat och offentlig verksamhet rörande budget och BSC har tagits upp och analyserats.

Det som skiljer de offentliga gentemot de privata verksamheterna åt är, som ovan nämnts, att de offentliga verksamheterna väljer att koppla sitt BSC direkt till strategin. I de privata verksamheterna är det istället budgeten som är kopplad till strategin. En bidragande orsak till det kan vara att BSC/nyckeltalsmodellerna i de privata företagen inte kan ses som riktiga BSC-modeller utan får ses som en prototyp/förstadiemodell. Vidare skiljer det sig hur budget och BSC används. I de privata företagen fungerar BSC mer som ett kontroll- och kommunikationsverktyg medan det i kommunerna är ett strategiverktyg.

En skillnad mellan privata företag och kommuner är att privata företag kan vara både produkt- och tjänsteproducerande medan kommunerna endast är tjänsteproducerande. De företagen vi valt är alla tre produktproducerande.

¹²⁸ Baena, *Varför slösas det samtidigt som det sparas?*, s. 9

Av de sex verksamheterna skiljer sig Alfa Laval från de övriga genom att de använder sig av rullande prognoser tillsammans med både budget och BSC ("Stargal").

Avslutningsvis i denna analysdel tas det upp att kommunerna inte har något vinstsyfte, vilket är en självklarhet för de privata verksamheterna. Beroende på kommunernas avsaknad av vinstsyfte kan de fokusera på BSC och de olika perspektiven och mindre på de finansiella måtten i budgeten.

6.3 Vad ansåg verksamheterna om budgeten?

I det här analysavsnittet tänkte vi ta upp vad verksamheterna ansåg om budgeten. Detta för att mycket kritik har riktats mot detta styrverktyg, både från teoretiker och praktiker. Därför tyckte vi att det skulle vara intressant att undersöka om våra intervjuade verksamheter upplever detsamma.

Generellt vid intervjuerna gavs intrycket av att verksamheterna behöver en budget, för att de ansåg att det är ett bra tillfälle att se över hela verksamheten. Däremot överensstämde en del av den kritik mot budgeten som man kan läsa om i artiklar och läroböcker. Framförallt gällande den tidskrävande processen och till viss del för att informationen efter en kort tid kan bli inaktuell.

I kommunerna anser man att budgeten är ett nödvändigt ont. De tycker att budgetprocessen är tidskrävande men nödvändig för att fördela resurser. Respondenterna anser att mer tid bör läggas på BSC. Skulle det vara möjligt att omfördela all den tid de lägger ner på budgeten och ge mer tid till BSC, tror de att det skulle gynna verksamheten. Under intervjun med Kristianstad ansåg respondenten att det fanns stor utvecklingspotential för BSC, vilket skulle kunna göra att BSC tog över några av budgetens nuvarande roller i verksamheten. I Helsingborg och Tierp är budgetkritiken inte lika tydlig. De anser att budgeten är ett bra styrverktyg för att den tydliggör resursfördelningen, men tycker att den är tidskrävande. Däremot vill de lägga ner mer tid på BSC och mindre på budgeten, för att de har BSC kopplat till strategin.

I Trelleborg anser de att de skulle kunna klara sig utan en budget. Även om en genomgång och översyn av verksamheten måste göras, behövs det inte en budget för att göra det. Däremot framgick det inte någon konkret kritik mot budgeten under intervjun. I Alfa Laval har de valt att använda sig av rullande prognoser i kombination med budgeten. Detta för att de anser att en uppdaterad information behövs i verksamheten, vilket de känner att endast en budget inte skulle medföra. På Gambro är de positiva till budgeten men hade gärna lagt ner mer tid på BSC för att utveckla detta så att även BSC kan bli kopplat till strategin.

Från intervjutillfällena går det inte att utläsa några indikatorer på att slopa budgeten helt från verksamheten. Däremot vill de omfördela tiden mellan de olika styrverktygen (mindre tid på budget och mer på BSC) för att få en bättre koppling till strategi och planering.

7 Resultatdiskussion

Detta kapitel innehåller en resultatdiskussion. Där gruppen väljer att ta upp vad den tycker är mest intressant och vad som skiljer sig eller sticker ut på ett markant vis.

7.1 Resultatdiskussion

Under arbetet, med den här uppsatsen, har vi analyserat tre kommuner och tre företag. Efter att ha beskrivit verksamheternas olika tillvägagångssätt av ekonomistyrningen har det framkommit en del skillnader och likheter.

För att besvara frågan ifall införandet av BSC i verksamheterna är tänkt att ersätta budgeten, visar våra valda verksamheter inga indikationer på detta. BSC har införts för att verka som ett komplement. Att BSC ska kunna verka som ett substitut till budgeten tror inte gruppen är möjligt eller aktuellt för dessa verksamheter. Det gäller framförallt kommunerna, dels för att de är tvingade att upprätta en budget och dels för att kunna begära pengar och därmed kunna driva sin verksamhet. För företagen tror vi att det finns en möjlighet att kunna klara sig utan budget men att man då måste använda sig av något annat verktyg för att fördela resurserna. Så länge det inte finns ett verktyg som direkt kan ersätta budgeten tror vi att de kommer att fortsätta att använda sig av den.

Den största skillnaden vi har konstaterat under arbetets gång är att Trelleborg inte använder sig av ett BSC och att Alfa Laval använder sig av både BSC ("Stargoal") och ett tredje styrverktyg, rullande prognoser, som verkar som ett komplement till budgeten. När vi sökte efter lämpliga verksamheter att analysera i vår uppsats, letade vi efter kommuner och företag som sade sig använda ett BSC och en budget. Vid intervjun med Trelleborg ansåg respondenten att deras nyckeltal hade samma funktion som ett BSC. Om Trelleborgs nyckeltal uppfyller samma funktion som ett BSC är svårt för oss att säga p.g.a. det inte fanns tid att sätta sig in i det. Det som gruppen däremot skulle vilja se är att Trelleborg kopplar sina nyckeltal till strategin. Detta också för att, som respondenten sa, de skulle kunna klara sig utan en budget om det inte varit för den övergripande genomgång av företaget som görs vid budgetarbetet.

Vid de gjorda intervjuerna framkom att tre av verksamheterna hade ett belöningsystem kopplat till antingen BSC eller budget eller en kombination av båda.

Två av de tre företagen arbetar med belöningsystem kopplat till budgeten eller/och BSC. Gambro har delat upp den rörliga delen av lönen i tre olika delar där 1/3 är individuellt anpassad och oftast består av icke finansiella mått, 1/3 är kopplat till resultatet för avdelningen och 1/3 på hur hela koncernen går. När det gäller Trelleborg använder man sig av både budget och BSC (nyckeltalen) för att sätta lönen för den anställde. Hur uppdelningen ligger mellan BSC och budgeten varierar.

När det gällde kommunerna var det bara Tierp som använde sig av ett belöningsystem. Detta var kopplat till det individuellt anpassade styrkortet.

Gruppen tror att man genom att ha en viss del av lönen kopplad till budget och BSC får de anställda mer medvetna om den uppsatta budgeten och BSC. Detta gynnar förhoppningsvis

företaget då de anställda blir mer insatta i företagets strategi och mål, och därmed bättre kan arbeta mot dem. En annan fördel med att ha ett belöningsystem kopplat både till budgeten och BSC kan vara att de anställda blir mer motiverade då de bättre ser möjligheten att påverka företagets framgång.

En tydlig skillnad mellan blocken (kommunerna och företagen) är att rollfördelningen skiljer sig. Kommunerna har BSC direkt kopplat till strategin och företagen har budgeten kopplad direkt till denna. Värt att nämna är att BSC i de olika verksamheterna inte införts för att ersätta budgeten utan för att verka som ett komplement. Därför har kommunerna till viss del även budgeten kopplad till strategin. En annan roll som skiljer sig åt mellan blocken är kontrollen. Företagen använder sitt BSC till att kontrollera viktiga delar av verksamheten genom nyckeltal uppsatta för detta syfte. I kommunerna använder de sig av budgeten för att kontrollera de olika förvaltningarna och avdelningarna. Alla sex verksamheterna använder fortfarande budgeten som resursfördelning. Denna roll är en av de bidragande orsakerna till varför verksamheterna vill ha kvar budgeten. Resterande roller är svåra att skilja åt, dels för att de endast används i ett av ekonomistyrningsverktygen och dels för att om det skiljer sig åt mellan blocken. Roller som kommunikation och planering tillämpas i båda styrverktygen. En annan skillnad mellan blocken är när styrverktygen upprättas. Kommunerna Helsingborg och Kristianstad lägger upp sitt BSC före budgeten och Tierp ska börja med det under 2007. Företagen upprättar budgeten före BSC, t.ex. Alfa Laval hämtar alla uppgifter till sin Stargol från budgeten. Detta är en faktor till varför rollen strategi skiljer sig mellan blocken.

8 Diskussion

Detta avslutande kapitel innehåller en avslutande diskussion av mer allmän karaktär. Gruppens egna tankar och funderingar i och kring ämnet kommer också att presenteras. Kapitlet avslutas med kunskapsbidrag, avslutande ord och förslag till vidare forskning.

8.1 Personliga reflektioner

I denna allmänna diskussion vill gruppen framföra de åsikter och reflektioner som vi gjort under arbetet med denna magisteruppsats. Under arbetets gång har många tankar och funderingar kommit upp och diskuterats bland oss tre i gruppen, vilket har gett oss nya erfarenheter och ny kunskap inom området. Det gruppen har funderat mycket på är om en eventuell förändring av vissa verksamheters användning av budget och BSC. Detta då gruppen har upplevt svagheter men också i vissa fall brister i de berörda verksamheterna. I samtliga kommuner är det tänkt att BSC ska få stor plats i verksamheten. I Tierps kommun är det så väl utvecklat att det finns BSC ända ner på individnivå, vilket gruppen ser som positivt. På företagen har BSC inte varit lika utvecklat som hos kommunerna, det förvånade gruppen som trodde att företagen skulle ligga steget före. Det var egentligen bara Gambro som använde sig av något som är värt att kalla BSC, även om de på Alfa Laval hade ett välfungerande Stargoal. Verksamheten i Trelleborg hade den minst tydliga relationen till BSC, varför gruppen hade svårt att urskilja en tydlig struktur för ekonomistyrningen. Gruppen hade gärna sett att BSC var kopplat till strategin även på företagen, dock var dagens modeller av BSC inte utvecklade för att klara det.

Vidare har gruppen sett det som intressant och lite förvånande att kommunerna lyckas utforma så pass välstrukturerade BSC med stor betydelse för verksamheten. Det trots att budgeten är lagstadgad, vilket i viss grad hindrar BSC att vara ett verktyg för ekonomistyrningen.

Målet var att intervjua personer i de olika verksamheterna som varit delaktiga vid införandet av BSC och som besatt stor kunskap inom ämnesområdet. Detta samtidigt som respondenterna skulle vara väl insatta i budgetarbetet. Det har vi lyckats med i fyra av verksamheterna (Alfa Laval, Helsingborgs-, Kristianstads- och Tierps kommun). I de två sista skedde intervjuerna med personer som ansågs besitta stor kunskap om både budget och BSC men som inte varit med vid införandet. Så sammantaget är gruppen nöjd med de intervjuer som genomförts.

8.2 Kunskapsbidrag

I denna magisteruppsats har gruppen genomfört en fallstudie med sex verksamheter som arbetar med både budget och BSC. Det är ett relativt utforskat område, vilket gör att denna undersökning förhoppningsvis utgör ett bidrag till att föra kunskapsfronten lite längre fram inom ämnet. Kunskapsbidraget består av beskrivningar av de sex verksamheterna och deras arbete med budget och BSC men också i den analys och det resultat som framkommit.

Resultaten av uppsatsen kan ha ett värde för både offentliga och privata verksamheter som i nuläget använder sig av budget men som funderar på, eller planerar för, ett införande av BSC. Ytterligare en målgrupp för undersökningen är de verksamheter som redan idag tillämpar både budget och BSC och som är intresserade av hur arbetet med budget och BSC kan förbättras och integreras i verksamheten. Det gäller dock att de verksamheter (både privata och offentliga) som tar del av studien är medvetna om att uppsatsens resultat bygger på verksamheternas specifika förutsättningar och att de tar detta i beaktande vid applicerandet av resultaten på den egna verksamheten. Uppsatsens resultat borde kunna vara åtminstone en vägledning för dem som funderar på att införa BSC parallellt med budget.

8.3 Avslutande ord

Visionen i gruppen är att det arbete som lagts ner på denna uppsats kan komma att ge Alfa Laval, Gambro, Trelleborg, Helsingborgs kommun, Kristianstads kommun och Tierps kommun funderingar, underlag till förändringar och förbättringar av de styrverktyg som används idag. Vidare röner gruppen en förhoppning att även andra verksamheter inom privat och offentlig sektor ska kunna dra nytta av de frågor som har belysts i undersökningen.

8.4 Förslag till vidare forskning

Under uppsatsarbetet har det kommit upp många frågor till ytan. Frågor som vi inte har haft möjlighet och utrymme att besvara och undersöka närmare. Därför vill gruppen ge förslag på framtida, vidare forskning inom ämnesområdet. Med utgångspunkt och ledning från denna begränsade undersökning anser gruppen att en större undersökning med liknande struktur, men med betydligt fler verksamheter, skulle vara av värde. Detta för att se om resultaten kan upprepas och bekräftas.

Verksamheterna som har ingått i undersökningen har både varit privata och offentliga, de privata genom produktproducerande större bolag och de offentliga genom kommuner. Gruppen anser att det vore intressant att jämföra dessa verksamheter med verksamheter inom andra branscher både privata och offentliga. Vilka skillnader och likheter kan det finnas? Vad kan de bero på? Har bakgrundsfaktorerna någon inverkan? I ett större perspektiv kunde jämförande och analyserande undersökningar mellan flera olika branscher ge ny kunskap. Detta, men även många andra frågeställningar skulle framöver kunna ligga till grund för nya undersökningar.

Källförteckning

Facklitteratur

Anthony, R. N. Govindarajen, V. (2003) *Management Control Systems*, Mc Graw Hill, Eleventh Edition, New York

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

Bell, J. (1993, 2000) *Introduktion till Forskningsmetodik* Studentlitteratur: Lund

Bergstrand, J. (2003) *Ekonomisk styrning* Studentlitteratur: Lund

Christensen, L. Andersson, N. Engdahl, C. Haglund, L. (2001) *Marknadsundersökning – en handbok* Studentlitteratur: Lund

Greve, J. (2003) *Modeller för finansiell planering och analys* Studentlitteratur: Lund

Hellström, M. (2002) *Resultatenheter i kommunalteknisk verksamhet – struktur, process och effekt* Lund Business Press, Institute of Economic research: Lund

Jacobsen, D. I. (2002) *Vad, Hur och Varför?* Studentlitteratur: Lund

Kaplan, R. Norton, D. (1996) *The balanced scorecard, Harvard business school press: Boston*

Lindvall, J. (2001) *Verksamhetsstyrning, från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning* Studentlitteratur: Lund

Olve, N-G. Petri, C. Roy, J. Roy, S. (2003) *Framgångsrikt styrkortsarbete, metoder och erfarenheter* Liber Ekonomi: Malmö

Olve, N-G, Roy, J, Wetter, M. (1999) *Balanced scorecard i svensk praktik* Liber: Kristianstad

Patel, R. Davidson, B. (1991, 2003) *Forskningsmetodikens grunder* Studentlitteratur: Lund

Rienecker, L. Stray, Jörgensen, P. (2002) *Att skriva en bra uppsats* Liber: Malmö

Svenning, C. (1997) *Metodboken* Lorentz förlag: Eslöv

Wallander, J. (1994) *Budgeten – ett onödigt ont* SNS Förlag: Stockholm

Artiklar

Arwidi, O. (2005). *Budgeteringens utveckling – evolution eller revolution? I ekonomistyrningens metoder, sammanhang och utveckling*, ed Lind, J & Nilsson, G. Stockholm 2005

Ekholm, B-G., Wallin, J. (2000): *Is the annual budget really dead?* The European Accounting Review, 9:519-539

Hansen, S. Otley, D. & Van der Stede, W. (2003). *Practice developments in budgeting: An overview and research perspective*. Journal of management accounting research, 15:95-116

Hope, J. Fraser, R. (1997) *Beyond Budgeting*, Management Accounting, 75: 20-23

Hope, J. Fraser, R. (1999): *Beyond Budgeting*, Management Accounting, 77:16-22.

Hope, J. Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting*, Boston: Harvard Business School Press

Johansson, C. (1998/1999). *Budgetering I omvandling – avveckling eller utveckling? Ekonomistyrning & informatik*, 18:663-686

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2000). *Having trouble with your strategy? Then map it*. Harvard Business Review, Sept-Oct: 167-176

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004). *Measuring the strategic readiness of intangible assets*. Harvard Business Review, Febr: 52-63

Neely, A. M. R. Sutcliff, and H. R. Heyns. (2001) *Driving value through strategic planning and budgeting*, New York, NY: Accenture

Nörreklit, H. (2000). *The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions*. Management accounting research, 11:65-88

Olve, N-G. Petri, C-J (2004) *Balanced scorecard I svenska teknikföretag*

Sundin, L. (1998) *Gör styrkortet mer praktiskt!* (ekonomi och styrning)

Internet

http://www.kristianstad.se/templates_custom/Page_2110.aspx 2006-12-13

http://sv.wikipedia.org/wiki/Kristianstads_kommun 2006-12-13

http://sv.wikipedia.org/wiki/Absolut_Vodka#Level_Vodka 2006-12-14

http://www.ediffah.org/search/present.cgi?id=ediffah:lub:767741:1153310613&termlist=LU_ND 2006-12-14

<http://susning.nu/Gambro 2006-12-14>

<http://gambro.se/Pages/InfoPage.aspx?id=9801> 2006-12-14

<http://www.tierp.se/kommunen.4.1f78b68fc3015bd9d7fff119.html> 2006-12-16

Övrigt material

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

Baena, A. (2006) *Varför slösas det samtidigt som det sparas?* Förvaltningshögskolans rapporter: Göteborg

Bra böckers lexikon, (2002), Bokförlaget Bra Böckers AB, Höganäs

Hansson, M. Pålsson, S. (2005) *Styrning med både budget och balanserat styrkort – en studie om hur arbetet kan förbättras*, Lund

Kokbok Kristianstad kommun

Sveriges Rikes Lag (2004)

Årsredovisning Trelleborg 2005

Intervjupersoner

Alfa-Laval

Gabriel Wapner

Arne Hermansson

Trelleborg

Bo Lennart Nilsson

Gambro

Karoline Schönström

Helsingborgskommun

Katarina Lindqvist

Mikael Fredriksson

Jens Dietrichson

Kristianstadkommun

Per Persson

Tierpskommun

Conny Rönnholm (telefonintervju)

Bilagor

Bilaga 1 Frågor till företag och kommuner

Övergripande/inledande

1. Vilka roller har BSC respektive budget?
2. Vad vill ni få ut av BSC respektive budget?

BSC

3. Om BSC görs årligen?
4. Görs BSC innan eller efter budgeten?
5. Om BSC är relaterat till budget eller strategi?
6. Vad har ni för syfte med BSC
7. När infördes BSC?
8. Vem låg bakom införandet av BSC?
9. Hur introducerades BSC i organisationen? Sattes det upp mål innan?
10. Hur kommuniceras BSC i organisationen? (Intranät, anslagstavla)
11. Är ni nöjda med er tillämpning av styrkortet?
12. Finns det bakomliggande syfte hos ngt av styrtalen? (För att skapa samarbete etc...)
13. Vilka fokusområden har ni inom BSC?
14. Vilka områden viktiga inom BSC?
15. Ser ni BSC som ett komplement till budget eller som ett substitut?
16. Har användningen av BSC lett till att ni förverkligar era affärsstrategier i högre grad än tidigare?
17. Hur ofta och om ändrar ni i styrtalen?
18. Hur långt ner i organisationen används BSC?
19. Vad gör ni för att uppnå era styrtal? Mer reklam, utbildning av anställda osv...

BSC och budget

20. Finns det någon koppling mellan belöningsystemet och BSC/Budget? Och hur ser det isf ut?
21. Hur mkt tid tar BSC respektive budget?
22. Hur följs budget resp. BSC upp? Vem, hur och när?
23. Hur är strategin kopplad till BSC och budget?
24. Vad anser ni vara största fördelen med nyttjandet av BSC/Budget?
25. Hur sker vidare utbildning inom BSC och Budget?

Budget

26. Har budgetsarbetet ändrats sedan införandet av BSC?
27. Vem har det yttersta ansvaret för budgeten?
28. Hur byggs er budget upp? Vem, hur och när?
29. Är det viktigt att budgetmålen uppnås?

Allmänna frågor till kommun

1. Hur många invånare har kommunen?
2. Hur många anställda?

Allmänna frågor till företag

1. Hur många anställda?
2. Omsättning?