



Ekonomihögskolan  
Lunds universitet  
Företagsekonomiska institutionen

**Kandidatuppsats**  
Juni 2003

# Komplettera budget med balanserat styrkort

## - En fallstudie av Setrab AB

**Handledare**  
Per-Magnus Andersson  
Carl R. Hellberg

**Författare**  
Niklas Madestam  
Henrik Wiklund  
Axel Wramell

# Sammanfattning

**Syfte:** Syftet är att beskriva och analysera styrning med budget i ett snabbväxande, mindre företag i verkstadsindustrin samt diskutera hur styrningen skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort.

**Metod:** Som övergripande vetenskapligt tillvägagångssätt har vi valt en abduktiv ansats. För att uppfylla uppsatsens syfte har vi genomfört litteraturstudier inom det aktuella området samt genomfört en empirisk undersökning i form av en fallstudie. Fallstudiens resultat har sedan jämförts med teori samt liknande undersökningar.

**Resultat:** Vi har funnit att budget är ett vanligt förekommande styrmedel i företag. Den teoretiska kritiken av budgeten anser vi till viss del vara befogad, dock till mindre del i budgetens nyare former. Vidare anser vi oss kunna dra slutsatsen att budget kan kompletteras med balanserat styrkort för att skapa förutsättning för bättre ekonomisk styrning i småföretag. Det balanserade styrkortet kommer i konstellation med budgeten se till att de strategiska målen uppnås medan budgeten kommer fungera som operativt styrmedel. Slutligen anser vi att styrkortet operationaliserar företagets strategi och således arbetar integrerande. En förutsättning för att systemet ska fungera är att hänsyn tas till småföretagens begränsade resurser.

**Nyckelord:** Ekonomistyrning; Budget; balanserat styrkort; småföretag; komplettering.

## Förord

Vi vill med detta förord ta tillfället i akt att tacka alla som varit medverkande i skapandeprocessen av vår uppsats. Först och främst vill vi rikta ett stort tack till vårt fallföretag Setrab AB för vänligt bemötande. De har varit väldigt hjälpsamma, samarbetsvilliga och bistått med givande information. Vi vill även rikta ett tack mot våra nära och kära som hållit ut då uppsatsskrivandet tvingade oss till isolering från omvärlden.

Vi vill också tacka våra handledare Per-Magnus Andersson och Carl R. Hellberg samt våra studiekamrater för deras råd, engagemang och konstruktiva kritik.

Slutligen vill vi tacka varandra för att vi stått ut under dessa tio veckor.

Lund den 28 maj 2003

Niklas Madestam

Henrik Wiklund

Axel Wramell

<b>1</b>	<b>INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	BAKGRUND .....	1
1.2	PROBLEMFÖRMULERING .....	2
1.3	SYFTE .....	2
1.4	AVGRÄNSNINGAR .....	3
1.5	MÅLGRUPP .....	3
1.6	DEFINITION AV SMÅFÖRETAG .....	3
1.7	DISPOSITION .....	4
<b>2</b>	<b>METOD .....</b>	<b>6</b>
2.1	VAL AV ÄMNE .....	6
2.2	VETENSKAPLIGT FÖRHÅLLNINGSSÄTT .....	6
2.3	VETENSKAPSTEORETISK UTGÅNGSPUNKT .....	7
2.3.1	<i>Metodteori</i> .....	8
2.3.2	<i>Undersökningsansats</i> .....	9
2.4	EMPIRIMETOD .....	10
2.4.1	<i>Val av fallföretag</i> .....	10
2.4.2	<i>Val av intervjupersoner och intervjuteknik</i> .....	11
2.5	TEORIMETOD .....	12
2.5.1	<i>Källkritik</i> .....	13
2.5.2	<i>Primärdata</i> .....	13
2.5.3	<i>Sekundärdata</i> .....	14
2.6	ANALYSMETOD.....	14
<b>3</b>	<b>TEORI.....</b>	<b>15</b>
3.1	EKONOMISTYRNING .....	15
3.1.1	<i>Formell styrning</i> .....	15
3.2	BUDGET .....	17
3.2.1	<i>Budgetens syfte och roll</i> .....	18
3.2.2	<i>Budgetuppställning</i> .....	19
3.2.3	<i>Kritik mot budget</i> .....	21
3.2.4	<i>Kritik mot den traditionella ekonomistyrningen i allmänhet</i> .....	22
3.3	BALANSERAT STYRKORT .....	24
3.3.1	<i>Struktur på ett balanserat styrkort</i> .....	24
3.3.2	<i>Utformning av det balanserade styrkortet</i> .....	26
3.3.3	<i>Kritik mot balanserat styrkort</i> .....	27
3.4	JÄMFÖRELSE BUDGET - BALANSERAT STYRKORT .....	29
<b>4</b>	<b>SETRAB AB.....</b>	<b>31</b>
4.1	FÖRETAGSBESKRIVNING .....	31
4.1.1	<i>Affärsidé</i> .....	31
4.1.2	<i>Produktion</i> .....	32
4.1.3	<i>Marknaden</i> .....	32
4.2	STRUKTUREN PÅ DAGENS EKONOMISTYRSYSTEM .....	33
4.2.1	<i>Målsättningar</i> .....	34
4.2.2	<i>Övriga mått som följs upp idag</i> .....	34
4.3	ÅSIKTER OM BUDGET PÅ SETRAB .....	35

---

<b>5</b>	<b>ANALYS</b> .....	<b>36</b>
5.1	INLEDNING.....	36
5.2	LUCKOR I DAGENS TEORI .....	36
5.2.1	<i>Definitionsproblematiken med budget och balanserat styrkort</i> .....	37
5.2.2	<i>Småföretagsproblemet</i> .....	38
5.2.3	<i>Tids- och resurskrav</i> .....	38
5.2.4	<i>Det snabbväxande företagens problem</i> .....	39
5.3	STYRSYSTEM .....	40
5.4	BUDGET .....	41
5.4.1	<i>Kritik och brister med dagens budget</i> .....	42
5.5	KOMPLETTERA BUDGET MED BALANSERAT STYRKORT .....	43
<b>6</b>	<b>RESULTAT</b> .....	<b>46</b>
6.1	FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER.....	49
<b>7</b>	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b> .....	<b>50</b>

## Bilagor

Bilaga 1, Frågeformulär för intervju

Bilaga 2, Produktschema Setrab AB

## Figurförteckning

Figur 1.1	Schematisk beskrivning av uppsatsens disposition, s 4
Figur 2.1,	Sambandet mellan kunskapsteori, vetenskapsteori, metodteori och metodlära, s 7
Figur 2.2,	Hermeneutisk spiral, s 7
Figur 2.3,	Deduktion, induktion och abduktion, s 9
Figur 3.1,	Ekonomistyrningens uppgifter, s 16
Figur 3.2,	Budgetens struktur, s 19
Figur 3.3,	Det balanserade styrkortet, s 25
Figur 5.1,	Bristande överensstämmelse i ekonomistyrningens uppgifter, s 40
Figur 5.2,	Klassificering användandet av budget och balanserat styrkort, s 43
Figur 5.3,	Kompletera budget med balanserat styrkort, s 44
Figur 6.1,	Kompletera budget med balanserat styrkort, s 48

---

# 1 Inledning

---

*I detta inledande kapitel kommer vi att ge en bakgrund till uppsatsen. Därefter följer en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens syfte. Sedan behandlas de avgränsningar vi gjort och vilken målgrupp vi vänder oss till. Därpå kommer ett stycke där vi definierar småföretag. Slutligen redogörs uppsatsens fortsatta disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

*”En jävla massa jobb, men jag är inte säker på att det ger så mycket”*

Sagt om budget av Fredrik Serger, VD på Setrab AB

Förändringens vindar blåser en ständig snålblåst över företagsvärldens vidsträckta vidder. Dagens företag verkar i en helt annan omgivning än vad de gjorde för bara ett tiotal år sedan och omvärldens förändringsbenägenhet fortsätter att öka. Dessa stora förändringar har till stor del sin rot i den ökade globaliseringen. Den har lett till att många företag idag möter en allt hårdare konkurrens. Detta gäller särskilt för svenska företag verksamma inom verkstadsindustrin, då konkurrensen från bland annat lågkostnadsländer blivit en allt viktigare faktor att ta hänsyn till i omvärldsanalyserna.

Dessa nya ekonomiska spelregler ställer allt större krav på företagets verksamhet och därmed indirekt på företagets styrsystem. Historiskt har budget varit en stor del av företagets ekonomistyrning. Dock anses den ha tappat sin forna glans, i det avseendet att den inte tycks ha klarat av anpassningen till dagens snabbföränderliga värld. Under senare år har därför den traditionella ekonomistyrningen varit föremål för diskussion. Kritiker hävdar att den är alltför stelbent och att den i vissa fall kan vara missvisande. En stor del av kritiken riktar sig också mot det faktum att fokuseringen på det finansiella perspektivet oftast är för stort och att ingen hänsyn tas till de kvalitativa aspekterna. Kritik har även förts fram ifrån företagen själva. Allt fler anser att budgeteringen, vilken är en av de mest centrala delarna i de traditionella ekonomistyrningssystemen, har kommit att bli en allt för resurskrävande process som i slutändan sällan ger något tillbaka till företaget. Kritiken har lett till att alternativa styrsystem tagits fram, vars syften varit att komplettera eller ersätta de traditionella. Det alternativ som i vår mening haft störst genomslag är Kaplan & Nortons The Balanced Scorecard – det balanserade styrkortet.

## 1.2 Problemformulering

*”The right question is usually more important than the right answer to the wrong question”*

Alvin Toffler, Källa: Lundahl & Skärvad, 1992, s 54

Valet av uppsatsämne växte ursprungligen fram ur två olika intresseområden. Dels hade debatten om budgetens brister väckt ett intresse om huruvida ett balanserat styrkort kan avhjälpa dessa brister. Dels hade vi varit i kontakt med Malmöföretaget Setrab och diskuterat att analysera och komma med förslag på förbättringar av deras styrsystem. Setrabs styrsystem bygger idag främst på budget kompletterat med prognoser.

Efter en noggrann litteraturgenomgång insåg vi att debatten kring budget och balanserat styrkort främst utgår ifrån stora, globala företags situationer. Vidare brukar debatten oftast ställa det balanserade styrkortet mot budgeten istället för att se dem som komplement till varandra.

Då vi fann att det ena ämnet inte nödvändigtvis behövde utesluta det andra, bestämde vi oss för att studera hur och om ett mindre, snabbväxande företag, likt Setrab, kan komplettera sitt nuvarande system med ett balanserat styrkort.

Detta ledde slutligen fram till följande huvudfrågeställning:

- *Kan ett ekonomistyrssystem baserat på budget kompletteras med hjälp av ett balanserat styrkort?*

Delfrågor som vi anser oss behöva besvara för att kunna komma fram till ett svar på vår huvudfråga är följande:

- *Vad karakteriserar dagens ekonomistyrssystem i ett snabbväxande småföretag?*
- *Är den kritik som återfinns i debatten om budget befogad?*
- *Vilken funktion kan ett balanserat styrkort fylla i ett ekonomistyrssystem?*

## 1.3 Syfte

Syftet är att beskriva och analysera styrning med budget i ett snabbväxande småföretag i verkstadsindustrin samt diskutera hur styrningen skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort.

## 1.4 Avgränsningar

Vi har valt att inte redogöra för implementeringen av budget respektive det balanserade styrkortet. En dylik implementering är alltför företagsspecifik och hade varit på bekostnad av generaliserbarheten.

Vidare behandlar vi inte det balanserade styrkortet som komplett management-system av den anledningen att det förutsätter att ett fungerande balanserat styrkort redan är i bruk.

## 1.5 Målgrupp

Denna uppsats riktar sig främst till studerande på högskolenivå. Därutöver riktar den sig till vårt fallföretag, som förhoppningsvis kan använda den som en del i underlaget för en utveckling av ekonomistyrningen. Uppsatsen kan vara upplysande även för andra som har intresse inom området. Läsaren förutsätts ha grundläggande kunskap inom ämnet företagsekonomi.

## 1.6 Definition av småföretag

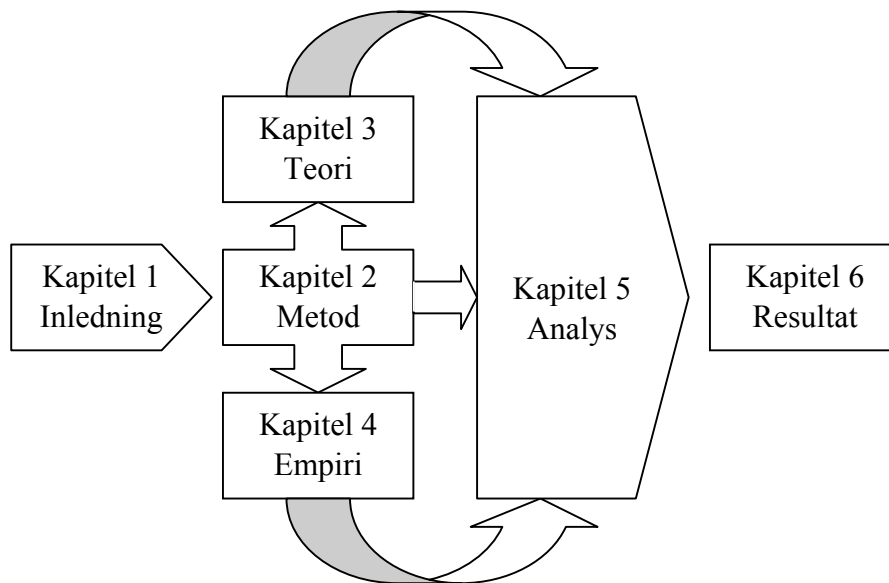
Faktorerna som påverkar ett företag är många och löper ofta över ett stort antal vetenskapliga områden. Undersökningar visar att ett företags storlek är en viktig faktor för att förklara olikheter mellan företag. Det förekommer dock oenighet vad gäller storlekens betydelse som förklaringsfaktor. En förklaring till denna skillnad anser Bergström och Lumsden vara att det saknas en entydig indelning av företag efter storlek. Definitionerna på vad som ska klassificeras som mindre, små, medelstora respektive stora företag varierar kraftigt i olika undersökningar. Det blir extra påtagligt vid jämförelser mellan studier från olika länder. Förklaringen bör ligga i olikheterna i de olika ländernas företagsstrukturer. (Bergström & Lumsden, 1993)

För svenska förhållanden anses företag med färre än 50 anställda som mindre och företag mellan 50 och 200 anställda som småföretag (Bergström & Lumsden, 1993). Detta innebär att vårt fallföretag Setrab klassificeras som ett småföretag.



## 1.7 Disposition

Här redogör vi för uppsatsens fortsatta disposition. Den förtydligas genom en schematisk beskrivning.



Figur 1.1, Schematisk beskrivning av uppsatsens disposition,  
Källa: egen utveckling

### **Kapitel två, metod**

Uppsatsens andra kapitel behandlar metodik. Först motiverar vi vårt ämnesval. Därefter följer en genomgång av vårt vetenskapliga förhållningssätt. Sedan kommer vår empirimetod och teorimetod. Dessa kapitel innebär en beskrivning av vårt tillvägagångssätt, och behandlar våra resonemang med avseende på val av fallföretag, teorier, litteratur, intervjupersoner samt vår granskning av dessa. Kapitlet avslutas med vår analysmetod.

### **Kapitel tre, teori**

I vårt tredje kapitel åskådliggörs uppsatsens referensram. Först har vi en definition av ekonomistyrning samt en modell för att illustrera ekonomistyrningens beståndsdelar. Därefter kommer en genomgång av de två styrmedel som behandlas i vår uppsats, budget respektive balanserat styrkort. Vi har valt att först beskriva styrsystemens struktur, och därefter redogöra för den kritik som framförts mot budget och det balanserade styrkortet. Avslutningsvis gör vi en jämförelse mellan budget och balanserat styrkort.

### **Kapitel fyra, empiri**

Det fjärde kapitlet innebär en genomgång av vårt fallföretag Setrab AB. En introduktion till företaget och dess omgivning ges genom företagspresentationen varpå en beskrivning av det nuvarande ekonomistyrssystemet följer.

### **Kapitel fem, analys**

I detta kapitel kommer vi att jämföra den teori vi tog upp i kapitel tre med den empiri vi fått fram. Först tar vi upp de luckor vi anser finnas i teorin med avseende på vårt syfte. Därefter jämför vi tillämpbar teori med hur det tedde sig i vårt fallföretag. Slutligen resonerar vi kring hur budget skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort.

### **Kapitel sex, resultat**

I sjätte och avslutande kapitlet sammanfattas de resultat som framkommit i analyskapitlet. Här diskuteras även dessa resultat. Därpå följer förslag till fortsatta studier.

## 2 Metod

---

*Uppsatsens andra kapitel behandlar metodik. Först motiverar vi vårt ämnesval. Därefter följer en genomgång av vårt vetenskapliga förhållningssätt. Sedan kommer vår empirimetod och teorimetod. Dessa kapitel innebär en beskrivning av vårt tillvägagångssätt, och behandlar våra resonemang med avseende på val av fallföretag, teorier, litteratur, intervjupersoner samt vår granskning av dessa. Kapitlet avslutas med vår analysmetod.*

---

### 2.1 Val av ämne

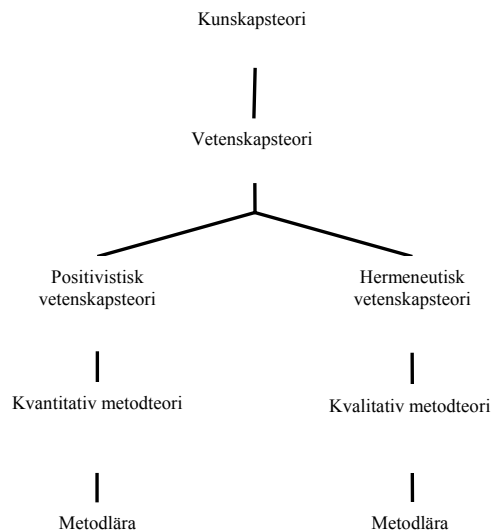
Under ekonomistyrningsmomentet på kandidatkursen i redovisning väcktes ett intresse hos författarna av denna uppsats för de stora omvälvningar som detta område varit föremål för. Då temat på detta kandidatseminarium är ”Företagets ekonomistyrning i förändring” ansåg vi detta vara ett gyllene tillfälle för oss att fördjupa oss i de pågående förändringarna. Den traditionella budgeteringen som hittills spelat huvudrollen i ekonomistyrningssammanhang har varit föremål för massiv kritik. Sätten att försöka tackla budgetens brister har varit nästan lika många som det finns företag, och vi är av åsikten att det som resultat av detta uppstått ett slags vakuum. Många företag verkar famla efter en lösning som ännu inte finns och vi fann detta faktum mycket intressant. Därför är syftet med denna uppsats att beskriva och analysera styrning med budget i ett snabbväxande småföretag i verkstadsindustrin samt diskutera hur styrningen skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort.

Vi är medvetna om att det kan anses vara en allt för bred infallsvinkel att både studera hur ett balanserat styrkort kan komplettera budget, samtidigt som vi till skillnad från teorin applicerar det på ett småföretag. Vi är dock av den åsikten att det är lättare att få en klar överblick över företagets situation i ett småföretag, samtidigt som det även är mer intressant då detta är ovanligt i teorin.

### 2.2 Vetenskapligt förhållningssätt

Trots vår iver att skapa kunskap var vi tvungna att stanna upp och tänka till. Hur skulle vi gå till väga för att tolka all information vi tog del av? Ett flitigt studium av metodböcker skulle komma att hjälpa oss att svara på denna fråga. Många av metodansatserna som står att finna i metodböcker är dock ofta renodlade och relativt teoretiska. I praktiken torde det vara relativt svårt att slaviskt förhålla sig till en metod, och vi anser inte heller detta vara önskvärt. Snarare är det förståelsen för den metod som använts som är relevant och det är således inget självändamål att sätta etiketter på sin metod. Dock är vi av åsikten att det inte kan

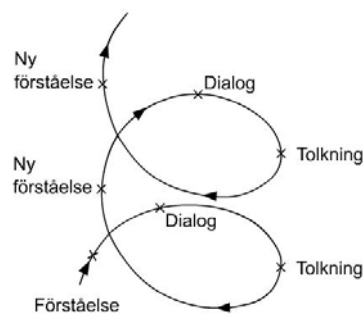
vara skadligt att ha en genomgång av de metoder, förhållningssätt och modeller som vi har använt oss av. Nedanstående modell förklarar sambandet mellan de olika metodavsnitten, samt vårt metodologiska upplägg.



Figur 2.1, Sambandet mellan kunskapsteori, vetenskapsteori, metodteori och metodlära, Källa: Lundahl & Skärvad, 1999

## 2.3 Vetenskapsteoretisk utgångspunkt

Inom samhällsvetenskapen återfinns två centrala vetenskapsteoretiska utgångspunkter, positivism och hermeneutik. Den positivistiska ansatsen bygger i strikt mening på formell logik och observerade fakta (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997). Detta sker genom att forskaren ikläder sig rollen som åskådare och måste stå i en yttre relation till forskningsobjektet (Patel & Davidson, 1994). Åtskillnad mellan fakta och värderingar kan och måste göras (Lundahl & Skärvad, 1992). Den hermeneutiska utgångspunkten brukar oftast sättas upp som en slags motpol till den positivistiska, då det inom hermeneutiken anses att forskaren närmar sig forskningsobjektet utifrån sin egen förförståelse (Patel & Davidson, 1994). Personliga erfarenheter är direkt nödvändiga för att uppnå vetenskaplig kunskap (Lundahl & Skärvad, 1992). En illustration av det hermeneutiska tillvägagångssättet görs nedan i den hermeneutiska spiralen.



Figur 2.2, Hermeneutisk spiral, Källa: Wiedersheim-Paul & Eriksson, 1997, s 231

Vi är av åsikten att det inte går att bortse ifrån vår egen förförståelse, och att detta kommer att påverka den slutgiltiga uppsatsens resultat. Vi känner att våra tidigare erfarenheter och vår inneboende kunskap ständigt gör sig påmind och hjälper oss på vägen fram till en färdig uppsats. Om vi i denna skapandeprocess försöker bortse ifrån oss själva, kommer slutprodukten av vårt arbete onekligen bli annorlunda och i vår mening troligen sämre. Därför kan vi säga att det vetenskapliga arbetet i denna uppsats har en hermeneutisk utgångspunkt.

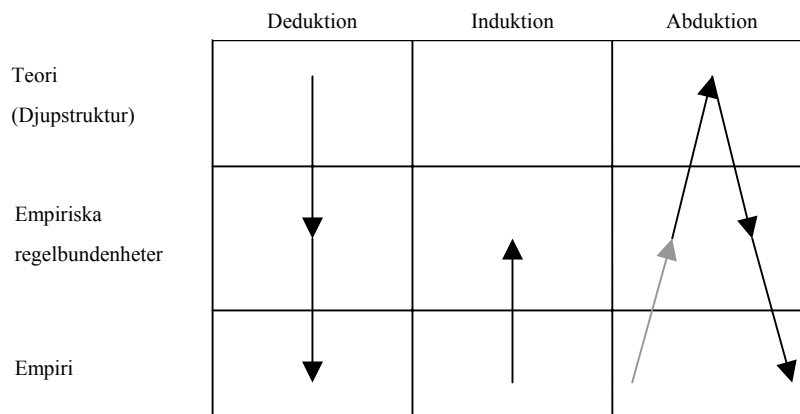
### 2.3.1 Metodteori

Det brukar skiljas på två huvudformer av metod i samhällsvetenskapen, kvalitativ och kvantitativ metod (Andersen, 1998). Med kvantitativt inriktad forskning åsyftas sådan forskning som använder sig av statistiska bearbetnings- och analysmetoder, och med kvalitativt inriktad forskning åsyftas sådan forskning som använder sig av verbala analysmetoder (Patel & Davidson, 1994).

Fallstudien är ett vanligt förekommande tillvägagångssätt vid användning av kvalitativ metod. Då vi koncentrerar oss på enbart ett fallföretag anser vi att kvantifiering av den framkomna informationen inte är nödvändig, då uppsatsens natur inte kräver det. När vi undersökte vårt fallföretag var tillvägagångssättet i vår uppsats primärt intervjuer. Den data som erhöles vid dessa var oftast av den art att kvantifiering inte var möjlig. Dessa fakta föranleder att det kan sägas att vi primärt använder oss av en kvalitativ metod.

### 2.3.2 Undersökningsansats

När det gäller att producera kunskap i samhällsvetenskapliga sammanhang finns det huvudsakligen två vägar att gå: induktion som kan benämnas bevisföringens väg och deduktion, upptäckstens väg (Andersen, 1998). Induktion innebär att avstamp tas i det specifika, och efter upprepade studier kan dessa utmynna i skapandet av generellt giltiga teorier. Deduktion innebär utgångspunkt i teorin, som appliceras på det specifika och härigenom kan slutsatser dras. Abduktion är en slags hybrid mellan dessa två modeller, som tar avstamp i ett enskilt fall, försöker förklara detta med befintlig teori, och slutligen bestyrka med ytterligare studier och nya iakttagelser (Alvesson & Sköldberg, 1994). De tre förklaringsmodellerna kan åskådliggöras i nedanstående modell.



Figur 2.3, Deduktion, induktion och abduktion.  
Källa: Alvesson & Sköldberg, 1994, s 45

Trots att det inte existerar någon direkt förbindelse mellan abduktion och hermeneutik, kan det ändå sägas finnas vissa likheter med den hermeneutiska spiralen. Tolkning av fakta av vilka man redan har viss förförståelse utförs.

Vårt tillvägagångssätt var att vi först tog kontakt med och sedan gjorde en undersökning av vårt fallföretag. Därefter jämförde vi våra observationer med befintlig teori. Slutligen försökte vi göra jämförelser med andra studier, samt generalisera med utgångspunkt av det vi sammanställt. I skenet av detta anser vi att abduktiv metod passar bäst för att beskriva vår undersökningsansats.

## 2.4 Empirimetod

Vid genomförande av en fallstudie är utgångspunkten ett helhetsperspektiv som försöker få så täckande information som möjligt (Patel & Davidson, 1994). Utifrån vår valda fallstudie kan sedan generaliserbarheten diskuteras i förhållande till en tänkt population (Patel & Davidson, 1994). Lundahl och Skärvad (1992) är av åsikten att det i statistisk mening inte går att generalisera utifrån resultaten av en fallstudie. Dock måste det göras en åtskillnad av statistisk generalisering från en mer analytisk generalisering. Vid försök till att dra vidare, mer generella slutsatser av en fallstudie utan att genomföra fler empiriska studier kan till exempel befintliga sekundärdata användas som stöd (Alvesson & Sköldberg, 1994). Vi har gjort en fallstudie av enbart ett företag primärt av två skäl; dels på grund av tidsbrist men dels av det mer väsentliga skälet att vi vill uppnå en djup snarare än en bred förståelse för ekonomistyrning. Kunskapsbredd inom ekonomistyrning uppnår vi genom att det i själva uppsatsens natur ligger behandling av teorier vi anser vara centrala inom området.

### 2.4.1 Val av fallföretag

Alla tre författarna av denna uppsats har ett brinnande intresse för motorsport. Vi hörde på omvägar talas om att oljan i tävlingsbilar ofta kyls av svensktillverkade oljekylare. Tillverkningen av dessa oljekylare sker hos ett Malmöbaserat företag, Setrab AB. Vid närmare efterforskningar visade det sig att företaget haft en anmärkningsvärd tillväxt under ett antal år och mer än fördubblat sin omsättning de senaste fem åren.

När vi tog kontakt med företaget diskuterades det nuvarande ekonomistyrningssystemet. VD:n uttalade ett missnöje med detta, och då särskilt budgeten. Det tycktes finnas ett behov av att se över ekonomistyrningssystemet och VD:n uttryckte en önskan om att få ett objektiva perspektiv. Givetvis var vi mycket intresserade av att ta oss an detta. Vad vi fann tilltalande var att Setrab är ett etablerat företag som har haft en hög tillväxt de senaste åren och fortfarande befinner sig i en tillväxtfas. Den geografiska närheten till företaget spelade också in i vårt val av företag. Företaget vi har valt att studera benämns i texten som Setrab AB, Setrab, företaget eller fallföretaget.

## 2.4.2 Val av intervjupersoner och intervjuteknik

Vår huvudkontakt på Setrab har varit Fredrik Serger, verkställande direktör. Han är den person som har störst insikt i företagets nuvarande ekonomistyrssystem då det är han som i hög grad har utformat systemet. Vi bedömer att han även är den som kan antas ha bäst helhetssyn över företaget. Detta medför att ekonomistyrningen idag är väldigt färgad av en person. För att motverka denna subjektivitet har vi också intervjuat säljare för att få en annan synvinkel, då säljarna har en väsentlig roll i dagens ekonomistyrssystem.

Vi har valt att genomföra våra intervjuer i form av besöksintervjuer. Detta då vi behövde ställa öppna frågor som krävde relativt omfattande och utredande svar. Vid personlig kontakt ges också tillfälle att reda ut eventuella frågor direkt, samt möjligheten till följdfrågor och därmed kan mer fås ut av svaren (Dahmström, 2000). Vi går inte heller miste om väsentliga ickeverbala intryck såsom kroppsspråk och ansiktsuttryck. Den stora nackdelen med besöksintervjuer är den så kallade intervjuareffekten, vilken innebär att intervjuaren påverkar respondenten på något sätt som kan ge icke önskvärda effekter på resultaten (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997). Detta kan ske medvetet eller omedvetet (Patel & Davidson, 1994).

Vår intervjumetod kan delas in i olika grader av den frågeteknik som kallas ”den delvis strukturerade intervjun”. I denna form är det en rad ämnen som ska belysas, men de behöver inte nödvändigtvis tas upp i den ordningsföljd de finns på frågeformuläret. (Andersen, 1998)

Vår första kontakt med företaget var en förutsättningslös diskussion med VD. Denna hade som syfte att undersöka vilka möjliga inriktningar vår uppsats skulle kunna ta. Denna intervju var av mer informell karaktär, som dessutom hade som ändamål att skapa kontakt och förtroende. Inför nästa möte skickade vi ett frågeformulär till vår intervjuperson (se bilaga 1) med frågor som vi ansåg vara centrala att få svar på. Detta för att VD:n i lugn och ro skulle kunna gå igenom frågorna så att svaren på dessa ofta omfattande frågor skulle bli mer förberedda och strukturerade. Vi var medvetna om att detta möjligen kunde påverka VD:s svar, men vi bedömde risken att han skulle förbereda sig på ett otillbörligt sätt som minimal. Vår bedömning grundade sig på att det borde ligga i VD:s intresse att ge oss en rättvisande bild av företagets nuvarande situation.

Tre säljare var också föremål för intervjuer. Dessa intervjuades utan att få tillgång till några frågor på förhand och skulle enbart ge sina synpunkter på dagens ekonomistyrssystem samt svara på frågor om detta. De tre säljarna är ett urval ur en säljkår om totalt tolv säljare. Fyra av dessa tolv sitter i Sverige, varav en spenderar mycket av sin tid i Tyskland då han är ansvarig för den tyska marknaden. Initialt var det således bara möjligt att få tag på tre av säljarna. Efter genomförda intervjuer tycktes vi dock kunna skönja ett mönster då många av



svaren pekade i samma riktning. Detta gjorde att vi bedömde att säljarna använder sig av liknande metoder inom ekonomistyrningen.

Vid samtliga intervjuer var alla tre uppsatsförfattare närvarande. Detta då vi är av åsikten att om alla i gruppen var närvarande minskas risken för feltolkningar. Negativt med att vara tre är att intervjuareffekten kan öka ytterligare. Vi använde oss inte av bandspelare vid våra intervjuer. Detta då vi bedömde att en bandspelare skulle kunna hämma intervjupersonens frispråkighet. Istället delade vi upp de tre uppsatsmedlemmarnas roller, varav en fick rollen som sekreterare och således fungerade som mänsklig bandspelare. Den andre personen mantlade rollen av huvudintervjuare, alltså den som ställde frågorna, medan den tredje personen intog en mer passiv roll av lyssnare och ett slags bollplank när det behövdes. Vi ansåg detta vara det mest effektiva sättet ur de flesta synvinklar. Information kunde sparas utan att intervjupersonen kände sig hämmad av en bandspelare tack vare vår sekreterare. Tolkningsfel minimeras genom att alla tre var närvarande och kunde tolka både de uttalade orden samt även det outtalade såsom kroppsspråk och ansiktsuttryck.

Intervjuer är ofta förknippade med risk för missförstånd och feltolkningar. För att säkerställa att vi uppfattat våra respondenters svar på rätt sätt har vi skickat en sammanställning av våra anteckningar från intervjun. Detta gav dem tillfälle att kommentera och tydliggöra sina uttalanden.

## 2.5 Teorimetod

Val av litteratur kan enligt Merriam (1994) ha sin grund i en eller flera av dessa faktorer:

- Att en författare är en auktoritet inom sitt område.
- Att det som är senast skrivet inom sitt område bör användas.
- Att en viss källa eller forskningsrapport är relevant för den egna forskningen.
- Att en källa bedöms ha hög kvalitet.

De teorier vi har använt oss av har vi upplevt vara centrala inom området ekonomistyrning. Många av författarna till den litteratur vi stödjer oss på är välrenommerade forskare inom området och förgrundsfigurer för forskningen. Då en källa inte upplevdes uppfylla åtminstone en av ovan nämnda faktorer dömdes den ut.

Vår informationssökning tog sin utgångspunkt i kurslitteratur och föreläsning-anteckningar. Med hjälp av litteraturförteckningar i kurslitteratur fick vi fram referenser till andra källor som vi upplevde vara centrala för vårt ämne. Vi använde oss också av Lunds Universitetsbiblioteks databas, LOVISA. Vidare söktes böcker, artiklar och tidsskrifter i andra tillgängliga databaser som till exempel ELIN, DoD och LIBRIS.

Litteraturen vi använt oss av har i huvudsak varit svensk eller amerikansk. Vi är väl medvetna om att det vid översättning från engelska till svenska kan förekomma nyansbortfall och viss förvrängning. Vi har till vår bästa förmåga försökt att göra korrekta översättningar med hjälp av ordböcker, och då vi inte funnit en översättning vi ansett vara fullgod har vi valt att behålla uttrycket på originalspråket.

### 2.5.1 Källkritik

Som alltid vid vetenskapligt arbete bör en kritisk hållning intas. I uppsatsen har vi använt oss av både primärdata och sekundärdata som källor. Syftet med källkritik är att bestämma om källan mäter det den säger sig mäta, om källan är väsentlig för frågeställningen och om källan är fri från systematiska fel (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997). Bedömning av en källas relevans och trovärdighet kan göras genom nyttjande av de kriterier som Wiedersheim-Paul och Eriksson (1997) tar upp i sin bok *Att forska, utreda och rapportera*. Dessa tre kriterier är samtidighetskrav, tendenskritik och beroendekritik. Samtidskriteriet innebär att materialet är aktuellt och inte är en efterhandskonstruktion. Ju större närhet i både tid och rum den återberättande källan har till det studerande fenomenet, desto större är möjligheten för en mer korrekt återgivning (Lundahl & Skärvad, 1992). Tendenskriteriet behandlar vilka intressen och vinklingar som uppgiftslämnaren kan ha i frågan och beroendekriteriet har att göra med att till exempel kritik från olika håll inte baseras på en och samma källa. Detta bekräftas i Lundahl och Skärvads (1992) bok *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Ännu ett kriterium kan läggas till dessa tre, nämligen äkthetskriteriet (Alvesson & Sköldberg, 1994). Äkthetskriteriet är sanningshalten i informationen vi tagit del av, huruvida observationen är äkta eller fiktiv.

### 2.5.2 Primärdata

Primärdata är de data som samlats in på egen hand. Primärdata kan bestå av personliga intervjuer, telefonintervjuer eller enkäter (Lundahl & Skärvad, 1999). Insamlingen av våra primärdata skedde i form av intervjuer på fallföretaget. Vi är medvetna om att vid intervjuer kan intervjuobjektet vinkla information, medvetet eller omedvetet. Vi anser dock att våra respondenter har gett trovärdiga intryck,

och att de har gjort sitt bästa för att ge oss vad de upplever som sanningsenlig information. Detta då det ligger i företagets intresse att uppsatsens resultat blir så rättvisande som möjligt. Därmed anser vi de ovanstående kriterierna vara uppfyllda. Då vi försökt styrka våra primärdata genom intervjuer med respondenter i annan position än vår huvudrespondent, VD:n, anser vi oss ha förstärkt vår grund för analys.

### 2.5.3 Sekundärdata

Sekundärdata är material som inte har uppkommit genom egna aktiviteter och kan bestå av tryckta källor såsom litteratur, tidskrifter, tryckt företagsinformation eller uppsatser (Lundahl & Skärvad, 1999). Andra källor som skulle kunna karakteriseras som sekundärdata är Internet, föreläsningar och medier. Då ett visst urval av sekundärdata måste ske kan det hända att även relevanta källor faller bort. Denna sällning är dock nödvändig för att informationsmängden ska bli hanterbar.

Viktigt att poängtera är att litteratur som behandlar ett specifikt ämne inte sällan är skriven av dess förespråkare. Detta anser vi vara särskilt giltigt när det gäller det balanserade styrkortet och ett undantag som bekräftar regeln är budgetkritiken som ofta grundar sig i Wallanders kritik. Detta kan medföra att en snedvriden bild av det behandlade fenomenet ges, då de positiva sidorna ges en överdriven vikt och de negativa sidorna förbises. Vi har dock till vår yttersta förmåga försökt att få så god bredd på använda källor som möjligt, och därför anser vi tendenskriteriet och beroendekriteriet vara uppfyllda till den grad det är möjligt. Vi är av åsikten att också samtidighetskravet är uppfyllt, då lejonparten av källorna kan dateras till ungefär samma tid. Då många av källorna är framstående forskare som yttrar sig inom sitt specialområde kan äkthetskriteriet enligt oss sägas vara uppfyllt.

## 2.6 Analysmetod

Den huvudsakliga metoden i vår analys är att vi jämför befintlig teori med vårt fallföretag. Vi stödjer oss också på andra studier med liknande inriktning och kan därför säga att vår studie har komparativa drag. Vi gör även en jämförelse mellan budget och balanserat styrkort där vi analyserar huruvida de två kan komplettera varandra. Vidare anser vi att vår analys öppnar för att dra slutsatser både i det företagsspecifika fallet liksom generella slutsatser för företag i liknande situation.

## 3 Teori

---

*I vårt tredje kapitel åskådliggörs uppsatsens referensram. Först har vi en definition av ekonomistyrning samt en modell för att illustrera ekonomistyrningens beståndsdelar. Därefter kommer en genomgång av de två styrmedel som behandlas i vår uppsats, budget respektive balanserat styrkort. Vi har valt att först beskriva styrsystemens struktur, och därefter redogöra för den kritik som framförts mot budget och det balanserade styrkortet. Avslutningsvis gör vi en jämförelse mellan budget och balanserat styrkort.*

---

### 3.1 Ekonomistyrning

I litteraturen förekommer en mängd olika definitioner av begreppet ekonomistyrning. Det som skiljer definitionerna åt är främst var man väljer att lägga tyngdpunkten - på begreppet ekonomi eller styrning. (Ax et al, 2002). Vi har valt att utgå ifrån en allmän definition hämtad ur Nationalencyklopedien:

*”Ekonomistyrning avser avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål”*

Källa: Nationalencyklopedin, 1991, s 351

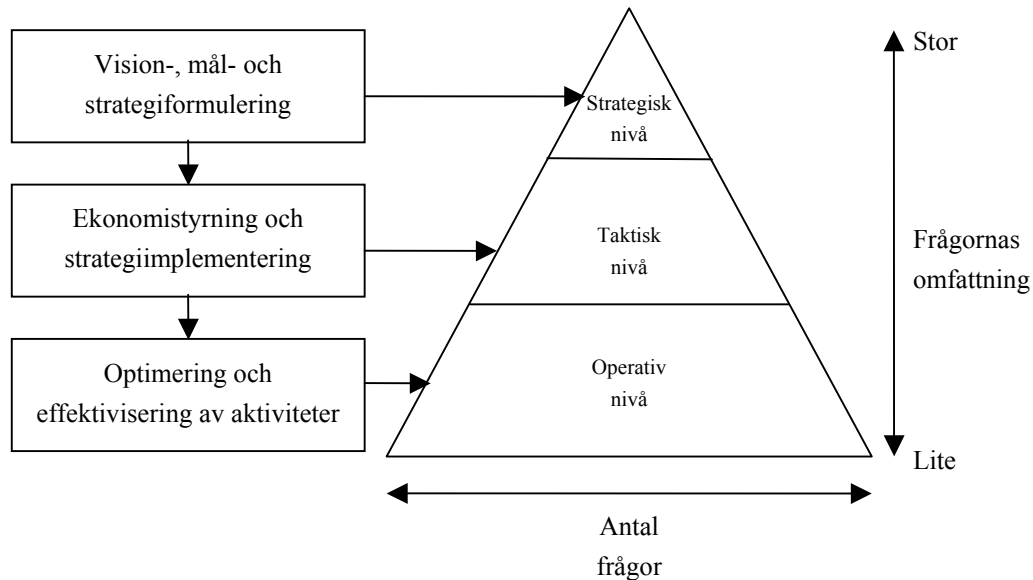
Ekonomistyrning handlar om att påverka människors beteende mot uppsatta mål, där informationen bör utgöras av både finansiella och icke-finansiella styrkor för att ge en så omfattande beskrivning av verksamheten som möjligt (Gyllberg & Svensson, 2002).

#### 3.1.1 Formell styrning

Styrningen av ett företag sker med hjälp av styrmedel. Styrmedel kan ha olika karaktär varav vi uteslutande har valt att se till de formella styrmedlen. De formella styrmedlen kan sägas utgöra ekonomistyrningens verktyg. Två av de mer kända formerna av formella styrmedel är budget och balanserat styrkort. Det formella styrsystemet baseras på strategisk, taktisk och operativ styrning.

Modellen nedan illustrerar tre nivåer av styrning; den strategiska, taktiska och operativa nivån. Denna modell kommer vara genomgående i vår uppsats för att påvisa de formella styrmedlens effekter. Vid valet av modell figurerade även ett annat alternativ som beskriver företagets strategi, styrsystem, organisationsstruktur och ledningskultur. Vi fann dock denna modell stämma mindre överens med vårt syfte då den ger ett alldeles för brett perspektiv.

Vi avser att analysera och diskutera de formella styrmedlen, med tonvikt på budget och balanserat styrkort, då vi är av uppfattningen att de formella styrmedlen används frekvent hos företag i praktiken samt utgör en betydande del av ekonomistyrssystemen.



Figur 3.1, Ekonomistyrningens uppgifter.  
Källa: Anthony & Govindarajan, 2001, s 6 & Samuelson et al, 2001, s 32, egen bearbetning

På den **strategiska nivån** utgår strategin från företagets övergripande vision. Strategierna utgör här planer för att nå visionen. Från strategin sker en mål- och strategiformulering. Utifrån denna formulering sker en precisering till verksamhetsplaner. Det innebär att målen och strategin bryts ned till delmål. Den strategiska nivån har en tidshorisont på minst tre år och involverar främst medarbetare i den högsta ledningen. De strategiska frågorna är få till antalet men övergripande till sin natur. (Ax et al, 2002)

Den strategiska nivån skapar underlag för den **taktiska nivån**. Strategin fördelas nedåt i företaget genom de nedbrutna delmålen. På den taktiska nivån infaller ekonomistyrningen och strategiimplementeringen. Här görs ett fastställande av vilka resurser förändringen kommer att ta i anspråk för att nå de övergripande strategiska målen. Nödvändiga kapacitetsförändringar beräknas och finansieringen för att genomföra förändringarna utreds. (Samuelson, 1973)

Således handlar den taktiska nivån om att planera verksamheten så att det som kommit till uttryck på den strategiska nivån kan förverkligas. (Ax et al, 2002)

På den **operativa nivån** handlar styrningen om planering av aktiviteter. Här hanteras konkreta frågor i form av vad företaget ska tillverka och sälja, idag och imorgon (Samuelson et al, 2001). Således rör det frågor om hur det löpande arbetet ska ske under den närmaste perioden. Beslut som fattas på den operativa

nivån är oftast anpassade efter den taktiska nivåns riktlinjer. De operativa frågorna har en djup detaljnivå och är många till antalet. (Ax et al, 2002)

Central för styrsystemet är också ledningen som med sina beslut om inriktning och kapacitet fastställer ramarna inom vilka den operativa ledningen har att verka. Ansvaret för den övergripande effektiviteten, det vill säga måluppfyllelsen, har således den högsta ledningen medan den operativa ledningen ansvarar för produktiviteten, det vill säga produktionsvolymen inom befintlig kapacitet (Samuelson et al, 2001).

Ledningens förhållningssätt till styrmedlen är en annan viktig aspekt. Här avses främst hur ledningen betonar olika styrmedel och deras inriktning. Ledningen är ansvarig för utformandet av styrsystemet vilket ger upphov till subjektiva vinklingar av vad ledningen anser vara bästa styrsättet. Ledningens uppfattning är av betydelse främst på grund av ledningens maktposition. Ett styrsystem som saknar förankring i organisationen och som saknar stöd hos ledningen kan inte fungera optimalt. Således måste det valda styrsättet motiveras och backas upp i alla sammanhang. (Samuelson et al, 2001)

En av det formella styrsystemets huvuduppgifter är att spegla ansvarsfördelningen. Det sker genom rapportering av olika ekonomiska mått. Det ska tilläggas att detta ansvar kontinuerligt förändras vilket ställer krav på ett flexibelt styrsystem. Risken för suboptimering ökar ju större uppdelningen av ansvar är. (Samuelson et al, 2001)

## 3.2 Budget

Begreppet budget associeras av många företag med en årlig process där utfallet av nästa års verksamhet försöker förutses i finansiella termer. Det går att finna många olika definitioner av budget, beroende på att budgeten har utvecklats under åren. Utvecklingen har gått ifrån en stark fokusering på dokumentet, till att idag mer fokusera på processen (Bergstrand & Olve, 1996) För att få en teoretisk grund att stå på har vi valt att utgå ifrån Mekanförbundets definition:

*”En budget är en handlingsplan för en organisation som uttrycker förväntade ekonomiska konsekvenser för en kommande period”.*

Källa: Samuelson, 1973, s 31

Med formuleringen handlingsplan avser de att även icke-finansiella mått kan innefattas i budgeten. Denna definiering är något vidare än det traditionella läroboksbegreppet, där handlingsplan oftast endast syftar på en handlingsplan uttryckt i monetära termer. (Andersson, 1991)

Vidare bör det även göras en distinktion mellan budget och budgetering. Det första syftar på själva strukturen medan budgetering handlar om processen av framtagandet.

Budgeten är ett av flera formella styrmedel och ingår i det övergripande styrsystemet på den taktiska och operativa nivån. Enligt Prendergast (2000) är budgeten det vanligaste styrmedlet i företag. Detta bekräftas även av Gyllberg (2000) som i sin studie konstaterar att ettårsbudget har en framträdande roll i svenska företag. En artikel av Ax et al (2001) visar på att 97 procent av 200 tillfrågade svenska börsnoterade företag använder budgetar som främsta styrmedel. Vidare visar deras undersökning på att andra formella styrmedel var betydligt sämre representerade.

### 3.2.1 Budgetens syfte och roll

Budgeten har en mångfacetterad roll i ett företag, med en mängd olika syften. Vilket som är det mest centrala och vad som karaktäriserar det, varierar mellan olika uttolkare av begreppen.

Traditionellt brukar det sägas att budgetens syfte är **planering**, **samordning** och **kontroll**. Under det senaste decenniet har dock budgetens syfte och roll kommit att förändras. Orsaken är att företagens konkurrensmedel har förändrats, till följd av en ökad globalisering med mer avancerad teknologi och en fokusering på humankapitalet ( Hope & Hope, 1997). Arwidi & Samuelson (1991) menar att det har skett en förskjutning av fokus från själva strukturen till processen. De nya syftena med budget har kommit att bli **ansvar**, **motivation** och **kommunikation** (Arwidi & Samuelson, 1991).

**Planeringssyftet** med budget är att i förväg bedöma vad som kan tänkas hända och anpassa företaget därefter (Greve, 1999). Budgeten används till bedömning om till exempel de ekonomiska och personella resurserna kommer räcka till inom företaget under den nästkommande perioden (Andersson, 1995). Det är viktigt att budgeten följer företagets naturliga arbetssäsong, för att den ska kunna fungera som ett planeringsverktyg (Bergstrand & Olve, 1996). Här kan budgetens syfte också ligga till grund för olika beslut om till exempel investeringar eller nysatsningar skall göras.

När det gäller **samordning** användas budgeten för att koordinera den mängd beslut och åtgärder som sker i ett företag. Samordningen syftar till att företagets resurser ska utnyttjas på bästa sätt, för att på så sätt uppnå de övergripande målen (Arwidi & Samuelson, 1991).

Ordet **kontroll** kommer ifrån engelskans Control, men bör egentligen översättas med det svenska ordet styrning. Syftet med budgeten är i detta avseende att

fungera som ett styrinstrument, där de mål som har satts upp av ledningen uppfylls. Vidare kan budgeten fungera som ett alarmverktyg, som varnar ledningen om utvecklingen går åt fel håll. (Olsson & Skärvad, 1997)

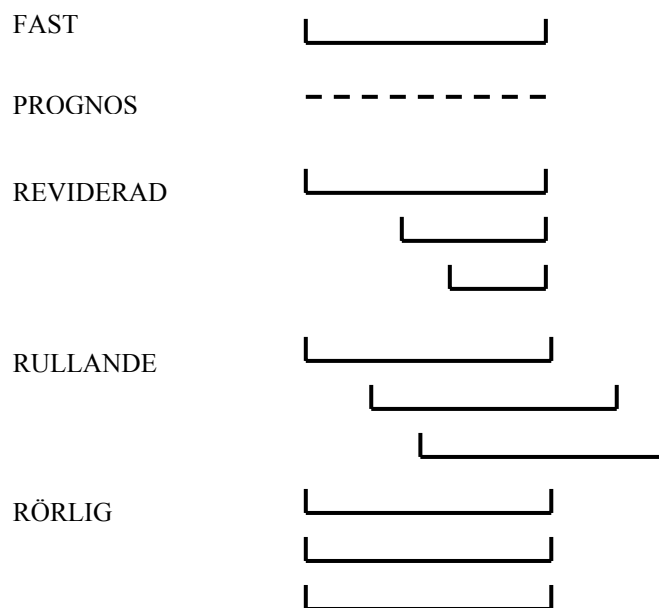
Med **ansvarssyftet** kan budgeten fungera som ett system för delegering och auktorisation (Arwidi & Samuelson, 1991). Budgeten blir ett ramverktyg, där den ger handlingsfrihet inom vissa uppdragna resursramar och fungerar som en formell auktorisation (Bergstrand & Olve, 1996).

Budgeten kan även användas till att **motivera** de anställda, i de fall då den fungerar som ett uppställt mål att jobba mot. Kopplingen mellan de budgeterade målen och det verkliga utfallet kan förstärkas genom att olika belönings- eller bestraffningssystem kopplas till utfallen. (Arwidi & Samuelson, 1991)

Den sista aspekten är **kommunikation**. Inom de flesta företag är budgetuppställningen den form av framtidsplanering som involverar flest anställda. Det blir en kanal att sprida och få in information om företaget. Budgeten ger även ledningen en möjlighet att föra ut sina idéer, målsättningar, strategier och framtidsbedömningar. Samtidigt fungerar den även åt andra hållet och ger de operativt ansvariga möjlighet att säga vad de tycker. (Bergstrand & Olve, 1996)

### 3.2.2 Budgetuppställning

Den förändring och utveckling som har skett av budgetens syfte och roll, har även fått effekter på budgetens struktur. Det finns flera olika modeller och alternativ till hur en budgets struktur kan se ut (Fig 3.3).



Figur 3.2, Budgetens struktur,  
Källa: Greve, 1996, s 195, egen omarbetning



Den traditionella budgeten brukar sägas vara av **fast modell**. Budgeten läggs i början av året och därefter sker inga förändringar. Vid budgetperiodens slut görs en avvikelseanalys för att se huruvida budget stämmer överens med det verkliga utfallet. (Greve, 1996)

Till följd av de ökade kraven på ett mer flexibelt system, har allt fler företag börjat komplettera sina fasta budgetar med **prognoser**. Skillnaden mellan budget och prognos ligger i att budgeten har någon form av ansvar kopplat till sig. Vidare kan det sägas att budgeten inbegriper sådant som ligger inom företagets kontroll, medan prognoser är bedömningar av förväntade utfall (Johansson, 1998/1999). Prognoser är i förhållande till budget mer flexibla och de omfattar i större utsträckning ett framåtriktat synsätt. (Ax et al, 2002)

En annan möjlig form av budget är den så kallade **reviderade budgeten**. Den innebär att budgeten omarbetas till exempel kvartalsvis eller tertialvis då den justeras för eventuella avvikelser som har uppkommit och anpassas för den återstående delen av året. Syftet med detta system är att budgeten ska hålla sig mer aktuell. Reviderad budget kan även fungera motiverande och tillförlitligheten i kommande perioders bedömningar ökar. Nackdelen kan vara att det blir svårare att koppla ett bonussystem till en reviderad budget då referenspunkt saknas. (Ax et al, 2002)

Ett tredje alternativ kan vara att företaget istället använder sig av **rollande budget**, vilket innebär att budgetperioderna inte är fasta utan att budgetprocessen kontinuerligt görs om (Ax et al, 2002). Denna metod gör att budgeten alltid håller sig aktuell. Andra fördelar är att den externa redovisningens räkenskapsår slipper följas. Detta följer bättre ledningens beslutsfattande vilket inte upphör bara för att kalenderåret närmar sig sitt slut. Problemet är dock att den är mycket resurskrävande (Greve, 1996). Andra nackdelar är att det kan kännas frustrerande att budgetarbetet aldrig blir klart eftersom det är en kontinuerlig process.

**Rörlig budget** innebär att budgeten förändras i relation till hur faktisk verksamhetsvolym utfaller. Högre verksamhetsvolym innebär således högre budgeterade värden. Rörlig budget är främst användbar då det råder stor osäkerhet kring framtida volymer. Andra fördelar är att företagen minskar risken för att låsa sig till en viss volym. Nackdelar kan vara att den blir resurskrävande och inte går att använda som incitament för att uppnå en viss verksamhetsvolym. (Ax et al, 2002)

Budget och prognoser har kommit att bli vanliga styrmedel i svenska företag (Johansson 1998/1999). Anledningen är att budgeten är ett starkt instrument för uppföljningsaktiviteter. Prognoserna fyller funktionen att de under året ger underlag för omplanering och anpassning till rådande omständigheter, då ettårsbudgeten kan bli inaktuell.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att de nyare formerna av budget blir mer aktuella och relevanta, att deras motiverande syfte fungerar bättre och tillförlitligheten i bedömningarna ökar. Detta är dock på bekostnad av att det blir svårare att hålla och följa upp sin budget på grund av avsaknaden av referenspunkt. En annan nackdel är att de nya formerna av budget är betydligt mer resurskrävande än den fasta budgeten. Arbetet med att ta fram budgetar måste göras flera gånger per år vilket kan kännas frustrerande då processen upplevs kontinuerlig. (Ax & Johansson, 2001)

En annan vanlig företeelse vad gäller budgetens uppställning är att den ska följa kalenderåret. Detta är enligt Bergstrand & Olve (1996) det vanligaste förekommande inom svenska företag. Denna indelning är inte självklar, utan bör istället anpassas efter företagets egen arbetssäsong (Bergstrand & Olve, 1996).

### 3.2.3 Kritik mot budget

*”I bästa fall är budgetarbetet ett slöseri med resurser och i sämsta fall direkt farligt för företaget”*

Källa: Wallander, 1995, s 63

Den internationella debatten om budgeten och dess brister tog fart i och med att boken *Relevance Lost* kom i slutet av 1980-talet. I Sverige har debatten egentligen pågått sedan början av 1970-talet, då Handelsbankens dåvarande VD Jan Wallander introducerade den budgetlösa företaget.

En vanlig åsikt i många företag är att budgeteringen kräver allt för stora resurser och tillför föga värde. Trots detta är det få företag som har för avsikt att avskaffa budgeten helt. Istället försöker företagen snarare utveckla och komplettera sina nuvarande system (Bergstrand & Olve, 1996).

Den kritik som går att finna i gängse litteratur är till största del samstämmig. Det som skiljer litteraturen åt är endast att problem benämns olika, men de syftar ofta på samma problem.

Den vanligaste kritiken mot budget är att den är resurskrävande men ger lite tillbaka. Ofta bygger budgeten på alldeles för detaljerad indata, vilket snabbt kan göra den irrelevant. Oftast blir det både kostsamt och omständligt att korrigera detaljerna i efterhand, något som är nödvändigt för att inte få en missvisande budget. (Bergstrand & Olve, 1996)

Ett annat argument mot budgeten är att den kan skapa låsningar i organisationen och beslut vilka senare kan visa sig mycket svåra att ändra på oavsett hur väl underbyggd budgeten är (Arwidi & Samuelson, 1991).

Budgeten kan även ge missvisande information för beslutsfattande. Budgeten är i många fall främst finansiellt betonad och baserad på historiska händelser. I ett längre perspektiv kan detta leda till ett agerande som går emot de strategiska målen. Det föreligger även en fara för att företag på grund av sin budget uppmanas till kortsiktigt tänkande och suboptimering. Ett sådant handlande kan skada företagets långsiktiga lönsamhet. (Olve et al, 1999)

När det gäller Wallanders kritik mot budget, går den i huvudsak ut på att budgeten utgår ifrån gårdagens siffror, i ett försök att säga något om morgondagen. Detta kan invagga företaget i falsk säkerhet, vilket i förlängningen kan vara direkt farligt för företaget. Vidare anser Wallander även att budgeten kan leda till osolidariskt avdelningstänkande och tendera att sätta avdelningen före hela företagets bästa. (Wallander, 1995)

Som vi tidigare konstaterat skiljer sig inte kritiken mot budget nämnvärt åt mellan olika författare. Istället är det hur man skall komma till rätta med problemen som skiljer dem åt. Vissa anser att budgeten bör avskaffas helt, bland annat Wallander (1995), medan andra menar att det nuvarande systemet endast behöver reformeras, till exempel Bergstrand & Olve (1996).

Avslutningsvis bör det poängteras att budgetens brister varierar från fall till fall, beroende på vilket syfte företaget avser att budgeten ska ha. De senare formerna av budget har försökt att komma till rätta med några av de ovanstående problemen, detta till priset av ett än mer ökat resurskrav.

### 3.2.4 Kritik mot den traditionella ekonomistyrningen i allmänhet

1997 genomförde Johansson en enkätundersökning riktad till 200 företag noterade på Stockholms Fondbörs. I denna undersökning konstaterades att 91 procent av de svarande företagen sammanställde någon form av budget samt att 92 procent sammanställde prognoser. Budgeten är det vanligaste förekommande formella styrmedlet och utgör således också en stor del av ekonomistyrssystemen. Detta är dock inte detsamma som att företagen är nöjda med situationen. Samma undersökning visade att 50 procent höll på att ändra eller hade för avsikt att ändra sin budget (Ax & Johansson, 2001). Kritiken riktar sig dock mot mer än bara budgeten. Då kritiken i sin helhet är relevant vore det felaktigt att inte nämna den övergripande kritiken kortfattat.

Boken "Relevance Lost" var tongivande inom kritiken mot den traditionella ekonomistyrningen. Sammanfattningsvis kan kritiken formuleras i följande tre punkter (Johnson & Kaplan, 1987).

- Informationen i de ekonomiska rapporterna har begränsat värde som underlag för beslutsfattande. De tillhandahåller både irrelevant information och leder uppmärksamheten bort från kritiska framgångsfaktorer.
- Suboptimeringsproblem kan uppstå då produktkostnaderna ofta är felaktiga.
- De ekonomiska rapporterna fokuserar på kortsiktiga resultat och tenderar att skada företagets långsiktiga konkurrenskraft och lönsamhet.

Kritik hörs numera även från andra håll. I den övergripande kritiken ligger en stor fokusering på den finansiellt betonade ekonomistyrningen. Kritikerna hävdar bland annat att finansiella styrtal uteslutande ser till historiska händelser. Då företag för sitt beslutsfattande är beroende av information om kostnader, intäkter och lönsamhet finns det en underliggande risk att beslut fattade på basis av historiska data kan gå tvärt emot företagets övergripande strategi. (Olve et al, 1999)

Finansiellt fokuserade styrtal för även andra problem med sig. Ett sådant problem är att styrtalen i många fall inte kan tolkas av företagets anställda. Framför allt kan den anställda inte se kopplingen mellan sina insatser och de siffror som härletts ur styrtalen. (Olve et al, 1999)

De finansiellt betonade styrtalen har även haft en stark förankring i den traditionella redovisningsmodellen. Kaplan & Norton anser att det vore eftersträvansvärt att utvidga redovisningen till att inkludera andra tillgångar än de fysiska och värderingsmässigt enklare tillgångarna. De syftar då på intellektuellt kapital i form av motiverade och kompetenta medarbetare, snabba och pålitliga interna processer, nöjda och lojala kunder etc. Kaplan & Norton drar dock slutsatsen att värderingen av immateriella tillgångar är alltför osäker för upptagande i en balansräkning. (Kaplan & Norton, 1999)

Delar av problematiken med de icke-finansiella styrtalen är att de saknar en naturlig koppling till den traditionella redovisningen. Av den anledningen sker ingen kontinuerlig uppföljning av de icke-finansiella styrtalen vilket är ett misstag då dessa styrtal kan ge vägledning om vad som skapar framtida värde. (Olve et al, 1999)

Vidare anses det generellt att den traditionella ekonomistyrningen prioriterar kortsiktiga mål på bekostnad av långsiktiga. Ett förtydligande exempel är att företag tenderar att dra ned på investeringar i dåliga tider vilket resulterar i sämre lönsamhet på lång sikt. Dessutom har den traditionella ekonomistyrningen dålig

förankring i företagets organisation och strategi, den ger ingen vägledning om vad som skapar framtida värde, kan ge missvisande information samt ger vilseledande information för kostnadsfördelning och investeringsstyrning. (Olve et al, 1999)

Denna kritik av den finansiellt fokuserade ekonomistyrningen har fört diskussionerna mot så kallade icke-finansiella styrtalet och det balanserade styrkortet, vilka fokuserar på de faktorer som påverkar det framtida resultatet. Det är dock viktigt att poängtera att trots ovanstående kritik av den traditionella ekonomistyrningen i allmänhet och de finansiella styrtalet i synnerhet, är det inte tal om att försöka ersätta de finansiella styrtalet med icke-finansiella styrtalet. Det handlar snarare om en strävan efter att komplettera de finansiella styrtalet med icke-finansiella styrtalet.

### 3.3 Balanserat styrkort

*”Det man inte kan mäta kan man inte styra”*

Kaplan & Norton, 1999, s 29

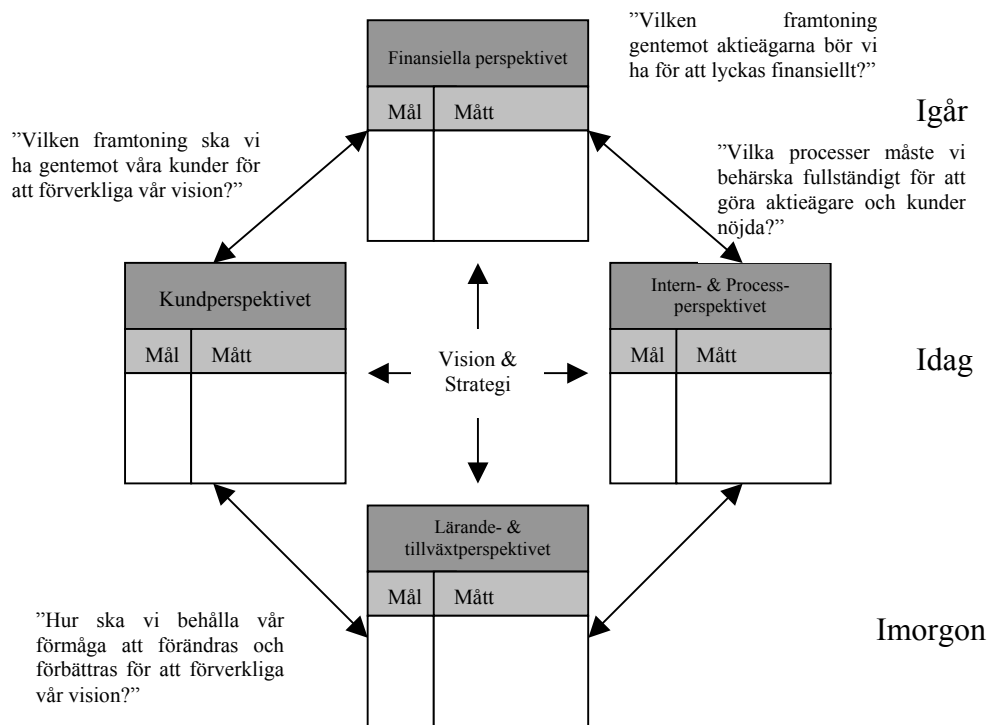
#### 3.3.1 Struktur på ett balanserat styrkort

Som en fortsättning på sin kritik av den traditionella ekonomistyrningen i boken ”Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting” har Robert S. Kaplan tillsammans med David P. Norton samt deltagare från universitet, konsultföretag och affärsvärlden utvecklat det balanserade styrkortet (Balanced Scorecard). Den första artikeln som beskrev det balanserade styrkortet publicerades i Harvard Business Review 1992.

Tanken var att de finansiella prestationsmåten skulle kompletteras med icke-finansiella prestationsmått. Dessa mått skulle vara indelade i fyra perspektiv: det **finansiella perspektivet**, **kundperspektivet**, **interna-** och **processperspektivet** samt **lärande-** och **tillväxtperspektivet** vilka skulle ha ett inbördes orsak-verkan samband. Bakom alla ingående perspektiv skulle en uttalad strategi och vision finnas. (Olve et al, 1999)

Således ska det balanserade styrkortet utgå från företagets vision och strategi. Strategin ska redogöra för hur visionen ska uppnås och vilka resurser förverkligandet kommer att ta i anspråk. Strategin ska avspeglas i de fyra perspektiv vi tidigare nämnt. (Kaplan & Norton, 1999)

Med utgångspunkt i visionen och strategin ska olika mål identifieras fördelat på de ovan nämnda perspektiven av företaget. Till målen ska relevanta mått knytas och mätas med styrtal. Väl fungerande mått skall vara mätbara, begripliga, relevanta och påverkbara (Olve et al, 1999). Styrtalen talar om för medarbetarna vilka faktorer som påverkar resultatet idag och i framtiden. Dessa är de så kallade kritiska framgångsfaktorerna (Kaplan & Norton, 1999). Måtten är antingen av "outcome" karaktär, det vill säga de beskriver vad som uppnås eller av "performance driver" karaktär, det vill säga de beskriver vad som påverkar (Olve et al, 1999).



Figur 3.3. Det balanserade styrkortet, Källa: Kaplan & Norton, 1999, s 18

Det **finansiella perspektivet** summerar konsekvenserna av de historiska händelserna. De mått som ingår i detta perspektiv ger en bild av hur väl strategin fungerar med avseende på att nå de uppställda målen (Gyllberg & Svensson, 2002). Finansiella mått mäter olika aspekter på lönsamhet. Kritiken av den finansiella fokuseringen i ekonomistyrningen till trots är det finansiella perspektivet avgörande för det balanserade styrkortet. Anledningen är att det i slutändan är företagets förmåga att generera vinster som är av betydelse för dess överlevnad och förmåga att tillfredsställa ägarna. Genom det finansiella perspektivet tas hänsyn till såväl resultatet på kort sikt som resultatet på längre sikt. (Kaplan & Norton, 1999)

I **kundperspektivet** bör företaget eftersträva att se sig själv utifrån kundens synvinkel. Hur bör företaget uppfattas av kunden för att nå sin vision? Målet i detta perspektiv är att skapa kundvärde. Därför är det viktigt att identifiera de

aspekter på företaget som kunden anser vara värdefulla. Utifrån dessa formuleras mål varpå mått tas fram för att mäta hur väl företaget lever upp till målen. Lyckas företaget tillfredställa och skapa värde för sina kunder bör detta leda till ökad lojalitet och därmed ökad återköpsbenägenhet. Detta kommer i sin tur att ge positiva effekter på företagets lönsamhet, och således återspeglas i det finansiella perspektivet. (Kaplan & Norton, 1999)

I det **interna- och processperspektivet** sätts kundvärdeskapande processer i fokus. De moment i företaget som är kritiska för skapandet av kundvärde identifieras och beaktas. Kaplan & Norton anser att det är dessa interna processer som är mest avgörande för möjligheten att nå de finansiella målen. (Kaplan & Norton, 1999)

Gyllberg & Svensson nämner tre huvudsakliga interna processer för skapande av kundvärde: innovationsprocesser, resursomvandling och försäljning samt service efter försäljning. Dessa interna processer är viktiga dels för ett effektivt resursutnyttjande och dels för förmågan att skapa kundvärde. Framgång i processperspektivet kommer att avspeglas i kundperspektivet och därmed också i det finansiella perspektivet. (Gyllberg & Svensson, 2002)

I det sista perspektivet, **lärande och tillväxtperspektivet**, ligger fokuseringen på de förutsättningar företaget besitter för långsiktig tillväxt och förbättring, det vill säga vilken förmåga företaget har att utvecklas gynnsamt i framtiden. Detta perspektiv finns med för att motverka företagsstagnation och för att skapa lärande organisationer. (Gyllberg & Svensson, 2002)

Kaplan & Norton anser att kund och processperspektivet identifierar de faktorer som har störst betydelse för den framtida lönsamheten medan det lärande perspektivet ser till de aspekter som möjliggör att dessa faktorer utvecklas gynnsamt (Kaplan & Norton, 1999).

Enligt Kaplan & Norton finns det tre källor till lärande och tillväxt: människor, system och rutiner. Dessa måste samarbeta för måluppfyllelse och ingår därför i lärandeperspektivet. Investeringar i människor, system och rutiner resulterar i förbättringar för de interna processerna, kunderna och aktieägarna. (Gyllberg & Svensson, 2002)

### 3.3.2 Utformning av det balanserade styrkortet

Kaplan & Norton menar att de fyra perspektiven bör ses som en mall där både fler eller färre perspektiv kan ingå. Inget tyder idag på att fyra perspektiv utgör en förutsättning för ett fungerande balanserat styrkort. I det balanserade styrkortet måste dess ingående mål och mått situationsanpassas, likaså måste de ingående

perspektiven väljas utifrån företagets omgivning och förutsättningar. (Kaplan & Norton, 1999)

Som namnet antyder krävs det en balans mellan de ingående perspektiven. Balansen ska uppstå mellan de mål och mått som härleds till varje perspektiv, det vill säga mellan finansiella och icke-finansiella mått, mellan kortsiktiga och långsiktiga mål, mellan externt och internt perspektiv samt slutligen mellan objektiva (enkelt mätbara) och subjektiva (svårsmätbara) mål. Med balans menar Kaplan & Norton att inget perspektiv får dominera över något av de andra perspektiven. (Kaplan & Norton, 1999)

För att säkerställa att de mål som ställs upp inom ramen för varje perspektiv är relevanta ska målen sammanlänkas i ett orsak-verkan samband. Syftet är att det ska kunna påvisas att de inkluderade måtten påverkar varandra. Detta för att styrtalen i slutändan ska mynna ut i ett för företaget gemensamt finansiellt mål. Detta samband är av stor vikt då de förtydligar hur de ingående målen är tänkta att uppnås. (Kaplan & Norton, 1999)

*”En strategi är en samling hypoteser om orsak och verkan. Mätssystemet bör göra sambanden (hypoteserna) mellan målen (och styrtalen) i de olika perspektiven så konkreta att de kan styras och bekräftas. Orsakskedjan bör framgå i scorecardets alla fyra perspektiv”*

Källa: Kaplan & Norton, 1999, s 36

För att lyckas med implementeringen av ett balanserat styrkort krävs det en förankring av styrkortet i hela organisationen. Processen att ta fram ett fungerande balanserat styrkort tar mycket resurser i anspråk, både i termer av tid och pengar. Processen börjar uppifrån och ska sedan arbetas nedåt i företaget. (Olve et al, 1999)

### 3.3.3 Kritik mot balanserat styrkort

Balanserat styrkort är dock inte lösningen på alla problem. Det finns aspekter av det balanserade styrkortet som anses vara mindre bra. Nackdelar med det balanserade styrkortet är att det är omfattande, byråkratiskt och komplicerat att genomföra. En annan nackdel som det balanserade styrkortet kan vara behäftat med är svårigheter att samordna arbetet och förena olika åsikter och viljor. Det balanserade styrkortet ställer oftast betydligt högre krav på datainsamling, lagring och bearbetning än vad företag tidigare varit vana vid. Detta ökar behovet av avancerade och kostsamma datorbaserade system. (Ax et al, 2002)



Anthony & Govindarajan nämner sex anledningar att kritisera det balanserade styrkortet (Anthony & Govindarajan, 2001):

**Dålig korrelation mellan icke-finansiella mått och resultaten.** Det finns ingen garanti för att de icke-finansiella styrtalet kommer att leda till framtida vinster. Framförallt anses orsak-verkan sambandet vara mycket svårt att identifiera.

**Fixering vid finansiella resultat.** De finansiella styrtalet har av tradition en stark förankring hos såväl ledning som aktieägare. Denna tradition och den indirekta pressen från aktieägarna gör att det ofta blir en oproportionerlig betoning på finansiella styrtalet.

**Ingen mekanism för förbättringar.** Många organisationer har en inneboende tröghet mot förändring. Då det balanserade styrkortet, för att fungera optimalt, ofta kräver kraftiga förändringar i stora delar av organisationen kan denna ovilja till förändring resultera i ett dåligt fungerande balanserat styrkort.

**Risk för dålig uppdatering av måtten.** De balanserade styrkorten bör modifieras med tiden för att bättre passa företagets situation. I många fall modifieras dock inte det balanserade styrkortets styrtalet i takt med förändringarna vilket ger felaktiga resultat. Detta blir extra påtagligt när företagets strategi modifieras. Även här lyser organisationers inneboende tröghet igenom då personalen ogärna vill släppa styrtalet de lärt sig använda och förstå.

**Risk för överbelastning av mått.** Kaplan & Norton menar att ett balanserat styrkort kan innehålla upp till 25 styrtalet, under förutsättningen att de är förankrade i en enda strategi. Är strategin närvarande och det finns en orsakskedja spelar antalet mått ingen roll. (Kaplan & Norton, 1999)

Kritikerna hävdar dock att ett oproportionerligt stort antal ingående mått i det balanserade styrkortet minskar överskådligheten och resulterar i sämre tydlighet, ”measurement and information overload” (Anthony & Govindarajan, 2001).

**Svårighet att påvisa avvägningar mellan mått.** De ingående styrtalet i det balanserade styrkortet har olika stor betydelse. Vissa företag tilldelar styrtalet vikter medan andra inte tilldelar styrtalet explicita vikter vilket resulterar i att det blir svårt att urskilja avvägningarna mellan de finansiella och icke-finansiella styrtalet.

Enligt Samuelson finns det risk för att det inte råder konsensus mellan de olika enheterna i en organisation angående vilka mått som är relevanta. Vissa enheter kan tilldela mått olika vikt och fokus, medan andra enheter anser vissa mått vara helt irrelevanta. (Samuelson et al, 2001)

### 3.4 Jämförelse budget - balanserat styrkort

*”Någon kan säkert hävda att ekonomernas intresse för icke-finansiella mått är ett uppvaknande till vad andra länge sysslat med”*

Källa: Olve et al, 1999, s 148

Som vi tidigare redogjort för utgör budgeten en stor del av företagets ekonomistyrssystem. Av den anledningen är denna jämförelse indirekt en jämförelse mellan balanserat styrkort och budget men för att inte missa några relevanta aspekter talar vi delvis i termer av den traditionella ekonomistyrningen.

Att använda en blandning av finansiella och icke-finansiella styrkort är ingen ny företeelse. Även de traditionella ekonomistyrningssystemen har beaktat de icke-finansiella aspekterna. Vad är det då som gör det balanserade styrkortet nytänkande?

Kaplan & Norton menar att den traditionella tillämpningen av icke-finansiella styrkort har använts för punktmätningar och punktförbättringar. Allmänt anses mätning utgöra ett verktyg för att styra beteenden och utvärdera utträttade arbetsinsatser. Kaplan och Norton har en annan avsikt med det balanserade styrkortet, nämligen att formulera och föra ut företagets strategi och hjälpa till att samordna individuella och övergripande initiativ för att nå gemensamma mål. (Kaplan & Norton, 1999)

Olve et al (1999) anser det främst vara balansen, helhetssynen och ställningstagandet till framtiden som utgör det balanserade styrkortets styrkor jämfört med den traditionella ekonomistyrningen. Detta är snarlikt Kaplan & Nortons syn på skillnaderna mellan det balanserade styrkortet och den traditionella ekonomistyrningen. De menar att det är orsakskedjan, balansen mellan de ingående styrkorten samt kopplingen till den övergripande strategin som utgör skillnaden (Kaplan & Norton, 1999).

Kaplan & Norton hävdar att det sällan råder konsensus gällande ledningars uppfattning om de strategiska målen. Upprättandet av ett balanserat styrkort ger i detta avseende bättre möjligheter till identifiering av de strategiska målen och ett förtydligande av de strategiska målsättningarna. (Kaplan & Norton, 1999)

En annan skillnad är att det interna perspektivet i ett balanserat styrkort ser till de processer som är avgörande för företagets framgång. Företagets möjligheter att identifiera nya processer som leder till större kund- och aktieägarvärde ökar med ett balanserat styrkort. De traditionella resultatmätningssystemen är i detta avseende begränsade till att förbättra befintliga processers kostnadsstruktur, kvalitet och cykeltider men kan inte i samma utsträckning identifiera nya processer. (Kaplan & Norton, 1999)

Ser man sedan till det balanserade styrkortets förhållningssätt till budgeten är det av förklarliga skäl samma diskussioner som förs där som vid diskussionerna kring styrkortets relation till den övergripande ekonomistyrningen. Det handlar även här om det balanserade styrkortet som substitut eller komplement. Olve et al menar att det är den traditionella, fasta budgeten som det syftas på i de sammanhang där det balanserade styrkortet nämns som substitut. Sett till den reformerade formen av budget kan det balanserade styrkortet vara ett bra komplement. (Olve et al, 1999)

# 4 Setrab AB<sup>1</sup>

---

*Det fjärde kapitlet innebär en genomgång av vårt fallföretag Setrab AB. En introduktion till företaget och dess omgivning ges genom företagspresentationen varpå en beskrivning av det nuvarande ekonomistyrssystemet följer.*

---

## 4.1 Företagsbeskrivning

Setrab AB är ett familjeägt industriföretag med tillverkning och huvudkontor i Malmö. År 2002 omsatte Setrab cirka 77 miljoner och hade ungefär 85 anställda. Setrab tillverkar värmeväxlare för kylning av olja i olika applikationer, så kallade oljekylare. Oljekylarna erbjuds i allt från standardutförande till en hög grad av specialanpassade kylare efter kundens specifika önskemål. En utförligare beskrivning av oljekylarnas användningsområde återfinns i bilaga 2.

Setrab är huvudsakligen av underleverantörskaraktär då en majoritet av försäljningen sker till andra tillverkande företag där produkterna integreras i större applikationer. Endast en liten del säljs till slutkonsument. En majoritet av de anställda återfinns i produktionen då tillverkningsprocessen är förhållandevis manuellt arbetskrävande.

I koncernen ingår moderbolaget Setrab AB samt de helägda dotterbolagen Setrab USA, Setrab UK och Setrab Tyskland, vilka alla utgör försäljningskontor med mycket begränsad lagerkapacitet. Setrab säljer 95 % på export och de viktigaste marknaderna är Europa och USA där deras huvudsakliga kunder återfinns inom industri och fordonssektorn. Företaget finns också representerade i ett tjugotal andra länder via återförsäljare.

### 4.1.1 Affärsidé

Setrab AB: s affärsidé kan uttryckas i följande tre punkter:

- To develop, manufacture and market customised aluminium heat exchangers to industrial and automotive manufacturers
- To apply a flexible manufacturing process and modular products to produce short to medium series (1 unit – 20,000 units) at relatively low cost and with limited tooling costs
- To compete on our ability to solve customer heat problems with customer service, speed and quality

---

<sup>1</sup> Detta avsnitt bygger på intervjuunderlag, företagsinternt material samt årsredovisningar

## 4.1.2 Produktion

En majoritet av Setrabs produktion sker på orderbasis och endast en mycket liten del produceras för lagerhållning. Detta då kunderna ofta kräver kundspecifika lösningar. Den höga graden av kundanpassning gör massproduktion svårt vilket ger upphov till en manuellt arbetsintensiv produktion.

Utmärkande för Setrab är företagets mycket flexibla tillverkningsprocess. Då tillverkningen inte är orienterad mot masstillverkning kan många av kundernas behov av specialanpassade lösningar tillgodoses. Den flexibla produktionsapparaten medför dock begränsningar av volymkapaciteten. Andra begränsningar utgörs av att Setrab uteslutande arbetar med aluminium som grundmaterial samt att alla kylarlösningar måste ligga inom ramen för Setrabs befintliga produktsortiment, det sker med andra ord ingen legotillverkning. I och med Setrabs arbetskraftsintensiva produktion kräver tillverkningen sex månaders framförhållning för större förändringar i efterfrågan.

Vad gäller Setrabs forsknings- och utvecklingsverksamhet har mycket av företagets produktutveckling skett genom att Setrab tagit fram lösningar till kunders speciella behov. Detta har sedan lett fram till nya produkter. För mer avancerad forskning och utveckling hyr Setrab in konsulter från Lunds Tekniska Högskola.

## 4.1.3 Marknaden

Det finns ett tjugotal tillverkare av kylare i världen. Vid en jämförelse med Setrabs närmsta konkurrenter ter sig Setrab små. Setrabs omsättning på 85 miljoner svenska kronor ställs mot det tyska företaget AKG:s 1.5 miljarder svenska kronor och den danska konkurrenten Nissens 1 miljard svenska kronor. Av denna omsättning uppskattar Setrab att 500 miljoner svenska kronor av AKG:s omsättning kommer från oljekylartillverkningen och 300 – 400 miljoner svenska kronor av Nissens omsättning kommer från oljekylartillverkningen. Resterande delar av omsättningen kommer således från annan kylartillverkning. Största tillverkare av kylare är amerikanska Modine med en omsättning på drygt 10 miljarder svenska kronor. Det bör dock tilläggas att tillverkningstekniken och konstruktionen av oljekylarna skiljer sig något åt. Setrabs kanske främsta konkurrent med avseende på tillverkningsteknik, konstruktion och målgrupp, Serck, har dock en betydligt mindre andel av marknaden med sin omsättning på 15-20 miljoner svenska kronor. Marknaden för diverse kylapplikationer är således stor. Setrabs VD uppskattar den totala marknaden till 100 miljarder svenska kronor och bedömer tillväxtpotentialen som mycket god.

Setrab har funnit en naturlig nisch i marknaden där de kan leverera oljekylare i korta till medellånga serier till skillnad från de stora aktörerna på marknaden som för att få lönsamhet i sin massproduktion måste tillverka serier om minst 10 000 exemplar. I genomsnitt köper Setrabs kunder 1000 enheter per år. Totalt tillverkade Setrab ungefär 100 000 enheter 2002 vilket ska sättas i relation till de stora aktörerna med enhetsvolymen på ett par hundra tusen. Vidare bör det tilläggas att Setrab inte har ett komplett sortiment av kylare utan anser sig vara komponenttillverkare medan de stora konkurrenterna är systemleverantörer. Skillnaden ligger i att Setrab bara tillverkar oljekylare medan konkurrenterna tillverkar hela registret av kylare det vill säga, allt från oljekylare till vattenkylare och luftkylare. De stora konkurrenterna kan således sälja kompletta lösningar på kundens alla tänkbara kylbehov.

Setrab kan inte karakteriseras som högteknologiskt men vissa avdelningar inom företaget kräver en högre kunskapsnivå. Dessa avdelningar utgörs främst av konstruktionsavdelningen, produktionsavdelningen, kvalitetsavdelningen samt ekonomiavdelningen. Säljarna måste ha en grundläggande teknisk förståelse för att kunna sätta sig in i kundernas varierande värmeproblem och personalen i produktionen måste ha erfarenhet men ingen specialkompetens.

Setrab anser sig verka i en stabil omgivning med avseende på produktionsteknologi och utvecklingshastighet på värmväxlarkonceptet. De främsta hoten bedöms vara konkurrens från lågkostnadsländer samt att ny teknik är på väg att ersätta förbränningsmotorn.

Setrabs varumärke är starkt inom fordonsindustrin tack vare en lång tradition av försäljning till främst högprestandabilar som till exempel Ferrari, Masarati och Lotus samt en utbredd tillverkning till bilar i motorsportssammanhang. Vad gäller varumärket inom industrisektorn har Setrab en svagare ställning. Förklaringen anses vara att Setrabs produkter på grund av sin konstruktion inte har den robusta karaktären och inte anses vara lika tryckresistenta som konkurrenterna på industrimarknaden.

## 4.2 Strukturen på dagens ekonomistyrssystem

Det primära styrsystemet idag är budget. Systemet är till stor del konstruerat av företagets VD men har haft låg prioritering i uppdateringssammanhang de senaste åren på grund av tidsbrist. Detta har enligt VD:n resulterat i en dålig överensstämmelse mellan budgeten och den operativa planeringen. Dagens budgeteringsförfarande går till på så sätt att i oktober/november lämnar säljarna in nästkommande års försäljningsbudgetar till VD. Dessa budgetar baseras huvudsakligen på procentuella justeringar av föregående års utfall. Då produktionen till stor del grundar sig på de inkomna budgetarna finns det strikta riktlinjer för vad de skall innehålla. Allt ska dessutom specificeras på

månadsbasis. De olika säljarnas budgetar sammanställs sedan av VD och presenteras för styrelsen. Oftast ratas det första förslaget hos styrelsen och går tillbaka till säljarna som då får revidera och omarbete budgeten. Från årsskiftet 2001/2002 kompletteras årsbudgeten med rullande prognoser. Dessa ställs varje kvartal för nio månader fram i tiden. Därför sker det nu fyra rullande prognoser om året, plus en årsbudget vid årsskiftet.

Årsbudget bryts ner till månadsbudget, sen bryter VD ner till veckobudget. Den uppföljning som görs idag sker på veckobasis. Det som följs upp är den fakturering som skett under veckan, antal backorders<sup>2</sup> samt orderingången. Detta ställs sedan mot den liggande budgeten. Detta sker relativt enkelt med hjälp av företagets datorsystem Concorde. Avvikelseanalys sker månadsvis i form av uppföljning av lönsamhet och likviditet.

#### 4.2.1 Målsättningar

Setrab har idag tre finansiella målsättningar. Dessa har tidigare varit mål som skulle uppnås till 2005, men på grund av det ekonomiska läget har målsättningen reviderats till 2007. De tre målen är:

- 15% tillväxt om året
- Vinsten före skatt ska vara 10% av omsättningen
- 150 miljoner kronor i omsättning

#### 4.2.2 Övriga mått som följs upp idag

Setrab följer idag upp en rad mått. Dessa mått följs upp regelbundet men ges olika vikt, beroende på vad som anses vara relevant för tillfället. Ett problem är att Setrab ofta hamnar i situationer där man skulle vilja mäta en sak men informationen är inte tillräcklig. Setrab kompletterar sitt ekonomistyrssystem med viss mätning av icke-finansiella styrtalet. Som exempel på denna mätning kan nämnas:

- leveranssäkerhet - leverans sker inom utsatt tid
- leverans tillgänglighet - att leverera såsom kunderna vill ha det
- personalfrånvaro
- kassation
- genomloppstider
- prototyp ledtider

---

<sup>2</sup> Restorder på kasserade oljekylare.

Det finns även ett antal övriga mått som följs upp sporadiskt. Uppföljning av dessa sker ofta i samband med att problem av något slag har uppstått. Det förefaller inte ligga något annat systematiskt skäl bakom dessa punktmätningar.

Setrabs främsta konkurrensmedel utgörs av produktflexibilitet och volymflexibilitet. Snabbheten åskådliggörs av snabbhet från order till leverans samt leveranstid till kund. Service till kunderna är ett annat viktigt konkurrensmedel som främst innefattar aspekten att ställa upp för kunden och att inom ramen för produktsortimentet alltid lösa kundens värmeproblem. Således är pris inget konkurrensmedel för Setrab.

### 4.3 Åsikter om budget på Setrab

Setrabs VD är skeptisk till budget som styrmedel. Huvudsyftena med budget är att se till att företaget har tillräcklig produktionskapacitet och finansiering, samt att resultatet är tillfredsställande. Han anser att budget tar för mycket tid i anspråk och att den inte ger något direkt värde tillbaka. Vidare anser VD:n att Setrabs marknad varierar för mycket för att det ska bli meningsfullt med budget. Anledningen är att de korta serierna leder till kraftiga produktionssvängningar, vilka är omöjliga att förutsäga 14-15 månader i förväg. VD anser att det ibland till och med kan vara svårt att förutsäga vad som ska hända nästa månad. I och med att marknaden inte är given, och dessutom relativt konjunkturkänslig, blir det problem. VD anser att i takt med att Setrab växer kommer det bli lättare att lägga längre prognoser. Detta då produktionsserierna kommer bli längre och löpa över en längre tid. Han har föreslagit att avskaffa den årliga budgeten, vilket styrelsen avslog.

Säljarna har uttalat ett klart stöd för budget. De ser sin budget som en morot, och ser den som en tävling mot sig själva. De relativt nyinförda rullande prognoserna anser säljarna innebär merarbete, då de numera måste göra samma arbete som innan fast ytterligare fyra gånger om året. Den förut så viktiga årsbudgeten har numera enligt säljarna reducerats till en prognos, med skillnaden att budgeten är på ett års sikt mot prognosernas nio månader.



## 5 Analys

---

*I detta kapitel kommer vi att jämföra den teori vi tog upp i kapitel tre med den empiri vi fått fram. Först tar vi upp de luckor vi anser finnas i teorin med avseende på vårt syfte. Därefter jämför vi tillämpbar teori med hur det tedde sig i vårt fallföretag. Slutligen resonerar vi kring hur budget skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort.*

---

### 5.1 Inledning

Budget är ett av de vanligaste formella styrmedlen i svenska företag idag. Dess syfte, roll och utformning är unikt för varje företag (Ax et al, 2002). Trots detta finns det vissa generella drag som återfinns i alla former av budget.

Traditionellt har den använts som ett planerings- och kontrollverktyg, men har under senare år även kommit att användas allt oftare som ett verktyg för kommunikation, samordning, resursallokering, motivation och ansvarsfördelning.

Kritiken mot den traditionella ekonomistyrningen, med tyngdpunkt på budget, har varit att den är väldigt resurskrävande och att den ger föga värde tillbaka till företaget. Vidare menar vissa kritiker att en budget inte är något annat än en kvalificerad gissning och inte alls lämpar sig som styrmedel. I den debatt som följt av kritiken mot budget, har det balanserade styrkortet förts fram som ett komplement eller substitut till budget.

Vårt syfte är därför att beskriva och analysera styrning med budget i ett snabbväxande småföretag i verkstadsindustrin och diskutera hur styrningen skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort.

### 5.2 Luckor i dagens teori

Under arbetets gång kom vi till insikten att det inte var självklart vad begreppen budget och balanserat styrkort representerade. En alltför bred definition av de båda begreppen tycks användas i praktiken vilket har föranlett en viss förvirring i debatten. Vidare har vi vid studier av litteratur som behandlar budget och balanserat styrkort funnit att mycket av den utgår från större, globala företags situationer. Sett ur småföretagens synvinkel står inte mycket att finna. Då vi är av åsikten att det i ekonomistyrningssammanhang finns en väsentlig skillnad mellan företag av olika storlek kommer vi att redogöra för denna småföretagsproblematik. Detta utreds också vidare ur ett tids- och resursperspektiv. För snabbväxande företag blir tids- och resursproblemen än mer

påtagliga. Dessa faktorer har vi bedömt vara relevanta för uppsatsens fortskridande och de behandlas följaktligen under respektive underrubrik.

### 5.2.1 Definitionsproblematiken med budget och balanserat styrkort

Vi har i vår studie funnit att det finns en viss definitionsproblematik förknippad med begreppen budget och balanserat styrkort. Olika författare har sina egna tolkningar av vad begreppen innebär och vilka syften och roller de olika styrmedlen egentligen ska ha.

Vad gäller budget finns det en mängd olika definitioner (Bergstrand & Olve, 1996). Vi anser att problematiken ligger i att begreppet genom åren har fått en vidare betydelse. Den traditionella fasta budgeten har i allt större utsträckning kommit att ersättas med rullande eller reviderad budget, alternativt att den kompletteras med prognoser (Greve, 1996). Det har visat sig att företag i vissa fall säger att de har ett nytt modernare system, men att det i slutändan endast är begreppsnamnet som skiljer det nya systemet från det gamla (Prendergast, 2000).

När det gäller det balanserade styrkortet, utgörs definitionsproblemet av att definiera när ett företag verkligen har implementerat och använder sig av ett balanserat styrkort fullt ut. Det har i vissa undersökningar framkommit att företag gärna påstår sig arbeta med ett styrkort utan att egentligen uppfylla styrkortets alla kriterier. Anledningen kan vara att företag inte vill se sig själva som omoderna. (Ax & Johansson, 2001)

Vi finner det svårt och inte alltid nödvändigt att göra distinktioner mellan olika begrepp, då dessa distinktioner främst sker på ett teoretiskt plan och sällan görs av företagen i praktiken (Ax & Johansson, 2001). Detta är något vi även har vi funnit i vårt fallföretag, där några anser att företaget använder fast budget med kompletterande prognoser och andra anser att de använder rullande budget. Vi anser i likhet med Johansson att det snarare är en källa till förvirring att skilja på budget och prognoser (Johansson, 1998/1999).

Vad företagen väljer att kalla sina olika styrsystem anser vi inte är relevant för vår fortsatta analys. Vi avser att beskriva och analysera styrning med budget i ett snabbväxande småföretag och diskutera hur styrningen skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort. Det är med andra ord inte vad företaget väljer att kallar sitt styrsystem som är det väsentliga, utan hur väl systemet verkligen fungerar i praktiken.

## 5.2.2 Småföretagsproblemet

Det anses allmänt föreligga ett gap mellan teori och praktik. Undersökningar har visat att de metoder som enligt teorin vore bäst lämpade sällan används, att företag föredrar enkla varianter av metoder före mer sofistikerade samt att många företag inte ser något incitament att implementera nya metoder (Ax et al, 2002). Möjliga förklaringar till gapet mellan teori och praktik skulle kunna vara dels att småföretag ofta styrs av sina grundare vilket minskar incitamenten till nytänkande och dels att ett effektivt styrsystem kräver stora resurser för att utvecklas, implementeras och fungera.

Enligt en undersökning gjord av Bergström & Lumsden finns det i småföretag en god överensstämmelse mellan ledningen och ekonomistyrssystemen. Systemen är ofta anpassade efter ledningens behov. I många fall är den högsta ledningen i småföretag densamma som företagets grundare och ägare. Således utgör företagsledaren ofta en central roll i småföretag och är avgörande för hur systemen utformas. (Bergström & Lumsden, 1993)

I takt med att företaget växer kan problem uppstå i form av medarbetarnas motvilja till förändring. Företagets medarbetare kan ha svårt för att förstå varför inarbetade rutiner ska ändras då det ibland kan saknas tydliga incitament till förändring. Detta är sannolikt ingen förteelse förbehållen småföretag men kan bli särskilt påtaglig i dessa eftersom företagsledaren har en betydande roll och dessutom ofta utformat systemen som är föremål för förändring. Detta faktum kan få som konsekvens att den som utformat systemen riskerar att få ett något ohälsosamt förhållande till "sitt" ekonomistyrssystem och således motverka en välbehövd reformering av det.

I småföretag är styrningen ofta förbehållen en eller ett fåtal personer. Dessa utgör en sorts spindel i nätet med total kontroll över allt som sker. Vid kraftig tillväxt förlorar företagsledaren ofta möjligheten till detta helikopterperspektiv. Detta bekräftas av Gyllberg (2000) som funnit att decentraliseringsbehovet ökar då små företag växer sig större. Behovet av decentralisering tycks öka utan att företagsledaren vågar fördela ansvar och beslutsfattande.

## 5.2.3 Tids- och resurskrav

Både budget och balanserat styrkort tar resurser i anspråk, främst i form av tid och personal. För ett småföretag kan detta utgöra ett problem då dessa resurser inte alltid finns tillgängliga. Detta kan medföra att en reformation av ekonomistyrssystemet blir underordnat den dagliga driften och aldrig kommer till stånd. Detta är något som vi funnit i vårt fallföretag. Setrabs VD är den som har som uppgift att sköta ekonomistyrningen, men VD:n har haft svårt att få tiden att räcka till för att vidareutveckla ekonomistyrssystemet. Detta är ett högst reellt

problem då det finns författare som anser att företags styrsystem till och med kan hämma företagets expansion (Ax & Johansson, 2001).

Budget är en process som onekligen tar tid. Enligt Bergstrand och Olves konventionella tidsplan för budgetuppställandet tar arbetet med budgeten cirka fyra månader per år i anspråk (Bergstrand & Olve, 1996). De nya formerna av budget, där man inte enbart framställer en årsbudget, tar ytterligare resurser i anspråk och detta kan vara krävande för småföretag.

Ett balanserat styrkort är också en tidskrävande process, särskilt i det initiala framtagandets skede. Utvecklingen av ett balanserat styrkort kan ta allt från sex månader till flera år, beroende på företagets storlek och situation. Till skillnad från den traditionella budgeteringen är det löpande arbetet med ett balanserat styrkort en kontinuerlig process som inte utförs en bestämd tid på året, utan en process som aldrig tar slut. (Olve et al, 1999)

Vidare tycks decentralisering vara mindre vanligt i småföretag och styrsystemen ha en lägre prioritet än den dagliga verksamheten. Att många småföretag ser sig tvungna att prioritera beror till stor del på bristen av resurser. Det förefaller också vara en flytande övergång då ett småföretag måste dimensionera sitt ekonomistyrssystem för anpassning till en större omsättning. Tidpunkten då resurser bör avsättas till att reformera ekonomistyrssystemet och när man anser sig ha resurser till det är inte alltid uppenbar.

#### 5.2.4 Det snabbväxande företagets problem

Som en direkt konsekvens av att både budget och det balanserade styrkortet kräver stora resurser för genomförande och användning leds resonemanget in på huruvida kostnaden för ett effektivt ekonomistyrssystem överstiger nyttan för ett småföretag. Även om småföretaget inte i dagsläget är i behov av ett avancerat styrsystem kommer det i takt med att det växer behöva ett utvecklat system inom en överskådlig framtid. Själva ekonomistyrssystemet utvecklas sällan i samma takt som företagets tillväxt och tar heller sällan hänsyn till att företagets omgivning förändras. Gyllberg och Svensson (2002) skriver:

*”En orsak till detta kan vara att förhållanden i omgivningen successivt förändrats utan att företag med traditionella styrsystem har förändrat dessa i den takt som är nödvändig, och därmed befinner sig i ett stadium av bristande överensstämmelse”*

Källa: Gyllberg & Svensson, 2002, s 208

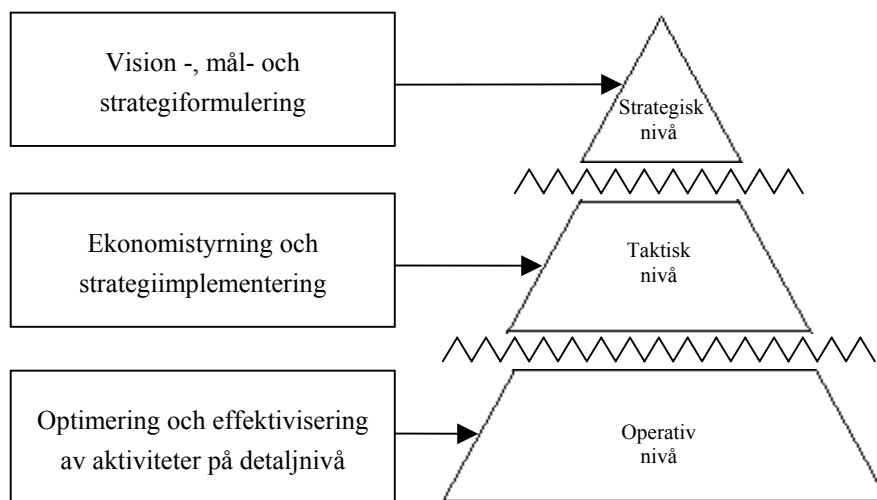
Problemet blir särskilt märkbart för företag med en hög tillväxttakt, då det är svårt att avgöra var gränsen går mellan ett styrsystem som kan skötas till stor del med fingertoppskänsla och ett företag med behov av ett mer formellt system.

Tidpunkten för reformationen av ekonomistyrssystemet är inte självklar utan måste bedömas från fall till fall. Vi är av åsikten att det skulle kunna vara värdefullt att få en utomståendes perspektiv för att göra ett rationellt avvägande angående denna tidpunkt.

### 5.3 Styrssystem

Den viktigaste uppgiften för ett styrssystem är att påverka medarbetarna inom en organisation och få dem att jobba mot samma mål. Vår definition av ekonomistyrning är, vilken vi tidigare har nämnt, ”avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål”.

I Setrabs fall har vi identifierat två områden där vi anser att deras ekonomistyrssystem brister. Det första är ett mer övergripande problem och bygger på att de idag saknar en konkret handlingsplan för hur de ska uppnå de strategiska målen. Detta problem får effekter på alla styrnivåer inom Setrab. Det andra problemet vi har identifierat återfinns på den operativa nivån och har att göra med brister med dagens budget. Problemen tydliggörs i nedanstående modell:



Figur 5.1, Bristande överensstämmelse i ekonomistyrningens uppgifter,  
Källa: Anthony & Govindarajan, 2001, s 6 & Samuelson et al, 2001, s 32, egen bearbetning

Det som skiljer denna modell från den i teorin är att det här har uppstått ett gap mellan de olika nivåerna strategisk, taktisk och operativ nivå. Modellens olika delar saknar den viktiga sammankopplingen som enligt teorin bör finnas.

Setrabs **strategiska nivå** består idag av en väl utarbetad plan, vilken sträcker sig fram till år 2007. Företaget har en konkret beskrivning av vilka resurser, i form av personal och utrustning, som kommer att krävas för att nå målen, dock saknas förankring av strategin och en handlingsplan för hur denna ska fördelas ner i den övriga organisationen.

Avsaknaden av delmål från den strategiska nivån gör den **taktiska** nivån väldigt diffus i Setrabs fall. Detta då målformulering på medellång sikt samt handlingsplaner för att uppnå de uppsatta målen saknas. Budgeten och prognoserna skulle förvisso kunna sägas utgöra den taktiska styrningen, men även då saknas ett mellanläge mellan den långsiktiga strategin och ettårsbudgeten.

Den förklaring vi finner mest trolig till att detta gap, mellan den strategiska och taktiska nivån, har uppkommit är att Setrab saknar de resurser som krävs för att ta fram medellånga målformuleringar. Vidare gör svårigheten att bilda sig en tillförlitlig uppfattning av marknads efterfrågan på medellång sikt att företaget drar sig för att försöka utveckla medellånga målformuleringar.

Styrning på **operativ nivå** sker idag med hjälp av budget, med en tidshorisont på ett år. Sedan årsskiftet 2002/2003 har de även börjat komplettera sin budget med rullande prognoser. De brister vi finner här, hänför sig dels till att den långsiktiga strategin inte är förankrad och dels på bristerna med dagens budget. Avsaknaden av riktlinjer från den strategiska nivån har lett till att den operativa nivån helt saknar koppling till de långsiktiga målen (Ax et al, 2002).

Utöver redan nämnda brister finner vi även att Setrabs ekonomistyrssystem främst fokuserar på finansiella nyckeltal. Det förekommer förvisso vissa mätningar av icke-finansiella aspekter, men detta sker utan någon systematisk uppföljning. Mätningarna sker på, för stunden viktiga, kritiska framgångsfaktorer. Denna form av punktmätningar, kan leda till att förståelsen för måtten minskar och att medarbetarna får svårt att se hur deras insatser påverkar resultaten. Medarbetarnas bristande förståelse för de olika måtten är även något vi tycker oss ha identifierat i Setrabs fall.

## 5.4 Budget

Vid vårt första möte med Setrab framkom det att företagets VD är missnöjd med företagets nuvarande ekonomistyrssystem. Vad gäller budgeten, delar VD:n den gängse uppfattningen om att budgeten är resurskrävande och ger lite tillbaka i proportion till arbetsinsatsen. Han anser även att budgeten inte är det optimala styrsystemet för Setrab.

Det första vi lade märke till, vad gäller Setrabs budget, var att syftena varierade på olika nivåer inom företaget. Setrabs VD använder sig av budgeten i två syften, för planering och kontroll. Med planering avses främst planering för att kunna anpassa produktionens tillverkningskapacitet till försäljningsvolymerna och med kontroll avses kostnadskontroll. Säljarna i sin tur ser budgeten som motivationsfaktor för sin försäljning och i kontrollsyfte. Kontrollsyftet för säljarna innebär att säkerställa leveranserna till sina respektive kunder. Styrelsens främsta

syfte med budgeteringen förefaller vara kontrollen över säljarna. I detta avseende menas kontroll över kostnaderna samt kontroll över uppsättningen av försäljarnas individuella försäljningsmål.

De skilda syftena anser vi inte vara något problem i sig. Det faller sig naturligt att olika nivåer i företaget har olika syften med budgeten. Men avsaknaden av en långsiktig strategisk förankring med riktlinjer på den taktiska nivån medför att det finns risk för en kollision mellan de olika syftena.

Vidare ställer en flexibel tillverkningsprocess krav på ett flexibelt styrsystem för att fungera optimalt. I Setrabs fall blir detta krav väldigt tydligt, eftersom budgetens främsta syfte är att planera produktionskapaciteten. Detta har lett till att den fasta budgeten har börjat kompletteras med rullande prognoser sedan årsskiftet 2002/2003. Här vill vi dock än en gång poängtera att skillnaden mellan fast budget med rullande prognoser, reviderad budget och rullande budget är hårfin. Vi anser dock att det i Setrabs fall snarare handlar om att komplettera den fasta budgeten med prognoser än en rullande budget. Detta då prognoserna syftar till att produktionen ska underlättas och att inget direkt ansvar är kopplat till dem.

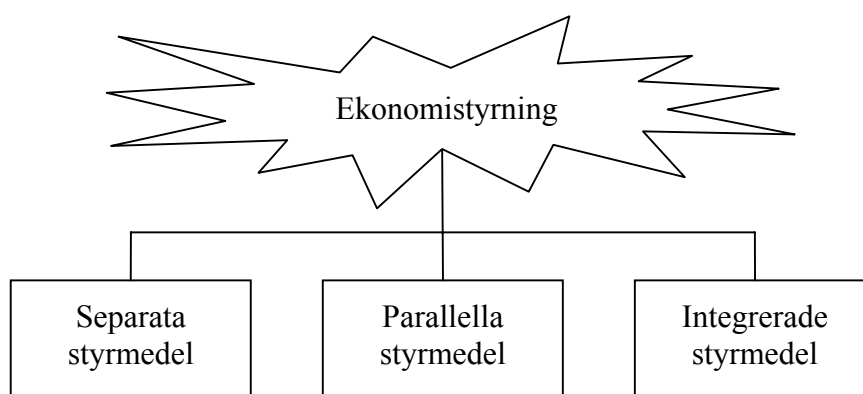
#### 5.4.1 Kritik och brister med dagens budget

Vi har, i linje med den teoretiska kritiken, funnit att budgeten verkar låsande för Setrab. Anledningen tycks vara att när årets budget en gång är satt arbetar man inte aktivt för att utöka kundbasen, utan ser endast till de kunder som det budgeterats för. Vidare anser vi även att Setrabs budgetuppställande idag till viss del sker på basis av tradition på grund av att de uteslutande tar hänsyn till årsbudgeten och bortser från prognoserna. Dessutom är budgetuppställningen slentrianmässig då den baseras på föregående års utfall och justeras procentuellt. Detta är kardinalfel enligt gängse teori. När budgeten utförs slentrianmässigt kan den skapa en artificiell trygghet och därmed utgöra en risk.

Vidare har vi funnit att medarbetarna involverade i budgetprocessen har en tendens att se till sin egen budgets uppfyllande snarare än företagets bästa. Säljarna verkar i vissa situationer anse sig kunna öka försäljningen markant i de fall de inser att budgeten inte kommer att kunna hållas. Detta ger anledning att misstänka att en ökad försäljning vore möjlig även då utfallet inte ligger under budgeterade volymer. Återigen anser vi att detta stödjer vår kritik mot att det saknas långsiktighet och en förankring av Setrabs övergripande mål. Det visar även att det saknas förståelse för budgetens syfte och roll hos dem som är involverade i budgetprocessen. Detta kan i vår mening leda till ett kortsiktigt tänkande och suboptimering, vilket skadar den långsiktiga lönsamheten för företaget.

## 5.5 Komplettera budget med balanserat styrkort

Det råder inga tvivel om att det finns brister i den traditionella ekonomistyrningen. Det verkar inte längre vara befogat att på basis av historiska händelser planera för en kortsiktig framtid och samtidigt göra gissningar i ett längre perspektiv. Det krävs en längre planeringshorisont, starkare anknytning till strategin och god kunskap om vad som genererar värde för morgondagen. Vi är av uppfattningen att det finns tre möjliga tillvägagångssätt vid skapandet av ekonomistyrssystem som kan hantera långsiktighet: separata styrmedel, parallella styrmedel och integrerade styrmedel.



Figur 5.2, Klassificering användandet av budget och balanserat styrkort,  
Källa: egen utveckling

Vi har, i enlighet med teorin, kommit fram till att det idag inte existerar någon allmängiltig modell för det optimala styrmedlet. Därför anser vi det vara tämligen fruktlöst att analysera ett separat styrmedel. Två parallella styrmedel kan komplettera varandras brister. Dock anser vi att det kan vara alltför resurskrävande för ett småföretag att ha två styrmedel som löper parallellt. Dessutom förloras synergieffekterna som integrerade styrmedel kan ge upphov till. Således har vi valt att uteslutande analysera och diskutera integrerade styrmedels förutsättningar för bättre styrning.

Ett sådant integrerat styrmedel skulle kunna vara en kombination mellan budget och ett balanserat styrkort. Vi vill dock påpeka att vi i linje med Ax et al (2002) är av åsikten att det inte kategoriskt kan hävdas att en metod är bättre än den andra, men vi fann det intressant att se hur en sådan kombination av budget och balanserat styrkort skulle kunna integreras och därmed komplettera varandra.

Utgår vi från teorin som behandlar budget kan vi se att budgeten fyller en viktig funktion på den operativa och taktiska nivån. I vissa avseenden påstås budgeten även kunna fungera på den strategiska nivån (Johansson, 1998/1999). Vi är dock av åsikten att det är i resonemanget kring den långsiktiga förmågan som budgeten har sina stora brister. Den kan inte ge annat än kvantifierade gissningar i det längre perspektivet. Av den anledningen förefaller det meningslöst att utveckla budgeten till ett styrmedel för långsiktigt strategiuppfyllande.

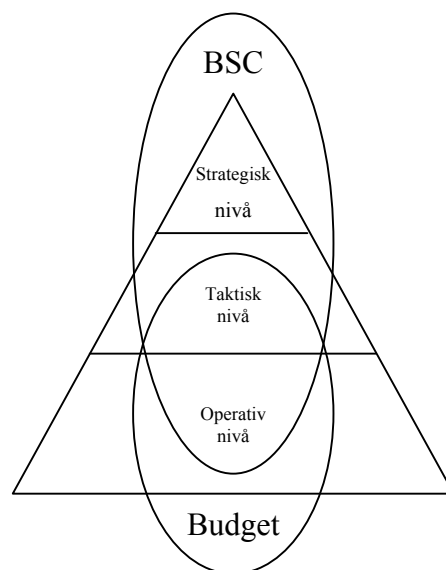


Enligt teorin är det däremot i det långsiktiga perspektivet som det balanserade styrkortet anses ge störst behållning. Dess förmåga att styra företaget mot långsiktiga mål samt få till stånd kommunikation inom företaget och således skapa medvetande om det som är viktigt för verksamheten i framtiden påstås vara styrkortets styrka. Vi finner inte stöd i teorin för att det balanserade styrkortet skulle kunna fungera som styrmedel i det kortsiktigare perspektivet. Av denna anledning förefaller budgeten och det balanserade styrkortet komplettera varandra väl, där styrkortet ser till långsiktig måluppfyllelse och budgeten till kortsiktig planering.

Argumenten för att se det balanserade styrkortet som komplement är att budgeten kan ha svårt att fånga upp icke-monetära aspekter vilka skulle kunna fångas upp av ett styrkort. Vidare förekommer det i nästan alla företag aktiviteter som berör kunder och kompetenser, vilka bättre beskrivs med andra mått än monetära. Sådana aktiviteter kräver dock monetära resurser för sitt genomförande vilka i sin tur bättre fångas upp i en budget. Det är i den här typen av aspekter det balanserade styrkortet kan komplettera budgeten.

Ett balanserat styrkort kan tillföra en väsentlig aspekt till budgeten. Även om en budget tar upp icke-finansiella styrtalet, tillför det balanserade styrkortet en struktur till de olika styrtalet som binds samman i ett orsak-verkan samband.

Detta talar visserligen delvis för de båda som två autonoma parallellt använda styrmedel men tanken är att det balanserade styrkortets övergripande strategi ska översättas till operativt meningsfulla mål och mätetal. Genom denna nedbrytning av målen borde det rimligen gå att skapa överensstämmelse och sammankoppling mellan budgeten som planeringsverktyg och styrkortet som instrument för strategiimplementering och således få till stånd ett integrerat, ömsesidigt beroende styrmedel. Således vore det möjligt att se det balanserade styrkortet som en förenande länk mellan budgeten och den övergripande strategin.



Figur 5.3, Komplettera budget med balanserat styrkort,  
Källa: Anthony & Govindarajan, 2001, s 6 & Samuelson et al, 2001, s 32, egen bearbetning

Knyter vi an denna analys av det integrerade styrmedlet till vårt fallföretag förefaller det möjligt att denna integrering av budget och balanserat styrkort skulle kunna överbrygga gapet mellan den strategiska och den taktiska nivån. I detta avseende finner vi dem utgöra bra komplement till varandra där det balanserade styrkortet ser till strategins uppfyllande i det längre perspektivet medan budgeten hanterar den löpande verksamheten i ett kortare perspektiv. För att skapa förutsättningar för en integrering anser vi det vara viktigt att strategin genomsyrar den taktiska såväl som den operativa nivån i företagen. Ett misslyckande av denna integrering ger oss två separata styrmedel utan inbördes beroende. Konsekvenserna skulle kunna vara att företagen mister det integrerade styrmedlets strävan mot gemensamma långsiktiga mål.

En annan aspekt att ta hänsyn till är småföretagens begränsade resurser. Av den anledningen kan det kännas motsägelsefullt att förespråka en integrering av två resurskrävande styrmedel. Vi är dock av uppfattningen att budgeten i ett integrerat styrmedel skulle få en underordnad roll, där den skulle fylla funktionen av ett instrument för tillförlitligare bedömningar av den närmaste framtiden. På så vis skulle komplexiteten i budgeten kunna tonas ned avsevärt och resurserna som tidigare lades på budgeten istället fokuseras på det balanserade styrkortet.

Detta resonemang stämmer väl överens med styrkortets upphovsmän vilka är av åsikten att det balanserade styrkortet kan utgöra ett komplement till, snarare än ett substitut för den traditionella budgeten. (Kaplan & Norton, 1999). Detta antagande styrks även av styrkortets svenska förespråkare som går ett steg längre när de hävdar att styrkort till och med kan ge budgetarbetet ökad relevans (Olive et al, 1999).

Ser vi till undersökningar av hur företag hanterar förändringar av styrsystemen i praktiken finner vi ytterligare argument för att budget och balanserat styrkort utgör goda komplement. Johansson (1998/1999) har i sin undersökning funnit en röd tråd i den förändringstrend som råder inom ekonomistyrningen. Den röda tråden är att allt fler företag som avser att genomföra eller har genomfört förändringar vill avskaffa eller har avskaffat räkenskapsåret som naturlig budgeteringsperiod. Vidare eftersträvar de en mindre detaljerad planering samt att processen att kvantifiera förväntningar om framtiden ska innehålla färre aktiva handlingsplaner. Slutligen har de funnit att av de företag som förändrat sin traditionella ekonomistyrning, har många infört styrmedel vilka har likheter med det balanserade styrkortet. (Johansson, 1998/1999)

## 6 Resultat

---

*I sjätte och avslutande kapitlet sammanfattas de resultat som framkommit i analyskapitlet. Här diskuteras även dessa resultat. Därpå följer förslag till fortsatta studier.*

---

Vi har i denna uppsats försökt besvara följande problemformulering: *Kan ett ekonomistyrssystem baserat på budget kompletteras med hjälp av ett balanserat styrkort?* Vårt syfte har varit att beskriva och analysera styrning med budget i ett snabbväxande småföretag i verkstadsindustrin samt diskutera hur styrningen skulle kunna kompletteras med ett balanserat styrkort.

Genom en djupstudie av vårt fallföretag har vi gjort komparativa studier med teorin på området samt liknande undersökningar. Vi har funnit att den teoretiska kritiken av den traditionella ekonomistyrningen och då i synnerhet budgeten är befogad. Denna slutsats baserar vi på att vi i vårt fallföretag funnit budgeten utgöra majoriteten av deras ekonomistyrssystem och att det finns ett uttalat missnöje med budgeten som styrmedel. Liknande undersökningar bekräftar ytterligare denna slutsats. Till exempel visar Ax & Johansson i sin artikel att budget är det vanligaste styrmedlet i svenska börsnoterade företag och att en övervägande del av dessa finner den vara otillräcklig som styrmedel.

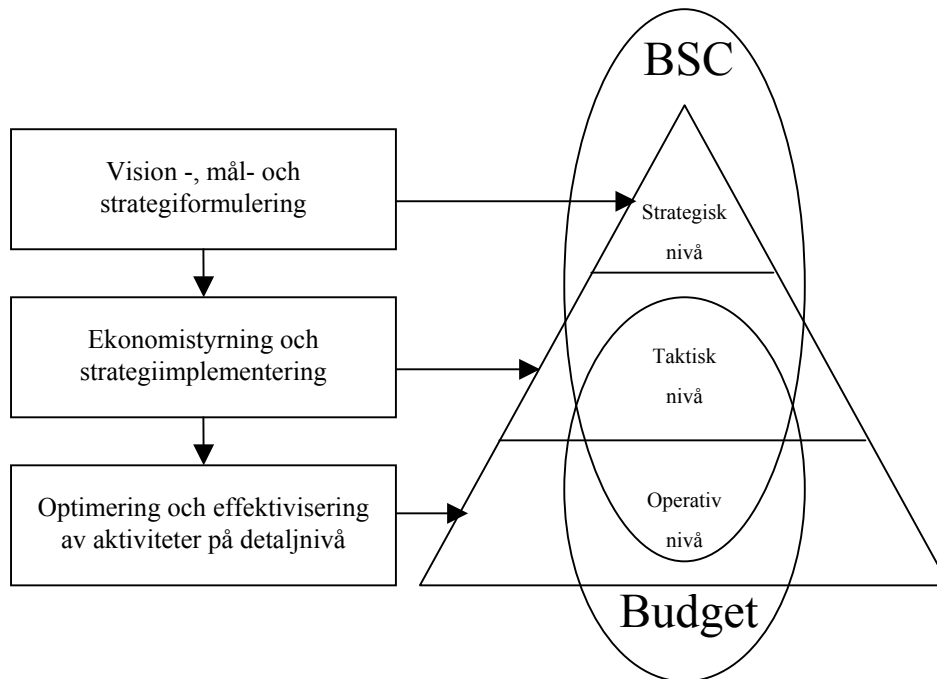
Vidare anser vi oss ha funnit den pågående debatten om den traditionella ekonomistyrningens brister till viss del vara obefogad. Med detta inte sagt att budgetens brister inte är relevanta utan snarare att det ofta bortses från att de nyare formerna av budget tenderar att ha en bättre överensstämmelse med företagen och dess omgivning än vad den fasta budgeten har. Vi har också observerat att det råder oenhetlighet kring begreppen budget och prognos och vad de innehåller samt syftar till. Vår ståndpunkt är att denna debatt är av mindre betydelse, vad företag väljer att kalla sina processer är oväsentligt, viktigare är vilken funktion processen har och hur väl den uppfyller företagets behov. Detta ligger i linje med Johansson som anser att skillnader mellan olika termer och definitioner av budget vara mindre viktiga. Det väsentliga ligger i hur förväntningar om framtiden kommer till uttryck i företagen och vilka processer som leder fram till förväntningarna oavsett terminologi.

I samband med kritik mot budget lyfts ofta det balanserade styrkortet fram som en alternativ lösning. Av denna anledning fann vi det intressant att se i vilken utsträckning det balanserade styrkortet kan vara ett komplement till budgeten för ekonomisk styrning. Den slutsats vi tycker oss kunna dra är att det balanserade styrkortet utgör ett bra komplement till budget. Detta baserar vi på slutsatser hämtade från andra liknande undersökningar samt att det balanserade styrkortets upphovsmän själva ser de båda som bra komplement.

En avvikande skillnad mellan vår fallstudie och andra liknande undersökningar gör oss tvungna till att göra en viss reservation. Majoriteten av den litteratur som skrivits om det balanserade styrkortet samt dess förhållningssätt till budget behandlar stora, ofta multinationella företag. Av denna anledning borde förutsättningarna för ett balanserat styrkort vara väsensskilda. Vi har i vår analys försökt ge en bakgrundbild av de små företagens förutsättningar för användandet av ett styrkort. Vår slutsats i detta avseende är att styrkortets användbarhet i småföretag är en fråga om resurser. Dessa är ofta begränsade i småföretag vilket är en bidragande orsak till att vi eftersträvar en integrering av budget och balanserat styrkort. Budgeten fyller i småföretag fortfarande en viktig funktion som är svår att ersätta med styrkortet. Den är viktig för planering i ett kortare perspektiv samt som kontrollinstrument för kostnaderna. Det balanserade styrkortet däremot anser vi kan fylla ett viktigt tomrum för småföretag, nämligen planeringen i ett längre perspektiv samt företagets strävan mot gemensamma strategiska mål. Ett tomrum som vi inte upplever att budget kan fylla även i sin reformerade form.

En viktig aspekt som knyter an till småföretagen är bristen på resurser. Det torde inte vara en överdrift att påstå att små företag i många avseenden tvingas prioritera mellan investeringarna. Det förefaller i många fall vara ekonomistyrningen som blir lidande av denna prioritering. Anledningen till denna skeva prioritering kan vara att det inte med säkerhet går att identifiera när det lilla företaget blir stort och därmed behöver en större ekonomiavdelning med ett bättre ekonomistyrssystem. Det är således en fråga om när nyttan med ett bättre ekonomistyrssystem överstiger kostnaden. På grund av småföretagens bristande resurser anser vi det önskvärt att se komplexiteten i framförallt budgeten reduceras. Detta är en förutsättning för att en integrering av de två metoderna ska kunna komma till stånd och för dem att arbeta i symbios mot ett gemensamt mål.

I följande modell försöker vi sammanfatta våra resultat. Vi försöker illustrera hur gapet mellan de i pyramiden ingående nivåerna kan minskas genom att komplettera budgeten med ett balanserat styrkort.



Figur 6.1, Komplettera budget med balanserat styrkort,  
 Källa: Anthony & Govindarajan, 2001, s 6 & Samuelson et al, 2001, s 32, egen bearbetning

Ett välimplementerat balanserat styrkort anser vi skulle kunna minska gapet mellan den strategiska nivån och den taktiska nivån. Det balanserade styrkortet bör också kunna utgöra en handlingsplan för uppfyllandet av de strategiska målen. En förankring av strategin uppnås genom styrkortet, vilket gör strategin närvarande även på den taktiska och den operativa nivån.

Gapet mellan den taktiska nivån och den operativa nivån överbyggs enligt oss med hjälp av budgeten. I det mindre företaget bör budgeten med tanke på småföretagens begränsade resurser vara mindre komplex. Den bör vidare vara reformerad till karaktären för att bli tillförlitligare som besluts- och planeringsunderlag. Således operationaliserar det balanserade styrkortet företagets strategi, skapar en helhet av delarna och hjälper företaget att styra mot sina uppsatta mål. Budgeten utgör en av dessa delar och arbetar, inom ramen för styrkortets övergripande mål, som planeringsunderlag i det kortare perspektivet.

Som vi tidigare nämnt bör stor försiktighet i förespråkandet av metoder iaktas. På ett övergripande plan anser vi det vara möjligt att tala i termer av att en metod kan ge vissa fördelar. Tyvärr finns det inga ramlösningar som i detalj löser alla företags problem. Varje företags situation är unik och faktorerna som måste vägas in i ett ekonomistyrssystem är oöverskådligt många. Det är således svårt att generalisera. Vi har funnit stöd i teori och andra undersökningar att budgeten kan kompletteras med ett balanserat styrkort för att ge underlag för en bättre styrning i små, snabbväxande företag i liknande situation som vårt fallföretag. Detta under förutsättning att systemet inte blir allt för resurskrävande och anpassas till företagens unika förutsättningar.

Vad vi anser att många däremot inte tar hänsyn till är att budget är ett beprövat recept med välkända svagheter, medan balanserat styrkort är så pass nytt att dess brister ännu inte till fullo har hunnit komma upp till ytan. Det kan finnas en risk för att många företag kommer att få ett bryskt uppvaknande. Vi är överens med budgetens kritiker att ett styrsystem baserat på dålig budget ger dålig ekonomistyrning, men vi hävdar att ett dåligt utformat balanserat styrkort kan ge ett ännu sämre resultat.

## 6.1 Förslag till fortsatta studier

Det finns förhållandevis mycket litteratur skriven som behandlar budget och balanserat styrkort. Vi är av uppfattningen att majoriteten av denna litteratur behandlar dessa metoders implementering och användning i stora företag. Det ter sig visserligen naturligt att testa sina hypoteser på stora företag då dessa har resurserna att driva igenom experimentella förändringar.

Vi finner det dock lika viktigt, i synnerhet för svenska företag vilka ofta karakteriseras som mindre med internationella mått mätt, att se hur ett mer övergripande styrsystem för småföretag kan vara utformat. Vi eftersträvar undersökningar som kan ge vägledning om när det lilla företaget blir så pass stort att en reform av ekonomistyrningssystemet blir nödvändig. Vidare vore det önskvärt med undersökningar som ger vägledning i huruvida nyttan med ett omfattande styrsystem överstiger kostnaden för detsamma.

Slutligen vore det intressant med undersökningar av småföretag som använder ett balanserat styrkort idag för att få en uppfattning om hur väl det fungerar i praktiken. Än mer intressant vore en undersökning av småföretag som verkligen har integrerat budget och ett balanserat styrkort.

## 7 Käll- och Litteraturförteckning

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

Andersen, Ib, (1998), *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur

Andersson, Göran, (1991), *Kalkyler som beslutunderlag*, Studentlitteratur, Upplaga 3

Andersson, Kenneth, (1995), *Budgetering - en introduktion*, Liber-Hermods, upplaga 2:1

Anthony Robert N & Govindarajan, Vijay, (2001), *Management Control Systems*, McGraw-Hill, International 10<sup>th</sup> edition

Arwidi, Olof & Samuelson Lars A, (1991), *Budgetering i Industrieföretagets styrsystem*, Industrilitteratur AB, utgåva 1

Ax, Christian, Johansson, Christer & Kullvén, Håkan, (2002), *Den nya Ekonomistyrningen*, Liber Ekonomi, upplaga 2:2

Bergstrand, Jan & Olve, Nils-Göran, (1996), *Styr bättre med bättre budget*, Liber-Hermods, upplaga 4:1

Bergström, Inger & Lumsden, Marie, (1993), *Ekonomisystem i mindre företag*, Tekniska fakulteten vid Högskolan i Luleå och Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, (ak.avh.)

Dahmström, Karin, (2000), *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*, Studentlitteratur, Upplaga tre

Eriksson, Lars T & Wiedersheim-Paul, Finn, (1997), *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Upplaga 5:1

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

Gyllberg, Henrick & Svensson, Lars, (2000), *Ekonomistyrssystem och situationer i medelstora tillverkande företag – Föreställningar om ekonomistyrningens relevans*, Ekonomihögskolan Lunds Universitet, (Licentiatuppsats)

Gyllberg, Henrick & Svensson, Lars, (2002), *Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrssystem – en studie av medelstora företag*, Lund Business Press, Institute of Economic Research, (ak. avh.)

Johnson, H. Thomas & Kaplan, Robert S, (1987), *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, Robert S, & Norton, David P, (1999), *The Balanced Scorecard – från strategi till handling*, ISL Förlag AB

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Andra upplagan

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Tredje upplagan

Merriam, Sharan B., (1994), *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur

*Nationalencyklopedin*, (1991), Bokförlaget Bra Böcker, femte bandet

Olsson, Jan & Skärvad, Per-Hugo, (1997), *Företagsekonomi 99 - Faktabok*, Liber-Ekonomi, upplaga 8:4

Olve, Nils-Göran, Roy, Jan & Wetter, Magnus, (1999), *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Upplaga 3:2

Patel, Runa & Davidson, Bo, (1994), *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Andra upplagan

Samuelson, Lars A et al, (2001), *Controllerhandboken*, Industrilitteratur AB, Utgåva 7

Samuelson, Lars A, (1973), *Effektiv budgetering: en analys av beslut om budgeteringens utformning*, EFI/Sveriges Mekanförbund

Wallander, Jan, (1995), *Budgeten – ett onödigt ont*, SNS förlag, andra upplagan

## **Artiklar**

Ax, Christian & Johansson, Christer, (2001), ”Att styra budgetlöst eller med lös budget”, *Ekonomi och styrning*, nr 5

Hope, Jeremy & Fraser, Robin (1999), “Beyond budgeting. Building a new management model for the information age”, *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants* (1), s 16-21

Johansson, Christer, (1998/1999), ”Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling?”, *Ekonomistyrning & informatik – 14. årgång*, nr 5



Prendergast, Paul, (2000), ”*Budgets hit Back*”, Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants, Jan2000, Vol. 78, Issue 1, P 14-16

### **Företagsinternt material**

Årsredovisningar för Setrab AB, 2000, 2001, 2002

### **Muntliga källor**

Fredrik Serger, VD, Setrab AB, 2003-03-27 och 2003-04-25

Tre säljare, Setrab AB, 2003-04-25

### **Elektroniska källor**

Setrab AB, hemsida, <http://www.setrab.se>

## Underlag för intervju

### Företagets situation:

1. Antal anställda i företaget samt ungefärlig omsättning?
2. Hur ser Setrabs ägarbild ut?
3. Sker produktionen uteslutande mot order?
4. Sker produktionen i korta eller långa serier?
5. Är Setrab av underleverantörskaraktär?
6. I vilken utsträckning använder sig Setrab av underleverantörer?
7. Hur stor marknadsandel har Setrab?
8. Hur stor andel av försäljningen går på export?
9. Hur skiljer sig Setrabs produktsortiment från konkurrenternas?
10. Är Setrabs produkter standardiserade, individuellt anpassade eller en kombination?
11. Hur flexibel anser ni att Setrabs produktionsapparat är?
12. I vilken grad krävs det specialistkompetens, är Setrab kunskapsintensivt?
13. Hur väl samarbetar de olika avdelningarna samt de olika försäljningskontoren?
14. Vilka är Setrabs främsta konkurrensmedel? Pris, kvalitet, service, varumärke, specifika produkttegenskaper etc.
15. Vilka är Setrabs målsättningar?
16. Verkar Setrab i en stabil eller en föränderlig miljö, med avseende på tillverkningsteknik, nya revolutionerande produkter, kundpreferenser etc?

## Företagets ekonomistyrning:

17. Vilka är Setrabs kritiska framgångsfaktorer?
18. Upprättar Setrab någon form av budget?
19. Sker det systematisk uppföljning?
20. Hur pass detaljerad är budgeten?
21. Vilken roll anser du att Budgeten spelar i Setrab idag? Uppföljning av tidigare års resultat, alarm syfte, styrning, motivationssyfte eller annat?
22. Har företaget någon utarbetad plan för hur de ska agera när/om det blir för stora budgetavvikelser?
23. Vilka nyckeltal används i Setrab? Till exempel kassationer, kundnöjdhet, marknadsandel, standardkostnader, räntabilitet, miljö, personal, bedömning av förmågan att anpassa produkter etc. och hur frekvent rapporteras dessa?
24. Använder Setrab någon form av nyare styrningsbegrepp till exempel balanserat styrkort, just in time, aktivitetsbaserad kostnadskalkylering, målkalkylering, Total quality management etc.?
25. Om ja på fråga 24, Hur är dessa övriga ekonomistyrningssystem utformade?
26. Vilka är de stora bristerna i dagens ekonomistyrningssystem i Setrab?
27. Vad har de för fördelar?
28. Hur många är ni som jobbar med budgetering/uppföljning/styrning?
29. Hur förankras ekonomistyrningssystemet ute i organisationen?
30. Har Setrab ett datorbaserat ekonomistyrningssystem och vilken typ av information kan utvinnas ur detta?
31. Sammanställer Setrab någon form av återkommande rapporter och till vem riktar sig dessa?
32. Använder sig Setrab av någon form av belöningsystem och i så fall, vilka nivåer inom företaget riktar dessa sig till?

