



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

FEK 582 Kandidatuppsats
VT 2005



Öl och mjölk, lika som bär?

-ekonomistyrning i den livsmedelsinriktade processindustrin

Författare:

Ann-Christine Eriksson 740827
Anthon Larsson 810924
Martin Svensson 790627

Handledare:

Per Magnus Andersson
Jan-Olov Müller

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Öl och mjölk, lika som bär? – ekonomistyrning i den livsmedelsinriktade processindustrin
Seminariedatum:	2005-06-01
Ämne/kurs:	FEK 582 Kandidatuppsats, 10 poäng
Författare:	Ann-Christine Eriksson Anthon Larsson Martin Svensson
Handledare:	Per Magnus Andersson Jan-Olov Müller
Fem nyckelord:	Ekonomistyrning, processindustri, livsmedel, bryggeri, mejeri
Syfte:	Beskriva och analysera ekonomistyrningen inom den livsmedelsinriktade processindustrin.
Metod:	Primärdata har samlats in genom intervjuer hos två fallföretag. Detta har kompletterats med information från årsredovisningar och hemsidor. Den insamlade empirin har därefter analyserats med hjälp av teori inom ekonomistyrning.
Teoretiska perspektiv:	Som teoretisk grund till vår uppsats har vi använt oss av böcker och artiklar inom ekonomistyrning.
Empiri:	Ett bryggeri och ett mejeri; Åbro Bryggeri och Skånemejerier
Slutsatser:	Fallföretagens organisationsstruktur skiljer sig åt men användandet av styrmedel är likartad. Gemensamt för båda är att de har stort finansiellt fokus på ekonomistyrningen.

Abstract

- Title:** Beer and milk, two sides of the same coin? – management control in the food manufacturing part of the process industry
- Seminar date:** 2005-06-01
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Ann-Christine Eriksson
Anthon Larsson
Martin Svensson
- Advisors:** Per Magnus Andersson
Jan-Olov Müller
- Key words:** Management control, process industry, food industry, brewery, dairy manufacturer
- Purpose:** To describe and analyse management control in the food manufacturing part of the process industry
- Methodology:** The primary data has been collected through interviews at two companies. We also collected data from financial reports and homepages. The information was then analysed with aspect to theory in management control.
- Theoretical perspectives:** The theoretical base in the thesis comes from books and articles concerning management control.
- Empirical foundation:** Two separate case studies. One brewery, Åbro Bryggeri, one dairy manufacturer, Skånmejerier.
- Conclusion:** The investigated companies differ substantially in their organisational structure. However, their management control systems show striking similarities. The systems employed are the same and both companies have a strong financial focus.

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	4
1 Inledning.....	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	6
1.3 Syfte	9
1.4 Disposition	10
2 Metod	11
2.1 Hur valde vi problem?	11
2.2 Hur utforma uppsatsen?	11
2.3 Induktivt eller deduktivt angreppssätt?	12
2.4 Val av kvalitativ eller kvantitativ metod?	12
2.5 Hur samla in data?	13
2.6 Kritik mot primärdata	15
2.7 Sekundärdata	16
2.8 Kritik mot sekundärdata	16
3 Teorigenomgång.....	17
3.1 Inledning.....	17
3.2 Tillverkande företag	17
3.2.1 Definition av processindustri	17
3.2.2 Beskrivning av svensk livsmedelsindustri	19
3.3 Styrning	19
3.4 Organisationsstruktur	21
3.4.1 Organisationsform	21
3.4.2 Ansvarsenheter	22
3.4.3 Belöningsystem.....	23
3.5 Formella styrsystem	24
3.5.1 Budget	24
3.5.2 Produktkalkylering	26
3.5.3 Investeringskalkylering	28
3.5.4 Finansiella nyckeltal.....	30
3.5.5 Icke-finansiella nyckeltal	31
3.5.6 Benchmarking	32
4 Empiri.....	33
4.1 Åbro Bryggeri AB	33
4.1.1 Åbro Bryggeris affärsplan	33
4.1.2 Marknadssituation	34
4.1.3 Organisation	35
4.1.4 Ansvarsenheter	35
4.1.5 Belöningsystem.....	35
4.1.6 Budget	35
4.1.7 Produktkalkylering	36
4.1.8 Investeringskalkylering	36
4.1.9 Finansiella och icke-finansiella nyckeltal	36
4.1.10 Benchmarking	37

4.2 Skånemejerier Ek För	37
4.2.1 Skånemejeriets affärsplan.....	37
4.2.2 Marknadssituation	38
4.2.3 Organisationsform	39
4.2.4 Ansvarsenheter	40
4.2.5 Belöningsystem.....	40
4.2.6 Budget	40
4.2.7 Produktkalkylering	41
4.2.8 Investeringskalkylering	41
4.2.9 Finansiella och icke-finansiella nyckeltal	42
4.2.10 Benchmarking	42
5 Analys.....	43
5.1 Empiri mot teori	43
5.1.1 Organisationsform	43
5.1.2 Ansvarsenheter	44
5.1.3 Belöningsystem.....	44
5.1.4 Budget	45
5.1.5 Produktkalkylering	46
5.1.6 Investeringskalkylering	46
5.1.7 Finansiella och icke-finansiella nyckeltal	47
5.1.8 Benchmarking	47
5.1.9 Sammanfattning	48
5.2 Jämförelse av fallföretagen	49
5.2.1 Jämförande matris	49
5.2.2 Marknadssituation	50
5.2.3 Organisationsstruktur	51
5.2.4 Formella styrmedel.....	51
5.3 Analysdiskussion.....	52
6 Resultat och resultatdiskussion	54
6.1 Resultat.....	54
6.2 Resultatdiskussion.....	54
6.3 Förslag till fortsatt forskning.....	56
Källförteckning.....	57
Bilaga I Intervjuformulär	60

1 Inledning

I detta avsnitt kommer vi att presentera den bakgrund som vår uppsats baseras på. Vi kommer även att föra en problemdiskussion som kommer leda fram till syftet med denna uppsats. På slutet gör vi en uppställning på det fortsatta arbetets disposition.

1.1 Bakgrund

Alla företag existerar för att uppfylla mål, vilka dessa mål är kan däremot variera mellan företag. Vissa företag har som mål att ha hög kvalité medan andra alltid ska ha de lägsta priserna. Gemensamt för alla företag är dock att de för att överleva på lång sikt måste ha lönsamhet som mål, vilket innebär att alla företag har finansiella målsättningar. De finansiella målen kan som sagt sedan även kompletteras med icke-finansiella mål. För att hjälpa företag uppnå satta mål finns en rad olika hjälpmedel, men det främsta hjälpmedlet för att uppnå finansiella mål är ekonomistyrning.¹

Även om vissa verktyg inom ekonomistyrningen använts under väldigt lång tid, budget kan till exempel härledas tillbaka till 1800-talet², sker det kontinuerligt förändringar inom ämnet. Olika tidsepoker koncentrerar sig på olika aspekter av organisationen, samtidigt som nya verktyg och hjälpmedel kontinuerligt utvecklas. De senaste årtiondena har exempelvis nya verktyg som balanserat styrkort, benchmarking och aktivitetsbaserad kalkylering presenterats och börjat användas av företag.³ Idag har fokus delvis flyttats från formella styrsystem till att mer koncentreras på människor inom organisationen. Inom företag finns också en ökad datorisering som syftar till att öka medarbetarnas tillgång till relevant information vid rätt tidpunkt.⁴

1.2 Problemdiskussion

Ekonomistyrnings litteratur är full med rekommendationer om hur företag bör göra och vilka styrverktyg som är de bästa eller mest korrekta. Det har dock visat sig att företag inte alltid följer dessa riktlinjer, det finns ett gap mellan teori och praktik. Exakt varför detta gap finns är svårt att säga, men en anledning verkar vara att företag ofta föredrar en enklare metod framför en komplicerad. För att bättre överbygga detta gap är det viktigt att undersöka hur ekonomistyrning faktiskt går till i praktiken.⁵ Det har så vitt vi kommit fram till inte tidigare gjorts några undersökningar om hur ekonomistyrningen är utformad inom den del av den svenska processindustrin som riktar sig mot livsmedelstillverkning.

Lars Bengtsson, Johnny Lind och Lars A Samuelson har i antologin ”styrning av team och processer”⁶ beskrivit ekonomins utformning i industriella företag. Donald E. Shobrys och

¹ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 35 ff

² Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 368

³ Samuelsson L, 2001, ”Controllerhandboken”, s 22 ff

⁴ Jacobsen D I, 2002, ”Vad, hur och varför?”, s 55 ff

⁵ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 90 ff

⁶ Bengtsson et al, 2000, ”Styrning av team och processer”

Douglas C. White behandlar i artikeln "*Planning, scheduling and control systems: Why cannot they work together*"⁷ den kemiska processindustrins ekonomistyrning i USA. Dessa forskningsrapporter avhandlar ekonomistyrning inom processindustrin men berör inte specifikt livsmedelsinriktade företag. Här på Ekonomihögskolan i Lund har det bland annat skrivits en magisteruppsats om ekonomistyrning i den svenska dagligvaruhandeln men uppsatsen berör inte livsmedelsindustrin.⁸ Det har även skrivits uppsatser om den svenska bryggeribranschen, exempelvis rörande branschens konkurrenssituation och lönsamhetspotential.⁹ De skrivna uppsatserna berör däremot inte ekonomistyrningen. Vi anser att brist på utförd forskning motiverar en studie inom vårt valda område.

Den svenska handeln sålde år 2003 livsmedel och drycker för nästan 173 miljarder kronor. Mer än 23 miljarder av dessa var försäljning av mjölk, ost och ägg medan försäljning av bland annat öl och läsk stod för över 18 miljarder kronor.¹⁰ Då Sveriges BNP samma år var ca 2 400 miljarder kronor innebär det att handeln med livsmedel stod för mer än 7 procent av denna.¹¹ Förutom att båda producerar livsmedel har tillverkare av mjölk och ost (det vill säga mejerier) och tillverkare av öl och läsk (bryggerier) ytterligare en sak gemensamt, tillverkningsprocessen. Både mejerier och bryggerier har en tillverkning som sker i ett kontinuerligt flöde och därför klassas dessa tillverkare som medlemmar av processindustrin.¹² Det är även två branscher där det på senare år skett en del förändringar i den externa miljön.

Den första januari 1995 blev Sverige medlem i den Europeiska Unionen och detta innebar att Sverige nu var en del av Europas inre marknad. Inom denna inre marknad kan varor, tjänster, kapital och människor röra sig fritt utan att påverkas av tullar och andra hinder. I och med medlemskapet var det nu öppet för företag från andra EU-länder att konkurrera på den svenska marknaden med samma villkor som svenska företag.¹³

Ett av de undantag till den fria handeln som Sverige förhandlade fram vid sitt EU-inträde var att svenska medborgare inte fritt kunde föra in hur mycket alkohol som de önskade från utlandet. Denna begränsning var dock bara temporär och i olika steg höjdes den tillåtna mängden alkohol för att den första januari 2004 till slut nå upp till EU-nivå. Idag är det därmed tillåtet att för en privatperson föra in hur mycket alkohol han eller hon vill, så länge som det är för privat konsumtion.¹⁴ I samband med detta har Sveriges grannländer Danmark och Finland kraftigt sänkt sina skatter för alkohol samtidigt som EU har fått en rad nya medlemsländer som till exempel Estland och Polen. Konsekvenserna av alla dessa förändringar är att den svenska privatimporten och smuglingen av alkohol har ökat kraftigt de senaste åren, smuglingen ökade exempelvis med uppskattningsvis 29 procent år 2004. Denna ökning förklaras nästan helt av ökad smuggling av öl. Som en följd av både ökad smuggling och ökad laglig införsel minskade systembolagets försäljning av öl med mer än 4 procent.¹⁵

Med inträdet i EU följde även att Sverige nu är medlem av unionens gemensamma jordbrukspolitik. Ett av målen med jordbrukspolitik är att det inte ska produceras mer mjölk

⁷ Donald E. Shobryns et al, 2002, "*Planning, scheduling and control systems: why cannot they work together*"

⁸ Jönsson A, Ohlsson J, 2004, "*Ekonomistyrning i dagligvaruhandeln*"

⁹ Bergman et al, 1996, "*En analys av den svenska ölbranschen*"

¹⁰ http://www.scb.se/templates/tableOrChart___65746.asp

¹¹ http://www.scb.se/templates/tableOrChart___43872.asp

¹² Nationalencyklopedin, sökord: processindustri

¹³ www.eu-upplysningen.se

¹⁴ http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate___1707.aspx

¹⁵ Härstedt K, 2005, "*Gränslös utmaning – alkoholpolitik i en ny tid*"

inom unionen än vad som efterfrågas. Då detta inte är fallet idag har varje EU-land en kvot för hur mycket mjölk som får produceras. Som ett led av detta bestämmer EU också till viss del över ersättningsnivåer och priser för vissa mjölkprodukter.¹⁶

Inom svensk dagligvaruhandel har konkurrensen på senare tid stärkts i och med inträdet av utländska lågprisbutiker som Netto och Lidl.¹⁷ Branschen präglas dock fortfarande av att det bara finns tre stora aktörer. Ett resultat av detta är att de tre aktörerna har stor förhandlingsmakt gentemot sina leverantörer.¹⁸ Dessa båda aspekter av branschen visade sig i början av 2005 då ICA aviserade att de skulle sänka priset kraftigt på en stor del av sina varor, bland annat som ett svar på den ökade konkurrensen. Denna prissänkning var delvis möjlig då ICA genom sin förhandlingsstyrka kunde pressa priset i leverantörsledet.¹⁹

Ytterligare en faktor som påverkat dagligvaruhandelns leverantörer är andelen av butikernas egna märkesvaror (EMV) som ökat kraftigt de senaste tio åren. Andelen har ökat från 2 procent till mellan 7 och 11 procent idag. Trots den redan kraftiga ökningen väntas andelen EMV i butikerna fortsätta öka. Därmed närmar den sig nivån i övriga Europa där egna märkesvaror idag är betydligt vanligare. En effekt av denna ökning är att det blir svårare för dagens leverantörer, som bryggerier och mejerier, att få in sina varumärken på butikshyllorna.²⁰

Det finns därmed belägg för påståendet att konkurrensen för både bryggerier och mejerier av en rad anledningar ökat de senaste åren. En effekt av ökad konkurrens är att företags möjlighet till att generera vinster minskar, det vill säga att vinstmarginalen sjunker.²¹ Ett sätt för företagen att motverka detta är att kontrollera verksamhet och kostnader i högre grad än tidigare. Det finns följaktligen skäl till antagandet att förändringarna i de svenska bryggeriernas och mejeriernas omvärld kan ha medfört förändringar i företagens ekonomistyrning.

För att minska ovan nämnda gap mellan teori och praktik inom ekonomistyrning är det som tidigare berörts viktigt att undersöka hur företag styr verksamheten. Ett sätt att göra detta är enligt oss att studera företag inom samma bransch. Vår definition av en bransch är att företagen ska vända sig till ungefär samma kunder samt ha en liknande produktionsprocess. De företag inom svensk processindustri som producerar livsmedel uppfyller enligt oss dessa kriterier och kan anses tillhöra samma bransch. Anledningen till att vi tycker denna bransch är intressant att studera är att den förutom att vara en stor och viktig del av den svenska ekonomin även är en bransch som på senare år varit med om stora förändringar i sin externa miljö. De flesta av förändringarna som skett kan härledas tillbaka till Sveriges inträde i den Europeiska Unionen. Bland annat beror ökad import och ökat etablerande av utländska företag till största del på medlemskapet. Förändringarna har lett till ökad konkurrens vilket vi tror kan ha medfört att branschens företag har ökat användningen av ekonomistyrning. Vidare anser vi vår specifika bransch intressant då ekonomistyrningen kan tänkas påverkas av både produkterna de tillverkar, livsmedel, samt tillverkningsprocessen, processtillverkning.

¹⁶ http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____1661.aspx

¹⁷ Jakobsson H, 2004, "Konkurrensen i Sverige 2004" s 28

¹⁸ Jakobsson H, 2004, "Konkurrensen i Sverige 2004" s 27

¹⁹ www.ica.se

²⁰ Jakobsson H, 2004, "Konkurrensen i Sverige 2004" s 30

²¹ Grant R M, 2005, "Contemporary strategy analysis" s 73

Genom att studera ett fåtal företag med livsmedelsinriktad processtillverkning kommer vi i denna uppsats att försöka förklara hur branschen använder sig av ekonomistyrning. Vi kommer även till viss del att undersöka några organisatoriska aspekter hos våra fallföretag. I vår analys jämförs empirin med teori för att utreda om fallföretagens verksamhetsstyrning kan förklaras utifrån denna. Analysen kommer även att syfta till att avgöra om den ökade konkurrensen företagen utsatts för sedan EU-inträdet medfört en ökad användning av ekonomistyrning.

Vid granskningen av fallföretagen kommer vi att söka efter likheter i användandet av ekonomistyrning mellan företagen. Detta görs för att studera om branschens specifika förutsättningar resulterar i att företagen använder sig av ekonomistyrning på liknande sätt. Om likheter påträffas försöker vi förklara varför de finns och vad i branschen som leder till dem. I resultatdiskussionen undersöker vi sedan möjligheten att generalisera våra slutsatser till att gälla övrig process- och livsmedelsindustri. Även påträffade skillnader mellan de undersökta företagen kommer att analyseras och förklaras. Ovanstående problemdiskussion leder fram till syftet med denna uppsats.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera ekonomistyrningen inom den livsmedelsinriktade processindustrin.

1.4 Disposition

Kapitel 2, Metod:

Kapitlet beskriver inledningsvis kort vårt problem för att sedan behandla den valda utformningen. Sedan beskriver vi val av induktiv eller deduktivt angreppssätt och val av kvalitativ eller kvantitativ ansats. På detta följer en beskrivning om hur vi gått tillväga för att samla in data. Kapitlet avslutas med en beskrivning av sekundärdata samt källkritik.

Kapitel 3, Teori:

I detta kapitel kommer vi först att definiera och beskriva process- och livsmedelsindustri. Därefter beskriver vi den övergripande modell vi använder oss av, samt de delar den består av.

Kapitel 4, Empiri:

I avsnittet presenteras våra två fallföretag Åbro Bryggeri AB och Skånemejerier EF. Presentation kommer att först innehålla en kort bakgrund om de två företagen och sedan gå in på hur de bedriver sin ekonomistyrning.

Kapitel 5, Analys:

I kapitlet kommer vi att analysera de data vi fått från våra två fallföretag. Empirin analyseras först med hjälp av teorikapitlet och därefter jämför vi fallföretagen med varandra. Kapitlet avslutas med en diskussion om de slutsatser analysen lett fram till.

Kapitel 6, Resultat och resultatdiskussion:

Det avslutande kapitlet för fram de resultat vår uppsats lett fram till. Vi diskuterar huruvida resultaten och slutsatserna går att generalisera för dels processindustrin, dels livsmedelsindustrin. I avslutningen av kapitlet ger vi förslag på fortsatt forskning som kan göras inom ämnet.

2 Metod

Kapitlet beskriver inledningsvis kort vårt problem för att sedan behandla den valda utformningen. Sedan beskriver vi val av induktiv eller deduktivt angreppssätt och val av kvalitativ eller kvantitativ ansats. På detta följer en beskrivning om hur vi gått tillväga för att samla in data. Kapitlet avslutas med en beskrivning av sekundärdata samt källkritik.

2.1 Hur valde vi problem?

Som ekonomistudenter lär vi oss mycket om hur företag bör styras för att verksamheten ska vara effektiv. I vår utbildning får vi dock ofta känslan att universitet till viss del är frikopplad från näringslivet. Vi ville med denna studie därför på något sätt studera hur företag i Sverige styrs. Det ämne vi valde att studera är ekonomistyrning och hur den används praktiskt av svenska företag. För att göra detta har vi valt att forska närmare på företag inom en viss bransch. Den bransch vi ansåg intressant var den livsmedelsinriktade processindustrin. Detta är en bransch som tillverkar produkter vi dagligen kommer i kontakt med. Som vi nämnde tidigare i problemdiskussionen är det även en bransch som på senare tid varit med om en hel del förändringar som gör den intressant att studera. I detta metodkapitel kommer vi att beskriva hur vi gick till väga för att undersöka vår valda bransch.

2.2 Hur utforma uppsatsen?

För att beskriva och analysera ekonomistyrningen inom den svenska livsmedelsinriktade processindustrin har vi valt att genomföra fallstudier på två av företagen verksamma inom branschen. Det finns ingen gemensam och klar uppfattning om vad som egentligen kan kallas för en fallstudie.²² Exempelvis går det bedriva en fallstudie på flera vis och på olika nivåer inom företaget. Det gemensamma för de flesta definitioner av ett fall är att det är en djupare undersökning av fallet i fråga. Information kan samlas in på flera sätt och det går att använda sig av antingen kvalitativ eller kvantitativ ansats. Den kvalitativa ansatsen är dock det klart dominerande tillvägagångssättet inom samhällsvetenskaplig forskning.²³

Syftet med uppsatsen medförde att vi ansåg det lämpligt att välja fallföretag inom mejeri- och bryggeriindustrin. Vi anser att dessa två näringar är de största och viktigaste inom vår branschdefinition. De två fallföretag vi valt är Skånemejerier och Åbro Bryggeri AB. Det finns flera anledningar till att vi valde dessa företag. Skånemejerier valdes av främst två anledningar, för det första har de all sin verksamhet i vårt närområde vilket underlättar informationsinsamlingen. För det andra är de även den största aktören inom mejeribranschen i Skåne. Trots företagets marknadsledande roll i Skåne är de dock betydligt mindre än marknadsledaren i Sverige. Att Åbro blev det valda bryggeriet beror delvis på valet av Skånemejerier. Då det inte finns något större bryggeri med verksamhet i Skåne, som annars hade varit det naturliga valet, tvingades vi välja mellan landets bryggerier. Ett grundkriterium var att bryggeriet skulle vara tillräckligt stort för att ha en omfattande ekonomistyrning.

²² Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 95

²³ Bryman A, Bell E, 2003, "Business research methods", s 53 ff

Kravet uteslöt många svenska bryggerier och kvar blev bara de få som är representerade i hela Sverige. För att underlätta jämförelsen med Skånemejerier valde vi ett företag med en liknande marknadsposition, det vill säga en stark regional hemmamarknad, men ändå inte den ledande aktören i Sverige. Valet föll på Åbro Bryggeri som är starka på sin hemmamarknad Småland men tillhör de mindre rikstäckande bryggerierna. Vi anser även att familjeföretaget Åbro precis som den ekonomiska föreningen Skånemejerier har en intressant ägarstruktur.

För att dra generella slutsatser för en bransch kan det vara lämpligt att använda sig av fler än två fallföretag. Motiveringen till vårt val av endast två fallföretag är att vi har för avsikt att gå djupare in på varje företagsstudie. Om antalet fallstudier är fler anser vi att det finns risk för att en djupare analys av varje företag och deras specifika situationsvariabler försvåras. En annan motivering till att det bara är två fallstudier är att vi med hjälp av företagets situationsvariabler vill förklara företagets ekonomistyrning. Om vi använt oss av fler företag anser vi att det funnits en risk för att alltför många variabler hade spelat roll och därmed hade analysen blivit för komplex.

2.3 Induktivt eller deduktivt angreppssätt?

Vid början av vårt uppsatsskrivande stod vi inför valet att använda oss av induktivt alternativt deduktivt angreppssätt eller med andra ord upptäckstens respektive bevisandets väg.²⁴ Induktiv angreppssätt innebär i idealfallet att forskarna utan tidigare teorier samlar in data för att utifrån denna empiri skapa helt nya teorier. Motsatsen till detta är det deduktiva angreppssättet där utgången görs i befintlig teori och empirin används för att se om teorin verkligen stämmer överens med verkligheten.²⁵ För att uppfylla vårt syfte ansåg vi det nödvändigt att använda både ett induktivt och ett deduktivt angreppssätt.

I uppsatsen utgår vi från gällande teori inom området ekonomistyrning och undersöker hur denna används i praktiken, det vill säga en deduktiv ansats. Den teori som finns inom ekonomistyrning berör visserligen tillverkande företag men inte livsmedelsinriktad processindustri specifikt. Därför kommer vi till viss del även ha en induktiv ansats där vi undersöker ekonomistyrningen i fallföretagen för att försöka förstå och förklara dess utformning.

2.4 Val av kvalitativ eller kvantitativ metod?

Nästa stora fråga som behövde besvaras var om vi skulle använda oss av en kvalitativ eller kvantitativ metod. Det finns ingen definitiv skillnad mellan dessa metoder. Båda metoderna är till för att ge en bättre förståelse för det samhälle vi lever i samt hur olika grupper, institutioner med mera påverkar varandra. En särskiljande faktor är att den kvantitativa metoden omvandlar den insamlade informationen till mängder och siffror, vilket inte går att göra i den kvalitativa metoden. Här är det istället forskarens egna uppfattningar och tolkningar av informationen som är det viktiga, det vill säga faktorer som inte går att omvandla till mängder eller siffror.²⁶

²⁴ Holme I M, Solvang B K, 1997 "Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder", s 51

²⁵ Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 34 ff

²⁶ Holme I M, Solvang B K, 1997, "Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder", s 76

Då vi studerar ekonomistyrningen inom den livsmedelsinriktade processindustrin valde vi att använda en kvalitativ ansats. Det ligger i problemställningens natur att vi inte vet exakt vilken information våra respondenter presenterar och om så är fallet passar den kvalitativa undersökningen bäst.²⁷

Förutom det ovan nämnda finns det ett antal andra fördelar med detta val av metod. Det är att den i större utsträckning än den kvantitativa fokuserar på detaljer, nyanser och det unika hos varje respondent.²⁸ Det finns ett antal nackdelar med att använda sig av en kvalitativ ansats. Den är bland annat resurskrävande, kan resultera i svårigheter med generaliserbarhet och kan bli komplex.²⁹ Den största nackdelen för oss anser vi vara problemet med att kunna dra generella slutsatser av vår forskning. För att motverka detta kommer vi även att genomföra mindre granskningar av företag som verkar inom andra delar av processindustrin.

2.5 Hur samla in data?

För att samla in data till en kvalitativ undersökning går det att använda sig av antingen intervjuer eller observationer.³⁰ Vi har valt att uteslutande använda oss av intervjuer då vi anser att observationer inte passar vår typ av undersökning. Observationer passar bäst då undersökningen främst syftar till att granska beteende, till exempel för att se om det finns skillnader mellan vad människor säger sig göra och vad de faktiskt gör.³¹ Detta är inget som vi är intresserade av att få fram, utan vi antar att fallföretagen faktiskt använder sig av ekonomistyrning på det sätt som de uppger.

Det finns två typer av intervjuer att använda sig av, den individuella öppna intervjun och gruppintervjun.³² Då vi antar att ekonomicheferna på våra fallföretag har tillgång till all information vi behöver anser vi oss inte få mer användbar information genom att intervjua flera personer på samma gång. Detta är anledningen till att vi istället för att göra en gruppintervju, har valt att genomföra individuella intervjuer. Vi ansåg det även lättare att genomföra individuella intervjuer då det visade sig vara svårt att få respondenter att ställa upp.

Vid den individuella intervjun måste ett avvägande göras huruvida intervjun ska vara öppen eller sluten. En helt öppen intervju bedrivs som ett helt vanligt samtal där det inte finns någon form av intervjuguide och där det inte heller finns någon fast ordningsföljd. Tanken med detta är att den intervjuade ska dela med sig av sina tankar utan någon som helst styrning av intervjuaren. Nackdelen är att det kan vara väldigt svårt att få fram all nödvändig information och det är svårt att jämföra olika intervjuer med varandra. Den helt slutna intervjun liknar mer en enkät än en intervju, här får respondenten frågor med fasta svarsalternativ i en fast ordningsföljd. Detta sätt underlättar visserligen analysarbetet då alla svar är väldigt konkreta men samtidigt har svaren påverkats kraftigt av intervjuaren.³³

²⁷ Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 142

²⁸ Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 142

²⁹ Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 143 ff

³⁰ Holme I M, Solvang B K, 1997, "Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder", s 91

³¹ Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 180 ff

³² Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 159

³³ Jacobsen D I, 2002, "Vad, hur och varför?", s 162 ff

Vi har valt att använda oss av en mellanform av dessa båda extremer. Den grad av strukturering vi använt oss av är den som Jacobsen beskriver som "*Intervjuguide med tema, fast ordningsföljd, en del fasta svarsalternativ*".³⁴ Detta går även att definiera som en semistrukturerad intervju.³⁵ Genom att göra detta hoppas vi kunna dra nytta av båda alternativens fördelar, samtidigt som vi delvis undviker nackdelarna. Vi vill ha en viss struktur på intervjun för att det ska vara enklare att jämföra våra fallföretag och intervjuer med varandra. Samtidigt vill vi inte styra våra intervjuer alltför mycket då vi är rädda att gå miste om nödvändig information. Vi anser att enbart slutna frågor kan medföra att aspekter av fallföretagens ekonomistyrning utelämnas, aspekter som inte varit möjliga att förutse vid utformningen av intervjufrågorna.

Vid valet mellan att genomföra en intervju ansikte mot ansikte eller över telefon finns det en rad omständigheter att ta hänsyn till. Besöksintervjun har fördelen att den skapar en mer avslappnad stämning, vilket kan medföra att respondenten har lättare för att dela med sig av känslig information. Det är även lättare att få uttömmande svar samt att intervjuaren får tillfälle att granska kroppsspråk. En stor nackdel är att formen ofta är resurskrävande, både rörande pengar och tid, samt att det finns en större risk för att intervjuaren kan påverka respondentens svar, så kallad intervjuareffekt. Telefonintervjun har förutom att den ofta är billigare fördelen att den är mer opersonlig vilket minskar risken för intervjuareffekten. Denna opersonlighet är också metodens stora nackdel då det kan vara svårare för den intervjuade att delge känslig information samtidigt som det kan vara lättare att ljuga över telefon än ansikte mot ansikte.³⁶

Vid vårt val av intervjupersoner var det viktigt att de skulle vara väl insatta i företagets ekonomistyrning. Valet föll på Lena Jonasson-Mejstad, stabschef hos Skånemejerier med inriktning på administration och ekonomi, samt på Bo Norbro, ekonomichef på Åbro Bryggeri. Att vi endast intervjuade en person per företag beror på att vi anser oss få all nödvändig information genom att intervju den i ekonomistyrning mest insatta personen. Ytterligare intervjuer hade enligt vår mening inte bidragit med tillräcklig mycket ny information för att motivera en intervju. Istället valde vi att komplettera våra intervjuer med information från publika källor som årsredovisningar och hemsidor.

För att respondenterna skulle kunna vara bättre förberedda valde vi att skicka en intervjuguide i förväg. Denna intervjuguide innehöll inte de exakta frågorna som sedan ställdes vid intervjun utan skulle istället ses som just en guide till intervjun. Genom att respondenterna i förväg kunde se vilka områden av deras företag vi var intresserade av kunde de lättare svara på frågorna vi sedan ställde.

Intervjun med Skånemejerier genomfördes via en cirka timmeslång besöksintervju med Lena Jonasson-Mejstads på hennes kontor i Malmö. För att intervju Bo Norbro valde vi istället att genomföra en telefonintervju. Vi anser visserligen att en besöksintervju är den form som är bäst lämpad för vår uppsats, men då en resa till Åbro i Vimmerby hade varit både dyr och tidskrävande valde vi att genomföra en telefonintervju. Detta tror vi dock inte påverkat sanningshalten i informationen nämnvärt. Information om företags ekonomistyrning anser vi inte vara av sådant slag att företag känner behov av att ljuga om den. Samtidigt anser vi inte att vi som intervjuare behöver tolka respondentens kroppsspråk i någon större utsträckning.

³⁴ Jacobsen D I, 2002, "*Vad, hur och varför?*", s 163

³⁵ Bryman A, Bell E, 2003, "*Business research methods*"; s 343

³⁶ Jacobsen D I, 2002, "*Vad, hur och varför?*", s 162 ff

Vad vi däremot märkte var att respondentens svar blev något mer kortfattade, vilket vi tror beror på intervjuformatet. Detta ställde större krav på intervjuaren som för att få all nödvändig information var tvungen att ställa fler följdfrågor än vid den personliga intervjun. Vi märkte trots det i efterhand att vår information om Åbro inte blev lika omfattande som den berörande Skånemejerier. För att inte riskera att missa viktig information spelades bägge intervjuerna in på en diktafon. Denna inspelning skrev vi direkt efter intervjun ned på dator för att underlätta användning av informationen i det fortsatta arbetet.

Bakgrundsinformation om de undersökta företagen har även insamlats med hjälp av offentlig information. Anledningen är att vi inte önskade använda för mycket av vår begränsade intervjutid till att få fram information som finns tillgänglig i årsredovisningar och annat informationsmaterial. I denna informationsinsamling har vi i första hand använt oss av Skånemejeriers årsredovisning och hemsida, samt Åbro Bryggeris hemsida. Dessutom har vi använt oss av statistiska databaser för att få fram sifferuppgifter om de branscher vi är intresserade av. För att få denna statistik har vi i första hand försökt att använda oss av Statistiska Centralbyrån som vi anser vara en neutral faktainsamlare.

Som stöd till resultatdiskussionen angående vårt resultatets generaliserbarhet har vi använt oss av tre inventeringsföretag inom processindustrin. De valda företagen är Holmen, Stora Enso och Södra. Samtliga inventeringsföretag är verksamma inom skogsindustrin och använder processtillverkning vid pappersmassaframställning. Vi anser dessa vara klassiska representanter för den svenska processindustrin. De är även stora aktörer vilket underlättade faktainsamlingen. Information rörande styrningen har hämtats från respektive företags årsredovisning som i samtliga fall var tillgänglig via företagens hemsidor.

2.6 Kritik mot primärdata

De risker som funnits vid vår insamling av primärdata är att vi genom intervjuareffekt påverkat våra respondenters svar samt att vi genom användningen av en semistrukturerad intervjuform styrt svaren i en viss riktning. Då vi inte anser att våra frågor berör något känsligt område tror vi inte vårt agerande påverkat svaren i någon riktning. Med andra ord anser vi inte att intervjuareffekten spelat någon avgörande roll för den insamlade informationen. Det finns däremot en risk att vi i för stor utsträckning styrt intervjun i förväg. Vi har försökt att motverka detta genom att respondenterna i början av intervjun fått tillfälle att öppet beskriva sin ekonomistyrning, samt att vi i slutet frågat dem om det är någon aspekt som de ansåg vi missat. Det är dock möjligt att det finns någon del av företagets marknadssituation, organisation och ekonomistyrning som vi inte fått tillräckligt med information om och detta är något vi kommer vara uppmärksamma på vid vår analys.

Vid analysen av empirin finns det en risk att vi i efterhand gjort tolkningar av intervju svaren som inte är rättvisande. Detta har vi försökt undvika genom att gemensamt diskutera respondenternas svar och i så stor utsträckning som möjligt endast hämta fakta direkt från våra nedskrivna intervjuer. Vi kan dock inte helt utesluta att tolkningar skett. Material angående inventeringsföretagen är endast inhämtad från årsredovisningar. För att undvika felaktigheter i våra slutsatser har vi varit noggranna med att endast återge verktyg som de uttryckligen använder i sin styrning.

2.7 Sekundärdata

Den sekundärdata vi använt oss av i denna uppsats återges främst i teorikapitlet. Teorin är i första hand hämtad från läroböcker och annan facklitteratur inom ämnet företagsekonomi, primärt böcker berörande ekonomistyrning. Viss information har även inhämtats från forskningsartiklar som hittats via olika databaser, exempelvis Lunds Universitets LOVISA.

2.8 Kritik mot sekundärdata

Vi har försökt begränsa vår sekundärdata till litteratur riktad mot antingen livsmedelsindustrin eller processindustrin. Då vi vid informationssökningen fick problem att finna sådan specifik information har vi i stor utsträckning fått förlita oss till mer övergripande ekonomistyrningsteori. En följd av detta är att vi i analysen av empiri mot teori inte alltid kunnat göra de kopplingar vi önskat. Istället har vi valt att hålla oss till ett mer övergripande resonemang.

3 Teorigenomgång

I detta kapitel kommer vi först att definiera och beskriva process- och livsmedelsindustri. Därefter beskriver vi den övergripande modell vi kommer att använda oss av, samt de delar den består av.

3.1 Inledning

En förutsättning för att besvara de problemställningar vi tagit upp och därmed uppfylla vårt syfte är att presentera teori för det valda ämnet. Då vi vill härleda vilka branschspecifika karakteristik som påverkar fallföretagens ekonomistyrning är det enligt oss nödvändigt att först definiera de två branscher de verkar inom. Vi anser att separata verktyg inom ekonomistyrning även behöver ställas i ett större perspektiv. Därför presenterar vi en övergripande ekonomistyrningsmodell. Den valda modellen anser vi på ett bra sätt introducera ekonomistyrningsverktyg som en del av ett större sammanhang. Då modellen bara ger en överblick krävs det även att vi närmare presenterar dess beståndsdelar. För att inte teoriavsnittet ska bli för omfattande berör vi endast de delar vi uppfattar som viktigast för våra fallföretag och vår problemställning.

3.2 Tillverkande företag

En av de strategiska frågor som ett tillverkande företag måste ta ställning till är vilken produktionsprocess de ska använda. Valet av process styrs av vilka produkter som ska tillverkas och till vilken volym de ska produceras. De olika processalternativen företag kan välja på är; projektproduktion, funktionell verkstad, flödesgrupper, produktionslina och kontinuerlig tillverkning. Alternativen sträcker sig över ett spektrum från projektproduktion, där tillverkning sker i enstaka specialiserade exemplar, till kontinuerlig tillverkning där produktionen sker i stora volymer av standardiserade produkter.³⁷ Företag bör välja det produktionsalternativ som bäst passar de tillverkade produkterna. För företag som är verksamma inom bryggeri- och mejeribranschen är det troligast att de väljer att använda sig av kontinuerlig tillverkning, som även kallas för processtillverkning.

3.2.1 Definition av processindustri

Nationalencyklopedins definition av processindustri är;

”industri där råvaror omvandlas under ett kontinuerligt arbetande materialflöde. Exempel är stål-, sågverks-, massa- och pappersindustri, men även livsmedelsindustri (t.ex. kvarnar, mejerier och bryggerier). Processindustrins anläggningar är ofta starkt automatiserade och kräver därför relativt få anställda i produktionen”³⁸

³⁷ Samuelsson L A, 2001, “Controllerhandboken”, s 720 ff

³⁸ www.ne.se, sökord: processindustri

Några av de karakteristiker som finns för processtillverkning är att produktionsmomenten ofta är fysiskt sammanbundna och att produktionen mäts i exempelvis ton eller liter istället för antal. Inom processindustrin är anläggningstillgångarna den viktigaste produktionsfaktorn medan människor har en mindre viktig roll, branschen är med andra ord kapitalintensiv. I och med detta bestäms den maximala produktionsvolymen för en anläggning redan då den utformas. För att utöka produktionen måste investeringar i maskiner göras och därför blir investeringsbedömningar betydelsefulla för företag i branschen.³⁹ Ytterligare en aspekt är att introduktioner av nya produkter ofta förutsätter utveckling av nya tillverkningsprocesser. Produktens lönsamhet bestäms av företagets förmåga till effektiv produktion. Som en följd av detta lägger företaget ofta mer fokus på att finna ekonomiska och tekniska lösningar gällande produktioner istället för att fokusera på produktens utformning.⁴⁰

Inom både bryggeri- och mejeribranschen kompletteras processtillverkningen som mäts i ton och liter med tappning till slutprodukt där mätning sker i styck. Detta är relativt vanligt inom processindustrin. Andra för branschen vanliga karakteristiker som visas upp av till exempel bryggerier är att sortimentet är relativt begränsat och att nyintroduktioner inte är särskilt vanliga. Inom processindustrin är organisationen ofta centraliserad och ledningen har oftast stor kompetens inom marknadsföring, men ofta finns där även specialister på de tekniska delarna av företaget.⁴¹

Ekonomistyrning av företag inom processindustrin är komplex och kräver kontinuerligt beslutsfattande i ett stort antal frågor. Inom produktion krävs täta beslut gällande mängd, tidpunkt samt teknisk utrustning. Beslut i dessa frågor kräver information som kan erhållas från ett antal styrsystem. Planeringssystem används för koordination, schemaläggning definierar specifika aktiviteter över en kortare tidsperiod medan processkontroll anger exakta tidpunkter för utförande.⁴²

Prognoser upprättas i syfte att presentera kommande krav från marknader och specifika kunder. Varje företag inkluderar intäktsprognoser i den årliga budgeteringsprocessen men dessa innehåller sällan den detaljerade information som krävs för operationalisering. För operationella ändamål upprättar de flesta företag månatliga prognoser för hela året. Möjligheten att använda prognoser som underlag för planering underskattas ofta av företag i processindustrin. Deras prognoser är vanligtvis en manuell tolkning av historisk lokal information. Det uppstår ofta dubblering av prognosfunktioner på grund av att varje affärsområde baserar prognoser på lokal historik.⁴³

Processmodellen för strategisk planering representerar starkt finansiellt fokus. Omständigheter som orsakar osäkerhet uttrycks inte explicit. En scenariobaserad modell används för att presentera den mest sannolika utvecklingen. Det alternativ som anses mest sannolikt blir den strategiska planeringens utgångspunkt.⁴⁴

³⁹ Samuelsson L A, 2001, "Controllerhandboken", s 726

⁴⁰ Samuelsson L A, 2001, "Controllerhandboken", s 591

⁴¹ Samuelsson L A, 2001, "Controllerhandboken", s 726

⁴² Shobrys D E, White D C, 2002, "Planning, scheduling and control systems: why cannot they work together"

⁴³ Shobrys D E, White D C, 2002, "Planning, scheduling and control systems: why cannot they work together"

⁴⁴ Shobrys D E, White D C, 2002, "Planning, scheduling and control systems: why cannot they work together"

3.2.2 Beskrivning av svensk livsmedelsindustri

Med livsmedelsindustri menas enligt nationalencyklopedin en *”industribransch med inriktning på närings- och njutningsprodukter”*⁴⁵. Den svenska livsmedelsindustrin producerade år 2002 varor till ett värde av ungefär 130 miljarder kronor samtidigt som den anställde cirka 61 000 personer. Detta gör industrin till den fjärde största i Sverige sett till produktionsvärde medan det är den femte största arbetsgivaren. Sedan början av 1990-talet har det utländska ägandet inom industrin ökat, dock är fortfarande de dominerande ägandeformerna kooperativ och familjeföretag. Sedan Sveriges inträde i EU 1995 har både den svenska hemmamarknaden samt exportmarknaden blivit mer konkurrensutsatt. Inträdet har gjort att de svenska företagen i större utsträckning än tidigare exporterar sina produkter samtidigt som fler produkter från utlandet kommer in i Sverige. Dock är det exporten som ökat mest då den stigit med 170 procent sedan 1994 medan importen bara ökat med 66 procent under samma tidsperiod.⁴⁶

3.3 Styrning

Hur väl ett företag presterar beror på flera omständigheter, dels faktorer i den interna miljön som företagen har kontroll över, dels externa faktorer som står utanför deras kontroll. Exempel på externa faktorer är hur kunder och konkurrenter agerar, men företag påverkas även av lagar och bestämmelser som är gällande där de verkar. För att nå framgång bör företag vid sin strategiutveckling hitta en *”strategic fit”* mellan deras interna och externa miljö. Företags mål, värderingar, resurser, förmågor, struktur och system måste matchas med den externa miljö verksamheten bedrivs i.⁴⁷ Strategin är viktig för företags förmåga att överleva och prestera bra resultat, men vad som egentligen menas med termen strategi finns det olika åsikter om. En definition av vad strategi innebär är att det är *”ett sammanhängande handlingsmönster som syftar till att skapa konkurrensfördelar, förbättra positionen gentemot kunder och konkurrenter och att fördela resurser på ett effektivt sätt, allt i syfte att nå de uppsatta företagsmålen”*.⁴⁸

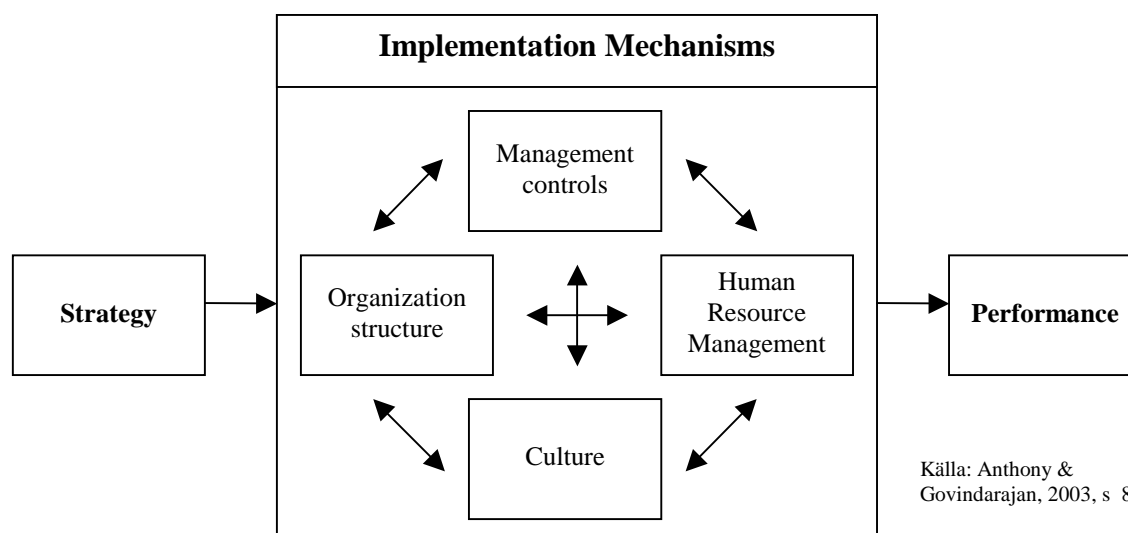
Det finns med andra ord en nära koppling mellan företags mål och strategi. Ett annat sätt att beskriva denna koppling är att alla företag har en anledning till varför de är verksamma. Det kan vara att tillfredsställa behov eller tjäna pengar. Denna anledning tar sig uttryck i något sorts mål som företaget vill uppnå och strategin är planen för hur detta eller dessa mål ska uppnås. För att strategin ska leda till uppfyllelse av målen måste den implementeras på ett bra och effektivt sätt. Det finns ett antal verktyg företag kan använda för att implementeringen ska lyckas och leda till bra resultat. För att visualisera detta använder Anthony & Govindarajan (2003) av följande modell.

⁴⁵ www.ne.se, sökord: livsmedelsindustri

⁴⁶ Livsmedelsföretagen *”Livsmedelindustrin i omvandling”*

⁴⁷ Grant R M, 2005, *”Contemporary strategy analysis”*, s 14

⁴⁸ Samuelsson L A, 1999, *”Controllerhandboken”*, s 149



För att implementera strategin kan företagen använda sig av fyra implementeringsmekanismer som även kan benämnas styrmedel, hur väl de används påverkar företagets prestation. Styrmedlen som står till förfogande är organisationsstruktur, företagskultur, Human Resource Management (HRM) och ekonomistyrning.

Med organisationsstruktur menas den roll- och ansvarsfördelning som används inom företaget. HRM, som saknar bra översättning inom det svenska språket, rör hur företaget behandlar sina medarbetare, det vill säga hur rekrytering, utbildning och befordringar behandlas. Företagskultur finns det visserligen många definitioner av men den Anthony och Govindarajan använder är vilka gemensamma värderingar, attityder och normer som direkt eller indirekt styr medarbetarnas beslut.⁴⁹

Det sista styrmedlet är företagets ekonomistyrning, som även det är ett begrepp som saknar en enhetlig definition. Nationalencyklopedins definition av begreppet lyder; ”avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare i avsikt att nå vissa ekonomiska mål”.⁵⁰ Det finns följaktligen en klarare koppling mellan detta styrmedel och rena ekonomiska mål jämfört med andra styrmedel.

De styrmedel företag kan använda sig av är möjliga att klassificera efter karakteristik, till exempel kan de delas in i formella styrmedel, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning.⁵¹ Med formella styrmedel menas de traditionella ekonomistyrningsverktygen som budgetering, kalkylering och internpriser. Organisationsstruktur berör hur företaget formar sin organisation, hur de fördelar ansvar och belönar prestationer. Företagandets ”mjukare” sidor som företagskultur, ledarskap och lärande faller under kategorin mindre formaliserad styrning.

I vår fortsatta genomgång koncentrerar vi oss på de formella styrverktygen men tar även upp organisationsstruktur. Däremot går vi inte närmare in på mindre formaliserade styrverktyg. Anledningen till att vi inte behandlar dessa är att de enligt oss kräver helt andra metodologiska tillvägagångssätt än de övriga. För att använda terminologin som Anthony och

⁴⁹ Anthony R N, Govindarajan V, “Management Control Systems” 2003 s 8 ff

⁵⁰ Nationalencyklopedin, sökord: ekonomistyrning

⁵¹ Samuelsson L A, 1999, “Controllerhandboken”, s 29 ff

Govindarajan presenterade koncentrerar vi oss på ekonomistyrning och organisationsstruktur men behandlar inte HRM och organisationskultur.

3.4 Organisationsstruktur

Det verkar finnas en dominerande åsikt inom organisationsforskningen om att det är viktigt att företagets tre former av formell struktur överensstämmer. Detta innebär att det ska finnas en kontinuitet mellan företagets juridiska struktur, dess överordnande organisationsform och företagets val av ansvarsfördelning.⁵² Vi kommer inte vidare behandla de juridiska strukturerna utan vi koncentrerar oss på form och ansvarsfördelning. Dessutom beskriver vi olika former av belöningsystem.

3.4.1 Organisationsform

Företagets val av organisationsform anger hur de väljer att övergripande organisera sig. De tre vanligaste organisationsformerna är; funktionsorganisationen, divisionsorganisationen, samt matrisorganisationen, en slags hybridversion av olika former.⁵³ På senare år har det växt fram en rad nya sätt att organisera sig för att vara bättre anpassad till de förändringar som bland annat informationsteknologin och den ökade internationaliseringen gett upphov till. Exempel på dessa nyare organisationsformer är nätverks- och projektorganisationen.⁵⁴

En funktionsorganisation, vilket oftast är den organisationsform de flesta företag har i början av sin verksamhet, bygger på specialisering av uppgifter. Till exempel kan det finnas en person som har hand om marknadsföring, medan en annan sköter ekonomin. En av nackdelarna med funktionsorganisationen är att den tenderar att bli ineffektiv då organisationen växer. Detta beror på att antalet organisatoriska nivåer inom företaget blir för många och organisationen tenderar att bli för byråkratisk. Organisationsformen fungerar inte heller väl då produkter och marknader är kraftigt diversifierade.⁵⁵ Svårighet att lokalisera resultatansvar samt risken för stora skillnader mellan avdelningarna är andra nackdelar med formen. Den främsta fördelen får företaget av effektiviteten som specialiseringen leder till. Då högsta ledningen behåller mycket av kontrollen i denna organisationsform kan den passa företag där ägarna leder verksamheten.⁵⁶

Divisionsorganisationen bygger på att företaget delas in i mer eller mindre självständiga enheter, kallade divisioner. Anledningen till att indelningen sker är ofta att företaget växer och inser att delar av verksamheten måste skötas på olika sätt för att fungera effektivt. Indelningen kan ske efter enskilda produkter, produktgrupper eller geografisk spridning. Ovanför divisionerna finns företagsledningen och centrala staber som är ansvariga för företagsgemensamma funktioner.⁵⁷ Divisionalisering möjliggör bland annat fortsatt kontroll över styrningen trots kraftig tillväxt samt förenkling av fördelning av resultatansvar.

⁵² Lindvall J, 2001, "Verksamhetsstyrning", s 88 ff

⁵³ Samuelsson L A, 2001, "Controllerhandboken", s 29

⁵⁴ Bruzelius L H, Skärvad P-H, 2000, "Integrerad organisationslära", kap 12

⁵⁵ Anthony R N, Govindarajan V, 2003 "Management Control Systems", s 66 ff

⁵⁶ Bakka et al, 1993, "Organisationsteori: Struktur – kultur – processer", s 50 ff

⁵⁷ Grant R M, 2005, "Contemporary strategy analysis", s 205 ff

Organisationsformen skapar en risk för suboptimering och dubbelarbete mellan divisionerna.⁵⁸

Enligt situationssynsättet (engelska contingency theory) måste ett företag anpassa sin organisationsform till en rad olika situationsvariabler, det finns ingen ”perfekt” organisationsform som passar alla företag.⁵⁹ Några av de variabler som i varierad utsträckning kan påverka företags val av organisationsform är företagets storlek, dess produkter och vilken grad av turbulens och osäkerhet de verkar inom.⁶⁰ Ytterligare en aspekt av företaget som påverkar valet av organisationsform är dess val av produktionsprocess. Redan 1965 presenterades en studie vars resultat visade att företag tenderade att välja organisationsform baserat på vilket produktionsalternativ de använde. Forskarna bakom studien menar dock inte att detta var den enda faktorn som låg bakom valet av organisationsform. De ansåg även att variabler som exempelvis företagets historia och dess ägare kunde påverka detta val.⁶¹

Förutom att klassificera organisationen efter dess organisationsform är det möjligt att göra en indelning efter hur pass byråkratisk organisationen är. Det finns då två huvudtyper; den mekaniska och den organiska organisationen. Den mekaniska formen karakteriseras av kraftig byråkrati och centralisering. Denna form lämpar sig bäst då företaget verkar i en stabil omvärld. Motsatsen till detta är den organiska organisationen där byråkratin är mindre påtaglig och beslutfattandet är decentraliserat. Decentraliserat beslutfattande är mer lämplig i en föränderlig omvärld då företag i denna miljö måste ha möjlighet att fatta snabba beslut.⁶²

3.4.2 Ansvarsenheter

Ansvarsenheter i organisationen styrs av chefer som bär ansvaret för dess aktiviteter. Ett företag kan beskrivas som en sammansättning av ansvarsenheter, där varje enhet representerar en box på organisationsschemat. Styrelse och ledning kan möjligtvis betrakta företagets totala organisation som en enda ansvarsenhet, men termen refererar vanligtvis till mindre enheter inom organisationen. Företag har mål som förväntas bli verklighet till följd av de strategier ledningen tar fram. Ansvarsenheterna har till uppgift att underlätta implementeringen av strategierna. Om samtliga ansvarsenheter framgångsrikt löser denna uppgift bör målen uppnås eftersom varje organisation bör vara summan av enheterna.⁶³

I en intäktsenhet mäts intäkterna i monetära termer. Intäktsenheter svarar för organisationens produktförsäljning och den finansiella prestationen mäts som intäkter efter avdrag av försäljningskostnader. De enheter som svarar för produkters täckningsbidrag benämns bidragsenheter och dessa gör avdrag för både försäljnings- och tillverkningskostnader.⁶⁴

I en kostnadsenhet definieras kostnader i monetära termer medan intäkter hamnar i bakgrunden. Med andra ord är input viktigare än output. Det förekommer två typer av kostnadsenheter, nämligen standardkostnadsenheter och diskretionära kostnadsenheter. Dessa benämningar härstammar från olika slags kostnader. När summan kan uppskattas med rimlig

⁵⁸ Bakka et al, 1993, *“Organisationsteori: Struktur – kultur – processer”*, s 50 ff

⁵⁹ Bakka et al, 1993, *“Organisationsteori: Struktur – kultur – processer”*, s 52

⁶⁰ Samuelsson L A, 2001, *“Controllerhandboken”*, s 88 ff

⁶¹ Woodward J, 1967, *“Industriell organisation”* s 59

⁶² Grant R M, 2005, *“Contemporary strategy analysis”*, s 199 ff

⁶³ Anthony R N, Govindarajan V, 2003 *“Management Control Systems”*, s 147 f

⁶⁴ Samuelsson L A, 2001, *“Controllerhandboken”*, s 95 f

tillförlitlighet definieras kostnaderna som standardiserade. De diskretionära omfattar kostnader där summan omöjligt kan uppskattas med reliabilitet. På grund av svårigheterna med diskretionära kostnader lämnas ansvaret över till ledningen. Efter bedömning av rådande omständigheter fastställer ledningen en lämplig nivå för kostnadernas summa.⁶⁵

Resultatenheter är ansvarsenheter där finansiell prestation mäts i skillnaden mellan intäkter och kostnader. Det finns flera fördelar med resultatenheter. Besluten kan få ökad kvalitet då de fattas av personer närmast beslutssituationen. Effektiviteten tenderar att stiga när enheterna inte tvingas kommunicera med ledningen i beslutsprocessen. Den minskade kontrollen kan dessutom verka stimulerande och öka möjligheterna till nytänkande i organisationen. Resultatansvar leder ofta till ökad medvetenhet och motivation att förbättra verksamheten. För ledningens del innebär förekomsten av resultatenheter minskad kontroll. De går miste om personlig bedömning och måste förlita sig på enheternas resultatrapportering. Det finns en risk att enheterna prioriterar kortsiktiga mål framför långsiktiga och det finns därmed ingen garanti för att deras beslut gynnar företaget som helhet. Resultatenheter ligger inte helt utanför ledningens kontroll. Samarbete mellan ledning och enheter är en nödvändighet för att den större organisationens fördelar ska kunna utnyttjas.⁶⁶ För att arbetet mellan resultatenheter ska fungera på ett sätt som är optimalt för hela företaget krävs att företaget har en fungerande metod för behandling av internpriser. Internpriset blir den mekanism som hjälper enheterna fatta beslut om huruvida intäkterna motiverar kostnaderna.⁶⁷

3.4.3 Belöningsystem

Det finns två definitioner om vad belöningsystem innefattar. Den smala definitionen innebär att belöningsystem endast berör monetära belöningar som till exempel bonus och optioner. Den andra definitionen är att belöningsystem rör alla typer av belöning som den anställda kan få av företaget.⁶⁸ I denna betydligt bredare definition klassas förutom monetära belöningar, exempelvis lön, även icke-finansiella belöningar, som befordran, extra ledighet och utvidgning av ansvar som en del av belöningsystemet.⁶⁹ I vår uppsats kommer vi att utgå från den bredare definitionen av belöningsystem

Det finns inget optimalt sätt att utforma ett belöningsystem, utan belöningar kan utformas på en rad olika vis. Utformningen av systemet varierar efter fyra dimensioner; syfte, grund, form och mottagare. Ett belöningsystem kan uppfylla flera syften. Belöningsystemet kan syfta till att behålla den nuvarande personalen samt underlätta nyrekrytering, men kan även vara ämnad att motivera personalen till önskvärda prestationer. Formen av belöningen kan, som tidigare nämnts, vara av monetär eller icke monetär karaktär men även bestå av ägarandelar. Belöningsystem kan baseras på finansiella mått som räntabilitet men går även att, genom till exempel balanserat styrkort, baseras på ”mjuka” nyckeltal. Mottagaren av belöningen kan vara en enskild individ eller en grupp människor och personen eller gruppen kan finnas på olika nivåer inom företaget.⁷⁰

⁶⁵ Anthony R N, Govindarajan V, 2003 *“Management Control Systems”*, s 151 ff

⁶⁶ Anthony R N, Govindarajan V, 2003 *“Management Control Systems”*, s 205 ff

⁶⁷ Anthony R N, Govindarajan V, 2003 *“Management Control Systems”*, s 243

⁶⁸ Samuelsson L A, 2001, *“Controllerhandboken”*, s 110

⁶⁹ Ax et al. 2002, *”Den nya ekonomistyrningen”*, s 85

⁷⁰ Samuelsson L A, 2001, *“Controllerhandboken”*, s 112 ff

Några aspekter som företag bör tänka på vid utformningen av belöningsystem som syftar till att motivera de anställda är:

- Det är väsentligt att företaget belönar rätt sorts beteende. Företaget ska motivera agerande som gör att det når sina mål, exakt hur detta görs är det dock svårt att säga.⁷¹
- En individuell belöning förutsätter att individuella prestationer faktiskt går att mäta och om belöningen istället rör en grupp är det viktigt att undvika ”fripassagerare”.⁷²
- Den person eller grupp som belöningsystemet berör måste vara i en position där de kan påverka resultatet som prestationen mäts mot.⁷³
- Motivationen är starkast om målet är lagom svårt att uppnå. Om målet anses för lätt eller för svårt fungerar det inte längre som motivation.⁷⁴

3.5 Formella styrsystem

Som vi nämnt tidigare innehåller de formella styrsystemen det som kan kallas den traditionella ekonomistyrningen. Inom detta område faller de traditionella verktygen som budget, kalkylering och internredovisning, men även moderna styrmedel som balanserat styrkort och benchmarking.⁷⁵ Vi kommer i detta avsnitt gå igenom de formella styrsystem vi anser vara viktigast för företag med livsmedelsinriktad processtillverkning.

3.5.1 Budget

Budget kan definieras som:

*”Ett handlingsprogram för hela företaget med mål och handlingsramar för resultatenheter. Den skall omfatta förväntade konsekvenser uttryckta i ekonomiska termer. Den skall vara baserad på angivna antaganden och förutsättningar för en bestämd tidsperiod.”*⁷⁶

Budget som *handlingsprogram* innebär att förutsättningar utöver fördelning av intäkter och kostnader inkluderas. En budget som innehåller förutsättningar, ramar och mål för ansvarsenheternas verksamhet hjälper ledningen att delegera ansvar till företagets enheter.⁷⁷

Budget betraktas av många företags anställda som en sammanställning, uttryckt i siffror, över vad som förväntas inträffa under en viss period, vanligtvis nästkommande år. Dessutom anser

⁷¹ Samuelsson L A, 2001, “Controllerhandboken”, s 110

⁷² Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 86

⁷³ Bruzelius L H, Skärvad P-H, 2000, ”Integrerad organisationslära”, s 280

⁷⁴ Anthony R N, Govindarajan V, 2003 “Management Control Systems”, s 566

⁷⁵ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 68

⁷⁶ Bergstrand, Olve, 1996, ”Styr bättre med budget”, s 11

⁷⁷ Bergstrand, Olve, 1996, ”Styr bättre med budget”, s 11

många att budgeten är ett oinspirerande dokument med inslag av svårtydd information som kan ge en missvisande bild av företagets verksamhet.⁷⁸

Budgeten har ofta en viktig roll i företagets planering och styrning. Budgetuppställandet är i många företag den planeringsform som når ut till och involverar flest anställda. Budgeten ger företagsledningen stora möjligheter att kommunicera strategiska mål till operativt ansvariga, som i sin tur kan granska informationen och komma med förslag till förändringar. Budgetens funktion är inte enbart en markering av de prestationer enheterna förväntas uppnå. I vissa fall är den överblick av verksamheten som budgetarbetet medför viktigare än själva budgetdokumentet.⁷⁹ Innan budgetens uppställande tar form utreds ett antal alternativ där konsekvenserna av dessa baseras på företagets prognoser. Till skillnad från handlingsplanen är prognosen en uppskattning av hur framtiden kommer te sig där beslut om åtgärder inte behöver inkluderas. Det förekommer att budgetens prognossyfte anses viktigare än planeringssyftet.⁸⁰

Fördelning av resurser internt är ett primärt syfte med budgeten. Företag har målsättningar och fördelningen av resurser ska ske på ett sätt som leder till hög grad av måluppfyllelse. I praktiken kan det vara komplicerat att fördela resurserna så att de medför största möjliga nytta. Framförallt kan det vara besvärligt att avgöra huruvida kortsiktiga eller långsiktiga mål bör prioriteras.⁸¹

För att genomföra budgetarbetet kan tre metoder tillämpas; nedbrytnings-, uppbyggnads och kombinationsmetoden. Den budgeteringsmetod som vanligtvis benämns nedbrytningsmetod kräver en aktiv roll av ledningen i budgeteringsprocessen. Målsättningar fastställs av företagsledningen som därefter upprättar företagets totala budget. Budgeten bryts ned i delbudgetar av staben och sänds vidare till respektive budgeterare. De har till uppgift att granska förslaget kritiskt, komplettera med nödvändiga detaljer samt lägga fram förslag till förändringar. En total budget sammanställs av staben efter revidering av delbudgetarna. Eventuella omarbetningar görs av ledningen som även fastställer budgeten. En förutsättning för att denna metod ska fungera effektivt är att ledningen har mycket god insyn i verksamheten.⁸²

Ledningen tar initiativet även vid uppbyggnadsmetoden. I denna metod anger den endast budgetarbetets allmänna förutsättningar. Tidsplaner och andra mer specificerade anvisningar kompletteras av staben. Det huvudsakliga budgetarbetet utförs av budgeterare på organisationens lokala nivåer. Varje budgeterare sammanställer förslag till hur respektive delbudget bör utformas och delbudgetarna sammanställs därefter till företagets totala budget. Nedbrytnings- och uppbyggnadsmetoden kan uppfattas som diametralt motsatta men det förekommer sällan att företag tillämpar dessa metoder i sin renodlade form. Budgeteringsprocessen kan vara mer eller mindre fokuserad på uppbyggnad respektive nedbrytning.⁸³

Även vid kombinationsmetoden har ledningen en avgörande roll då den inledningsvis har en aktiv roll i budgetarbetet. Metoden inleds med nedbrytningsprocessen där mål och ramar för

⁷⁸ Bergstrand, Olve, 1996, "Styr bättre med budget", s 10

⁷⁹ Bergstrand, Olve, 1996, "Styr bättre med budget", s 10

⁸⁰ Greve J, 1996, "Budget", s 70

⁸¹ Greve J, 1996, "Budget", s 70

⁸² Greve J 1996, "Budget", s 166

⁸³ Greve J 1996, "Budget", s 167

budgetuppställandet tas fram och diskuteras med respektive budgeterare. Budgetarbetet går därefter över till en uppbyggnadsprocess där företagsledningen ges möjlighet att kontrollera budgetuppställandet. Syftet med ledningens kontroll är att uppnå hög precision och undvika omfattande omarbetningar. Kombinationsmetoden kan anses vara effektiv förutsatt att den fungerar. Metoden kräver stort engagemang av företagsledningen vid uppställande av budget. Om engagemanget brister riskerar budgetens nytta att starkt begränsas.⁸⁴

Budgetuppföljningen har flera syften. Kontrollen är till för att avgöra om företaget nått uppsatta mål. Då avvikelser från förväntat resultat uppstår är det viktigt att utreda anledningen till dessa. Utredningen möjliggör diagnoser som är nödvändiga vid eventuell omplanering av verksamheten. Uppföljningsrapporten behandlar förfluten tid och kan på grund av detta studeras i rationellt syfte för att identifiera möjligheter till framtida förbättringar av verksamheten.⁸⁵

I den teoretiska debatten har kritiken mot budget ökat de senaste åren. I praktiken budgeterar flertalet större företag fortfarande även om undantag förekommer. Handelsbanken och Ikea är två av de företag som övergett budgetering. Begreppet budget kopplas ofta samman med byråkratiska komplikationer vilket kan förklara de negativa associationer som uppstår. Kritiker har oftast inte för avsikt att avskaffa begreppet men belyser dock behovet av att utveckla innebörden. Budgeten bör inkludera fler aspekter än de rent finansiella och dessutom anpassas till företagets situation. I decentraliserade företag med delegerat resultatansvar är betydelsen av ledningens krav i budgetdokumentet överskattad. Metoderna uppbyggnad och nedbrytning används ofta för att beskriva budgetprocessen, vilket kan hämma nyskapande tankar.⁸⁶ Jan Wallander menar att budgetering leder till slöseri med företagets resurser. Prognoser används ofta som underlag för budgetering och då dessa prognoser sällan infrias blir budgeten missvisande. Att ge resultatenheterna finansiellt ansvar och utöka resultatrapporteringen är enligt Wallander ett alternativ till den traditionella budgeteringen. Internt utbyte mellan ansvarsenheter och finansiell planering baserad på detaljerad resultatrapportering bör ge betydligt mer tillförlitlig information än budgeten.⁸⁷

3.5.2 Produktkalkylering

För att få en bild av vad begreppet produktkalkylering egentligen innebär går det att använda sig av följande definitioner;

*"En produktkalkyl är en sammanställning av intäkter och/eller kostnader för ett visst kalkylobjekt i en viss kalkylsituation"*⁸⁸

"Produktkalkylering är den process i vilken produktkalkylering tas fram".⁸⁹

Produktkalkylering handlar om den process där kostnader och/eller intäkter för ett objekt räknas fram. Detta objekt kan vara en rad saker, till exempel en vara, ett projekt, en kund eller en avdelning, kort sagt; ett objekt kan egentligen vara vad som helst. Även syftet kalkylen kan

⁸⁴ Bergstrand J, Olve N-G, 1996, "Styr bättre med budget", s 68 f

⁸⁵ Bergstrand J, Olve N-G, 1996, "Styr bättre med budget", s 113 ff

⁸⁶ Bergstrand J, Olve N-G, 1996, "Styr bättre med budget", s 184 f

⁸⁷ Wallander J, 1999, "Budgeting – an unnecessary evil"

⁸⁸ Ax et al. 2002, "Den nya ekonomistyrningen", s 166

⁸⁹ Ax et al. 2002, "Den nya ekonomistyrningen", s 166

variera. Ibland använder företagen kalkylering som hjälp vid prissättning av nya produkter eller tjänster medan de ibland använder det för att i efterhand bestämma lönsamhet för någon del av verksamheten. Det går följaktligen att göra kalkyler för en rad olika saker och för en rad olika syften. Av denna anledning finns det också ett antal sätt att utforma kalkyler. Detta för att företagen ska kunna använda den kalkylvariant som passar syftet och objektet bäst.⁹⁰

I princip finns det två sätt att se på kalkylering; självkostnads- och bidragskalkylering. Förutom dessa två finns det ett antal specialkalkyler som kan användas vid vissa speciella situationer, till exempel beslut vid ledig och full kapacitet. Dessa specialsituationer kommer vi dock inte närmare gå in på utan koncentrerar oss på de två övergripande. Självkostnads- och bidragskalkylering ska betraktas som två synsätt på kalkylering. Skillnaden mellan dem uppstår i synen på hur stor del av kostnaderna som tas med.⁹¹

Vid självkostnads-kalkylering försöker kalkyleraren i så stor utsträckning som möjligt inkludera och fördela samtliga kostnader objektet ger upphov till. Bidragskalkyler tar istället endast hänsyn till de kostnader som direkt kan härledas och den ”vinst” kalkylen visar upp ska täcka de övriga kostnader objektet genererar.⁹²

Som vi nämnt ovan så innebär en självkostnads-kalkyl att alla kostnader beaktas, en definition av självkostnaden för en vara blir därför:

*” Självkostnaden utgör summan av samtliga kostnader för en vara till dess den är levererad och betald ”*⁹³

Inom självkostnads-kalkylering förekommer två metoder för att beräkna självkostnaden för ett objekt; orderkalkylering och periodkalkylering. Periodkalkylering (kan även benämnas processkalkylering) innebär att självkostnaden beräknas för ett kalkylobjekt över en viss tidsperiod, till exempel ett år eller en månad. Metoden lämpar sig väl då ett företag endast producerar en vara, alternativt flera snarlika varor. Kalkylobjekten är då likartade och kräver liknande resurser för exempelvis, materialåtgång, arbetsmetoder och inköp. Periodkalkylering är vanlig när företag ägnar sig åt massproduktion och inte riktar sin försäljning till en särskild kund. Kalkylmetoden är bland annat vanligt förekommande i livsmedels- och bryggeriindustrin.⁹⁴

Vid beräkning av självkostnaden för olika objekt inom orderkalkylering sker, till skillnad mot periodkalkylering, oberoende av tidsaspekten. Oftast sker tillverkning mot specifika kunder och beräkningen av självkostnaden kan till exempel baseras på en kundorder, en utförd tjänst eller en tillverkningsserie. Kalkylobjekten skiljer sig därmed åt angående sin resursanvändning⁹⁵.

Jämfört med självkostnads-kalkylering är bidragskalkylering mer rättvisande då metoden använder sig av en ofullständig kostnadsfördelning. Det innebär att i kalkylen inkluderas bara kostnader som kan hänföras till ett visst kalkylobjekt. Dessa kostnader kallas särkostnader och är kostnader som uppkommer eller bortfaller beroende på hur ett företag agerar. Särkostnader

⁹⁰ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 166 ff

⁹¹ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 192 f

⁹² Olsson U E, 1998, ”Kalkylering för produkter och investeringar”, s 25

⁹³ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 198

⁹⁴ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 199 ff

⁹⁵ Ax et al. 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 200

kan vara både fasta och rörliga, vilket är viktigt att belysa. De kostnader som inte uppkommer eller bortfaller vid ett visst agerande benämns samkostnader. De avser verksamheten i helhet och ska inte räknas med i kalkylen.⁹⁶

Det övergripande syftet med bidragskalkylering är att samma kalkylmodell kan användas vid resultaträkningar för både produkter och tjänster. Begreppet bidrag i bidragskalkylering är ett resultatmått och visar skillnaden mellan särintäkter och särkostnader för ett visst kalkylobjekt. Skillnaden benämns täckningsbidrag.⁹⁷

Precis som i självkostnadskalkylering förekommer två metoder inom bidragskalkylering, period- och orderkalkylering. Innebörden av begreppen är detsamma som i självkostnadskalkylering⁹⁸.

Ett sätt att utveckla bidragskalkylen i riktning mot fullständig kostnadsfördelning är uppställandet av stegkalkyler. En stegkalkyl är en bidragskalkyl som inkluderar fler täckningsbidrag än ett. Syftet med stegkalkylen är att ge företag med brett produktsortiment övervakning eller information och signalera om produkter eller produktgrupper är olönsamma.⁹⁹

Den vanligast förekommande kalkylmetoden inom svenska företag är självkostnadskalkylen. Det finns dock ingen optimal metod att använda sig av utan företaget ska välja den metod de anser passa dem bäst. Om företaget väljer självkostnadskalkylering bör de tänka på att fördelningen av kostnader kan vara svår att göra på ett rättvist sätt. Det är i princip omöjligt att fördela kostnader korrekt, varför det egentligen inte finns några helt tillförlitliga lönsamhetsberäkningar. Företag som valt självkostnadskalkylering ska försöka fördela kostnader så rättvist som möjligt men detta kan vara kostsamt. De måste därför tänka på att kostnaderna för att ställa upp kalkylen inte överstiger nyttan. Kalkylen får inte heller bli så komplicerad att de anställda inte förstår den. Vid val av bidragskalkylering måste företaget istället beakta att täckningsbidraget på ett tillfredsställande sätt täcker samkostnaderna. Om detta inte görs riskerar företaget att gå med förlust trots att samtliga produkter visar upp lönsamhet.¹⁰⁰

3.5.3 Investeringskalkylering

Ett företags investeringar kan vara av olika karaktär och storlek. För mindre investeringar kan beslutsprocessen vara väldigt enkel, men när investeringarna blir större och handlar om miljontals kronor är processen ofta mer komplicerad. Det finns en rad aspekter som ska tas hänsyn till vid stora investeringar och som hjälp vid dessa svåra beslut kan en investeringskalkyl användas. Definitionen av en investering är *”en kapitalsatsning som ger betalningskonsekvenser under en längre tid”*¹⁰¹ och en investeringskalkyl blir därmed en uppställning av kapitalsatsningen och betalningskonsekvenserna.

⁹⁶ Olsson U E, 1998, *”Kalkylering för produkter och investeringar”*, s 96

⁹⁷ Ax et al. 2002, *”Den nya ekonomistyrningen”*, s 289

⁹⁸ Ax et al. 2002, *”Den nya ekonomistyrningen”*, s 290 ff

⁹⁹ Ax et al, 2002, *”Den nya ekonomistyrningen”*, s 311 ff

¹⁰⁰ Ax et al, 2002, *”Den nya ekonomistyrningen”*, kap 7-9

¹⁰¹ Ljung B, Högberg O, 2002, *”Investeringsbedömning en introduktion”*, s 9

För att göra en korrekt investeringskalkyl krävs det att företaget bestämmer en kalkylränta som ska användas vid investeringsbedömningar. Kalkylräntan gör att en summa pengar i framtiden är mindre värd än samma summa pengar idag. Det finns tre orsaker till att så är fallet. För det första går det inte att idag spendera pengar som inte utbetalas förrän i framtiden och företag vill ha kompensation för väntan. Dessutom medför inflation att pengar minskar i värde över tiden och därmed förlorar i köpkraft. Det sista är att företag vill ha kompensation för den risk som finns, pengar i handen idag är säkrare än eventuell utbetalning i framtiden.¹⁰²

För att göra en investeringskalkyl finns det fyra huvudmetoder att välja mellan; nuvärde (eller kapitalvärde), annuitet, internränta och paybacktid. Vid beräkning av nuvärdet räknas alla in- och utbetalningar som investeringen genererar om till värdet vid investeringens nollpunkt. Om nuvärdet blir positivt är investeringen lönsam. Beräkning av annuitet grundar sig på samma principer som kapitalvärdeberäkning, men med skillnaden att in- och utbetalningar fördelas ut i lika stora portioner över investeringens ekonomiska livslängd. Om annuiteten är positiv är investeringen lönsam. Då beräkningens syfte är att räkna ut vid vilken räntesats som nuvärdet av investeringen är noll är det istället internräntemetoden som används. En investering är lönsam om räntan är högre än företagets fastslagna kalkylränta för den sortens investeringar. Den sista metoden är payback, återbetalningstid på svenska, här handlar beräkningen om hur lång tid det tar innan investeringen betalas tillbaka. Denna metod kan beräknas med eller utan hänsyn till ränta.¹⁰³

Vilken metod som bör användas beror till viss del på kalkylsituationen, dock kan sägas att de teoretiskt mest korrekta varianterna är nuvärdes- och annuitetsberäkningar.¹⁰⁴ Payback är den metod som ger de mest felvisande resultaten, oftast på grund av att metoden inte tar hänsyn till investeringens ekonomiska livslängd. Metoden tenderar även att ställa upp för höga krav på investeringen samt, om inte kravnivån är noggrant specificerad, ge stora utrymmen till personliga tolkningar. Däremot är payback den metod som går lättast och snabbast att räkna ut och detta kan vara en av anledningarna till att den trots sina brister är vanligt förekommande inom svenska företag.¹⁰⁵ Om kalkylen endast syftar till att kontrollera om en investering är lönsam ger beräkning av internräntan ett korrekt resultat. Denna metod kan däremot resultera i felaktiga slutsatser då olika investeringar ställs mot varandra. De gånger som annuitetsmetoden är att föredra framför kapitalvärdeberäkningar är då flera investeringar med olika ekonomisk livslängd ska jämföras.¹⁰⁶

Investeringskalkylen är ett hjälpmedel för att fatta investeringsbeslut, dock är det många andra faktorer som ska vägas in i beslutet. Vid beslutsfattandet är det viktigt att inte bara granska resultatet av beräkningarna utan även undersöka vilka antaganden som ligger bakom kalkylen och hur säkra dessa är.¹⁰⁷

¹⁰² Yard S, 2001, "Kalkyler för investeringar och verksamheter", s24 ff

¹⁰³ Ljung B, Högberg O, 2002, "Investeringsbedömning en introduktion", kap 4

¹⁰⁴ Yard S, 2001, "Kalkyler för investeringar och verksamheter", s 75

¹⁰⁵ Yard S, 2000, "Developments of the payback method"

¹⁰⁶ Yard S, 2001, "Kalkyler för investeringar och verksamheter", s 37

¹⁰⁷ Ljung B, Högberg O, 2002, "Investeringsbedömning en introduktion", s 12 ff

3.5.4 Finansiella nyckeltal

Som vi nämnt tidigare har alla företag något slag av finansiella mål, detta då ett företags överlevnad förutsätter lönsamhet. De finansiella målen går att utnyttja för planering och uppföljning av verksamheten, det vill säga styrning. För att använda de finansiella målen i styrningen använder sig företag av finansiella mått, även kallade nyckeltal eller prestationsmått.¹⁰⁸

Nyckeltal kan användas vid flera tillfällen, till exempel vid lönsamhetsberäkning, resultatberäkning, analyser av produktivitet, kostnadskontroller eller vid ansvarsutkrävande. Även syftet med användningen av nyckeltal kan variera, prestationsmått kan användas för att styra, motivera och informera ett företags anställda och enheter. Andra viktiga aspekter är att fastställa om verksamheten går i rätt riktning mot de uppsatta målen, samt att inom en organisation få en medvetenhet om vad som är viktigt att fokusera på. Syftet med nyckeltal är inte bara att informera de interna intressenterna utan även ge information till externa intressenterna.¹⁰⁹

Det finns flera finansiella nyckeltal för företag att räkna ut och styra efter, men de har alla en sak gemensamt. Finansiella prestationsmått grundar sig på siffror som är hämtade från företagets balans- och resultaträkning. Några av de mest använda nyckeltalen berör två av de mest centrala målen för många företag, lönsamhet och finansiell stabilitet.¹¹⁰

Det finns flera räntabilitetsmått som mäter företagets lönsamhet i förhållande till olika aspekter, till exempel kan vinsten ställas i relation till företagets totala, sysselsatta eller egna kapital. Förutom att det finns flera nyckeltal för att räkna ut räntabilitet kan nyckeltalen även definieras på olika sätt vilket gör att direkta jämförelser mellan företags egna utarbetade nyckeltal kan vara vanskligt.¹¹¹

Prestationsmått som mäter företagets finansiella stabilitet visar hur bra företagets långsiktiga betalningsförmåga är. Precis som för räntabilitet finns det flera nyckeltal som mäter stabiliteten. En av de vanligaste är soliditeten som ofta definieras som företagets egna kapital i förhållande till totalt kapital. Ju större del av företagets totala kapital som det egna kapitalet utgör desto större förmåga att överleva resultatmässigt dåliga år har företaget.¹¹²

Under de senaste årtiondena har det förts fram kritik mot att företag ägnar alltför stort fokus på de finansiella måtten i styrningen. Några av de negativa aspekterna av finansiella nyckeltal som kritikerna tar upp är att informationen är inaktuell, godtycklig, ofullständig och kortsiktig. Kritiker av styrning med finansiella nyckeltal menar att företagen istället för att enbart fokusera på de finansiella måtten ska låta de icke-finansiella styrmåtten få en mer betydande roll.¹¹³

¹⁰⁸ Greve J, 2003, "Modeller för finansiell planering och analys", kap 4

¹⁰⁹ Ax et al. 2002, "Den nya ekonomistyrningen"

¹¹⁰ Greve J, 2003, "Modeller för finansiell planering och analys", s 88

¹¹¹ Greve J, 2003, "Modeller för finansiell planering och analys", s 88 ff

¹¹² Thomasson et al, 2002, "Den nya affärsredovisningen," s 350

¹¹³ Greve J, 2003, "Modeller för finansiell planering och analys", s 99

3.5.5 Icke-finansiella nyckeltal

Inom ett företag kan det finnas icke-finansiella prestationsmått inom en rad områden. Nyckeltalen kan beröra företagets personal, dess produktivitet och effektivitet eller dess kunder. Prestationsmått kan med andra ord beröra alla delar av företaget. Vilka delar varje företag ska mäta beror på företagets strategi och de mål som är uppsatta för verksamheten. Tanken är att företag ska mäta det som är viktigt för deras framgång.¹¹⁴ Ett av de verktyg som växt fram för att minska det stora fokus som finns på finansiella mått, samtidigt som företagets prestationsmått kopplas till strategin, är det balanserade styrkortet.¹¹⁵

Termen ”balanced scorecard” (balanserat styrkort och i fortsättning även benämnt styrkort) myntades första gången 1992 i en artikel i Harvard Business Review av Robert Kaplan och David Norton. Bakgrunden var att de i sin forskning märkt att de strikt finansiella mått som företag använde i sin styrning inte längre var tillräckliga för att klara av marknadssituationen. För att komma ifrån det strikt finansiella tänkandet föreslog Kaplan och Norton att företag skulle mäta fyra perspektiv som skulle presenteras i ett övergripande styrkort. Perspektiven de propagerade för var; finansiellt-, kund-, process- samt förnyelse- och utvecklingsperspektivet. Företag ska identifiera ett fåtal nyckeltal på framgångskritiska faktorer inom varje perspektiv. Klara och mätbara mål för varje nyckeltal ska sedan hjälpa beslutsfattare ta de beslut och göra de avväganden som leder till det bästa resultatet för verksamheten som helhet. Syftet med styrkortet var från början att fungera som ett mätverktyg.¹¹⁶

När företag började använda sig av balanserade styrkort upptäcktes att det förutom att vara ett mätverktyg även fungerade som ett strategiskt hjälpmedel. Det balanserade styrkortet visade sig vara ett utmärkt hjälpmedel för att sammanfoga företagets nuvarande verksamhet med framtida mål och visioner. För att få denna effekt är det viktigt att företaget vid framtagande av ett balanserat styrkort lyckas identifiera de orsaks- och verkansamband som finns mellan olika verksamheter och funktioner.¹¹⁷

Det som är nytt med det balanserade styrkortet är egentligen inte att företag ska börja mäta saker de inte tidigare gjort. I själva verket kommer mått som företagen tar upp i sitt styrkort ofta vara av samma slag som de tidigare mätt. Det nya ligger i ”*balansen, helhetssynen och ställningstagandet mot framtiden*”¹¹⁸. Tidigare har mätningarna kanske skett av den enskilda ansvariga enheten, till exempel kanske marknadsavdelningen själva mätt kundtillfredsställelse medan produktionen mätt genomloppstid.

Den första studien som gjordes angående användandet av balanserade styrkort i Sverige och Norden visade att 27 procent av företagen använde ett balanserat styrkort och så många som 61 procent eventuellt skulle använda det inom två år.¹¹⁹ Att alla företag som eventuellt skulle införa styrkortet inte gjorde det visades i en undersökning av svenska teknikföretag år 2004. I denna rapport svarade 38 procent av företagen att de använde ett balanserat styrkort, dock tror författarna att denna siffra kan vara något överskattad. Anledningen till eventuell överskattning är enligt författarna att svarsfrekvensen är högre hos företag med styrkort.

¹¹⁴ Ax et al, 2002, ”Den nya ekonomistyrningen”, s 633

¹¹⁵ Greve J, 2003, ”Modeller för finansiell planering och analys”, s 99

¹¹⁶ Kaplan R, Norton D, 1992, ”The balanced scorecard-Measures that drive performance”

¹¹⁷ Kaplan E, Norton D, 1996, ”Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”

¹¹⁸ Olve et al, 1997, ”Balanced scorecard i svensk praktik”, s 124

¹¹⁹ Kald M, Nilsson F, 2000, ”Performance Measurement at Nordic Companies”, s.12

Undersökningen visade även att företagens ägandeform i stor utsträckning påverkade nyttjandet av balanserat styrkort. Användandet är betydligt vanligare i börsnoterade bolag och i dotterbolag än vad det är i ägarstyrda företag. Dessutom visade det sig att endast ett fåtal av företagen använde sig av de fyra ursprungligt föreslagna perspektiven. Många företag använde sig av fler eller färre perspektiv alternativt hade de ersatt något av dem.¹²⁰ Detta är motsatt till vad Kaplan och Norton föreslaget och det strider även mot vad Olve et al förespråkar för svenska företag. De anser att företag bör använda sig av de fyra ursprungliga perspektiven även om de öppnar för ett specifikt kundperspektiv.¹²¹

3.5.6 Benchmarking

Benchmarking myntades som ett företagsekonomiskt begrepp av det amerikanska företaget Xerox Corporation år 1979. Med detta menade de den kontinuerligt pågående processen att jämföra sina produkter, tjänster och processer med sina tuffaste konkurrenter och de företag som ansågs vara bäst i världen. Det är många företag som tagit efter detta och åtskilliga har myntat egna definitioner om vad de menar med benchmarking.¹²² Därmed finns det ingen helt fastslaget innebörd av ordet. Det som oftast menas är att företag jämför delar av, eller hela, sin verksamhet med något slags riktmärke, internt eller externt. Företag gör detta då de vill förbättra den egna verksamheten genom att inspireras och lära av andra. Tanken är att det finns andra företag som utför identiska eller i alla fall likartade aktiviteter. Genom att studera dessa går det att få idéer för att bedriva den egna verksamheten mer effektivt.¹²³ Syftet med jämförelsen kan vara att försöka komma ikapp konkurrenter men lika gärna att företaget vill behålla eller utöka ett redan befintligt försprång.¹²⁴

Benchmarking går att genomföra rörande en rad aktiviteter, egentligen finns det inte någon gräns för vad som går att jämföra. Ett företag kan genomföra benchmarking för att producera på ett effektivare sätt, de kan göra det för att minska sina administrativa kostnader eller för att segmentera marknaden på ett annorlunda sätt än de tidigare gjort.¹²⁵

Det finns tre sätt att genomföra benchmarking på och dessa skiljer sig åt genom vilken jämförelsepunkt företaget använder sig av. De tre varianterna är intern, konkurrensinriktad och funktionsinriktad benchmarking. Vid intern benchmarking sker jämförelsen inom företaget och detta kan sedan ske på olika nivåer. Det går till exempel att jämföra divisioner med varandra. Nyckeln bakom en effektiv jämförelse i denna inriktning är att det går att identifiera objekt som är så lika varandra att en jämförelse är meningsfull. Vid konkurrensinriktad benchmarking vänder företaget istället blicken mot hur konkurrenterna väljer att genomföra verksamheten. Detta anses vara en effektiv typ av benchmarking då konkurrenterna agerar efter likartade villkor som det egna företaget. Det stora problemet är att konkurrenterna själva sällan vill ge den information som behövs för en bra jämförelse. För att undvika detta problem går det använda sig av funktionsinriktad benchmarking. Vid denna metod studeras aktörer utanför den egna branschen som är "bäst i klassen". Tanken är att det är möjligt att lära av företag som genomför samma aktiviteter som det egna företaget.¹²⁶

¹²⁰ Olve N-G, Petri C-J, 2004, "Balanced scorecard i svenska teknikföretag", s.18 ff

¹²¹ Olve et al, 1997, "Balanced scorecard i svensk praktik," s 108 ff

¹²² Pulat B M, 1994, "Benchmarking is more than organized tourism"

¹²³ Ax et al. 2002, "Den nya ekonomistyrningen", s 709

¹²⁴ Pulat B M, 1994, "Benchmarking is more than organized tourism"

¹²⁵ Ax et al. 2002, "Den nya ekonomistyrningen", kap 21

¹²⁶ Ax et al. 2002, "Den nya ekonomistyrningen", kap 21

4 Empiri

I detta kapitel presenteras våra två fallföretag Åbro Bryggeri AB och Skånemejerier EF. Presentation innehåller först en kort bakgrund om de två företagen och sedan gå in på hur de bedriver sin ekonomistyrning.

4.1 Åbro Bryggeri AB

Åbro Bryggeri AB är ett bryggeri beläget i småländska Vimmerby, där det funnits sedan år 1856. Bolaget hette inte Åbro från början utan det dröjde tills år 1865 då företaget bytte namn till Åbro Bryggeri-Bolag. Efter att ha haft ett flertal ägare under de första årtiondena köptes företaget 1898 av Axel Herman Johansson vars son Axel Dunge sedan tog över företaget. Åbro har gått i arv från generation till generation och ägs än idag av samma familj. Därmed är företaget Sveriges äldsta familjeägda bryggeri. Av de 16 personer ur släkten Dunge som äger företaget är två anställda och aktiva i verksamheten.

Företaget har 260 anställda varav 170 arbetar i Vimmerby, där all produktion sker. Förutom verksamheten i Vimmerby har Åbro även fem försäljningskontor och omlastningsterminaler runt om i landet, bland annat i Stockholm och Malmö. År 2003 omsatte Åbro 547 miljoner kronor och samma år gjorde företaget en förlust efter finansnetto på 13 miljoner. En anledning till denna förlust var att omsättningen minskade med mer än 25 procent under året.¹²⁷

Åbro Bryggeris verksamhet består av produktion, försäljning och distribution av eget öl, cider, läsk och vatten. Dessutom är de distributörer för företaget Scottish & Newcastles produkter i Sverige. Genom detta samarbete får Åbro tillgång till starka varumärken som Foster's, Lapin Kulta och Newcastle. Dessa märken underlättar för företaget att komma in som leverantör till krogar och restauranger. För att ytterligare underlätta detta distribuerar företaget även vin och sprit till dessa kunder. Av företagets egna varumärken är de öl som säljer bäst Åbro Original och Smålands. Cider säljer Åbro genom varumärket Rekorderlig Cider och detta är i dagsläget Sveriges mest sålda cider. Företaget har tre kundgrupper som de levererar sina produkter till. Dessa omfattar krogar och restauranger, dagligvaruhandeln samt Systembolaget.

4.1.1 Åbro Bryggeris affärsplan

Åbro bryggeri har olika formuleringar på sin affärsidé men den formulering som verkar vara mest framträdande är: *"Vi släcker svenska folkets törst"*

Denna affärsidé innebär att de tillverkar drycker som människor i Sverige verkligen efterfrågar och detta rör all sorts törst, inte bara törsten efter öl. Törsten ska inte släckas genom att erbjuda de lägsta priserna utan företaget satsar betydligt mer på kvalitet. Bakom denna inriktning ligger insikten att de på grund av sin storlek inte kan konkurrera med betydligt större konkurrenter om att producera till lägst kostnad, utan de måste satsa på hög

¹²⁷ www.ad.se

kvalité. Företaget försöker att om möjligt hålla uppe priserna, men konkurrenssituationen gör det omöjligt att sätta priserna för högt.

Företaget har två uttalade ekonomiska mål som de strävar efter att uppfylla. De eftersträvar en vinstmarginal på sju procent och en soliditet på över trettio procent. Dessa två mål lyckades de inte uppfylla under 2003 då soliditeten var tjugofyra procent och vinstmarginalen minus två procent.¹²⁸ Detta är de mål där företaget har en bestämd eftertraktad nivå, men det finns även andra mål som eftersträvas. Företaget har som ambition att växa och därmed öka sin marknadsandel i Sverige, de har däremot inte satt någon nivå de vill uppnå inom en viss tid. Förutom att växa i Sverige önskar Åbro att öka sin export som idag är blygsam i relation till omsättningen.

Det strategiska arbete som idag förekommer på företaget handlar mycket om att bredda sortimentet och samtidigt verka mot att bli ett mer renodlat bryggeri. Företaget arbetar även med att bibehålla och helst utöka sin position som marknadsledare i Sverige på cider. Dessutom väljer företaget att satsa mest på att växa inom kundgruppen krogar och restauranger där lönsamheten är störst, mycket tack vare att de i mindre utsträckning än övriga påverkas av externa faktorer som skatter.

4.1.2 Marknadssituation

Den svenska bryggeribranschen består idag av fem stora aktörer som alla finns representerade i hela Sverige. Dessutom finns små aktörer som har en mer lokal karaktär. De fem stora aktörerna är de internationella jättarna Carlsberg och Coca-Cola samt de svenska företagen Spendrups, Kopparbergs samt Åbro. Den största tillverkaren av öl är Carlsberg som förutom att ha Carlsbergs egna varumärken i sin portfölj även äger de tidigare svenska bryggerierna Pripps och Falcon. På läskmarknaden är Coca-Cola den tillverkare som är störst i Sverige. Åbro Bryggeri har en marknadsandel på öl som är ungefär 10 procent medan företagets andel av den totala marknaden är 6 procent. Anledningen till att de, trots att de är störst i Sverige på cider, inte har en större total marknadsandel är att de har en liten marknadsandel på läsk och vatten.

Företaget anser sig vara aktörer på en minskande och relativt pressad marknad. Den främsta anledningen till att marknaden minskar är att svenskar i allt större utsträckning än tidigare åker utomlands för att handla öl. Den ökade utlandshandeln är en direkt följd av Sveriges medlemskap i EU i kombination med den svenska skattepolitiken för alkohol. Detta har resulterat i minskad försäljning och ökad priskonkurrens. Den ökade priskonkurrensen har främst skett hos Systembolaget där bryggeriernas starköl säljs. De produkter som framförallt tappat i försäljning är dock inte starköl utan lättöl och folköl vars försäljning har rasat de senaste åren. Detta förklarar Åbro med att folk helt enkelt inte går till matbutiken för att köpa öl då de redan har ett importerat flak med starköl hemma.

Som ett svar på den allt tuffare marknadssituation som Åbro befinner sig i har företaget på senare år känt sig tvingade att öka styrningen av företaget. Detta har medfört en granskning för att undersöka hur den dagliga verksamheten bedrivs. Detta för att pröva om arbetet verkligen bedrivs på det mest effektiva sättet. Ytterligare en del av detta arbete har varit att i större utsträckning klargöra vilka befogenheter enheter och personal har.

¹²⁸ www.ad.se

4.1.3 Organisation

Åbro bryggeri har valt att organisera sig efter en funktionsindelning. Anledningen är att de anser sig vara ett så pass litet företag att det inte lönar sig att organisera sig i divisioner. Dessutom har de i princip all verksamhet placerad på samma ort vilket gör att det inte finns stora avstånd som skulle kunna ha gjort en divisionsindelning fördelaktig. De mindre försäljnings- och distributionsenheter som finns på andra orter runt om i landet anses inte heller vara tillräckligt stora för att påverka organisationsformen.

4.1.4 Ansvarsenheter

Åbro Bryggeri fördelar ansvar genom att organisera sig efter ansvarsenheter med kostnadsansvar. Inom bolaget finns de fyra kostnadsenheterna; produktion, distribution, försäljning och administration. Eftersom enheterna är kostnadsenheter är de endast ansvariga för sina kostnader utan att detta på något sätt är kopplat till intäkter. En följd av detta är även att det inte förekommer någon slags internprissättning mellan enheterna. De fyra enheterna har enligt ekonomichefen en relativt stor egen bestämmanderätt och han menar att företaget är ganska kraftigt decentraliserat. Dock får inte enheterna fatta beslut om allt som berör dem utan ledningen har fortfarande kontroll på en rad områden, som till exempel investeringsbeslut.

4.1.5 Belöningsystem

Inom Åbro finns det inget generellt finansiellt belöningsystem som samtliga anställda kan ta del av. Däremot får ett fåtal anställda i ledande position en del av lönen som provision på företagets resultat. För övriga anställda finns inget uttalat system för belöningar även om viss belöning sker. Exakt vilka belöningar som är möjliga för de anställda finns inget regelverk för, men enligt ekonomichefen är det klart att anställda som gör ett bra jobb förutom lön får någon form av belöning.

4.1.6 Budget

Det primära styrinstrumentet hos Åbro är deras resultatbudget, vilket i princip är den enda typen av budget de upprättar även om det ibland görs en investeringsbudget. Budgetarbetet börjar med uppställandet av prognoser för nästkommande års försäljning. Efter att dessa fastslagits, vilket innebär att de undersöker hur rimliga olika alternativ är och väljer det som är mest troligt, börjar arbetet med att granska kostnaderna. Målet är att anpassa kostnaderna efter de intäkter som förväntas uppstå under året, det vill säga de dimensionerar företaget efter den förväntade försäljningen.

Den metod som används vid budgetering är en kombinationsmetod där ledningen tar in synpunkter från företagets enheter, dessa bedöms och skickas tillbaka. Efter detta får enheterna själva upprätta sina delbudgetar som därefter ska godkännas av ledningen.

Budgeten inom företaget anses egentligen uppfylla två syften. Vid själva uppställandet av budgeten blir det den viktigaste delen av företagets planeringsprocess. När däremot budgeten

är uppställd är det denna som prestationer mäts mot och i och med detta får budgeten funktionen av ett styrinstrument. Uppföljningen av budget sker månadsvis då det varje månad undersöks hur intäkter och kostnader utvecklas över en tolv månadersperiod.

4.1.7 Produktkalkylering

Åbro använder sig av båda synsätten inom produktkalkylering. Den kalkylmetod som företaget använder mest är bidragskalkylering. Det är den metod som används vid vardagliga beslut. Vid vissa situationer anser sig företaget tvunget att bryta ner samtliga kostnader som kan härledas till ett objekt och då använder de sig av självkostnadskalkylering. Både då de använder sig av självkostnads- och bidragskalkylering sker detta över en tidsperiod, med andra ord periodkalkylering.

Åbro använder sig av båda metoderna för att få fram en kostnadsbild att använda som underlag vid prissättning av varor. Prissättningen av Åbros produkter sker genom en kombination av hur det ser ut på marknaden och vilka alternativ som redan finns där, samt med hjälp av kalkylerna.

4.1.8 Investeringskalkylering

Investeringskalkyler tillämpas alltid innan beslut om en ny investering tas. På de fyra enheterna inom företaget förekommer investeringar vars investeringsbelopp kan variera. Det är enheterna, kostnadsställena, som räknar ut och ansvarar för investeringskalkylerna inom sin avdelning. Det är inte enheterna som tar det slutgiltiga beslutet om en investering, det beslutet tas gemensamt av ledningsgruppen på Åbro och det yttersta avgörandet har verkställande direktören. Trots att investeringskalkylering sker lokalt på de olika enheterna används samma metod av samtliga, paybackmetoden.

4.1.9 Finansiella och icke-finansiella nyckeltal

De finansiella nyckeltal Åbro använder som styrmedel är kopplade till företagets långsiktiga mål. Soliditeten är ett viktigt nyckeltal för Åbro och denna ska ej understiga 30 procent. Ett annat nyckeltal de använder sig av och styr mot är en vinstmarginal på 7 procent. Företaget följer ett flertal andra nyckeltal men dessa två är de viktigaste. En annan del av den finansiella styrningen är att de varje månad granskar hur totala intäkter och kostnader utvecklats under en rullande tolv månadersperiod. Generellt finns det, enligt Åbro, inget särskilt nyckeltal som är vanligt förekommande och speciellt berör bryggeribranschen.

Åbro har funderat på att införa ett balanserat styrkort i företaget men i dagsläget är det inget som används. Det utesluter dock inte att det kommer att användas i framtiden. Istället för att använda sig av balanserat styrkort har företaget de senaste åren börjat använda uttrycket ordning och reda. Det uttrycket används i många olika avseenden och syftar till att förbättra organisationen och få bättre kontroll över till exempel rutiner, vardagliga situationer, befogenheter och ekonomistyrning. I takt med att företaget får en bättre övergripande bild så kan balanserat styrkort eventuellt vara ett sätt att utveckla benämningen ordning och reda mot nya mål.

4.1.10 Benchmarking

Den Benchmarking som idag bedrivs av Åbro berör främst företagets marknadssida. Åbro följer noga hur företagets konkurrenter presterar, framförallt är det försäljningsstatistik de undersöker. Genom olika register undersöks hur mycket som säljs av olika produkter och detta jämförs med de egna försäljningssiffrorna. Andra marknadsrelaterade områden, inom vilka företaget jämför sig med konkurrenterna, är prisnivåer och försäljning hos Systembolaget.

På produktionssidan av företaget sker egentligen ingen benchmarking mot konkurrenter utan här får Åbro istället hjälp av sina leverantörer. Tanken bakom detta är att båda aktörerna drar nytta av att Åbro presterar bra.

4.2 Skånemejerier Ek För

Skånemejerier är ett livsmedelsföretag med inriktning på att producera mejerivaror. Företaget grundades 1964 vilket innebär att de förra året firade sin fyrtioårsdag. Den ekonomiska föreningen Skånemejerier omsatte förra året 2,7 miljarder kronor samtidigt som cirka 800 personer var anställda av företaget. De anställda är en nödvändighet för att företaget ska kunna ta hand om hela värdekedjan, från hämtning av mjölk hos bönder till leverans av färdiga produkter till livsmedelsbutiker. De produkter som tillverkas kan till att börja med delas in i två områden. Dels ägnar de sig åt tillverkning av traditionella mejeriprodukter såsom mjölk och ost, dels producerar de hälsoprodukter, så kallad functional food. Satsningen på hälsoprodukter inleddes för tio år sedan med introduktionen av ProViva, en fruktdryck baserad på en bakteriekultur som är hälsosam för magen. Efter detta har Skånemejerier fortsatt att utveckla nya produkter som kan klassificeras som functional food. Detta är något som de kommer att fortsätta med för att på så sätt rida på den hälsomedvetna trend som finns hos kunderna idag.

Företagets mejeriprodukter kan delas upp i olika kategorier. Företaget tillverkar förutom färskvaror, som mjölk och fil, även ost och mjölkbaserade industriprodukter. Industriprodukterna som tillverkas är mjölkpulver och kondensmjölk, dessa produkter säljs i första hand till bagerier men även till charkindustrin. Produktionen av företagets produkter sker i fyra olika anläggningar, samtliga belägna i Skåneregionen. Anläggningarna ligger i Malmö, Lunnarp, Kristianstad och i Hörby och är alla specialiserade på delar av företagets produktsortiment.

4.2.1 Skånemejeriets affärsplan

Skånemejeriernas affärsplan består av tre delar; deras vision, affärsidé och de mål som företaget har med verksamheten. Dessa tre delar kommer här att presenteras och förklaras utifrån vad som återges i företagets årsredovisning.

Vision:

”Skånemejerier ska vara en framgångsrik aktör som är känd för hög kompetens och gott anseende när det gäller livsmedel som bidrar till god hälsa och välbefinnande.”

Affärsidé:

”Skånemejerier ska utveckla, producera och sälja livsmedel som står för god smak, god hälsa och god miljö.”

Mål:

”Vår andel varumärkesprodukter ska öka på den nordiska marknaden. Vi ska vara det ledande mejeriet i Sydsverige och den naturliga tvåan i Sverige. Vi ska ha en betalningsförmåga som är minst i nivå med marknadsledaren i Norden för fortsatt självständighet. Soliditeten bör långsiktig vara ca 35 procent och inte understiga 30 procent.”

Detta är Skånemejeriernas lång- och kortsiktiga mål. Anledningen till önskan att andelen varumärkesprodukter ska öka är att Skånemejerier har möjlighet ta ut ett något högre pris för produkter med starka varumärken, mer om detta under beskrivningen av marknadssituationen. Under det avsnittet kommer vi även att närmare behandla det andra målet om att vara den naturliga tvåan i Sverige. Målet med betalningsförmåga kan egentligen översättas till att de ska betala ett avräkningspris till sina leverantörer som är minst lika högt som det Arla betalar. Avräkningspris är det pris bönder får för varje kilo mjölk de levererar och idag är detta mål nått. Även målet med god soliditet är idag uppnått då soliditeten ligger på 34 procent.

4.2.2 Marknadssituation

Mejeribranschen i Sverige är kraftigt regionalt indelad, vilket är en följd av hur det såg ut då branschen var kraftigt reglerad. Längst i norr finns Norrmejerier, i bland annat Dalarna och Jämtland finns Milko, därefter tar Arla Foods vid för att sträcka sig ner till södra Sverige där Skånemejerier tar över. Överlägset största aktören på marknaden är Arla Foods som är ungefär tio gånger större än Skånemejerier. Arla gick år 2000 samman med det danska bolaget MD Foods och bildade jätten Arla Foods.¹²⁹ I och med att det är ett dansk-svenskt företag så är de naturligtvis verksamma i båda länder och därmed en konkurrent som omringar Skånemejerier. Storleksförhållandet mellan de övriga mejeriföretagen är att Milko i princip är lika stora som Skånemejerier medan Norrmejerier är något mindre.

Den regionala indelningen mellan mejerierna berör i första hand upphämtningen av mjölk samt leverans av färskvaror. Skånemejerier är verksamma i södra Sverige och det är i Skåne och Ljungbyområdet företaget hämtar sin mjölk och det är främst i detta område försäljning av färskvaror sker. På marknaden för färskvaror i Skåne har företaget en marknadsandel på cirka 90 procent. Produkter med längre hållbarhet säljs istället över hela landet, samt till viss del i utlandet. Exporten består i första hand av ost och hälsoprodukter. De utländska marknader som Skånemejerier är verksamma på är främst våra nordiska grannländer men viss export av ost sker även till USA och till Australien. Marknadsandelen för Skånemejeriers ostar i Sverige uppskattas till ungefär 20 procent.

Skånemejerier beskriver det nuvarande konkurrensläget som hårt och de säljer flera produkter med förlust. De produkter som säljs med förlust är i första hand industriprodukterna samt en del ostar. Anledningen till att dessa säljer dåligt är att Skånemejerierna har begränsad möjlighet att påverka priset. Prissättning för bland annat mjölkpulver styrs av

¹²⁹ <http://www.arlafoods.se/templates/PlainPage2.aspx?id=6530>

interventionspriser bestämda av EU. De ostar som går dåligt är ostar som kan anses vara direkt utbytbara mot andra leverantörers, det vill säga ostar utan starka varumärken. Dessa ostar blir utsatta för kraftig konkurrens från importerade produkter som ofta är billigare. Anledningen till att utländska ostar från framförallt Tyskland och Holland är billigare är att tillverkare i dessa länder, beroende på andra förutsättningar, kan betala ett lägre avräkningspris till sina leverantörer. För ostar slår ett lägre avräkningspris hårt då det för varje kilo ost går åt tio liter mjölk. En annan anledning till att företaget tvingas sälja produkter med förlust är att de tvingas ta emot all mjölk bönderna levererar. Då det inte heller är tillåtet att hålla ut överbliven mjölk måste bolaget sälja produkter även om detta innebär en förlust.

En av anledningarna till att dagens konkurrenssituation är hård är som sagt att importen från utlandet ökat, framförallt efter Sveriges EU-inträde. Andra anledningar till den ökade konkurrensen är framfarten av butikernas egna märkesvaror, samt företagets kunders stora förhandlingsmakt.

En effekt av ökad import och större andel EMV är att dagens mejeridiskar är fulla av en mängd produkter från flertalet tillverkare. I och med detta krävs att Skånemejeriers mejeriprodukter utmärker sig från mängden. Om produkterna inte gör detta blir de lätt utbytbara och därmed ökar svårigheten att få bra betalt. För att undvika att företagets produkter blir anonyma i mängden försöker Skånemejerier i så stor utsträckning som möjligt använda sig av varumärken. Företaget anser att de genom att erbjuda starka varumärken kan leverera ett mervärde till kunden och för detta mervärde kan de ta ut en något högre ersättning. Detta är anledningen till att de har som mål att andelen varumärkesprodukter ska öka.

Förändringarna med en ökad andel EMV på marknaden ligger även bakom målet om att vara den naturliga tvåan i landet. Utvecklingen mot stor andel EMV kommer troligtvis att resultera i att butikerna förutom sina egna varor endast vill ha varor från två andra aktörer i sina mejeridiskar. Det är när detta val ska göras som Skånemejerierna ska vara det naturliga valet som andra leverantör bredvid marknadsledaren Arla. Detta ska genomföras med starka varumärken.

4.2.3 Organisationsform

Skånemejerier är en ekonomisk förening, vilket innebär att företaget ägs av sina leverantörer. Det vill säga det är de cirka 900 mjölkproducerande bönderna äger företaget. Denna ägandeform ger vissa speciella förutsättningar för verksamheten. Företagets syfte och existensberättigande är inte att gå med så stor vinst som möjligt, utan att betala högsta möjliga pris till sina leverantörer. Ägandeformen innebär att det finns ett större intresse av verksamheten från ägarna jämfört med vad som är fallet i marknadsnoterade aktieföretag. Ägarna är även involverade i styrningen av företaget då de väljer ut ledamöter till en föreningsstämma som i sin tur utser en styrelse för företaget.

Företaget organiserar sig i en divisionsform där affärsområdena produktion och marknad är divisionerna. Dessa divisioner är inte helt självständiga utan centralt i företaget finns staber som har ansvar för en del övergripande områden. De staber som finns centralt är förutom den högsta ledningen; administration, koncernfrågor, finans, information och forskning/utveckling. Skånemejerier är även en koncern med flera hel- och delägda dotterbolag. Värda att nämna är Svenska Ostkompaniet och JO Bolaget. Ostkompaniet, som

ägs tillsammans med Milko, har som uppdrag att marknadsföra och sälja all ost som de båda mejerierna tillverkar. Detta innebär att Skånemejerier endast tillverkar ost medan ett utomstående bolag ansvarar för försäljningen. JO bolaget ägs gemensamt med Arla Foods och har hand om företagets juicetillverkning och försäljning under bland annat varumärkena JO, Bravo och God Morgon.

4.2.4 Ansvarsenheter

Den primära form av ansvarsenheter som Skånemejerier har valt att organisera sig efter är resultatenheter. De enheter som har resultatansvar är företagets affärsområden, produktion och marknad. Dessa har befogenheter att fatta beslut i de flesta frågor men beslut som berör hela företaget fattas av koncernledningen och de centrala staberna. I dagens läge väljer företaget att inte koncentrera sig på internprissättning mellan de båda bolagen. Detta trots att handeln mellan resultatenheter är omfattande, det är affärsområdet marknads uppgift att sälja den produktion tillverkar.

4.2.5 Belöningsystem

Skånemejerier tillämpar inget belöningsystem. De anställda har ingen rörlig lönedel och ingen anställd har någon bonus kopplad till företagets resultat. De belöningar, förutom lön, en anställd kan få för väl utfört jobb är istället av icke-finansiell karaktär. En duktig medarbetare belönas genom att få utökat ansvar och större befogenheter, till exempel genom befordring.

4.2.6 Budget

Budgetarbetet på Skånemejerier börjar i augusti och grundar sig på prognostiserade försäljningssiffror för nästkommande år. Företaget använder sig av kombinationsmetoden. Ansvarsenheterna ställer upp delbudgetar där kostnadsställen budgeteras i detalj. Efter diskussioner och justeringar fastställs nästkommande års budget av ledningen. Ledningen kommunicerar förväntat resultat genom delegering av detaljer i budgetprocessen. Budgeten är främst ett styrverktyg även om planeringssyftet anses ha viss betydelse.

Styrelse och ledning fokuserar på budget och resultat. Det är anledningen till att budgeten har så stor betydelse för verksamhetens styrning. Marknadens föränderliga karaktär gör det komplicerat att, redan vid tidpunkten för budgetens framtagning, uppskatta intäkternas storlek för nästa period. Med rådande situation på marknaden som utgångspunkt försöker de fastställa det mest sannolika framtidsscenarioet. Kostnadsfördelningen är inte heller okomplicerad. Det kan vara svårt att fördela kostnader för funktioner som saknar direkt relation till specifika ansvarsenheter.

Budgetprocessen tar mycket tid i anspråk och det råder delade meningar om huruvida budgetens nytta motsvarar nedlagda timmar eller ej. Vad svaret blir är enligt företagets administrativa chef beroende av vem du frågar och dennes befattning. Själv känner hon sig kliven i frågan. Hon anser att budgeten har en viktig funktion men att dess utformning och innehåll kan diskuteras.

Uppföljning sker genom redovisning mot resultat en gång i månaden. Vid avvikelser från förväntat resultat utreds orsaken till dessa avvikelser. Företagets datalager innehåller detaljerad information om samtliga produkter. Datalagret ger möjlighet att relativt enkelt upptäcka om en eller flera produkter minskat i lönsamhet.

En årlig företagsövergripande och affärsområdesinriktad prognos presenteras i mars. Utöver denna görs prognoser månadsvis med resultatrapporten som underlag. Prognoserna är mycket viktiga för verksamheten men sker inte på samma detaljnivå som budget.

4.2.7 Produktkalkylering

Produktkalkyler är viktiga då företaget har ett stort produktsortiment och lansering av nya produkter sker ofta. Vid uträkning av produktkalkyler har Skånemejerier valt att fördela samtliga kostnader till de olika produkterna och produktlinjerna. Med detta menas att till och med kostnader för företagsövergripande funktioner som ekonomiavdelningen fördelas till enskilda produkter. Företagets av självkostnadskalkylering har diskuterats. Varianten av självkostnadskalkylering som de tillämpar är periodkalkylering. Det finns röster inom företaget som anser att detta är allt för komplicerat och att det är svårt att fördela exempelvis en del administrativa kostnader på rättvist sätt.

Det ideala syftet med företagets produktkalkyler skulle egentligen vara att sätta priset på företagets produkter. Dock är det idag väldigt få produkter som Skånemejerier själva kan sätta priset på. Istället sätts ofta priset i förhållande till konkurrenter eller helt enkelt på den nivå som företagets kunder bestämmer. Istället för att vara en grund för prissättning får produktkalkylerna därmed ett annat syfte. Idag används de primärt för att i efterhand beräkna produkternas lönsamhet, dessutom används de som ett verktyg för lagervärdering. Företaget har även legotillverkning av vissa produkter, vilket innebär att andra företag tillverkar vissa av Skånemejeriers varor. I detta fall används kalkylerna för att utreda vilka kostnader företaget har i samband med legotillverkningen.

4.2.8 Investeringskalkylering

Produktutveckling och nya förpackningsmetoder, som ofta förekommer i den bransch Skånemejerier verkar i, kräver stora investeringar i nya maskiner. Vid investeringar i nya maskiner och andra anläggningstillgångar använder företaget investeringskalkyler. Den metoden som används är nuvärdesmetoden då företaget anser den enkel att använda samt att det inte finns mycket inflation att räkna med idag.

Nya investeringar delas upp i olika områden beroende på vilka beslut som ska fattas. Vissa investeringar måste göras på grund av lagkrav såsom arbetsmiljölagstiftning och annan lagstiftning som har med hygien att göra. Andra investeringar är direkta ersättningar av utrustning som blivit för gammal och måste bytas då produktionen har en betydande roll för verksamheten.

4.2.9 Finansiella och icke-finansiella nyckeltal

De finansiella nyckeltal som Skånemejerier använder sig av mest och som också är de viktigaste ekonomiska målen för företaget är soliditeten och avräkningspriset. Soliditeten visar företagets finansiella stabilitet och betalningsförmåga på lång sikt. Skånemejerier har som mål att soliditeten ska ligga omkring 35 procent och inte understiga 30 procent. De senaste åren har företaget lyckats väl med detta mål då soliditeten varit omkring 34 procent.

Det andra viktiga finansiella nyckeltalet är företagets betalningsförmåga. Vad Skånemejerier avser med detta är summan av det genomsnittligt utbetalda avräkningspriset plus företagets resultat efter finansiella poster utslaget per kg invägd mjölk. Med avräkningspris avses här det pris som Skånemejerier betalar sina mjölkleverantörer. Avräkningspriset består av summan av utbetalda ersättningar för mjölkråvaran och kan till exempel bestå av kontraktspris, B-pris, kvantitets/kvalitets- och miljöbonus. Avräkningspriset mäts i öre/kg invägd mjölk och i dagens läge betalar de bättre än Arla Foods. Eftersom Skånemejerier är en ekonomisk förening är deras främsta mål att betala ett så högt avräkningspris som möjligt till sina leverantörer, som också är ägarna till företaget.

Inom företaget förekommer idag ett arbete för att i större utsträckning än tidigare använda nyckeltal som styrinstrument. Som en del av detta har ekonomichefen bett koncernledningen ta fram vilka nyckeltal som är mest intressanta för dem. Än så länge är det fortfarande resultatet och avräkningspriset som är de viktigaste.

De icke-finansiella nyckeltal som företaget börjat jobba med är olika produktivetsmått ute i produktionen. Emellertid anser de att det kan vara svårt att avgöra vilken effekt dessa mått får på resultatet. Det är framför allt ägarna som är intresserade av produktiviteten då antalet anställda är ungefär lika många som när företaget hade 1600 leverantörer och numera är antalet leverantörer bara cirka 900.

Skånemejerier använder sig inte av balanserat styrkort men uppger att de har diskuterat möjligheten. Orsak till att det inte var intressant för dem var att organisationen inte var mogen för det. Samtidigt som företaget diskuterade införandet av balanserat styrkort började IT-utvecklingen komma igång, varpå företaget valde att satsa på det istället. Det har varit viktigt för Skånemejerier att få ett väl fungerande IT-system och verkligen få personal att använda sig av det. Nu har företaget utvecklat ett datalager där information om till exempel försäljning, produktion och lager kan fås. Detta datalager används primärt för uppföljning.

4.2.10 Benchmarking

Inom Skånemejerier tillämpas benchmarking inom en rad olika områden. Exempel på den benchmarking som förekommit hittills är att de gjort jämförelser angående osttillverkningen. Det företaget undersöker är hur konkurrenterna går tillväga för att tillverka ost och hur mycket resurser de förbrukar. Nyligen genomfördes även en jämförande undersökning på IT-området. Syftet var att få en bild av hur användning och utveckling av IT-baserade system uppfattas på andra företag

5 Analys

I nedanstående avsnitt kommer vi att analysera de data vi fått från våra två fallföretag. Empirin analyseras först med hjälp av teorikapitlet och därefter jämför vi fallföretagen med varandra. Kapitlet avslutas med en diskussion om vad analysen lett fram till.

5.1 Empiri mot teori

I detta avsnitt kommer vi att jämföra våra fallföretags agerande med vad teori inom ekonomistyrning anser vara lämpligt. Jämförelsen börjar med en kort repetition av empirin samt en sammanfattning av relevant teori varpå analysen följer.

5.1.1 Organisationsform

Åbro har valt att organisera sig i en funktionsorganisation medan Skånemejerier har valt en divisionsorganisation med ett antal centrala staber.

Teori om företagets val av organisation säger att det inte finns någon optimal organisationsform som passar för alla företag. Istället bör företagets organisationsform anpassas efter de situationsvariabler som påverkar dem. De situationsvariabler som främst påverkat Åbros val av organisationsform anser vi vara storlek, geografisk spridning samt differensen mellan produkterna. Att företaget har relativt få anställda gör det möjligt att fortfarande ha en funktionsorganisation utan att antalet nivåer i företaget blir ohanterligt. Valet stöds av att verksamheten i princip är belagd till samma ort. Företagets produkter är relativt lika, de säljs och produceras på likartat sätt till ungefär samma kunder. Ytterligare en aspekt som stöds av teorin är att funktionsorganisationen tenderar att vara vanlig i företag där ägarna styr verksamheten, något som är fallet hos Åbro.

Skånemejeriernas val av divisionsorganisation stöds av att företaget enligt teorin har delar som ofta måste styras på olika sätt för att fungera effektivt. De har exempelvis verksamhet på flera orter, samt differentierade produkter. Produkterna de har skiljer sig åt på flera sätt. De producerar både till industrier och konsumenter samtidigt som de har produkter med både kort och lång hållbarhet. Det är dock inte efter någon av dessa faktorer som företaget har valt att divisionalisera sig. Istället består divisionerna av de två affärsområdena marknad och produktion. De anser med andra ord att dessa funktioner är så viktiga och skiljer sig så kraftigt åt att de ska delas upp i divisioner. En anledning till detta anser vi vara att det inom affärsområdet marknad är viktigt att vara kundinriktad och duktig på marknadsföring. Inom produktion är det istället viktigt att vara tekniskt kunnig för att därmed kunna producera på ett effektivt sätt.

Både Skånemejerier och Åbro anser sig ha ett decentraliserat beslutsfattande. Detta är något som står i motsats till teorin som säger att beslutsfattandet i processindustrin oftast är centraliserat. En förklaring kan vara att den livsmedelsinriktade processindustrin till viss del skiljer sig från den övriga industrin. Vi ser ett antal aspekter där de skiljer sig från processindustrin. Större delen av livsmedelsföretagens produkter vänder sig till konsumenter

medan till exempel stål- och pappersmassaföretag främst riktar sig till företag. Detta medför bland annat att livsmedelsföretagen har ett större antal kunder. Konsumenters efterfrågemönster kan enligt oss antas variera i större utsträckning än industriella kunder. Ett exempel på att livsmedelsföretagens kunder förändrar sitt efterfrågemönster är att Skånemejerier fått anpassa sitt sortiment efter dagens hälsotrend. Det finns därmed belägg för att företag i den livsmedelsinriktade processindustrin lever i en omvärld som är mer föränderlig jämfört med processindustrin i övrigt. Då företag lever i en föränderlig omvärld påstår teorin att de för att fungera effektivt bör ha ett decentraliserat beslutsfattande.

5.1.2 Ansvarsenheter

Inom Åbro har ledningen valt att fördela ut ansvar till kostnadsenheter vilket skiljer sig från Skånemejeriernas ansvarsenheter med resultatansvar.

En tanke bakom resultatenheter, som används hos Skånemejerier, är att beslut ska fattas på så låg nivå som möjligt i företaget då det är där kunskapen finns. I och med detta förväntas kvalitén på besluten att öka. Ytterligare en poäng med att fördela ut ansvaret är att beslutsfattandet går snabbare vilket, som ovan nämnts, passar Skånemejeriers föränderliga omvärld. Att som Skånemejerier inte använda sig av internpriser mellan de två resultatenheterna kan enligt teorin minska fördelarna med att använda denna form av ansvarsenhet. Internpriset ska ge enheterna information som ska göra avvägningar mellan intäkter och kostnader möjliga. I Skånemejerier kan frånvaron av detta öka risken för överutnyttjande av tjänster mellan enheterna.

Att Åbro valt kostnadsenheter kan förklaras med att de är en relativt liten organisation. Storleken kan innebära att kommunikation mellan enheter och ledning är okomplicerad. När detta är fallet påstår teorin att en uppdelning i resultatenheter inte är organisatoriskt eller ekonomiskt fördelaktigt. Om resultatenheter inte är aktuellt står valet mellan intäkts- och kostnadsansvar. Att som Åbro av dessa två välja kostnadsansvar kan förklaras med att det pressade konkurrensläget som företaget verkar i tvingar företaget till kostnadskontroll.

5.1.3 Belöningsystem

Skånemejerier har inget uttalat belöningsystem. Hos Åbro däremot får ett fåtal personer i ledande positioner provision på företagets resultat.

Belöningsystemet på Åbro uppfyller några av de krav som finns på ett effektivt belöningsystem. Ett av företagets mål är att uppnå en viss vinstmarginal och då bonus är kopplad till företagets resultat anser vi rätt sak belönas. Belöningen utgår till personer i ledande positioner som får anses vara de som i störst utsträckning kan påverka resultatet. Systemet har även delar som inte uppfyller kraven för effektiv motivation. Det kan vara svårt att direkt koppla de belönades prestationer till företagets resultat.

Att införa ett belöningsystem för majoriteten av de anställda inom fallföretagen kan vara ett sätt att motivera de anställda att prestera resultat som får företagen att nå uppsatta mål. Då belöningarna kan vara av både finansiell och icke-finansiell karaktär behöver en sådan satsning inte bli särskilt kostsam för företaget. För att belöningarna ska få önskad effekt är det

viktigt att företagen är noggranna med att rätt beteende premieras och att belöningen ges till rätt personer.

5.1.4 Budget

Budgeten är det primära styrinstrumentet för bägge våra fallföretag. Arbetet med uppställningen är även den identisk, då båda använder sig av kombinationsmetoden.

Både Åbro och Skånemejerier bedriver resultatinriktade verksamheter och detta resulterar i att deras budgetprocess hamnar i fokus. Enligt teorin riskera detta att ske på bekostnad av övriga finansiella samt icke-finansiella styrverktyg, vilket är något som vi ser tecken på hos våra fallföretag. Bland annat nämner ekonomichefen på Skånemejerier att de lägger ned så mycket tid på budgetarbetet att de inte hinner med så mycket annat.

Enligt teorin om budget finns det flera fördelar med att såsom våra fallföretag använda budget som ett av de primära styrinstrumenten. Budgeten är ett verktyg för ledningen att kommunicera företagets mål och strategier till samtliga anställda. De anställda får information om vad som förväntas hända i företaget under nästkommande år. Budgeten är även ett verktyg som går att använda både för planering av verksamheten och för styrning. Bland våra företag är det dock bara Åbro som uttalat använder budgeten i båda dessa syften. Detta då de helt planerar storleken på företaget efter budgeten. För att budgeten ska fungera som ett styrinstrument är det viktigt att budgeten verkligen följs upp och att prestationer mäts mot denna. Detta sker också med bestämda tidsintervall hos både Åbro och Skånemejerier. Om företaget verkligen lyckas utnyttja alla fördelar med budget beror till viss del på hur arbetet med att ställa upp budgeten går till väga.

Kombinationsmetoden, som används hos våra fallföretag, ställer vissa krav på framförallt ledningen inom företagen för att den ska fungera effektivt. Om inte ledningen är engagerad och väl insatt i företagets verksamhet riskerar budgetarbetet att ta för mycket tid och resurser i anspråk i förhållande till den genererade nyttan. Att det förekommer diskussioner inom Skånemejerier om budgetens nytta kan vara ett tecken på att budgetarbetet inte utförs på ett optimalt sätt. Hos Åbro som är organiserade efter kostnadsenheter är det naturligt att ledningen är mer involverade i den löpande verksamheten. Detta gör att vi tror att kombinationsmetoden fungerar mer effektivt där.

Ovan nämnde vi några av fördelarna som användandet av budget medför. Det finns dock en del forskare som är starkt kritiska till budgeten som primärt styrinstrument. En del av den kritik som Wallander lyfter fram är att budgetar ofta blir missvisande vilket medför att delar av syftet med budget går förlorad. Anledningen till att de ofta blir missvisande är att budgetar helt bygger på prognoser. Fallföretagens budgetar bygger helt på försäljningsprognoser för kommande verksamhetsår. Företagen lever enligt egen utsago i en föränderlig omvärld och de båda har produkter som är väderberoende. Detta är några av de faktorer som gör det svårt för våra fallföretag att i förväg prognostisera försäljningen för hela nästkommande år. Stor svårighet med att ställa upp hållbara prognoser bör leda till att de uppställda budgetarna hos våra fallföretag sällan kommer att stämma. Att detta är fallet får oss att tvivla lite på våra studerade företags starka fokus på budget. Den föränderliga omvärlden de lever i gör att vi anser dem fokusera för mycket på budgeten och budgetarbetet.

5.1.5 Produktkalkylering

På Skånemejerier används självkostnads-kalkylering i syfte att bedöma produkters lönsamhet. Åbro tillämpar både självkostnads- och bidragskalkylering som underlag för produktprissättning.

Skånemejerier använder den kalkylmodell som enligt teorin är vanligast hos svenska livsmedelsföretag. Om denna variant verkligen är bäst för dem besvarar inte teorin. Däremot nämns aspekter som måste beaktas. En helt perfekt fördelning är i princip omöjlig och därför kan kalkyler ibland visa ett felaktigt resultat. Om fördelning av kostnader inte är optimal kan lönsamma produkter visas som olönsamma. Det är även viktigt att arbetet med och uppställandet av kalkylen inte tar så mycket resurser i anspråk att nyttan med den försvinner. Att det förekommer diskussioner inom Skånemejerier om att fördelning av kostnader inte kan göras på ett bra sätt kan vara ett tecken på att kalkylarbetet eventuellt bör förenklas.

Att som Åbro använda sig av bidragskalkylering som primärt kalkyleringsinstrument är relativt ovanligt i Sverige. Detta innebär dock inte att det är en felaktig metod. Vid denna metod är det enligt teorin viktigt att de använda täckningsbidragen verkligen täcker de samkostnader företaget har. Vid de fall där de använder sig av självkostnads-kalkyler är det viktigt att de tänker på samma aspekter vi ovan nämnt angående Skånemejerier.

5.1.6 Investeringskalkylering

På Åbro Bryggeri tas investeringsbeslut oftast gemensamt av ledningsgruppen och till stöd för besluten har de investeringskalkyler uppställda enligt paybackmetoden. Beroende på vilken sorts investering det rör sig om använder sig även Skånemejerier av investeringskalkyler. Den metod de då använder sig av är nuvärdesmetoden.

Processindustrin är en kapitalintensiv bransch, vilket enligt teorin medför att investeringsbeslut blir viktiga för företagen. Åbro använder sig av en metod för investeringskalkylering som i vissa fall kan visa ett felaktigt resultat. Att använda sig av denna något felaktiga metod är de dock inte ensamma om då den är vanligt förekommande i svenska företag. En anledning till nyttjandet av denna metod kan vara att den är enkel att använda sig av. För att minska risken för fel måste Åbro noggrant specificera de beslutskriterier som ska gälla. De bör även på något sätt, vid jämförelse mellan två investeringar, försöka ta hänsyn till alternativens ekonomiska livslängd. Då investeringarna inom företaget ibland kan röra mångmiljonbelopp anser vi att de vid dyra investeringar även bör använda en mer korrekt kalkylmetod, som nuvärdesmetoden.

Den metod Skånemejerierna använder sig av ger i de flesta fall ett korrekt resultat. Det är dock viktigt för dem att tänka på att metoden vid jämförelse mellan investeringar med olika livslängd kan visa ett felaktigt resultat. Om denna jämförelse ska göras måste det erhållna nuvärdet räknas om till annuitetsbelopp. Det är även viktigt för båda fallföretagen att tänka på att kalkylerna endast grundar sig på antaganden och att de därför inte ska ses som absoluta sanningar.

5.1.7 Finansiella och icke-finansiella nyckeltal

De nyckeltal som Åbro använder sig av för att styra verksamheten är soliditet och vinstmarginal, det vill säga nyckeltal som enbart är av finansiell karaktär. Skånemejerier använder sig även de av soliditet, dessutom är avräkningspriset viktigt för dem. Inom produktion använder sig de även av produktivitetmått, det vill säga icke-finansiella nyckeltal.

Många företag använder sig av finansiella nyckeltal för att styra sin verksamhet. Det är viktigt att dessa mått är kopplade till företagets mål. Båda våra fallföretag använder sig av finansiella nyckeltal som är knutna till deras uppsatta ekonomiska mål. Detta gör att denna del av styrningen fokuseras på områden som är kopplade till företagets strategiska arbete. Både Skånemejerier och framförallt Åbro har stort fokus på de finansiella aspekterna av företaget. Detta visar sig även i det stora resultatfokus som finns inom företagen. Kritiker till detta sätt att styra menar att siffrorna som används är för inaktuella och godtyckliga för att fungera för styrning. Dessutom tenderar finansiell styrning att bli för kortsiktigt inriktad. För att undgå detta bör företag även mäta icke-finansiella nyckeltal. Detta förekommer i stort sett inte alls hos fallföretagen. Teorin framhåller även att företagets styrverktyg ska kopplas till företagets mål. Skånemejerier och Åbro satsar mycket på att hålla hög kvalitet på sina produkter. Trots detta använder de i sin styrning inga mått för att kontrollera att detta verkligen sker.

Då de i princip inte använder sig av några icke-finansiella nyckeltal i styrningen har de inte heller någon form av balanserat styrkort vilket vi tror delvis kan förklaras av företagens ägandeform. Detta då det visat sig att av de 38 procent av svenska företag som använder balanserat styrkort är de flesta börsnoterade företag. Inom ägarstyrda företag är användandet betydligt mindre utspritt. Det ökande användandet av nyckeltal inom Skånemejerier tillsammans med den ökade datorvanan inom organisationen leder oss till tron att det snart kan vara lämpligt att återigen diskutera ett balanserat styrkort.

5.1.8 Benchmarking

Inom Åbro Bryggeri förekommer benchmarking genom att företaget jämför prestationsmått med konkurrenterna. Skånemejerier har genomfört omfattande benchmarking gällande osttillverkning men även angående IT-avdelningen.

Åbro använder en konkurrensinriktad benchmarking som ofta anses vara effektiv. Den information Åbro inhämtar uttrycker mest hur företaget presterar jämfört med konkurrenterna. Informationen hjälper inte företaget att bli effektivare eller mer lönsamt. Det är trots allt detta som får anses vara det primära syftet med benchmarking och detta uppnås inte av Åbro. Att företaget får hjälp av sina leverantörer med att effektivisera produktionen går enligt oss inte att klassificera som benchmarking. Detta då det inte rör sig om någon jämförelse med andra företag eller enheter.

Skånemejerier använder sig av både konkurrens- och funktionsinriktad benchmarking. Att jämföra osttillverkningen mellan mejerierna bör enligt teorin resultera i en effektiv benchmarking som bör öka effektiviteten hos Skånemejerier. Den funktionsinriktade jämförelsen som gjorts med IT-användningen kan även den vara effektiv och leda till förbättringar. En förutsättning är att de företag som jämförs faktiskt är så lika att en jämförelse blir möjlig.

Inom detta område anser vi det finnas möjligheter till förbättringar för bägge fallföretagen. Vi förespråkar att Åbro använder sitt samarbete med Scottish & Newcastle för att jämföra sin produktion med dem. Detta tror vi kan leda till effektiv benchmarking och då de snarare är samarbetspartners än konkurrenter borde det inte vara omöjligt att få tillgång till behövlig information. För Skånemejeriers del ser vi möjligheter till benchmarking angående tillverkning av färskvaror mot exempelvis Milko. Detta företag samarbetar redan med Skånemejerier och de konkurrerar inte med varandra angående denna produktgrupp.

5.1.9 Sammanfattning

Enligt den övergripande modell som vi följt i denna uppsats är en förutsättning för önskat resultat att företagets styrverktyg kopplas till dess mål och strategi. De mål som finns hos fallföretagen är främst uttryckta i finansiella termer. De strategier de valt inkluderar däremot även icke-finansiella aspekter, exempelvis att de främst satsar på att konkurrera med hjälp av kvalitet. De formella styrverktyg som företagen använder anser vi visserligen vara väl anpassade till de finansiella målen inom företagen. Däremot visar inte vår studie att styrmedlen är anpassade till de icke-finansiella delarna av strategin. Huruvida företagens organisationsstruktur är anpassad till mål och strategier anser vi oss inte ha tillräcklig information för att avgöra.

5.2 Jämförelse av fallföretagen

Den andra delen av vår analys är en direkt jämförelse mellan våra fallföretag. Jämförelsen kommer att göras på samtliga områden vi undersökt hos företagen. Först i avsnittet har vi placerat en matris där jämförelsen har sammanställts. Därefter jämförs fallföretagens marknadssituation för att sedan följas upp med jämförelse av deras organisationsstruktur och formella styrmedel.

5.2.1 Jämförande matris

	AB Åbro Bryggeri	Skånemejerier Ek för
Organisationsform	Funktionsorganisation	Divisionsorganisation
Ansvarsenheter?	Ja, kostnadsansvar	Ja, resultatansvar
Belöningsystem?	Ja, provision på resultat för personer i ledande position	Nej inget uttalat
Budget:		
Styrinstrument	Ja, det primära	Ja, det primära
Planeringsinstrument	Ja, verksamheten utformas efter budget	Nej, inte i första hand
Metod	Kombinationsmetod	Kombinationsmetod
Uppföljning	Prestationer mäts mot budget	Varje månad
Produktkalkylering:		
Används?	Omfattande användning	Omfattande användning
Metod	Främst bidragskalkylering, i specialfall självkostnad, båda med periodkalkylering	Självkostnad med periodkalkylering
Syfte	Prissättning	Lönsamhetsberäkning
Investeringskalkylering	Paybackmetod	Nuvärdesmetod
Finansiella nyckeltal	Soliditet och vinstmarginal	Soliditet och betalningsförmåga
Icke-finansiella nyckeltal	Inga	Produktivitet
Benchmarking:		
Används?	Ja, i viss omfattning	Ja, i stor omfattning
Variant	Konkurrentinriktad	Konkurrent- och funktionsinriktad
Områden	Marknadsuppgifter	Ostillverkning och IT användning

5.2.2 Marknadssituation

Då våra två fallföretag är verksamma på delvis olika marknader anser vi det viktigt att först redogöra för de bägge företagens marknadssituation. Visserligen har de båda till viss del samma kunder men de konkurrerar mot helt andra företag och företagens olika produkter skapar vissa specifika förutsättningar. Trots detta visar även företagens marknadssituationer upp en hel del likheter.

Åbro har en marknadsandel på den totala dryckesmarknaden i Sverige på 6 procent medan de har 10 procent av marknaden för öl. Dessutom har de Sveriges mest sålda cider i sitt sortiment. Företaget har även en betydligt starkare position på de marknader som kan kallas för bolagets hemmamarknad, i första hand Småland. Skånemejeriers levererar alla sina färskvaror till den skånska hemmamarknaden och på dessa produkter har de i det närmaste monopol. På de produkter som levereras över hela landet har de dock en betydligt mindre marknadsandel, till exempel så står de för cirka 20 procent av den svenska ostförsäljningen.

Konkurrenssituationen för Åbro och andra bryggerier har på senare år blivit betydligt hårdare i och med att svenskarna i större utsträckning än tidigare åker utomlands för att handla öl. Detta är ett led av Sveriges medlemskap i EU och svensk alkoholskatt, med andra ord faktorer som är utanför företagets egen kontroll. Även Skånemejerier har märkt av en hårdare konkurrenssituation. EU-inträdet har lett till att utländska konkurrenter med lågt pris i ökad grad börjat exportera till den svenska marknaden. Medlemskapet i EU har även fört med sig att Skånemejerier besitter mindre kontroll över sin prissättning då företaget påverkas av den gemensamma Europeiska jordbrukspolitikerna. En del av denna är bland annat att sätta interventionspriser för vissa mjölkbaserade produkter.

Det finns tre kundgrupper för Åbro; systembolaget, dagligvaruhandeln och restaurangbranschen. Karakteristik för de två första är att de är stora kunder och därmed har de stor förhandlingsstyrka gentemot sina leverantörer. Dagligvaruhandeln är även mejeriernas främsta kunder och deras stora förhandlingsmakt påverkar därför även Skånemejerier. Inom dagligvaruhandeln har användandet av egna varumärken ökat vilket har satt ytterligare press på deras leverantörer. Förändringar i konkurrenssituationen har medfört att Åbro och Skånemejerier satsar på export i större utsträckning än tidigare.

De likheter som finns mellan de båda fallföretagen är följaktligen att båda är stora på sina respektive hemmamarknader medan de är mindre aktörer i Sverige i stort. De har båda en i dagsläget begränsad export även om de strävar efter att denna ska växa. Företagens prissättning kan de inte helt och hållet styra själva utan här påverkas Skånemejerier mycket av EU men även av sina konkurrenter och kunder. Åbro styrs istället i första hand av sina konkurrenters prissättning men prissättning i dagligvaruhandeln påverkas även mycket av företagets kunder. Den mest uppenbara likheten mellan företagen är att deras konkurrenssituation har blivit tuffare i och med Sveriges inträde i EU.

5.2.3 Organisationsstruktur

Åbro är organiserat efter en funktionsindelning medan Skånemejerier har valt att använda en divisionsindelning med ett antal centrala staber. Skånemejerier har valt att ge sina ansvarsenheter resultatansvar, Åbro däremot arbetar med kostnadsenheter. Beslutsfattande rörande viktiga företagsövergripande frågor tas centralt inom bägge företagen men samtidigt har enheterna en viss grad av självstyre. De belöningsystem som finns skiljer sig åt mellan företagen. Hos Åbro har ett fåtal personer i ledande ställning lön som baseras på företagets resultat, detta är något som helt saknas hos Skånemejerier. Däremot förekommer det hos båda att bra jobb kan belönas, men detta finns det inget regelverk för.

Våra fallföretag har en något speciell ägandesituation. Skånemejerier är en ekonomisk förening där leverantörerna är föreningens ägare. Samtliga medlemmar i föreningen röstar fram en föreningsstämma som i sin tur sedan utser och kontrollerar företagets styrelse. Detta ägandesätt resulterar i att ägarna i större utsträckning än hos ett aktiebolag är intresserade av den bedrivna verksamheten. Ägandeformen gör även att det primära syftet med företaget inte är att gå med vinst utan istället att betala högsta möjliga pris till leverantörerna. Även Åbro har en ägandeform som gör att ägarna är mer intresserade av bolaget än vad som är ofta är fallet i ett börsnoterat företag. För Åbro beror detta istället på att företaget är familjeägt. Som en del av detta är det två stycken av ägarna som är anställda i företaget.

5.2.4 Formella styrmedel

Budgeten är fallföretagens primära styrinstrument. En kombination av uppbyggnad och nedbrytning används vid uppställandet. Ledningen tar fram förutsättningar för de delbudgetar som därefter upprättas av ansvarsenheter budgeterare. Styrningssyftet är överordnat planeringssyftet. Företagen använder även budgeten som ett verktyg för att följa upp prestationer, vilket sker månadsvis hos bägge företagen.

Företagens produktkalkyler används i olika syften. Medan Åbro använder sina kalkyler som en hjälp vid prissättningen av produkter använder Skånemejerier i första hand sina kalkyler för att kontrollera kostnader och lönsamhet. Även metoden för att ställa upp kalkyler skiljer sig åt mellan dem. Visserligen använder sig båda två av självkostnads kalkylering men hos Åbro används denna endast i undantagsfall. Istället är det bidragskalkylering som är den metod företaget tillämpar till vardags. Skånemejerierna använder istället enbart självkostnads kalkylering.

Inom båda fallföretagen används investeringskalkyler som en del av beslutsfattandet när nya investeringar ska göras. De kalkyleringsmetoder som tillämpas skiljer sig åt. Åbro använder sig av paybackmetoden för att stödja sina beslut, Skånemejerierna däremot använder sig av nuvärdesmetoden. Dock beror det till viss del på vilken typ av investering som görs. Om investeringen tvingas fram genom lagstiftning eller av att gamla maskiner måste förnyas får kalkylerna en mindre viktig roll, om någon, i beslutsfattandet.

Det finansiella nyckeltal som både Åbro och Skånemejerier styr med är företagets soliditet som inte ska understiga 30 procent. Förutom detta mått använder Åbro även ett mål gällande företagets vinstmarginal. Detta är inget nyckeltal som Skånemejerier använder. Istället är företagets betalningsförmåga, som är kopplat till hur mycket de betalar sina leverantörer, ett

viktigt nyckeltal som mycket av verksamheten styrs efter. Även om betalningsförmågan inte är samma nyckeltal som vinstmarginal mäter de enligt oss i förlängningen samma sak. Ju högre lönsamhet Skånemejerier uppvisar, desto bättre blir deras betalningsförmåga. Förutom dessa två nyckeltal hos fallföretagen är företagets resultat något som företagets ledningar fokuserar mycket på. I Åbros fall sker detta genom månadsvis uppföljning av kostnader och intäkter under en rullande tolv månaders period.

Icke-finansiella nyckeltal används inte i någon större utsträckning av företagen. Inom Skånemejerier finns det dock ett arbete för ett större utnyttjande av nyckeltal. Inom produktion brukas till exempel redan idag olika nyckeltal för att mäta produktivitet. Inget av de undersökta företagen nyttjar sig idag av någon form av balanserat styrkort även om de fört diskussioner om att införa detta.

Den benchmarking som förekommer är av relativt annorlunda karaktär mellan Åbro och Skånemejerier. Hos Skånemejerier har benchmarking främst förekommit inom tillverkningen av ost, men de har även bedrivit en jämförelse med sin IT-avdelning mot andra företags. Åbro använder sig istället av jämförelser på framförallt marknadssidan. De följer konkurrenternas pris, utbud och försäljningssiffror.

En sammanfattning av denna jämförelse visar att det primära styrinstrumentet hos Åbro och Skånemejerier är budgeten och båda företagen använder sig av kombinationsmetoden för att ställa upp den. Företagen använder sig inte av samma kalkyleringsmetoder, varken för produkt- eller investeringskalkyler. Deras produktkalkyler tillämpas inte heller i samma syfte. De finansiella nyckeltal som är gemensamt för fallföretagen är soliditeten men sedan använder sig Åbro av vinstmarginal medan Skånemejerier anser att avräkningspriset är mer väsentligt för styrningen. Gemensamt för företagen är dessutom att användandet av icke-finansiella nyckeltal är begränsad även om Skånemejerier använder sig av vissa produktivitetmått. Inget av företagen tillämpar någon form av balanserat styrkort. Benchmarking används i viss mån av båda företagen men inom vilka områden detta sker skiljer sig åt.

5.3 Analysdiskussion

Vår undersökning visar att det finns likheter mellan fallföretagen angående tillämpningen av formella styrmedel. Budget är det primära styrinstrumentet i båda företagen. De använder sig mycket av produkt- och investeringskalkyler samt finansiella nyckeltal i sin styrning.

Skillnaderna som finns mellan företagen är främst inom området organisationsstruktur där de varken har liknande organisationsform, ansvarsfördelning eller form av belöningar. Även bland de formella styrmedlen finns det vissa variationer. Framförallt är det val av metod som varierar mellan företagen. Anledningarna till de skillnader som jämförelsen fört fram anser vi beror på företagsspecifika faktorer. Dessa har vi redan förklarat tidigare i analysen och därför kommer vi inte närmare gå in på dessa i fortsättningen av denna diskussion. Istället fokuserar vi på de omfattande likheter vi anser finns och vi försöker förklara varför de uppstått.

De likheter vi ser mellan företagen beror enligt oss på flera faktorer, bland annat företagets tillverkningsprocess och marknadssituation.

Tillverkningen hos fallföretagen är kapitalintensiv, med andra ord är mycket kapital uppbundet i anläggningstillgångar. Nya produkter kan därmed innebära omfattande investeringar i produktionsutrustning. Detta kan förklara det utbredda användandet av investerings- och produktkalkylering. Investeringskalkyler krävs för att bedöma investeringens lönsamhet. Denna bygger i sin tur dels på prognoser om försäljning, dels på produktkalkyler. Produktkalkylerna ska visa om den vinstmarginal som produkten genererar är tillräcklig för att motivera en investering. Kapitalintensiteten tror vi även kan förklara användandet av nyckeltalet soliditet då det är ett mått på företagets finansiella stabilitet. Att företaget har finansiell stabilitet är en förutsättning för att genomföra stora och dyra investeringar.

Fallföretagens marknader har på senare år blivit mer konkurrensutsatta och därmed har de upplevt en ökad prispress som medfört minskade vinstmarginaler. Denna marknadssituation tvingar företagen att vara kostnadsmedvetna för att kunna uppvisa ett positivt resultat. Detta uppfattar vi som en av förklaringarna till att det finns stort fokus på produktkalkylering. Marknadssituationen anser vi även vara en del av förklaringen till de finansiella nyckeltalen vinstmarginal och betalningsförmåga. Båda nyckeltalen berör företagets lönsamhet som blir viktigt att fokusera på vid en pressad konkurrenssituation.

En del av marknadssituationen är att företagen anser sig verka i en föränderlig omvärld. Detta anser vi inte bara påverka företagen genom att, som nämnts tidigare, decentralisering passar bättre än centralisering. Föränderlig omvärld gör även att företagen i branschen måste lägga mycket energi på att göra och uppdatera prognoser för exempelvis försäljning. Den föränderliga omvärlden tar sig bland annat uttryck i att kundernas preferenser kontinuerligt ändras. För att kunna följa detta tvingas företagen vara nära marknaden och noggrant följa sina konkurrenter. Detta kan förklara förekomsten av konkurrensinriktad benchmarking angående produkters försäljningspris samt tillverkningskostnad.

Förutom ovan nämnda tillverkningsprocess och marknadssituation ser vi även att karakteristiken på företagets produkter kan påverka företagets styrning. Faktorer som vi anser kräver anpassning av styrningen är säsongsvariationer och det faktum att vissa produkter är färskvaror.

Alla de faktorer som vi anser påverkar ekonomistyrningen leder enligt oss fram till det stora resultatfokus vi påträffat hos Skånemejerier och Åbro. Företagens resultatfokus resulterar i sin tur i att budgeten är det primära styrinstrumentet. Budgeten som styrmedel gör det möjligt att kontrollera företagets totala intäkter och kostnader. Denna direkta koppling till resultatet kan vara förklaringen till budgetens överordnade roll i jämförelse med övriga styrmedel.

6 Resultat och resultatdiskussion

I detta avslutande kapitel för vi fram de resultat vår uppsats lett fram till. Vi diskuterar huruvida dessa går att generalisera för dels processindustrin, dels livsmedelsindustrin. I avslutningen av kapitlet ger vi förslag på fortsatt forskning som kan göras inom ämnet.

6.1 Resultat

Vår studie har visat att det finns stora likheter mellan de undersökta företagens tillämpning av ekonomistyrning. Fokus hos fallföretagens ekonomistyrning är på samma verktyg, främst budget, produkt- och investeringskalkylering. Företagen har i och med detta starkt finansiellt fokus. Likheterna förklaras enligt analysdiskussionen i första hand av företagens i många anseenden gemensamma marknadssituation samt företagens produktionsprocess. Hur detta sedan kan generaliseras till att gälla även andra företag diskuterar vi i den följande resultatdiskussionen.

De skillnader som studien även påvisade förklarade vi med hjälp av olika företagsspecifika förutsättningar. Dessa var bland annat den varierande storleken på företagen samt skillnader mellan deras ägandestruktur.

I vårt arbete har det även framkommit att den ökade konkurrensen som företagen blivit utsatta för resulterat i en ökad styrning. I Åbros fall uttrycks det tydligt medan vi för Skånemejeriers del fått tolka oss till detta. Tolkningen stöds av det arbete som pågår i företaget för att exempelvis ta fram fler nyckeltal att styra efter.

6.2 Resultatdiskussion

Ekonomistyrningens utformning inom fallföretagen präglas av både livsmedels- och processindustri.

Den strategiska styrningens utformning har starkt finansiellt fokus vilket kan förklara fallföretagens starka tillit till budgetprocessen och finansiella nyckeltal. Fallföretagens omfattande produkt- och investeringskalkylering kan delvis förklaras utifrån ett processperspektiv. De kapitalintensiva investeringarna binder upp stora summor kapital, vilket kräver investeringskalkyler som presenterar den nödvändiga informationen vid investeringsbeslut. I ett vidare sammanhang kräver investeringar lönsamma produkter och för att bestämma om så är fallet används ofta produktkalkylering. Denna del av ekonomistyrningen anser vi påverkas av processindustrin.

Processindustriella företag kännetecknas av kapitalintensiva anläggningstillgångar. Industrins strategiska planering styrs av starkt finansiellt fokus. Dessa förutsättningar är gemensamma för alla verksamma företag inom processindustrin. På grund av detta antar vi att de styrverktyg som existerar hos fallföretagen även påträffas hos andra branschföretag. Dyra investeringar i anläggningstillgångar bör resultera i stort fokus på investeringskalkylering. Detta antagande stöds bland annat av Holmens användning av nuvärdesmetoden för att

bestämna investeringars lönsamhet. Vi tror även att finansiella nyckeltal för lönsamhet och finansiell stabilitet används mycket i branschföretagens styrning. Exempel som stödjer vårt antagande är Stora Ensos och Södras användande av räntabilitet på sysselsatt kapital samt Holmens tillämpning av Economic Value Added (EVA). För att mäta den finansiella stabiliteten nyttjar Stora Enso och Holmen nyckeltalet skuldsättningsgrad medan Södra använder soliditet. Även om dessa företag till viss del använder sig av andra nyckeltal än fallföretagen mäter de alla lönsamhet och finansiell stabilitet. Med anledning av detta drar vi slutsatsen att finansiella nyckeltal har en framträdande roll även i styrningen av andra processföretag. Den starkt finansiella inriktningen på processindustriella företag tyder på att budgeten har en viktig roll. Vi saknar empiriska belegg för att detta även stämmer hos övrig processindustri men drar ändå slutsatsen med utgångspunkt i teorin.

Både fall- och inventeringsföretagen har icke-finansiella målsättningar som exempelvis kvalitet. Fallföretagen använder inga verktyg för att mäta dessa mål. Vi förväntar oss att det förekommer processinriktade företag som tillämpar ickefinansiell styrning i större utsträckning än Åbro och Skånemejerier.

Produktkalkyleringens framträdande roll i fallföretagen kan även förklaras med deras nuvarande marknadssituation. Det pressade konkurrensläget tvingar fram en ökad kontroll av kostnader och lönsamhet. De verktyg som Skånemejerier och Åbro tillämpar för detta är produktkalkylering och finansiella nyckeltal. Situationen på marknaden får även följderna att företagen, genom konkurrensinriktad benchmarking, noga följer sina konkurrenters agerande. Fallföretagens marknadssituation beror enligt oss på att de är en del av den svenska livsmedelsindustrin.

Gemensamt för livsmedelstillverkande företag i Sverige är att de verkar i ett pressat konkurrensläge. Det finns enligt vår uppfattning tre orsaker till detta; ökad import på grund av EU-medlemskapet, dagligvaruhandelns starka förhandlingsmakt samt den ökade andelen av deras egna varumärken. Livsmedelsföretagens slutliga kunder är konsumenter. Deras efterfrågan påverkas av icke rationella beslutskriterier som varumärken och hälsodebatter.

Ett resultat av det rådande konkurrensläget är livsmedelsföretagens begränsade möjligheter till fri prissättning. Tillverkarnas oförmåga att påverka priset ökar behovet av kostnadskontroll. Produktkalkylen underlättar fördelning och kontroll av totala kostnader vilket bör vara lämpligt vid utebliven intäktskontroll. Grundat på detta tror vi att tillämpning av produktkalkylering är vanligt förekommande i svenska livsmedelsföretag. Produktkalkylering används även till att bestämma produkters lönsamhet, som dessutom får ökad betydelse vid hård konkurrens. För att bestämma företagets totala lönsamhet kan finansiella nyckeltal användas. Förekomsten av nyckeltal för lönsamhet bör enligt oss förekomma i någon form hos övriga svenska livsmedelsföretag.

Sveriges inträde i EU har vi nämnt som en anledning till det pressade konkurrensläget. Medlemskapet har även fört med sig ökade möjligheter till export, vilket både Åbro och Skånemejerier har utnyttjat. Vi antar att detta är fallet även i andra svenska livsmedelsföretag. Ett antagande som stöds av branschorganisationen Livsmedelsföretagens rapport *"Livsmedelindustrin i omvandling"*. Rapporten visar att exporten för deras medlemmar, sedan EU-inträdet, procentuellt ökat mer än importen.

Fallföretagen påverkas av förändringar i efterfrågan. Smaksättning och förpackningens utformning styrs delvis av trender. Istället för att tillämpa icke-finansiella mått studeras

konkurrenternas nylanseringar samt utvecklingen på utländska marknader. Konsumenternas förväntningar anger förutsättningar som enligt vår uppfattning kräver ökad anpassning till icke-finansiella omständigheter. Grundat på detta tror vi det finns aktörer inom branschen som, förutom att följa andra företags agerande, även tar detta i beaktande. Ytterligare ett sätt att följa sina konkurrenter är benchmarking. Åbro använder detta till exempel för att undersöka konkurrenternas försäljning och agerande på marknaden. Det antar vi även vara vanligt hos branschens företag.

För att sammanfatta ovanstående diskussion vill vi återigen påpeka vad vi anser kan påträffas i andra likartade företag. Hos företag som är en del processindustrin förväntar vi oss ett stort fokus på budget, investeringskalkyler, produktkalkyler och finansiella nyckeltal. Nyckeltal som enligt oss är framträdande är de som mäter lönsamhet och finansiell stabilitet. Användandet av produktkalkyler och nyckeltal som mäter lönsamhet tror vi även påträffas hos livsmedelsföretag. Dessa förväntar vi även fått ett större fokus mot export på senare år och vi menar att företagen använder sig av benchmarking i syfte att följa konkurrenternas framgång.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Vi har i denna uppsats upptäckt att det finns likheter mellan fallföretagens ekonomistyrning och att detta till viss del går att generalisera till berörda branscher. Det skulle vara intressant om det gjordes mer omfattande studier inom detta område för att avgöra om detta är korrekta slutsatser.

Vår studie visar att den finansiella styrningen dominerar men att det finns aspekter av företagets verksamhet där ickefinansiell styrning ibland skulle ha passat bättre. Därför anser vi det intressant att studera om det finns företag inom branschen som tar detta i beaktande.

Då vi inte studerat de delar av företagen som berör deras kultur och Human Resource Management kan detta vara av intresse för fortsatt forskning. Att i en studie se om det på dessa områden, precis som med styrverktygen finns likheter mellan företag i branschen, anser vi kunna vara av intresse.

Källförteckning

Böcker:

Anthony R N, Govindarajan V, 2003, "*Management control systems*", elfte internationella upplagan, Mc Graw-Hill, New York

Ax et al, 2002, "*Den nya ekonomistyrningen*", Liber Ekonomi, Malmö

Bakka et al, 1993, "*Organisationsteori: Struktur – kultur – processer*", Liber-Hermods, Malmö

Bengtsson et al, 2000, "*Styrning av team och processer*", EFI, Stockholm

Bergstrand J, Olve N-G, 1996, "*Styr bättre med budget*", Liber-Hermods, Malmö

Bruzelius L H, Skärvad P-H, 2000, "*Integrerad organisationslära*", Studentlitteratur, Lund

Bryman A, Bell E, 2003, "*Business research methods*", Oxford University Press, Oxford

Grant R M, 2005, "*Contemporary strategy analysis*", upplaga 5, Blackwell Publishing, Oxford

Greve J, 2003, "*Modeller för finansiell planering och analys*", Studentlitteratur, Lund

Greve J, 1996, "*Budget*", Studentlitteratur, Lund

Halvorsen K, 1992, "*Samhällsvetenskaplig metod*", Studentlitteratur, Lund

Holme I M, Solvang B K, 1997, "*Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*", Studentlitteratur, Lund

Jacobsen D I, 2002, "*Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*", Studentlitteratur, Lund

Lindvall J, 2001, "*Verksamhetsstyrning – Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*", Studentlitteratur, Lund

Ljung B, Högberg O, 2002, "*Investeringsbedömning en introduktion*", upplaga 2:3, Liber Ekonomi, Malmö

Olsson U E, 1998, "*Kalkylering för produkter och investeringar*", andra utgåvan, Studentlitteratur, Lund

Olve et al, 1997, "*Balanced scorecard i svensk praktik*", Liber, Malmö

Rienecker L, Jørgensen P S, 2002, "*Att skriva en bra uppsats*", Liber, Malmö

Samuelsson L A, 1999, "*Controllerhandboken*", utgåva 6, Industrilitteratur AB, Stockholm

Samuelsson L A, 2001, "*Controllerhandboken*", utgåva 7, Industrilitteratur AB, Stockholm

Thomasson et al, 2002, "*Den nya affärsredovisningen*", upplaga 13, Liber Ekonomi, Malmö

Woodward J, 1967, "*Industriell organisation*", Bokförlaget Prisma, Stockholm

Yard S, 2001, "*Kalkyler för investeringar och verksamheter*", upplaga 2, Studentlitteratur, Lund

Artiklar och rapporter:

Bergman et al, 1996, "*En analys av den svenska ölbranschen*", magisteruppsats Ekonomihögskolan Lunds Universitet

Jakobsson H, 2004, "*Konkurrensen i Sverige 2004*", (www.konkurrensverket.se)

Jönsson A, Ohlsson J, 2004, "*Ekonomistyrning i dagligvaruhandeln*", magisteruppsats Ekonomihögskolan Lunds Universitet

Härstedt K, 2005, "*Gränslös utmaning – alkoholpolitik i en ny tid*", (www.regeringen.se)

Kald M, Nilsson F, 2000, "*Performance Measurement at Nordic Companies*" European Management Journal (Vol 18, nr 1, s 113-127)

Kaplan Robert S, Norton David P, 1992, "*The balanced scorecard – Measures that drive performance*" Harvard Business Review, january-february

Kaplan Robert S, Norton David P, 1996, "*Using the balanced scorecard as a strategic management system*" Harvard Business Review, january-february

Livsmedelsföretagen "*Livsmedelsindustrin i omvandling*", (www.li.se)

Olve N G, Petri C-J, 2004, "*Balanced scorecard i svenska teknikföretag*" Rapport till Teknikföretagen, www.teknikforetagen.se

Pulat B Mustafa, 1994, "*Benchmarking is more than organized tourism*", Industrial Engineering, Mars

Shobrys D E, White D C, 2002, "*Planning, scheduling and control systems: why cannot they work together*", Computers and chemical Engineering (vol 26, s 149-160)

Yard S, 2000, "*Developments of the payback method*", International journal of production economics (vol 67, nr 2, s 155-167)

Wallander J, 1999, "*Budgeting – an unnecessary evil*", Scandinavian Journal of Management (vol 15, s 405-421)

Årsredovisningar:

Holmen 2004, www.holmen.se

Skånemejerier 2004, www.skanmejerier.se

Stora Enso 2004, www.storaenso.se

Södra 2004, www.sodra.se

Muntliga källor:

Jonasson-Mejstad Lena, Stabschef administration och ekonomi Skånemejerier, besöksintervju 2005-05-04

Norbro Bo, Ekonomichef Åbro, telefonintervju 2005-05-10

Elektroniska källor:

Affärsdata, www.ad.se

Arlafoods, www.arlafoods.se

EU-upplysningen, www.eu-upplysningen.se

ICA, www.ica.se

Nationalencyklopedin, www.ne.se

Statistiska Centralbyrån, www.scb.se

Skånemejerier, www.skanmejerier.se

Åbro, www.abro.se

Bilaga I Intervjuformulär

Hur skulle du vilja beskriva er bransch?

Hur ser er konkurrenssituation ut?

- marknadsposition, marknadsandel
- största konkurrenter
- påverkas er ekonomistyrning av era konkurrenters agerande och i sådana fall hur?
- vad är de viktigaste framgångsfaktorerna i branschen?

Beskriv kort ert företags strategi och mål?

- affärsidé
- hur väljer ni att konkurrera, pris, kvalitet mm?
- Långsiktiga/kortsiktiga mål och vilka mål går först?

Organisation

- beskriv hur organisationen är uppbyggd (funktion, division mm)
- finns det ansvarsenheter? (kostnad, intäkt, resultat)
- är företaget centralt styrt eller ligger ansvaret längre ner i organisationen?
- motiv bakom dessa val
- belöningssystem? (motiv, nivå, kopplat till vad)

Beskriv er ekonomistyrning?

- vilket är ert primära styrinstrument?

Budget

- hur använder ni er av budget och vad är syftet med detta?
- vilka typer av budget använder ni er av i styrningen?
- Hur går budgetarbetet till?

Nyckeltal

- använder ni er av nyckeltal i er styrning
- i sådana fall vilka?

Balanserat styrkort

- använder ni er av någon sorts balanserat styrkort?
- vilka perspektiv använder ni er av?
- hur länge har det funnits?
- vilken organisatorisk nivå används det på?
- om nej, varför inte, har ni diskuterat det?

Benchmarking

- använder ni er av benchmarking
- i vilket syfte
- vilka jämför ni er med
- om nej, varför inte, kan ni tänka er vara intresserade?

Kalkylering

- i vilka syften använder ni er av kalkylering? (produktkostnader, priser, planering eller styrsyfte)
- vilken/vilka typer av kalkyler använder ni er av? (Självkostnads- bidragskalkyler, ABC, påläggs mm)
- använder ni er av kalkyler vid investeringsbeslut, i sådana fall vilken typ?

Externa faktorer

- hur påverkas företaget och er styrning av icke påverkbara faktorer som EU-politik och skattepolitik?

Anser du att er ekonomistyrning påverkas av er ägarstruktur och i sådana fall hur?