



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Utveckling av ekonomistyrssystem

- en fallstudie av fyra företags ekonomistyrssystem

Författare:

Mattias Bertilsson
Emma Rylander

Handledare:

Per Magnus Andersson

Magisteruppsats i Redovisning
Framlagd juni 2003

Sammanfattning

Titel:	Utveckling av ekonomistyrssystem – en fallstudie av fyra företags ekonomistyrssystem.
Seminariedatum:	2003-06-13
Ämne/kurs:	Magisteruppsats i Redovisning, 10 poäng.
Författare:	Emma Rylander Mattias Bertilsson
Handledare:	Per Magnus Andersson
Företag:	Axis Communications AB, Ericsson Mobile Platforms, IKEA och Perstorp AB
Nyckelord:	Ekonomistyrssystem, Rullande prognoser, Budgetutveckling, Flexibilitet, BBRT.
Syfte:	Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera några fallföretags relation mellan ett traditionellt budgetsystem och ett ekonomistyrssystem baserat på rullande prognoser, för att undersöka de viktigaste aspekterna i fallföretagens ekonomistyrssystem.
Metod:	Vi har genom intervjuer utfört egna observationer på fyra fallföretag. Genom att använda befintlig forskning för att jämföra och analysera företagets förändringsprocess resulterade detta i att vårt arbete har fått ett övervägande deduktivt tillvägagångssätt. Detta i kombination med vårt deskriptiva syfte har inneburit att vi har haft en abduktiv ansats till forskningsfrågan.
Slutsatser:	Utifrån fallföretagen har vi identifierat att omvärldsförändringar är det som styr ekonomistyrssystemens utveckling. Vi har urskiljt fyra aspekter i företagets ekonomistyrssystem som är kritiska framgångsfaktorer för att möta omvärldsförändringar. Dessa aspekter är informationsteknologi, samordning, ekonomisk medvetenhet och flexibilitet. Utifrån dessa aspekter anser vi att användandet av rullande prognoser, är det som lämpar sig bäst för att möta omvärldsförändringar.

Innehållsförteckning

1.1	BAKGRUND	5
1.2	Problemdiskussion	7
1.3	Syfte	8
1.4	Disposition	8
1.5	Hänvisningar	9
2.	METOD	10
2.1	Övergripande metod	10
2.1.1	Ämnesval.....	10
2.1.2	Företagsval	10
2.1.3	Val av perspektiv	12
2.1.4	Ansats och undersökningsmetod	12
2.2	Handgriplighet	13
2.2.1	Primärdata	13
2.2.2	Sekundärdata	15
2.2.4	Analysmodell.....	15
2.3	Källkritik	16
2.3.1	Kritik mot vald metod	16
2.3.2	Sekundärdata	16
2.3.3	Primärdata	17
2.3.4	Validitet och reliabilitet	17
3.	TEORI	20
3.1	Den traditionella budgeten	20
3.1.1	Budgetens utveckling	20
3.1.2	Budgeteringskonceptet ”Advanced budgeting”	24
3.1.2.1	Budgeteringskonceptet “Activity-Based Budgeting”	25
3.1.4	Kritik mot den traditionella budgeten	26
3.2	Alternativ till den traditionella budgeten	28
3.2.1	Avveckling eller utveckling av budgeten?.....	29
3.2.1.1	Attitydundersökning i Sverige	29
3.2.1.2	Attitydundersökning i Finland	30
3.3	Rullande prognoser	31
3.3.1	Utveckling i praktiken	31
3.3.2	Konceptet ”Beyond Budgeting”	33
3.3.3	Varför ”Beyond Budgeting”?	35
3.3.4	Lyckade utvecklingar	36
3.3.5	Kritik mot rullande prognoser	38
4.	EMPIRI	40
4.1	Axis Communications AB	40
4.1.1	Organisation	40

4.1.2	Tidigare ekonomistyrssystem.....	41
4.1.3	Förändring av ekonomistyrssystemet.....	41
4.1.4	Dagens ekonomistyrssystem	42
4.1.5	Svårigheter vid utvecklingen	43
4.2	Ericsson Mobile Platforms	43
4.2.1	Organisation	44
4.2.2	Tidigare ekonomistyrssystem.....	44
4.2.3	Förändring av ekonomistyrssystemet.....	44
4.2.4	Dagens ekonomistyrssystem	45
4.2.5	Svårigheter vid utvecklingen	46
4.3	IKEA	47
4.3.1	Organisation	47
4.3.2	Förändring av ekonomistyrssystemet.....	48
4.3.3	Dagens ekonomistyrssystem	48
4.4	Perstorp AB	50
4.4.1	Organisation	50
4.4.2	Tidigare ekonomistyrssystem.....	50
4.4.3	Förändring av ekonomistyrssystemet.....	51
4.4.4	Dagens ekonomistyrssystem	52
5.	ANALYS AV DE ENSKILDA FALLFÖRETAGEN	54
5.1	Axis Communications AB.....	56
5.1.1	Tolkning av de vertikala faktorerna.....	56
5.1.2	Jämförelser mot teori.....	57
5.2	Ericsson Mobile Platforms	58
5.2.1	Tolkning av de vertikala faktorerna.....	58
5.2.2	Jämförelser mot teori.....	60
5.3	IKEA	61
5.3.1	Tolkning av de vertikala faktorerna.....	61
5.3.2	Jämförelser mot teori.....	62
5.4	Perstorp AB	64
5.4.1	Tolkning av de vertikala faktorerna.....	64
5.4.2	Jämförelser mot teori.....	65
6.	ANALYS AV DE VIKTIGASTE ASPEKTERNA.....	67
6.1	Informationsteknologi.....	67
6.2	Samordning.....	69
6.3	Ekonomisk medvetenhet.....	70
6.4	Flexibilitet	71
7.	RESULTAT.....	73
7.1	Resultatdiskussion.....	73
7.2	Förslag på vidare forskning.....	75

KÄLLFÖRTECKNING	76
Publicerade källor	76
Intervjuer	78
Elektroniska källor	79
INTERVJUFRÅGOR TILL FÖRETAG	80
Organisation.....	80
Det traditionella budgetsystemet.....	80
Den nya verksamhetsstyrningen	80
Jämförelser	80

Bilagor

- Bilaga 1: **Intervjumall**
- Bilaga 2: **Organisationsschema Axis**
- Bilaga 3: **Organisationsschema IKEA**
- Bilaga 4: **Organisationsschema Perstorp**
- Bilaga 5: **Analysmatris**

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Ekonomistyrningen har många användningsområden som idag starkt förknippas med budgeten. Exempel på detta är att budgeten fungerar som stöd vid prognostisering, planering, samordning och kontroll av verksamheten. Denna del är det traditionella synsättet som fokuserar på budgeten som en produkt, medan ett mer modernt synsätt inriktar sig på budgetprocessen som en fokusering på åtagande, motivation och kommunikation.¹

Utvecklandet av budgeten är idag ifrågasatt från ett flertal håll, där en av de största kritikerna är Jan Wallander. Han anser att den bland annat är farlig för företaget eftersom den följer kalenderåret och kalenderåret inte är förenligt med företagets fortlevnadsprincip. Företagen lever inte enbart för innevarande år, utan har en längre horisont. Budgeten skapas genom prognoser som baseras på tidigare resultatutfall. Utifrån dessa förutsättningar anser Wallander att budgeten blir en falsk säkerhet som företagen förlitar sig på, då framtiden är omöjlig att förutse. Wallanders radikala åsikter skapade en stor debatt i akademiska kretsar och är startpunkten för dagens teoretiska utveckling av budgeten. Wallanders främsta alternativ är *benchmarking* och decentralisering till olika ansvarsenheter, där tävlingsmomentet mellan enheterna är framträdande.²

Arwidi & Samuelson anser inte att budgeten borde avskaffas utan den borde utvecklas i följd med de trender som sker i företag. Utifrån utvecklingen har Arwidi & Samuelson skapat en illustration av budgeteringens syften från 1950-talet fram till och med 1990-talet. Enligt denna illustration har dess syften förändrats från att ha varit en kostnadsredovisning till att bli ett vidare styrsystem med decentralisering och minskad byråkrati som följd. Illustrationen börjar på 1950-talet då syftet var kontroll genom administrativ ordning och kostnadsredovisning. Dessa faktorer anknyts ofta till budgetarbetet än idag. Under 1960-talet anser de att budgeten fick en central långsiktplanering, där analys och uppdelning i produktgrupper fick en stor betydelse. Budgetens syften förändrades under 1970-talet till att omfatta ett

¹ Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1991) s. 23.

² Wallander, J. (1999) s. 413 – 419.

bredare perspektiv genom att den skulle fungera som en integrerad verksamhetsplanering och hade en ansvarsinriktning med snabbare feedback med ökad vikt vid bedömningar som följd. Budgeten blev under 1990-talet mer baserad efter företagets behov samtidigt som hjälpmedlen, i form av informationsteknologi, blev mer lätthanterliga. Den fortsatta utvecklingen som Arwidi & Samuelson ser är att icke-finansiella variabler får en större betydelse och bör inbegripas, då detta skulle ge företagen långsiktighet i planeringen av verksamheten.³

Idag finns en trend att skapa en mer decentraliserad styrfilosofi i företagen, där större tilltro ställs till medarbetarnas engagemang och förmåga. Därmed finns ett synsätt där kontrollen av medarbetarna fått en mindre roll i företagen och istället sker en större fokusering på tillgänglighet till information och hur informationen ska användas. Tillgången till rätt information leder till att prognostisering kan ske på ett bättre och billigare sätt och där beslut tas längre ner i organisationen. Denna övergång kallas för från *control* till *empowerment*.⁴

Lindvall ser att nya omvärldsförändringar ligger till grund för företagets förändrade styrverktyg. Dessa är en tilltagande globalisering, snabb framväxt av ny informationsteknik, uppkomsten av stärkt ägarorientering samt kunskapsarbetets framväxt. Dessa förändringsfaktorer innebär att den traditionella ekonomistyrningen, där budgeten har en framträdande roll, inte är tillräcklig utan styrmodeller måste utvecklas till en ny form av verksamhetsstyrning.⁵

Ett förslag som kommit fram för att ersätta den traditionella budgeten är rullande prognoser, där företagen till exempel varje kvartal gör en planering som sträcker sig ett år framåt. Till följd av detta kan företagen stärka sin handlingsberedskap inför framtiden då de även planerar över årsskiftet. Syftet med rullande prognoser är att de ska ske oftare än den traditionella budgeten, men inte lika detaljrikt utan på en övergripande beskrivningsnivå. Lindvall anser att företagets flexibilitet förbättras och strävan efter framtida handlingsberedskap ökar genom ambitionen att skapa en bästa skattning av framtida utfall. Detta är det alternativ som Lindvall anser bäst stödjer modern verksamhetsstyrning.⁶

³ Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1993).

⁴ Lindvall, J. (2001) s. 141 f.

⁵ Lindvall, J. (2001) s. 14 f.

⁶ Lindvall, J. (2001) s. 185-188.

1.2 Problemdiskussion

Dagens turbulenta omvärld har gjort att budgeten har influerats av externa faktorer och där måtten i budgetkontrollen har utvecklats för att anpassas till företagets specifika behov. Arwidi & Samuelson menar att budgeten bör finnas kvar i en utvecklad form, där budgeten kan ses som den del av planeringen som ligger till grund för verksamhetsplanering och utvärdering.⁷ Till följd av den kritik som den traditionella budgeten på senare år har fått utstå, har flera företag valt att övergå till rullande prognoser. Våra fallföretag har uttalat att de vid någon tidpunkt har ändrat sin verksamhetsstyrning mellan traditionell budgetprocess och alternativa planeringsverktyg. Utifrån Arwidi & Samuelsons teori om budgeteringens utveckling i svenska företag, har vi åsyftat att se en fortsatt utveckling i våra fallföretag. *Hur ser utvecklingen avseende verksamhetsstyrningen i våra fallföretag ut och vilka är de viktigaste aspekterna i företagens ekonomistyrning idag?*

Ett problem uppstår då företagen lägger olika värden i begreppet rullande prognoser och användningen av dessa. Detta har vi angripit genom att se våra fallföretags utveckling av deras ekonomistyrning gentemot teorins utveckling mot rullande prognoser. Problemet anknyter till ovanstående fråga för att kunna definiera hur fallföretagen preciserar sin prognosverksamhet och i vilken utvecklingsfas företagen befinner sig i idag. *Hur förhåller sig våra fallföretags utveckling och användning av prognoser gentemot vad som uttrycks i teorin avseende prognosbaserad ekonomistyrning?*

Teorin hävdar att rullande prognoser skapar en flexibilitet i beslutsprocessen, större ansvarsfördelning och att medarbetarna kontinuerligt arbetar utifrån aktuella förhållanden. Detta skulle innebära en klar fördel gentemot den traditionella budgeten, då beslut tas närmare marknaden och styrningens koppling till strategin görs utefter de mest aktuella förhållandena.⁸ Som vi diskuterat ovan har budgeteringsarbetet alltmer influerats av externa faktorer, vilket skulle göra företagen mer utsatta för drastiska externa förändringar. Med en ständigt uppdaterad planering och effektiva informationsteknologisystem skulle företagen vara mer förberedda på förändringar. *Vilket ekonomistyrningssystem borde fallföretagen använda sig utav utifrån de viktigaste framgångsaspekterna som vi ämnar undersöka?*

⁷ Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1993) s. 105.

⁸ Hope, J. & Fraser, R (2003).

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera några fallföretags relation mellan ett traditionellt budgetsystem och ett ekonomistyrssystem baserat på rullande prognoser, för att undersöka de viktigaste aspekterna i fallföretagens ekonomistyrssystem.

1.4 Disposition

Nedan följer en översikt av uppsatsens vidare disposition:

Kapitel 2: **Metod** – I detta kapitel kommer vi att förklara den metod som vi anser bäst besvarar vår frågeställning. Vi förklarar vilket perspektiv vi intagit gentemot forskningsfrågan, hur vi handgripligen gått tillväga vid den empiriska undersökningen samt en kritisk granskning av metoden.

Kapitel 3: **Teori** – Kapitlet är uppbyggt enligt en teoretisk utveckling. Kapitlet inleds med att olika budgeteringsteorier förklaras och genomgås. Därefter presenteras kritik mot och ifrågasättande av den traditionella budgeten. Slutligen presenteras teorier avseende rullande prognoser och dess styrkor och svagheter.

Kapitel 4: **Empiri** – Det fjärde kapitlet är en redogörelse för de intervjuer som vi har gjort med fallföretagen. Företagen presenteras i alfabetisk ordning och uppbyggnaden under varje företag är gjord i en kronologisk ordning.

Kapitel 5: **Analys av de enskilda fallföretagen** – Kapitlet inleds med en matris som visar på de faktorer som vi identifierat såsom viktiga för en vidare analys utifrån vår frågeställning. Utifrån faktorerna i matrisen görs en övergripande analys av fallföretagen. Dessutom görs en jämförelse emot den teori som presenterats i kapitel tre.

Kapitel 6: **Analys av de viktigaste aspekterna** – I detta kapitel ämnar vi att utifrån den vertikala analysen göra jämförelser mellan fallföretagen utifrån de aspekter som vi identifierat som de viktigaste.

Kapitel 7: **Slutsatser** – I detta kapitel kommer vi att presentera de slutsatser som vi gjort utifrån vår problemformulering och undersökning. Slutligen kommer vi att ge förslag till ytterligare forskning i detta ämne.

1.5 Hänvisningar

För källhänvisningar har *Oxfordssystemet* utnyttjats som princip för placering av fotnoter, vilket gör texten lättförståelig. Innebörden av detta är att noten anges längst ned på sidan där vi valt att ta med författarnamn, tryckår och eventuellt sidnummer. Då en fotnot hänvisar till samma källa som föregående används *ibid.*⁹

Fotnoter som är i samband med en rubrik avser hela avsnittet om inget annat anges i avsnittet. Då en fotnot är placerad efter en mening sista tecken avser den hela stycket medan om den står före sista meningens tecken avser den endast den aktuella meningen. Ifall fotnoten är placerad vid ett begrepp som specificeras avser den endast begreppet. Fullständiga källreferenser anges i källförteckningen.

Avslutningsvis åsyftar kursiverade ord teoretiska begrepp i såväl teori kapitlet som analysen. Begrepp som kursiveras i empiri avsnittet sätts inom citationstecken i analysen för att underlätta särhållning av begrepp.

Första gången ett företag nämns skrivs det fullständiga namnet ut. I anslutning till det fullständiga namnet anges en förkortning inom parentes vilken fortsättningsvis kommer att användas.

I samband med en förkortning kommer ändelser inte att medtagas, för att därigenom förhöja läsvärdet.

⁹ Petterson, G. (1997).

2. Metod

I detta kapitel kommer vi att förklara den metod som vi anser bäst besvarar vår frågeställning. Vi förklarar vilket perspektiv vi intagit gentemot forskningsfrågan, hur vi handgripligen gått tillväga vid den empiriska undersökningen samt en kritisk granskning av metoden.

2.1 Övergripande metod

2.1.1 Ämnesval

Varför vi valde denna forskningsfråga beror dels på att vi båda är intresserade av fenomenet budget, dels är fenomenet rullande prognoser relativt utforskat. Att utgå från en frågeställning som är aktuell och samtidigt relativt utforskad, såg vi som en utmaning.

Budgetering är ett ämne inom ekonomistyrningen som varit omdebatterat och forskningen om budgeteringen är bred. På senare år har uppsatser och undersökningar gjorts för att urskilja mönster eller trender i företagens utveckling av budgeten.¹⁰ Vårt ämne inriktar sig på utvecklingen av rullande prognoser såsom en komplettering eller ersättning för budgeten och huruvida företagen använder dessa i styrnings- och beslutsprocessen. Detta innebär att vår undersökning endast till en begränsad del kommer att avhandla företagens arbete med den traditionella budgeten.

2.1.2 Företagsval

Då vi har som mål att identifiera de viktigaste aspekterna i fallföretagens ekonomistyrningssystem kan en djupstudie bli ensidig och en enkätundersökning som innefattar ett stort antal företag kan ha tolkningssvårigheter eftersom företag lägger olika

¹⁰ Se bl.a. Ekholm, B-G. & Wallin, J. (2000), Arterian, S. (1997) och Lindvall (1997).

värderingar i begrepp avseende ekonomistyrssystem. Vi har därför valt att göra en fallstudie på ett fåtal företag, då vi anser att denna form av studie lämpar sig bäst för vår frågeställning. Fallstudien lämpar sig bäst om frågeställningen är inriktad på hur något utvecklar sig och huruvida frågeställningen är inriktad mot att ge en helhetsförståelse¹¹.

Vi har valt att inrikta vår undersökning på företag som har uttalat att de någon gång slutat använda en traditionell budget och övergått till ett rullande planeringssystem. En annan faktor som spelat in är att företagen är belägna i Skåne för att tillgängligheten för intervjuer ska optimeras. Fallföretagen är också utvalda på grund av deras storlek eftersom ett stort och internationellt företag som ändrar sitt planeringssystem har en större problembild vid förändringen. Detta eftersom det är ett stort antal enheter som ska samarbeta och sammanfogas vid kontroll och uppföljning samt vid planering av en ny tidsperiod. Branschtillhörighet har inte haft någon inverkan på vårt val av företag, utan flera branschtillhörigheter har istället givit vårt arbete en tydligare inriktning mot själva utvecklingen av fenomenen budget och prognoser.

Antalet företag motiveras genom tidsmässig och geografisk tillgänglighet. I ett tidigt stadium bestämde vi oss för att använda oss av personliga intervjuer för att minska felaktigheter i vår studie, på grund av den kvalitativa studiens möjligheter till reducering av tolkningsfel¹². I början av uppsatsarbetet hade vi en strävan att använda oss av fem fallföretag eftersom vi ansåg att detta antal gav oss en bra grund för en analys. I Skåne finns inte så många företag som har använt sig av rullande prognoser i sitt ekonomistyrssystem, vilket innebar att vi var begränsade till ett fåtal. Det visade sig även att företag som, enligt andra uppsatser vid Lunds Universitet, ska ha använt sig av de ekonomistyrssystem som vi ämnar skriva om, inte gjorde detta. Vi mötte därmed svårigheter att hitta företag som vi kunde använda oss av i vår uppsats. Ett annat problem var att företag inte alltid var villiga på att ställa upp på intervju och därmed utmynnade antalet fallföretag till fyra stycken. Vi anser dock att vi med dessa fyra fallföretag, Axis Communications AB, Ericsson Mobile Platforms, IKEA och Perstorp AB, har en bra grund för att göra en analys. Företagen verkar inom olika branscher och de är alla internationella, vilket gör att vi har bra en spridning på våra fallföretag.

¹¹ Halvorsen, K. (1992) s. 67 f.

¹² Repstad, P. (1993) s. 67.

2.1.3 Val av perspektiv

Det förekommer tre grundläggande perspektiv; det statiska, dynamiska och teologiska perspektivet. Det finns oräkneliga perspektiv, men ovanstående tre perspektiv finns alltid i botten.¹³

Vi har i vår empiriska undersökning använt oss utav ett dynamiskt perspektiv, genom att vi har undersökt förändringen i planerings- och styrningsprocessen och därmed identifierat de viktigaste aspekterna i fallföretagens ekonomistyrssystem.¹⁴ Detta innebär att vi intagit ett makroinriktat synsätt för att utifrån se på den strukturella förändringen.¹⁵

Våra jämförelser och teoribeskrivningar har haft utgångspunkt i det statiska perspektivet, på grund av den dokumentation som vi utgått ifrån är fallstudier, attityd- och enkätundersökningar utförda av olika forskare.¹⁶ I vår teoretiska jämförelse med tidigare undersökningar är jämförelserna mer mikroinriktade, då det är jämförelse på individnivå (företag - företag).¹⁷

Vår undersökning sker ur ett livsloppsperspektiv, där vi ser företagets aktiviteter som processer och där processerna är de som huvudsakligen analyseras för att utifrån denna analys skapa ny kunskap om företagets nuvarande position i utvecklingen.¹⁸

2.1.4 Ansats och undersökningsmetod

Vi har utfört egna observationer, det vill säga intervjuat personer med insikt i företagets förändringsarbete och sedan illustrerat våra fallföretags viktigaste aspekter avseende utvecklingen av deras ekonomistyrssystem idag. Vår teoretiska referensram utökades innan intervjuerna företogs, vilket gav oss en föreställning om hur den teoretiska utvecklingen var. Därefter gjordes intervjuerna och jämförelser kunde göras mot andra undersökningar av samma företeelse.

Vår ansats från början var att vara induktiva men genom att använda befintlig forskning för att jämföra och analysera företagets förändringsprocess studerade vi

¹³ Eneroth, B. (1984) s 124.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Halvorsen, K. (1992) s. 38.

¹⁶ Eneroth, B. (1984) s 124 f.

¹⁷ Halvorsen, K. (1992) s. 38.

¹⁸ Ibid.

relevant litteratur. Således resulterade detta i att vårt arbete har fått ett övervägande deduktivt tillvägagångssätt. Vid samhällsvetenskapliga undersökningar är det svårt att göra en klar distinktion mellan de två ansatserna eftersom de vanligtvis är invävd i varandra under hela processens gång.¹⁹ Denna kombination av ansatser kallas abduktion och är framför allt vanlig vid fallstudier.²⁰ Då vi jämför vår undersökning med slutledningar tagna efter bland annat fallstudier, anser vi att vi har haft en abduktiv ansats till forskningsfrågan.

Vi har använt oss av en kvalitativ metod eftersom denna metod har som syfte att beskriva en företeelses kvaliteter.²¹ I vårt fall avser det att beskriva den förändring företagen genomgått och vilka aspekter som vi anser vara de viktigaste i fallföretagens ekonomistyrssystem. Den erhållna informationen har vi jämfört med teorin och även mellan företagen. Vid teoristudier och vid hanteringen av den information som vi fick fram genom intervjuerna var det våra uppfattningar eller tolkningar av denna information som fick stå i fokus. Vår undersökning har därmed en kvalitativ utgångspunkt.²²

2.2 Handgriplighet

2.2.1 Primärdata²³

Insamlingen av primärdata har huvudsakligen skett via personliga intervjuer med personer i en befattning som innebär ett aktivt deltagande vid framtagning av prognoser för företaget. Vi har inriktat oss på personer som innehar någon form av controllerfunktion eftersom det i deras arbetsuppgifter ingår att ha insyn i företagets ekonomistyrssystem. Vi har i första hand inriktat oss mot koncerncontrollern, men på grund av framförallt tidsmässiga skäl har vissa respondenter innehaft positioner såsom controllers på enheter eller dotterföretag, men vid dessa tillfällen har respondenten varit anställd på samma företag i mer än 10 år. Våra respondenter har varit:

¹⁹ Andersen, I. (1998) s 30.

²⁰ Alvesson, M. & Skoldberg, K. (1998) s 42.

²¹ Eneroth, B. (1984) s 47.

²² Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997) s 76.

²³ Repstad, P. (1993), kap. 3.

- Axis Communications AB Rafael Michalak, Koncerncontroller.

- Ericsson Mobile Platforms Bertil Lindberg, Manager Resource Planning & Control Financial Planning & Control.

- IKEA Daniel Steenbrink, Controller Retailfunktionen.

- Perstorp AB Anita Haak, Head of Group Financial Control
 Lena Bergman, Ekonomichef Specialty Chemicals.

Respondenten har i förväg fått vetskap om vår problemställning och vår intervju-mall²⁴. För att säkerställa informationens användbarhet har vi båda fört anteckningar vid intervjuerna för att sedan sammanställa dessa var för sig. Dessa har vi därefter gemensamt sammanställt i en löpande text. Vid eventuella diskrepanser i anteckningsmaterialet har diskussioner förts med respondenten om vilken uppfattning som stämmer överens med företagets inställning.

Platsen för intervjun har varit på respondentens arbetsplats, då detta dels är en neutral plats, dels av bekvämlighetsskäl för respondenten. Innan intervjun har respondenten blivit informerad om att en magisteruppsats kommer vid sitt färdigställande att bli en offentlig handling som allmänheten kan ta del av i sin helhet.

För att problemställning, empiri och analys ska ha ett naturligt samband i uppsatsen har vi inriktat oss på sex viktiga delar i företagets ekonomistyrning och dess utveckling. Dessa sex delar är organisatoriska förutsättningar, detaljeringsnivån i planeringen, företagets viktigaste mål med förändringen, varför företaget ändrade sitt planeringsarbete, eventuella svårigheter under förändringsprocessen och viktiga parametrar som utifrån teorin är kritiska för företagets framtida framgång.

²⁴ Se bilaga 1.

2.2.2 Sekundärdata

Sekundärdata består främst av artiklar i olika tidsskrifter som vi bland annat har kommit i kontakt med genom våra egna studier vid Lunds Universitet samt genom sökningar vid andra universitet i Sverige. De utländska artiklarna har vi främst kommit i kontakt med vid sökningar i databaser genom universitetets olika sökmotorer. Genom det har vi även påträffat olika organisationer inom det aktuella området och därmed olika åsikter om den traditionella budgeteringens utveckling. I början av studien undersöktes material inom ämnet för att få en övergripande bild samt ett djup inom området. Vi kom därigenom i kontakt med en del författare till olika artiklar och undersökningar och utifrån dessa har vi valt ut de som vi har ansett vara mest väsentliga för vår studie.

Vi har valt olika infallsvinklar angående budgeteringens utveckling och teorierna vi har valt att använda skiljer sig mycket ifrån varandra. En utgångspunkt har varit Arwidi & Samuelsons teorier avseende budgeteringens utveckling. En annan teori som står i motsats till Arwidi & Samuelson är Wallanders teori om budgeten som ett onödigt ont och att den därmed borde avskaffas. Dessa två ytterligheter kompletteras av organisationen CAM-I BBRT arbete med att utveckla prognostisering och utvecklande av nya styrmodeller som, enligt dem, är mer anpassade till det globala näringslivets skiftningar. Dessa kompletteras med enskilda forskare som har mellanliggande åsikter grundade på egna undersökningar.

Med dessa val anser vi att vi fått en bild av hur utvecklingen kan ske på flera plan och hur dessa teorier har fått genomslagskraft i fallföretagen. Vår förståelse har vi sedan applicerat i våra jämförelser med tidigare forskning/undersökning.

2.2.4 Analysmodell

Vår empiriska undersökning har vi sammanställt i en matris, vars syfte är att visualisera och sammanfatta våra identifieringar utifrån den empiriska undersökningen. Matrisens uppbyggnad är gjord med tanke på efterföljande analys och är uppbyggd utefter vår intervjumall. I kapitel 5 analyseras företagen var för sig och är utifrån matrisen en vertikal analys. Vidare åsyftar vi i kapitel 6 att analysera de laterala aspekterna av matrisen som vi anser har störst betydelse för företagens ekonomistyrssystem. Syftet är att identifiera samband respektive olikheter mellan de olika företagen utifrån dessa aspekter.

2.3 Källkritik

2.3.1 Kritik mot vald metod

Alternativet till en kvalitativ undersökning skulle vara en kvantitativ, vilken dock har valts bort för att få en djupare insikt. Risken med en kvalitativ undersökning är att bredden förloras, men detta har kompenserats genom att vi presenterar redan gjorda undersökningar av andra företag. Dessa undersökningar finns i den litteratur som vi har använt oss av och därmed finns benägenheten att även göra en kvantitativ ansats. Genom detta får uppsatsen en bredare helhetsbild av området samtidigt som ett djup erhålls.

Under uppsatsens gång har källor granskats kritiskt genom bruk av källkritiska kriterier, varav de tre viktigaste är samtidskrav, tendenskrav och beroendekritik. Även källornas äkthet har undersökts.²⁵

2.3.2 Sekundärdata

I början av uppsatsen införskaffades mycket information inom ämnena budgetering och prognoser. Problemet i litteratursökningen var att rullande prognoser är ett relativt nytt begrepp och därmed finns inte mycket skriven litteratur om denna. Detta har därmed inneburit att litteraturen är relativt begränsad till ett fåtal författare, men vi har försökt att bredda detta perspektiv så gott det har gått genom att ta del av olika källförteckningar i litteraturen. Den litteratur som valts för tillämpning återkommer i en rad oberoende publikationer, vilket härigenom torde tillfredsställa *äkthetskriteriet*.

Medvetenhet kring *samtidskravet*, att viss litteratur inte är nyutkommen, finns, men då det inte finns mycket litteratur anses den ändå vara relevant. En del av litteraturen är även använd som kurslitteratur och undervisningsmaterial vid Lunds Universitet och kan därmed anses vara aktuell.

²⁵ Eriksson, L. T. & Wiedersheim-Paul, F. (2001).

Angående *tendenskravet* undersöks vilka egna intressen som uppgiftslämnaren har i en specifik fråga, vilket uttrycks i personens val av ord, uttryck eller i urvalet av fakta. Ett problem har varit att vissa begrepp inte är allmänt vedertagna och det uppstår därmed en diskrepans avseende vilka värden som läggs i begreppen av de olika författarna. Men då begreppen och källorna blivit granskade innan publikation i akademiska journaler anser vi att tendenskravet uppfylls.

2.3.3 Primärdata

En källa för kritik är att en person på ett av fallföretagen kan prägla den empiriska studien mot ett subjektivt håll. För att undvika denna fara har det på varje företag varit ambitionen att intervjua minst två personer med insikt i processen. Detta eftersom personer med olika positioner kan tänkas ha varierande intressen och syn på frågor. Vår ambition höll endast på ett företag på grund av tidsaspekten, både ur vår och företagets synvinkel. Vi har varit medvetna om att respondenterna skulle kunna vinkla sina utsagor genom att framställa företaget i så god dager som möjligt och därför har stor vikt lagts vid att låta respondenten svara så utförligt som möjligt. Därefter har följdfrågor ställts för att öka sambandet mellan problemformulering och de olika fallföretagens värderingar. De olika företagen som studerats är inte på något sätt beroende av varandra, då de inte är direkta konkurrenter och därigenom anses eliminering av *tendens- och beroendekriteriet* skett i tillfredsställande utsträckning. Källorna anses således ha en så hög äkthet som är möjlig att uppnå. *Samtidskravet* torde även vara uppfyllt då intervjuerna är genomförda under våren 2003.

2.3.4 Validitet och reliabilitet

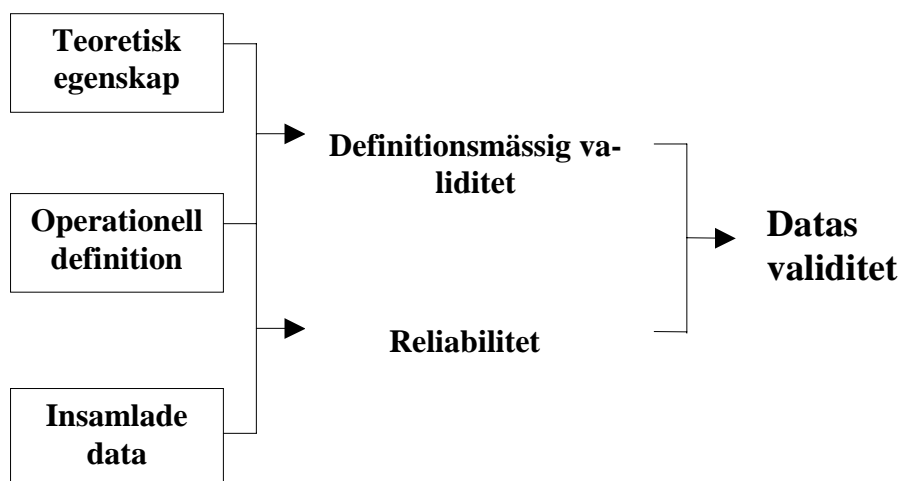
Validitet definieras som ett mätinstruments förmåga att mäta det som avses att mätas, medan *reliabilitet* avser att ett mätinstrument ska ge tillförlitliga och stabila utslag.²⁶

För att få så hög validitet som möjligt har först en helhetssyn av företagen eftersträvat för att sedermera ernå en djupare förståelse för utvecklingen av ekonomistyrningen som företagen använder sig av. En brist kan vara att de personer som intervjuas kan ge fel information både på grund av osäkerhet och även därför att personen inte vill ge ut viss kunskap. Som nämnts ovan var vår ambition att

²⁶ Eriksson, L. T. & Wiedersheim-Paul, F. (2001)

genomföra intervjuer med nyckelpersoner på olika organisatoriska nivåer för att få en djupare förståelse utifrån den teori som valts. Då det har gjorts andra undersökningar inom samma område kan detta även öka validiteten genom jämförelser med dessa. Då vi innan intervjuerna inhämtade den teoretiska kunskapen om frågeställningen och sammanställde de relevanta frågor som utgick från vår teoretiska referensram, anser vi att den definitionsmässiga validiteten har uppnåtts. Samtidigt kan validiteten öka med hjälp av muntliga intervjuer då det är lättare att föra en dialog med företagen.²⁷

Vid en kvalitativ studie är kravet på hög reliabilitet svårt att uppnå, vilket gör att generaliseringar blir svår genomförbara då färre företag studeras och på så sätt erhålls djup istället för bredd på undersökningen. Eftersom empirin utgörs i huvudsak av intervjuer kan detta innebära att det kan ge bristfälliga resultat genom att vi, intervjuare, redan har en förförståelse för ämnet, vilket kan leda till att vi påverkar intervjuerna utifrån detta. Det var därför viktigt för oss att vara så objektiva som möjligt vid intervjuerna samt att ge tydliga frågor till respondenterna. Genom att delge frågorna till företagen innan intervju har det även givits respondenterna en möjlighet att förbereda sig och därmed ge en större tillförlitlighet till resultaten. För att en tillfredsställande reliabilitet ska uppnås, måste informationsinsamlingarna vara användbara för vår frågeställning, det vill säga valida. Därför har det varit viktigt för vår undersökning att i förväg ha förberett respondenterna på frågorna och presenterat vår frågeställning. Sedermera har intervjuerna gjorts efter diskussionsmodell, vilket har föranlett att vi har kunnat styra frågorna utefter vår frågeställning och därmed skapat reliabilitet i vår undersökning.²⁸



Figur 1 *Datas validitet*, Halvorsen, K. (1992) s. 43

²⁷ Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997) s. 167 ff.

²⁸ Halvorsen, K. (1992) s. 42.

Som figuren ovan visar så är reliabilitet en nödvändig förutsättning för hög validitet i undersökningen, men hög reliabilitet är emellertid ingen garanti för hög validitet. Validitet är dock det viktigaste kravet på ett mätinstrument, men för att vår undersökning ska få hög validitet måste både reliabiliteten och den definitions-mässiga validiteten vara hög.²⁹

²⁹ Halvorsen, K. (1992) s. 43.

3. Teori

Kapitlet är uppbyggt enligt en teoretisk utveckling. Kapitlet inleds med att olika budgeteringsteorier förklaras och genomgås. Därefter presenteras kritik mot och ifrågasättande av den traditionella budgeten. Slutligen presenteras teorier avseende rullande prognoser och dess styrkor och svagheter.

Den traditionella budgeten har varit det dominerande styrinstrumentet för företag under lång tid där dess huvudsakliga syfte har varit att planera den finansiella framtiden för företaget.³⁰ Budgeten är en viktig del i företagets planering och styrning samt är den styrform som når ut till flest medarbetare. Det är en effektiv metod för företagsledningen att kommunicera strategier och idéer ut till operativt ansvariga. Budgeten avser en bestämd tidsperiod som i många fall följer kalenderåret.³¹

3.1 Den traditionella budgeten

3.1.1 Budgetens utveckling³²

Olof Arwidi och Lars A. Samuelson definierar budget enligt följande. Budget är

... ett dokument innehållande ett handlingsprogram och dess förväntade konsekvenser uttryckt i ekonomiska termer och baserat på vissa uttryckta förutsättningar för en given period.³³

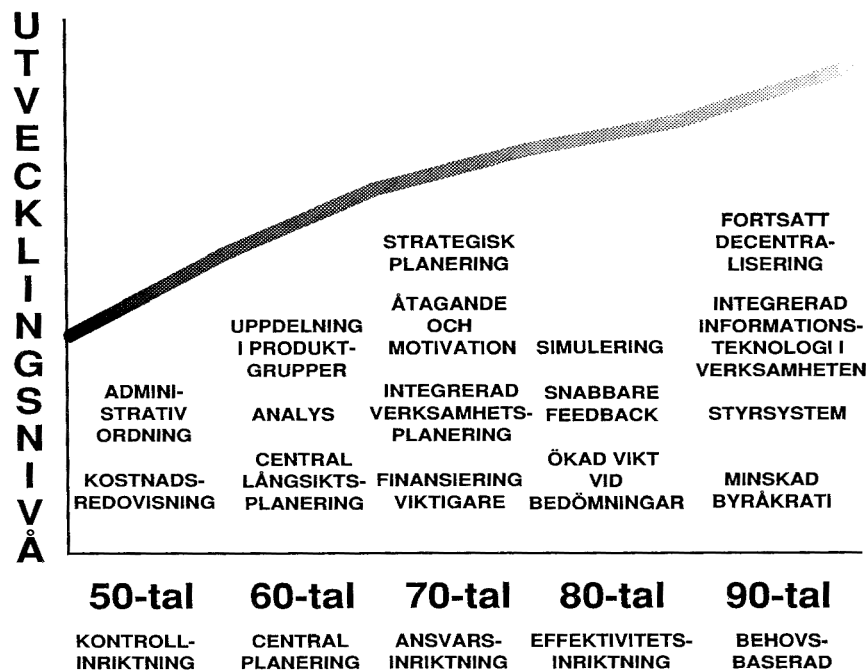
Arwidi & Samuelson ser några utvecklingsdrag för svenska företags budgetering som visas i nedanstående illustration.

³⁰ Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1993) s. 95 - 98.

³¹ Bergstrand, J. & Olve, N-G. (1996) s. 10 f.

³² Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1991).

³³ Citat Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1991) *Budgetering i industriföretagets styrsystem*, s. 9.



Figur 2 Budgetering i industriföretagets styrsystem, Arwidi, O & Samuelson L (1991), s. 13

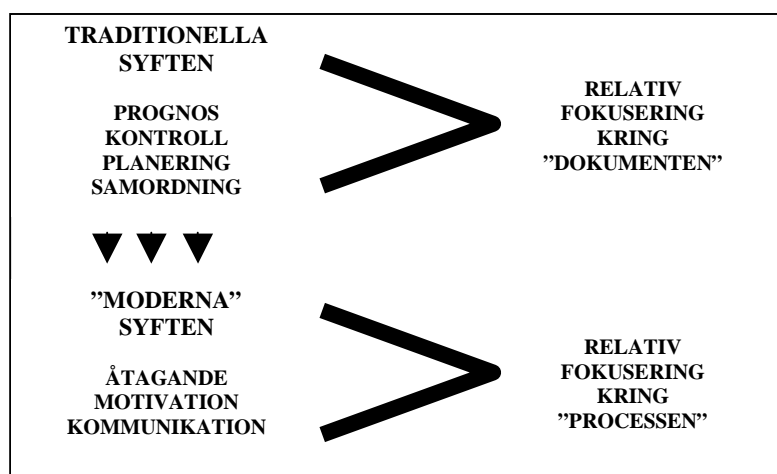
Författarna anser att budgetens verkliga genombrott i Sverige kom på 1960-talet och att de grundläggande tankarna innan 60-talet var analys och kontroll av olika slags kostnader. Innan 1960-talet dominerades budgeteringen av kontrollinriktning för att under 1960-talet även koppla samordningen av budgetarbetet till centrala avdelningar. Detta mycket på grund av att företagen ofta bestod av funktionsorganisationer med en central ekonomiavdelning där företag ofta delade upp sina verksamheter i produktgrupper. Företag började även planera långsiktigt och använde budgeten för att analysera utvecklingen av produktgrupperna.

Under 1970-talet blev budgetens syfte mer översiktligt och strategiskt och budgeten började användas som ett instrument för att integrera de olika verksamheterna för den centrala ledningens överblick. Detta till följd av att företagen började divisionaliseras. Budgeten fick även en ökad användning för planering och kontroll av verksamhetens finansiering då den ekonomiska situationen försämrades för företagen och ett allmänt intresse ökade för finansiella förhållanden. Budgeten spelade en roll för delegering av ansvar då nya resultatenheter skulle åta sig att hålla en budget de var överens om och ökade även motivationen bland medarbetarna.

Utvecklingen under 1980-talet fortsatte med betoning på ansvarsfrågor och till följd av detta blev budgeteringen även effektivitetsinriktad. Datoriseringen som skedde vid denna tid gjorde det möjligt för företagen att få en snabbare feedback och ökade även tillgängligheten till data som gjorde det smidigare för företagen att jämföra olika alternativ. Bedömningarna fick även en ökad vikt i och med datoriseringen. En annan viktig del för utvecklingen av budgeten var de organisatoriska förändringarna som blev allt mer markerade och förstärkte uppdelningen av företag i ansvarsenheter. Budgeten började användas som en del i företagets styrsystem.

Budgeten blev under 1990-talet mer baserad efter företagets behov samtidigt som hjälpmedlen för ett effektivt styrsystem blev mer lätthanterliga. Organisationer fortsatte att decentralisera sig och författarna såg en minskad byråkrati i företagen. Ytterligare en aspekt som författarna framhåller är att den kulturella utvecklingen i företagen får en ökad betydelse. Informella system får en större inverkan på medarbetarnas handlande och beslutsfattande, vilket ökar motivationen och åtagandet mot budgeten.

Författarna ser de traditionella syftena med budgeten som planering, samordning, prognos samt kontroll medan det sedan 1970-talet har tillkommit tre syften med budgeten som har fått en stor vikt, såsom åtagande, motivation och kommunikation. Sammanfattningsvis kan det sägas att Arwidi & Samuelsson ser utvecklingen de senaste decennierna som att fokus har flyttats från budgetdokumenten till budgetprocessen.

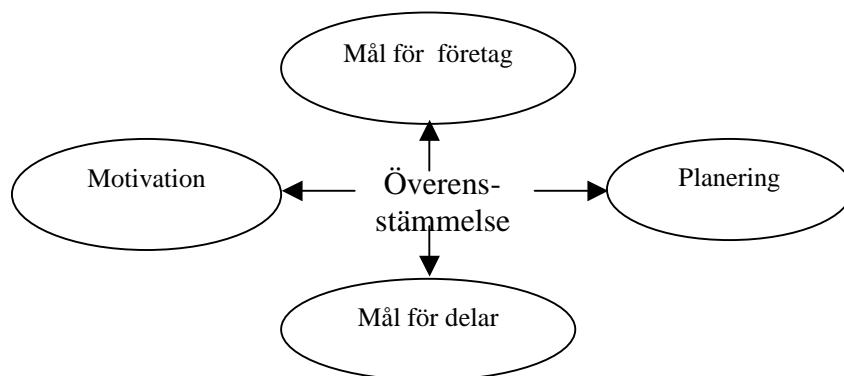


Figur 3 Budgeteringens syften, Arwidi, O. & Samuelson, L. A. (1991), s. 23.

Författarna har en tämligen positiv syn på budget och menar att den bör finnas kvar, men att den ska utvecklas och anpassas utifrån de trender som påverkar företagen idag. Den centrala styrningen, *push*, förlorar sin betydelse och istället flyttas ansvaret för budgeten längre ned i organisationen, *pull*. Detta innebär att det inom budgetarbetet kommer att krävas en del förändringar för att anpassas mot denna utveckling genom ökad delegation av beslut och ansvar.³⁴

En trend har varit att nya begrepp som *lean production*, *just-in-time*, *zero defects* och kvalitetskontroll får allt större betydelse i organisationer. En följd av detta är att monetära data kompletteras av andra parametrar för att nå effektivitet samt att uppnå företagets mål. De finansiella måtten är svårare att relatera till processerna i organisationen på de lägre nivåerna och bör användas högre upp i hierarkin. På de lägre nivåerna kommer troligtvis den finansiella budgeten att kompletteras av icke-finansiella mått som är målrelaterade. Detta innebär att effektiviteten kommer att öka eftersom mer tid ägnas åt de väsentliga processerna och mindre till traditionellt budgetarbete.³⁵

Arwidi & Samuelson anser att budgeten kommer att utvecklas med fler icke-finansiella mått och att det kommer att läggas stor vikt vid fastställande av mål. Samordningsbehoven kan enligt dem beskrivas som vertikala mellan olika nivåer i en organisation och som laterala mellan olika enheter. Vid fastställande av mål anses det viktigt att använda sig av både generella mål för hela företaget samtidigt som specifika mål används för de olika enheterna och att kongruens uppstår mellan dessa. Hur målen tas fram påverkas därigenom av såväl planerings- som motivationsaspekter. De ser även företagskulturen som en viktig faktor i planerings- och samordningsprocessen för att få medarbetarna att arbeta utifrån långsiktiga mål och inte bara förlita sig på formella system som den traditionella budgeten gör. Nedan sammanfattas detta resonemang i figur 4.³⁶



Figur 4 En översiktlig modell över företagets mål, Arwidi, O. & Samuelson, L.A. (1993), s. 74.

³⁴ Arwidi, O. & Samuelson, L.A. (1993).

³⁵ Ibid.

³⁶ Ibid.

Sammanfattningsvis kan sägas att Arwidi & Samuelson anser att budgeten utvecklas som en följd av de förändringar som sker i organisationen och även i utvecklingen av informationsteknologin. Förändringen sker till största del i planerings- och samordningsarbetet av olika enheter och detta med hjälp av fler icke-finansiella mått.

3.1.2 Budgeteringskonceptet "Advanced budgeting"³⁷

Peter Bunce, Robin Fraser & Lionel Woodcock menar att den traditionella budgeten inte är ett tillräckligt bra instrument för att uppnå företagets mål samt att den baseras för mycket på hierarki. Budgeten ska göras om till en aktivitetsbaserad budget som anpassas med marknadsmål längs värdekedjan. Dock anser de att budgeten i dess nuvarande form inte kan göras om till en *advanced budget* utan nyckelmålen nås endast om budgeteringen blir en integrerad del av hela verksamhetsstyrningen. De pekar på ett antal förutsättningar som måste uppfyllas för att budgeteringen ska fylla sin roll. Framförallt kan budgeteringen inte längre vara ett separat system utan budgeteringen och de operationella planerna måste sammanfogas med företagets vision, mission och strategi i ett integrerat styrsystem, *activity based management*. Budgeteringen måste förändras från att vara ett verktyg för *top-down control*, till att bli ett sätt att utveckla verksamheten genom lärande och ökat fokus på externt marknadsanpassade mål. Det är enligt författarna av vikt att genomföra kontinuerliga planer och förbättringar i och av verksamheten.

Författarna anser att det som de kallar för den traditionella budgeteringen är för byråkratisk och tidskrävande. De föreslår att istället för att planera efter kalenderåret, så bör organisationer planera kontinuerligt samtidigt som de hela tiden ska försöka förbättra verksamheten. Resultatet av detta skulle bli en mindre fokusering på *after-the-event* analyser. Genom att ta bort det kalenderbundna sättet att prognostisera verksamheten, och istället införa kvartalsvis rullande rapporter, skulle budgeteringsprocessen tillföra mer värde än vad den gör idag.

För att lyckas med allt detta krävs en organisation som består av förenklade, flexibla och tydliga strukturer med färre nivåer. En rationell resursstyrning skulle uppnås genom förståelse för processhierarkin, kostnader och outputs. Bunce, Fraser & Woodcock anser att det måste bli ett ökat fokus på processen i företagen och för att gå mot en processorienterad organisation krävs enligt författarna en stark företagskultur som stödjer detta. Den nuvarande budgetmodellen baseras allt för

³⁷ Bunce, P., Fraser R. & Woodcock, L. (1995).

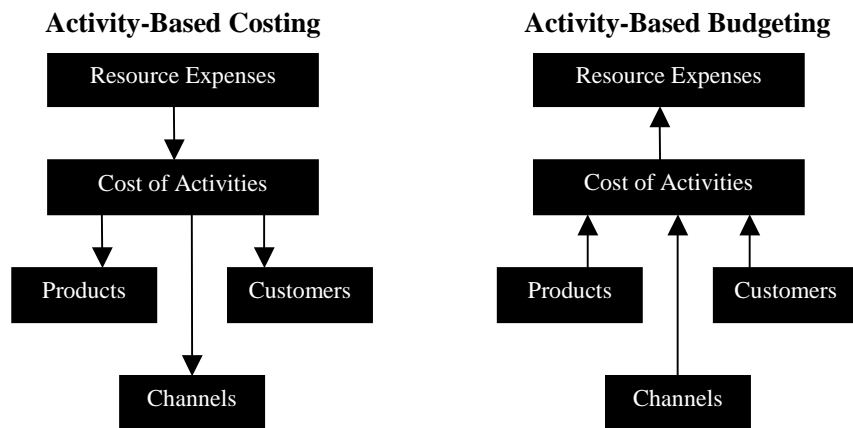
mycket på föregående års resultat och det kan enligt författarna åtgärdas genom att använda en *activity-based budget*.

3.1.2.1 Budgeteringskonceptet "Activity-Based Budgeting"³⁸

En *activity-based budget* (ABB) är, enligt teorin, en omvänd *activity-based costing*-kalkylering (ABC) som fokuserar på resurser i företaget och de kostnader som dessa kräver. Ett ABC-system har tre strategiskt viktiga syften:

- att kontrollera de verkliga kostnader som företaget haft och att informationen ska användas för att förklara hur företagets vinst uppkommit.
- att identifiera olika aktiviteter kostnader, så att dessa kan utnyttjas på ett mer effektivt sätt i framtiden.
- att identifiera framtida resursbehov så att dessa kan återskapas mer effektivt.

Genom att använda ABC-kalkyleringens tankar i sitt planeringsarbete får företaget en bättre förståelse om varför resursbehovet inte har ett linjärt förhållande till produktionen.



Figur 5 *Activity-Based Budgeting*, Cooper, R. & Slagmulder, R. (2000 a), s. 85.

Skillnaden mot en traditionell budget är att ett ABB-system kräver mycket mer information och då framförallt i två hänseenden. Först i relationen mellan resursers förbrukning och återskapande eftersom en ABB är mer detaljerad än ABC och kräver mer information om hur resurserna förbrukas samt med ABB krävs en förståelse mellan produktionsvolymen och resursförbrukningen. Detta gör att an-

³⁸ Cooper, R. & Slagmulder, R. (2000 a & b).

vändarna av ABB måste hålla en så låg detaljeringsnivå som möjligt för att motivera systemets tidsmässiga krav, kostnads- och produktionseffektivt, det vill säga att systemet motiverar sig själv genom att ha en tillräckligt hög träffsäkerhet. Detta innebär att det inte räcker med att bara omvända sitt ABC-system eftersom ABC-systemet inte ger tillräckligt med information för att ABB ska bli funktionellt. Istället krävs en effektiv metod för att skapa ett mindre krävande upprättande av ABB.

Idag finns ett stort antal mjukvaruprogram som stödjer detta tänkandet, men det finns en hel del kvar att göra. Krav finns på att affärssystem, utifrån ABB, snabbt och rationellt inte bara ska ta fram rapporter som är viktiga för företaget och dess intressenter såsom resultaträkning, balansräkning och kassaflödesupställningar, utan även ett *Process Performance Statement*. Detta ska inkludera mått på potentialen att skapa värde i de interna processerna och en sammanställning av företagets kapacitet av värdeskapande produkter och processer.³⁹

3.1.4 Kritik mot den traditionella budgeten⁴⁰

Jan Wallander, tidigare VD och styrelseordförande i Svenska Handelsbanken, förespråkar en mer radikal syn på budget då han anser att det inte räcker med att förändra budgeten utan den ska slopas. Detta grundar han på att budgeten baseras på prognoser vilka invaggar företagen i en falsk säkerhet samt att tidsperioden på ett år är onaturlig. Dessa tankar har Wallander applicerat inom Svenska Handelsbanken, vilken under 30 år varit den mest lönsamma banken i Sverige.

Argumentet att det inte går att förutse framtiden utvecklar han genom att påvisa att det finns två typer av prognoser. Den ena utgår från liknelsen ”samma väder imorgon som idag”, där trenden ibland följs men då och då bryts. Den andra typen är den då man uppfattar förändringar i omvärlden som onormala och att allt snart kommer att återgå till det normala. Båda sätten att arbeta och prognostisera kan enligt Wallander leda till felaktiga reaktioner och resultat. Wallander menar även att det inte finns någon anledning att störa medarbetarna i organisationen med att fylla i alla formulär som behövs för att göra en budget.

Det andra problemet som Wallander lyfter fram är att tidsperioden är onaturlig eftersom kalenderåret inte följer företagets naturliga rytm. Det måste finnas mål som anger syftet för medarbetarnas egna insatser på längre sikt och deras möjlig-

³⁹ Marshall, J. (2002), s. 45.

⁴⁰ Wallander, J. (1999).

heter att påverkar det uppsatta målet. Det viktiga är vad som händer nu, det vill säga hastighet och riktning.

Det tredje problemet som Wallander ser med budgeten är att budgeten invagar företag i en falsk säkerhet. Han syftar på att budgeten får företagen att förlita sig på den som en viss säkerhet och därmed tittar bakåt istället för på framtida trender.

Wallanders alternativ till budgeten är att genom decentralisering skapa ansvarsenheter. Genom att jämföra de olika enheterna inom organisationen, *benchmarking*, uppstår en tävlingssituation där alla vill uppvisa bäst resultat. Varje enhet ska anpassa informationssystemet efter personalens behov och därmed skapa lojalitet, ansvar och tillfredsställelse hos medarbetarna. Detta innebär även att medarbetarna kontinuerligt arbetar efter att bli bättre då de inte vet hur de andra enheterna presterar förrän perioden är slut.

En del kritiker mot Wallanders förslag menar att det finns risk att varje enhet tillgodoser sina egna intressen på bekostnad av företagets intresse, *suboptimering*. Wallander själv avfärdar denna kritik med anledning av att han anser att *suboptimering* är ett skrivbordsproblem. Kritiken syftar på att ledningen vill ha lönsamhet på lång sikt medan medarbetarna arbetar utifrån de snabbt påtagliga kostnaderna och därmed tar sig vinsterna avlägsna och abstrakta. Wallander hävdar dock att problemet istället ligger vid det gamla systemet och att det är lättare att få gehör i en decentraliserad organisation eftersom upplevelsen av kostnadskonsekvenserna är starkare. Kritiken syftar också på problem i sidled, vilket Wallander besvarar genom att belysa att varje enhet har huvudansvar för vissa kunder och därmed borde detta inte vara ett problem.⁴¹

Enligt Wallander är det av vikt att företag anpassar sig genom en snabb och kontinuerlig uppföljning. En snabb uppföljning av resultaten görs för att enhetscheferna fortast möjligt ska få information om hur deras resultat är i jämförelse med övriga enheter. Detta för att *benchmarking* med andra enheter ska få ut sin fulla nytta. Wallander ser dock en del verksamheter som undantag och där budgeten skulle kunna fylla en funktion. Dessa är bland annat statliga och kommunala verksamheter som inte är vinstdrivande och som har andra mål än rena vinstintressen.

Wallanders slutsats är att det bästa företagsledningen kan göra är att helt kasta ut budgeten. Det som gör att många företagsledare tvekar inför detta är det som Wallander kallar för *budget bureaucratic complex*. Om företag helt skulle göra sig av med budgeten skulle många i företaget känna att deras position var hotad.

⁴¹ Wallander, J. (2002) s. 71 ff.

3.2 Alternativ till den traditionella budgeten

Budgeten har som nämnts varit ryggraden i företags ekonomistyrssystem under många år. Budgeten är en av få tekniker som kan sammanfatta hela företags verksamhet i en summering, men kritiker hävdar att budgetprocessen är som att köra bil och enbart titta i backspeglarna och enbart lägga märke till det som redan passerat.⁴² Utifrån denna kritik har ett antal mer eller mindre olika utvecklingsalternativ för den traditionella budgeten framkommit. En som vi nämnt ovan är Handelsbanksmodellen, presenterad av Wallander, där varken planering eller prognostisering spelar någon större roll. Ett annat alternativ är det som Lars A. Samuelson benämner prognosystemet. Detta prognosystem har tagit olika skepnader hos olika forskare och utvecklingsgrupper. I detta avsnitt kommer vi att redogöra för de teoretiska modeller som fått störst uppmärksamhet och kan anses som de mest vedertagna.

Dagens informationsteknologi ger företagen fler möjligheter att rationalisera planering och uppföljning än vad som var fallet för ett tiotal år sedan. Detta gör att möjligheterna att utveckla budgetarbetet har ökat, men inte som ett argument att avskaffa budgeten utan för att planeringen och kontrollen kan göras effektivare. Utifrån bland annat detta resonemang och med hjälp av en undersökning av svenska börsföretag har Lars A. Samuelson identifierat, utöver den traditionella budgeten, tre nya systemstrukturer och utvecklingar av budgeten.⁴³

1) *Hybridmodellen*. Denna struktur återfinns framförallt i företag där osäkerheten är olika stor i olika delar av företaget. Samuelson tar upp exemplet med skogsbolag som är beroende av valutakurser och råvarupriser. Denna osäkerhet bemästras bäst genom att löpande prognostisera för att omfatta täckningsbidraget för produkterna, medan de bör ha en fast budget för omkostnader, som till exempel utbildning och administration, där arbetsinsatsen för att följa upp verksamheten läggs på ett minimum.

2) *Prognossystemet*. Ett system som innebär att företaget lämnar budgetsystemet och övergår till att prognostisera framåt inom varierande tidsram och mer frekvent än vid traditionellt budgetarbete. Detaljrikedomen i prognoserna är allmänt mindre, vilket gör detta system enklare att arbeta med. De företag som använder sig av prognosystemet anser att nyttan varit större av detta system än av ett traditionellt budgetsystem. Aktualiteten i prognoserna är framförallt det som talar till dess fördel, men bedömningar av prestationer är svårare att göra då målen för verksamheten hela tiden ändras jämfört med ett fast mål för helåret.

⁴² Otley, D. (1999) s. 370.

⁴³ Samuelson, L. A. (1999) s. 241 f.

3) *Budget- och prognoslösa företaget*. Detta system går framförallt ut på att agera på faktiska händelser och inte planera för eventualiteter. Denna styrstruktur förekommer i relativt begränsad omfattning och används idag enbart av ett fåtal företag inom bank och handel. Planeringsarbetet är minimalt, medan att följa utvecklingen är det mest väsentliga.

3.2.1 Avveckling eller utveckling av budgeten?

3.2.1.1 Attitydundersökning i Sverige⁴⁴

En undersökning företogs av Christer Johansson under 1996 och 1997, där han först gjorde en enkätundersökning av cirka 200 vid Stockholms Fondbörs noterade företag. Därefter skedde en uppföljning med intervjuer av 9 koncernchefer, som ingick bland de 11 största företagen mätt utifrån börsvärdet. Undersökningen avslutades med att små och medelstora företag via en självselekerande Internetbaserad enkät också omfattades i undersökningen. Totalt inkom 242 användbara svar. Huvudfrågorna för undersökningen var hur utbredd budgeteringen var bland svenska företag och om avskaffandet av budgetering och införandet av *Balanced Scorecard* hade något samband. Författaren gjorde en klar distinktion mellan budget och prognos, vilken var att en prognos är en passiv framskrivning av förväntat utfall som vid avvikelse inte föranleder åtgärder för att försöka påverka utfallet.

En del av undersökningen var att ta reda på hur utbredd budgeteringen var bland företagen och hur de arbetade med den. I denna del fastslogs att flertalet företag fortfarande kvantifierade förväntningarna av framtida utfall. Dock var förändringsbenägenheten hos företagen stor, där de flesta hade startat en förändringsprocess. Trenden var att kvantifieringsprocessen innehöll mindre aktiva handlingsplaner än tidigare och att planeringen blivit mindre detaljerad samt att planeringen omfattade andra tidsperioder än räkenskapsåret.

Sambandet mellan budgetens avskaffande eller minskade betydelse och införandet av *Balanced Scorecard* kunde inte fastslås. Detta beror förmodligen på att *Balanced Scorecard* inte ses som ett substitut till budgeten, utan snarare som ett komplement. *Balanced Scorecard* är enligt upphovsmakarna Kaplan & Norton inte ett

⁴⁴ Johansson, C. (1998/1999).

substitut utan ett komplement mycket på grund av att kontrollmekanismen inte finns i *Balanced Scorecard-modellen*.

Slutligen fastslår författaren att förändring av budgeten och budgeteringsprocessen snarare än avskaffandet av budgeten är det som är den generella trenden idag. Ett samband mellan budgetens minskade roll och *Balanced Scorecard* införande kan inte identifieras, utan istället fungerar *Balanced Scorecard* som ytterligare en dimension i företagets ekonomistyrssystem.

3.2.1.2 Attitydundersökning i Finland⁴⁵

På grund av senare års kritik mot den traditionella budgeten gjordes en attitydundersökning av forskarna Bo Göran Ekholm och Jan Wallin vid Svenska Handelshögskolan i Vasa, Finland. Enkäten sändes till de 650 största företagen i Finland som hade en omsättning större än FIM 100 miljoner och 168 svar erhöles. Vad forskarna bland annat sökte svar på var hur attityden såg ut i företagen avseende rullande prognoser. Den ena delfrågan behandlade relationen mellan graden av konservatism i företaget och attityden mot rullande prognoser. Deras hypotes var att ju expansivare fas företaget befann sig i, desto mer positivt inställda skulle företagen vara gentemot användandet av rullande prognoser. Den andra delfrågan behandlade i vilken grad de företag som klassades som konservativa kunde instämma i de teoretiska fördelarna med rullande prognoser.

Deras utgångspunkter, som de omvandlade till hypoteser, innefattade att budgeten behövde större inslag av förväntningar, mätning och *empowerment* och mindre av strikt planering och kontroll. De stora fördelarna med rullande prognoser anser författarna är att de är mer flexibla och inte beroende av föråldrade idéer och tankar. En nackdel med rullande prognoser är att det är svårt att skapa ett rättvist belöningsystem utifrån ständigt skiftande förutsättningar.

Resultat av deras undersökning visar att en övertygande majoritet av företagen inte anser att det är dags att avveckla budgeten. Den behövs fortsättningsvis för att upprätthålla den inre effektiviteten, men kan inte användas för att uppnå yttre effektivitet då budgeten inte varnar för förändringar i omvärlden. Därför anser författarna att budgeten spelar en stor roll i företagets styrsystem, men måste kompletteras av andra instrument. Dessa komplement är till exempel rullande prognoser eller *Balanced Scorecard*. Budgeten skapar en trygghet i företaget vilket leder till en systematiserad reaktion på förändring, istället för en kaotisk reaktion.

⁴⁵ Ekholm, B-G. & Wallin, J. (2000).

Dagens informationsteknologi spelar en stor roll i framtidens styrverktyg, då det är relativt enkelt och inte så kostsamt att skapa utfallsanalyser utifrån ett flertal olika utfallsalternativ. Kontinuerlig mätning av både finansiella och icke-finansiella indikatorer tillsammans med rullande prognoser ger en tydlig bild av företagets position och färdriktning. Slutsatsen blir därmed att budgeten inte kan avvecklas ännu utan behöver istället utvecklas till att bli mer flexibel och innefatta färre indikatorer och kompletteras med företrädesvis rullande prognoser.

3.3 Rullande prognoser

3.3.1 Utveckling i praktiken

Dagens utveckling är, enligt ekon. dr. Jan Lindvall vid Uppsala Universitet, en förenklingsprocess. Företagen reducerar antalet konton och nivåer i budgeten och minskar därmed detaljeringsnivån. Han ser det som att företagets styrning går från en reaktiv till en proaktiv styrning, där rullande prognoser är en viktig jämförelsegrund i de nya styrsystemen. Det som särskiljer rullande prognoser från budgeten är framförallt frekvensen. Medan en budget oftast ligger fast hela planeringsperioden, så förändras planeringen utefter förändringarna i marknaden om företaget använder sig av rullande prognoser.⁴⁶

En magisteruppsats vid Företagsekonomiska institutionen i Uppsala baserades på en undersökning av de 50 största företagen i Sverige, där det bland annat fokuserades på budgetens betydelse för styrningen i företaget, i vilken utsträckning budgeten motiverade de anställda och i vilken utsträckning budgeten fungerade som ett verktyg vid implementering av företagets strategi. Av 39 svarande företag ansåg 84 % att budgeten hade mycket viktig eller viktig del av styrningen, men endast 53 % tyckte att budgeten hade liten eller ingen alls motiverande effekt på medarbetarna. Detta resultat ser Lindvall som en viktig anledning varför budgeten ifrågasätts så starkt eftersom medarbetarnas motivation och engagemang blir allt mer väsentligt för företagets framgång. Budgeten uppfattas istället som ett hinder för den kontinuerliga utvecklingen genom bland annat att målen sätts vid en nivå som är enkel att nå och därmed strävar inte medarbetarna efter det bästa resultatet.

⁴⁶ Lindvall, J. (2001) s. 186 f.

Vad som dock är mest påfallande är att 64 % ansåg att budgeten i liten utsträckning eller inte alls fungerade som hjälp vid strategiimplementering. Detta kan ses som att budgeten som produkt enbart är ett resurskrävande spel, där den inte spelar någon roll i företagets styrning utan företagen gör den bara för att man måste göra den. För stor uppmärksamhet riktas på hur resultat uppnåtts och inte om resultatmålet uppnåtts.⁴⁷

Ett stort problem med budgetstyrning är att negativa avvikelser ofta inte rapporteras av ansvarig chef. Beroende på att den ansvarige medvetet eller omedvetet tror att problemet kommer att lösas innan budgetperiodens slut, men oftast håller en negativ trend i sig och de negativa konsekvenserna blir bara större. Därför är det viktigt att förtroende och öppenhet finns i företaget för att budgetstyrning ska fungera.⁴⁸

Lindvall anser att budgeten är mer detalj- än resultatorienterad och därmed blir den resurskrävande och då det är många medarbetare som är involverade blir det en central aktivitet för många företag. Han anser vidare att frågan om budgeten borde avskaffas, reduceras eller utvecklas endast kan svaras av de enskilda företagens situation, men han anser att alla företag borde se över budgetprocessen och vad den färdiga budgeten innebär.⁴⁹

Lindvall ser rullande prognoser som ett redskap att höja handlingsberedskapen inför framtida förändringar. Därmed kommer informationsteknologin att spela en stor roll ifråga om simuleringar och utfallsanalyser. Dagens informationsteknologi möjliggör sådana simuleringar och därmed finns möjligheten att skapa ett hållbart system. Ytterligare fördelar med rullande prognoser som ersättning till budgeten är att prognoserna görs oftare och inte har samma detaljrikedom som budgeten. Istället för att vara ett instrument för ledningen att få insyn och kontrollera verksamheten, görs en mer övergripande beskrivning där företaget strävar efter handlingsberedskap och ökad flexibilitet och inte kontroll. Istället för att skapa ett åtagande för budgeten genom *empowerment*, är det prognosernas syfte att göra en uppskattning av det mest sannolika utfallet. Detta är något som Lindvall benämner som att den traditionella budgeteringen är mycket uppbyggd kring *feedbackstyrning* medan rullande prognoser är att betecknas såsom *feedforwardstyrning*. Svårigheterna med rullande prognoser är att läsa av omvärlden och anta vad som kommer att ske, det vill säga vilken information som är viktig och hur den ska användas. Dessutom är utformandet av belöningsystem baserade på rullande prognoser fortfarande out-

⁴⁷ Lindvall, J. (1997).

⁴⁸ Lindvall, J. (2001) s. 187 f.

⁴⁹ Lindvall, J. (1997) s. 27 – 30.

vecklade och kan ses som en orsak till varför inte fler redan övergått från traditionell budgetstyrning till rullande prognoser.⁵⁰

3.3.2 Konceptet "Beyond Budgeting"

1997 initierade Consortium For Advanced Manufacturing–International (CAM-I)⁵¹ ett nytt forskningsprojekt med inriktning att utveckla budgetarbetet och frambringa en ny form av ekonomistyrning för framtidens företag i informationsåldern. Detta projekt fick namnet *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT), där frontfigurerna är forskarna Jeremy Hope, Robin Fraser och Peter Bunce.⁵² Idag har BBRT mer än 60 företag över hela världen som medlemmar och har ett kontinuerligt samarbete med dessa. Företagen får då hjälp med att utforma ett styrsystem utan budget och hjälp med att implementera detsamma. Utifrån dessa företag anser sig BBRT ha fått jakande svar på frågorna om det finns alternativ till budgetstyrning och om det finns en bättre styrmodell än budgetstyrningen.⁵³

Ett av huvudsyftena med BBRT arbete är att skapa ett ramverk för hur en styrning utan budget ska ske och utifrån detta syfte har BBRT utarbetat 10 principer och riktlinjer. Dessa 10 punkter har vi nedan fritt översatt:

- 1) *Målsättning*. Ange långsiktiga mål för att maximera den långsiktiga vinsten och för att vara bättre än konkurrenterna, inte vara bättre än budget.
- 2) *Strategi*. Utveckla strategier så nära kunderna som möjligt och låt detta vara en kontinuerlig och öppen process och inte en årlig information uppifrån och ner i organisationen.
- 3) *Tillväxt och förbättring*. Utmana din personal att tänka radikalt och inte bara i termer av tillväxt utan även i former av förbättring.
- 4) *Resursallokering*. Använd resurserna efter deras värdeskapande livstid från investeringstillfället och inte efter deras budgeterade ekonomiska livslängd.
- 5) *Koordinering*. Uppnå koordinering genom att skapa orsaks-och-verkans relationer över enhets- och divisionsgränser istället för att skapa enhets- eller divisionsbudgeter.

⁵⁰ Lindvall, J. (2001) s. 186 - 189.

⁵¹ CAM-I är ett konsortium bestående av företag, konsulter och akademiker som arbetar för att lösa vanliga problem inom industrin. <http://www.cam-i.org>.

⁵² Hope, J. & Fraser, R. (1999) s. 16.

6) *Kostnadsstyrning*. Mät kostnaderna utefter deras värdeskapande och inte huruvida de ska ökas eller minskas jämfört med föregående planeringsperiod.

7) *Prognostisera*. Använd rullande prognoser för att skapa strategier och beslutsunderlag, inte för att kontrollera om man håller sig inom budgetramen.

8) *Mätning och kontroll*. Använd ett fåtal ledande och kritiska faktorer för att mäta utförande och använd inte en mängd detaljerade och historiska rapporter.

9) *Belöningar*. Basera belöningar på enhetens eller divisionens faktiska genomförande och inte på personliga finansiella mål.

10) *Delegera*. Ge cheferna ansvar och frihet att agera och detaljstyr inte dem.

Dessa 10 punkter utgör det ramverk som BBRT använder när ett företag ska förvandlas från ett traditionellt budgeterande företag till ett prognostiserande och framåtblickande företag.⁵⁴

BBRT anser att rullande prognoser är att föredra därför att prognoserna kontinuerligt uppdateras efter de senaste ekonomiska trenderna och bedömningarna om framtiden och att informationen om marknadens skiftningar alltid är de senaste. Dessutom har ingen i organisationen någon anledning att manipulera siffrorna, dysfunktionalitet, eftersom det inte finns något fast vinstmål eller någon form av bestraffning om man missar tidigare uppsatta mål. Företag som använder sig av rullande prognoser använder ett informations- och kontrollsystem som låter alla i företaget ta del av samma information samtidigt och därmed skapa ett tydligare beslutsunderlag.⁵⁵

Prognoser spelar en stor roll även i den traditionella budgeten, men har en helt annan roll i arbetet med rullande prognoser.⁵⁶ Jämförelsen med budgetarbetets prognostisering är att vid slutet på budgetperioden blir prognoserna kortare och kortare, medan när företagen använder rullande prognoser har dessa prognoser samma tidsram och planeringen sker i samma tidsrymd som tidigare.

På senare tid har även de finansiella aktörerna börjat ifrågasätta budgeten. Deras kritik riktar sig framförallt mot att budgetarbetet hindrar ansvariga från andra värdeskapande aktiviteter. 1999 publicerades en undersökning som visade att perso-

⁵³ <http://www.bbrt.org>. 2003-04-10.

⁵⁴ Hope, J. & Fraser, R. (1999) s. 21f.

⁵⁵ Hope, J. & Fraser, R. (2003) s. 112.

⁵⁶ Hope, J. & Fraser, R. (2001) s. 24.

nalen på finansavdelningen i de undersökta företagen endast spenderade 21 % av sin tid till att analysera företagets finansiella ställning. Resterande tid gick åt till mindre värdeskapande aktivitet, vilket till största delen var budgetrelaterade diskussioner.⁵⁷

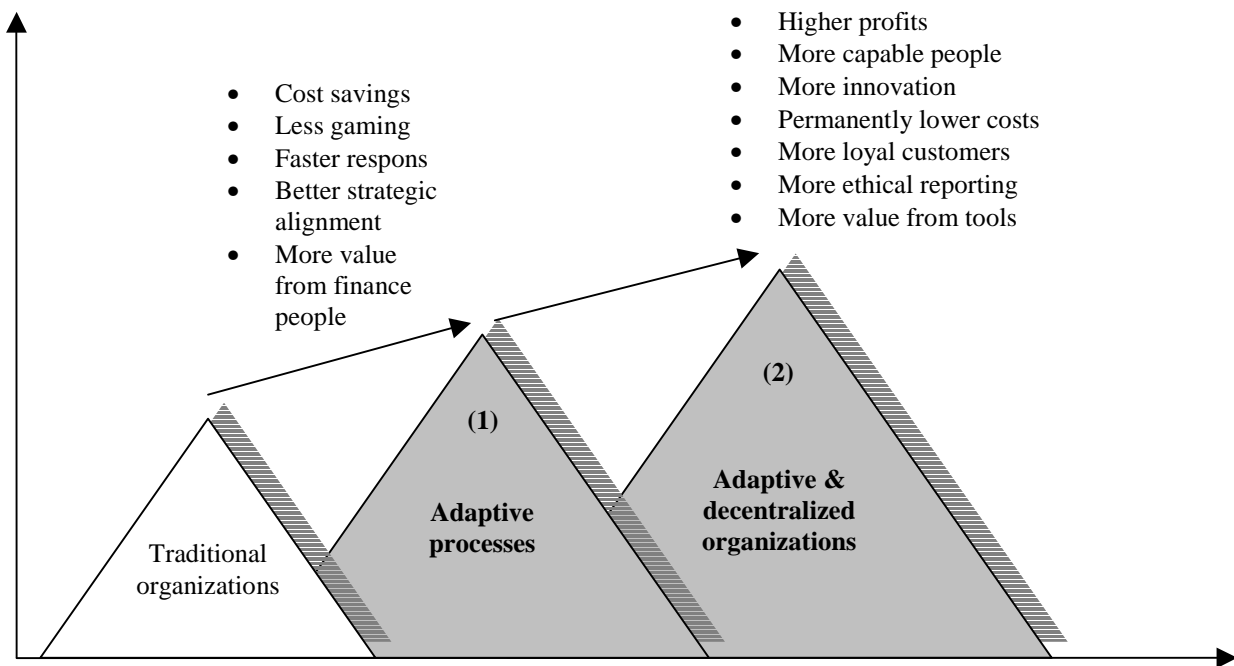
3.3.3 Varför "Beyond Budgeting"?⁵⁸

Beyond Budgeting är ingen ny grundprincip som skapats för att revolutionera ekonomistyrningen i företagen. BBRT vision med *Beyond Budgeting-systemet* är att ändra företagets prestationspotential. Detta görs genom att följa ovanstående 10 steg och övergå från prestationsfällan som den traditionella budgeten utgör och lägga förmågan att agera så nära marknaden som möjligt. Genom att göra detta ser författaren att det i företaget skapas ett klimat för naturliga kostnadsreduceringar, innovationer, kundrelationer och mer etiska rapportssystem.

Den traditionella budgetens största begränsning är att den hindrar decentralisering av företaget. Det har gjorts åtskilliga försök att utveckla budgeten (till exempel *ABC-kalkylering*, *Balanced Scorecard* och *zero-based budgeting*), men dessa metoder har inte möjlighet att ersätta budgetens planeringsfunktion, utan har istället funktionen av att vara komplement till den traditionella budgeten. För att verkligen förändra planeringsstrukturen i företaget måste organisationen ha en mer adaptiv styrningsprocess och en radikalt decentraliserad organisation.

⁵⁷ Hope, J. & Fraser, R. (2003) s. 111 f.

⁵⁸ Player, S. (2003).



Figur 6 *The Two Opportunities of “Beyond Budgeting”*, Player, S. (2003), s. 6.

För att ovanstående fördelar ska kunna bli verklighet i företaget, krävs det att det finns system som understödjer dessa. Dessa system finns redan idag i form av *shareholder value-modeller*, *benchmarking*, *Balanced Scorecard*, *activity-based management*, kundrelationsmodeller och interna informationssystem. Svårigheten ligger i att använda dessa verktyg och att integrera dem i den adaptiva och decentraliserade organisationen och det är av största vikt att det blir så. Genom att använda sig utav de 10 punkterna i BBRT tabell kommer företagen ifrån den traditionella budgeten och kan utnyttja fördelarna med sin nya styrmodell.

3.3.4 Lyckade utvecklingar

Susan Arterian har skrivit en artikel om Sprint Corporation som är ett företag inom telecom-branschen. Arterian anser att budgeten tar för lång tid att förbereda, att den är för detaljerad och att den ger för lite värde jämfört med den tid som läggs ner på den. Ändå är budgeten ofta det område som företag i sista hand förändrar. Även Sprint Corporation anser att budgeten var för tidskrävande och enligt en undersökning som granskade hur mycket tid företag ägnade sig åt budgetförberedelser, var Sprint Corporation det företag som ägnade mest tid på detta. Sprint Corporation ägnade dubbelt så mycket resurser på att producera verksamhetsrapporter jämfört med att analysera rapporterna. Företaget ansåg därmed att de skulle slopa den årliga budgeten och istället göra kvartalsvisa rapporter som bestod av

rullande prognoser för sex kvartal framåt. Den nya processen gjorde planeringsprocessen kortare från 137 dagar till två månader, gav större flexibilitet och en starkare länk mellan kostnadsdrivare och prognoser. De olika prestationsmålen sammankopplades till de olika aktiviteterna som drev verksamheten och genomsyrade hela organisationen. Detta för att organisationen snabbare skulle reagera på vad det var som orsakade exempelvis höjda kostnader. Andra förändringar som Sprint Corporation gjorde var att prognoserna grundades på procentuella tal istället för absoluta tal och att prognoserna gjordes av dem som arbetar med verksamheten och inte ekonomiavdelningen. Företaget har tidigare länkat incitamentskompensation mot finansiella mål, vilket de nu har ändrat på genom att istället basera kompensationen på vad medarbetarna egentligen kan påverka och influera.⁵⁹

Hope & Fraser belyser företaget Ahlsell i sin artikel *Who needs budgets?* Efter en nedåtgående fas i början av 90-talet såg Ahlsell en möjlighet till sparåtgärder och operationella förbättringar genom att centralisera lager, administration och logistiksupport. Företaget bestämde sig för att överge budgeten och överlät ansvar till ett stort antal resultatenheter. Huvudkontoret kommunicerar endast generella ändamål och de enskilda avdelningarna ska själva utveckla sina verksamhetsplaner. Nyckelfaktorerna för försäljningsavdelningarna har breddats genom att ta hänsyn till vinstens tillväxt, försäljningsavkastning, effektivitet samt marknadsandel. Ahlsells rullande prognoser genomförs av huvudkontoret, men sker i kontakt med ansvarsenheterna varje kvartal. Resultaten från förra kvartalet är tillgängligt för hela företaget och i slutet av varje år får avdelningscheferna en bonus som baseras på försäljningsavkastningen jämfört med förra årets. I processen från den traditionella budgeten till rullande prognoser ägnade företaget tid till organisationsförbättringar och kostnadskontroll för att därmed bli mer effektiva och såg då rullande prognoser som en möjlighet för detta.⁶⁰

Janet Kersnar beskriver i sin artikel *Time to bin the budget* olika företag som har valt att frångå den traditionella budgeten. Ett av företagen är det danska petrokemiska företaget Borealis. De ansåg att budgetarbetet var för tidskrävande och involverade för mycket detaljer. En annan aspekt var att priser för både råmaterial och produkter ändrades kontinuerligt, vilket medförde att det var svårt att följa en budget. Istället valde företaget att utöka sin ekonomistyrning genom att ersätta budgeten med olika verktyg. Företaget bestämde sig för att kvartalsvis göra rullande finansiella prognoser som ser fem kvartal framåt. För att även implicera de icke-finansiella målen införde företaget ett *Balanced Scorecard* med både finansiella och icke-finansiella mål. Dessutom ska företaget för att kontrollera kostnader göra trendrapporter, sätta kostnads mål och använda sig av *activity-based costing*.⁶¹

⁵⁹ Arterian, S. (1997).

⁶⁰ Hope, J. & Fraser, R. (2003).

⁶¹ Kersnar, J. (1999).

3.3.5 Kritik mot rullande prognoser

En del kritiker ifrågasätter dock om konceptet *Beyond Budgeting* är den bästa utvecklingen för alla företag. Fanning anser att om budgetprocessen är resurs- och tidskrävande, så bör företagen överväga att överge den traditionella budgeten och använda sig utav konceptet *Beyond Budgeting*. Men då prognoser har en central roll i utvecklingen av *Beyond Budgeting* måste dessa kunna göras på ett pålitligt sätt, annars förlorar företaget alltför mycket på att överge sin gamla planeringsmodell. En annan parameter som spelar roll är vilken bransch företag är i. Budget fungerar bäst om företaget befinner sig i en fas med höga fasta kostnader, begränsade produkter och marknaden har en långsam utveckling. Därmed är det av vikt att kunna planera och ha en detaljerad plan och genomgång av verksamheten.⁶²

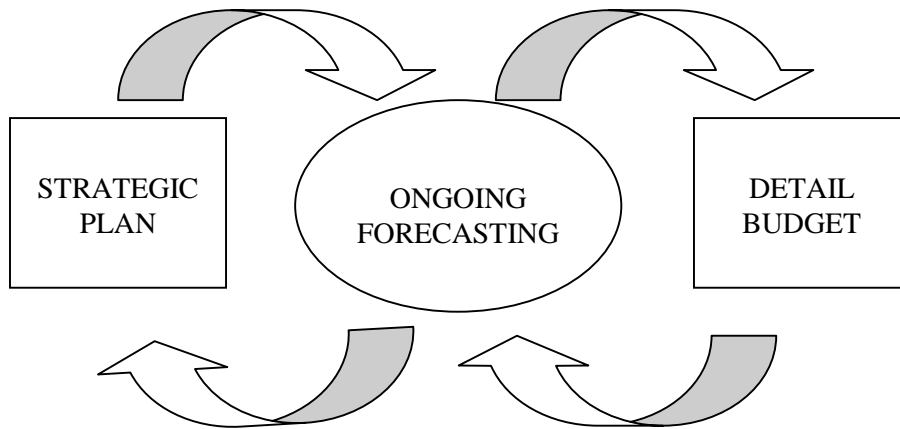
Ett problem som bekymrar forskarna är hur en modell för belöning och bonus ska utformas utifrån rullande prognoser. Den traditionella budgeten ligger ofta som grund för bestämmande av ersättningsnivåer och finns det ingen fast referenspunkt att relatera till vid uträkning av ersättningar till medarbetare, vållar det stort huvudbry för personalavdelningen. Denna kritik får medhåll från en av budgetavskaffandets främsta förespråkare, Jeremy Hope. Osäkerheten vid övergången är också en faktor för tvivel. Om det nya systemet pressas ner i organisationen från ledningen, kan en osäkerhet sprida sig hos enhetscheferna och skapa ett system som ingen förstår eller kan relatera till.⁶³

Ovanstående kan kopplas till den kritik som framkommer av Phil Montgomery, som anser att en övergång från budget till prognoser kan gå fel om inte ledningen har en strategisk plan för företaget och att denna finns i fokus hela tiden under omvandlingen. Han anser vidare att rullande prognoser enbart kan fungera som komplement till budgeten, men kan göra att detaljrikedomen i budgeten kan minskas och rullande prognoser bör bara användas som kontrollfunktion i det normala budgetarbetet. Han visualiserar det i nedanstående modell.⁶⁴

⁶² Fanning, J. (2000) s. 61.

⁶³ Gurton, A. (1999) s. 61.

⁶⁴ Montgomery, P. (2002)



Figur 7 *Ongoing forecasting*, Montgomery, P. (2002), s. 42.

Ytterligare svårigheter som forskarna ser är att det kan finnas behov av resursadministration i form av en budget för att skapa en ram för hur resurser ska kunna nyttjas på bästa sätt. Denna form av administration kan ses som ett användbart instrument att förmedla information till aktieägare och externa intressenter som en form av jämförelse utifrån ett faktiskt utfall.⁶⁵

⁶⁵ Ekholm, B-G. & Wallin, J. (2000) s. 537.

4. Empiri

Det fjärde kapitlet är en redogörelse för de intervjuer som vi har gjort med fallföretagen. Företagen presenteras i alfabetisk ordning och uppbyggnaden under varje företag är gjord i en kronologisk ordning.

4.1 Axis Communications AB⁶⁶

Axis Communications (Axis) utvecklar lösningar för användarvänlig och säker kommunikation över fasta och trådlösa nätverk. Företaget är bland de världsledande inom direktanslutna nätverkslösningar med fokus på produkter för kontor, fastigheter och industrimiljöer. Axis lösningar används främst i applikationer för säkerhetssystem, fjärrövervakning och dokumenthantering. Alla produkter har som bas en egenutvecklad chipteknologi som också säljs vidare till tredjepartsutvecklare. Axis som grundades 1984 är noterat på Stockholmsbörsens O-lista och har drygt 300 anställda och agerar globalt via egna kontor i 14 länder samt genom samarbete med distributörer och OEM-partners i ett 70-tal länder. Mer än 95 procent av försäljningen, som för år 2002 uppgick till cirka 670 MSEK, sker utanför Sverige.⁶⁷

4.1.1 Organisation⁶⁸

I Lund har företaget sin marknadsavdelning, ekonomiavdelning, produktledning samt forskning och utveckling medan verksamheten i de andra länderna endast är säljfunktioner.

Idag fungerar de olika enheterna som ansvarsenheter där de antingen är kostnadsställen eller inkomstställen, vilka främst är säljenheterna. Idag finns det ungefär 100 kostnadsställen och för att få en så bra uppdelning som möjligt på de olika enheterna delar företaget upp dessa enligt geografisk dimension, produktdimension samt kostnadsdimension. Anledningen till detta är för att få en bättre alloke-

⁶⁶ Intervju Rafael Michalak, Lund 6/5 2003.

⁶⁷ <http://www.axis.se> och Axis AB (2003) Årsredovisning 2002.

⁶⁸ Organisationsschema se bilaga 2.

ring av kostnaderna och till följd av denna noggranna uppdelning består varje kostnadsställe av ett fåtal medarbetare. För att sammanföra de olika enheterna som är verksamma över hela världen finns det fem controllers som har kontinuerlig kontakt med enheterna, varav tre är verksamma i Lund. Ekonomiavdelningen sätter upp vinstmarginaler för alla enheterna, men anpassar sig hela tiden efter enheternas behov. Axis har alltid ansett att det är viktigt att medarbetarna på de olika enheterna ska leda utvecklingen inom företaget.

4.1.2 Tidigare ekonomistyrssystem

Vid den tidigare planeringsprocessen gjorde Axis fyra olika prognoser per år som alla sträckte sig till december samma år. Detta innebar att den sista prognosperioden sträckte sig över drygt tre månader, vilket hade som följd att ingen engagerade sig i denna då medarbetarna ansåg den vara onödig. Företaget arbetade utifrån ett säljfokus och inte ur ett helhetsfokus, vilket innebar att det inte fanns någon utbredd kostnadsmedvetenhet. Budgeten gjordes av den ansvarige på de olika kostnadsställena och aggregerades sedan uppåt i organisationen. Ett problem var att feedback inte gavs till de olika enheterna och ett annat var att hela kommande år var ett stort mörker eftersom företaget endast fokuserade på innevarande år. Ytterligare en aspekt som företaget anser inte fungerade var att strategitänkandet var skevt och engagemanget var väldigt lågt bland medarbetarna samt att det fanns kulturella brister. Prognoserna gjordes för att de skulle göras och inte för att de olika enheterna skulle ha kontroll på sin verksamhet.

4.1.3 Förändring av ekonomistyrssystemet

Ekonomiavdelningen insåg i slutet av 2001 att en förändring var nödvändig på grund av de omvärldsförändringar som företaget kontinuerligt är beroende av. En idé var att införa rullande prognoser. Ett helhetsperspektiv eftersträvades och efter en del interna diskussioner bestämdes det för att införa detta nya system. Företaget var redan innan start medvetna om den extra tid och engagemang från de olika enheterna som krävdes, men såg en långsiktig möjlighet till effektivitet.

4.1.4 Dagens ekonomistyrssystem

Idag består planeringsprocessen av tre prognoser per år där den första sträcker sig från januari till december, vilken företaget anser vara viktigast och därmed är den mest resurskrävande. Den innehåller till stor del strategitänkande såsom hur många anställningar som ska göras under året och hur investeringsbehovet under året ser ut. Nästa görs för april till och med mars kommande år och den sista sträcker sig från augusti till och med juli kommande år. Dessa tre prognoser görs i omfattningen av sju olika kostnadstyper och med hjälp av detta nya system anser företaget att de är medvetna om kommande verksamhetsår. Företaget anser sig då få en beredskap mot de omvärldsförändringar som kan ske. Prognosarbetet för januari till december inleds i mitten av oktober och Axis har som mål att färdigställa denna på en månad. Liksom innan förändringen av ekonomistyrssystemet görs prognoserna av de olika enheterna, det vill säga de har ett decentraliserat ansvar. I och med förändringen ökade engagemanget, men dock inte så mycket som det förutsågs.

Förutom dessa tre helårsprognoser görs även varje månad tvåmånaders uppskattningar, vilka varje enhet sammanställer och dessa består endast av en summerad kostnadsmassa. De aggregeras upp i organisationen och sammanställs sedan till en gemensam resultaträkning. Innebörden blir att företaget tvingar de olika enheterna att kontinuerligt varje månad kontrollera sina kostnader. Utifrån dessa tvåmånaders uppskattningar görs sedan en feedback mot det faktiska utfallet och innebär att ekonomiavdelningen varje månadsbokslut har kontakt med enheterna. Kommunikationen beskrivs som mycket givande och till följd av denna kontakt har engagemanget och den ekonomiska medvetenheten hos de olika enheterna ökat. Även ekonomiavdelningen har fått ett större engagemang då de måste arbeta fortare med till exempel utrapporteringen till de olika enheterna. De anser att samordningen i alla riktningar har blivit bättre sedan de rullande prognoserna infördes och både de enskilda enheterna och ekonomiavdelningen har en mer kontinuerlig kontakt med varandra. Idag fokuserar företaget mer på att utfallet ska jämföras och analyseras.

Axis försöker att minska detaljeringsgraden i rapporteringen för att arbetsbördan inte ska bli för tung för de enskilda enhetscheferna. De ser sig effektivare idag, men det beror även mycket på det datasystem som används och som enligt Axis underlättar det vardagliga arbetet. Alla länder kan använda sig av samma system och det är därmed lättare för ekonomiavdelningen att se avvikelser och därmed har de en möjlighet att åtgärda problemen fortare då de snabbt har tillgång till all information. Det sker uppföljning med alla kostnadsställen, vilket underlättas av att alla kostnadsställen är verksamma i Lund. Ekonomiavdelningen får därmed lättare

kontroll över kostnaderna eftersom 80 % av koncernens kostnader uppkommer i Lund. Analyserna har blivit mer träffsäkra eftersom det är lättare att identifiera orsaks- och sambandsförhållandet tack vare deras informationsteknologiska system. Det har även inneburit att en större flexibilitet erhållits, då det går snabbare att ändra inriktning till följd av till exempel prisfluktuationer och valutaförändringar.

Förutom prognosprocessen som sker tre gånger per år och tvåmånaders uppskattningarna, görs det även en strategiplan som utförs på central nivå och sträcker sig flera år framåt.

4.1.5 Svårigheter vid utvecklingen

Axis ser svårigheter med att göra prognoser över årsskiftet och i början innebar det att de prognostiserade på måfå utifrån de historiska resultaten. Kunskapen saknades och det uppstod fel, dock inga allvarliga fel. Axis var medvetna om att det skulle bli en del problem vid förändringen och därmed var det lättare att fortsätta fastän de stötte på problem. De anser att det är viktigt att vara bestämd i början av en sådan här förändring för annars är det lätt att systemet totalt havererar. De anser även att det förmodligen inte går att införa i alla branscher och särskilt inte i stora organisationer på grund av den samordning som Axis anser krävs för att övergången ska bli lyckad.

4.2 Ericsson Mobile Platforms⁶⁹

Ericsson Mobile Platforms (EMP) tillverkar och säljer kompletta plattformar för 2.5G och 3G mobilteknologi till tillverkare av mobiltelefoner och andra trådlösa tjänster. EMP har världens största portfölj av Intellectual Property Rights (IPR) för 2.5G och 3G mobilsystem med mer än 10 000 godkända patent. Plattformarna inkluderar en komplett komponentspecifikation, tryckta kretsar, layout och mjukvara. Dessutom erbjuder EMP support och service i samband med installation av plattformarna.

Huvudkontoret för EMP ligger i Lund där de flesta av företagets anställda arbetar. EMP finns även representerat i Japan, Norge, Storbritannien och USA.⁷⁰

⁶⁹ Intervju Bertil Lindberg, Lund 20/5 2003.

⁷⁰ <http://www.ericsson.com/mobileplatforms/about>, 19/5 2003.

4.2.1 Organisation

EMP är ett legalt bolag som är helägt av Ericsson. Inom Ericsson fungerar EMP som en Business Unit (BU) och redovisar som en BU via olika ledningsstrukturer.

EMP är ett fristående aktiebolag med egen ledning, men fungerar inom Ericsson som en resultatenhet som i sin tur består av olika enheter såsom FoU och försäljning. De mindre enheterna är ansvarsenheter där ett åtagande i form av intäkts- eller kostnadsmål finns gentemot EMP. Detta åtagande uppstår genom att EMP centralt ger ett mål som sedan förhandlas mellan nivåerna tills ett åtagande framträder. Bolaget EMP har i sin tur samma strukturella förhandling med ägarna då ett resultatmål för hela EMP fastställs. Ericsson har en viss standard som EMP måste följa, vilket gör att en diskussion sker både inom EMP samt mellan EMP och Ericsson. Rapportering till ägarna sker genom det globala rapporteringssystemet som är uppbyggt av Ericsson.

EMP anser sig vara decentraliserade, då de har stor beslutsdelegation i ansvarsenheterna avseende hur resultatmålen ska uppnås. I EMP styrelsen ingår dock koncernens operativa chef, vilket gör att ett centralt inslag finns i EMP styrelse.

4.2.2 Tidigare ekonomistyrssystem

EMP är ett relativt nybildat bolag och har inte haft något egentligt traditionellt budgeteringsarbete i bolaget. Liksom många andra bolag hade Ericsson en budget för verksamhetsåret som följde kalenderåret. Därmed kommer jämförelser att göras gentemot Ericssonkoncernens tidigare budgetarbete. Detta gjordes på decentraliserad nivå, men systemet var beroende av ekonomer på central nivå. Vid avvikelser mot budget krävdes stora insatser samtidigt som budgeten var resurskrävande att utarbeta.

4.2.3 Förändring av ekonomistyrssystemet

EMP insåg att den budget som Ericsson fastställde i november månad året innan inte kom att stämma med det verkliga utfallet några månader senare, vilket berodde på de snabba omvärldsförändringarna. Omvärldsförändringarna är en bidragande orsak till att EMP kontinuerligt försöker utveckla sitt planeringssystem för att vara mer flexibla gentemot förändringarna. Under den tid som EMP funnits har

det funnits behov av en kontinuerligt uppdaterad ekonomisk planering och uppföljning, samtidigt som utvecklingen av hjälpmedlen växte fram i form av informationsteknologi. En annan anledning till att EMP kompletterar sin kalenderårsplanering med rullande prognoser är att koncernen fortlöpande vill veta det förväntade utfallet baserat på omvärldsinformation och hur EMP ser på utvecklingen över årsskiftet.

Eftersom användandet av rullande prognoser växte fram successivt under en längre tid är det svårt för Ericsson att ange en exakt tid där de började använda sig av detta system, men någon gång under mitten av 90-talet började systemet att bli användbart. De anser dock att deras ekonomistyrssystemet såsom det används idag kan vidareutvecklas för att ännu bättre anpassas till organisationen och dess omvärld.

4.2.4 Dagens ekonomistyrssystem

Idag gör företaget en årsplanering för kalenderåret och dessutom görs tre prognoser kontinuerligt under året som sträcker sig ett år fram. Dessa prognoser sker per kvartal, dock inte exakt vid kvartalsskiftena utan i snar anslutning till de samma och sträcker sig över årsslutet. Enheterna prognostiserar kostnader ner på organisationsenhetsnivå och intäkter prognostiseras ner på kund eller produkt. Syftet med denna form av planering är att EMP vill ha en uppdatering gentemot kalenderårsplaneringen. Fokus på innevarande år är en viktig del i planeringen i EMP och företaget spenderar därför mer tid på kalenderårsplaneringen där de bevakar fler aspekter med fler varianter och scenarios. Detta resonemang har efterhand växt fram i EMP och är fortfarande under utveckling.

Förutom kalenderårsplaneringen och de rullande prognoserna gör företaget även en strategisk plan för EMP som sträcker sig ungefär fem år framåt i tiden och innehåller aspekter såsom kunder, tekniska trender, informationssystem, kostnadstrender på produkter etcetera. Den strategiska planen görs en gång per år där enheterna är involverade i planeringen för att den senare ska användas såsom underlag för enheternas planering och prognostisering.

Som vi tidigare nämnt finns ett delegationssystem av mål som genomgående löper genom organisationen. Denna planeringsprocess tar ungefär två månader för kalenderårsplaneringen och försiggås av olika simuleringar och scenarios av utfall för att erhålla en planering utifrån flera aspekter. Då EMP befinner sig i en turbulent marknad anser de att det är en nödvändighet att ha en flexibilitet i planerings-

systemet för att snabbt kunna anpassa kostnads- och intäktsbilden utifrån rådande marknadssituation.

EMP fokuserar på ett helhetstänkande och har som mål att hela tiden se sambandet mellan intäkter och kostnader, då företaget anser sig vara beroende av att ha kontroll över kostnaderna och matchningen av dessa. De rullande prognoserna ligger till grund för kommande kalenderårsplanering och vid framtagandet anser EMP att informationsteknologin är av största vikt för ett effektivt arbete. Idag är det fler medarbetare som är involverade i prognosarbetet och EMP anser att de har lyckats införa en ekonomisk medvetenhet hos samtliga medarbetare. Den ekonomiska medvetenheten är införlivad i en praktisk mening som innebär att alla inom EMP har en åsikt om den kostnadsbild som de själva kan vara med och påverka. Åtagande och ansvar har blivit bättre, vilket är av stor vikt då planeringen kan ändra sig drastiskt efter omvärldsförändringar.

I och med de rullande prognosernas införande anser EMP att de lyckats erhålla en flexibilitet och en aktualitet som inte fanns tidigare. Kommunikationen är ett annat ledord som är av vikt för EMP, då de olika målen som respektive enhet ska uppnå uppkommer genom kommunikationen mellan de olika enheterna, ledningen hos EMP och Ericsson. På detta vis anser EMP att de har fått mer engagerade medarbetare som hjälper till att skapa en balans mellan planeringssystemet och det faktiska utförandet. Med hjälp av det gemensamma rapporteringssystem som används har ledningen en möjlighet att följa utvecklingen och samtidigt kan enheterna se utvecklingen hos de andra enheterna.

4.2.5 Svårigheter vid utvecklingen

En nackdel som EMP ser med systemet är att den omplanering som sker kan vara kostnadsdrivande. Genom att de olika enheterna kan förändra sin planering under året uppstår en risk att kostnadsbilden för året justeras. Detta är enligt EMP en förutsättning för deras framgång, då pris- och produktutvecklingen inom branschen ibland kan förändras väldigt snabbt. Risken elimineras genom tydliga rammål för respektive del av organisationen. Företaget anser även att ekonomistyrningssystemet kräver tid och resurser, men samtidigt ser de det som en nödvändighet för att medarbetarna och företaget ska kunna hantera vardagen effektivare.

4.3 IKEA⁷¹

IKEA är ett världsomspännande möbelföretag och hade år 2002 en omsättning på 101,5 miljarder SEK och har 154 varuhus i 22 länder. Där de fem största försäljningsländerna är Tyskland (20 %), Storbritannien (13 %), USA (12 %), Frankrike (9 %) och Sverige (8 %). IKEA affärsidé är att:

... erbjuda ett brett sortiment, form- och funktionsriktiga heminredningsartiklar till så låga priser att så många som möjligt får råd att köpa dem! Och ändå ha pengar kvar!⁷²

I Sverige har de 13 varuhus över hela landet där varuhuset Kungens Kurva, Stockholm, är det största både i storlek och omsättning.⁷³

Framgångar för IKEA har ofta tillskrivits deras affärsidé, vilken har utvecklats till ett helt koncept, där en kund ska känna igen IKEA vart hon än befinner sig i världen. IKEA har aldrig varit börsnoterat utan ägs av en stiftelse med säte i Holland.

4.3.1 Organisation⁷⁴

IKEA koncernen ägs av stiftelsen Stichting INGKA Holding som är beläget i Holland. Stiftelsen fungerar som ett holdingbolag och är moderbolag för alla länder. IKEA i Sverige (IKEA) är uppdelat i olika funktioner, där Retail och Distribution är de två största och dessa funktioner har egna finans- och redovisningsavdelningar. Retailfunktionen fungerar som en central stabsfunktion för samtliga varuhus i Sverige, där varuhusen är resultatenheter med vissa restriktioner inom IKEA. Innebörden är att IKEA har tre organisatoriska nivåer i Sverige.

Inom IKEA finns en legal och en funktionell redovisning där den legala görs centralt av det svenska moderbolaget medan den funktionella används av de olika funktionerna. Skillnaden är att den legala görs utefter skattemässiga skäl inom Sverige medan den funktionella görs internt för den operationella verksamheten.

⁷¹ Intervju Daniel Steenbrink, Helsingborg 22/5 2003.

⁷² http://www.ikea.se/about_ikea/about.asp, 22/5 2003.

⁷³ http://www.ikea.se/about_ikea/about.asp, 22/5 2003.

⁷⁴ Organisationsschema se bilaga 3.

4.3.2 Förändring av ekonomistyrssystemet

IKEA har använt samma system i många år, men har ständigt utvecklat det utefter organisationens behov. Numera kan de med informationsteknologins hjälp ha en hög detaljeringsgrad i sitt rapporteringssystem. Detta har inneburit att företaget har fått en större möjlighet att få ett vidare perspektiv av verksamheten och därmed en tydligare helhetsbild. Samtidigt anser vår respondent att det även kan vara ett problem då allt inte är möjligt att analysera. Han ser gärna en reducerad detaljeringsgrad i uppföljningen till förmån för en djupare analys av de kritiska framgångsfaktorerna som till exempel försäljningsutvecklingen.

4.3.3 Dagens ekonomistyrssystem

IKEA anser själva att de har relativt fria händer, men samtidigt finns det ett ramverk för kostnadernas storlek utifrån prognostiserad försäljning som måste följas. Utifrån ramverket gör länderna en egen resursallokering för att uppnå resultatmålet och fungerar som utgångspunkt för hela året. Under planeringsprocessen pågår en konstruktiv kommunikation mellan länderna och ägaren. När ramverket har fastställts kommunicerar IKEA med de enskilda varuhusen för att fastställa respektive varuhus resultatmål.

Räkenskapsåret sträcker sig mellan förste september till siste augusti, vilket till stor del beror på att deras produktkatalog utkommer till konsumenterna i augusti månad. Då priserna i katalogen är gällande i ett år innebär det att försäljnings- och inköpspriserna är fasta ett år framåt, vilket gör att deras bruttomarginal på varorna i katalogen är fasta. Varuhusen fastställer sina egna resultatmål för räkenskapsåret utifrån ramverket och det görs i kommunikation med Retailfunktionen. IKEA ser dessa mål som centrala i sin verksamhet och det är av yttersta vikt att dessa uppfylls. Medarbetarna upplever detta som en motiverande faktor att kontinuerligt arbeta efter att uppnå målen.

Varje varuhus gör varannan månad en försäljnings- och volymprognos som sträcker sig till årets slut. Prognoserna sammanställs av den centrala Retailfunktionen till en gemensam prognos för landet och fungerar som en komplettering till respektive varuhus resultatmål för räkenskapsåret. De viktigaste faktorerna i prognoserna är bruttomarginalen och personalkostnaderna, vilka följs upp varje månad. Den centrala funktionen fokuserar på relationen mellan intäkter och kostnader där en princip är att vid en försäljningsökning får kostnaderna endast öka med hälften så mycket. Eventuella avvikelser från dessa principer föranleder inte alltid centrala åtgärder utan det är situationsanpassat utifrån enhetens verksamhet.

Retailfunktionen gör dessutom prognoser löpande två gånger per år som sträcker sig fyra år framåt i tiden och som avser försäljnings- och kostnadsutvecklingen för funktionen. Syftet med dessa är att prognostisera marknadsutvecklingen. Fyraårsprognoserna ligger till grund för en tvåårsprognos som avser alla funktioner och enheter i Sverige och sammanställs centralt av IKEA. De anser vidare att det är viktigt för dem att fokusera på framtiden och inte inrikta sina prognoser på historiska utfall.

De verksamheter som inte genererar intäkter fungerar som kostnadsenheter och de arbetar utifrån det som ofta benämns traditionell budget. Utifrån omfånget på verksamheten erhåller varje kostnadsenhet en viss summa från koncernen och därmed ser företaget det av yttersta vikt att ha en striktare kontroll på deras kostnader.

I och med utvecklingen av informationsteknologin har företaget sett en positiv utveckling av sitt rapporteringssystem. Alla varuhus gör prognoserna i samma system som sammanställs av Retailfunktionen, vilka vidare rapporterar inom koncernen. Därefter utvecklar IKEA några nyckeltal utifrån till exempel försäljnings- och kostnadsaspekter. Nyckeltalen sammanställs för alla länder och ligger till grund för jämförelser mellan länderna, där de tack vare denna samordning kan se helheten gentemot likartade marknader.

IKEA anser att den ekonomiska medvetenheten ska vara stor hos de medarbetare som kan påverka kostnader. Ledningsgruppen på varuhusen ska ha hög ekonomisk medvetenhet medan övriga medarbetare endast ska fokusera på försäljning. IKEA ser sitt koncept, så som vi tidigare nämnt, som mycket värdefullt och anser att alla medarbetarna inom företaget ska vara medvetna om detta, vilket gör att varuhusen är styrda utefter detta koncept. Samtidigt värnar IKEA om entreprenörsandan inom företaget där ledorden är ”gör man inte fel, kommer man ingen vart”.

Vad IKEA framförallt eftersträvar i sitt styrsystem är att ha en hög flexibilitet, arbeta med aktuella parametrar, ha ett effektivt uppföljningssystem och att skapa motiverade medarbetare. De anser att de idag har ett flexibelt och aktuellt system med en motiverad personal, dock finns det en önskan om ett mindre detaljerat uppföljningssystem.

4.4 Perstorp AB⁷⁵

Sydsvenska Kemi AB⁷⁶ (Perstorp) är världsledande i många av sina områden inom specialkemi. Deras produkter säljs huvudsakligen till företag i färgindustrin, den plastbearbetande industrin samt fordonsindustrin. Företaget har en historia 121 år tillbaka och sedan i början på 70-talet har företaget varit noterat på Stockholmsbörsen. Numera ägs koncernen av Industri Kapital 2000 – fonden, men har fortfarande ett förlagsbevis noterat på Stockholmsbörsen. Perstorp har en årlig försäljning på cirka 6 miljarder svenska kronor och har 2200 anställda. Produktionen sker i åtta olika länder i Europa, Nordamerika och Asien.⁷⁷

4.4.1 Organisation⁷⁸

Inom de legala bolagen finns Business Areas (BA) som har ett resultatansvar med betydande beslutsdelegation avseende intäkter och kostnader inom respektive område. Varje BA har en styrelse där koncernens VD ingår och därmed har koncernledningen insyn i varje BA verksamhet. De legala bolagen inom koncernen kan löpa genom de olika BA och varje BA är uppdelat i olika Business Units (BU), där en BU kan vara en anläggning. Dessutom finns det två Business Processes (BP), vilka är försäljnings- och FoU-enheter. Dessa enheter är kostnadsansvariga och är organisatoriskt samhöriga med tre av de fem BA.

I den årliga planeringen som görs för varje BA, BU och BP börjar arbetet med en strategisk plan i mars/april som pågår hela året och förhåller sig 3-10 år framåt. I denna ska det tas hänsyn till mål, såsom kundstruktur, marknadsplaner, produktionsförutsättningar, förväntad efterfrågan, konkurrenssituation etcetera.

4.4.2 Tidigare ekonomistyrssystem

1 januari, 2000 introducerade koncernen rapporteringssystemet Frango och beslutade då att införa 12-månaders rullande prognoser, vilka skulle baseras på rörelse-resultat och rörelsekapital nerbruten per produkt i ett och samma system. Fyra gånger per år gjorde företaget prognoser som innefattade komplett resultat-

⁷⁵ Intervju Anita Haak och Lena Bergman, Perstorp 30/4 2003.

⁷⁶ Det operativa namnet på Sydsvenska Kemi AB är Perstorp AB.

⁷⁷ Sydsvenska Kemi AB (publ) (2003) *Årsredovisning 2002*.

⁷⁸ Organisationsschema se bilaga 4.

och balansräkning för 12 månader framåt för alla enheter. För att prognoserna skulle fungera tillfredsställande krävdes en stor tidsmässig arbetsinsats av många medarbetare. Ofta upplevde medarbetarna att det inte fanns tillräckligt med tid att göra ett gott prognosarbete, då arbetsbelastningen blev för hög och motivationen blev lidande. Perstorp upplevde att finansanalytiker och investerare endast intresserade sig för innevarande år, vilket ledde till att en stor del av ledningens intresse för prognoserna också fokuserades på innevarande år. Det diskuterades efter hand mindre angående kommande år i prognoserna och det blev istället ett system som innebar att de olika enheterna endast använde tidigare utfall för analyser som sträckte sig över årsskiftet.

Vid halvårsskiftet 2001 avnoterades Perstorpkoncernen från Stockholmsbörsen, då den köptes upp av Industri Kapital och bildade det nya moderbolaget Sydsvenska Kemi AB. I och med omorganiseringen kom det en ny koncernledning och därmed nya idéer avseende planeringsprocessen. Koncernen fortsatte dock med rullande prognoser, men prognosperioderna efter årsskiftet presenterades inte för den nya ledningen.

Styrelsen hade svårt att få en tydlig överblick av verksamheten när det presenterades fyra nya prognoser varje år som kunde skilja sig radikalt ifrån varandra. Då avvikelseanalyser inte gjordes informerades inte styrelsen om varför avvikelser hade uppstått utan endast att det hade uppstått avvikelser. På grund av den massiva rapporteringen till styrelsen kunde den inte följa utvecklingen för varje enhet. Uppföljningen av prognoserna blev oklar, då den var alltför detaljerad och i vissa fall orealistisk. Perstorp insåg att deras system som var uppbyggt på detaljer inte utvärderades och bedömdes i tillräcklig utsträckning för att uppfylla systemets syfte.

4.4.3 Förändring av ekonomistyrsystemet

I slutet av 2001 övergav Perstorp sitt arbete med rullande prognoser och istället fokuserade företaget på den strategiska planeringen och budgeten. Syftet med den strategiska planeringen är att få en helhetssyn och skaffa sig bättre beredskap och framförhållning i verksamheten. I denna övergripande, men dock resurskrävande, planering anser Perstorp att de kan påverka marginalerna på produkterna utifrån sin syn på verksamheten.

Perstorp insåg att ingen hade behov av eller kunde använda den informationen som de rullande prognoserna gav. Prognosframtagningen, som görs på central nivå, blev behovsbaserad istället för att löpande göras varje kvartal. I och med

denna övergång kände medarbetarna en lättnad över att den detaljerade prognosverksamheten övergavs och istället lades fokus på den löpande verksamheten, försäljningsutvecklingen och det operativa kapitalet. Perstorp anser även att det lades mer fokus på kassaflödet, vilket gäller än idag.

4.4.4 Dagens ekonomistyrssystem

Efter att den strategiska planeringen fastställts av respektive BA och BU börjar de i augusti att utforma sina budgeter då de vet vilka förutsättningar som gäller under året. Inom varje BA gör varje avdelning sin budget. BU budgeter görs ner på detaljnivå där varje produkt bär sitt resultatansvar. Varje produktansvarig analyserar de aktiviteter som finns innan den färdiga produkten kan presenteras och vilket pris som ska gälla. Det bestäms därmed en kostnadsram innan budgeten fastställs, men kostnadsbilden för produkten förhandlas kontinuerligt under året på grund av olika prisfluktuationer. BP-enheterna New Offerings och Sales & Delivery presenterar vad de anser att de kommer att förbruka under året och dessa kostnader förhandlas med de BU-ledningar, vilkas resultaträkning kommer att belastas av dessa kostnader.

I december presenterar varje BA och BU sin budget för koncernledningen och det är då viktigt att budgeten och den strategiska planen har en tydlig koppling. Enheterna ska förklara eventuella skillnader i innevarande budget och hur dessa skillnader kan ha uppstått. Avvikelse som ska analyseras lite djupare är valuta-, pris- och volymfluktuationer samt effektivitetsförbättringar, då dessa områden är viktiga för Perstorp och uppdelningen gör det lättare att förstå eventuella avvikelser. Med hjälp av denna analys blir det lättare att se kostnadsbilden för nästa år. Det resurskrävande arbetet med budgeten och presentationen av densamma anser företaget att de inte orkar göra fyra gånger per år, vilket var fallet när Perstorp använde systemet med 12-månaders rullande prognoser.

Förutom budgeten görs idag en prognos i maj som sträcker sig fram till årsskiftet och i oktober görs en ny som sträcker sig till årsskiftet. Den senare ligger till grund för nästa års budget. Fördelen med oktoberprognosen är att BA och BU har en komplett niomånads resultat- och balansräkning, där den sista prognosen har stor möjlighet att få en bra träffsäkerhet i fråga om helårets kostnadsbild och resultat. För att ytterligare fastställa säkerheten i rapportering sker en revision av framförallt försäljningen och resultatet gentemot budget. Revisorn rapporterar endast vid stora avvikelser mot budget samt eventuella redovisningsmässiga felaktigheter så att de kan rättas till innan verksamhetsårets utgång. Med detta nya system anser

Perstorp att de fått en tydligare röd tråd genom verksamheten, då det oftast finns en rimlig förklaring till skillnader.

Perstorp anser att deras budgetsystem är väldigt viktigt för dem, då fördelningen av ansvar är tydlig. BA, BU och BP har ansvaret för den strategiska planeringen som i sin tur ligger till grund för ansvarsfördelning för resultat ner på produktnivå. Perstorp poängterar även vikten av att de som är ansvariga i respektive enhet ska vara ekonomiskt medvetna. Budgetens fastställande föregås av förhandlingar mellan de olika BU och BP avseende interna priser. Samtidigt anser Perstorp att det är viktigt att kostnader tas upp till diskussion och ifrågasätts utifrån rådande omständigheter, vilket gör att budgetprocessen blir värdefull för företaget.

5. Analys av de enskilda fallföretagen

Kapitlet inleds med en matris som visar de faktorer som vi identifierat såsom viktiga för en vidare analys utifrån vår frågeställning. Utifrån faktorerna i matrisen görs en övergripande analys av fallföretagen. Dessutom görs en jämförelse emot den teori som presenterats i kapitel tre.

Utifrån vårt empiriska material har vi skapat en matris som presenteras på nästföljande sida. Matrisens vertikala faktorer följer intervjumallens viktigaste beståndsdelar. Den laterala nivån består av fallföretagen, vilket leder till att innehållet i matrisen består av de faktorer som vi identifierat i respektive fallföretag utifrån de vertikala faktorerna.

Analysen i detta kapitel fokuseras på de enskilda företagen, det vill säga en vertikal analys. I denna analys kommer vi först att belysa hur vi identifierat respektive faktorer i de enskilda fallföretagen för att därefter göra en jämförelse gentemot den teori som vi presenterat i kapitel tre.

I kapitel sex ämnar vi att utifrån den vertikala analysen göra jämförelser mellan fallföretagen utifrån de faktorer vi identifierat som de viktigaste.

Analyserna i kapitel fem och kapitel sex utmynnar i våra slutsatser som vi presenterar i kapitel sju.

	Axis	Ericsson	IKEA	Perstorp
<p>Bestuvsnivå</p> <p>Decentraliseringsgrad</p> <p>Styvmoddell</p>	<p>Decentraliserat</p> <p>Starkt decentraliserat</p> <p>Ansvarsheter</p>	<p>Decentraliserat</p> <p>Decentraliserat med centraliserat inflytande</p> <p>Ansvarsheter</p>	<p>Decentraliserat</p> <p>Decentraliserat med centraliserade riktlinjer</p> <p>Ansvarsheter</p>	<p>Decentraliserat</p> <p>Decentraliserat med centraliserat inflytande</p> <p>Resultatansvarsheter</p>
<p>Detaljeringsnivå</p>	<p>förr: Sälffokus(omsättning)</p> <p>idag: 7 olika kostnadstyper i prognoserna</p> <p>Summerad kostnadsmassa i uppskattningarna</p> <p>Så låg detaljeringsgrad som möjligt</p>	<p>Högre</p> <p>Kostnader per organisationsenhet</p> <p>Intäkter per kund/produkt</p> <p>1 kalenderårsplanering och 3 prognoser</p>	<p>Mindre detaljerat</p> <p>Högre, men begränsat till försäljnings- och kostnadsaspekter</p>	<p>Fullständig RR och BR 4 ggr/år</p> <p>Produktivnivå, 1 budget och 2 prognoser/år</p>
<p>Viktigaste framgångsfaktorer</p>	<p>förr: Sälffokus</p> <p>idag: Kostnadsmedvetenhet</p> <p>Kommunikation</p> <p>Utfallsanalys</p>	<p>.</p> <p>Flexibilitet</p> <p>Kommunikation</p> <p>Helhetstänkande/ekonomisk medvetenhet</p>	<p>Sälffokus</p> <p>Flexibilitet</p> <p>Konceptstyrning</p> <p>Kontroll genom uppföljning</p>	<p>Längre planeringshorisont</p> <p>Ansvarsfördelning</p> <p>Tids- och kostnadseffektivitet</p> <p>Behovsorienterat</p>
<p>Varför övergång</p>	<p>Kostnadsmedvetenhet</p> <p>Långsiktig möjlighet för effektivitet</p> <p>Helhetsperspektiv/strategitänkande</p>	<p>Omvärldsförändringar</p> <p>Informationsteknologi</p> <p>Anspråk på långsiktighet</p>	<p>Utveckling genom teknologiska trender</p> <p>Omvärldsförändringar</p>	<p>Resurskrävande</p> <p>Eftersträva förenkling</p> <p>Styrelsens överblick över verksamheten</p>
<p>Stårigheter vid övergång</p>	<p>Att göra prognoser över årsskiftet</p> <p>Brist i den ekonomiska medvetenheten</p>	<p>Resurskrävande</p> <p>Kostnadsdrivningar vid omplanering</p>	<p>För hög detaljering i rapporterna</p>	
<p>Planering</p> <p>Kontroll</p> <p>Samordning/kommunikation</p> <p>Åtagande/ansvar</p> <p>Flexibilitet</p> <p>Aktualitet</p> <p>Motivation</p>	<p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p>	<p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p>	<p>Bättre</p> <p>Oförändrat</p> <p>Bättre</p> <p>Oförändrat</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Oförändrat</p>	<p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Oförändrat</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p> <p>Bättre</p>

5.1 Axis Communications AB

5.1.1 Tolkning av de vertikala faktorerna

Vi anser att Axis är en starkt decentraliserad koncern där beslutsdelegationen hos de olika enhetscheferna är stor. Axis har uppdelat sin organisation i kostnads- och intäktsenheter, där ett huvudmål har varit att skapa en ekonomisk medvetenhet hos enhetscheferna och där kommunikation är ett viktigt ledord. Axis kostnadsenheter befinner sig i samma lokaler som finansavdelningen, vilket underlättar samordningen mellan de olika enheterna och mer informell kommunikation kan därmed uppstå. Företaget har alltid haft som ledord att utvecklingen ska komma från de enskilda enheterna i organisationen och att forskare och utvecklare ska få fria händer och inte detaljstyras från ledningen. I samma anda fungerar deras ekonomiska styrsystem, då prognoserna görs i de enskilda enheterna och sammanställs av en central ekonomifunktion.

Tidigare fanns enbart ett säljfokus för att omsättningen skulle maximeras och kostnadsmedvetenheten var begränsad. Axis insåg att en förändring var ett krav för att få kontroll över verksamheten. Axis har varit målmedvetna sedan de införde rullande prognoser och har bestämt sig för att detta system är det mest effektiva och träffsäkra systemet som finns för dem. Vi anser att målmedvetenheten visar sig framförallt då Axis inte avvek från sin ursprungliga plan då de hade bestämt sig för detta system. En av svårigheterna var att få en ekonomisk medvetenhet hos enhetscheferna, då dessa i nästan uteslutande fall är ingenjörer och därmed har de en högre teknisk kunskap än ekonomisk. I samband med detta arbete tillkom svårigheten med att hitta viktiga indikatorer för att prognostisera över årsskiftet. Dock inträffade inga allvarliga fel i prognostiseringen utan snarare stärktes Axis målmedvetenhet att lyckas i och med den lyckade övergången.

En viktig aspekt för Axis är att hålla detaljeringsnivån i rapporteringen på så låg nivå som möjligt för att gynna flexibiliteten. I prognoserna delar Axis upp sina kostnader i sju olika kostnadstyper och i sina tvåmånaders uppskattningar är det enbart en summerad kostnadsmassa för de närmaste två månaderna som eftersträvas. Dessa uppskattningar får en allt större betydelse jämfört med de rullande tolv månaders prognoserna, men samtidigt anser Axis att det ena inte utesluter det andra och vi är av den åsikten att det bara ger dem en tydligare helhetssyn av verksamheten. Dock finns risken att den kortsiktiga planeringen i företaget får överhanden och därmed får den långsiktiga planeringen en underordnad roll. Axis anser att strategitänkandet är en viktig del i deras framgång och därmed bör de

vara uppmärksamma på att den kortsiktiga planeringen inte får allt för stor vikt vid planeringen och utvärderingen.

Strategitänkandet är något som Axis anser vara av största vikt och är också det ledord som gäller vid prognostiseringen av helåret, det vill säga januari till december. Axis tidigare styrsystem fokuserade endast på innevarande år och kommande år var okänd mark. Vi anser att det nya systemet innebär en klar förbättring på allt i den ekonomiska styrningen.

5.1.2 Jämförelser mot teori

Förtroende och öppenhet är två viktiga delar som vi identifierat i företaget, vilket tillsammans med enheternas enskilda arbete med prognoserna gör att Axis kan ses som en *empowered* organisation. Axis har som mål att vara ett *feedforwardst*yrat företag, men samtidigt vill de lära sig av tidigare misstag och arbetar därmed aktivt med utfallsanalyser som kan ligga till grund för framtida prognosarbete. Detta arbetssätt överensstämmer med Lindvalls tankar.

Axis har en klar koppling till BBRT idéer om hur ett företag kan styras utan en traditionell budget. Kritiska framgångsfaktorer för Axis är kostnadsmedvetenheten, att långsiktig effektivitet uppnås samt att strategin kontinuerligt finns med i planeringen och prognostiseringen. Vid jämförelse med de 10 principerna som är utvecklade av BBRT, anser vi att Axis har en mer eller mindre tydlig koppling till samtliga principer. Framförallt betonar Axis att en låg detaljering i prognoserna är viktig. Detta gör att de kan göra sina prognoser och utfallsanalyser på ett snabbt och effektivt sätt samtidigt som de anser att det har en ständig aktualitet. Strävan efter aktualitet visar sig framförallt i och med att deras tvåmånaders uppskattningar får en starkare position i företagets styrsystem, vilket innebär en ökad kortsiktig flexibilitet. För att detta ska fungera krävs ett effektivt informationssystem som kan användas av samtliga enheter inom koncernen, vilket även överensstämmer med Lindvalls åsikter.

Axis är nöjda med sitt prognosystem och en av anledningarna till att rullande prognoser fungerar i Axis, kan vara deras branschtillhörighet. De befinner sig i en expansiv bransch där det är viktigt att vara först på marknaden med nya produkter och där produkterna hela tiden måste ge något nytt mervärde för kunden. Det visar sig framförallt i deras produktutveckling. Inriktningen i verksamheten har utvecklats utefter marknads behov, vilka har mognat snabbt. Därmed uppstår en fördel att ha en kortare och löpande planering av forskningskostnader, så att fokuseringen på olika utvecklingsprojekt blir balanserad. Detta är förenligt med Fannings

tankar om att branschtillhörighet spelar en stor roll ifråga om vilket ekonomistyr-system som bör användas.

Svårigheterna som Axis hade i och med övergången var en osäkerhet hos ledningen om den ekonomiska medvetenheten hos medarbetarna, men idag anser Axis att de har en god kontroll över verksamheten. Vi anser att dessa framgångar beror på att deras strategitänkande och beslutsamhet har varit så framträdande. Strategitänkandet sätter en stark prägel på den första prognosen som görs för kalenderåret och detta fokus har varit den största anledningen till övergångens framgång. Axis arbetar en hel del utefter Montgomerys tankar, då deras kalenderårsprognos med en högre detaljeringsgrad har en större tyngd i prognosarbetet än de övriga två prognoserna.

Resursadministration har framförts av Ekholm & Wallin som en anledning till att använda sig utav en traditionell budget. I Axis fall anser vi att det inte finns någon anledning till detta, då deras organisatoriska egenskaper inte kräver det. Axis inser att deras framgång är beroende av vad FoU-enheterna lyckas prestera och att resurser ska finnas tillgängliga för deras utvecklingsarbete. I och med deras *empowered* organisation är det upp till den centrala enheten att skapa resurser för FoU-enheterna så att Axis även i framtiden kan generera vinster för sina aktieägare.

5.2 Ericsson Mobile Platforms

5.2.1 Tolkning av de vertikala faktorerna

EMP är en decentraliserad organisation, men med centraliserat inflytande genom att Ericssons operativa chef ingår i styrelsen i EMP. Ericsson har dessutom vissa standarder som ska uppnås hos deras dotterföretag och därmed ser vi ett centralt inflytande. Samtidigt får de olika ansvarsenheterna själva bestämma hur dessa mål ska uppnås och det sker kontinuerligt en diskussion mellan Ericsson, ledningen i EMP och de olika enheterna i EMP för att ett åtagande ska fastställas. De olika enheterna inom EMP fungerar som ansvarsenheter och har olika ansvar beroende på enhetens funktion. Eftersom Ericsson är ett stort globalt företag ser vi vikten av att de sätter vissa standarder som ska uppnås för att få ett integrerat företag.

Eftersom företaget verkar i en bransch med drastiska omvärldsförändringar skulle det vara alltför tidskrävande att göra ett detaljerat budgetarbete, då risken finns för

stora avvikelser mellan utfall och budget. Omvärldsförändringar är en viktig anledning till användandet av rullande prognoser. En annan anledning är att informationsteknologin ändras och den erbjuder större möjligheter till att använda ett gemensamt rapporteringssystem i koncernen. Dessutom har Ericssonkoncernen givit indikationer på att de vill ha möjligheten att se företagets utveckling över årsskiftet.

Företaget eftersträvar idag en låg detaljeringsnivå och vill uppnå ett helhetsperspektiv av organisationen. Ericssonkoncernens ekonomistyrssystem har utvecklats från en årsbudget till en kalenderårsplanering kompletterad med tre prognoser per år. Kalenderårsplaneringen har större fokus än de rullande prognoserna och den görs mer noggrant med flera olika scenarios. De enheter som prognostiserar kostnader gör detta ner på organisationsenhetsnivå medan intäktsprognostisering görs per kund eller produkt.

För EMP är flexibiliteten en viktig faktor eftersom den bransch de verkar inom förändrar sig snabbt, vilket gör att det är av stor vikt att kontinuerligt arbeta med aktualiteten i prognoserna. Därför anser vi att det är viktigt att de använder sig av prognoser som görs löpande under året och som sträcker sig över årsskiftet för att de effektivt ska kunna anpassa sig efter utvecklingen på marknaden.

EMP vill ha en låg detaljeringsgrad i prognoserna för att få ett helhetstänkande och för att medarbetarna ska se sambandet mellan inkomster och kostnader. Detta för att medarbetarna ska bli ekonomiskt medvetna om den kostnadsbild som de själva kan vara med och påverka. EMP vill uppnå balans mellan planeringssystemet och det faktiska utförandet, vilket uppnås relativt bra tack vare den engagerade personalen. Vi anser att en annan anledning till varför balans uppnås är att kommunikation är ett starkt ledord i företaget. De olika målen som respektive enhet ska uppnå uppkommer genom en kontinuerlig kommunikation mellan de olika enheterna och ledningen i EMP samt med Ericsson.

I och med utvecklingen har företaget sett svårigheter då den planering som sker kan var väldigt kostnadsdrivande eftersom det uppstår en risk att enheternas kostnadsbild förändras då de prognostiserar oftare. Därför anser vi att en kritisk faktor för EMP är att träffsäkerheten i prognoserna måste vara hög. Det kräver även mer tid och resurser i och med att planering sker vid fler tillfällen, men samtidigt ser vi det som en nödvändighet för att EMP ska kunna förändra sig efter utvecklingen som sker i omvärlden.

5.2.2 Jämförelser mot teori

Ericsson har successivt förändrat sin planeringsprocess från ett traditionellt tänkande i termer av budget till att förlita sig på ett system uppbyggt på en prognosverksamhet. Något som EMP framhåller som viktigt är flexibiliteten och de anser att denna uppstår genom att de gör sin planering mer frekvent och utefter de mest aktuella förhållandena. Aktualiteten är något som Samuelson framhåller som en av de viktigaste fördelarna med att överge en traditionell budget och istället inrikta planeringen mot prognoser. Samuelson nämner att genom informationsteknologin kan företagen planera, prognostisera och kontrollera verksamheten på ett mer effektivt sätt. Även Lindvall poängterar att informationsteknologin blir viktig då det gäller att effektivt räkna ut de kritiska måtten som sedan beslut om åtgärder byggs på. Vi anser att ett företag, med liknande storlek som EMP, kan med fördel använda sig av ett prognosystem, men branschtillhörigheten spelar en roll i fråga om huruvida systemet kommer att fungera tillfredsställande.

Fanning tar upp problematiken om att branschtillhörigheten spelar en stor roll avseende vilket system som är optimalt. EMP befinner sig på en snabbväxande och turbulent marknad, vilket gör att det blir av yttersta vikt att prognoserna har en god träffsäkerhet och att företaget kontinuerligt arbetar efter de mest aktuella förutsättningarna. Vi anser att EMP har mer att vinna på att använda sig av rullande prognoser än ett traditionellt budgetsystem. Eftersom EMP anser att flexibilitet i planeringen är av yttersta betydelse innebär det att de inte kan fastställa sin planering flera månader innan verksamhetsårets början. Trender inom teknologi och prisbildningen på marknaden är två viktiga aspekter att planera utifrån och som för EMP är ytterst viktiga.

Utvecklingen i EMP har en tydlig koppling till det utvecklingsarbete som sker inom BBRT. Genom att en ekonomisk medvetenhet har implementerats i organisationen försöker EMP utmana sin personal att tänka radikalt utifrån tidigare planeringsverktyg. Koordineringsaspekten är ytterligare en aspekt som klart visar sig i EMP och i en stor organisation är det viktigt att en balans finns i allokeringen av resurserna mellan olika enheter. Genom sin strävan att alltid erhålla en helhetssyn av verksamheten, skapas ett kontrollsystem som utvisar resursallokeringen inom företaget. Om något ökar i en del av organisationen ger det effekter på någon annan del. Detta kan även kopplas till att en kostnadsstyrning uppstår, där kostnaderna mäts utefter deras värdeskapande livstid.

Då EMP idag har en så pass utvecklad modell avseende resursallokeringen anser vi att EMP inte är i behov av en budget för att administrera resurserna inom företaget, såsom Ekholm & Wallin föreslår. I och med deras utvecklade kommunikationsstruktur, där förhandlingar sker kontinuerligt och utan hierarkiska hinder,

utvecklar sig resursadministrationen på ett naturligt sätt. Genom att de olika enheterna tre gånger per år har en möjlighet att justera sin ekonomiska situation sker det en resursfördelning utifrån de mest aktuella förhållanden som råder avseende till exempel efterfrågan på en specifik enhets produkt.

5.3 IKEA

5.3.1 Tolkning av de vertikala faktorerna

IKEA anser sig vara en decentraliserad organisation, men det finns tydliga inslag av ett starkt centralt inflytande. Ägarstrukturen i IKEA, där det enbart finns en ägare, gör att de olika funktionerna och enheterna känner i vissa hänseenden ett tryck från ägaren. Samtidigt försöker IKEA värna om den entreprenörsanda som finns i organisationen och utveckla en ekonomisk medvetenhet hos varuhusledningarna. Devisen om att ”gör man inte fel, kommer man ingen vart” är något som spelar en viktig roll inom IKEA, men samtidigt kommer det ibland riktlinjer från centralt håll och dessa bör de följa. Vi anser att risken finns att ägaren detaljstyr företaget, vilket i sin tur kan hämma den entreprenörsanda som IKEA värnar om att ha. Samtidigt har IKEA ingen aktiemarknad att tillfredsställa utan kan koncentrera sig på att uppnå de mål som ägaren har med verksamheten.

Varje funktion och enhet har ett ansvar, antingen för resultatet eller för kostnaderna, vilket tillsammans med det förda resonemanget resulterar i en kluven organisation, enligt oss. IKEA uppmuntrar funktions- och enhetscheferna till egna initiativ, men samtidigt hämmar de egna initiativ genom ekonomiskt fastställda ramverk. En förklaring till denna motsägelse kan ligga i deras konceptstyrning där handlingsutrymmet för enheterna är begränsat, men samtidigt nödvändigt för deras framgång.

Rapporterna har utvecklats till att ha en högre detaljeringsnivå än tidigare, vilket vi anser kan ha sin grund i deras utveckling av informationsteknologisystem. IKEA förefaller ha för hög detaljeringsnivå, vilket gör att vissa mätningar görs utan att de används för vidare analyser av verksamheten. Dock har de identifierat att fokus bör läggas på försäljningen och kostnadsbilden i de olika enheterna.

Det som IKEA framförallt vill uppnå med sitt system är flexibilitet. Flexibiliteten anser de att de uppnår genom sitt prognosystem, där prognoser görs varannan

månad och sträcker sig till räkenskapsårets slut. Aktualiteten i prognoserna är viktig eftersom ett av syftena med deras ekonomistyrssystem är att ha möjligheten att parera eventuella omvärldsförändringar. Varje månad görs även en uppföljning av utfall gentemot både tidigare prognoser och framtida prognoser, där de framtida prognoserna belyses. Tidigare fanns även dessa aspekter med i uppföljningen, men fokuseringen på försäljningsutvecklingen var större än idag. Konceptstyrningen har varit det som gjort IKEA framgångsrikt och den förhandlas aldrig. Vi anser att konceptstyrningen kommer att vara viktig även i framtiden, dels på grund av att den har en lång och framgångsrik historia, dels är den väl inarbetad i organisationen och innefattas i den välkända IKEA-andan.

Anledningarna till att IKEA utvecklade dagens ekonomistyrssystem var att en flexibilitet eftersträvades så att de skulle vara bättre förberedda på omvärldsförändringar, där informationsteknologin möjliggör ett effektivt system. IKEA har insett detta och försöker kontinuerligt att förbättra systemet och göra det mer effektivt och lättarbetat. Detaljrikedomen är något som vår respondent ser som en svårighet att kombinera med effektiva informationsteknologiska utvecklingar och deras strävan efter att erhålla en helhetsbild av verksamheten. Vi anser att om det är effektivitet och helhetsperspektiv de eftersträvar, så bör de minska på detaljrikedomen i rapporterna. Detaljer kan vara bra i enskilda analyser, men inte i ett generellt rapporteringssystem. Därför anser vi att IKEA bör identifiera sina viktigaste framgångsfaktorer och fokusera på dessa och minska sin detaljrikedom i rapporteringen.

IKEA anser att de har uppnått en flexibilitet i sin ekonomistyrning genom att ha en kontinuerlig prognostisering, vilket ger en aktualitet i deras ekonomistyrssystem. IKEA anser att det inte finns någon anledning att använda sig av historiska utfall, utan har en strävan att alltid blicka framåt i sina prognoser. Vi anser att IKEA gör en god ansats till att skapa ett framåtblickande och flexibelt företag.

5.3.2 Jämförelser mot teori

IKEA anser sig vara detaljorienterade, vilket överensstämmer med Lindvalls åsikter om företag som använder sig av den traditionella budgeten. Vi anser dock att IKEA är under utveckling mot en resultatorientering eftersom de koncentrerar sig på relationen mellan försäljningen och kostnaderna i sina prognoser. Det finns dock ett behov, enligt oss, att minska detaljeringen för att ha möjligheten till en djupare analys av de kritiska framgångsfaktorerna som till exempel försäljningen. Trots det anser vi att IKEA överensstämmer med Lindvalls åsikter i fråga om att vara resultatorienterade och därmed inte lika resurskrävande som vid detaljorien-

tering samt att informationsteknologin möjliggör simuleringar och utfallsanalyser. Utan det informationssystem som företaget använder sig av hade de inte kunnat ha ett så effektivt rapporteringssystem och därmed hade de inte varit lika resultatorienterade. Varje varuhus i alla länder rapporterar i samma system, vilket gör det lättare för den centrala organisationen att se ett integrerat resultat.

IKEA använder räkenskapsårsplaneringen för att skapa ett åtagande hos medarbetarna samtidigt som prognoserna används för att göra en uppskattning av det mest sannolika utfallet. Vi anser att IKEA överensstämmer med Lindvalls teori om att den traditionella budgeten (räkenskapsårsplaneringen) görs för att ledningen ska få insyn samtidigt som de använder prognoserna för att få ökad flexibilitet och ökad handlingsberedskap. Detta gör att vi ser en förening av de olika ändamålen. Det är viktigt för IKEA att fokusera på framtiden i prognosarbetet och inte inrikta sina prognoser på historiska utfall, alltså *feedforward*.

IKEA har ett väl inarbetat varumärke, relativt höga fasta kostnader och marknaden har en stabil utvecklingscykel. Fanning anser därmed att budgeten borde fungera bäst eftersom det då är viktigt att kunna planera och ha en detaljerad plan och genomgång av verksamheten. IKEA anser sig dock inte använda den traditionella budgeten, men vi anser att de fokuserar på detaljeringen i räkenskapsårsplaneringen och därmed överensstämmer de med Montgomerys tankar. Han menar att företag borde komplettera den detaljrika budgeten med rullande prognoser, vilket IKEA gör med tvåårsprognoserna samt de övriga prognoserna. Fokuseringen som görs på räkenskapsårsplaneringen överensstämmer även med Ekholm & Wallins tankar om att företag behöver en ram för hur resurser ska kunna nyttjas på bästa sätt.

Vi anser att IKEA gör en ansats att applicera ett urval av BBRT tio principer, men där är fortfarande faktorer som inte uppfylls. Ekonomistyrsystemet inom IKEA överensstämmer med principen om att ta hänsyn till långsiktiga mål för att vara bättre än konkurrenterna och även interna konkurrenter, men samtidigt blir det motsägelsefullt då de jämför med räkenskapsårsplaneringen. Denna konkurrens utgår ifrån kundens behov eftersom de vill maximera sina produkters efterfrågan. För att skapa tillväxt i företaget sätter IKEA en stark prägel på att personalen ska tänka radikalt genom devisen att om de inte gör några fel, kommer de inte vidare. Ett tillkortakommande med IKEA ekonomistyrssystem är enligt BBRT att de fortfarande kostnadsstyrts genom att fokusera på huruvida kostnaderna har ökat eller minskats jämfört med målen för perioden istället för utefter deras värdeskapande livstid. En princip som vår respondent anser är viktig är att använda sig av ett fåtal ledande och kritiska faktorer för att mäta utförande och inte ett flertal detaljerade och historiska rapporter. Företaget arbetar dock inte på det viset idag, men vi anser, i överensstämmelse med respondenten, att företaget bör ha en ambition att

minska detaljrikedomen. I likhet med BBRT har varuhuscheferna ansvar och frihet i den vardagliga verksamheten och detaljstyrs inte. Vi anser att IKEA gör en seriös ansats att utveckla sitt ekonomistyrssystem där vi skönjer en tendens av principerna utvecklade av BBRT.

5.4 Perstorp AB

5.4.1 Tolkning av de vertikala faktorerna

Varje enhet inom Perstorp har ett resultatansvar med betydande beslutsdelegation avseende intäkter och kostnader inom respektive område. Vi anser därmed att beslutsnivån är decentraliserad, men samtidigt anser vi att detta sker med centraliserat inflytande då VD sitter med i varje BA styrelse. En följd av detta är att de centrala nivåerna är delaktiga i de mest väsentliga besluten som rör de olika enheterna. Vi har identifierat två eventuella syften med detta centrala inslag, där en aspekt kan vara att de centrala nivåerna eftersträvar full kontroll över enheterna. En annan aspekt kan vara att ledningen eftersträvar ett kommunikationsmedel för att sprida de gemensamma målen ut till de olika enheterna i syfte att uppnå samordning inom organisationen.

När Perstorp använde sig av 12-månaders rullande prognoser gjorde enheterna fullständig resultat- och balansräkning fyra gånger per år. Detta innebar ett stort resurskrävande arbete, både för medarbetarna och för ledningen. Företaget insåg att de var tvungna att dra ner på tidsåtgången vid prognosarbetet och ägna mer tid åt den löpande verksamheten. Det var för resurskrävande ur både tids- och kostnadsaspekten och de insåg att de inte hade behov av den information som togs fram i och med det gedigna prognosarbetet. Idag görs budget och prognoser utifrån produktnivå, där budgeten görs en gång per år och som följs upp med två prognoser. Förutom denna planering görs en strategisk plan som innehåller mål såsom kundstruktur och marknadsplaner. Perstorp anser att den strategiska planen är den viktigaste delen i deras ekonomistyrssystem, då denna ligger till grund för deras budgetarbete.

De viktigaste målen har i och med övergången flyttats från en längre planeringshorisont och detaljrikedom till ansvarsfördelning samt tids- och kostnadseffektivitet. Perstorp ser idag prognoserna som att de är behovsorienterade och medarbetarna kan arbeta med försäljningsutvecklingen och det operativa kapitalet. Företaget eftersträvar förenkling både för medarbetarnas löpande arbete och för styrelsen

så att de kan få en bättre och tydligare överblick av verksamheten. Under själva övergången identifierade Perstorp inte några svårigheter då processen blev enklare för företaget.

Då medarbetarna idag känner större ansvar för prognosarbetet och utför det noggrannare än tidigare, blir prognoserna bättre och därmed kan företaget planera bättre och styrelsen får en bättre kontroll över verksamheten. Perstorp ser däremot ingen förändring av samordning och kommunikation i företaget eller med flexibiliteten. Ansvarsfördelningen har dock blivit bättre, vilket beror på att medarbetarna inte har ett lika detaljrikt prognosarbete att göra. I och med att medarbetarna idag gör prognosarbetet för ett syfte och att det är gjort utifrån medarbetarnas kunskap och tidsaspekt har företaget fått en mycket högre motivation i organisationen. De anser att aktualiteten har blivit bättre i och med att det jämförs med budgeten under året och därmed kan de lättare se skillnader och ändra sig efter dem. Detta jämfört med tidigare då prognoserna kontinuerligt förändrades vid varje prognostillfälle och referenspunkten för jämförelsen ändrades. Det innebär att de ansåg att de inte hade samma kontroll på grund av osäkerheten i deras prognosverksamhet. Utifrån detta anser vi att Perstorp hade alltför hög detaljeringsgrad i sina prognoser, vilket ledde till att helhetsperspektivet försvann på grund av detaljeringsnivån.

5.4.2 Jämförelser mot teori

Vi anser att Perstorp har en hybrid mellan de traditionella syftena och de moderna syftena utifrån Arwidi & Samuelson. Detta grundar vi på att Perstorp fortfarande fokuserar på planering och kontroll i sin budget samtidigt som de moderna syftena är viktiga såsom motivation och åtagande. Dessa fyra syften anser vi kan förklara Perstorps budgetprocess tydligast.

Vi anser att budgeten i Perstorp har utvecklats utifrån de trender som sker i företaget såsom Arwidi & Samuelson ser som ett mönster vid förändring av ekonomistyrssystem. Företaget gör budgeter på lägre nivå i företaget, *pull*, men vi anser dock att budgeten fortfarande är relativt centralt styrd, *push*. Icke-finansiella mått har fått betydelse genom den strategiska planeringen som görs för 3-10 år framåt. Det är samtidigt viktigt för Perstorp att den strategiska planen har en tydlig koppling till budgeten, detta just för att samordningen ska ske bättre med generella mål för hela företaget och specifika mål för varje enskild avdelning. Perstorp utnyttjar informationsteknologin för att effektivt utföra sitt budgetarbete, vilket underlättar arbetet. Utifrån detta anser vi att utvecklingen av Perstorps ekonomistyrssystem utvecklats utefter vad Arwidi & Samuelson anser, men de har inte ännu uppnått det optimala enligt författarna.

Bunce, Fraser & Woodcock anser att budgeteringen borde sammanfogas med företagets vision, mission och strategi, vilket även Perstorp ser som en viktig faktor. Detta görs genom utförandet av budget och strategisk plan och att dessa ska ha en tydlig koppling. Vi anser dock inte att det är ett så integrerat styrsystem som författarna syftar med *activity-based management*, men företaget gör en ansats till att integrera systemen. Genom att Perstorps budgeter görs av enheterna är det idag inget rent *top-down control* verktyg, vilket författarna ser som en viktig faktor för att *activity-based management* ska fungera. Budgeteringen ska enligt författarna användas för att utveckla verksamheten och bland annat fokusera på externa marknadsanpassade mål, vilket Perstorp gör genom den strategiska planen. Genom att kostnader tas upp till diskussion och ifrågasätts utifrån rådande omständigheter genomförs det kontinuerliga planer och förbättringar i och av verksamheten.

Perstorp gör fortfarande *after-the-event* analyser eftersom de gör utfallsanalyser mot budgeten i början av året för att se framtiden. Bunce, Fraser & Woodcock ser detta som en nackdel då det inte ger lika mycket värde som om de skulle införa kvartalsvis rullande prognoser, vilket Perstorp gått ifrån. Vi anser att Perstorps budgetprocess endast följer Bunce, Fraser & Woodcocks tankar till viss del. Perstorp har fått ett ökat fokus på processen i företaget, de har en stark företagskultur och de har förenklat för att få tydligare strukturer, men de baserar budgeten för mycket på föregående års resultat.

Perstorp stämmer bra in på vad Ekholm & Wallin åsyftar med att budgeten finns kvar för att det finns behov av resursadministration och att budgeten kan ses som ett användbart instrument för att förmedla information till bland annat aktieägare. Detta är de huvudsakliga orsakerna till varför Perstorp slutade med 12- månaders rullande prognoser och återgick till budgeten.

Vi anser att branschtillhörigheten kan ha spelat en roll ifråga om Perstorps val att återgå till en traditionell budgetplanering. Perstorp är ett gammalt bruksbolag och verkar på en mogen marknad. Vi anser därmed att Perstorp är ett moget bolag som inte är utsatta för stora marknadsfluktuationer och därmed blir budgeten motiverad såsom ett verktyg för resursadministration enligt Ekholm & Wallin.

6. Analys av de viktigaste aspekterna

I detta kapitel ämnar vi att utifrån den vertikala analysen göra jämförelser mellan fallföretagen utifrån de aspekter som vi identifierat som de viktigaste.

Utifrån vår problemställning har vi, med utgångspunkt i våra fyra fallföretag, identifierat att det framförallt är fyra aspekter som fallföretagen strävar efter med sitt ekonomistyrssystem. En av dessa är att minska detaljeringsnivån och istället utnyttja informationsteknologins möjligheter till att djupare analysera kritiska faktorer och där helhetsperspektivet är det dominerande. Det andra är att utifrån en decentraliserad organisation skapa en samordning för att det inom organisationen finns ett behov och en strävan efter aktuell information. Det tredje är att skapa en ekonomisk medvetenhet inom hela företaget. Den sista, men samtidigt största orsaken till företagets utformning av sitt ekonomistyrssystem är flexibiliteten.

6.1 Informationsteknologi

Samtliga av våra fallföretag har angett att informationsteknologins utveckling har spelat en stor roll för utvecklingen av deras ekonomistyrssystem. Vi anser att i samtliga företag har informationsteknologins utveckling varit mestadels positiv. Framförallt för att den ger företagen en möjlighet till djupare analyser av olika utfall som inte hade varit möjlig om inte utvecklade automatiserade system hade funnits. Genom att informationsteknologin kan bearbeta stora mängder data på ett effektivt sätt kan avvikelser analyseras på ett djupare plan. Dessutom har företagen möjlighet att i förväg skapa sig en handlingsplan utefter olika scenarios som kan inträffa under planeringsperioden.

Vi anser att planeringen och uppställande av olika scenarios är viktig för framförallt Axis och EMP, då deras framförhållning och handlingsberedskap hela tiden måste bygga på de mest aktuella marknadsförhållanden. De befinner sig på turbulenta marknader där pris- och kostnadsbilden ändras kontinuerligt. Dessutom är

det av största vikt för deras framgång att de hela tiden försöker introducera nya produkter först på marknaden.

Ett problem som vi identifierat i fallföretagen är risken för att utforma rapporteringen alltför detaljerat. Informationsbehovet måste analyseras och de kritiska framgångsfaktorerna bör identifieras för att effektivisera rapporteringen. I Axis fall ser vi en risk med att detaljeringen blir för hög. Eftersom Axis rapporterar så pass ofta, bör de vara vaksamma så att inte detaljeringen utökas från dagens nivå. Axis tvåmånaders uppskattningar får en allt större betydelse ifråga om planeringen, vilket kan göra att ett kortsiktigt synsätt blir dominerande i deras ekonomistyr-system.

Paralleller till Axis problematik kan dras med EMP. Båda företagen prognostiserar ofta och använder rullande prognoser som sträcker sig förbi årsskiftet. I och med frekvensen i prognostiseringen finns det en risk med att ett kortsiktigt synsätt på verksamheten framträder, vilket kan innebära att justeringar kan bli väldigt kostnadsdrivande genom att de ofta ändrar i den ekonomiska planeringen. Vi anser att risken kan reduceras i dessa två företag genom att de hela tiden fokuserar på verksamhetens helhet och inte justerar kostnader i detalj. Om helheten är tillfredsställande så anser vi att de inte ska justera småposter som inte ligger innanför ramverket. Vi vill poängtera att risken med en alltför kortsiktig och detaljerad rapportering kan innebära stora resursförbrukningar utan att dessa är nödvändiga för företagets framgångar.

Problematiken med detaljeringen i rapporteringen var den mest avgörande faktorn för Perstorp då de återgick till en traditionell budget från en rullande prognostisering. Problemet som vi identifierar med Perstorps rullande prognosverksamhet var att de hade en alltför hög grad av detaljering, då de gjorde fyra kompletta resultat- och balansräkningar per år. Perstorp ansåg att det inte fanns något behov av prognoser över årsskiftet, men möjligheten fanns. Möjligheten till den stora detaljrikedomen kan ha varit en anledning till att Perstorp började använda rullande prognoser, men vi anser inte att detta ska vara en anledning till att använda sig av rullande prognoser. I likhet med Perstorp har IKEA de tekniska möjligheterna till att använda rullande prognoser såsom ett system för beslutsfattande. Vi ställer oss frågande till varför IKEA inte använder sig fullt ut av rullande prognoser och vi får medhåll genom vår respondents inställning. En orsak kan vara deras konceptstyrning, men vi anser att då de vill värna om entreprenörsandan inom IKEA, kan rullande prognoser vara ett sätt att inte detaljstyra de olika enheterna utan istället en möjlighet för medarbetarna att utveckla sin entreprenörsanda inom IKEA.

6.2 Samordning

Med alltmer avancerade och komplicerade organisationsstrukturer har vi i vår analys identifierat samordningen eller kommunikationen i företagen som en viktig faktor. Samordningen är ett vidare begrepp än kommunikation och i begreppet samordning inkluderar vi aspekter såsom analyseringsförmåga och hur stor självständigheten är för de enskilda enheterna eller funktionerna inom företagen. Samordningen kan ske i olika dimensioner beroende på dessa faktorer, men även spelet mellan de olika faktorerna spelar en stor roll. Om ett företag har en starkt decentraliserad och kanske även en adaptiv organisation, men där ekonomistyrningsystemet inte har förutsättningarna för att tillgodogöra sig adekvata analyser, anser vi att företaget har bredd, men de saknar djup i samordningsförmågan.

Våra fallföretag visar upp olika sidor av samordningsproblematiken. Vi anser att Axis och EMP uppvisar en förmåga till djupare analyser och samordning än vad fallet är med IKEA och Perstorp. IKEA har en tydlig förmåga medan Perstorp har en strukturerad förmåga att samordna organisationen utefter sitt ekonomistyrningsystem.

Axis genomför kontinuerlig planering, både formell och informell, vilket ger ett djup och en förståelse av de olika enheterna och medarbetarna inom organisationen. Deras målmedvetenhet har gjort att en tydlig bild har distribuerats inom företaget och förståelsen för att systemet används är stor inom företaget. EMP har en bredare planering, där samma information bearbetas och analyseras av olika medarbetare och på olika nivåer inom företaget. Tillsammans med deras kontinuerliga planering ges även ett djup till följd av att planeringen är så pass bred.

I en jämförelse mellan Axis, EMP och IKEA ser vi tydliga skillnader i samordningsförmågan. IKEA vill att enheterna ska vara självgående och har även skapat system med olika ramverk för enheternas kostnadsbild utifrån försäljningen. Detta i samverkan med deras konceptstyrning gör att det framträder tydliga skillnader. Alla tre företagen anser sig vara decentraliserade med stor beslutsdelegation långt ner i organisationerna, men av dessa tre är det bara IKEA som har konceptstyrning för hur de olika enheterna ska agera. Vi identifierar ett visst djup inom IKEA till följd av deras decentraliserade resursallokering, men det som är tydligast är deras konceptstyrning, vilket har som följd att tydligheten är det mest framträdande.

Jämförelser är svårt att göra mot Perstorp, då de är det företag som uttalat säger att de arbetar med en traditionell budget som yttersta styrmedel. Huvudsyftet med

deras budget är att en ansvarsfördelning inom organisationen ska framträda, vilket gör att vi vill benämna deras samordning som strukturerad. Tydliga strukturer och en klar ansvarsfördelning ifråga om analyser och förmedling av budskap inom organisationen är viktig för Perstorp. Dessa delar är viktiga även i de andra företagen, men hos Perstorp är det de faktorer som är mest framträdande. Dessutom är deras strategiska plan väldigt viktig för dem och kopplingen mellan den strategiska planen och budgeten är, enligt Perstorp, av yttersta vikt. Vi anser att detta samspel ger en bredd, men framförallt en struktur som passar Perstorp. En annan anledning kan vara att denna form av struktur är den som passar bäst för Perstorp på grund av marknaden och branschen. Enligt oss bör Perstorp sträva efter att ha en effektiv resursallokering och en låg detaljeringsnivå i rapporteringen. Vi anser att Perstorp borde använda sig av rullande prognoser utefter dessa förutsättningarna. Detta grundar vi på att den decentralisering som de anser sig ha, inte utnyttjas till fullo på grund av den tydliga struktur Perstorp har i sitt ekonomistyrssystem.

6.3 Ekonomisk medvetenhet

Respektive fallföretag poängterar vikten av den ekonomiska medvetenheten hos personalen, men fokuserar olika på vem som bör inneha den. Den ekonomiska medvetenheten belyses även i Arterians artikel om Sprint Corporation. Det poängteras att Sprint Corporation förändrade sitt ekonomistyrssystem så att prognoserna skulle göras av de som arbetar med verksamheten och inte av ekonomiavdelningen. Perstorp poängterar betydelsen av att de som gör budgeten i BU, BA och BP ska ha en ekonomisk medvetenhet. Liknande är det i IKEA som anser att endast de som direkt kan påverka kostnader bör ha ett högt ekonomiskt medvetande. Eftersom EMP är en stor organisation är det många som är involverade i prognosarbetet och det görs ofta av ingenjörer, därmed anser de att det är av stor vikt att de ansvariga för prognosarbetet ska ha en hög ekonomisk medvetenhet. Liksom EMP verkar Axis på en turbulent marknad och anser också att den ekonomiska medvetenheten är viktig. Till följd av den målmedvetenhet som Axis hade när de övergick till rullande prognoser har de kunnat utveckla en hög ekonomisk medvetenhet hos personalen. De som gör prognoserna i Axis är ofta ingenjörer, såsom i EMP, och därmed är det viktigt att alla medarbetarna förstår innebörden av komponenterna i en prognos. För att höja den ekonomiska medvetenheten sker alltid en feedback till enhetscheferna.

Vi anser att i och med det ökade prognosarbetet som sker i tre av fallföretagen ser vi vikten med den ekonomiska medvetenheten hos personalen. Då Axis, IKEA och EMP gör prognoser på en lägre nivå än Perstorp, innebär detta att de centrala en-

heterna får in åtskilliga prognoser som ska sammanställas till en för hela företaget. För att företagen ska få ett stabilt underlag för de centrala prognoserna är det av stor vikt att dessa är gjorda utifrån bästa möjliga utgångspunkt. Detta för att de centrala enheterna inte ska behöva göra om prognoserna utan att de kan använda de enskilda enhetsprognoserna som underlag för den gemensamma rapporten. Perstorp har minskat antalet prognoser och även detaljeringen i dessa för att de centrala enheterna ska få en bättre kontroll över hela organisationen. Här framträder en tydlig skillnad mellan företagen då de poängterar olika syften med ekonomistyrssystemen. Vi ser viss likhet mellan Perstorp och IKEA i och med önskan om den minskade detaljeringen, men samtidigt vill IKEA att prognoserna ska göras på en lägre nivå för att de som gör prognoserna ska vara nära verksamheten. Den ekonomiska medvetenheten ska förekomma hos dem som kan påverka resultatet. Likaledes anser Axis och EMP, då de poängterar vikten i att medarbetarna ska lära sig innebörden i prognoserna för att den ekonomiska medvetenheten ska genomsyra hela organisationen.

Vi ser skillnad mellan syftena med den ekonomiska medvetenheten hos de olika företagen, där den största anledningen är vilket ekonomistyrssystem som de använder sig av. Perstorp har minskat detaljeringen och antalet prognoser per år för att få en övergripande syn av verksamheten. Vi ser en högre grad av centralisering i Perstorp som överensstämmer med teorin avseende det traditionella budgeterings-systemet. De andra företagen som utvecklar sitt ekonomistyrssystem mot rullande prognoser ser istället vikten med att fler medarbetare ska vara involverade i prognosarbetet för att få ett mer rättfärdigande system.

Vi ser betydelsen av att prognoserna ska göras på en decentraliserad nivå för att bedömningarna ska vara så nära verksamheten som möjligt. Genom att kontinuerligt göra prognoserna kommer en rutin att utvecklas och den ekonomiska medvetenheten ökar samtidigt som det spenderas mindre tid på prognosarbetet successivt som kunskapen om utförandet ökar. Efterhand som prognosarbetet inarbetas hos medarbetarna anser vi att företag har en bättre förutsättning för att göra prognoser löpande över årsskiftet. I och med den ökade ekonomiska medvetenheten hos medarbetarna kan företagen kontinuerligt arbeta efter bästa möjliga resultat i verksamheten.

6.4 Flexibilitet

I och med att en del företag gör flera prognoser under året är det viktigt att prognoserna sker utefter aktuella förhållanden. Det är i sin tur av betydelse att ha en hög aktualitet i prognoserna för att företagen flexibelt ska kunna se vad som krävs

för omplanering av kostnader till följd av omvärldsförändringar. Företagen försöker att uppnå flexibilitet genom att kontinuerligt göra prognoser och utfallsanalyser. Detta värdesätter samtliga fallföretag oberoende av vilket ekonomistyrssystem som de använder sig av idag. Även Sprint Corporation i Arterians artikel värdesätter flexibiliteten i sitt ekonomistyrssystem.

Axis, EMP och IKEA anser att det är viktigt att deras ekonomistyrssystem är flexibelt för att kunna ändra sig efter omvärldsförändringar. De anser även att omvärldsförändringar är den största orsaken till varför den traditionella budgeten inte fungerar i deras organisationer. Axis och EMP verkar i branscher som förändrar sig efter tekniken, vilken har en snabb framväxt. De vill vara först på marknaden med en produkt och därmed förändrar de sig i och med utvecklingen. Detta innebär att företagen måste ha ett flexibelt ekonomistyrssystem som kan förändra sig i och med skiftningar i omvärlden. IKEA ser också vikten av flexibilitet och att de är beroende av omvärldsförändringar, men vi anser inte att de i lika stor utsträckning är beroende av omvärldsförändringar som Axis och EMP. Vi tycker att Perstorps ekonomistyrssystem skiljer sig mer markant från de andra tre fallföretagen angående beroendet av omvärldsförändringar. Perstorp anser att de är beroende av valuta- och prisförändringar, liksom de övriga fallföretagen. Vi anser dock att Perstorp inte i samma utsträckning är beroende av produktförändringar såsom de andra fallföretagen. Detta kan även anknytas till varför Borealis, ett företag som tas upp Kersnars artikel, förändrade sitt ekonomistyrssystem. De ansåg att priser för både råmaterial och produkter ändrades kontinuerligt och de kunde då inte använda sig av den traditionella budgeten.

Vi anser därmed att branschen kan vara en orsak till tyngdpunkten på flexibilitet. Beroende av vilken bransch företaget befinner sig i kan det finnas olika behov av resursadministration. I vissa branscher är det viktigt att kontinuerligt ha en framförhållning i planeringen medan det i andra är viktigare att se avvikelser mellan utfall och planering. En snabb och föränderlig bransch har ett större krav att använda sig av ett flexibelt ekonomistyrssystem för att kunna möta omvärldsförändringar.

Vi anser även att de företag som använder sig av prognoser som görs löpande och över årsskiftet har en bättre förutsättning för flexibilitet. De har prognostiserat utfallet och om det sedan sker stora omvärldsförändringar kan de lättare analysera orsaken till förändringen. Medan de företag som inte prognostiserar över årsskiftet inte har samma förutsättningar att se avvikelser. Vi anser därmed att företag som använder sig av någon form av rullande prognoser har en bättre förutsättning att analysera omvärldsförändringar efter årsskiftet och därmed se orsakerna till detta.

7. Resultat

I detta kapitel kommer vi att presentera de slutsatser som vi gjort utifrån vår problemformulering och undersökning. Slutligen kommer vi att ge förslag till ytterligare forskning i detta ämne.

7.1 Resultatdiskussion

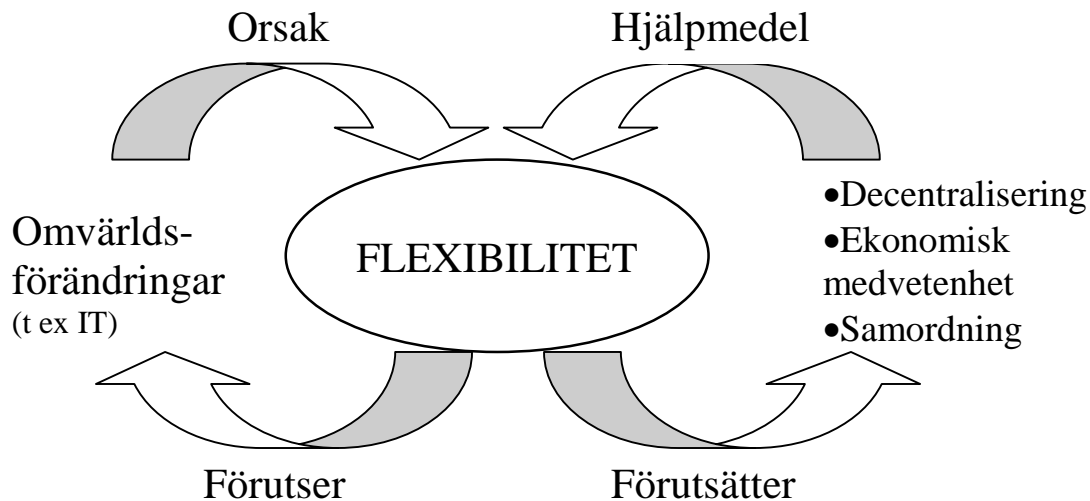
Hur ser utvecklingen avseende ekonomistyrssystemen i våra fallföretag ut och vilka är de viktigaste aspekterna i företagens verksamhetsstyrning idag?

De viktigaste aspekterna i fallföretagens ekonomistyrssystem är informationsteknologi, samordning, ekonomisk medvetenhet och flexibilitet. Utifrån dessa aspekter har vi uppfattat omvärldsförändringarna som den drivande orsaken för förändring. Enligt Arwidi & Samuelson har företag under 1990-talet haft ett ekonomistyrssystem som har varit behovsbaserat med en intern tyngdpunkt.⁷⁹ Vi har utifrån våra fallföretag identifierat en förskjutning av denna inriktning mot en omvärldsbaserad med ett externt perspektiv. Tre av våra fallföretag ser omvärldsförändringar som den största orsaken till varför en traditionell budget inte fungerade inom deras organisation.

Omvärldsförändringarna är en orsak till att företag behöver utveckla sina ekonomistyrssystem där vi anser att den viktigaste beståndsdelen är flexibilitet. Samtidigt som informationsteknologins utveckling är en del av omvärldsförändringarna är det även ett hjälpmedel för att företagen ska kunna utveckla ett flexibelt ekonomistyrssystem. Enligt oss är en förutsättning för att flexibiliteten ska uppnås att prognoser görs på en decentraliserad nivå, att medarbetarna har en hög ekonomisk medvetenhet samt att det finns en fungerande samordning inom organisationen. Dessa tre faktorer är beroende av varandra. För att prognoserna effektivt ska kunna göras på en decentraliserad nivå krävs det att medarbetarna har en hög ekonomisk medvetenhet och att det finns en samordning mellan enheterna. Detta för att en helhetsbild ska framträda. Vi har identifierat dessa tre aspekter som hjälpmedel för företagen för att uppnå flexibilitet i sitt ekonomistyrssystem. Genom att ha en

⁷⁹ Se figur två.

hög flexibilitet i sitt ekonomistyrssystem har företagen i sin tur en större möjlighet att förutse omvärldsförändringar och kan därmed skapa en handlingsplan för framtiden. Ovanstående resonemang sammanfattas i nedanstående modell.



Figur 8 Orsak och förutsättningar för dagens ekonomistyrssystem

Hur förhåller sig våra fallföretags utveckling och användning av prognoser gentemot vad som uttrycks i teorin avseende prognosbaserad ekonomistyrning?

Utifrån våra slutsatser ser vi likheter med den teori som vi har presenterat, där de tydligaste kopplingarna kan göras till Lindvall och BBRT. Det som framförallt överensstämmer med Lindvall är hur omvärldsförändringar är den drivande orsaken till utvecklingen av företags ekonomistyrssystem. Han anser att den tilltagande globaliseringens samspel med ny informationsteknologi gör att det finns behov av både flexibilitet och samordning, vilket är två viktiga aspekter i tre av våra fallföretags ekonomistyrssystem. Lindvall anser även att en förenkling borde ske av planeringsprocessen, vilket överensstämmer med alla våra fallföretags strävan.

Vi har observerat en trend i tre av våra fallföretag mot att eftersträva en så hög aktualitet som möjligt i sitt ekonomistyrssystem. Tillsammans med att de rullande prognoserna får en större betydelse för beslutsfattande i företagens ekonomistyrssystem, anser vi att det finns en tydlig koppling till BBRT tio principer. Hope & Frasers belyser att den kontinuerliga uppdateringen leder till att företagen uppnår en flexibilitet och är därmed bättre förberedda inför omvärldsförändringar. Eftersom rullande prognoser kontinuerligt har samma tidsmässiga fokusering innebär det att

företagen har bättre framförhållning i den operativa planeringen. Detta är något som tre av våra fallföretag har nämnt som en viktig orsak för utvecklingen av ekonomistyrssystemen.

I och med en övergång till ett nytt ekonomistyrssystem är det viktigt, såsom Gurton poängterar, att det nya systemet inte ska pressas ner i organisationen utan det ska växa fram med hjälp av samtliga medarbetare. Vi har i tre av våra fallföretag identifierat en strävan efter en *empowered* organisation, vilket i detta fall överensstämmer med Gurtons åsikter.

Vilket ekonomistyrssystem borde fallföretagen använda sig utav utifrån de viktigaste framgångsaspekterna som vi ämnar undersöka?

Vi anser genom att fallföretagen använder rullande prognoser finns en bättre förutsättning för att prognostisera framtiden. Samtidigt kan det finnas problem att använda rullande prognoser då detta kan vara en resurskrävande process och det är därför viktigt att hålla detaljeringen i rapporteringen på en så låg nivå som möjligt. En annan faktor som kan ha betydelse för användning av rullande prognoser är i vilken bransch företaget befinner sig i. Dock anser vi att rullande prognoser kan användas inom alla företag under förutsättning att systemet utvecklas utefter företagets specifika behov. Företagen kan därmed uppnå en flexibilitet i sitt ekonomistyrssystem, vilket leder till att företagen har en bättre förutsättning att förutse omvärldsförändringar.

7.2 Förslag på vidare forskning

Ett problem som vi har identifierat är huruvida rullande prognoser kan relateras till belöning och bonus. Även förespråkarna för rullande prognoser anser detta vara ett problem, då den traditionella budgeten ofta har legat till grund för företagets belönings- och bonussystem. Detta är ett område som vi inte har behandlat eftersom vi ansåg att detta inte berördes i vår frågeställning,

Denna fråga anser vi dock vara intressant att vidareforska i eftersom rullande prognoser är en verksamhetsstyrning som kontinuerligt förändras under kalenderåret och det finns då inte någon fast referenspunkt. Det kan då vara svårt för företagen att beräkna en eventuell framtida belöning eller bonus.

Källförteckning

Publicerade källor

Alvesson, Mats & Sköldberg, Kaj (1998) *Tolkning och reflektion*, Studentlitteratur, Lund.

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

Arterian, Susan (1997) Sprint retools the budget process, *CFO*, Vol. 13 Issue 9, pp. 88 – 91.

Arwidi, Olof (1991) Budgetering i industriföretagets styrsystem, *Ekonomi & Styrning*, Nr. 2, pp. 22 – 27.

Arwidi, Olof & Samuelson, Lars A. (1991) *Budgetering i industriföretagets styrsystem*, Mekanförbundets Förlag, Stockholm.

Arwidi, Olof & Samuelson, Lars A. (1993), The development of budgetary control in Sweden a research not, *Management Accounting Research*, Vol. 4, pp. 93 - 107.

Axis AB (2003) *Årsredovisning 2002*.

Bergstrand, Jan & Olve, Nils-Göran (1996) *Styr bättre med bättre budget*, Liber Hermod, Malmö.

Bunce, Peter, Fraser Robin & Woodcock, Lionel (1995) Advanced budgeting: a journey to advanced management systems, *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 253 - 265.

Cooper, Robin & Slagmulder, Regine (2000 a) Activity-Based Budgeting – Part 1, *Strategic Finance*, September 2000, pp. 85 – 86.

Cooper, Robin & Slagmulder, Regine (2000 b) Activity-Based Budgeting – Part 2, *Strategic Finance*, October 2000, pp. 26 – 28.

Ekholm, Bo-Göran & Wallin, Jan (2000) Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, Vol. 9 Issue 4, pp. 519 – 239.

Eneroth, Bo (1984) *Hur mäter man "vackert"?* Grundbok i kvalitativ metod, Akademilitteratur, Stockholm.

Eriksson, Lars T. & Wiedersheim-Paul, Finn (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö.

Fanning, John (2000) Evolution or revolution? *Accountancy*, October 2000, pp. 60 - 61.

Gurton, Annie (1999) Bye bye budget..., *Accountancy*, Vol. 123, Issue 1267, p. 61.

Halvorsen, Knut (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund.

Hope, Jeremy & Fraser, Robin (1999) Beyond Budgeting, *Management Accounting: Magazine*, Vol. 77 Issue 1, pp. 16 – 22.

Hope, Jeremy & Fraser, Robin (2001) Beyond budgeting. Questions and answers, *BBRT White Paper Series*, October 2001.

Hope, Jeremy & Fraser, Robin (2003) Who needs budget?, *Harvard Business Review*, February 2003, pp. 108 – 115.

Johansson, Christer (1998/1999) Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling?, *Økonomistyrning & Informatik*, Vol. 14, pp. 381 – 405.

Kersnar, Janet (1999) Time to bin the budget, *CFO Europe.com*, May 1999. (Via <http://www.bbrt.org> och vidare "Other publications").

Lindvall, Jan (1997) Det budgetlösa företaget, *Balans*, No. 1, pp. 27 – 30.

Lindvall, Jan (2001) *Verksamhetsstyrning. Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, Studentlitteratur, Lund.

Marshall, Jeffrey (2002) More Complex, More Robust, *Financial Executive*, January/February 2002, pp. 44 – 45.

Montgomery, Phil (2002) Effective rolling forecasts, *Strategic Finance*, February 2002, pp. 41 – 44.

Otley, David (1999) Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363 – 382.

Petterson, Gertrud (1997) *Att skriva rapporter*, Företagsekonomiska institutionen, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet.

Player, Steve (2003) Why some organizations go "Beyond Budgeting", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April 2003, pp. 3 – 9.

Repstad, Pål (1993) *Närhet och distans. Kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*, Studentlitteratur, Lund.

Samuelson, Lars A. red. (1999) *Controllerhandboken*, Utgåva 6, Industrilitteratur AB, Stockholm.

Sydsvenska Kemi AB (publ) (2003) *Årsredovisning 2002*.

Wallander, Jan (1999) Budgeting – an unnecessary evil, *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405 – 421.

Wallander, Jan (2002) *Med den mänskliga naturen – inte mot!*, SNS Förlag, Kristianstad.

Intervjuer

Rafael Michalak, Controller *Axis AB*, Lund 6/5 2003.

Bertil Lindberg, Manager, Resource Planning & Control Financial Planning & Control, *Ericsson Mobile Platforms AB*, Lund 20/5 2003.

Daniel Steenbrink, Controller *IKEA i Sverige – Retailfunktionen*, Helsingborg 22/5 2003.

Anita Haak, Head of Group Financial Control *Sydsvenska Kemi AB*, Perstorp 30/4 2003.

Lena Bergman, Ekonomichef *Specialty Chemicals*, Perstorp 30/4 2003.

Elektroniska källor

<http://www.axis.se>

<http://www.ericsson.com/mobileplatforms/about>

<http://www.bbrt.org>

<http://www.cam-i.org>

Bilaga 1 Intervjumall

Intervjufrågor till företag

Organisation

- 1) Organisationsstruktur? Något dokument?
- 2) Beslutsnivån?
- 3) Styrmodell? Målstyrning, resultatenheter etc.? Något dokument?

Det traditionella budgetsystemet

- 1) Hur såg ansvarsfördelning och detaljeringsnivån ut när ni använde ett traditionellt budgetsystem?
- 2) När avskaffades denna och hur gick ni tillväga och varför?
- 3) Togs beslutet om förändringen på central nivå eller var det upp till varje affärsenhet att ta det beslutet?

Den nya verksamhetsstyrningen

- 1) Hur ser ansvarsfördelningen och detaljeringsnivån ut idag?
- 2) Speciella svårigheter vid övergången?
- 3) Skulle ni rekommendera andra företag att övergå till ert system?

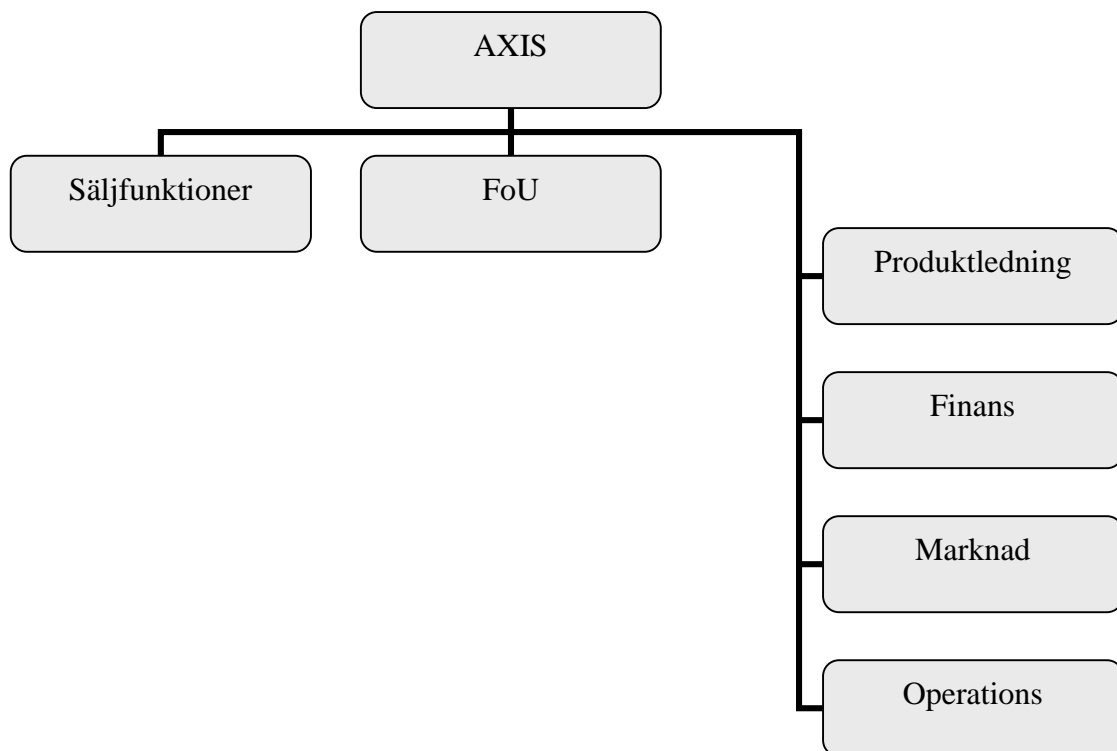
Jämförelser

- 1) Vad anser ni var positivt/negativt med det traditionella budgetsystemet?
 - Planering
 - Kontroll/uppföljning
 - Prognos
 - Samordning/kommunikation
 - Åtagande/ansvar
 - Motivation
- 2) Vad anser ni vara positivt/negativt med det nya systemet?
 - Flexibilitet
 - Aktuellt
 - Kontroll/uppföljning
 - Samordning/kommunikation
 - Motivation

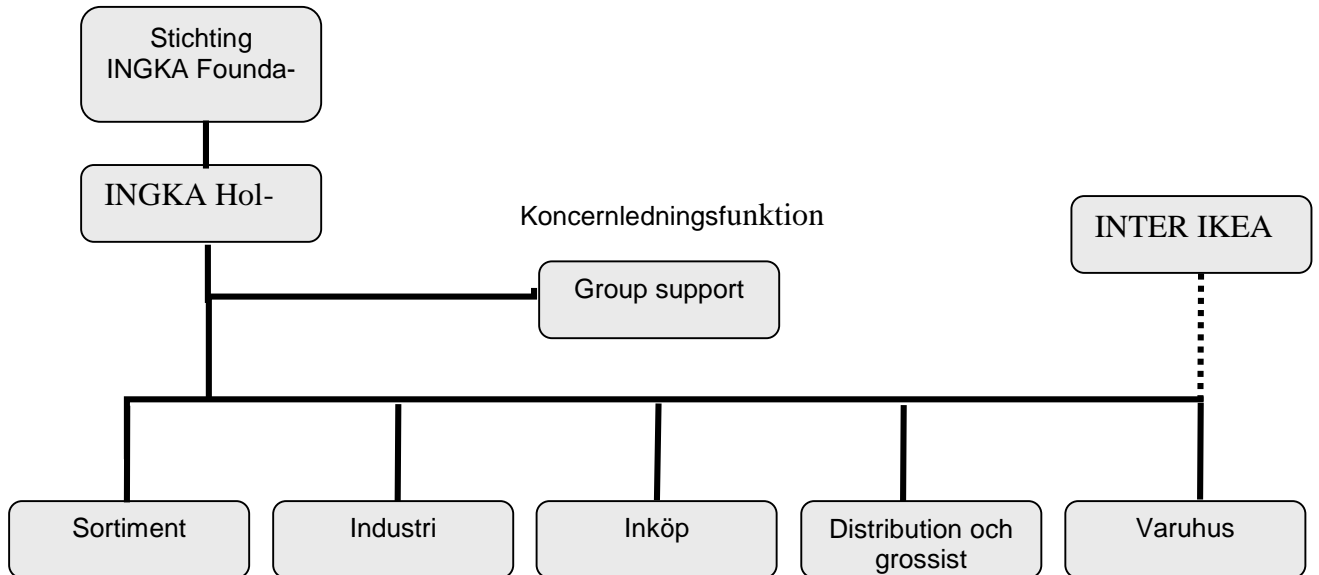
Bilaga 2

Organisationschema Axis Communications

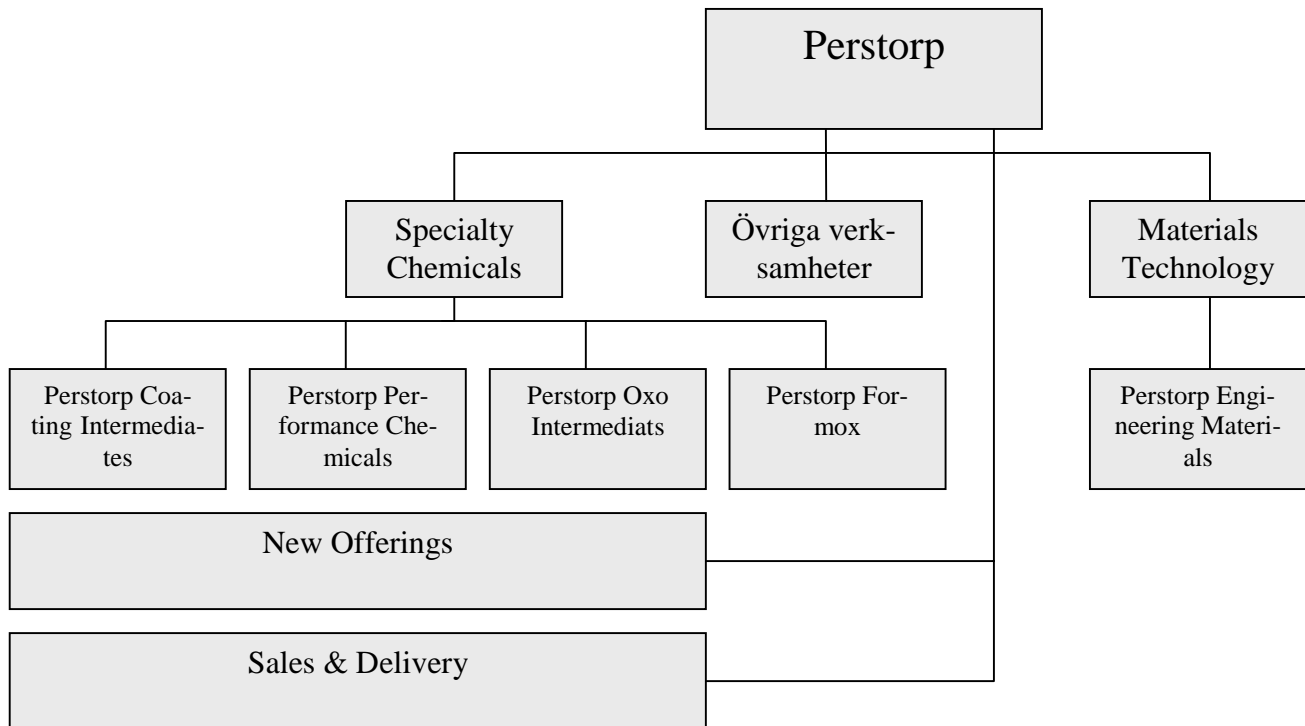
AB



Bilaga 3 Organisationsschema IKEA



Bilaga 4 Organisationschema Perstorp AB



Bilaga 5 Analysmatrix

	Axis	Ericsson	IKEA	Perstorp
<p> Beslutsnivå Decentraliseringsgrad Styrmodell </p>	<p> Decentraliserat Starkt decentraliserat Ansvarsenheter </p>	<p> Decentraliserat Decentraliserat med centraliserat inflytande Ansvarsenheter </p>	<p> Decentraliserat Decentraliserat med centraliserade riktlinjer Ansvarsenheter </p>	<p> Decentraliserat Decentraliserat med centraliserat inflytande Resultatansvarsenheter </p>
<p> Detaljnivå för: Säljfokus(omsättning) idag: 7 olika kostnadstyper i prognoserna Summerad kostnadsmassa i uppskattningarna Så låg detaljnivå som möjligt </p>	<p> Högre Kostnader per organisationsenhet Infäkter per kund/produkt 1 kalenderårsplanering och 3 prognoser </p>	<p> Mindre detaljerat Högre, men begränsat till försäljnings- och kostnadsaspekter </p>	<p> Fullständig RR och BR 4 egr/år Produktnivå, 1 budget och 2 prognoser/år </p>	
<p> Viktigste framgångsfaktorer för: Säljfokus idag: Kostnadsmedvetenhet Kommunikation Utfallsanalys </p>	<p> Flexibilitet Kommunikation Helhetsänkande/ekonomisk medvetenhet </p>	<p> Säljfokus Flexibilitet Konceptstyrning Kontroll genom uppföljning </p>	<p> Längre planeringshorisont Ansvarsfördelning Tids- och kostnadseffektivitet Behovsorienterat </p>	
<p> Varför övergång Kostnadsmedvetenhet Långsiktig möjlighet för effektivitet Helhetsperspektiv/strategitänkande </p>	<p> Omvärldsförändringar Informationsteknologi Anspråk på långsiktighet </p>	<p> Utveckling genom teknologiska trender Omvärldsförändringar </p>	<p> Resurskrävande Eftersträva förenkling Styrelsens överblick över verksamheten </p>	
<p> Svårigheter vid övergång Att göra prognoser över årsskillet Brist i den ekonomiska medvetenheten </p>	<p> Resurskrävande Kostnadsdrivningar vid omplanering </p>	<p> För hög detaljering i rapporterna </p>		
<p> Planering Kontroll Samordning/kommunikation Åtagande/ansvar Flexibilitet Aktualitet Motivation </p>	<p> Bättre Bättre Bättre Bättre Bättre Bättre Bättre </p>	<p> Bättre Bättre Bättre Bättre Bättre Bättre Bättre </p>	<p> Bättre Oförändrat Bättre Oförändrat Bättre Oförändrat Bättre Oförändrat </p>	<p> Bättre Bättre Oförändrat Bättre Oförändrat Bättre Bättre </p>