



Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Magisteruppsats
HT03

Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

—
Modellernas roll vad gäller strategiimplementering

Jesper Persson
Christer Johnsson
Jesper Persson

Handledare
Ekonomie Doktor Per Magnus Andersson
Ekonomie Magister Peter Jönsson

Abstrakt

Uppsatsens titel:	Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard – Modellernas roll vad gäller strategiimplementering.
Seminariedatum:	9 februari, 2004.
Kurs:	FEK 591 Magisterseminarium, 10 p, Redovisning och Ekonomistyrning.
Författare:	Jesper Persson, Christer Johnsson och Jesper Persson.
Handledare:	Per Magnus Andersson, Ekonomie Doktor. Peter Jönsson, Ekonomie Magister.
Företag:	WM-data Utilities, Lunds Energi och Alfa Laval.
Fem nyckelord:	Budget, Balanced Scorecard, Relation, Strategiimplementering, Det formella styrsystemet.
Syfte:	Beskriva och analysera relationen mellan budget och Balanced Scorecard samt belysa modellernas roll vad gäller strategiimplementering.
Metod:	Ett övervägande deduktivt tillvägagångssätt, vilket kopplas samman med ett deskriptivt syfte. Vald metod är kvalitativ med fallstudie genom kvalitativ intervju.
Teoretiska perspektiv:	I huvudsak utgår uppsatsen från teori gällande budgetprocessen samt användandet av Balanced Scorecard.
Empiri:	Huvudsakligen innebär empirin studium av budgetprocessen samt användandet av Balanced Scorecard inom de tre fallföretagen.
Slutsatser:	Vad gäller relationen mellan budget och Balanced Scorecard har fyra dimensioner utkristalliserats. Dessa är den sekventiella-, kompletterande-, dominerande- och strategiska dimensionen. I stort kontrasterar WM-data Utilities och Lunds Energi företaget Alfa Laval i förhållande till relationen. I alla tre företagen kan observeras att både budget och Balanced Scorecard fungerar vad gäller strategiimplementering. Budgetens roll vad gäller strategiimplementering försvagas då modellen i huvudsak endast berör medarbetare i centrala positioner inom företagen. Balanced Scorecards problem relativt strategiimplementering i WM-data Utilities och Lunds Energi står enligt oss att finna i kopplingarna mellan action planning och performance control. Inom Alfa Laval finns problemen i att modellen är ett problemidentifierande ledningssystem där deltagandet är lågt. Vad gäller den strategiska dimensionen mellan budget och Balanced Scorecard fungerar den förra bättre vad gäller strategiimplementering inom Alfa Laval. I WM-data Utilities och Lunds Energi fungerar Balanced Scorecard bättre vad gäller detta.

Abstract

- Title:** The relation between Budget and Balanced Scorecard – the models role concerning strategy implementation.
- Authors:** Jesper Persson, Christer Johnsson and Jesper Persson.
- Advisor/s:** Per Magnus Andersson, Associated professor.
Peter Jönsson, Master of Science.
- Course:** Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS).
- Date:** February 9th, 2004.
- Key words:** Budget, Balanced Scorecard, Relation, Strategy Implementation, Management Control System.
- Purpose:** Describe and analyse the relation between budget and Balanced Scorecard and thereby illustrate their role concerning strategy implementation.
- Methodology:** A predominant deductive approach, coupled with a descriptive research object. The chosen method is qualitative method associated with a case study and qualitative interview.
- Theoretical perspectives:** The theoretical perspective in the thesis takes its foundation in theory concerning the budget process and the use of the Balanced Scorecard.
- Empirical foundation:** The predominant characteristics of this empirical study are concerned with the budget process and the use of the Balanced Scorecard in three Swedish companies. These are WM-data Utilities, Lunds Energi and Alfa Laval.
- Conclusions:** Concerning the relation between budget and the Balanced Scorecard, we have identified four main dimensions. These are the sequential-, complementary-, dominant- and strategic dimension. Generally WM-data Utilities and Lunds Energi are in contrast with Alfa Laval with regard to the relation. Furthermore, one can in all three companies see that budget and the Balanced Scorecard are working in implementing strategy. However, regarding the budget this capacity seems to be weaker because the model only reaches personnel at central positions within the companies. However, the problem with the Balanced Scorecard with regard to strategy implementation in WM-data Utilities and Lunds Energi is concerned with the relation between action planning and performance control. In contrast, the problem within Alfa Laval is concerned with the fact that the model seems to be, a problem identifying control system, with low participation. When it comes to the strategic dimension between budget and the Balanced Scorecard, the former is working better in relation to strategy implementation in Alfa Laval. Within WM-data Utilities and Lunds Energi the Balanced Scorecard is working better concerning strategy implementation.

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	6
1.1	BAKGRUND	6
1.2	PROBLEMATISERING.....	7
1.3	SYFTE.....	8
1.4	AVGRÄNSNINGAR	9
1.5	DISPOSITION.....	9
2.	METOD.....	11
2.1	KATEGORISERING AV TILLVÄGAGÅNGSSÄTT OCH SYFTE	11
2.2	FALLSTUDIE	12
2.3	KVALITATIV METOD.....	13
2.4	KVALITATIV INTERVJU.....	14
2.4.1	<i>Intervjuteknik.....</i>	<i>15</i>
2.5	KÄLLKRITIK.....	17
2.5.1	<i>Validitet och reliabilitet i samband med kvalitativ intervju.....</i>	<i>18</i>
3	TEORETISK REFERENSRAM.....	19
3.1	FRÅN TRADITIONELL EKONOMISTYRNING TILL VERKSAMHETSSTYRNING	19
3.2	STRATEGIPROCESSEN	21
3.3	DET FORMELLA STYRSYSTEMET VAD GÄLLER STRATEGIIMPLEMENTERING	22
3.4	MINTZBERG OCH KRITIK MOT DEN TRADITIONELLA STRATEGIPLANERINGEN	25
3.5	BUDGET OCH BUDGETERING	28
3.5.1	<i>Olika typer av budgetutformning.....</i>	<i>28</i>
3.6	BUDGETPROCESSEN	29
3.7	BESKRIVNING AV BALANCED SCORECARD	32
3.7.1	<i>Strategiska mål och kritiska framgångsfaktorer.....</i>	<i>34</i>
3.7.2	<i>Orsak-verkan-samband samt handlingsplaner.....</i>	<i>34</i>
3.8	ANVÄNDANDET AV BALANCED SCORECARD – FRÅN MÄTSYSTEM TILL MANAGEMENTSYSTEM	35
3.9	RELATIONEN MELLAN BUDGET OCH BALANCED SCORECARD	38
3.9.1	<i>Budget i förhållande till Balanced Scorecard</i>	<i>42</i>
3.9.1.1	<i>Budget och Balanced Scorecard i förhållande till strategiimplementering.....</i>	<i>42</i>
3.9.1.2	<i>Process i förhållande till resultat- och kostnadsfokus.....</i>	<i>44</i>
3.9.1.3	<i>Fler perspektiv i förhållande till ett perspektiv.....</i>	<i>45</i>
3.9.1.4	<i>Deltagande i förhållande till mindre deltagande.....</i>	<i>45</i>
3.9.1.5	<i>Långsiktiga i förhållande till kortsiktiga mål.....</i>	<i>46</i>
4	TRE FALLSTUDIER.....	47
4.1	WM-DATA UTILITIES	47
4.1.1	<i>Strategiprocessen.....</i>	<i>48</i>
4.1.2	<i>Budgetprocessen.....</i>	<i>49</i>
4.1.3	<i>Användandet av Balanced Scorecard.....</i>	<i>51</i>
4.1.4	<i>Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard.....</i>	<i>55</i>
4.2	LUNDS ENERGI.....	56
4.2.1	<i>Strategiprocessen.....</i>	<i>57</i>
4.2.2	<i>Budgetprocessen.....</i>	<i>58</i>
4.2.3	<i>Användandet av Balanced Scorecard.....</i>	<i>60</i>
4.2.4	<i>Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard.....</i>	<i>63</i>
4.3	ALFA LAVAL.....	64
4.3.1	<i>Strategiprocessen.....</i>	<i>65</i>
4.3.2	<i>Budgetprocessen.....</i>	<i>67</i>
4.3.3	<i>Användandet av Balanced Scorecard.....</i>	<i>69</i>
4.3.4	<i>Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard.....</i>	<i>73</i>

5	ANALYS AV DE ENSKILDA FALLFÖRETAGEN	74
5.1	WM-DATA UTILITIES	74
5.1.1	<i>Budgetprocessen</i>	74
5.1.2	<i>Användandet av Balanced Scorecard</i>	76
5.1.3	<i>Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard</i>	78
5.1.3.1	Ett systematiskt tillvägagångssätt i relationen	78
5.1.3.2	Budget och BSC i en holistisk bild	81
5.1.3.3	Budget och BSC relativt strategiimplementering	82
5.2	LUNDS ENERGI	84
5.2.1	<i>Budgetprocessen</i>	84
5.2.2	<i>Användandet av Balanced Scorecard</i>	86
5.2.3	<i>Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard</i>	88
5.2.3.1	Ett systematiskt tillvägagångssätt i relationen	88
5.2.3.2	Budget och BSC i en holistisk bild	90
5.2.3.3	Budget och BSC relativt strategiimplementering	91
5.3	ALFA LAVAL	94
5.3.1	<i>Budgetprocessen</i>	94
5.3.2	<i>Användandet av Balanced Scorecard</i>	96
5.3.3	<i>Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard</i>	99
5.3.3.1	Inget systematiskt tillvägagångssätt i relationen	99
5.3.3.2	BSC – en toppstyrd modell	99
5.3.3.3	Budget och BSC relativt strategiimplementering	102
6	ANALYS - RELATIONEN MELLAN BUDGET OCH BALANCED SCORECARD	104
6.1	BUDGETPROCESSEN	105
6.2	ANVÄNDANDET AV BALANCED SCORECARD	106
6.3	RELATIONEN MELLAN BUDGET OCH BALANCED SCORECARD – EN RELATION I FYRA DIMENSIONER	107
6.3.1	<i>Den Sekventiella dimensionen</i>	108
6.3.2	<i>Den kompletterande dimensionen</i>	109
6.3.3	<i>Den dominerande dimensionen</i>	110
6.3.4	<i>Den strategiska dimensionen – Strategiimplementering</i>	112
6.4	BUDGET OCH BALANCED SCORECARD – VERKSAMHETSSTYRNING?	116
7	SLUTSATSER	121
7.1	RELATIONEN MELLAN BUDGET OCH BALANCED SCORECARD	121
7.1.1	<i>Budget och Balanced Scorecards roll vad gäller Strategiimplementering</i>	122
7.2	DISKUSSION AV STUDIENS RESULTAT – GENERELLA LÄRDOMAR	125
7.3	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	127
	KÄLLFÖRTECKNING.....	129
	PUBLICERADE KÄLLOR	129
	FÖRETAGSINTERNA KÄLLOR.....	131
	MUNTliga KÄLLOR.....	131
	ELEKTRONISKA KÄLLOR.....	132
	BILAGA 1	133
	BILAGA 2	135
	BILAGA 3	136
	BILAGA 4	139

1 Inledning

I detta kapitel kommer vi i tur och ordning att presentera bakgrund, problematisering, syfte, avgränsningar samt disposition av uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Kaplan och Norton utvecklade under en studie modellen Balanced Scorecard (i fortsättningen BSC) som svar på den kritik som riktats mot den traditionella ekonomistyrningen. BSC:s styrka sägs vara att företag kan se sin verksamhet i fler perspektiv. I grundmodellen visas verksamheten ur fyra perspektiv. Från början sågs BSC som ett mätsystem som fokuserar vid olika perspektiv. Kaplan och Norton menar dock att BSC har utvecklats till ett managementsystem där mätsystemet utgör basen.¹ Författarna tycker vidare att det är viktigt att planerings- och budgetprocessen blir integrerad med BSC. Författarna menar att budgeten inte skall avskaffas, utan istället nyttjas på ett mer adekvat vis.²

Johansson menar att det inte finns något samband mellan budgetens avskaffande och införandet av BSC bland svenska företag. Dessutom resulterar författarens undersökning i att det snarare är tal om förändringar i budgeten eller budgetprocessen istället för ett avskaffande av budgeten. Johansson finner, mot denna bakgrund, inget stöd för att BSC skall vara en ersättning för budgeten. Författaren menar snarare att BSC och budget kan användas parallellt och istället komplettera varandra.³

Lindvall skriver att budget är en viktig grund för ekonomistyrningen.⁴ Författaren pekar på att budgetens utveckling i stort sett transformerats från ett verktyg för kostnadskalkylering (1950-talet) till ett där decentralisering fått ett starkt fäste. Ett utslag av detta är att data i budgeter blivit mer summarisk, vilket innebär mindre resurser i form av personal. Avslutningsvis tror författaren att budgeten fortfarande spelar en roll i den verksamhetsstyrningen där inte bara en modell är tillräcklig för att styra företag.

¹ Kaplan, Norton, *Transforming The Balanced Scorecard From Performance Measurement To Strategic Management: Part I* (mars 2001).

² Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organization* (2001), s. 280.

³ Johansson, *Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling?* (1998/1999), s. 381.

⁴ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001), s. 175 ff.

Enligt Arwidi och Samuelson kan budgeten ha sju olika roller.⁵ Dessa är planering, samordning, prognos, kontroll, åtagande, motivation och kommunikation. Dessutom tycks författarna implicera att strategiimplementering är en viktig roll vad gäller budgeteringen. Författarna skriver: ”Mål, strategier och/eller strategiska planer bildar med varierande grad av fullständighet starten för budgetprocessen.”⁶ I en bok av Anthony och Govindarajan stöds också denna uppfattning.⁷

1.2 Problematisering

I förhållande till budget har Mintzberg några intressanta resonemang.⁸ I stort menar författaren att strategiimplementering inte är så enkel som den ofta framställs. I många fall blir den avsiktliga strategin inte den som genomförs. Dessutom hävdar författaren att kopplingen mellan strategi och budget i flera fall kan te sig problematisk.

Trots att det under 1990-talet har riktats en massiv kritik gentemot budgeten har studier visat att budget och budgetering fortfarande nyttjas i hög grad i svenska och finska börsbolag.⁹ Ekholm och Wallin tycks implicera att budget mist sin roll som strategiskt instrument, men att den fortfarande fyller en roll kompletterad av andra modeller. Författarna menar att budgetproblemet är dualistiskt.¹⁰ Till att börja med är budget nödvändig för att bibehålla internal effectiveness vilket enligt Porter innebär att företaget försöker utföra aktiviteter bättre än sina konkurrenter.¹¹ Ekholm och Wallin menar dock att detta endast på ett längre tidsperspektiv bidrar till att företaget levererar ett långsiktigt jämviktsvärde. Författarna menar även att budget inte kan bidra till att skapa värde baserat på external effectiveness, vilket enligt Porter medför en effektiv positionering i relation till kunder och leverantörer. Detta visar på att företaget är skickligare att leverera värde i förhållande till sina konkurrenter. Ekholm och Wallin anser att budget har tappat sin strategiska roll men att den fortfarande fyller sin funktion för att generera internal effectiveness.

Under senare år har BSC blivit en populär modell inom många företag. Konceptet har lanserats hårt i litteratur. Större delen av litteraturen är också mycket positiv till modellen. Fördelarna tycks vara att medarbetarna lättare kan identifiera sig med icke-

⁵ I uppsatsen används begreppen syften och roller synonymt då litteraturen som behandlar dem inte gör någon åtskillnad.

⁶ Arwidi, Samuelson, *Budgetering i industriföretagets styrsystem* (1991), s. 26.

⁷ Anthony, Govindarajan, *Management Control Systems* (2001), s. 362.

⁸ Mintzberg, *The Rise and Fall of Strategic Planning* (1994), s. 67.

⁹ Lindvall, *Det budgetlösa företaget* (1997).

Ekholm, Wallin, *Is the annual budget really dead?* (2000).

Samuelson, *Budgetering & intern redovisning* (1997), s. 110.

¹⁰ Ekholm, Wallin, *a.a.*, s. 523.

¹¹ Porter, *What is strategy?* (1996), s. 62.

finansiella mått som härleds ur vision och strategi för företaget. Enligt Kaplan och Norton skall ett fullimplementerat BSC fungera som en strategisk handlingsmodell.¹² Strategiimplementeringen är den främsta fördelen med BSC enligt författarna och torde då kunna fungera bättre vad gäller detta med tanke på den kritik som riktats mot budget.

En del av de undersökningar som genomförts om budgeteringens status i olika företag kan kritiseras för att de genomförts med en kvantitativ ansats (Kamola och Gafvelin samt Ekholm och Wallin¹³) i form av enkätundersökningar som oftast riktas till högre element inom företag. Kritiskt sett minskar djupet på undersökningen, vilket torde innebära att rikedomerna vad gäller data i de enskilda fallen minskar. Således får läsaren inte ett rikt spektrum relativt de nivåer som finns i företaget. Mot bakgrund av detta blir det intressant att koncentrera sig på att studera användandet av budget och BSC inom ett färre antal företag och därmed analysera relationen mellan de två modellerna. Vilken är relationen dem emellan vad gäller strategiimplementeringen? Detta blir intressant mot bakgrund av att båda hävdas ha en roll vad gäller strategiimplementering.

Finns det relevans i debatten om budgetlös styrning? Detta blir intressant mot bakgrund av att ett antal författare menar att budget spelat ut sin roll som styrverktyg. Eller är det rent av så att det finns plats för både budget och BSC? Kan de komplettera varandra? BSC:s framfart de senaste åren gör det intressant att studera användandet av denna modell relativt budget. Är det verkligen problemfritt att implementera strategi med BSC? Kan BSC verkligen ersätta budget? BSC beskrivs ofta som lösningen på problematiken kring strategiimplementering. Bland annat Johansson menar att BSC allt oftare nämns som ett alternativ till en modifierad budget eller ett avskaffande av den.¹⁴ Vilken är egentligen relationen mellan dem?

1.3 Syfte

Syftet är att beskriva och analysera relationen mellan Budget och Balanced Scorecard samt belysa modellernas roll vad gäller strategiimplementering.

¹² Kaplan, Norton, *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance* (1992), s. 79.

¹³ Gafvelin, Kamola, *Budget – till vilken nytta?* (1996).

Ekholm, Wallin, *a.a.*

¹⁴ Johansson, *a.a.*, s. 401.

1.4 Avgränsningar

Vi har valt att avgränsa denna uppsats på olika vis. Först är det viktigt att nämna att vi inte valt företag utifrån någon specifik bransch. Några avgränsningar vad gäller BSC är viktiga. Först skall det faktum betonas att vi inte valt att beskriva och analysera själva framtagandet och implementeringen av BSC. Vi väljer att göra på detta vis tack vare den misstanke att detta skulle kräva en uppsats i sig. Således blir inte heller själva bestämmandet och beskrivningen av måtten för de olika företagens BSC intressanta att diskutera. Istället lägger vi fokus, vad gäller BSC, på användandet av modellen.

1.5 Disposition

Kapitel 2 innehåller en kategorisering av tillvägagångssätt och syfte. Fallstudie är ett viktigt element i detta kapitel. Vidare diskuteras även kvalitativ metod. En avdelning beskriver specifikt kvalitativ intervju. Sist i kapitlet presenteras källkritik.

Kapitel 3 framställer den teoretiska referensram som vi använder oss av i uppsatsen. Inledningsvis presenteras ett kapitel med rubriken från traditionell ekonomistyrning till verksamhetsstyrning. Därefter läggs vikt vid strategiprocessen samt det formella styrsystemet vad gäller strategiimplementering. Mintzberg och kritik mot den traditionella strategiplaneringen diskuteras sedan. Därefter följer ett antal avdelningar som behandlar budget. Balanced Scorecard är huvudmomentet efter dessa avdelningar. Sist i kapitlet läggs vikt vid relationen mellan budget och BSC.

Kapitel 4 presenterar de tre fallstudier som gjorts vid företagen WM-data Utilities, Lunds Energi och Alfa Laval. Kapitlet har en tydlig struktur med tre avdelningar. I varje avdelning följer fyra avsnitt. Dessa är strategiprocessen, budgetprocessen, Balanced Scorecard och relationen mellan budget och Balanced Scorecard.

Kapitel 5 innehåller en analys av de enskilda fallföretagen. I huvudsak följer detta kapitel den rubrikstruktur som presenterades i kapitel 4, förutom att varje avdelning istället innehåller tre avsnitt vilka är budgetprocessen, användandet av Balanced Scorecard och relationen mellan budget och Balanced Scorecard.

Kapitel 6 beskriver och analyserar relationen mellan budget och Balanced Scorecard. Detta kapitel är i kontrast till kapitel 5 inriktat på en jämförelse mellan de tre fallföretagen.

Kapitel 7 innehåller slutsatserna. Detta kapitel är indelat i tre avdelningar vilka har följande rubricering: relationen mellan budget och Balanced Scorecard, diskussion av studiens resultat - generella lärdomar och förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

I detta kapitel beskriver vi hur vi gick tillväga för att kunna besvara vårt syfte. Den första avdelningen inom kapitlet kategoriserar vårt tillvägagångssätt och syfte. Nästa avdelning beskriver fallstudie vilket är en övergripande metod vi använt oss av. Kvalitativ metod beskrivs i nästa avdelning. Nästa avdelning handlar om kvalitativ intervju vilket är den specifika kvalitativa metod vi använt för att skaffa empiri till uppsatsen. Ett viktigt avsnitt är intervjuteknik. I den avslutande avdelningen diskuterar vi källkritik. Ett viktigt avsnitt i denna avdelning är validitet och reliabilitet i samband med kvalitativ intervju.

2.1 Kategorisering av tillvägagångssätt och syfte

Andersen anser att man kan dra vetenskapliga slutsatser genom induktivt eller deduktivt tillvägagångssätt.¹⁵ Författaren skriver: ”Deduktiva slutsatser är när vi utifrån generella principer drar slutsatser om enskilda händelser.” Detta är ett sätt att utgå ifrån teori till empiri. Det andra tillvägagångssättet som beskrivs är det induktiva. Detta innebär att man utifrån verkligheten försöker hitta samband som är tillräckligt undersökta vilket leder till att man kan författa teorier.¹⁶ Alltså utgår man här från empirin till teorin.

I vår uppsats är en deduktiv ansats karaktäristisk eftersom vi har utgått från teorin genom att söka och studera litteratur som i huvudsak behandlar budget, BSC och strategi. Vårt att klargöra kan vara uppmärksammandet av att man inte enbart kan hålla sig till den deduktiva ansatsen utan det kan förekomma vissa induktiva inslag. Dessa upptäckter gjorde vi under uppsatsens gång, då vissa element har induktiv karaktär. Trots att en av ansatserna kan dominera finns det troligtvis inslag av den andra.

Vidare kan man också kategorisera uppsatsen som antingen normativ eller deskriptiv beroende på syftet. Arbnor och Bjerke menar att det deskriptiva syftet är beskrivande.¹⁷ Normativt syfte beskrivs av Holme och Solvang som värderande, det vill säga man vill visa på hur vissa förhållanden kan förändras.¹⁸

Mot bakgrund av vårt syfte kan man påstå att det huvudsakligen är deskriptivt till sin natur. Således kan vi även konstatera att ett övervägande deduktivt tillvägagångssätt kopplats samman med ett huvudsakligen deskriptivt syfte.

¹⁵ Andersen, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 29.

¹⁶ Andersen, *a.a.*, s. 30.

¹⁷ Arbnor, Bjerke, *Företagsekonomisk metodlära* (1994), s. 99.

¹⁸ Holme, Solvang, *Forskningsmetodik* (1997), s. 43.

2.2 Fallstudie

I denna uppsats är fallstudien ett adekvat begrepp för att beskriva insamlandet av empirisk data. Lundahl och Skärvad skriver: ”Med en fallstudie brukar man mena en undersökning som endast omfattar ett eller ett fåtal fall, vilka emellertid studeras mera detaljerat och i *fler dimensioner*.”¹⁹ Det relevanta för fallstudien är alltså att undersöka på djupet. Merriam skriver vidare om fallstudier: ”Med hjälp av en fallundersökning kan man både utveckla och pröva en teori, urvalen av undersökningsenheter kan göras på olika sätt och man kan använda sig av både kvantitativ och kvalitativ information.”²⁰ Detta citat kongruerar alltså med vårt deduktiva tillvägagångssätt.

Vårt mål när vi började skriva uppsatsen var att inte fokusera på alltför många företag. Erfarenheter från tidigare uppsatsskrivande sade oss att informationen i sådana fall riskerar att bli alltför översiktlig och trivial. Tiden till vårt förfogande spelade givetvis en sekundär roll när vi resonerade över antalet företag som skulle väljas. Alltför många företag i undersökningen skulle med vår tidsram bli mycket svårt att hinna med. Därför valde vi tre fallföretag. Dessa blev WM-data Utilities, Lunds Energi och Alfa Laval (se vidare kapitel 4).

Vi är medvetna om att kritik kan förekomma då vi beskriver vårt tillvägagångssätt som en fallstudie. Ändock väljer vi att kategorisera vårt tillvägagångssätt efter detta begrepp. Den huvudsakliga taktiken är att vi i de tre företag som studerats riktat uppmärksamheten mot olika hierarkier. Orsaken till detta är, vilket antytts i stycket ovan, att vi är övertygade om att en mer holistisk bild på så vis kan uppnås. Istället för att förlita sig på en respondent inom varje bolag valde vi att få tillgång till minst tre medarbetare per företag som var positionerade på olika delar i organisationsstrukturen.

Merriam beskriver olika typer av fallstudier och vi vill mena att den tolkande fallstudien passar bäst in för att beskriva vårt tillvägagångssätt mot bakgrund av syftet till uppsatsen. Författarinnan skriver: ”*Tolkande* fallstudier rymmer också de många beskrivningar. Denna deskriptiva information används dock för att utveckla begreppsliga kategorier eller för att belysa, stödja eller ifrågasätta teoretiska förutsättningar man ansett vara riktiga före insamlingen av information.”²¹ Detta synsätt tycks vara adekvat för att beskriva vår fallstudie. Som vi argumenterat för i avdelning 2.1 anser vi att ett övervägande deduktivt tillvägagångssätt till största delen kännetecknar denna uppsats tillsammans med ett huvudsakligen deskriptivt syfte. Empirin som vi införskaffar belyses genom den teoretiska referensram som vi framställer i kapitel 3.

¹⁹ Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 187.

²⁰ Merriam, Sharan B., *Fallstudien som forskningsmetod* (1994), s. 18.

²¹ Merriam, Sharan B., *a.a.*, s. 41.

Vidare kan urvalet av företag vara intressant att diskutera då vi argumenterar för vilka undersökningsenheter i fallstudien som valdes ut. Valet av tre företag grundar sig på en rimlig uppskattning av mängden data som kunde behandlas under tidsramen för uppsatsen. Dessutom ville vi ha ett sådant antal företag att jämförelser kunde göras. På ett övergripande plan kan man tala om att vi gjort ett idealtypiskt urval inom vår fallstudie. Merriam skriver följande i ämnet: ”Här utvecklar forskaren en egenskapsprofil över en individ som skulle vara den bästa eller den mest önskvärda i en viss population och letar sedan efter en verklig person som passar in på den ideala beskrivningen.” Citatet anser vi vara applicerbart på vårt urval av företag trots att Merriam beskriver populationen utifrån människor. Då vi sökte företag för studien var två variabler ytterst viktiga i vår idealsituation. Dessa var budget och BSC. Därför efterfrågades dessa två variabler då vi kontaktade personer på olika företag. Vidare inskränkningar kunde inte göras då antal företag som använde de två efterfrågade variablerna var begränsat.

Vad gäller intervjupersoner på företagen var vi givetvis styrda, till viss del, av den respondent vi först intervjuade vid ett företag. Det är i samband med detta viktigt för de som genomför undersökningen att vara kritiska till sitt tillvägagångssätt vad gäller urvalet. Vad vår första respondent tänkte då andra respondenter valdes är därmed svårt för oss att analysera. Således riskerar vi att få ett idealtypiskt urval från denne persons preferenser sett. Här kan det alltså röra sig om att respondenten i fråga väljer ytterligare respondenter som skall dölja vissa svagheter relativt de variabler vi var intresserade att undersöka. Emellertid har vi försökt, att i så stor utsträckning det går, välja lämpliga respondenter själva.

2.3 Kvalitativ metod

Holme och Solvang beskriver metod som ett redskap för att lösa problem.²² Problemlösningen ger upphov till ny kunskap. Vi har i valet av metod utgått ifrån det valda syftet, det vill säga problemet. Skälet till att vi studerar tre företag grundar sig på att vi vill få en djupare förståelse för att kunna besvara syftet. Ytterligare en orsak till att studera mer än en undersökningsenhet är att generaliseringar blir lättare att göra då empiribasen är bredare.

I huvudsak finns det två typer av metoder inom samhällsforskningen. Dessa är kvalitativ- och kvantitativ metod.²³ Vi tänker här enbart argumentera för varför vi valt en viss metod. Diskussionen blir inte en detaljerad behandling av alternativa metoder.

²² Holme, Solvang, *a.a.*, s. 13.

²³ *Ibid.*

Detta besparar läsaren onödigt många begrepp och termer vilka ändå inte har någon relevans då uppsatsen ses i sin rätta kontext.

Vi har valt en kvalitativ metod. Något som karaktäriserar den kvalitativa metoden är närheten till undersökningsobjekten.²⁴ Andersen beskriver mer detaljerat skillnaderna mellan kvalitativ- och kvantitativ metod. Författaren menar att skillnaden mellan metoderna primärt handlar om hur man samlar in olika slags data. Dessa två sorters data är kvantitativ (mängdbestämd/talmässig) och kvalitativ (artbestämd).²⁵ För att ytterligare förstå skillnaderna mellan de båda metoderna klargör Andersen att också primär- och sekundärdata samt stimuli- och icke-stimulidata avgör datainsamlingsmetoderna.²⁶ Enligt författaren kännetecknas primärdata av att forskaren själv samlat in data medan sekundärdata är sådan som är insamlad av andra. Stimulidata är data som fås fram genom påverkan från forskaren när den samlas in. Detta kan ske genom frågor i en intervju. Icke-stimulidata är all den övriga data som samlats in av forskaren.

Valet av kvalitativ metod grundar sig, som vi tidigare påpekat, på det uppställda syftet. Att besvara vårt syfte tror vi kan vara svårt med en kvantitativ ansats. Detta på grund av att forskaren måste utforma korta och koncisa frågor för att beskriva ett komplext fenomen, till exempel genom en enkät. Istället vill vi ha en djupare förståelse och detta kräver en närmare kontakt med undersökningsenheterna.²⁷ På detta vis får vi möjlighet att se det unika inom de företag vi studerat.²⁸

2.4 Kvalitativ intervju

Den specifika kvalitativa metod vi valt är kvalitativ intervju och för att återknyta till Andersens (se avdelning 2.3) resonemang är denna metod representerad av kvalitativ-, primär- och stimulidata.²⁹ Andersen beskriver också den kvalitativa intervjun som ostrukturerad eller semistrukturerad samt med liten standardisering. Struktureringsgrad handlar om i vilken mån intervjuämnena är styrda av intervjuaren. Standardiseringsgraden är beroende av om svarsalternativen är öppna eller slutna, i vilken mån de intervjuade utsätts för samma frågor och i vilken ordningsföljd dessa ställs.³⁰

²⁴ Holme, Solvang, *a.a.*, s. 92.

²⁵ Andersen, *a.a.*, s. 24.

²⁶ Andersen, *a.a.*, s. 150.

²⁷ Holme, Solvang, *a.a.*, s. 78.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ I bilaga tre presenteras respondenterna i uppsatsen.

³⁰ Andersen, *a.a.*, s. 151 *f.*

Våra intervjuer har varit semistrukturerade och en blandning mellan standardisering och icke-standardisering. De intervjuer som genomförts kan också sägas vara respondentintervjuer. Holme och Solvang beskriver denna slags intervjuer: ”Respondentintervju går helt enkelt ut på att vi intervjuar personer som själva är delaktiga i den företeelse vi studerar [...]”.³¹

Holme och Solvang beskriver också några för- och nackdelar med en kvalitativ intervju.³² fördelarna är bland annat att intervjuer liknar ett vanligt samtal, kännetecknas av mindre styrning från intervjuarens sida och information från intervjun blir troligtvis djupare och mer allsidig uppfattning om undersökningsobjektet fås. Nackdelar är att det är en krävande form av informationsinsamling och risk finns att undersökningens enheter betar sig som de tror att forskaren förväntar sig att de skall göra. Vi anser att fördelarna med en kvalitativ intervju överväger nackdelarna. Detta främst med tanke på den diskussion vi förde i avdelning 2.3 gällande varför vi valt en kvalitativ metod.

Viktigt att klargöra är det faktum att vi intervjuade personer vid olika nivåer i företagen. Ett omfattande antal intervjuer har gjorts. Totalt har 18 intervjuer genomförts på de tre fallföretagen med en genomsnittlig intervjutid om en timme. Sju intervjuer har genomförts inom på WM-data Utilities, sju inom Lunds Energi och fyra inom Alfa Laval. Intervjuerna är genomförda på skilda hierarkier inom de tre fallföretagen.

Att få intervjuer längre ner i företag kan i vissa fall synliggöra de brister som medarbetare positionerade i övre nivåer vill dölja. Den första intervjun vi gjorde i varje företag fick ofta formen av en informationsträff sätt ur vår synvinkel. Efterhand institutionaliserades vi i företagets språk. Detta hjälpte oss både i den meningen att vi ställde bättre och mer konkreta frågor samt genom det faktum att vi lättare fick kontakt (och kunde förstå) de respondenter vi fortsatte att intervjuas.³³

2.4.1 Intervjuteknik

Som vi tidigare skrivit har vi kategoriserat våra intervjuer som semistrukturerade och en blandning av standardisering och icke-standardisering. En generell diskussion kopplat till strukturering och standardisering (se avdelning 2.4) kan vara adekvat för att få en inblick i intervjusituationerna. Vi vill kategorisera våra intervjuer som semistrukturerade. Vid en första anblick på formulären (se bilaga ett och två) kan det tyckas som om det förekommer en stor strukturering. Så är inte fallet. Det visade sig vara svårt att strikt följa formuläret när samtalen fortlöpte. Den främsta orsaken till detta

³¹ Holme, Solvang, *a.a.*, s. 104.

³² Holme, Solvang, *a.a.*, s. 92 ff.

³³ I bilaga ett och två finns exempel på intervjufrågor.

är sökandet efter ett lämpligt samspel mellan intervjuaren och respondenten. Vi ville inte helt styra intervjuämnena (frågorna) varför viss anpassning fick ske till respondenterna. Det skulle förefalla onaturligt att helt hålla sig till frågeformulären och informationen från respondenten skulle kunna minska om denne kände sig helt styrd. På detta vis tycker vi att intervjuerna fick karaktäristika som kan liknas vid ett vanligt samtal.

En andra kategorisering som vi vill göra är att klargöra blandningen mellan standardisering och icke-standardisering. Vi finner detta som den lämpligaste kategoriseringen. Våra frågor i formulären kategoriseras som öppna då vi låtit intervjupersonen uttrycka sig fritt vid de olika frågorna. Standardiseringen är också beroende av huruvida samma frågor ställts i samma ordning. Vad gäller likheterna i ordningsföljden på frågorna har detta i möjligaste mån beaktats. Främst gäller detta när vi intervjuat medarbetare som inte är i ledningsposition. Dessa medarbetare utsattes för samma frågeformulär, men läsaren ska betänka vad vi sagt i stycket ovan. Det är svårt att styra intervjupersonen helt varför samma frågor inte ställts i precis samma ordning. Med tanke på de diskuterade faktorerna i stycket anser vi oss ha positionerat vår kategorisering.

Holme och Solvang presenterar ett antal olika faktorer som påverkar intervjusituationen.³⁴ Vi har selekterat de faktorer som vi anser ha varit viktiga för våra intervjuer. Dessa faktorer har beaktats vid intervjutillfällena.

En viktig faktor är tillit mellan parterna. Detta uppnås genom att den som intervjuas upplever att hans eller hennes kommentarer tas på största allvar. Frivillighet måste även upplevas från respondentens sida genom att han eller hon får reda på vad medverkan kommer att leda till. Det är även viktigt att informera om varför intervjun görs. Vid varje intervju presenterade vi oss själva, samt redogjorde för uppsatsens syfte.

Vidare ska den som intervjuar vara medveten om att forskaren och respondenten har olika roller, det vill säga förväntningar på varandra. Exempel är personliga relationer och statusskillnader. Några djupare personliga relationer mellan intervjuarna och de som blev intervjuade har inte funnits. Angående statusskillnaderna har vi i intervjuer med personer i ledande ställning bland annat försökt vara lite mer pådrivande. Vi har uppmärksammat detta genom, att när vi intervjuat personer som sitter på en relativt hög position vidtagit en del åtgärder. Exempelvis har vi inlett intervjun med att klargöra att vi har en del frågor som ska besvaras. Ett mer bestämt sätt att styra intervjun har också gjorts. Vi har inte heller varit ensamma vid intervjuerna, utan alltid varit minst två intervjuare. En annan viktig faktor är kulissen eller miljön där intervjun genomförs. Variabler att beakta här är bland annat plats, förberedelse och tekniska hjälpmedel. Vi

³⁴ Holme, Solvang, *a.a.*, s. 105 *ff.*

har låtit respondenterna välja en för dem bekväm miljö. Detta handlar främst om en miljö där den intervjuade känner sig trygg och avslappnad. Vi har även studerat diverse sekundär fakta, såsom litteratur, som förberedelse till intervjuerna.

Vid de flesta intervjutillfällena använde vi oss av ett tekniskt hjälpmedel i form av en diktafon. Motiveringen till detta är att dessa intervjuer vanligtvis varade i cirka en timme. Vi ville inte missa viktig information på grund av att koncentrationen kunde sjunka vid vissa tillfällen. Dessutom var inte respondenterna styrda i hög grad varför svaren ofta blev långa. Det kan i dessa fall vara svårt att anteckna de detaljer som kan vara viktiga i empirin. Författarna till uppsatsen ville ha godkännande att använda diktafon varför respondenten i fråga tillfrågades om detta. Vi är medvetna om att användandet av diktafon kan ha påverkat intervjusituationen negativt genom att frispråkigheten minskat.

2.5 Källkritik

Tidigare i uppsatsen har vi utgått ifrån Andersens formulering av sekundärdata, det vill säga data som samlats in av andra. Eriksson och Wiedersheim-Paul definierar källkritik: ”I en snävare bemärkelse brukar man dock med ‘källkritik’ syfta på granskning av dokument.”³⁵ Vi granskar alltså de sekundära källor vi använt i denna avdelning. Data i dessa källor är alltså inte insamlade av oss själva och består av skriftliga källor. Författarna beskriver olika kriterier som är viktiga vid källkritik. Dessa är samtidskrav, tendenskritik, beroendekritik samt äkthet.³⁶

I huvudsak innefattar samtidskravet att man tar hänsyn till tidsaspekten, det vill säga hur gammal källan är. Vid valet av källor har vi strävat efter att använda källor som inte är allt för gamla. Dessutom har vi vid val av böcker i möjligaste mån försökt använda oss av de senaste upplagorna. En fördel med BSC-modellen är att den relativt nyligen lanserats. Kaplan och Norton presenterade modellen i början av 1990-talet. Vad gäller litteraturen kring budget samt strategi anser vi att samtidskriteriet också är uppfyllt då det även i dessa fall finns god tillgång till litteratur som är relativt modern.

Vad gäller tendenskritiken kan vi skönja en svaghet bland våra källor eftersom detta kriterium handlar om källans intressen. Vi tänker här främst på litteraturen av Kaplan och Norton samt av Olve et al. Här kan vi se en vinkling eftersom det säkert ligger ett visst vinstintresse bakom dessa källor, främst med tanke på att de praktiserar konsultverksamhet. BSC har haft en stor genomslagskraft på både privata och offentliga

³⁵ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (2001), s. 150.

³⁶ *Ibid.*

företag världen över. En orsak har varit en hård lansering. Övriga källor torde inte ha någon vidare svaghet vad gäller detta kriteriet.

Beroendekritik handlar om i vilken mån källor är oberoende av varandra. Även här kan man i vissa källor se vissa svagheter. Detta beror främst på att en del källor hänvisar till Kaplan och Norton. Vi har alltså inte ett strikt oberoende. I och för sig är inte detta helt ofrånkomligt då det var Kaplan och Norton som introducerade BSC.

Äktheten handlar om källan är vad den utger sig för att vara. Främst har vi uppmärksammat detta vad gäller elektroniska källor. Vi anser att de elektroniska källor vi använt oss av är äkta. Källor som ej är elektroniska i denna uppsats torde också klassificeras som äkta då de är tryckta och har troligen genomgått någon form av granskning innan publicering.

2.5.1 Validitet och reliabilitet i samband med kvalitativ intervju

Vid insamlingen av primärdata, det vill säga den data som vi bland annat samlat in genom de kvalitativa intervjuerna är det också viktigt att betänka validitet och reliabilitet. Detta innebär att man även här ska granska källorna kritiskt.³⁷

Holme och Solvang påpekar att det är lättare att få valid information i kvalitativa undersökningar då forskarna är närmare forskningsobjekten.³⁸ Validitet är alltså hur giltig den insamlade informationen är. Dock är det inte helt problemfritt att genomföra kvalitativa intervjuer då det lätt kan uppstå förväntningar mellan parterna. Vi tror att validiteten är god vad gäller våra primärdata eftersom vi bland annat använt kvalitativa intervjuer som metod. Vi har på detta sätt kommit närmare våra respondenterna och fått en djupare förståelse.

Holme och Solvang menar att reliabiliteten är viktigast vid kvantitativa undersökningar då den statistiska representativiteten är central.³⁹ I en annan mening menar författarna att man med en kvalitativ undersökning vill få en större förståelse. Dock ska reliabiliteten inte glömmas då man använder sig av kvalitativa metoder. Reliabiliteten kan sägas vara hög om två forskare som använt samma metod eller angreppssätt får samma resultat.⁴⁰ Vi anser oss ha en god reliabilitet då vi alltid har minst två intervjuare. På detta sätt tror vi oss ha fått en reliabilitet som är högre än om en person skulle ha utfört intervjuerna ensam. I tillägg till detta har vi kontaktat intervjupersonerna för komplettering av svaren om det funnits oklarheter kring de vi erhållit.

³⁷ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *a.a.*, s. 150.

³⁸ Holme, Solvang, *a.a.*, s. 94.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ Eriksson, Wiedersheim-Paul, *a.a.*, s. 36.

3 Teoretisk referensram

Kapitlet inleds med en avdelning som rubriceras från traditionell ekonomistyrning till verksamhetsstyrning. Därefter beskrivs strategiprocessen. I de tre kommande avdelningarna behandlas det formella styrsystemet vad gäller strategiimplementering, Mintzberg och kritik mot den traditionella strategiplaneringen samt budget och budgetering. Budgetprocessen avslutar de avdelningar som har koppling till budget. I de tre efterföljande avdelningarna behandlas Balanced Scorecard. Den första av dessa ger en beskrivning av modellen. Därefter framställs användandet av modellen. I den sista avdelningen behandlas relationen budget och Balanced Scorecard.

3.1 Från traditionell ekonomistyrning till verksamhetsstyrning

Mycket av den kritik som riktas mot den traditionella ekonomistyrningen riktas även mot budget. Lindvall beskriver fenomenet enligt följande: ”Eftersom den utgör en viktig grund för det mesta av traditionell ekonomistyrning, är det naturligt att kritiken och utvecklingsinsatserna i första hand riktas mot budgetfrågan.”⁴¹ Det kan främst skådas eftersom budget ofta anses vara en integrerad del av det formella styrsystemet.⁴² En kärna i kritiken mot den traditionella ekonomistyrningen är att den är bristfällig då det handlar om strategiimplementering. Ofta kan det vara lätt att formulera en strategi, men svårare att implementera och genomföra den. Inte minst Mintzberg visar, med ett mer processuellt synsätt, att strategiimplementeringen inte är så enkel som den ibland framställs (se avdelning 3.4). Författaren pekar bland annat på budgetens problem i förhållande till strategiimplementering.⁴³

Johnsson och Kaplan framför att den traditionella ekonomistyrningen är inadekvat.⁴⁴ Författarna lyfter fram ett antal aspekter i sin kritik. Det centrala som kan utläsas ur kritiken är att ekonomistyrningen varit för inåtriktad och enbart fokuserat på inre effektivitet (produktivitet). I denna fokusering har budgeten ofta varit navet och därmed har intäkter och kostnader spelat den centrala rollen. Kostnadskontroll har ofta varit viktigare än att rikta uppmärksamheten mot den yttre effektiviteten. Kännetecknande för den traditionella ekonomistyrningen har varit dess fokusering på kostnads- och resultatenheter. Fokus har hamnat på ett revirtänkande istället för på företaget som helhet. Detta har i många fall varit i kontrast med det processtänkande som har sin rot i de decentraliserade företag som i många fall finns. Den strategi som varit menad att

⁴¹ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001), s. 175.

⁴² Samuelson, *a.a.*

⁴³ Mintzberg, *a.a.*

⁴⁴ Johnsson, Kaplan, *Relevance Lost* (1987).

implementeras har i dessa fall glömts bort, fokuseringen har i det löpande arbetet legat på annat håll. Ekonomistyrningen har i traditionell mening också fokuserat på aggregering där överliggande hierarkier hämtar in rapporter och där detaljgraden är hög. Ofta har då mätsystem varit för finansiellt inriktade och det som inte mäts har kommit i skymundan. Enbart gradvisa förändringar har i många fall kunnat uppvisas och mer omfattande förändringar har bortsetts från.

I ett av de senare verken av Kaplan och Norton står följande att läsa relativt den traditionella ekonomistyrningen: ”Strategy could be developed at the top and implemented through a centralized command-and-control culture. Change was incremental, so managers could use slow-reacting and tactical management control systems such as the budget.”⁴⁵ Vidare skriver de: ”Organizations need a new kind of management system – one explicitly designed to manage strategy, not tactics.” Kaplan och Norton pekar på det centrala i den kritik som riktats mot budget – problemet med strategiimplementeringen. Härmed klargörs att budget ofta varit det centrala i kritiken mot den traditionella ekonomistyrningen. Istället menar författarna att BSC är en adekvat modell för att lösa problemet med strategiimplementering.⁴⁶

Bunce et al. diskuterar mer specifikt vad som är problemet med budget.⁴⁷ Författarna går långt och påstår att den är felplacerad i dagens affärskontext. De menar att budgeteringen är en top-down-process där enbart finansiella mått är centrala, och där arbetsprocessen kännetecknas av hierarkiska beslut där kontrollen har en central ställning. Budgetering innebär ofta ett sifferspel där suboptimering är ett ofta förekommande resultat. Mål och mått är internt drivna, således sätts inte fokus på externa områden. Länkarna mellan vision, strategi och budget blir således svaga. Författarna avslutar med att konstatera att ett antal moderna styrmetoder kan komplettera budget där den faller kort.

Under de senaste decennierna har ett antal modeller lanserats som tillsammans kan sägas utgöra det som kallas verksamhetsstyrning. Lindvall beskriver det centrala med detta: ”Styrningen antas här ske med hjälp av ett antal metoder (verktyg), som tillämpas olika vid olika frågor, och tidpunkter och på varierande sätt. Det skall jämföras med traditionell ekonomisk styrning som med samma verktyg ofta försöker lösa ett flertal problem samtidigt.”⁴⁸ Således kan man skönja en utveckling av ekonomistyrningen, i varje fall teoretiskt. Bjørnenak och Olson beskriver de gemensamma förändringar som kan skönjas relativt ett antal modellers tillkomst.⁴⁹ Dessa modeller är bland annat Activity Based Costing (ABC), Activity Based Management (ABM), Target Costing (TC), Activity Management (AM) samt Balanced Scorecard (BSC). Gemensamt för

⁴⁵ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organization* (2001), s. 2 ff.

⁴⁶ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organization* (2001).

⁴⁷ Bunce et al., *Advanced budgeting: a journey to advanced management systems* (1995).

⁴⁸ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001), s. 22.

⁴⁹ Bjørnenak, Olson, *Unbundling Management Accounting Innovations* (1999).

dessa är bland annat att fler medarbetare är inblandade relativt användandet av modellerna. Dessutom är icke-finansiella-, externa- och icke-aggregerade mått mer vanligt. Tidsperspektiven varierar också i förhållande till modellerna. Totalt sett pekar detta mot att ekonomistyrningen är mer diversifierad och inte lika uniform som i traditionell mening. Detta pekar mot att det inte längre är tillräckligt att styra med en modell, istället behövs flera för att både den interna- och externa kontexten skall kunna observeras. Viktigt att påpeka i detta sammanhang är att Lindvall inte menar att budget inte har en funktion att fylla i verksamhetsstyrning.⁵⁰ För att avsluta diskussionen kan sägas att fler modeller tar sin utgångspunkt från strategi mot bakgrund av problematiken med strategiimplementering, vilken den traditionella ekonomistyrningen kritiserats för. Detta gäller inte minst BSC där en strategisk inlärningsprocess utgör kärnan i modellen.

3.2 Strategiprocessen

Kopplat till strategiprocessen framför Porter ett antal intressanta aspekter. Författaren menar att strategi handlar om att bli och vara annorlunda än sina konkurrenter. Detta är starkt anhängigt hur företag väljer att utföra sina aktiviteter. En av de mer intressanta punkterna i författarens artikel är då han menar att operational effectiveness inte är strategi. Begreppet syftar till att bättre genomföra de aktiviteter som konkurrenter också gör. Författaren skriver: ”Operational Effectiveness includes but is not limited to efficiency. It refers to any number of practices that allow a company to better utilize its inputs by, for example, reducing defects in products or developing better products faster.”⁵¹ Aktiviteterna är alltså mer inåtriktade än de som strategi skall syfta till. Strategi, som är en mer utåtriktad företeelse, syftar istället till att utföra annorlunda aktiviteter än konkurrenter eller genomföra samma som konkurrenterna, men på ett annat vis.

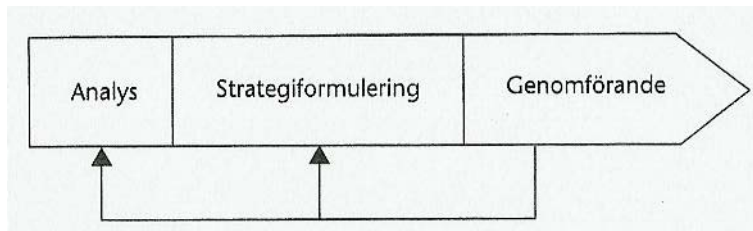
Vad gäller strategiprocessen brukar denna i merparten av litteratur som behandlar strategi indelas i tre faser.⁵² Bengtsson och Skärvad menar att företaget i analysfasen undersöker möjligheter och hot utifrån den affärsidé som företaget formulerat. Strategiformuleringen blir av naturliga skäl nästa fas. Den sista fasen syftar till att implementera strategin. Resonemanget kan lättare förstås då man åskådliggör strategiprocessen såsom författarna beskriver den (se figur 3.1).⁵³

⁵⁰ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001).

⁵¹ Porter, *What is Strategy?* (1996).

⁵² Bengtsson, Skärvad, *Företagsstrategiska perspektiv* (2001), s. 15.

⁵³ För figurförteckning se bilaga fyra.



Figur 3.1 Strategiprocessen

(Källa: Bengtsson och Skärvad, *Företagsstrategiska perspektiv* (2001), s. 15)

Detta stöds också av Anthony och Govindarajan som benämner den sista fasen som strategic planning och de skriver: ”[...] whereas strategic planning is the process of deciding how to implement the strategies.”⁵⁴ Författarna menar att affärsidé och strategi (strategiformulering) tas för givna då aktiviteterna genomförs (strategic planning). Det som Anthony och Govindarajan benämner som strategic planning skall mynna ut i program som specificerar hur strategi implementeras genom en hög inre- och yttre effektivitet. Författarna benämner följaktligen resultatet från aktiviteten strategic plans.

Generellt för större företag är att olika strategier tillämpas på olika nivåer. Dessa strategiska nivåer omnämns vanligen som, koncernstrategi, affärsområdesstrategi, divisionsstrategi, affärsenhetsstrategi och funktionsstrategi.⁵⁵ Tilläggas skall att många företag i Sverige inte innehar samtliga av dessa strategiska nivåer utan endast tillämpar de lägre strategiska nivåerna. I förhållande till strategiprocessen framställs det formella styrsystemet ofta som viktigt vad gäller strategiimplementering.

3.3 Det formella styrsystemet vad gäller strategiimplementering

Samuelson menar att företag kan styras med olika styrmedel.⁵⁶ Styrmedlen skall säkerställa målkongruens, det vill säga individerna i företaget gör det som är bäst för företaget. Huvudsakligen menar författaren att det finns fyra typer av styrmedel: formellt styrsystem, organisation & bemanning, belöningssystem och mindre formaliserad styrning.

En definition av ekonomistyrning kan skilja sig mellan olika författare. Anthony och Govindarajan menar att ekonomistyrning (management control) i stor sett utgörs av den

⁵⁴ Anthony, Govindarajan, *a.a.*, s. 301.

⁵⁵ Bengtsson, Skärvad, *a.a.*, s. 13 f.

⁵⁶ Samuelson, *a.a.*, s. 23.

taktiska nivån i det formella styrsystemet (se nedan), medan Samuelson menar att de fyra styrmedel vilka han specificerar utgör ekonomistyrning i vid mening.⁵⁷

För att lättare kunna föra in de nästkommande delarna från teorikapitlet i en kontext, kan man beskriva det formella styrsystemet som Samuelson återger det.⁵⁸ Författaren grupperar olika nivåer inom vilka man kan analysera det formella styrsystemet. På översta nivån återfinns de strategiska frågorna som rör företagets affärsidé, inriktning och omfattning. Mål för företaget är givetvis en viktig faktor på denna nivå. Vidare menar författaren att det kan diskuteras huruvida strategiformuleringen hör till det formella styrsystemet, därav den streckade inramningen i figuren 3.2 nedan. Det formella styrsystemets huvudsakliga funktion är istället att implementera strategi. Detta syns inte minst då de kommande två nivåerna studeras.

På nästa nivå återfinns verksamhetsplaneringen som är en av de två nivåerna av det taktiska slaget. Samuelson beskriver i en annan bok denna nivå enligt följande: ” I verksamhetsplaner och handlingsprogram planeras genomförandet av strategierna. De kan ha en sikt på 1-5 år.”⁵⁹ Vidare menar författaren att viktiga frågor är produkt- och marknadsplanering samt vilka marknader som skall penetreras. Dessa åtgärder skall sammantaget realisera företagets vision och affärsidé.

Nästa nivå är också taktisk och handlar om företagets budgetering. Vi har alltså valt att illustrera och diskutera de taktiska frågorna utifrån två nivåer. Inom vissa akademiska böcker illustreras både verksamhetsplaneringen och budgeteringen inom en nivå som då följaktligen kallas taktisk eller administrativ. Samuelson beskriver denna nivå funktion: ”Genom budgeteringen eller rullande prognoser beräknas de förväntade värdena på företagets ekonomiska mål (lönsamhets- och finansiella mål) under den närmaste tiden (normalt ett år).”⁶⁰

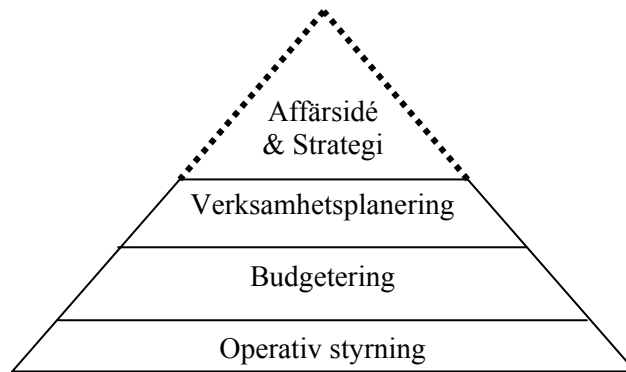
Den lägsta nivån i bilden nedan är den operativa nivån. Kort innefattar detta de beslut som dagligen tas vid företagets olika hierarkier. Det kan gälla vad som skall köpas in, tillverkas och säljas inom den närmaste tiden.

⁵⁷ I denna uppsats applicerar vi budget och BSC inom det formella styrsystemet (se vidare 3.9.1.1). Med denna bakgrund blir det av mindre vikt hur läsaren vill beskriva ekonomistyrning per definition. I strikt mening riktas således intresset primärt mot det formella styrsystemet.

⁵⁸ Samuelson, *a.a.*.

⁵⁹ Samuelson, *Controllerhandboken* (2001), s. 214.

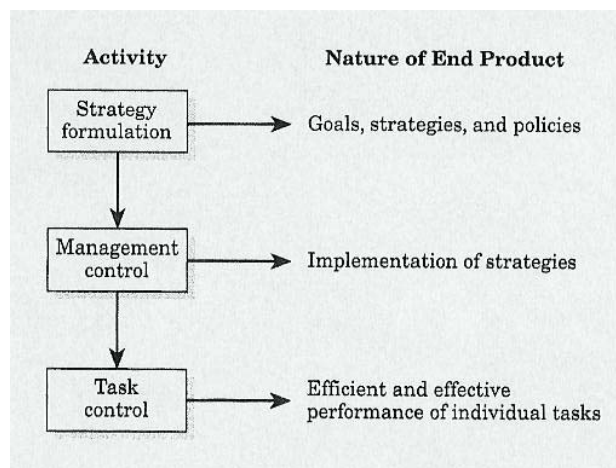
⁶⁰ Samuelson, *Controllerhandboken* (2001), s. 215.



Figur 3.2 Det Formella styrsystemet

(Källa: Egen bearbetning)

Anthony och Govindarajan menar, för att anknyta till diskussionen ovan, att det är den taktiska nivån som är kärnan i strategiimplementeringsprocessen (se bilden nedan).⁶¹ Det vill säga management controll i bilden nedan.



Figur 3.3 General relationships among planning and control functions

(Källa: Anthony, Govindarajan, *Management Control Systems* (2001), s. 6)

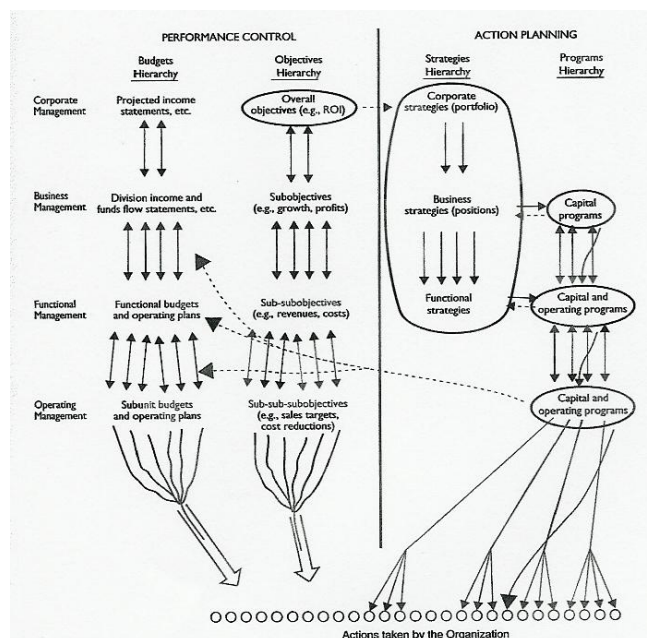
Det är alltså verksamhetsplaneringen samt budgeteringen som skall implementera strategi. För att återknyta till strategiprocessen (se ovan) handlar det också om genomförandefasen, efter det att en strategi formulerats.

⁶¹ Anthony, Govindarajan, *a.a.*, s. 6.

3.4 Mintzberg och kritik mot den traditionella strategiplaneringen

Den kanadensiske organisationsforskaren Henry Mintzberg tar upp ett antal intressanta spörsmål som bryter mycket av den uniforma bild som läsaren kan få då strategiprocessen samt det formella styrsystemet belyses i början av kapitlet (se avdelning 3.2 och 3.3). Mintzberg riktar, till att börja med, sin kritik mot det faktum att avsiktlig strategi i många fall inte blir den som genomförs. Följande citat kan illustrera författarens kritik mot det förhållningssätt som finns gentemot verksamhets- och handlingsplaner: ”Indeed, in the case of emergent strategy, the term *formulation* has to be replaced by *formation* because here strategies can form without being formulated.”⁶² Realiserad strategi är alltså en syntes av avsiktlig och framväxande strategi.

Än mer intressant är författarens kritik av den strategiska planeringen, vilket kan liknas vid genomförandefasen (se avdelning 3.2) och den taktiska nivån av det formella styrsystemet (se avdelning 3.3). Författaren illustrerar sitt resonemang utifrån en modell som visas i figur 3.4. Denna figur beskriver den konventionella planeringsskolan utifrån fyra hierarkier: budgets hierarchy, objectives hierarchy, strategies hierarchy och programs hierarchy. Dessutom kan fyra organisatoriska hierarkier synas i modellen. Emellertid är Mintzberg noga med att poängtera att



Figur 3.4 Performance control och Action planning

(Källa: Mintzberg, *The Rise and Fall of Strategic Planning* (1994), s. 83)

⁶² Mintzberg, *a.a.*, s. 26.

namnet på dessa är oviktigt.⁶³ Kopplat till de fyra hierarkierna som författaren identifierar skiljer han på två begrepp: performance control samt action planning. Performance control innefattar budgets hierarchy och objectives hierarchy. Författaren skriver följande om denna sorts kontroll: "These are routine in nature, logically carried out on a regular basis, quantitative in approach and largely the concern of the accounting people, easily mapped onto the existing structure, and geared to motivation and control – hence the label performance control."⁶⁴ Detta handlar alltså inte om att bestämma de specifika handlingar som skall genomföras utan istället kontrollera de kumulativa effekter som handlingarna så småningom ger upphov till. På detta sätt blir performance control ett indirekt sätt att influera medarbetarna att genomföra handlingar. Nästa två hierarkier (strategies Hierarchy och programs Hierarchy) kallas av Mintzberg action planning. Denna typ av planering handlar om att specificera handlingar som skall genomföras. Problemet med denna planering är att den svårigen är kvantifierbar, och går därmed inte att bryta ner på samma sätt som i performance control.

För att återvända till figur 3.4 identifierar Mintzberg ett antal problem kopplat till modellen. För det första menar Mintzberg att modellen i sig självt är en top-down-process där maktutövarna i företagen formulerar strategi och övriga medarbetare skall implementera den med hjälp av verksamhets- och handlingsplaner samt budgeter. Författaren skriver följande: "All very neat and tidy, as machinelike as the assembly line."⁶⁵

Det centrala i Mintzbergs kritik är då han menar att länkarna mellan performance- och action control samt nivåerna i företaget relativt modellen aldrig blivit förklarade. Därmed kan den uniforma modellen ifrågasättas. Vidare skriver författaren: "Objectives, budgets, strategies and programs do not mesh quite so cleanly as assumed in the basic model."⁶⁶ Kopplat till modellen menar författaren främst att hierarkierna av strategier aldrig blivit förklarade. Mintzberg menar följande: "Nor is there any evidence of a smoothly flowing deductive cascade of strategies. Budgets easily divide and add up arithmetically; strategies do not."⁶⁷ Vidare menar författaren att strategi, till skillnad från budget, inte är anhängigt organisationshierarkier i lika hög grad. Dessutom är strategi till sist beroende av människors subjektiva uppfattningar. Därför illustreras fenomenet av en svart ruta i modellen. Ingen kan alltså förklara hur nedbrytningen av strategi går till.

Vidare kan läsaren i modellen se att strategi i företaget ger upphov till program, vilka kan liknas vid verksamhets- och handlingsplaner. De svaga länkarna mellan program och budgeter förklaras av Mintzberg: "Finally, the consequences of these ad hoc

⁶³ Mintzberg, *a.a.*

⁶⁴ Mintzberg, *a.a.*, s. 78.

⁶⁵ Mintzberg, *a.a.*, s. 62.

⁶⁶ Mintzberg, *a.a.*, s. 67.

⁶⁷ Mintzberg, *a.a.*, s. 75.

programmatic changes must be incorporated into routine financial budgeting, somehow and somewhere. But because we know neither how nor where, we indicate this link as a dotted line too.”⁶⁸ Därför kan budgeten relativt strategiimplementering ifrågasättas.

Den riktigt centrala delen i modellen är alltså den svarta linje som kan identifieras mellan performance control och action planning. Författaren menar att länkarna mellan exempelvis program samt budgeter aldrig förklarats. Även om det inte syns i figur 3.4 menar Mintzberg även att objectives hierarchy påverkas av action planning då specifika mål i exempelvis ett mätsystem sätts upp. I sina diskussioner kopplat till detta implicerar författaren att kopplingarna mellan strategi och budget därför är oklar, liksom kopplingen mellan action planning och performance control. Istället kan budgeteringen många gånger handla om procentuella uppdateringar av diverse tal. Enligt Mintzberg har aldrig nedbrytningen av strategi, program och budget förklarats. Detta har istället lett till ett antal olika resultatet där de flesta varit eniga om att strategiimplementering ter sig problematisk. Effekten förstärks dessutom av ovanstående resonemang om kopplingen mellan handlingsprogram och budgeter. Kärnfullt illustrerar författaren resonemanget: ”[...] how is the translation between strategies and budgets made?”⁶⁹

Istället visar den strategiska planeringen på ett antal negativa effekter för företagen som tillämpar metoden enligt Mintzberg. Författaren menar att tack vare top-down-planeringen upplever medarbetarna inget åtagande relativt strategi. Tillfredsställelsen och arbetsmoralen är högre när medarbetare själva får någorlunda autonomi vad gäller strategi. Top-down-processen relativt den strategiska planeringen är istället ett fenomen som skall säkerställa ledningens kontroll. Författaren går till och med så långt i sitt resonemang att han menar att den strategiska planeringen är ett hinder mot förändring. Motiveringen bakom detta är att en fastställd strategi motverkar förändring då människors psykologiska perception om vad som skall göras då blir låst liksom det faktum att organisationen som helhet anpassat sig till en inslagen väg. Viljan att förändras blir då låg.⁷⁰ Mintzberg menar också att planeringen ofta favoriserar lätt kvantifierbara faktorer och negligerar mer mjuka faktorer vilket kan leda till skada för företaget på lång sikt.

⁶⁸ Mintzberg, *a.a.*, s. 83.

⁶⁹ Mintzberg, *a.a.*, s. 74.

⁷⁰ Mintzberg, *a.a.*, s. 160 *ff.*

3.5 Budget och budgetering

För att återknyta till avdelning 3.3 menar Samuelson att budget är ett verktyg för att genomföra verksamhets- och handlingsplaner.⁷¹ Enligt författaren sker alltså en första koppling till företagets strategi. På den strategiska nivån är kopplingen relativt miljön det centrala. Det vill säga den strategiska planeringen är inriktad på att förändra företagets struktur. Detta speglar det som brukar kallas företagets yttre effektivitet. Budgetens roll är i detta sammanhang av en mera samordnande karaktär, där inte minst samordning av förändring är väsentlig. Budgeten placeras då mellan den strategiska och operativa planeringsnivån. Genom att placeras på denna nivå får budgeten en viktig uppgift i att bidra till företagets inre effektivitet.⁷² Att budgeten är mer minimalistisk än verksamhets- och handlingsplaner illustreras av följande citat av författaren: ”Budgeten är mer detaljerad än verksamhetsplanen, främst genom att planen helt delas up på organisatoriska enheter eller personer.”⁷³ Främst genom att åtgärderna kan uttryckas i ekonomiska termer underlättas genomförandet.

3.5.1 Olika typer av budgetutformning

I samband med en diskussion om budgetutformning kategoriserar Bergstrand och Olve fyra typer.⁷⁴ Den första och mest traditionella formen av budget kallas fast budget. Denna kännetecknas av att budgeten ligger fast trots förändringar i företagets förutsättningar. Greve menar att en fast budget är lämplig ur motivationssynpunkt.⁷⁵ Rörlig budget är nästa form av budget. Särdragen i denna är att olika budgetalternativ utformas beroende på vilken konjunktur som är mest trolig. På detta sätt garderar man sig för en hög, normal och låg produktionsvolym eller aktivitet. Nästa typ är reviderad budget. Vid denna typ av budget är företaget fortfarande knuten till året, det vill säga att en fast tidsram finns. Dock sker en revidering då särskilda händelser inträffar i företagets omvärld som gör den fastslagna budgeten obsolet. Vanligt är att budgeten revideras tertialvis. Under de senaste åren har rullande budget⁷⁶ blivit allt vanligare. Detta innebär ett arbetssätt där en regelbunden skattning görs av utfallet de kommande perioderna. En viktig skillnad jämfört med övriga budgetformer är att rullande budget ej är knuten till kalenderåret, utan tidsperspektivet rullas hela tiden fram.

⁷¹ Samuelson, *Budgetering & intern redovisning* (1997), s. 71.

⁷² Arwidi, Samuelson, *a.a.*, s. 49.

⁷³ Samuelson, *Budgetering & intern redovisning* (1997), s. 71.

⁷⁴ Bergstrand, Olve, *Styr bättre med bättre budget* (2002), s. 100 f.

⁷⁵ Greve, *Budget* (1996), s. 195.

⁷⁶ I uppsatsen görs ingen åtskillnad mellan rullande budget och rullande prognos. Samuelson implicerar i *Controllerhandboken* (2001), s. 267 att någon större skillnad inte kan observeras relativt begreppen. Detaljrikedomen brukar vanligtvis vara litet lägre då man syftar på rullande prognos.

Förutom förändringar som i huvudsak kan hänföra sig till tidsperspektiv som vi förklarat ovan har även andra förändringar skett vad gäller budget och budgetering. Lindvall menar bland annat att många företag vill förenkla den arbetsintensiva budgetprocessen. Detta görs vanligtvis genom att reducera antalet konton och kontonivåer som budgeteras. Ofta anses det inte längre vara nödvändigt att budgetera så detaljerat som på enskild kontonivå.⁷⁷

3.6 Budgetprocessen

Det rutinerade budgetarbetet inom företag brukar kallas budgetprocessen.⁷⁸ Samuelson menar att det i huvudsak finns två moment vad gäller budgetprocessen.⁷⁹ Den första handlar om att ställa upp budgeter för budgetperioden och den andra om att följa upp budgeterna under budgetperioden.

Som vi skrivit tidigare (se avdelning 3.5) menar Samuelson att budgetprocessen är ett verktyg för att genomföra verksamhets- och handlingsplaner. Kopplingen till strategi finns därmed. Budgeteringen är som vi innan skrivit en del av den taktiska styrningen och en del av det formella styrsystemet. Även Arwidi och Samuelson implicerar att budget har en roll vad gäller strategiimplementering när de skriver: ”Mål, strategier och/eller strategiska planer bildar med varierande grad av fullständighet starten för budgetprocessen.”⁸⁰

Inte uppseendeväckande uppfyller budget mot bakgrund av Bergstrand och Olves punkter en planeringsroll. I sin mest grundläggande form beskriver Greve budgetens planeringsroll: ”[...] den används för att planera olika funktioner som försäljning, tillverkning, förrådshållning, inköp osv. Dess planer räknas om till finansiella flöden. Kanske upptäcker man att den planerade verksamheten kommer att medföra likviditetsproblem.”⁸¹ Greve förklarar att företag med utgångspunkt i verksamhets- och handlingsplaner formulerar vilka investeringar som skall göras för att uppfylla planerna. Viktigt för planeringen i budgeteringen blir då att fördela resurserna. Betänka skall man då vad Bergstrand och Olve sagt om måltal. Det blir alltså även viktigt i planeringen att formulera rimliga mål.

Två andra viktiga roller för budget är kommunikation och åtagande. Enligt Emmanuel et al. fyller budget en funktion genom att kommunicera olika typer av information som förmår ansvariga vid olika hierarkier i företaget att synkronisera aktiviteterna på ett

⁷⁷ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001), s. 186.

⁷⁸ Med budgetprocess jämför vi i denna uppsats användandet av budget.

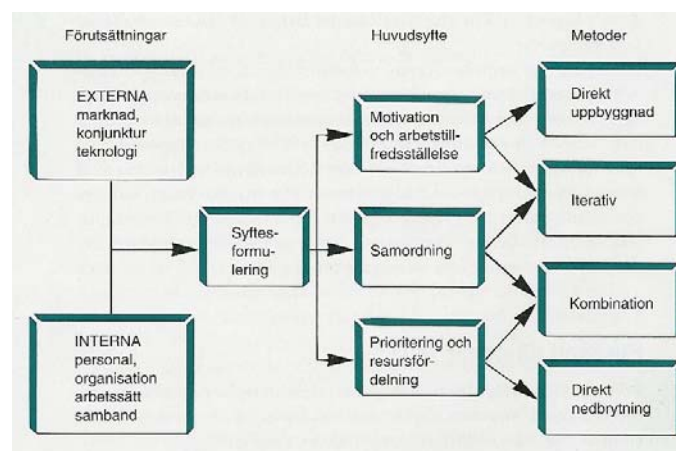
⁷⁹ Samuelson, *Budgetering & intern redovisning* (1997), s. 74.

⁸⁰ Arwidi, Samuelson, *a.a.*, s. 26.

⁸¹ Greve, *a.a.*, s. 69.

effektivt vis.⁸² De menar vidare att budget kan visa sig särskilt viktig i företag med exempelvis olika divisioner som opererar på olika marknader och/eller tillverkar (tillhandahåller) olika varor (tjänster). I dessa fall kan budget vara mer viktig än i ett centraliserat företag där andra kommunikationsverktyg finns att tillgå. Att åtaganderollen är viktig belyser Bergstrand och Olve då de menar att budgeten kanske spelar störst roll då den definierar ansvar och gör det möjligt att mäta prestationer baserat på detta.⁸³ Detta möjliggör för företagsledningen att delegera ut ansvar enligt uppsatta prestationer i budgeten men även att den verksamhetsansvarige uppfyller de krav som ställs i budgeten.

En av de mest centrala delarna i budgetprocessen behandlar upprättande, granskning och omarbetning av delbudgetförslag. Bergstrand och Olve menar att budgetarbetet till stor del handlar om att välja bland olika handlingsalternativ och välja mellan ett antal uppställda sådana. Informationsutbyte är enligt författarna en essentiell företeelse i budgetarbetet. Författarna menar att det finns fyra metoder för budgetuppställande: direkt nedbrytnings-, direkt uppbyggnads-, iterativ- och kombinationsmetod. Metoderna illustreras i figur 3.5 nedan. Denna bild illustrerar på ett adekvat vis med att olika externa- och interna förutsättningar påverkar olika huvudsyften eller roller (motivation, samordning och resursfördelning) som ligger till grund och förknippade med de fyra metoderna. Alltså kan budgetens roll variera beroende på vilken metod som brukas.



Figur 3.5 Metoder för budgetuppställande

(Källa Bergstrand, Olve, *Styr bättre med bättre budget* (2002), s. 70)

Direkt nedbrytningsmetod kännetecknas oftast av att företagsledningen spelar en mycket aktiv roll i budgetarbetet. Företagsledningen fastställer målen och upprättar en budget för hela företaget. Denna budget bryts sedan ned till delbudgeter med hjälp av en budgetchef. En granskning av budgeten skall sedan ske på lägre nivåer, varefter ett

⁸² Emmanuel *et al.*, *Accounting for management control* (1985), s. 163.

⁸³ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 63.

ändringsförslag samt en sammanställning sker innan ett fastställande sker av företagsledningen. Bergstrand och Olve förtydligar i samband med denna diskussion att det är mycket viktigt att överordnade hierarkier kan sätta sig in i andra hierarkiers situation för att inte budgetförslaget skall kännas orealistiskt. Detta kan få till följd att medarbetarna kan känna sig odemokratiskt behandlade och motivationen faller.

Den direkta uppbyggnadsmetoden är förknippad med motivationssyftet. Av följande citat kan man även se hur Bergstrand och Olve implicerar att åtagandesyftet med budgeten även uppfylls med en uppbyggnadsmetod: ”Därigenom kan man även säkerställa att medarbetaren känner möjlighet att medverka i budgetarbetet och sedan känner ansvar för den färdiga budgeten.”⁸⁴ Som arbetsmoment kan metoden karaktäriseras som den direkta nedbrytningsmetodens motsats. Budgeterarna, vilka ofta är enhetschefer eller liknande, arbetar i processen utifrån förutsättningar och anvisningar från högre organisationshierarkier. De olika delbudgetförslagen som framkommit efter ett budgetuppställande sammanställs därefter till ett konkret budgetförslag från budgetchefen vilken har ett samordnande ansvar. Däremot skall det uppmärksammas att författarna menar att metoden ofta har problem vad gäller samordningsresultat. Det kan antas att författarna här menar den vertikala samordningen eftersom de menar att den iterativa metoden medför ett fullgott samordningsinstrument med den fördelen att ett utrymme skapas för medbestämmande och motivation.

Med den iterativa metoden följer även att budget omarbetas i flera varv. Istället är det centrala med denna metod att företagsledningen yttrar sig om ett uppgjort budgetförslag. Detta ligger till grund för ytterligare budgetbearbetning. Starten i budgetprocessen utgår alltså från lägre hierarkier, men ändringar kan göras. Arbetsbelastningen är emellertid högre än vid de nämnda direktmetoderna.⁸⁵

Den sista metoden är en kombinationsmetod. Kännetecknande för detta arbetssätt är att startpunkten kan sägas ligga både i högre- och lägre organisationshierarkier. Bergstrand och Olve skriver: ”Man arbetar först med en nedbrytningsprocess varvid olika målsättningar och ramar för budgetarbetet noggrant utformas och diskuteras med budgeterare på olika nivåer.”⁸⁶ Detta mottages i lägre hierarkier och en liknande målsättningsdiskussion sker. Härefter preciseras förutsättningar för budgeteringen och ett budgetuppställande kan ta form. Fördelen beskrivs som att ledningen i ett företag kan hålla budgetarbetet under kontroll samtidigt som en mindre resurskrävande process kan förekomma. Samordningen blir bättre och dessutom har alltså ledningen kontroll över resursfördelningen.

⁸⁴ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 70.

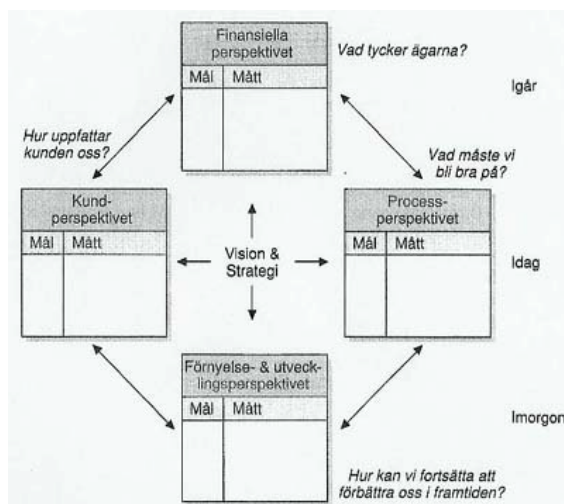
⁸⁵ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 67.

⁸⁶ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 68.

Det andra huvudsakliga momentet i budgetprocessen är såsom vi påtalat tidigare budgetuppföljningen. Bergstrand och Olve menar att uppföljningen många gånger är det viktigaste motivet till att ha budget.⁸⁷ Huvudmomentet vid budgetuppföljningen är att man på olika vis jämför verkligheten med budget och anpassar sin verksamhet efter vad som utvisas. Författarna menar vidare att budgetuppföljningen är en interaktion mellan medarbetare vid olika hierarkier där det diskuteras vilka mål som ställts upp och hur utveckling sker relativt utfallen som påvisas.

3.7 Beskrivning av Balanced Scorecard

Kärnan i BSC är företagets vision och strategi. I sin artikel *The Balanced Scorecard – Measures That Drives Performance* från 1992 menar Kaplan och Norton att BSC består av fyra perspektiv: finansiellt-, kund-, process- samt förnyelse och utvecklingsperspektiv.⁸⁸ I bilden nedan visas att mått och mål i de olika perspektiven är centrala.



Figur 3.6 Beskrivning av Balanced Scorecard

(Källa: Olve et al., *Balanced Scorecard i svensk praktik* (1999), s. 22)

Författarna förklarar att den mångfacetterade bild som modellen ger bidrar till en balans genom att verksamheten belyses ur fler perspektiv.⁸⁹ Balansen uppnås då perspektiven uttrycker tidsperspektiven kort- och lång sikt, internt- och externt perspektiv, finansiella och icke-finansiella mått samt utfalls- och drivande mått. Balansen mellan kort- och

⁸⁷ Bergstrand, Olve, a.a., s. 18.

⁸⁸ Kaplan, Norton, *The Balanced Scorecard – Measures That Drives Performance* (januari/februari 1992).

⁸⁹ Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999).

lång sikt sker genom de tre tidsperspektiven i dag, i går och imorgon.⁹⁰ Tidsperspektiv i går representeras av det finansiella perspektivet. Här syns resultatet av utvecklingen i de andra perspektiven. Perspektivet imorgon avbildas genom förnyelse- och utvecklingsperspektivet. Olve et al. skriver i samband med detta: ”Det vi idag gör för morgondagen kommer kanske att ge avläsbara finansiella resultat först i övermorgon.”⁹¹ Process- och kundperspektivet visar perspektiven ur nutiden.

Vidare menar Kaplan och Norton att kund- och processperspektivet representerar en balans mellan externa- och interna parametrar. Processperspektivet (jämför ovan figur 3.6) fokuserar på de interna processer som är nödvändiga för att förverkliga strategin. Kundperspektivet riktar intresset mot de faktorer som är nödvändiga för att kundtillfredsställelsen skall bli hög.

Kärnan i den mångfacetterade bild som Kaplan och Norton ger är troligtvis det faktum att både finansiella- och icke finansiella mått förekommer. Detta stämmer väl överens med den kritik som Kaplan tidigare framfört.⁹² Blandningen mellan finansiella- och icke-finansiella mått är en av de fördelar som Kaplan och Norton propagerar för. De menar att medarbetarna lättare kan identifiera sig med icke-finansiella mått. Företagsledningen har traditionellt styrt med finansiella mått. Detta är enligt Kaplan och Norton inte tillräckligt för att styra en organisation och därmed få en bättre bild över medarbetarnas aktioner.

Intressant är även det faktum att Kaplan och Norton skiljer på utfalls- och drivande mått. Författarna menar att utfallsmått representerar utfallet av en strategi, till exempel i form av något finansiellt mått.⁹³ Drivande mått är indikatorer som visar hur väl en strategi fungerar. Typiska mått för detta återfinns i kund- och processperspektivet. Utfalls- och drivande mått finns även inom varje perspektiv. Således finns inte bara en vertikala-, utan även en horisontella orsak-verkan-samband.

Viktigt att nämna är att det finns versioner av BSC som innehåller fem perspektiv. Det femte perspektivet brukar benämnas medarbetarperspektiv. Olve et al. förklarar att det var Maisel som i sin version av BSC presenterade detta perspektiv.⁹⁴ Motiven bakom detta perspektiv är att uppmärksamma medarbetarnas intellektuella kapital och därmed lyfta fram dess betydelse på ett explicit vis.

⁹⁰ Olve et al., *Balanced Scorecard i svensk praktik* (1999), s. 21.

⁹¹ *Ibid.*

⁹² jämför boken *Relevance lost*.

⁹³ Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999).

⁹⁴ Olve et al., *a.a.*, s. 33 f.

3.7.1 Strategiska mål och kritiska framgångsfaktorer

Olve et al. menar att Kaplan och Norton ursprungligen hade fyra perspektiv: finansiellt-, kund-, process- samt förnyelse och utvecklingsperspektiv.⁹⁵ Författarna menar att ett antal företag lagt till ett femte perspektiv i sina BSC: medarbetarperspektivet. Emellertid skall inte perspektivet läggas till utan tanke. Olve et al. skriver: ”Valet av perspektiv ska framförallt baseras på en verksamhetslogik där det finns ett tydligt samband mellan de olika perspektiven.”⁹⁶

Viktigt i BSC-modellen är även att formulera strategin för ett företag i mer generella termer, vilka skall utvisa vad som leder till visionen för företaget. Inom varje perspektiv skall därför strategiska mål formuleras. Strategiska mål är beskrivningar av *hur* man, inom varje perspektiv, skall nå den önskade visionen. Olve et al. liknar detta vid en nedbrytning av den övergripande strategin.⁹⁷

Nästa steg i arbetet med styrkortet är de kritiska framgångsfaktorerna som skall formuleras inom varje perspektiv. Förtydligandet av kritiska framgångsfaktorer är ytterligare en nedbrytning av strategin från de strategiska målen. De kritiska framgångsfaktorerna är de faktorer som är essentiella för att visionen skall uppnås. På samma gång är de det mest konkreta underlaget för de mått som skall tas fram inom varje perspektiv.⁹⁸

3.7.2 Orsak-verkan-samband samt handlingsplaner

De så kallade orsak-verkan-sambanden mellan olika mått inom BSC är ett av de områden som Kaplan och Norton argumenterar mest för i sina verk. Författarna menar att olika strategihypoteser åskådliggör strategin för ett företag.⁹⁹ Enkelt förklarar författarna att strategin för ett företag skall kunna åskådliggöras genom att olika orsak-verkan-samband kan följas genom BSC-modellen. Nørreklit förklarar att Kaplan och Norton menar att dessa orsak-verkan-samband finns både vertikalt och horisontellt inom modellen.¹⁰⁰ Alltså finns drivande- och utfallsmått inom perspektiv såväl som mellan. Fördelen med orsak-verkan-samband är att man förtydligar strategin och på så vis kan visualisera den. Ofta kopplas drivande- och utfallsmått samman i dessa orsak-verkan-samband (jämför avdelning 3.7). Detta förenklar betydligt när medarbetarna skall kunna förstå företagets strategi. Medarbetarnas förståelse för måtten är centralt för att strategi

⁹⁵ Olve et al., a.a., s. 70.

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ Olve et al., a.a., s. 71 f.

⁹⁸ Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999).

⁹⁹ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organizations* (2001), s. 69.

¹⁰⁰ Nørreklit, *The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions* (2000), s. 68.

skall kunna implementeras.¹⁰¹ Författarna sträcker sig mycket långt och skriver följande: ”Varje styrtal som väljs till ett Balanced Scorecard bör ingå i en orsakskedja som förklarar vad affärsenhetens strategi innebär.”¹⁰²

Naturligt blir att varje mått bör ha mål. Därmed uppstår en slags länk som kopplas samman från styrtal till dessa mål, vidare till de kritiska framgångsfaktorerna och som i sin tur påverkar den strategiska planeringen. Enligt Kaplan och Norton bör de målsättningar som sätts upp för styrtalen innefatta ett tidsperspektiv på tre till fem års sikt.¹⁰³ Vid utformningen av de strategiska målsättningarna på tre till fem års sikt skall även delmål anges för styrtalen under nästa räkenskapsår. För att kunna uppnå de mål som satts upp för varje mål krävs någon form av handlingsplan eller åtgärdsformulering. Dessa är specifika för varje perspektiv och underlättar eventuella förändringar i processer och handlingsätt som måste genomföras för att nå målen.

3.8 Användandet av Balanced Scorecard – från mätsystem till managementsystem

Kaplan och Nortons idé då de utvecklade BSC var inte att det skulle bli ett managementsystem, vilket de liknar modellen vid i dag. Detta kommer främst till uttryck i följande citat: ”Originally we thought the Balanced Scorecard was about performance measurement (Kaplan and Norton 1992).”¹⁰⁴ Vidare skriver de: “Thus the Balanced Scorecard concept evolved from a performance measurement system to become the organizing framework, the operating system, for a new strategic managementsystem (Kaplan and Norton 1996c, Part II).” Då vision och strategi är de centrala delarna i BSC (jämför figur 3.7) har mätsystemet utvecklats till ett managementsystem. Mätsystemet är dock en viktig bas i managementsystemet. Detta manifesteras då Olve et al. menar att om konkreta mätsystem och mätprocedurer inte finns på plats finns det risk att beteenden inom en organisation blir svåra att förändra. Organisationen riskerar då att bli mindre konkurrenskraftig.¹⁰⁵ Fördelen med BSC är att det finns ett mätsystem med både finansiella- och icke finansiella mått, vilket utgör basen i den iterativa strategiska process som Kaplan och Norton kategoriserar som användandet av BSC.

Kaplan och Norton menar att BSC är ett managementsystem som skall implementera företagets strategi. Det iterativa arbetssätt som kännetecknar arbetssättet kring BSC

¹⁰¹ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organizations* (2001), s. 229.

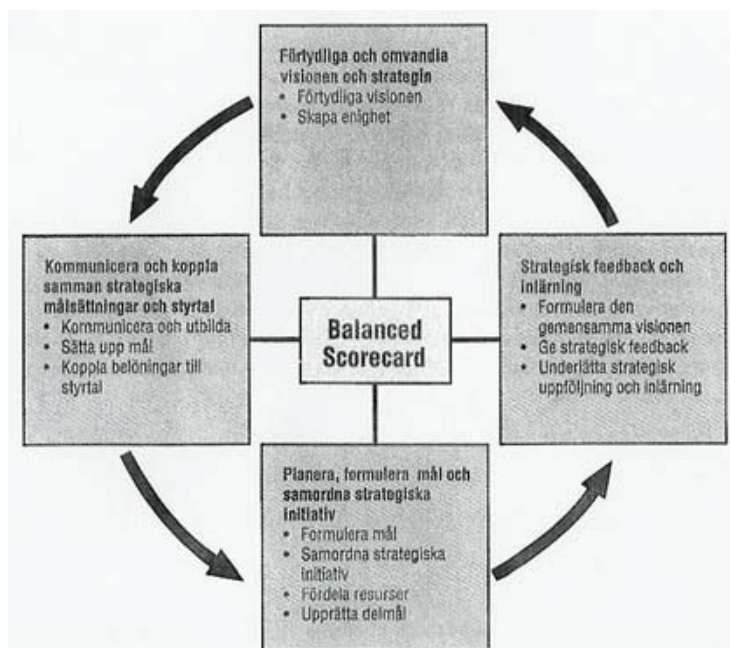
¹⁰² Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999), s. 38.

¹⁰³ Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999), s. 22.

¹⁰⁴ Kaplan, Norton, *Transforming The Balanced Scorecard From Performance Measurement To Strategic Management: Part I* (mars 2001).

¹⁰⁵ Olve et al., a.a., s. 211.

består av fyra processer som utgör en mittpunkt i användandet. Arbetssättet beskrivs som en strategisk inlärningsprocess vilken presenteras i figuren nedan.



Figur 3.7 Den Strategiska inlärningsprocessen

(Källa: Kaplan och Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999), s. 20)

En första intressant diskussion relativt användandet av BSC är att konstatera för vilken organisatorisk nivå som BSC lämpar sig. Kaplan och Norton menar att ett koncernstyrkort i en idealisk värld bör ligga till grund för styrkort på så kallad affärsenhetsnivå. Vad författarna menar med affärsenhet är en enhet som bedriver initiativ över hela förädlingskedjan: innovation, produktion, marknadsföring, distribution, försäljning och service.¹⁰⁶ Emellertid medger författarna att det ibland kan vara mycket svårt att bryta ner ett koncernstyrkort för diverse affärsenheter med tanke på den diversifieringsgrad som kännetecknar många koncerner. Vidare skriver Kaplan och Norton: “När man väl upprättat ett Balanced Scorecard för en affärsenhet, får detta ligga till grund för ytterligare scorecard för avdelningar och funktionsenheter inom affärsenheten.”¹⁰⁷ Hur nedbrytningen skall fungera ger Kaplan och Norton inte uttryckligt svar på, men läsaren kan ändå anta att det handlar om att de olika hierarkierna inom ett företag skall kunna aggregera olika mått till övre hierarkier. Motiveringen bakom detta är att Kaplan och Norton menar att det inte är nog att varje affärsenhet eller avdelning har sina egna BSC. Författarna skriver: “For maximum effectiveness, the strategies and the scorecards if all such units should be aligned and linked with one another.”¹⁰⁸ Vidare menar författarna att företag till och med kan

¹⁰⁶ Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999), s. 42.

¹⁰⁷ *Ibid.*

¹⁰⁸ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organizations* (2001), s. 161.

använda personliga BSC. Dessa skall, precis som ovan, kunna aggregeras till övre nivåer. Författarna skriver: "When individuals can construct their own Balanced Scorecards, then we have produced the clearest mechanism for aligning individual objectives to business unit and corporate objectives."¹⁰⁹

Den strategiska inlärningsprocessen för en affärsenhet (resonemangen nedan kan även appliceras på lägre organisationsstrukturer) inleds enligt Kaplan och Norton med en process där enheten förtydligar och omvandlar visionen och strategin. Detta sker i ett första skede genom att ledningen översätter visionen och strategin till strategiska mål (jämför avsnitt 3.7.1). Vidare arbetar man fram mål och mått för de olika perspektiven. De kritiska framgångsfaktorerna skall också framtas i detta skedet. Enighet mellan ledningen är enligt Kaplan och Norton ett av de viktigare inslagen i denna process.

Nästa process i arbetet med BSC är att kommunicera och koppla samman strategiska målsättningar och styrtalet. Denna viktiga process handlar om att öka kommunikationen kring BSC. Kommunikationen kan föras genom olika media såsom brev, anslagstavlor samt genom mjuk- och hårdvara. Vissa mått kan uppfattas som abstrakta och därför kan det finnas ett behov att ytterligare bryta ner dem. I sitt senaste verk beskriver Kaplan och Norton att det handlar om top-down-kommunikation där det handlar om att uppmärksamma medarbetarna på idéerna kring BSC. Vidare är det viktigt att lokala mål (för exempelvis avdelningar) stämmer överens med de strategiska målsättningarna. Därför är kommunikationen viktig.

Processen därpå handlar om att planera, formulera mål och samordna strategiska motiv. Detta är konkret uttryckt den strategiska planeringen vad gäller BSC. Med styrkortet som hjälpmedel handlar det om planer på tre till fem års sikt samt kortare planer. Detta innebär att långsiktiga mål även bryts ner till kortsiktiga mål på ett år. Även de mekanismer och resurser som krävs för att nå de olika målen identifieras (jämför handlingsplaner).

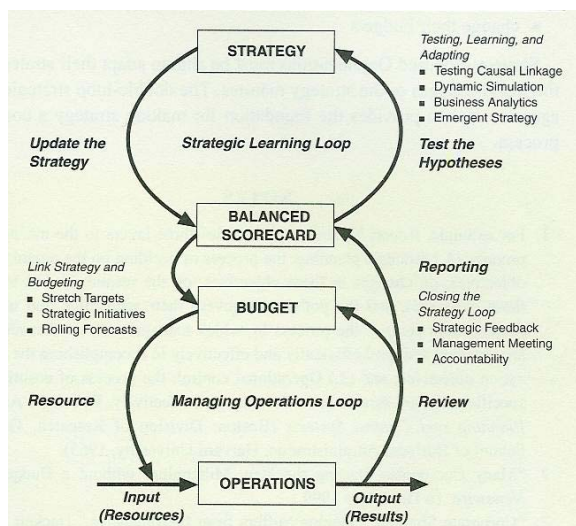
Sista processen handlar om strategisk feedback och inläring. Denna beskrivs av Kaplan och Norton som den viktigaste.¹¹⁰ Feedback från mätsystem är en viktig faktor i denna process för att se om den valda strategin är den adekvata för att nå visionen. Denna process innebär alltså att ledningen för en organisation kan bli tvungna att omformulera sin strategi. Med detta som utgångspunkt kan man förstå att användandet av BSC inte är statiskt. Förändringar av perspektiv, strategiska mål, kritiska framgångsfaktorer, styrtalet och mål till dessa kan bli nödvändiga om det sker förändringar i organisationen eller i dess omvärld. Uppföljning och feedback med information från styrkortet är därför essentiell. Processen skall dessutom underlättas tack vare orsak-verkan-samband som visualiserar strategi.

¹⁰⁹ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organizations* (2001), s. 244.

¹¹⁰ Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999), s. 24.

3.9 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

I Kaplan och Nortons första artiklar och böcker är inte länken mellan budget och BSC utförligt förklarad. I ett senare verk finns emellertid ett kapitel som förklarar författarnas tankar kring relationen mellan budget och BSC. Resonemanget är viktigt att komma ihåg då det visar att Kaplan och Norton inte vill avskaffa budgeten – utan istället modifiera budgetprocessen. Författarna förklarar att budgeten är ett instrument för att styra de operativa handlingarna i företaget. Den identifierar avvikelser och uppmärksammar ansvariga var ändringar i processer behövs. Dock menar författarna att den strategiska inläringen (jämför double-loop-learning) i dagsläget inte har något samband med de verktyg som styr de operativa besluten. Därför skall BSC närma sig budgeten och en fruktsam relation skall uppstå dem emellan. Resonemanget illustreras tydligt i figur 3.8.



Figur 3.8 Relationen Budget och Balanced Scorecard enligt Kaplan och Norton
(Källa: Kaplan och Norton, *The Strategy Focused Organization* (2001), s. 275)

Länken mellan strategi, BSC och budget förstås bättre då Kaplan och Norton förklarar hur detta skall gå till. Resonemanget är även anhängigt den strategiska inlärningsprocessen som vi förklarat tidigare i uppsatsen (se avdelning 3.8). I huvudsak utgår författarna från att strategi skall utgöra grunden för BSC. Vidare skall, som vi påpekat innan, långa (3-5 år) och kortsiktiga mål (1 år) sättas upp i BSC. Därefter skall de strategiska initiativ och resurser som behövs för att uppnå målen identifieras (jämför handlingsplaner). Dessa handlingsplaner skall till sist ligga till grund för budget. Emellertid skall det enligt författarna finnas två komponenter relaterat till budget: en strategisk budget (strategy budget) och en operativ budget (operational budget). Författarna menar att den kortsiktiga fokuseringen i budgeten tack vare den strategiska

budgeten försvinner. Budgeterna är även i BSC-modellen ettåriga. Författarna skriver följande om den strategiska budgeten: "The strategic budget authorize the initiatives required to close the planning gap between desired breakthrough performance and the achievable by continous improvement and business as usual."¹¹¹ Genom att skilja strategiska och operativa budgeter kan det kapital och de finansiella resurser som krävs för att uppnå de långsiktiga målen identifieras. Författarna menar att detta alltför ofta glöms bort i den traditionella budgeteringen. Den strategiska budgeten handlar om utveckling mot de långsiktiga målen (3-5 år) istället för att sätta nuvarande kunder och produkter i centrum. Kaplan och Norton menar att den strategiska budgeten skall sätta fokus på nya kunder, nya marknader, nya processer etcetera. Den operativa budgeten syftar till: "The operational budget specifies the ongoing expenses to maintain existing products and customers, as well as the expenses incurred to launch new products and attract new customers during the next period."¹¹² Kaplan och Norton menar avslutningsvis att den operativa budgeten skall reflektera kostnader och intäkter av att arbeta med återkommande processer.¹¹³

Även Bergstrand och Olve menar att det finns en relation mellan budget och BSC.¹¹⁴ Författarna beskriver att användandet av BSC fungerar som ett slags precedens till det av budget. BSC hjälper till att synliggöra en rad aktiviteter och parametrar tack vare dess fokusering vid olika perspektiv. I samband med detta beskriver de budgetens relation till BSC enligt följande: "Men vi tror att det också behövs ett 'handlingsprogram med mål och handlingsramar och förväntade konsekvenser uttryckta i ekonomiska termer', alltså en budget!"¹¹⁵ Beskrivningen blir än mer tydlig när författarna skriver vidare: "Vilka aktiviteter runt om i företaget syftar egentligen till att odla kompetenser, marknadskontakter, att skapa effektivare flöden och öka företagets kunskaper om leverantörer, partners och kunder? Hur mycket resurser skall vi satsa på sådana insatser – vad skall vi avstå från att själva göra och vad skall vi göra desto mer av? Hur väl lyckas våra ansträngningar att göra det vi föresatt oss?"¹¹⁶ Inte minst i det sista citatet kan man utläsa en klar likhet i jämförelse med det resonemang Kaplan och Norton för (se ovan). Emellertid sträcker sig inte Olve och Bergstrand lika långt och delar in användandet av budget i olika kategorier för att särskilja strategiska och operativa aktiviteter. Med BSC:s relation till budget kan företagen, enligt Bergstrand och Olve, urskilja de goda kostnaderna, det vill säga de som är investeringar i personal, kunder eller nya produkter.¹¹⁷ De vanliga instrumenten för resultat- och balansräkningarna förtydligas härmed. I modellen som författarna presenterar menar de att det finansiella perspektivet samtidigt är en hybrid av material från den

¹¹¹ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organizations* (2001), s. 292.

¹¹² Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organizations* (2001), s. 289.

¹¹³ Kaplan, Norton, *The Strategy Focused Organizations* (2001), s. 289 ff.

¹¹⁴ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 199 ff.

¹¹⁵ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 199.

¹¹⁶ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 200.

¹¹⁷ *Ibid.*

konventionella budgeten samt de nya tankegångarna (BSC). Författarnas argument manifesteras då de menar att budgetarbetet bör fokuseras på hur vissa kostnader har andra ändamål än att klara den löpande driften.¹¹⁸

Även Johansson tangerar relationen mellan budget och BSC. Författaren riktar bland annat sitt intresse mot frågan om huruvida det finns något samband mellan avskaffande av budgetering och införande av BSC. Författaren menar att denna fråga är intressant mot bakgrund av en debatt om budgetlös styrning.¹¹⁹ Studien visar att det inte finns något samband vad gäller undersökningsfrågan. Johansson menar i diskussion kopplat till resultaten av undersökningen att teorin om BSC istället visar att användandet av BSC fungerar som en länk mellan strategi och budget. Resonemanget är alltså anhängigt det som beskrivits ovan. Författaren skriver även: ”Både hos det balanserade styrkortets upphovsmän och i praktisk tillämpning synes budgetar och balanserade styrkort snarare vara komplement till varandra än substitut.”¹²⁰ I citatet kan vi alltså skönja författarens uttryck att det finns empiriskt stöd för hans påstående. Författaren avslutar med att säga att debatten om budgetlös styrning troligtvis är ett utslag av att det nya (BSC) måste kontrasteras mot något gammalt (budget).

Ett exempel på relation mellan budget och BSC ger Ewing och Samuelson (ref. i Euske, Lebas och Mc Nair 1993) som menar att det i företag finns minst två olika logiker. Den ena är verksamhetslogik och den andra kapitallogik. Om den senare skriver författarna: ”[...] finns framförallt i toppen av organisationen, där den lever som närmast hanterar företagets gränsyta gentemot finansiärerna – ägarna.”¹²¹ Vidare menar de att verksamhetslogiken dominerar längre ner i organisationen där produktion och möten med kunderna sker. Författarna menar att det är vanligast med finansiella mått i de delar av organisationen där kapitallogiken dominerar. Längre ner i organisationen, där verksamhetslogiken är vanlig är de fysiska och operativa måtten dominerande (jämför icke-finansiella mått). Författarna argumenterar vidare att det problematiska är att det oftast är den högsta ledningen som har ansvaret för att utforma den strategiska plattformen. Därför behövs information ofta i andra termer än rent finansiella. På samma vis kan resonemanget föras längre ner i organisationen. Här kan inte kapitallogiken ignoreras. Även här är det viktigt med finansiell information för att produktion skall planeras och även för att andra operativa aktiviteter skall genomföras. Förhållandet är på detta vis dualistiskt, detta talar för att användandet av budget samt det av BSC kan finnas genom en kompletterande relation. Denna beskrivning är en del av det resonemang som författarna senare för relativt styrsystem med BSC samt styrsystem i traditionell mening (budget). De menar att det finns olika alternativ när det gäller integrationen mellan dessa två typer av system. Det första är enligt författarna att

¹¹⁸ Bergstrand, Olve, *a.a.*, s. 201.

¹¹⁹ Johansson, *a.a.*, s. 383.

¹²⁰ Johansson, *a.a.*, s. 401.

¹²¹ Ewing, Samuelson, *Styrning med balans och focus* (1998), s. 104.

de lever parallella liv. Författarna tycks inte utesluta att de kan fylla en kompletterande funktion. Nästa variant är att budget, budgetutfall eller budgetavvikelse blir mått i BSC. Den sista varianten uttrycker författarna enligt följande: ”En tredje variant är att helt enkelt låta periodiska mer eller mindre kompletta genomarbetningar enligt modellen ’Från vision till mått’ bli företagets verktyg för taktisk och operativ planering.”¹²² Den sista varianten kan tycka märklig då den implicerar att budget faller bort. Läsaren har kunnat notera (se ovan i denna avdelning) att Kaplan och Norton inte argumenterar för att budgeten skall avskaffas.

Lindvall menar att många av de svenska företagen som införde BSC hade som ambition att avveckla budgeten.¹²³ Det har dock visat sig i realiteten att så inte har blivit fallet. Även denna författare stödjer resonemanget om BSC som ett komplement till budget. Empiriskt har det visat sig att många företag arbetar med BSC som ett komplement till budget. Författaren pekar på några anledningar till varför företagen inte valt att ta bort budget och istället använda den som ett komplement. Lindvall ser till att börja med problematiken med att ersätta en långvarigt beprövad metod med något nytt och obeprövat. Författaren implicerar alltså en förändringströghet. I samband med detta menar han att komponentsynen är mycket vanlig i traditionell ekonomistyrning.¹²⁴ Detta innebär att det enkelt skall kunna gå att bryta ner och bygga upp, det vill säga aggregera. Häri kan en av anledningarna ligga till varför användandet av budget och det av BSC kompletterar varandra. Lindvall hänvisar härvid till ABB:s modell: ”Där är tanken att den lokala enheten utvecklar sina egna mått inom ramen för en överordnad strategi. Inga krav ställs på att kunna aggregera.”¹²⁵ En annan faktor är att BSC inte hanterar alla styruppgifter som exempelvis de uppgifter som är anhängigt produktkalkylering. Lindvall pekar också på att budget har en mer individualistisk ansvarstanke till skillnad från BSC som i svensk praktik bygger på en starkare kollektivistisk tanke (empowerment).¹²⁶ Detta har samband med att lokala utformningar är vanliga i svensk praktik med ett starkare lokalt engagemang.

Ekholm och Wallin argumenterar också för att relationen mellan budget och BSC är en kompletterande. Resonemanget författarna för om internal- och external effectiveness är i högsta grad applicerbart på det som förts i denna avdelning. Tydligast framträder detta då författarna skriver: ”As this study has shown, most radical companies, and many conservative companies alike, view more flexible instruments, such as rolling forecasts and balanced scorecards, as necessary complements to the traditional budget.”¹²⁷ Grundtesen i författarnas resonemang som helhet är att budget inte hjälper företaget att

¹²² Ewing, Samuelson, *a.a.*, s. 118.

¹²³ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001), s. 240.

¹²⁴ Lindvall, *Blanda inte bort kortet!* (1997), s. 34.

¹²⁵ *Ibid.*

¹²⁶ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001), s. 241.

¹²⁷ Ekholm, Wallin, *a.a.*, s. 535.

nå sin strategiska riktning. Författarna menar att budgetproblemet är dualistiskt.¹²⁸ Till att börja med är budget nödvändig för att bibehålla internal effectiveness vilket enligt Porter innebär att företaget försöker utföra aktiviteter bättre än sina konkurrenter.¹²⁹ Ekholm och Wallin menar dock att detta endast på ett längre tidsperspektiv bidrar till att företaget levererar ett långsiktigt jämviktsvärde. Författarna menar även att budget inte kan bidra till att skapa värde baserat på external effectiveness, vilket enligt Porter medför en effektiv positionering i relation till kunder och leverantörer. Detta visar på att företaget är skickligare att leverera värde i förhållande till sina konkurrenter. Ekholm och Wallin anser att budget har tappat sin strategiska roll men att den fortfarande fyller sin funktion för att generera internal effectiveness. Därför kan ett instrument som BSC stödja upp företaget i denna process. Härvid får budgeten ett introvert perspektiv, medan BSC får ett extrovert.

3.9.1 Budget i förhållande till Balanced Scorecard

Som vi sett hittills i uppsatsen kan det konstateras att budget är sprungen ur den traditionella ekonomistyrningen medan BSC härstammar från de modeller som skall passa in i verksamhetsstyrningen. Med detta är det dock inte meningen att påvisa att budgeten inte kan vara en del av den nya verksamhetsstyrningen. Tvärtom visar undersökningar på att budget fortfarande är vanligt förekommande inom företag. Bland undersökningar kan nämnas en som Kamola och Gafvelin genomförde bland de 50 största företagen i Sverige.¹³⁰ Denna visade att 90 % av dessa fortfarande använde budget. Detta implicerar att budget fortfarande är en del av verksamhetsstyrningen.

Mot bakgrund av tidigare diskussioner kan ett klagörande av vissa skillnader mellan budget och BSC kan på ett mer uttömmande vis peka på hur en kompletterande relation kan uppnås, vilken olika författare menar kan finnas (se ovan). Att visa hur budget förhåller sig till BSC, mot bakgrund av ovanstående, torde visa modellerna ur ett mer transparent perspektiv.

3.9.1.1 Budget och Balanced Scorecard i förhållande till strategiimplementering

Som vi sett tidigare i detta kapitel är både budget och BSC menat att implementera företagets strategi, detta är en roll som de båda kan fylla. Som vi påpekat tidigare vill vi mena att både budget och BSC skall appliceras i det formella styrsystemet. En första intressant aspekt rörande strategiimplementering är det faktum att BSC kan sägas vara applicerbart på alla nivåer inom det formella styrsystemet medan budgeten i huvudsak infinner sig på den taktiska. Som vi skrivit i avdelning 3.3 har budgeten en statisk plats i

¹²⁸ Ekholm, Wallin, *a.a.*, s. 523.

¹²⁹ Porter, *What is strategy?* (1996) s. 62.

¹³⁰ Gafvelin, Kamola, *Budget i omvandling?* (1996).

det formella styrsystemet. Verksamhetsplaneringen och budgeteringen skall implementera strategi i företag. Budget är ett verktyg för att genomföra verksamhets- och handlingsplaner, den har sin start i strategi. Den uttrycker planerna i ekonomiska termer för ett tidsperspektiv om vanligtvis ett år. Detta är det centrala budskapet vad gäller strategiimplementering i budgetlitteraturen.

Vad gäller BSC framhålls däremot strategiimplementering som det centrala i modellen. BSC-modellen skall, till skillnad från budget, förena både strategisk och operativ styrning.¹³¹ BSC är applicerbar på den högsta nivån i det formella styrsystemet, inom vilken de strategiska frågorna behandlas. Att det förhåller sig så kan utläsas ur följande citat från Kaplan och Norton: ”Ännu viktigare är dock att de behöver feedback om huruvida den beslutade strategin fortfarande är livskraftig och framgångsrik (double-loop-processen). Cheferna behöver information så att de kan ifrågasätta om de grundläggande antaganden fortfarande gäller.”¹³² BSC skall alltså visa huruvida nuvarande vision och strategi är lämplig. Författarna argumenterar idogt för att orsak-verkan-samband är en viktig del för att kunna ändra strategin i en adekvat riktning. Detta är en förstärkning av mätsystemet i företaget.

På nästa nivå i det formella styrsystemet återfinns vi verksamhetsplanering med verksamhets- och handlingsplaner vilka skall specificera genomförandet av strategin. Tidsperspektivet är på ett till fem års sikt. Detta harmoniserar med BSC-modellen som innehåller både långsiktiga (tre till fem år) och kortsiktiga (ett år) mål. Viktigt i denna process är att identifiera de resurser och mekanismer som krävs för att uppnå dessa mål. Handlingsplaner är en viktig del i detta. Detta implicerar att denna nivå i det formella styrsystemet täcks in.

Vad gäller budgetering anser författarna (jämför avdelning 3.10) att det är viktigt att denna planeringsprocess integreras med BSC. Denna sammanlänkning är viktig för att kunna genomföra taktiska beslut. Vidare är BSC-modellen avsedd att sammanföra den strategiska- och operativa planeringen genom att hela det formella styrsystemet genomsyras av ett BSC-tänkande. Aktiviteter, planering och handlingsplaner skall ställas mot bakgrund av att användandet av BSC och därmed få en mening. De dagliga aktiviteter som genomförs grundas därför i BSC.

Slutsatsen som kan dras av detta är att BSC på ett teoretiskt plan är avsett att vara mer heltäckande än budget som enbart finns på en nivå inom det formella styrsystemet. BSC avser på detta vis vara mer adekvat vad gäller strategiimplementering. En viktig aspekt i detta är att orsak-verkan-sambanden skall visualisera hur strategi skall förverkligas. Tydliga samband skall kunna följas inom hela styrkortet. Målen för måtten är sedan

¹³¹ Olve *et al.*, *a.a.*, s. 49.

Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999).

¹³² Kaplan, Norton, *Från strategi till handling Balanced Scorecard* (1999), s. 25.

uppdelade på olika tidsperspektiv vilket ytterligare förtydligar den strategiska riktningen. Dessutom skall olika BSC inom företaget kunna sammanlänkas, det vill säga att en aggregering skall kunna ske. Den strategiska inlärningsprocessen skall ytterligare förstärka det strategiska tänkandet och därmed strategiimplementeringen. BSC blir på detta vis en mer holistisk modell relativt strategiimplementering. Emellertid skall det framföras att exempelvis Nørreklit samt Lindvall ifrågasätter användandet av orsak-verkan-samband. Den förstnämnde ställer sig frågande till om dessa överhuvudtaget finns.¹³³ Vidare menar författarinnan att många av sambanden i modellen inte är så entydiga som de framställs. Lindvall menar som ett led i detta att det är vanligt att orsak-verkan-samband inte utvecklas.¹³⁴ Förklaringen kan enligt honom finnas i svårigheten att finna samband som är meningsfulla.

Malmi menar i samband med detta att BSC är ett mätsystem med finansiella och icke-finansiella mått.¹³⁵ Detta trots att inga orsak-verkan-samband finns. Ytterligare resultat från forskning visar att modellen inte får den centraliserade utformning som i teorin. Lindvall menar vidare att många av dagens företag använder BSC som ett styrverktyg med empowerment (decentralisering), vilket skall leda till större delaktighet bland medarbetarna. Balansgången är mellan ett hierarkiskt ledningssystem för kontroll samt ett decentraliserat verktyg för att understödja specifika organisationsstrukturer. Detta torde störa den uniforma bild av strategiimplementering som påvisats i ovanstående text. Orsak-verkan-sambanden är trots allt en viktig del i den teori om BSC som finns. Den skall exempelvis visualisera den strategi som ett företag har. Det skall med dessa bli lättare att förstå verksamheten. Att aggregering inte sker av BSC på olika nivåer är vidare ett problem då det kan visa att det inte är lätt att finna sammanhängande mått på olika nivåer. Detta borde implicera att en mer lokal förankring är vanlig av BSC på olika nivåer i förhållande till de centrala indikationerna. Sammanfattningsvis torde detta innebära besvär för den bild som ges i teorin.

3.9.1.2 Process i förhållande till resultat- och kostnadsfokus

En ytterligare skiljelinje mellan budget och BSC är att den senare modellen genomsyras av ett processtänkande medan budget istället utgår från olika ansvarsenheter. Detta är också ett utslag av den kritik som riktats mot budget (jämför avdelning 3.1). Budget utgår från olika ansvarsenheter inom företaget. Kritiken har på grund av detta riktats mot att ett revirtänkande blir fallet. Detta är något som BSC-modellen försöker komma till rätta med trots att ansvarsrollen även kan skönjas i denna modell. BSC skall idealiskt vara aktivt för en affärsenhet (business unit) och avdelningar. De olika BSC inom ett företag skall kunna aggregeras till högre hierarkier. Med tanke på att BSC innehåller

¹³³ Nørreklit, *a.a.*

¹³⁴ Lindvall, *Verksamhetsstyrning* (2001), s. 230 ff.

¹³⁵ Malmi, *Balanced scorecards in Finnish companies: A research note* (2001), s. 216.

fler perspektiv blir därmed företagets mål som helhet mer visuellt, och den lokala enhetens aktiviteter mer sammanlänkade med företaget som helhet. Det entydiga finansiella tänkandet undanskymms då särskilt med tanke på att ett processperspektiv finns inom BSC. Processperspektivet inom BSC bidrar även till att ett revirtänkande kan minskas. Fokus skall istället läggas på de aktiviteter som en affärsenhet eller avdelning skall utföra för att uppnå finansiella resultat. På så vis riktas uppmärksamheten mot vägen till de finansiella målen.

3.9.1.3 Fler perspektiv i förhållande till ett perspektiv

En annan skillnad som är bland de mer synliga är det faktum att användandet av BSC utgår från fler perspektiv än det finansiella vilket präglar det av budget. Den viktigaste skillnaden mot budget är att icke-finansiella och externa mått framkommer i modellen. Icke-finansiella mått tillkommer i tre perspektiv till skillnad från budget som vanligtvis inte har något relativt dessa perspektiv. Dessutom tillkommer ett externt perspektiv i form av ett kundperspektiv. Detta är något som traditionella ekonomistyrningen fått kritik för att den saknade. Anhängigt detta är det faktum att den mångfacetterade bild som BSC ger medarbetarna, medför större chanser att identifiera sig med företagets vision och strategi. Traditionellt har budget med dess ekonomiska termer varit ett språk för chefer och controllers inom företag. Den bilden kompletteras nu med ett annat sorts språk som övriga medarbetare kan identifiera sig med. Dessutom är det viktigt att påpeka att företagets aktiviteter blir mer transparenta tack vare BSC. Längre användes budget för att åskådliggöra företagets aktiviteter. Emellertid visar de finansiella resultaten enbart på ett slutresultat för de aktiviteter som genomförts i företaget. Med BSC öppnas en svart låda upp och aktiviteterna blir transparenta på ett annat vis och i flera perspektiv. Vägen till de finansiella målen blir nu synlig.

3.9.1.4 Deltagande i förhållande till mindre deltagande

En annan tydlig skillnad som syns mellan budget och BSC är den som handlar om medarbetarnas deltagande relativt modellerna. Olve och Bergstrand menar att budgeterare är de som ansvarar för att olika delbudgeter upprättas och genomförs.¹³⁶ Detta är oftast lika med dem som är enhetschefer vid olika organisatoriska nivåer. Rent teoretiskt berörs inte lika många medarbetare av användandet av budget som det av BSC då den senare modellen kräver medarbetarnas deltagande på ett starkare sätt. Som vi sett tidigare i uppsatsen (se avdelning 3.8) är kommunikationen en mycket viktig faktor relativt BSC. Medarbetarnas förståelse för modellen är viktig. Olve et al. menar bland annat att det är viktigt att medarbetarna är delaktiga vad gäller uppställandet av mått och mål. På så vis kan medarbetarna lättare ta till sig vision och strategi.

¹³⁶ Olve, Bergstrand, *a.a.*, s. 86.

Motivationen ökar dessutom. Samma författare menar även att företaget på så vis får ett annat språk som lämpar sig för icke-ekonomer. Slutsatsen torde bli att deltagandet bland medarbetarna totalt sett är högre vad gäller BSC relativt budget.

3.9.1.5 Långsiktiga i förhållande till kortsiktiga mål

Vad gäller tidsperspektiven är dessa längre i BSC än budget. Detta oavsett vilken typ av budgetutformning (se avsnitt 3.5.1) man talar om. I strikt mening är budgeten en omräkning av handlingsplanerna uttryckta i ekonomiska termer. BSC präglas av en blandning mellan lång- och kort sikt. Till att börja med konkretiseras strategin i strategiska mål inom varje perspektiv. Dessa beskriver hur man, inom varje perspektiv, skall nå den önskade visionen. Det mest konkreta underlaget för de mål som sätts upp inom varje perspektiv är de kritiska framgångsfaktorerna som är ytterligare en nedbrytning av de strategiska målen. Också dessa präglas av en långsiktighet. Vad gäller målen för måtten inom varje perspektiv har dessa tidsperspektiv om tre till fem år samt ett år. På detta vis torde en större konformitet finnas relativt företagets strategi då den av naturlig orsak är på lång sikt. Detta är även en naturlig del då måtten konkretiserar strategin. Dessutom uttrycks målen inom flera perspektiv varför inte enbart de finansiella termerna visualiseras. Denna långsiktighet faller bort med budget då den oftast uttrycker ett tidsperspektiv om ett år och dessutom i finansiella termer.

Som vi belyst ovan pekar några författare på att en kompletterande relation mellan användandet av budget och det av BSC är möjlig. Texten ovan tycks också peka åt detta håll. När man ställer budget i förhållande till BSC kan man relativt ett antal faktorer se att förutsättningar finns för en kompletterande relation.

4 Tre fallstudier

I detta kapitel presenteras fallstudierna som gjorts vid de tre fallföretagen WM-data Utilities, Lunds Energi och Alfa Laval. Således är kapitlet uppdelat på tre avdelningar med fyra avsnitt inom varje. Avsnitten har samma rubrikstruktur inom de tre olika avdelningarna. Detta underlättar för läsaren då stringensen lättare kan följas i uppsatsen, således sker en adekvat övergång mellan teori- och analyskapitlen.

4.1 WM-data Utilities

WM-data Utilities (i fortsättningen WMDU) är stationerat i Malmö och har cirka 250 medarbetare. WMDU är dotterbolag till WM-data med Sydkraft som fyrtioprocentig delägare. Således är WMDU medlem i WM-data koncernen. Den övergripande affärsidén för WMDU är: ”WMDU skall genom ett brett utbud av design- och IT-relaterade tjänster skapa ökad effektivitet och konkret nytta för valda kundsegment.” Tjänsterna handlar om ett helhetsansvar där WMDU skall leverera lösningar som ger användbar och bestående nytta. WMDU har dessutom ett dotterbolag vilket kallas WM-data Utility Services.

Visionen för WMDU lyder: ”Den dominerande partnern inom verksamhetsstöd för utilitybranschen.” Några av WMDU:s kunder är Sydkraft, Lunds Energi, Sjöbo Energi och Ringsjö Energi. Utilitysektorn innefattar främst bolag inom energi-, vatten- och miljöbranschen. Detta manifesteras också då en medarbetare förtäljer att Sydkraft står för 55 % av omsättningen inom WMDU.

Organisationen kan bäst beskrivas genom fem funktioner med en central stab samt VD ovan dessa. Den centrala staben innefattar administration och Business Control. De fem funktionerna är marknad, affärsutveckling, konsult, systemkonsult och infrasupport. Marknad innefattar två aktiviteter: marknadsföring och försäljning. Försäljning handhar en initial kontaktyta mot kunder, vilket sedan förgrenas genom andra funktioner vilka arbetar med specifika tjänster. Affärsutveckling beskrivs som en förstärkning för ledningsgruppen i det köpande företaget. Spetsfunktionen är strategiimplementering och förändringsarbete i diverse företag. Konsultfunktionen består av medarbetare med unik kompetens inom utilitybranschen. Denna funktions huvudsakliga arbete handlar om att anpassa tjänster för kunderna. Systemkonsult är namnet på den funktion som utvecklar och förvaltar produkterna, samt ger support på dessa. Detta är en av de viktigare funktionerna. Infrasupport innefattar infrastruktur inom IT och drift av applikationer och nätverk.

4.1.1 Strategiprocessen

Business Controllern på WMDU beskriver, då strategi kommer på tal, en iterativ process för oss. Denna kallas ledningsprocessen. Bäst åskådliggörs den med hjälp av ett verksamhetsår.¹³⁷ Den första handlingen innefattar att styrelsen gör en strategiinitiering, vilken preciserar på en låg detaljnivå verksamhetens övergripande inriktning. Med utgångspunkt i detta underlag startar en strategiprocess som innefattar ledningsgruppen samt funktionsledningarna. Denna process innehåller en omvärldsanalys, marknadsanalys samt en analys av företagets starka och svaga sidor och utmynnar i att ledningsgruppen lägger fram ett förslag till en verksamhetsplan (30-48 månaders perspektiv) som styrelsen sedan tar beslut angående. Viktigt att notera är att ledningsgruppen består av VD, Business Controllers samt operativa chefer (funktionschefer). Verksamhetsplanen innebär den första av tre loopar i WMDU:s ledningsprocess. Verksamhetsplanen beskrivs av en funktionschef som ett dokument med ganska låg detaljnivå. Den innehåller strategiska mål men de är övergripande. Funktionsledningarna består i huvudsak av funktionschefen samt olika gruppchefer.

Nästa loop innebär att funktionsledningen utifrån den fastställda verksamhetsplanen får i uppdrag av ledningsgruppen att utforma handlingsplaner (18-24 månader) för varje funktionsenhet. Strategin i verksamhetsplanen tolkas alltså av underliggande hierarkier. Handlingsplanerna kommer till genom en process där funktionsledningen träffas och diskuterar vad företagets övergripande strategi innebär för funktionen. Enligt respondenten undersöks först vad strategin innebär för funktionen på längre sikt (tre till fem år). Därefter avhandlas strategins påverkan på funktionen sett ur ett kortare perspektiv (18-24 månader). Vidare skall funktionsledningen ta fram en råbudget (tolv månader) för det kommande året. Business Controllern på WMDU säger att budget avspeglar handlingsplanen i ekonomiska termer. Denna process kallas för förankringsprocessen.

När funktionsledningen anser sig färdiga med handlingsplanerna för funktionerna avhandlas dessa på ett strategiskt möte med ledningsgruppen. Därefter fastslås en konkret budget samt handlingsplaner för de olika operativa enheterna av styrelsen. Handlingsplanerna och budgeterna för varje funktion bildar tillsammans en affärsplan för WMDU. Affärsplanen är alltså en aggregering av handlingsplaner samt funktionsbudgeter. Denna affärsplan spelar en central roll i WM-data koncernen då det föreligger ett krav från moderbolaget att detta dokument skall rapporteras in.

Den tredje och sista loopen som företaget benämner som den operativa loopens innefattar uppföljning. Detta innebär att man tittar på i vilken mån utvecklingen följer verksamhetsplanens ramverk. I uppföljningsprocessen är budget och BSC

¹³⁷ WM-data Utilities, *Ledningssystem på WM-data Utilities* (2003).

beståndsdelar. Enligt Business Controllern används verksamhetsplanen för att skapa ett åtagande mellan ledningsgruppen och styrelsen. Handlingsplanerna används för att skapa åtagande mellan operativa funktioner och ledningsgruppen.

4.1.2 Budgetprocessen

Initialt berättar Business Controllern att företaget på ett övergripande plan budgeterar på fem intäktsgupperingar och fyra kostnadsgrupperingar. De viktigaste intäktsgupperingarna på denna nivå är konsultarbete, dataproduktion och underhålls-/serviceavtal. Kostnadsgrupperingarna är enligt Business Controllern mer traditionella och innehåller grupperingarna varor & tjänster för vidarefakturering, personalkostnad, övriga externa kostnader samt avskrivningar.

Avslutningsvis menar respondenten att det, vad gäller funktionerna, sker en ganska kraftig detaljering. Detta gäller främst intäktsgupperingarna. Fokuseringen på resultatorienterade faktorer stöds av en funktionschef som menar att resultat- och försäljningsbudget är fokus relativt budgetering. Funktionsbudgeterna blir alltså en konsolidering av gruppbudgeter.

Business Controllern beskriver att varje funktion inom WMDU i slutet av varje månad börjar summera intäkter och kostnader som den tionde i månaden därefter rapporteras in till stabsenheten Business Control. Dessutom säger samme respondent att varje funktion därefter gör en prognos för resten av budgetåret, det vill säga den ursprungliga budgetperioden. En funktionschef uttrycker sin vilja om ändrad prognosperiod då personen menar att det varit bättre att kontinuerligt se tolv månader framåt eftersom personen i sådana fall haft bättre överblick över var funktionen är på väg.

Då vi frågar respondenterna gällande budgetuppställandet syns tydligt kopplingen mellan handlingsplaner och budgeter. Vi får ett antal samstämmiga svar som i stort sett innebär att budgeten, för funktioner, skall följa handlingsplanerna och att företaget på detta vis sätter siffror på handlingsplanerna. Budget blir med detta synsätt en översättningsmekanism.

Tre av respondenterna vid olika hierarkier i företaget betonar att åtagande är en viktig roll för budget. Bäst betonar Business Controllern detta då personen säger att varje funktionsbudget är ett åtagande gentemot företaget. Dessutom betonas uppföljningsrollen av två respondenter. Uppföljningen är, vilket antytts ovan, månatlig. Detta gäller främst möten i ledningsgruppen. Här är det alltså funktionscheferna som får motivera om det skett avvikelser utöver det normala. Om budgetuppföljningen i förhållande till BSC-uppföljningen på de månatliga ledningsgruppmötena, svarar två respondenter på funktionsnivå:

”Det är mer fokus på budget och budgetuppföljning än BSC. Budgeten är överordnat BSC, vilket inte är logiskt.”

”Vi har cirka 20-25 mätetal, varav finansiella är härledda från budgeten. Alla ansvariga gruppchefer inom min funktion ansvarar för olika nyckeltal och att rapportera dessa. Detta sker varje månad på ett ledningsmöte inom funktionen, framförallt de som avviker. Sedan tar jag med mig detta, men inte lika detaljerat. Jag tar upp om det är något som avviker eller sticker ut. Det finns ingen riktig struktur på rapporteringssystemet när det gäller BSC.”

Citaten ovan tycks tyda på att strukturen gällande BSC-rapportering vid ledningsgruppsmötena inte är fullt klar, istället tycks uppmärksamheten läggas på budgetavvikelser.

En respondent menar, att det sker månatliga budgetmöten även inom funktionen gentemot säljcheferna. Chefen för denna funktion menar att säljchefernas rapporter lämnas in och sammanställs för en rapportering vid det månatliga ledningsmötet. Dessutom sker det anhängigt säljchefernas rapporter en genomgång av dessa säljbudgeter. Här fokuseras på utfall kontra budgeterade siffror samt motiveringar därtill. En gruppchef inom en funktion beskriver ett mer passivt förhållningssätt till budgetuppföljning mot sina medarbetare. Personen menar att medarbetarna inom gruppen inte alls är inblandade vad gäller budget. Istället ges bara information gällande budget vid de gruppmöten som sker var fjortonde dag. I kontrast till detta berättar en annan gruppchef att det finns fyra teamchefer inom dennes grupp som alla är involverade i budgetprocessen. Dessa teamchefer har inget ekonomiskt ansvar, men de har ändå ett ansvar att planera för sina produkter. Alla teamchefer följer upp sina respektive produkter varje månad och rapporterar vidare till den ekonomiskt ansvariga gruppchefen som sammanställer alla teams rapporter till en budget. Efter detta rapporterar gruppchefen i sin tur till sin funktionschef.

En gruppchefs inställning till budget tycks vara att den är ett sekundärt instrument. Personen beskriver relationen till det finansiella perspektivet i funktionens BSC genom att påpeka att budgeten är kopplad till det finansiella perspektivet. Gruppchefen menar att budget exempelvis skall spegla de tillväxtmål som satts i det finansiella perspektivet. Mått och mål i gruppens BSC tycks alltså fastslås först, innan budgeten räknar om detta till finansiella tal. I gruppens BSC finns också mått från funktionens BSC som olika gruppchefer har ansvar.

Skönjas kan även det faktum att översättningen av handlingsplanerna och BSC till budgeter inte skett smärtfritt vid detta år. Meningen med verksamhetsplanen och

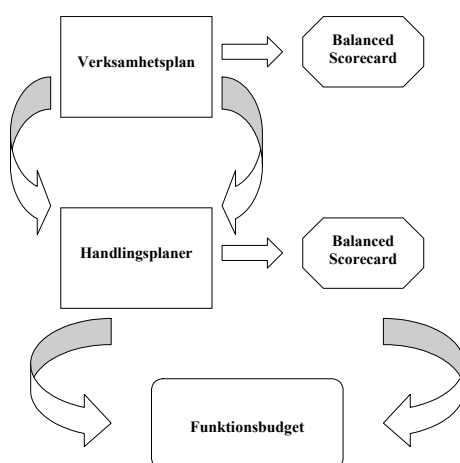
handlingsplanerna är att dessa först skall översättas till mål och mått för BSC. BSC finns således kopplat till både verksamhetsplanen och handlingsplanerna. Budget skall alltså vara en översättning av den handlingsplan som först översatts till ett BSC inom funktionerna. Meningen är alltså att budget skall spegla både handlingsplaner och BSC. Emellertid säger en gruppchef följande:

”En bit in i processen dök budgeten helt plötsligt upp. Vi hann inte sätta mål och mått innan den dök upp. Budgeten fick styra mål och mått, det är inte riktigt bra.”

Samme gruppchef menar att processen brukar vara en kombination av faktorer. Detta innebär att mål och mått sätts i BSC. Därefter kan budgeten utvisa att detta inte är möjligt då budgeten diskuteras med överordnade hierarkier. På grund av detta måste då mål och mått revideras. Liknande mönster kan urskönjas då en funktionschef menar att budgetarbetet började innan några mål och mått satts i funktionens BSC.

4.1.3 Användandet av Balanced Scorecard

Som vi beskrivit tidigare är BSC nära sammankopplat till det som i företaget benämns verksamhetsplaner och handlingsplaner. Business Controllern i företaget menar att BSC i huvudsak finns på två hierarkier. Det ena har samma tidshorisont som verksamhetsplanen. Detta beskrivs som ledningsgruppens åtagande mot styrelsen. Genom detta instrument följs ledningsgruppen upp. Detta BSC är alltså en avspegling av verksamhetsplanen. Det andra BSC ligger på funktionsnivå och varje funktion har ett BSC. Dessa BSC beskrivs som ett åtagande för funktionscheferna mot ledningsgruppen.



Figur 4.1 Balanced Scorecard som översättningsmekanism

Som vi ser i figur 4.1 och vilket läsaren kunnat följa i avsnitt 4.1.1 utformas handlingsplaner utifrån den verksamhetsplan som ledningsgruppen fastslagit. Handlingsplanerna blir således ett liknande åtagande fast på en lägre hierarki, i detta fall mellan funktionscheferna och ledningsgruppen. Flera medarbetare pekar på att de olika funktionsbudgeterna är en översättning av handlingsplanerna samt mål och mått för BSC. Verksamhetsplanen är alltså ett riktmärke i denna process. Då vi intervjuat flera medarbetare observerar vi dock kopplingarna till BSC.

Då vi genomför intervjuer längre ner i organisationshierarkierna finner vi att en grupp har BSC även om gruppchefen i detta fall inte använder terminologi som är förknippat med BSC. Emellertid uppvisar personen att det finns mått inom olika perspektiv. Till de olika perspektiven noterar vi även att det finns strategiska mål, kritiska framgångsfaktorer samt ansvariga personer för olika mått. Även inom en annan grupp kan vi identifiera ett BSC.

Vid intervjuerna framstår BSC klart som ett mätsystem med olika mål. Business Controllern uttrycker att BSC på det övergripande planet fungerar som ett viktigt verktyg för att bevaka att företaget är på väg i rätt riktning. I samband med detta implicerar Business Controllern BSC:s roll som kommunikationskanal då personen menar att verksamhetsplanen skall vara kommunicerbar till medarbetarna. Härmed tycks BSC förtydliga budskapen i verksamhetsplanen.

I det övergripande BSC finns fem perspektiv: Finansiellt-, kund-, process-, innovation- och medarbetarperspektiv.¹³⁸ Utifrån dessa har fem strategiska mål (ett för varje perspektiv) identifierats. I sin tur har sedan strategiska mål definierat kritiska framgångsfaktorer, mål och mått inom de olika perspektiven för BSC på den översta hierarkin. Måtten varierar mellan två till sju beroende på perspektiv. Vad gäller orsak-verkan-samband säger Business Controllern:

”Vi har förkastat kausalförhållandena. Jag kan inte se att det skulle kunna fungera i verkligheten. Har inte hört någon som använt sig av detta.”

Motivet till att införa BSC i företaget var enligt Business Controllern att företaget var för dåligt vad gäller uppföljning. Vidare menar respondenten att det inte tidigare fanns någon koppling mellan strategi och strategiska mål samt budget. I dag beskriver samme person BSC som mer integrerat i verksamheten än vad det var i början då det främst skulle vänja medarbetarna vid nya mätetal. Respondenten menar att ett åtagande markerades med hjälp av budgeten, men företaget följde inte upp och säkerställde att de var på rätt väg i relation till strategin. Vad vi förstår togs beslutet att BSC skulle införas i företaget av ledningsgruppen.

¹³⁸ WM-data Utilities, *Balanced Scorecard för WM-data Utilities AB* (2003).

BSC på funktionsnivå bygger på ettåriga mål. En funktionschef menar att de i ett första läge vid implementeringen av BSC försökte anlägga modeller där måtten kunde aggregeras. Detta gick emellertid inte alls, varför ingen aggregering sker i dagsläget. I dag sker alltså större lokal anpassning vad gäller BSC. BSC i företaget identifieras av en del respondenter som ett översättningsmekanism. Det blir helt enkelt lättare att skapa handlingsplaner och funktionsvisa BSC utifrån det faktum att BSC på den övergripande nivån förtydligar verksamhetsplanen. Därmed inte sagt att måtten aggregeras. Att det primärt är mellan verksamhets- och handlingsplaner som det finns en tydlig koppling förtäljer en funktionschef för oss. Denne förklarar att BSC fungerar som en översättningsmekanism av handlingsplanen som är nedbruten från verksamhetsplanen. Respondenten säger följande:

”Den stora förändringen har varit införandet av icke-finansiella nyckeltal. De finansiella nyckeltalen och dess rapportering har funnits hela tiden.”

Vad gäller uppbyggandet av funktionens BSC menar en funktionschef att funktionen inte varit lika teoretiska och rigida i förhållande till det BSC som finns representerat på den övergripande nivån. Detta förtydligas då vi inte finner strategiska mål eller kritiska framgångsfaktorer inom denna funktion. Istället bryts verksamhetsplanen ned till en handlingsplan för funktionen. Denna ligger sedan till grund för de uppdrag och mål som delegeras ut till olika grupper inom funktionen. När denne funktionschef berättar om BSC upplever vi att det i stort sett är ett antal finansiella- och icke finansiella mått, vilka sedan kallas BSC. Målen dokumenteras då i funktionens BSC. Respondenten menar vidare att det handlar om ett antal måttal. Funktionschefen beskriver det totala antalet mått som 20-25. Samme person menar att dessa mål sätts upp tillsammans med de gruppchefer som finns inom funktionen. Personen menar att olika gruppchefer har olika mått, vilka de är ansvariga för.

Intressant är att en gruppchef som vi intervjuat menar att dennes grupp har upp till 60 mått vilka personen menar skall uppfyllas för att handlingsplanerna skall genomföras. Här upplever vi större delaktighet från medarbetarna. Detta på grund av att gruppchefen menar att det för dessa mått förekommer ett antal möten där alla medarbetare är med och tycker till. Här beskrivs delaktigheten som stor och aktiviteter för att uppnå målen till måtten identifieras. En annan gruppchef uppvisar ett mer formellt arbetssätt vad gäller BSC. Personen menar att det för gruppen, för vilken personens ansvar ligger, tas fram strategiska mål, kritiska framgångsfaktorer och mått. Vi upplever att det är gruppen som helhet som diskuterar vad handlingsplanen innebär för dem. Emellertid torde detta vara svårt, då det tycks vara så att enbart gruppchefen arbetar fram handlingsplanen tillsammans med andra gruppchefer samt funktionschefen inom funktionen. Därefter arbetas de olika parametrarna för gruppens BSC fram. Intressant är även att gruppchefen menar att olika personer är ansvariga för olika mått. Målen för måtten tycks ligga på en tidsperiod om ett år. Personen menar att företaget nu funnit en

arbetsform som innebär att handlingsplaner arbetas ner i organisationen, och att mer verksamhetsknutna mått arbetas fram. Intressant inom denna funktion är alltså att arbetssättet med BSC inte tycks vidare formaliserat på det övre planet, men att en starkare formalisering kan anas på gruppnivå inom funktionen.

Uppföljandet av BSC beskrivs som månatligt av funktionschefen. Ett möte, inom funktionen, med de olika gruppcheferna sker då och avvikelser diskuteras gällande de mått som finns för de olika grupperna. Eventuellt kan dessa avvikelser diskuteras på ledningsgruppsmötet (högre hierarki). En gruppchef menar att det förekommer informationsmöte var fjortonde dag. Vid dessa möten är alla medarbetare med. På mötena förekommer information om måtten som identifierats inom gruppen. Inga dialoger om åtgärder tycks emellertid förekomma.

En annan funktionschef uttrycker i relation till uppställandet av funktionens BSC att medarbetarna är delaktiga, men att BSC-processen inte behandlats tillräckligt bra. I denna funktion verkar det endast finnas mått och inga strategiska mål eller kritiska framgångsfaktorer. Detta är samme funktionschef som menar att budget behandlas mer än BSC under de månatliga ledningsgruppsmötena (se avsnitt 4.1.2). Dessutom säger respondenten:

”På månadsmötena som jag har i funktionen står det på agendan att vi skall följa upp BSC, men vi har inte gjort det.”

Inom funktionen används BSC till varierande utsträckning i dialogen. Här beskrivs budget som central och funktionschefen menar att BSC tas fram när budgeten är fastställd. Respondenten upplever att BSC inte styr budget. Avslutningsvis menar personen att BSC och budget är två skilda företeelser. I företaget kan det skönjas en tendens till att integrationen av BSC genom företaget inte fungerar på ett tillfredsställande sätt. Kommunikationen mellan olika hierarkier i företaget gällande BSC fungerar ej. Mycket pekar på att majoriteten av kommunikationen sker genom andra kanaler. Dock finns BSC på alla hierarkiska nivåer, men utvecklingsgraden tycks vara varierande. Kunskapen vad gäller modellen tycks även den vara varierande. Detta får stöd från en av gruppcheferna som uttrycker följande:

”BSC är ett ord för mig som jag inte riktigt vet vad det är.”

Vidare uttrycker samme respondent att BSC är något som förekommit tidigare, men att det råder osäkerhet huruvida det fortfarande används.

4.1.4 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

Då vi genomfört fallstudien inom WMDU kan vi identifiera en relation vad gäller budget och BSC. Som skådots i figur 4.1 (se ovan) är det meningen att budget skall föregås av verksamhets- och handlingsplaner samt BSC. Vi tycker oss se en tydlig struktur vad gäller relationen. BSC:s roll i figuren är att förtydliga och kommunicera de planer som finns på olika nivåer. I stort identifierade vi att BSC på funktionsnivå fungerade som en översättningsmekanism av handlingsplaner. Samma resonemang är alltså applicerbart vad gäller verksamhetsplanen för företaget.

Medarbetare i företaget menar att målen som satts för de olika måtten inom funktionens BSC är vägledande för budgetarbetet. Måtten är sedan olika gruppchefer ansvariga för och tar hänsyn till då budgetering utförs. Budget kommer på detta vis att utvisa huruvida målen skall revideras eller inte, det vill säga om det är möjligt att nå målen enligt finansiella ramar som budget visar. Vad gäller det finansiella perspektivet och dess koppling till budget tycks en av gruppcheferna inom en funktion implicera att budgeten utvecklas inom ramen för det finansiella perspektivet. Gruppchefen pekar speciellt på de tillväxtmål som förekommer i det finansiella perspektivet vilka sedan ligger till grund för budgetmålen. Emellertid menar samma respondent att företaget stött på problem relativt detta när tillvägagångssättet skulle genomföras i praktiken (se avsnitt 4.1.2). På det hela taget vill vi med detta mena att den huvudsakliga logiken inom företaget är att BSC, tillsammans med handlingsplaner, skall vara en precedens för budget. Som framkommit ovan stöds detta av en medarbetare som menar att företaget tidigare var dåligt vad gäller uppföljning. Ett av huvudmotiven för införandet av BSC var således att det tidigare inte fanns någon koppling från budget till strategi och strategiska mål. Detta skall vara fördelen med BSC enligt respondenten.

Relationen mellan budget och BSC är mot ovanstående bakgrund ett systematiskt tillvägagångssätt. Det är de olika funktionsbudgeterna som skall skapas utifrån handlingsplaner samt mål för måtten inom BSC. En ytterligare motivering till detta systematiska tillvägagångssätt är det faktum att både budget samt funktionernas BSC har ett tidsperspektiv om ett år. Detta torde underlätta en relation av nämnda slag. Vidare tycks företaget få en holistisk bild då budget och BSC studeras i relationen. Detta med tanke på att BSC främst innehåller icke-finansiella mått och budget enbart finansiella. Vid intervjuer tycks detta underlätta uppbyggandet av budgeterna.

Vid en närmare studie av relationen mellan BSC och budget tycks mycket peka på att de kompletterar varandra, och ingen av modellerna verkar betonas mer än den andra. Då vi studerat dokument rörande ledningsprocessen (se avsnitt 4.1.1) har den ovan nämnda relation kunnat utrönas. Denna bild, av relationen, visar sig något modifierad då vi genomfört intervjuer på flera hierarkier i företaget och på så vis fått en mera holistisk bild. Den bild som vi observerat genom intervjuerna och som läsaren kan ta del av ovan

visar på ett fenomen där budget omedvetet tycks ådra sig något mer uppmärksamhet vid de övre hierarkierna i företaget. BSC tycks betonas i de lägre hierarkierna även om variationer förekommer. På dessa lägre hierarkier tycks kontakten för medarbetare, som inte besitter en chefsposition, främst ligga inom ramen för BSC.

4.2 Lunds Energi

Lunds Energi AB (i fortsättningen LEAB) är stationerat i Lund och har cirka 243 medarbetare. LEAB är en koncern med verksamhet inom fjärrvärme, fjärrkyla, naturgas, elnätjänster och el. Dessutom ingår även kommunikationstjänster och entreprenader. Koncernen har ett antal företag som framförallt är verksamma i södra Sverige men även i Norge. Den övergripande affärsidén är: ”att genom hel- eller delägda dotterbolag eller för andra ägare driva och utveckla lokal energiverksamhet som präglas av hög leveranssäkerhet, hög servicenivå gentemot kunder, rimliga priser, rationell energianvändning, liten miljöpåverkan och skälig kapitalavkastning.” Lunds Energi är till 97,5 % ägt av Lunds kommun och till 2,5 % ägt av Lomma kommun. Emellertid drivs företaget som ett aktiebolag.

LEAB har en vision som lyder: ”Lunds Energikoncernens vision är att vara regionalt ledande och att uppfattas som den mest attraktiva samarbetspartnern för svenska energiföretag och deras ägare, vilka har en stark ambition att vara oberoende av de dominerande kraftproducenterna.”

Företaget är strukturerat utifrån fem affärsområden. Dessa är organiserade efter de fem geografiska marknaderna Lund, Torsås och Blekinge (KREAB), Nynäshamn, Västgötaslätten och Sjuhäradsbygden. Affärsområdena är i sin tur indelade i enheter. Vår empiriska studie är koncentrerad kring affärsområdet Lund som består av enheterna Lunds Energi Elnät AB, Energiprodukter och Lunds Energi Försäljnings AB. Huvudsakligen har vi fokuserat på enheten Energiprodukter. Utöver de ovan nämnda enheterna finns även koncerngemensamma funktioner i form av marknad, finans, service, personal och utveckling, elnät, krafthandel samt försäljning. Enheten Lunds Energi Elnät AB är ett helägt dotterbolag som ansvarar för elnätet i Lund- och Lomma kommun. Energiprodukter erbjuder rörbundna energiprodukter, elhandel samt drift och underhåll. Lunds Energi Försäljning AB sköter inköp samt försäljning av el. Enheten handlar aktivt el på spot- och terminsmarknaden Nordpool och konkurrerar således med alla andra elhandelsbolag över hela landet.

4.2.1 Strategiprocessen

Koncerncontrollern på LEAB beskriver relativt strategi att det är koncernledningen som tar fram affärsidé, vision samt strategiska mål för verksamheten. Emellertid finns det även en koncernstrategi som fastslagits av styrelsen och som ligger till grund för koncernledningens strategiarbete som resulterar i strategiska mål. Detta kan även uttryckas som en typ av direktiv på vilken koncernens strategi vilar. Denna är:

”Lunds Energi skall bli en ledande lokal aktör i södra Sverige. Och som tidigare handlar det inte bara om att växa geografiskt, utan även om att utveckla nya tjänster som efterfrågas av våra kunder.”

Baserat på detta direktiv arbetar koncernledningen fram ett underlag för affärsidé, vision samt strategiska mål, vilket styrelsen därefter beslutar om. Styrelsen tar alltså beslut angående konkretiserade och mätbara mål för LEAB:s verksamhet i Lund och Lomma med omnejd. Detta strategimöte sker årligen då man reviderar de gamla målen och arbetar fram nya strategiska mål. Före årets slut skall styrelsen ta beslut angående dessa mål som är sju till antalet.

Parallellt med den strategiska förankringsprocessen på koncernnivå får dotterbolagsstyrelserna i uppdrag att besluta om konkretiserade och mätbara mål för sina respektive verksamheter. De strategiska målen för koncernen samt koncernens affärsidé bildar ett ramverk för döttrarnas och underliggande enheters arbete med BSC (se nedan) menar en enhetschef vi talat med. Denna nedbrytningsprocess i enheterna och i döttrarna involverar enhetschefen, avdelningschefer och medarbetare. Tillsammans diskuteras de strategiska målen fram och förankras sedan uppåt i de lokala styrelserna. På ett möte i januari skall alla döttrars och enheters mål redovisas, dessa är dock inte föremål för några beslut då dessa redan fattats i de lokala styrelserna. Vid ett möte med en av avdelningscheferna framkommer det att denne inte är delaktig i strategiarbetet för företaget. Däremot är respondenten involverad i strategiarbetet på enheten vilket innebär att bryta ner de strategiska målen till mått och mål inom enhetens BSC. Personen uttrycker att enheterna är hårt styrda uppifrån:

”De sätter ramarna inom vilka vi kan röra oss.”

Det tycks vara så att företaget i mångt och mycket är toppstyrt. Lägre chefer tycks inte ha speciellt mycket att säga till om vad gäller strategiprocessen. Dock har de ett visst spelrum inom de ramar som övergripande hierarkier givit dem.

4.2.2 Budgetprocessen

En controller vid en enhet som studerats uttrycker att det är strategi och vision som ligger till grund för prognosuppställandet. Detta stämmer med den bild en enhetschef målar upp för oss. Denne menar att nedbrytning av de strategiska målen för koncernen till mål och mått inom BSC sker innan prognosarbetet startar. Detta stöds av en avdelningschef som menar att denne tar hänsyn till målen och måtten i avdelningens BSC när personen prognostiserar. Personen räknar upp ett antal mått som denne tar hänsyn till i prognostiseringen. Företaget använder sig av tolv månaders rullande prognoser. De använder sig av tre prognoser som kallas P0, P1 och P2. Prognoserna görs alltså varje tertiäl och revidering sker i samband med detta. Vid varje prognostillfälle prognostiseras de efterföljande tolv månaderna. Målen sätts i samband med prognos P0, då det prognostiserade ekonomiska resultatet för kalenderåret sätts. Vid prognostillfällena P1 och P2 görs avstämningar gentemot de uppsatta målen.

Då enheterna har ett resultatansvar sätts prognoserna per enhet. Dessa lämnar då ifrån sig prognoser över investeringar, resultat samt en prognos över personalkostnader. Enhetsprognoserna rapporteras därefter in och sammanställs centralt. Enhetsprognoserna är en konsolidering av avdelningsprognoserna. Enligt koncerncontrollern går VD:n igenom och kontrollerar relevansen i prognoserna. Därefter följer en diskussion angående rimligheten med respektive enhetschef. Slutligen sammanställs prognoserna till en prognosrapport som skickas till styrelsen för beslut. När det gäller detaljeringsgraden är prognoserna likvärdiga den gamla budgeten. Den är uppbyggd runt en kontoplan som är baserad på basplanen. Måltalen i prognoserna består endast av intäkts- och kostnadsposter. Enheterna använder sig i dagsläget av ekonomiskt resultat och för tillfälligt används ingen balansräkning. Däremot uttrycker ekonomichefen att den centrala finansfunktionen använder sig av en balansräkning. Dock poängteras det att tillräcklig tid ej ges i uppställandet av denne.

Alla enheter startar arbetet med P0 den första december. Inom en av enheterna delegeras ansvar ut på de olika avdelningarna. Prognosarbetet kan alltså på denna enhet kategoriseras som delegerat. Detta arbete skall sedan redovisas cirka den 20 januari nästa år. Styrelsen får sedan detta presenterat för sig på ett styrelsemöte i februari då det slutligen klubbas. Då de olika enheterna skall göra sina prognoser (P0, P1 och P2) får de olika prognosförutsättningar från finansfunktionen. Denna information innefattar bland annat styrelsens direktiv för koncernen som innefattar de strategiska målen. Mer kopplat till prognoserna finns det bedömningar för inflation, valuta, lönekostnader och kalkylränta. Dessa förutsättningar skickas ut centralt och därutöver finns det egna prognosarbeten inom avdelningarna. En avdelningschef beskriver att prognosarbetet på dennes enhet i dag stannar vid avdelningschefsnivå. Tidigare provade avdelningschefen att involvera de olika lagen på avdelningen, men eftersom avdelningen arbetar i skift blev det svårt att genomföra. I dagsläget meddelar

chefen för avdelningen de olika lagen hur deras prognos ser ut för den kommande perioden. Samma respondent uttrycker att avdelningen använder sig av mål för ekonomiskt resultat och att de har en prognos för resultat.

Avdelningschefen uttrycker vidare vad gäller prognosarbetet att det läggs ned mer tid än vad de får ut av arbetet. Respondentens inställning kring prognoser kan bäst åskådliggöras genom följande citat:

”Vi börjar gissa ett år framåt vid P0, det året vet man dock hur skatterna kommer att bli. I april gör vi en prognos som sträcker sig tolv månader framåt, då gissar vi helt vilt på de fyra månaderna som ligger efter nästa årsskifte. Vi har ingen aning om vad som komma skall. Vi bara gissar och det är jättekul och lägger massor av tid på det. Sen i augusti gör vi samma dumhet igen, då gissar vi åtta månader på nästa år, har vi tur så vet vi lite mer om skatterna.”

Vad vi förstår är arbetet med P0, P1 och P2 krävande då det förekommer ett stort informationsutbyte mellan avdelningarna inom enheten. Bland annat gäller detta hur mycket energi som skall produceras, bränslepriser och skatter. Vi får även uppfattningen att den avdelningschef vi intervjuat, till viss del, tar hänsyn till de strategiska målen som fastslagits för koncernen. Personen menar att vissa kostnader prognostiseras med hänsyn till dessa. I kontrast till detta menar ekonomichefen att medarbetarna anser att systemet med rullande prognos är ok. Emellertid menar personen att det var en process att få medarbetarna medvetna om att månadsboksluten är lika viktiga som årsbokslutet tidigare var. Nu har det utarbetats rutiner för hur denna process skall fungera och då i huvudsak hur avstämningarna skall säkerställas.

Uppföljning sker månadsvis och då hjälper avdelningscheferna vid enheterna till att analysera resultatet. Då granskas de avvikelser som finns mellan utfall och prognos. Efter att en avvikelseanalys genomförts identifieras orsakerna till avvikelserna. Orsakerna till differenserna måste sedan rapporteras in och presenteras vare sig de är positiva eller negativa. Allt detta sker på ett månatligt möte där avdelningscheferna, kontrollern inom enheten samt enhetschefen träffas. I mitten på månaden kring den 14 eller 15 så är resultatet för månaden sammanställt och en vecka senare skall detta skickas ut till styrelsen. Vid uppföljningsmötena inom en enhet där avdelningscheferna, kontrollern samt enhetscheferna träffas betonade kontrollern att både prognos och BSC diskuteras. Dock menar denne att rent tidsmässigt läggs det mer tid på det ekonomiska utfallet i jämförelse med BSC. Samma svar ger en avdelningschef. Något motsägelsefullt menar dock enhetschefen att lika mycket tid ägnas åt prognos som BSC relativt den enhetsinterna uppföljningen.

Vad gäller uppföljning inom avdelningar vid enheter relativt prognoserna verkar denna vara bristfällig. Två medarbetare som intervjuats menar att de sällan eller aldrig kommer i kontakt med prognos. Detta trots att månadsmöten sker med olika driftschefer samt det faktum att avdelningsmöte där alla medarbetare är med sker. En medarbetare uttryckte att han kom i kontakt med prognos av slump de gånger han fått besked, via e-post, om att uppföljningsmöte skett vid enheten. En annan konstaterar att den enstaka gång han kom i kontakt med prognos var då han framförde önskemål relativt verksamheten till sin avdelningschef.

Vad gäller uppföljning för enheterna berättar ekonomichefen att det finns en agenda efter vilken respondenten tillsammans med en controller och VD:n träffar enhetscheferna. Denna agenda går under namnet förhörtet och sker tre gånger per år kopplat till P0, P1 och P2. Vid förhörtet går prognosen igenom och en avstämning gentemot BSC och målen sker. Om prognos- kontra BSC-uppföljningen på dessa möten svarar två respondenter att den viktigaste uppföljningen är den av prognos. Emellertid får vi reda på att det är ett integrerat dokument som skickas från enhetscheferna inför dessa möten. Både finansiella siffror samt BSC för enhet redovisas i detta dokument.

4.2.3 Användandet av Balanced Scorecard

På LEAB finns det för närvarande inget övergripande BSC. Tidigare har det funnits ett sådant, men det avskaffades då koncernledningen ansåg att det var svårt att aggregera måtten samt att de strategiska målen var svåra att mäta. I dagsläget tycks endast delvis aggregering förekomma inom vissa delar av företaget.

I samband med de årliga revideringarna av mått och mål menar en avdelningschef att personen upplever att stor hänsyn tas till koncernens strategiska mål då enheten utvecklats sina mått. Samma svar ger enhetschefen som betonar att den årliga revideringen av mått och mål tar stor hänsyn till de strategiska målen samt att den sker innan prognoserna sammanställs. Då vi genomför intervjuerna får vi uppfattningen att de strategiska målen är på ett år. Ekonomichefen förklarar förvisso att de strategiska målen inte är tidsbegränsade, men att de per definition är på ett år. I uppbyggandet av BSC är hela enheten delaktig. Enligt en controller på en enhet arbetades deras BSC för enheten fram genom en process där medarbetarna träffades under två dagar. Under dessa dagar diskuterades gruppvis hur föregående års BSC skulle kunna förändras för att spegla enhetens nya strategiska mål. Fokuseringen låg främst på att se över vilka mål som var relevanta samt vilka förändringar som var nödvändiga. Grupperna presenterade därefter sina förslag för ekonomichefen samt enhetschefen. Efter några veckor hölls ett nytt möte där medarbetarna hade möjlighet att komma med fler förslag. Slutligen träffades samtliga medarbetare tillsammans med ekonomichef och enhetschef för att fastställa målen. Det poängteras att ekonomichefen samt enhetschefen har stor inverkan

på de slutgiltiga målen. BSC inom företaget innehåller fem perspektiv vilka är följande: Forskning & Utveckling (F & U), Personal, Interna Processer, Kund och Finans.

Även inom den avdelning vid en enhet som vi studerat har man BSC. Avdelningschefen beskrev att BSC infördes genom en heldag då medarbetarna funderade över lämpliga mått för BSC. På grund av att skiftarbete praktiseras på avdelningen delades avdelningen upp i två grupper. Vad gäller det löpande arbetet med BSC inom avdelningen sker årsvisa revideringar av mått. Detta sker vanligtvis precis innan ett nytt år. Detta sker vid ett möte för avdelningen. I huvudsak menar avdelningschefen som vi intervjuat att vissa delar av avdelningens BSC är anhängigt den överliggande enhetens BSC. Som exempel menar personen att vissa mått kopierats helt. Inte heller vid denna nivå görs alltså några egna strategiska mål, utan istället arbetas dessa fram utifrån enhetens mått och mål.

En controller på enhetsnivå menar att det viktigaste inom företaget är uppföljning mot prognos och att BSC med detta i åtanke ligger vid sidan om. Vidare förklarar personen att BSC mäter mjuka faktorer, men att där finns en viss koppling till BSC tack vare det finansiella perspektivet. Detta tack vare att resultat, avkastning på eget kapital etcetera kan mätas i detta perspektiv. Bilden bekräftas för oss då vi i BSC på enhets- och avdelningsnivå kan se att resultatmått finns inom det finansiella perspektivet. Vidare menar en controller på enhetsnivå att skillnaden jämfört med förr inte är så stor på grund av BSC. Förr hade företaget målstyrning. Problemet var att dessa inte följdes upp. Detta stöds av en enhetschef som menar att orsaken till införandet av BSC var att systematisera målstyrningen och att förbättra uppföljningen. Vidare nämner samma respondent att det är viktigt att mäta andra saker än rent finansiella på grund av att företaget på detta vis kan förebygga problem på ett bättre sätt. Fördelen med BSC beskrivs som att det är lättare att följa upp målen. Samtidigt uttrycks oro för att många medarbetare inte är engagerade i BSC. En av orsakerna som nämns är att många medarbetare är ute och arbetar utanför Lunds Energis lokaler. Detta gör att kontakten med kontorsvärlden inte är så stor och därmed minskar engagemanget för frågor som berör BSC. Den enhetschef vi intervjuat menar att han tycker att avdelningscheferna är mycket involverade vad gäller BSC, men att personen inte har någon vidare uppfattning om hur involverandet ser ut längre ner än avdelningschefsnivå.

Avdelningschefen inom enheten vi studerat menar att sedan införandet av BSC har det generellt blivit mer fokus på målen och uppföljning. Personen anser att det är viktigt med mål för att kunna veta vart man är på väg. Ett stort problem i dag är enligt respondenten att avdelningscheferna måste lägga mer tid på BSC så att det förankras bland medarbetarna. I dagsläget har personen tydligt märkt att ju mer fokus som läggs på BSC desto större blir engagemanget bland medarbetarna. Vad gäller det informella informationsutbytet så diskuteras BSC i princip endast när det uppstår några extremvärden eller när någonting speciellt har hänt. Detta stöds också av två

medarbetare på den studerade avdelningen då de menar att BSC är lågt prioriterat bland medarbetarna. BSC har fallit i glömska och beskrivs som en sekundärsyssla av de två respondenterna.

Då vi studerar LEAB identifierar vi ett antal möten där BSC följs upp på olika organisatoriska hierarkier. För att börja på en låg hierarki vi studerat, avdelningsnivå, sker det månatliga möten mellan de olika avdelningscheferna, kontrollern för enheten samt enhetschefen. Som vi beskrivit tidigare är det samma möten som behandlar prognos. Kontrollern för enheten beskriver att BSC samt prognos rapporteras in genom olika dokument. Samme respondent menar även att han inte har hand om de dokument vari BSC-utfallen redovisas. Istället är det enhetschefens sekreterare som tar hand om detta. Vidare förklarar en avdelningschef för oss att det som huvudsakligen diskuteras på mötena med andra avdelningschefer, kontrollern för enheten samt enhetschefen är avvikelser. Detta oberoende på om det gäller prognos eller BSC. Ändock upplever samme person att mest fokus läggs på ekonomin (prognos) då det är här som flest avvikelser brukar finnas. Emellertid är detta något oklart då enhetschefen menar att både prognos och BSC diskuteras i lika omfattning. Vidare förstår vi att det nästan enbart är enhetens BSC som diskuteras vid dessa möten och inte avdelningarnas BSC.

Den avdelningschef vi intervjuat menar att uppföljning av BSC även sker inom avdelningen. I huvudsak brukar detta beröra de driftschefer som är ansvariga för olika lag inom avdelningen. Vad vi förstår sker möten med avdelningen som helhet högst oregelbundet. Emellertid menar avdelningschefen att det med driftscheferna inte har diskuterats BSC i någon vidare utsträckning sedan sommaren 2003 då semestrarna infann sig. Dessutom menar respondenten att mötena med driftscheferna inte haft någon systematik sedan sommaren. Avdelningschefen beskriver att det blir svårt att hålla en kontinuerlig dialog tack vare detta. Ändock menar respondenten att vissa mått och mål relativt enhetens BSC diskuterats under hösten. Dessa är bland annat mått och mål relaterade till miljövänlig leverans, effektivitet, resurstillgänglighet samt hög och bred kompetens. Orsaken till detta är bland annat att dessa frågor blivit mer aktuella under hösten samt det faktum att varje lag (och därmed driftscheferna) har ansvar för data kopplat till de olika måtten. Emellertid finner vi brister i medarbetarnas (icke driftschefer) kännedom om BSC. Som vi skrivit tidigare menar två av medarbetarna att BSC är en sekundärsyssla som fallit i glömska. På de oregelbundna möten som sker med alla medarbetarna inom avdelningen diskuteras BSC nästan inte alls. En orsak till detta är, enligt en medarbetare, att det helt enkelt inte finns tid för att arbeta med BSC. Istället måste andra aktiviteter prioriteras.

Som vi skrivit tidigare har enhetscheferna varje tertiäl i samband med prognosutformning ett möte med VD, ekonomichef samt en controller. På detta möte diskuteras prognos samt BSC. I förhållande till BSC diskuteras målutveckling för de olika måtten. Olika respondenter menar emellertid att mer tid ägnas prognos. Som vi

skrivit tidigare sker rapportering inför dessa möten i ett integrerat dokument med både finansiella siffror samt siffror hänförliga till enhetens BSC. Den enhetschef vi intervjuat menar att mest tid läggs åt de finansiella siffrorna och tillägger att rapporteringen av BSC sker därför att kontroll kan ske huruvida hänsyn tagits till koncernledningens strategiska mål.

Vid intervjuer i företaget uppmärksammar vi ett möte som enbart är inriktat mot BSC. Detta möte består av styrkortansvariga från enheter och avdelningar inom företaget. Det finns även en controller på finansfunktionen som ansvarar för denna grupp och arrangerar månatliga träffar där det presenteras för koncernledningen. I denna grupp diskuteras ämnen som berör om man skall införa ett BSC på övergripande nivå eller om det skall införas BSC på avdelningsnivå. Detta möte är enligt ekonomichefen ett bra sätt att skapa tryck på enheter och avdelningar som inte prioriterar BSC i särskilt hög grad. Varje månadsmöte skapar ett tryck på att man skall prestera någonting till nästa gång.

4.2.4 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

Mot bakgrund av ovanstående tycker vi oss skönja en svag relation där BSC, till viss del ligger till grund för prognos. Ändock tycks olika medarbetare mena olika saker i förhållande till relationen mellan modellerna. En controller vid den centrala finansfunktionen inom företaget menar att relationen mellan modellerna i stort sett innebär att det inom det finansiella perspektivet för BSC finns nyckeltal som är relaterade till prognos. Å andra sidan menar både den enhets- och avdelningschef vi talat med att BSC ligger till grund för det prognosarbetet som görs vid deras enhet.

Den relation som vi kan se mellan prognos och BSC har också med de strategiska målen att göra. Som vi skrivit tidigare görs årsvisa revideringar av de strategiska målen. Det är koncernledningen som tagit fram dessa. Då vi genomfört intervjuer vid en enhet framkommer det att medarbetarna menar att de övergripande strategiska målen som arbetats fram, återfinns bland de prognosförutsättningar som arbetats fram av finansfunktionen. På detta sätt tycks det finnas en relation mellan prognos och de strategiska målen. Samma resonemang är applicerbart då arbetet med BSC studeras. Även i detta fall är det de strategiska målen som skall vara vägledande då de olika enheterna och avdelningarna inom företaget arbetar fram sina egna mått och mål i BSC. I tillägg till detta menar respondenter på enhets- och avdelningsnivå att BSC föregår prognosarbetet.

Vid våra studier tycker vi även att modellerna kompletterar varandra relativt användandet i företaget. Prognos och BSC tycks behandlas på samma möten vid flera hierarkier i företaget. I stort sett kan vi enbart identifiera ett möte som inte behandlar modellerna samtidigt. Detta implicerar att företaget ser modellerna som kompletterande.

De icke-finansiella mått som finns i BSC tycks fungera som komplement till prognos. Detta stöds till viss del då en controller vid finansfunktionen menar att BSC mäter mjuka faktorer.

Emellertid kan vi trots att modellerna innebär komplement till varandra se att prognos är den modell som störst fokus riktas mot. Detta stöds då en controller på den centrala finansfunktionen menar att det viktigaste inom företaget är uppföljning av prognos. Ytterligare ting som kan stärka denna bild är det faktum att vi genom intervjuer med personer på olika hierarkier i företaget fått en bild av, att det vid olika möten läggs mer fokus kring prognos.

4.3 Alfa Laval

Alfa Laval är ett multinationellt företag som producerar ett antal olika produkter och tjänster. Bland dessa kan nämnas värmeväxlare, centrifuger, pumpar och filter.¹³⁹

Företagets övergripande mål är att förbättra värdet för aktieägarna genom en ständig tillväxt innebarande progressiva marginaler. Affärsidén är att förbättra kundernas processer i en ständigt återkommande process.¹⁴⁰ Företaget beskriver att fyra visioner formar basen för hur affärsidén och målet skall uppfyllas. I huvudsak indikerar dessa fyra visioner att företaget måste vara kundanpassat genom nära relationer till kunden, och därmed vara berett att hantera ständiga förändringar. Som ett led i detta skall företaget vara kostnadsmedvetet för att möta de finansiella målen.

Tack vare sin affärsidé, mål och visioner har Alfa Laval organiserat sig enligt en matris. Organisationen kan i grova drag sägas bestå av tre divisioner. Dessa är Operations Division, Equipment Division och Process Technology Division (se figur 4.2).

¹³⁹ Alfa Laval, *Annual Report 2002* (2003).

¹⁴⁰ Alfa Laval, *One clear direction: Geared for profitable growth* (2003).



Figur 4.2 Organisationsschema för Alfa Laval

(Källa: Alfa Laval Online)

Operations Division är en central funktion där inköp, logistik och tillverkning äger rum. De övriga två divisionerna är uppdelade om kundsegment (se figur 4.2) vilket är en del i kundanpassningen. Anhängigt detta är det faktum att matrisorganisationen även innehåller ett antal säljbolag (Sales Companies) som penetrerar olika geografiska marknader. Enligt Alfa Laval fokuserar ett säljbolag på ett antal olika kundsegment som är relevanta för den lokala marknaden. Tack vare detta bildar säljbolagen samt kundsegmenten organisationsmatrisen. Det är genom denna arbetsform som företaget opererar.

OEM-segmentet är stationerat inom Equipment Division. Inom segmentet finns det tre business units (affärsenheter) vilka är Industrial OEM, Engine OEM och Air Conditioning. Verksamheten för segmentet beskrivs som nära relationer med kunderna som är tillverkare av diesel motorer, värmepannor och luftkonditioneringsenheter. Vårt intresse har huvudsakligen kretsat kring OEM-segmentet.

4.3.1 Strategiprocessen

Alfa Lavals strategiska processer beskrivs genom ett utvecklat system som kallas Connect: Alfa Laval business Dialogue Implementation of growth strategies.¹⁴¹ Business Controllern för OEM-segmentet förklarar att Connectprogrammet i stort sett innebär att de olika säljbolagen skall försöka tolka strategin som är formulerade på en högre hierarki. Arbetet med Connect beskrivs som iterativt (årligen), då strategierna revideras. Per definition innebär programmet en slutprodukt som har ett tidsperspektiv om tre år.

¹⁴¹ Alfa Laval, *Connect: Alfa Laval business Dialogue Implementation of growth strategies.*

Tolkningen av strategierna skall förlöpa enligt följande ordning: övergripande strategi → divisions strategi → business plan (segment) → säljbolagen (sales companies) gör lokala marketing plans. Uppföljning av detta sker sedan med ett system som kallas Accelerator. På det övergripande planet beskrivs att Alfa Laval's strategi är baserad på sex olika steg vilka beskrivs genom en växellåda med sex växlar. Denna beskrivning fungerar som ett ramverk då segmenten gör vad som kallas business plan, vilken i sin tur skall fylla samma funktion då säljbolagen gör marketing plans. I huvudsak skall den business plan som ett segment arbetar fram innehålla tillväxtmål som är relaterade till de sex växlar genom vilken Alfa Laval's strategi beskrivs. I övrigt skall den innehålla vad som kallas key drivers och som exempelvis handlar om vilka produkter som skall introduceras på marknaden, vilka produkter som fokus skall ligga på, tillväxtmål och specifika strategier för att möta segmentets marknads mål. För att kunna producera innehållet i en business plan görs både interna- och externa revisioner. Dessa fokuserar både på aktiviteter internt samt en analys av marknaderna. Chefen för Industrial OEM menar att det finns olika kundsegment för de tre business units som finns inom OEM-segmentet. Bland kundsegment kan nämnas boiler, transportkyla och tryckluft. Vad gäller strategiarbetet menar respondenten att cheferna för de tre business unit som finns inom OEM-segmentet gör strategier för de olika kundsegmenten. Dessa strategier konsolideras sedan ihop till en generell bild vilken är den som kommuniceras ut i business plan av segmentsledningen.

De marketing plans som säljbolagen producerar skall vara en implementering av segmentets business plan. Detta åskådliggörs då de uppgifter, enligt dokumentation, som dessa skall innehålla i stort sett är desamma som delarna i segmentets business plan. Chefen för Industrial OEM menar att business plan inkluderar marknad, produkter och operations. Utifrån detta ges instruktioner till säljbolagen för utarbetandet av deras marketing plans. Säljbolagen skall sedan hitta ett antal aktiviteter som skall genomföras för att uppfylla instruktionerna och därigenom business plan.

I material som beskriver Connectprocessen framkommer att arbetsmomenten i processen inte är helt top-down-styrda, men segmentschefen har det övergripande ansvaret. Bland annat specificeras det att segmentets business plan skall arbetas fram tillsammans med säljbolagen, product management samt forsknings- och utvecklingsenheterna. Controllern för segmentet beskriver en arbetsprocess relativt Connect som artar sig litet annorlunda än det som står i dokumentationen.¹⁴² Respondenten menar att business plan görs centralt för segmentet och att säljbolagen lokalt har en parallell arbetsprocess där marketing plans framarbetas. När sedan marketing plans rapporteras in förs en diskussion med cheferna för säljbolagen om huruvida förväntningarna i förhållande till vissa mål måste justeras.

¹⁴² *Ibid.*

4.3.2 Budgetprocessen

Då vi frågar chefen för Industrial OEM på vilket sätt segmentet styrs menar denne att styrningen till relativt stor del sker genom finansiell rapportering. Bilden besannas då vi får förklarat för oss av controllern för OEM-segmentet att Alfa Laval främst använder sig av ett internt ramverk för finansiell rapportering som benämns MISAL (Management Information System Alfa Laval). Controllern för segmentet menar att de inom MISAL i huvudsak använder sig av hybrider som är relaterade till den konventionella redovisningens resultat- och balansräkning. Samme person menar att de tidigare använde sig utav budget, men att företaget bedömde att information från denna fort blev inaktuell då det krävdes aktuell information från marknaden. Chefen för Industrial OEM förklarar i samband med detta att budget ersatts med prognos. Personen i fråga tycker även att det förut blev för mycket fokusering på budget som dokument. Den ansvarige för Equipment Division vid ett säljbolag menar att detaljeringsgraden blivit lite mindre, men tillägger ändock att det via prognosystemet är många siffror som skall rapporteras in. Vidare upplevs processen närmare det dagliga arbetet eftersom prognoserna görs på ett rullande vis.

Fördelarna med prognosystemet är att företaget totalt sett får mer aktuell information gällande situationen på marknaderna som det opererar inom. Business Controllern vi talat med menar att mer tid kan ägnas åt kärnkompetenser istället för finansiell rapportering.

Chefen för Industrial OEM berättar att säljbolagen varje kvartal gör en prognos för de kommande tolv månaderna. Det första tidsperspektivet är alltså enligt den traditionella budgeten mellan januari och december. Business Controllern för OEM konkretiserar detta och menar att eftersom tiden går arbetar företaget med tolv månaders rullande tal. Vad gäller prognoserna menar Product Portfolio Managern inom OEM att prognosarbetet inte är så svårt eftersom man vet vilka kunder man har, vilka aktörerna är och hur stor sannolikheten är att få ett projekt.

Vad vi förstår sker uppställandet av prognos relativt individuellt för de olika säljbolagen. Vid de olika intervjuerna kan vi inte observera några prognosförutsättningar eller övriga instruktioner till säljbolagen. Den ansvarige för Equipment Division vid ett säljbolag inom Alfa Laval beskriver att prognostiseringen vad gäller kostnader inom säljbolaget sker relativt centralt. I regel är det ekonomifunktionen inom säljbolaget som sköter denna aktivitet. När det gäller prognostisering av försäljning och marginaler sker arbetet lite mer decentraliserat inom säljbolagen. I huvudsak skickas en Microsoft Excel-fil ut från ekonomifunktionen till de ansvariga för segmenten inom Equipment Division vid säljbolaget. Dessa tar vanligtvis hjälp av olika säljgruppschefer för att genomföra prognoserna. Sedan diskuterar den ansvarige för Equipment Division igenom de rapporterade dokumenten med den

överordnade chefen, de olika segmentcheferna samt en controller. Sista ledet i processen blir att skicka in prognoserna till Equipment Division. Prognostiseringen tycks inte gå längre ned än säljgruppcheferna inom säljbolaget. Istället menar den ansvarige för Equipment Division vid ett säljbolag att de olika säljarna inom säljbolaget skall vara mer involverade då det handlar om Connectprocessen då marketing plan för säljbolaget arbetas fram.

Business Controllern vi talat med menar att det sker mindre möten med det nya prognosystemet. Möten sker med utvalda enheter och kan innebära tre till fyra möten med utvalda enheter innan prognoserna lämnas in till Business Controll-funktionen vid OEM-segmentet. Processen fortlöper istället och säljbolagens olika prognoser (varje kvartal) konsolideras upp till en gemensam segmentsprognos.

Chefen för business unit Industrial OEM menar att segmentsprognosen sedan delas upp på de business units som finns inom segmentet. Alltså blir cheferna för de olika business units inblandade vad gäller prognosarbetet, då de har befogenhet att påverka dessa för sin business unit. För de kundsegment där mycket av försäljningen sker centralt är chefen för Industrial OEM högst inblandad. Hjälp tas då bland annat från underordnade inom Industrial OEM. Det är i detta fall naturligt eftersom mycket av försäljningen inte sker genom säljbolagen.

Dessutom menar chefen för Industrial OEM att strategi skall speglas i prognoserna samt i dess utfall. Detta eftersom det bland annat finns tillväxtmål som kommuniceras via Connect, dessa måste då stämma med det som bland annat säljbolagen prognostiserar. Business Controllern vi talat med menar i anslutning till detta att det som kommunicerats via Connect är ett adekvat riktmärke att jämföra med då exempelvis säljbolagens prognoser rapporteras in. Emellertid menar respondenten att strategierna inom företaget ej innehåller några instruktioner vad gäller siffror utan är mer generella. Dessutom skiljer strategierna sig gentemot prognosen då dessa har en längre tidshorisont i jämförelse med prognosen som är ettårsbaserad. Vidare sker vid behov en dialog mellan de olika säljbolagen och cheferna för de business unit som finns inom segmentet vid uppbyggnaden av prognoserna. Samme respondent menar att siffrorna justeras i den mån segmentschefen samtycker. Segmentschefen är sedan den som pläderar för segmentet som helhet gentemot chefer på divisionsnivå.

I huvudsak menar den Business Controller vi talat med att det genom MISAL sker månatlig rapportering. En mängd variabler ingår i dessa rapporter som säljbolagen levererar. Som exempel kan nämnas orderingång, bruttomarginal och diverse kostnadsposter. Business Controllern menar att det inte finns någon strikt uppföljning vad gäller möten som är relaterade till den inrapportering som sker varje månad. Möten sker istället efter behov. Detta stöds av den ansvarige för Equipment Division vid ett säljbolag då personen menar att kontakt tas från centralt håll om något inte stämmer.

Istället sker den största kontakten då Connectprocessen praktiseras. Eftersom chefen för Industrial OEM bedriver försäljning centralt rapporterar även denne in månatliga rapporter till Business Controllern. Inom segmenten och business units sker det möten med olika säljbolag världen över. Vid dessa möten behandlas både frågor som är relaterade till Connect och prognoserna. Det finns alltså inget specifikt möte som behandlar de siffror som rapporteras till Business Control och är kopplade till prognosystemet. Business Controllern menar att funktionen Business Control försöker ha regelbundna möten med de olika säljbolagen. Det som behandlas på dessa möten styrs mycket av hur situationen är. Finns det avvikelser från prognosen som ett säljbolag gjort behandlas detta givetvis. Att det inte finns några specifika möten där prognosavvikelser behandlas är ett led i att man vill göra användandet av prognos mindre tung och få säljbolagen att koncentrera sig på kunderna. Vidare förklarar Business Controllern att det vid avvikelser inte finns några formaliserade handlingsplaner över vad som skall göras för att åtgärda den. I samband med rapporteringen i MISAL presenterar segmentschefen, tillsammans med Business Controllern, detta för divisionschefen vilken i sin tur presenterar siffrorna för den högsta ledningen.

Vad gäller prognostiseringen för Small BHE (se avsnitt 4.3.3 för förklaring) skiljer denna sig lite från den process som beskrivits ovan. Chefen för Industrial OEM menar att det för denna artificiella enhet görs en prognos som är på årsbasis. I detta fall är det en resultatbudget som görs. Således görs ingen kvartalsvis prognostisering. Det som är speciellt är att den del av Small BHE som är vid Operations Division gör en kostnadsuppdatering varje kvartal. På samma vis gör de delar av Equipment Division som berörs en försäljningsuppdatering varje kvartal. I stort berättar chefen för Industrial OEM att det enbart är denne tillsammans med Business Controllern för segmentet gör den årsvisa prognostiseringen. För att sammanställa den totala resultatbudgeten för Small BHE lyfter man in en separat budget som hämtas från Operations Division. Denna är alltså främst kopplad till aktiviteter som berör tillverkning, logistik och inköp. Personen beskriver vidare att ingen hjälp hämtas från de lokala säljbolagen.

4.3.3 Användandet av Balanced Scorecard

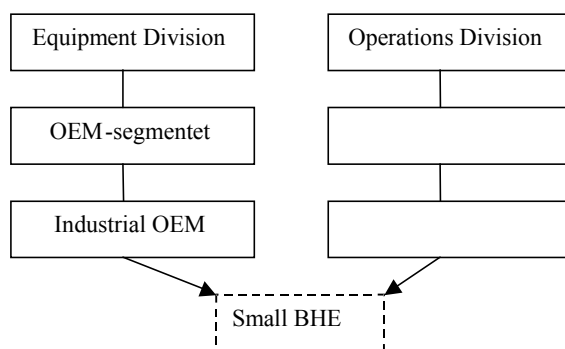
Alfa Laval kallar sitt BSC för IP vilket betyder Intellectual Potential. Perspektiven som IP har är inte helt lika de som brukar återfinnas i BSC. De fyra perspektiven är Presence, Leadership, Team och Financial. Inom IP finns det nio Intellectual Potentials som är fördelade på de olika perspektiven. Intellectual Potential är följande: Profile (Team), Competence (Team), Process (Leadership), Innovation (Leadership), Suppliers (Presence), Partners (Presence), Customers (Presence), Supply Chain Productivity (Finance) och Market Productivity (Finance).

Varje Intellectual Potential kan ha grön, gul eller röd färg. Dessutom är de uppbyggda genom 10-15 indikatorer som också har färgerna grönt, gult eller rött. För indikatorerna (som aggregeras till Intellectual Potentials) finns tydliga gränsvärden för de olika färgerna. Indikatorerna konsolideras således ihop till nio olika Intellectual Potentials. Dessa är alltså i grova drag var Small BHE ligger till enligt de värden som satts upp för att markera färgerna på indikatorerna. Varje Intellectual Potential beskrivs genom en process. I den identifierade processen synliggörs sedan de kritiska framgångsfaktorerna (Business Driver). Dessa ligger sedan till grund för de 10-15 indikatorer som ligger till grund för en Intellectual Potential.

Var IP återfinns organisatoriskt är viktigt att påpeka. IP är förlagt till en artificiell organisatorisk enhet inom business unit Industrial OEM vid OEM-segmentet. Den artificiella enheten kallas Small BHE för att markera enhetsgränsen (se figur 4.3 nedan). Anledningen till att de utvecklade Small BHE var att det behövdes kompetenser från olika delar inom organisationen för att kunna ta vara på de olika kundsegmenten. Ytterligare en orsak till utformandet av denna virtuella enhet var att verksamheten inte uppvisade någon rättvis bild vad gäller lönsamheten. Då Small BHE bildades så möjliggjordes en bättre uppföljning och styrning av verksamheten.

Respondenten menar att det unika med Small BHE är att Equipment Division på detta vis är ihopkopplat med Operations Division (se figur 4.3 nedan). På detta vis innehåller Small BHE alla funktioner inom Alfa Laval. Vidare menar personen att Alfa Laval försöker mäta resultatet för Small BHE som helhet. IP beskrivs som ett pilotprojekt som pågått i cirka ett år. För IP finns även en ledningsgrupp som består av personer från både Equipment- och Operations Division. Den som är högst ansvarig för Small BHE är chefen för Industrial OEM inom OEM-segmentet.

Vidare beskrivs Small BHE som en hårt konkurrensutsatt enhet och behovet av att ha en helhetsbild är stort. Denna bild stöds av Business Controllern för OEM då personen menar att IP skall komplettera de siffror som framarbetas genom MISAL.



Figur 4.3 Den artificiella organisationen Small BHE

Detta understyrks också då samme person menar att det inte finns något som tvingar det finansiella perspektivet i IP att hänga ihop med MISAL. Syftet var kort sagt att få annan information än ren finansiell, att istället styra med mjuka värden. Product Portfolio Managern inom OEM menar att IP är nödvändigt då företaget genom Small BHE arbetar mycket nära kund och produktion. Alfa Laval levererar ständigt höga volymer till kunder som köper repetitivt. Dessa har ständigt krav på produkterna samt kvalitén. Det är inte nog att produkten är bra, det måste även kapaciteten i produktionen samt leveranserna vara. Inom Small BHE finns det ett kundsegment som står för 90 procent av det som tillverkas och säljs. De återstående tio procenten består av flera kundsegment som köper i mindre volymer men med högre lönsamhet per kund. Säljbolagen arbetar gentemot de mindre kundsegmenten och inom Small BHE finns det cirka 50 kunder som får sina fakturor via säljbolagen. Arbetet med de större kundsegmenten sker centralt i organisationen, det vill säga från aktiviteter inom business unit Industrial OEM. Även om företaget centralt direktfakturerar de större kundsegmenten har säljbolagen ett ansvar att stödja processerna med dessa. På det hela taget menar Product Portfolio Managern att det krävs fungerande processer där företaget arbetar som en helhet. Respondentens syn på IP understyrks då följande kommentar fälles:

”Det skall mäta allting. Man mäter produktutveckling i produktion samt finansiella faktorer. Alla viktiga frågor lyfts upp i IP. Detta är ett måste eftersom vi annars har tappat en process.”

Samtidigt ger respondenten intrycket av att IP är en centraliserad modell i verksamheten. Detta då personen menar att IP är ett ledningsverktyg med vilket företaget skall analysera alla processflödena i den aktuella verksamheten och på så vis identifiera problem. Detta beskrivs av chefen för Industrial OEM som den största fördelen med IP, att processerna kan beskrivas och att medarbetarna kan få en samsyn vad gäller förbättringsområden. Därefter inriktas aktiviteterna på att lösa dessa problem. Respondenten menar även att användandet av IP snarare fungerar som ett ledningsverktyg än ett kommunikationsverktyg. I huvudsak menar chefen för Industrial OEM att teorin bakom IP är att utgå från strategin som finns i företaget och sedan identifiera hur affärsprocesserna ser ut. Detta var det grundläggande då ledningsgruppen tog fram IP. I samband med detta beskriver samme person att Connectprocessen inte berör IP på ett direkt sätt. Utan istället blir den strategi som finns för det största kundsegmentet för Small BHE implicit uttryckta genom de generella strategierna som uttrycks i Business Plan. Vidare berättar personen att påverkan vad gäller säljbolagen istället sker i en relativt stor omfattning genom dagliga kontakter. Då IP togs fram var det istället strategin för det största kundsegmentet inom Small BHE som fick vara vägledande då business drivers (jämför kritiska framgångsfaktorer) och mått relaterade till dessa togs fram. Ett processschema beskriver sedan hur affärerna görs. På detta vis identifieras de kritiska framgångsfaktorerna i varje process, det som avgör om verksamheten kommer att lyckas eller inte. Den heltäckande bilden är viktig, och chefen

för Industrial OEM menar att Alfa Laval fått detta vad gäller Small BHE tack vare att processerna beskrivits ur flera perspektiv.

Varje halvår går ledningsgruppen för Small BHE igenom IP och reviderar de mått som inte anses adekvata. Chefen för Industrial OEM menar att förändringar sedan kan genomföras genom exempelvis projektarbeten och andra förbättringsåtgärder. Det är på detta sätt som IP avspeglas i aktiviteterna mellan revideringarna. Fokus läggs då på färgskalorna för Intellectual Potentials samt indikatorerna för dessa. Vid röd färg beslutar ledningsgruppen om aktiviteter som skall åtgärda problemet. Aktiviteterna ligger på tidsperspektivet sex månader tills det att ledningsgruppen träffas igen. Detta är vad chefen för Industrial OEM kallar det löpande arbetet med IP. IP är inte något där fokus läggs varje dag, utan istället använder ledningsgruppen det en gång i halvåret då problem identifieras och förbättringsmål fastslås. Vidare framkommer det att chefen för Industrial OEM måste arbeta för att de ansvariga för uppdatering av BSC skall lägga in data. Dessa personer upplever att de måste lägga ner tid på uppdateringen av modellen för att det skall bli bra. Uppföljning av IP inom Small BHE sker gentemot högre hierarkier inom Alfa Laval. Chefen för Industrial OEM rapporterar till chefen för Equipment Divisionen, chefen för Operations Divisionen samt till segmentschefen för OEM. Uppföljningen sker en gång var fjärde månad och normalt skall, enligt dagordningen, en genomgång av IP göras. Detta har dock inte varit fallet då andra aktuella frågor har tagit större plats. En annan faktor varför IP inte berörts är enligt chefen för Industrial OEM att det finns klara brister vad gäller aggregeringen av indikatorerna som bygger upp de olika Intellectual Potentials. Personen säger följande:

”Om jag visar IP för min styrelse ser det kanske lite knackigt ut eftersom endast en ring är grön, men i själva verket levererar vi ett resultat som ligger över förväntningarna.”

Samme respondent menar vidare att IP inte säger så mycket då han visar det för de överordnade cheferna. Personen förklarar att dessa chefer tycks vara av samma uppfattning då de såg det första gången. Chefen för Industrial OEM menar dock att då en analys sker av IP på lägre hierarki, det vill säga på indikatornivå säger modellen mer. Härmed uttrycker samme respondent att modellen är bättre lämpat som ett ledningsverktyg för Small BHE. Kopplat till ovanstående menar Business Controllern (som är verksam i ledningsgruppen) att personen ser en risk för målkonflikt vad gäller IP. Motiveringen bakom detta är det faktum att Small BHE är en artificiell enhet som i huvudsak härstammar från två divisioner. Personen exemplifierar med det faktum att IP i sig självt har mål. Då ledningsgruppen träffas identifieras avvikelser som leder fram till åtgärder de kommande sex månaderna. Detta kan då stå i konflikt med de mål som finns inom Operations Division. Detta förutsatt att ingen konflikt kan identifieras inom Equipment Division. Den artificiella organisationen varvid IP är stationerat är härmed begränsad relativt det faktum att inget mål är dominant andra.

Vid fortsatta diskussioner med Business Controllern observerar vi det faktum att prognossystemet samt IP enligt personen i stort sett är två skilda processer. Rapporteringen sker helt olika och i skilda dokument. Istället menar respondenten att detta var tanken då IP infördes, systemet skulle vara ett alternativ till de siffror och rapporter som processades fram genom MISAL. Tack vare detta resonemang har det finansiella perspektivet inom IP till stor utsträckning begränsats. Då vi får anledning att studera IP bekräftas detta faktum eftersom det i stort sett bara är resultat som är mått inom det finansiella perspektivet. Respondenten menar att det inte heller förekommer några formella handlingsplaner kopplade till de aktiviteter som identifieras då ledningsgruppen träffas.

4.3.4 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

Efter att ha undersökt relationen mellan prognos och IP tyckte vi oss finna att relationen är ytterst svag. Det bakomliggande motivet till detta påstående går att finna i att användandet i stort är skilt. Chefen för Industrial OEM påtalar att det finns brister i aggregeringen vad gäller IP. Mot bakgrund av detta menar denne att tveksamheter råder angående rapporteringen till högre hierarkier, då detta inte ger en rättvisande bild av Small BHE. Detta torde innebära att uppföljningen av prognos och IP är åtskilda. Dessutom möts ledningsgruppen för Small BHE var sjätte månad för att endast diskutera IP samt revidera de mått som inte anses adekvata. Vid detta möte tycks inte fokus ligga på den årsvisa prognos som gjorts för Small BHE. Vid en av intervjuerna framgår det att syftet med införandet av IP aldrig var att ersätta prognos utan snarare att komplettera MISAL vad gäller icke-finansiella faktorer.

Den svaga formella koppling som tycks finnas mellan prognos och IP står att finna i Connectprocessen. Läsaren kan erinra sig att bakgrunden till IP var strategin för det största kundsegmentet inom Small BHE. Denna strategi är dessutom indirekt uttryckt i den generella strategin som uttrycks i Business Plan. För prognosen som görs för Small BHE torde även samma strategi vara vägledande. Ytterligare bevis på den svaga kopplingen är det faktum att Business Controllern menar att prognossystemet och IP i stort är två skilda processer. Rapportering sker i olika dokument, och dessutom har de finansiella perspektiven inom IP begränsats med tanke på att modellen skall vara ett alternativ till prognossystemet.

5 Analys av de enskilda fallföretagen

I detta kapitel sker en analys av de enskilda fallföretagen. I huvudsak är rubrikstrukturen densamma som i kapitel 4 förutom att varje avdelning innehåller tre istället för fyra avsnitt.

5.1 WM-data Utilities

5.1.1 Budgetprocessen

Då vi genomför intervjuer i WMDU kan vi klart skåda en stark koppling mellan verksamhets- och handlingsplaner samt budget.¹⁴³ Intressant med detta faktum är också att ledningsgruppen för WMDU finns väl representerad ute i företaget. I stort sett består ledningsgruppen av de olika funktionscheferna. Genom intervjuerna fick vi klart för oss att verksamhetsplanen för företaget uttrycker strategin i övergripande termer. Denna konkretiseras sedan i aktiviteter genom handlingsplaner för de olika funktionerna. Tidsperspektivet är då i regel tolv månader. Handlingsplanerna konkretiserar alltså aktiviteter utifrån nämnd verksamhetsplan samt övergripande strategi. Härmed tycks denna koppling vara väl genomtänkt. Dessutom förstärks detta faktum av att ledningsgruppen består av funktionscheferna som torde vara väl insatta i verksamhetsplanen samt den övergripande strategin. I ett större perspektiv framstår budget i företaget som en omräkning av handlingsplanerna för de olika funktionerna. Dessutom tas hänsyn till BSC, även om processen tycks innehålla problem då funktions- och gruppchefer vi talat med menar att budget ibland föregår BSC.

I huvudsak observerar vi att användandet av budget, både vad gäller uppställande och uppföljning, enbart berör medarbetare på centrala positioner¹⁴⁴ i företaget. Uppfattningen som vi har är att budgetuppställandet i princip berör funktions- och gruppchefer inom företaget. Vi kan dock ana att budget i vissa fall berör andra medarbetare. Vad gäller uppföljning kan vi observera att denna tycks ske i månatlig frekvens för funktionscheferna gentemot ledningsgruppen. Detta innebär även motivering av avvikelser från budget. Samma aktivitet kan skådas även inom funktionerna där funktionscheferna har uppföljning med vissa medarbetare. Som vi

¹⁴³ I den fortsatta uppsatsen använder vi undantagslöst begreppet budget både när det gäller vad fallföretagen kallar prognos samt budget. Detta gör vi för att underlätta för läsaren då bland annat jämförelser skall göras fallföretagen emellan. Att ingen ändring gällande detta gjorts i kapitel 4 är av hänsyn till en rättvis beskrivning av fallföretagen.

¹⁴⁴ Med medarbetare i central position menar vi personer som innehar chefsposition. Då vi specifikt menar dessa personer skriver vi medarbetare i central position.

antytt ovan är detta dock uteslutande grupp- och säljchefer inom olika funktioner. I vissa fall kan även vissa teamchefer bli involverade i uppbyggandet av budget. Vi observerar även att företaget vad gäller budgetutformning inom budgetprocessen använder sig av en reviderad budget.

Med ovanstående bild kan vi konstatera att användandet av budget, som modell inom företaget, torde vara en adekvat spegling av aktiviteterna ur ett tolv månaders perspektiv. Utgångspunkten är alltså att den övergripande strategin torde speglas i budgeterna inom företaget, men det är inte troligt att budget fungerar som en modell för strategiimplementering fullt ut. Den enskilt största motiveringen bakom detta är att användandet av budget inte berör den största delen av medarbetare vare sig vad gäller uppställande eller uppföljning. Det är korrekt att instämma, vad gäller WMDU, i Arwidi och Samuelsons framställning (se avdelning 3.6) att mål, strategier och strategiska planer bildar start i budgetprocessen. Förglömmas skall inte att de medarbetare som budgeterar i WMDU, oftast är inblandade i arbetet med handlings- och verksamhetsplanerna varför budget i detta fall kan fungera vad gäller strategiimplementering eftersom starten är i strategin. Detta anser vi vara en motiverande faktor för dessa personer eftersom de är delaktiga i strategiarbetet. Mintzberg är av samma uppfattning då denne menar att medarbetare känner en större tillfredställelse och arbetsmoral om de är involverade i strategiarbetet (se avdelning 3.4) samt att åtagandet blir större för strategin. Alltså torde användandet av budget mot denna bakgrund bättre spegla strategin. Detta förstärks dessutom på grund av att budgetuppställandet är av uppbyggnadskaraktär, detta innebär enligt Bergstrand och Olve mer motivation (se nedan samt avdelning 3.6).

Budgetuppställandet i WMDU är alltså hänförligt till uppbyggnadsmetoden (se avdelning 3.6). Då budgetprocessen kan ses som en förlängning av arbetet med verksamhets- och handlingsplaner talar detta för påståendet. Det finns tecken som tyder på att budgeterna byggs upp underifrån då funktionerna bygger upp sina handlingsplaner samt budgeter utifrån direktiven som finns i verksamhetsplanen. Ytterligare som förstärker detta påstående är det faktum att handlingsplaner och budgeter slutgiltigt fastslås av styrelsen, föregått av ett strategiskt möte inom ledningsgruppen. Härmed anar vi en viss autonomi för de olika funktionerna inom ramen för verksamhetsplanen som innehåller den övergripande strategin. Emellertid är fortfarande funktionsbudgeterna ett åtagande för funktionscheferna gentemot ledningsgruppen.

5.1.2 Användandet av Balanced Scorecard

Vid en genomgång av användandet av BSC¹⁴⁵ inom WMDU finner vi att modellen inte kan kategoriseras som ett managementsystem utan som ett mätsystem (jämför avdelning 3.8). Motiveringen står att finna i en rad faktorer som skall analyseras nedan.

En första intressant iakttagelse som vi gör i samband med intervjuer inom WMDU är att det finns BSC vid olika organisatoriska hierarkier, men att dessa inte hänger samman vad gäller aggregering av mått. Detta i sig torde implicera problem relativt det faktum att Kaplan och Norton idealiskt menar (jämför avdelning 3.8) att alla BSC inom ett företag skall hänga samman genom aggregering. Vi vill även mena att BSC har en motiverande funktion för funktionsledningen (gruppchefer och funktionschefer) då dessa är involverade i det strategiska arbetet. Därmed torde dessa personer enligt Mintzberg känna ett större åtagande gentemot strategin (se avdelning 3.4) som skall uttryckas genom mått och mål.

Ovanstående bild kompletteras då ett antal respondenter menar att BSC fungerar som en översättningsmekanism av verksamhets- och handlingsplaner. Främst framkommer detta då Business Controllern (se avsnitt 4.1.3) menar att verksamhetsplanen skall vara kommunikerbar till medarbetarna. Detta stöds även av en funktionschef som menar att BSC är en översättning av handlingsplanerna.

Kaplan och Norton menar (jämför avdelning 3.7) att balans (jämför kort- och lång sikt, internt- och externt perspektiv, finansiella- och icke-finansiella mått samt utfalls- och drivande mått) skall finnas tack vare att BSC belyser verksamheten ur fler perspektiv. Då vi genomför intervjuer kan vi identifiera i stort sett alla balanser utom den som karaktäriseras av utfalls- och drivande mått. Detta är något som inte framkommer vid någon intervju vid olika hierarkier inom företaget. Emellertid kan detta vara relaterat till det faktum att orsak-verkan-samband saknas, i vilka nämnda mått är en integrerad del.

Orsak-verkan-sambanden vad gäller BSC kan inte identifieras inom WMDU. Business Controllern betonar även att företaget förkastat dessa. Då orsak-verkan-sambanden är en av hörnstenarna i BSC som managementsystem implicerar detta problem för modellens åsyftade användning. Resonemanget ger även stöd åt Lindvall och Nørreklit som ifrågasätter sambandens existens. Dessutom stöds Malmis resonemang att BSC är ett mätsystem med flera perspektiv, trots att inga orsak-verkan-samband finns (se 3.9.1.1).

¹⁴⁵ I den fortsatta uppsatsen använder vi undantagslöst begreppet BSC och således även fastän företagen har andra definitioner. Detta gör vi för att underlätta för läsaren då bland annat jämförelser skall göras fallföretagen emellan. Att ingen ändring gällande detta gjorts i kapitel 4 är av hänsyn till en rättvis beskrivning av fallföretagen.

Vad gäller den strategiska inlärningsprocessen anser vi att vissa av de aspekter som finns i originalmodellen (se avdelning 3.8) förekommer i WMDU. Det vi främst pekar på i den första processen (förtydliga och omvandla visionen och strategin), och som finns i företaget, är BSC som en översättningsmekanism samt dess funktionalitet vad gäller förtydligande av verksamhetsplaner och handlingsplaner. I WMDU finns det tecken som tyder på att BSC används både som ett led i strategiimplementeringen samt i budgetprocessen. I strategiprocessen står det klart att BSC assisterar i att på ett tydligare sätt kunna förmedla strategin till medarbetarna och på så vis förenkla den strategiska inlärnigen. I WMDU:s budgetprocess blir detta tydligt då handlingsplanerna först bryts ned i mått och mål för BSC. Detta ligger sedan till grund för budget.

Då ingen aggregering av mått sker inom företaget fortlöper arbetet med BSC fritt inom funktionerna samt inom vissa grupper. Vi kan tydligt se att vision, strategiska mål, kritiska framgångsfaktorer och mått finns på den högsta nivån i företaget, det vill säga parallellt med verksamhetsplanen. Det vi sedan noterar är att formaliseringsgraden vad gäller BSC är mycket skiftande inom företaget. Inom en funktion som vi studerat menar funktionschefen att det snarare är tal om ett antal mått som finns inom flera perspektiv. Strategiska mål och kritiska framgångsfaktorer nämns överhuvudtaget inte. Kopplingen till strategin kan därmed bli svår att skåda för medarbetarna enbart genom BSC, det vill säga utan dess helhet. Förtydligandet och omvandlandet av vision och strategi för funktionen kan därmed bli svår att skåda. Å andra sidan tycks förtydligandet av strategiska mer ambitiöst på vissa lägre hierarkier inom företaget. En gruppchef som vi talat med menar att strategiska mål, kritiska framgångsfaktorer och mått tas fram utifrån en tolkning av handlingsplanen för den överliggande funktionen. Härmed torde förtydligandet av funktionens strategi ske på ett bättre sätt. BSC:s roll som en översättningsmekanism av verksamhets- och handlingsplaner tycks härmed variera inom WMDU.

Vad gäller den andra processen inom det iterativa arbetssättet med BSC (kommunicera och koppla samman strategiska målsättningar och styrta) kan vi skåda vissa brister inom WMDU. Främst sker kommunikationen genom uppbyggandet av mått inom BSC samt uppföljning av dessa. Graden av formellt arbetssätt relativt detta varierar, som vi påpekat tidigare. Främst vill vi mena att kommunikationen tycks variera inom företaget. Det är tveksamt hur väl medvetna den stora massan av medarbetare är vad gäller BSC. Tecken finns dock på att måtten inom BSC förs ut relativt väl inom företaget. Två gruppchefer vi talat med menar att medarbetarna är delaktiga vad gäller uppbyggandet av mått och mål. Dessutom är gruppcheferna själva delaktiga när funktionen tar fram mått och mål till funktionens BSC. Vad gäller den vertikala kommunikationen, det vill säga den mellan funktionsledningen och ledningsgruppen, har vi iakttagit ytterligare ett problem. Bakgrunden till detta står att finna i att BSC ligger på åtminstone två hierarkier där enda kopplingen går via verksamhets- och handlingsplaner. Dessutom förekommer ingen aggregering av mått. Detta innebär att strategisk information

kommuniceras ned genom verksamhets- och handlingsplanerna men ingen återkoppling sker genom aggregeringen av mått uppåt i företaget.

I förhållande till den tredje processen (planera, formulera mål och samordna strategiska motiv) kan vi, som påpekats tidigare, misstänka att BSC är ett sekundärt instrument i förhållande till verksamhets- och handlingsplaner. Det är inte BSC i sig självt som klargör planer på tre till fem års sikt och mål kopplat till dessa planer. Istället finner vi enbart att BSC innefattar mål på ett års sikt, men det är inte BSC som initierar aktiviteter. Anhängigt detta finner vi heller inga handlingsplaner kopplat till de olika måtten vid de BSC som vi kan identifiera inom organisationen. Detta förtydligar BSC:s roll som mätsystem. BSC blir som vi påpekat tidigare en översättningsmekanism för de ettåriga målen inom olika funktioner.

Den sista punkten i den strategiska inlärningsprocessen (strategisk feedback och inläring) finner vi heller inte helt uppfylld i förhållande till vad som åsyftats med modellen. Detta skall vara ett av de viktigare elementen i BSC-modellen. Enligt vad vi erfar innebär främst bristen på orsak-verkan-samband att strategisk feedback blir svår att erhålla så som systemet är uppbyggt i dag. Detta då orsak-verkan-sambandens funktion skall vara att visualisera strategin genom de olika perspektiven och måtten.

5.1.3 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

5.1.3.1 Ett systematiskt tillvägagångssätt i relationen

Då man analyserar relationen mellan budget och BSC i WMDU:s fall kan det konstateras att det finns tendenser som inte är helt olika de som presenteras av Kaplan och Norton, då de diskuterar relationen mellan modellerna. Det som i ett första skede är kännetecknande för WMDU:s relation mellan budget och BSC är det faktum att det tycks finnas ett systematiskt och uttänkt tillvägagångssätt vad gäller relationen. Detta kan klart skönjas i det arbetssätt som olika medarbetare menar (se avsnitt 4.1.4) skall vara vägledande. Budget skall utvisa huruvida mål inom BSC skall revideras eller inte. Mått och mål för funktionernas BSC skall alltså sättas innan budget framarbetas. Dessa mått och mål ansvarar sedan olika gruppchefer för och tar hänsyn till då de budgeterar. Emellertid skall det påpekas att även handlingsplaner är en mycket viktig del då budget skall göras inom WMDU. Detta påvisas då flera medarbetare menar att budget är att sätta siffror på handlingsplanerna för funktionerna. Med detta i åtanke är det mer adekvat att påstå att handlingsplaner tillsammans med BSC är ett föregående steg till budget, då i huvudsak gruppcheferna budgeterar (jämför figur 4.1). Emellertid skall inte det faktum negligeras att problem finns relativt detta handlingsätt. Tecken finns på att budget ibland föregår mål och mått i BSC (se avsnitt 5.1.1).

Att BSC är ett föregående steg till budget är också en viktig del i Kaplan och Nortons modell över relationen mellan budget och BSC. I författarnas modell skall dock både lång- (3-5 år) och kortsiktiga (1 år) mål sättas. Efter dessa skall sedan handlingsplaner skapas och resursbehov identifieras. Detta ligger till grund för budgetarbetet. Det finns alltså ett antal skiljepunkter mellan Kaplan och Nortons modell och den som tillämpas inom WMDU. En första viktig skillnad är förarbetet till budgeten och handlingsplanerna. I författarnas modell föregås båda dessa av den strategiska inlärningsprocessen vilken mynnar ut i handlingsplaner följt av budgetprocessen. Processen ser något annorlunda ut i WMDU då hela det strategiska arbetet här sker genom verksamhets- samt handlingsplanerna och där BSC endast tar rollen som översättningsmekanism till de ettåriga målen. Denna process följs sedan av budgetprocessen. Det vill säga i likhet med Kaplan och Nortons modell ligger handlingsplanerna till grund för budget, men är ändock inte en direkt del av BSC.

Inte heller kan vi identifiera strategiska- eller operationella budgeter. Detta får oss att mena att kopplingen mellan BSC och budget förvisso är systematiskt uttänkt, men att kopplingen mellan dessa inte är så stark som den kunnat vara. I samband med detta blir inte heller BSC:s roll som precedens till budget lika stark som Olve och Bergstrand menar (jämför avdelning 3.9). Författarna menar att BSC skall hjälpa till att synliggöra en rad aktiviteter och parametrar tack vare att verksamheten belyses genom fler perspektiv. Som vi antytt ovan menar vi att BSC till viss del fungerar som precedens till budget, men det är inte BSC i sig som identifierar aktiviteterna (jämför handlingsplaner). BSC åskådliggör istället enbart en del parametrar, och följer målutveckling till dessa. Förglömmas skall dock inte att processen uppvisar problem relativt denna uttänkta systematik, då några respondenter menar att användandet av budget kommit före det av BSC.

Förutom det vi skrivit ovan kan vi även skönja att budget tycks betonas mer än BSC i företaget. Vi tycker oss finna flera indikatorer som tyder på detta. Viktigt att klargöra är att vi inom företaget kan utrona en skiftande karaktär vad gäller detta relativt de båda modellerna, men att budget ändock tycks betonas mer sett till helhetsbilden. Det första som slår oss är att budget tycks betonas mer i de formaliserade arbetssätten samt rapportvägarna. Framförallt blir detta tydligt då två funktionschefer i samband med en diskussion kring de månatliga ledningsgruppsmötena menar att budget är det som diskuteras mest. Dessutom uttrycks åsikten att det inte finns några formaliserade rapportvägar vad gäller BSC. Emellertid finns det mycket som pekar på att direktiv vad gäller uppföljningen av BSC existerar i företaget. Detta framgår tydligt under en intervju med en av funktionscheferna, då personen uttrycker att det står på agendan att BSC skall följas upp men att det inte görs (se avsnitt 4.1.3). Vidare bekräftas även denna bild vid intervjun med Business Controllern när denne berättar att det i huvudsak finns BSC på två nivåer i företaget och att dessa fungerar som åtaganden mellan ledningsgrupp och styrelse samt funktionsledning och ledningsgrupp. Detta torde

implicera att grundtanken vid införandet av BSC var att det skulle ske uppföljning av modellen. Samtidigt är detta diametralt med tanke på att samma respondent pekar på att motivet bakom införandet av BSC var att företaget var för dåligt vad gäller uppföljning.

Dessutom kontrasteras denna bild mot det faktum att en gruppchef menar att det inom gruppen var fjortonde dag förekommer uppföljning vad gäller BSC, men inte av budget (se avsnitt 4.1.3). Dessutom tycks det som om medarbetarna är involverade vad gäller uppbyggande av mått och mål vid gruppnivå eftersom två gruppchefer som vi intervjuat menar detta. Kaplan och Norton samt Olve et al. menar att BSC i en idealisk värld skall kunna appliceras i hela det formella styrsystemet (se 3.9.1.1). Det finns ett antal argument som tycks implicera att detta inte är fallet i WMDU. Först och främst tycks BSC främst fungera som en översättningsmekanism av verksamhets- och handlingsplaner, vilket innebär att modellen inte har någon styrande effekt. I WMDU är det istället verksamhets- och handlingsplaner som intar denna roll. Vi kan inte heller identifiera någon double-loop-process, där strategin omarbetas i förhållande till det som BSC utvisar. Den främsta anledningen till att detta faller torde vara bristen på orsak-verkan-samband. Detta innebär i stort sett att BSC ligger på samma hierarki som budget i det formella styrsystemet, det vill säga den taktiska nivån. Innebörden av detta torde då bli att BSC tappat sin dominans i förhållande till budget. Detta eftersom BSC har tappat en av sina fördelar, dess applicerbarhet på alla nivåer i det formella styrsystemet.

Det har alltså vuxit fram en bild där BSC tycks följas upp med olika intensitet på olika nivåer. Samtidigt tycks budget betonas mer vad gäller uppföljningen och då främst vid högre organisationshierarkier. Detta tycks vara anhängigt det resonemang som Lindvall för i avdelning 3.9 då han menar att det kan vara svårt att ersätta en gammal beprövad metod med en ny modell. Detta då det förekommer en förändringströghet vilken beror på kulturella aspekter i företaget. Det finns tecken i WMDU som pekar på att det inte funnits någon stark kultur vad gäller uppföljning i företaget då Business Controllern uttrycker att införandet av BSC var ett svar på detta problem. Med detta vill vi mena att det faktum att BSC tycks fungera bra i vissa delar av företaget och sämre i andra mycket väl skulle kunna ha ett samband med förändringströghet samt brist på en kultur med stark uppföljning. Dessutom menar vi att detta kan ha ett samband med det faktum att ingen aggregering sker av BSC i företaget. Istället tycks en lokal anpassning ske relativt de olika hierarkiska nivåerna i företaget. Detta stöds av en funktionschef som menar (se avsnitt 4.1.3) att denna sorts anpassning är vanlig i WMDU. Härmed kan detta stödja Lindvalls resonemang om att komponentsynen (aggregering) är vanlig, och det kan vara svårt att anpassa sig till något som inte passar denna struktur. För att föra detta resonemang längre så tycks intervjuerna med de olika gruppcheferna visa att BSC är ganska utbredd på gruppnivå. Här sker uppföljningen i första hand genom BSC och inte så mycket med budget. Dessutom är medarbetarna involverade i uppbyggande av mått och mål. Vid intervjuerna med funktionscheferna får vi uppfattningen att det är

uppföljningen av budget som betonas både vid mötena inom funktionen och vid mötena i ledningsgruppen.

Ovanstående tycks till viss del stämma överens med den bild Ewing och Samuelson ger (se avdelning 3.9) relativt relationen mellan budget och BSC. I stort sett innebär detta att finansiella mått är vanligast i de högre organisationshierarkierna medan de fysiska- och operativa måtten betonas längre ner i företaget. Detta kan samtidigt vara anhängigt det faktum att ingen aggregering sker i företaget och att detta bidrar till att kapitallogiken måste härska i de högre hierarkierna för att få en bild av organisationen som är förståelig. Filosofin i företaget tycks dessutom peka på att lokala mått är bättre än aggregering.

5.1.3.2 Budget och BSC i en holistisk bild

Inom WMDU tycker vi oss se att budget samt BSC tillsammans ger en holistisk bild. Motiveringen bakom detta står främst att finna i grunderna till modellerna (se avsnitt 3.9.1). En funktionschef uttrycker att den stora förändringen med BSC har varit införande av icke-finansiella mått samt att verksamheten belyses ur fler perspektiv. Troligtvis menar respondenten att det blivit lättare att följa upp verksamheten tack vare att företaget kan skåda verksamheten ur fler perspektiv. Detta skall då sättas i jämförelse med att den finansiella (budget) uppföljningen funnits hela tiden.

Business Controllern menar att företaget, före införandet av BSC, var för dåligt vad gäller uppföljning, men att detta blivit lättare tack vare användandet av BSC. Detta upplever vi underlätta för verksamheten. Resonemangen ovan tyder på detta eftersom BSC följs upp, dock med betoning på underliggande hierarkier. Uppföljningen får då ett rikare spektrum tack vare BSC. Ett vidare resonemang som torde peka på att de två modellerna skulle skapa ett rikare spektrum är det faktum att budgeten tycks vara viktigare vad gäller uppföljning på de högre hierarkierna. Detta torde stämma väl överens med det resonemang som Ewing och Samuelson för angående verksamhets- och kapitallogik (se avdelning 3.9).

En sista punkt som talar för att budget och BSC bildar en holistisk bild är att budget och BSC kontrasterar varandra vad gäller deltagandet i modellerna. Detta är till viss del anhängigt uppföljningen, men överlag kan konstateras att fler medarbetare som inte innehar en central position kommer i kontakt med BSC istället för budget. Detta är särskilt markant vid lägre hierarkier. Resonemanget är även anhängigt det Lindvall menar i avdelning 3.9 då han menar att budget bygger på en individualistisk tanke, men att BSC istället bygger på en kollektivistisk.

5.1.3.3 Budget och BSC relativt strategiimplementering

I huvudsak menar vi att BSC fungerar bättre än budget i förhållande till strategiimplementering. Detta trots att vi finner brister i BSC som tillämpas i WMDU. Som vi argumenterat ovan finner vi att det inte finns någon strategisk inlärningsprocess såsom Kaplan och Norton menar (se avsnitt 5.1.2).

Inte heller finner vi att BSC skulle kunna placeras in i det formella styrsystemet såsom det belysts i 3.9.1.1. Detta då BSC inte tycks styra verksamhets- och handlingsplaner utan tvärtom (se 5.1.3.1). Vi kan inte heller identifiera någon double-loop-process (jämför 3.9.1.1). En försvårande anledning relativt detta är att det inte finns några orsak-verkan-samband. Sammanfattningsvis blir BSC ett mätsystem.

I WMDU byggs BSC på det direktiv som finns i verksamhetsplanen samt handlingsplanerna, vilket pekar på att de mål och mått som finns torde ha koppling till strategin. Denna kan dock försvagas på grund av att genomarbetningen relativt BSC tycks variera. På funktionsnivå är detta tydligt då inga strategiska mål eller kritiska framgångsfaktorer uppvisas. Förglömmas skall i förhållande till detta inte att exempelvis en gruppchef som vi intervjuat uppvisar ett BSC med en bättre struktur, det vill säga där strategiska mål och kritiska framgångsfaktorer presenteras. Härmed ter sig bilden blandad relativt detta faktum. I kontrast till detta skulle vi vilja hävda att budget inte kommuniceras ut till lika många medarbetare som BSC och därmed tror vi att BSC, på ett mer adekvat sätt, lämpar sig för strategiimplementering i WMDU. Vi vill motivera detta synsätt med det grundläggande faktum att BSC tycks beröra fler medarbetare i företaget än vad budget gör. Vid genomförandet av intervjuer i företaget har vi, som påtalats tidigare, noterat att budgetprocessen endast berör vissa personer och då ofta i central position. Exempelvis kan nämnas att vi genom intervjuer med gruppchefer inom en funktion förstått att enbart ett begränsat antal medarbetare, förutom cheferna, berörs av budgetprocessen. Härmed blir det svårt att se budgetens roll relativt strategiimplementering trots att den utgår från handlingsplanerna, vilka är ett uttryck för strategi. Emellertid fungerar budget vad gäller strategiimplementering för de som budgeterar eftersom dessa tycks vara involverade i strategiarbetet, men totalt sett är dess roll vad gäller detta begränsad. Budget blir en jämförelsegrund där dessa personer kan observera om strategi implementeras. Motivationen torde bli högre för strategin då de medverkat i denna process samt det faktum att uppbyggnadsmetod kännetecknar budgetprocessen (se avsnitt 5.1.1).

En faktor som bidrar till att vi anser att BSC fungerar bättre än budget relativt strategiimplementering är den mångfacetterade bild som modellen ger i förhållande till budget. Vi menar alltså att det faktum att BSC trots allt mäter i flera perspektiv torde peka på att strategiimplementeringen får bättre förutsättningar. Detta får stöd empiriskt då det framkommer vid intervjuer att syftet till införandet av systemet var att förbättra

uppföljningen och komplettera med icke-finansiella mått, även om vi skådat vissa problem relativt detta i företaget. Vidare tycker vi oss se att BSC kommuniceras ut till fler medarbetare än vad budgeten gör, då BSC även kommuniceras ut på gruppnivå till skillnad från budget. Detta gäller även uppbyggandet av mått och mål inom vissa grupper (se avsnitt 4.1.3). Detta torde vidare vara särskilt viktigt för strategiimplementering med tanke på att det är den stora massan av medarbetare som utgör kontaktytan mot omvärlden. Resonemanget är även anhängigt det faktum att Olve et al. menar att deltagandet är fördelen med BSC (jämför 3.9.1.4).

Ett annat resonemang som torde vara på sin plats i samband med detta är de olika målgrupper som de två modellerna bäst lämpar sig för. Mycket av den litteratur som berör modellerna pekar på att BSC bättre riktar sig till medarbetare utan ekonomisk bakgrund. Detta ger ytterligare stöd till det faktum att BSC återfinns på lägre hierarkier och att modellen fungerar bättre på dessa hierarkier än vad budget gör. Resonemanget blir då likt det Lindvall för (se avdelning 3.9). Författaren menar att budget har en mer individualistisk tanke än BSC, vilken bygger på en kollektivistisk.

När det gäller de olika modellernas roller anser vi att Ekholm och Wallins resonemang i avdelning 3.9 torde vara intressant, då även de menar att modellerna stödjer varandra. Författarna menar att budget kompletteras med andra instrument för att öka den strategiska inriktningen för företaget. Vi ser liknande drag inom WMDU eftersom vi menar att BSC borde vara ett mer strategiskt inriktat instrument. Detta mot bakgrund av att BSC kommuniceras ut till fler medarbetare i förhållande till budget. Emellertid menar vi att det finns komplikationer relativt detta. Formaliseringsgraden på funktionsnivå tycks inte vara hög varför mycket ansvar ligger på cheferna på gruppnivå. Som vi skrivit tidigare finns här risken att måtten förlorar sin kontext då merparten av medarbetarna inte arbetat fram handlingsplaner, varifrån måtten härleds. Dessutom kan det vara så att måtten på funktionsnivå förlorat sin kontext.

Anhängigt detta resonemang är det som Mintzberg för. Författaren menar (se avdelning 3.4) att nedbrytningen av strategi är problematisk. I WMDU:s fall ifrågasätter vi denna nedbrytning tack vare att handlingsplanerna i en formell mening inte bryts ner tillräckligt långt. För BSC:s verkan innebär detta problem eftersom gruppernas BSC härleds från handlingsplanerna. Dessutom förstärks problemen om mål och mått arbetas fram utifrån BSC på funktionsnivå, då genomarbetningen vid denna nivå kan variera. Den stora massan av medarbetare kan då ha problem att ta till sig de strategiska riktlinjerna. Härmed kan måtten bli mindre strategiska då de arbetas fram inom gruppen. Detta kan även ses i ljuset av att Mintzberg ifrågasätter kopplingen mellan action planning och performance control, eftersom strategi hänförs till den förra och BSC torde appliceras inom den senare. Dessutom stämmer detta väl överens med Mintzbergs resonemang då performance control på ett indirekt sätt skall influera medarbetarna att genomföra handlingar. Dessutom förstärks detta resonemang med tanke på att

Mintzberg menar att länkar står att finna mellan, inte bara budgets hierarchy, men också objectives hierarchy och action planning. Objectives hierarchy är då det som är mest likt BSC.

5.2 Lunds Energi

5.2.1 Budgetprocessen

Vid våra intervjuer på LEAB framgår det att det är strategi och vision som ligger till grund för budgetuppställandet. Respondenter vi talat med menar att det från den centrala finansfunktionen utgår prognosförutsättningar i samband med budgetering. Dessa innefattar bland annat de strategiska mål vilka styrelsen beslutat om samt bedömningar vad gäller inflation, valuta, lönekostnader och kalkylränta. Dessutom menar den enhetschef vi intervjuat att mått och mål i BSC ligger till grund för budget. Mått och mål är utarbetade utifrån koncernens strategiska mål.

Vid intervju med en avdelningschef menar personen att hänsyn tas till de strategiska målen samt mått och mål inom avdelningens BSC då budget skapas. Företaget arbetar utifrån att tre budgeter görs (P0, P1, P2) vilket innebär en revidering varje tertiäl. Användandet av budget i företaget är alltså inte knutet till kalenderåret, vilket innebär att processen kan liknas vid det som i teorin vanligen benämns rullande budget (se avsnitt 3.5.1).

Vid budgetuppställandet finner vi att processen tycks starta på de högre hierarkierna i företaget varpå direktiven som utarbetats ligger till grund för avdelningarnas budgetuppställande inom enheterna. Dessa avdelningsbudgetar konsolideras sedan till enhetsbudgetar där de fastslås av enhetens ledningsgrupp. Mot bakgrund av detta resonemang tycks budgetuppställandet bäst kunna liknas vid det som benämns kombinationsmetoden (se avdelning 3.6). Budgetuppställandet tycks inte gå längre ned i företaget än till avdelningschefen, då denna menar att medarbetarna på avdelningen är svåra att involvera eftersom de arbetar i skift. Återigen kan vi konstatera att Arwidi och Samuelsons resonemang (se avdelning 3.6) om att mål, strategier och strategiska planer bildar starten för budgetprocessen är korrekt. Emellertid vill vi ifrågasätta budgetens roll vad gäller strategiimplementering (jämför avdelning 3.3 och 3.9.1.1). Detta främst mot bakgrund av att intervjuer på olika nivåer i företaget pekar på att få medarbetare är involverade i budgetuppställandet och budgetuppföljningen. Dessutom beskriver en avdelningschef att budgeten inte följs upp med några medarbetare inom avdelningen. Återigen skall det inte förglömmas att budgeten kan fylla en roll vad gäller

strategiimplementering för de medarbetare som budgeterar inom företaget, tack vare att de strategiska målen i grunden är starten i budgetprocessen.

Anmärkningsvärt är att VD:n samt ekonomichefen tycks ha ett stort inflytande vad gäller uppställandet av avdelningsbudgeter och enhetsbudgeter. Detta främst då det framkommer vid intervjuer att budgeterna skall godkännas och kontrolleras för relevans av VD:n och ekonomichefen. Dessutom får vi intrycket att en av avdelningscheferna implicerar att det inte finns något vidare spelrum vad gäller strategiska beslut. I ett vidare perspektiv torde detta kunna få en demotiverande effekt bland medarbetarna vad gäller budgetering, då dessa inte har något vidare inflytande. Detta trots att de utgår från de strategiska målen eller mått och mål i BSC som i grunden är utarbetade från de strategiska målen. Detta resonemang tycks få stöd av det som Mintzberg implicerar i avdelning 3.4, då denne menar att top-down-planering ofta leder till att medarbetare inte känner något åtagande relativt strategi. Vidare menar författaren att arbetsmoralen och tillfredsställelsen torde bli högre då medarbetarna känner delaktighet. Vi tycker att det är anmärkningsvärt att medarbetarna inte är delaktiga i någon större utsträckning. Dessutom är resonemanget ovan anhängigt problematiken relativt strategiimplementering vad gäller budget, eftersom denna bygger på de strategiska målen och de mått och mål i BSC som är härledda från dessa. En annan faktor som kan tala emot strategiimplementeringen är det faktum att kombinationsmetoden inte primärt är förknippad med motivationssyftet (se avdelning 3.6).

Vad gäller budgetuppföljning inom enheterna i företaget sker månatliga möten mellan avdelningscheferna, kontrollern för enheten och samt enhetschefen. Här tycks budget prioriteras framför BSC eftersom nämnd controller menar att den tidsmässigt största delen går åt till budget. Emellertid är detta osäkert då enhetschefen menar att lika mycket tid ägnas åt både budget och BSC. Inom avdelningen som vi studerat sker regelbundna möten endast med driftscheferna. Uppföljningen tycks i detta fall vara bristfällig då avdelningschefen menar att mötena inte gjorts med någon systematik. Dessutom hävdar medarbetare som vi talat med att de i huvudsak inte berörs av budget. Som vi skrivit tidigare följs även enhetschefen upp gentemot VD, ekonomichef samt en controller. Här tycks övervägande fokus ligga på budget då enhetschefen ger denna bild och tillägger att BSC-rapporteringen skall visa att förankring skett av koncernens strategiska mål. Vi tycker oss tydligt se att ju högre upp i hierarkierna som uppföljningen sker desto mer fokus läggs åt budget.

5.2.2 Användandet av Balanced Scorecard

I förhållande till den strategiska inlärningsprocessen som Kaplan och Norton (jämför avdelning 3.8) finner vi flera brister relativt användandet som LEAB praktiserar. Precis som tidigare i analysen kan vi identifiera ett mätsystem, istället för det managementsystem som Kaplan och Norton resonerar kring.

Vad gäller åtagandet för strategi vill vi mena att denna kunde ha varit starkare om medarbetarna på lägre nivåer fått vara delaktiga i utformningen av de strategiska målen. I dagsläget är det endast koncernledningen som utformar de strategiska målen. Enligt Mintzberg är top-down-planeringen av strategin problematisk då medarbetarna inte känner ett lika stort åtagande kopplat till strategi (se avdelning 3.4) och i förlängningen mått och mål i BSC. Dessa mått och mål arbetas i grunden fram utifrån de strategiska målen.

Orsak-verkan-samband kan inte återfinnas i företaget vid någon nivå. Som vi påtalat tidigare torde detta innebära problem relativt Kaplan och Nortons modell vari sambanden är en essentiell del. Sambanden skall visualisera strategin så att en bättre förståelse för denna skall bli resultatet. Detta innebär att strategiimplementering med BSC inom LEAB inte blir lika stark som den kunnat bli. Härmed torde det bli svårare för medarbetarna att förstå hur företaget skall uppnå sina mål. Medarbetarnas roll blir som en följd av detta inte explicit uttryckt. Observationen ger också stöd åt Nørreklit samt Lindvall som ifrågasätter orsak-verkan-sambanden (se 3.9.1.1). Emellertid menar Malmi att BSC är ett mätsystem ur flera perspektiv trots frånvaron av orsak-verkan-samband. Anhängigt detta resonemang är det faktum att vi inte heller kan identifiera några utfalls- och drivande mått. Detta bör också vara ett led i frånvaron av orsak-verkan-samband. Detta ändrar också den bild av balans som Kaplan och Norton menar kännetecknar BSC (jämför avdelning 3.7). I huvudsak är detta den enda del vad gäller balans som saknas i BSC inom LEAB.

Den första processen (se avdelning 3.8) relaterat till den strategiska inlärningsprocessen (förtydliga och omvandla visionen och strategin) finner vi i huvudsak uppfylld. I LEAB tycks BSC vara den huvudsakliga modellen för att förmedla och förtydliga strategin. Emellertid finner vi att det inte förekommer någon egentlig BSC-process då vi ej kan identifiera några formaliserade dokument vad gäller, vision, strategiska mål och kritiska framgångsfaktorer. Vidare tycks BSC vara mer formaliserad vid högre hierarkier i förhållande till de lägre. En fara som vi tycker oss se vad gäller detta faktum är att målen och måtten för avdelningen tycks, trots att viss aggregering förekommer, utformas utifrån målen och måtten för enhetens BSC. I dokument som vi tagit del av vid enhets- och avdelningsnivå finns inga strategiska mål och kritiska framgångsfaktorer konkret uttryckta. När det gäller utformningen av BSC vid avdelningsnivå (längst ned i hierarkin) finner vi en risk kopplat till strategiimplementering, då mål och mått utformas

utifrån mål och mått på överliggande hierarkier. Detta skulle i vissa fall kunna leda till att måtten tas ur sin kontext, det vill säga kopplingen till strategi, och därmed förlorar sin relevans. Kaplan och Norton menar att det är måtten som skall ge det strategiska medvetandet åt medarbetarna (se avdelning 3.8). I LEAB kan detta vara problematiskt då ett mått taget ur sin kontext inte kan förmedla den helhetsbild som är nödvändig för att ge en strategisk koppling.

Vad gäller LEAB så kan vi identifiera ett antal brister relaterat till den andra processen (se avdelning 3.8) i det iterativa arbetssättet med BSC (kommunicera och koppla samman strategiska målsättningar och styrtal). En av de brister som vi kunnat se i företaget är det faktum att strategiska mål byggs upp på en hög hierarkisk nivå. Detta torde implicera att få medarbetare blir involverade i denna process, vilket skulle kunna innebära att förståelsen och motivationen vad gäller koncernens strategiska mål blir sämre (jämför Mintzberg avdelning 3.4).

Vidare har olika intervjuer visat att användandet av BSC tycks ske högst oregelbundet. Främst syns detta på avdelningsnivå. Detta torde implicera att risken för att medarbetare, vid avdelningsnivå, tappar sitt engagemang för modellen är stor. BSC blir ett dokument som endast revideras en gång varje år. Stöd till detta resonemang kan finnas då vi intervjuade medarbetare inom avdelningen. Dessa menade att de sällan kom i kontakt med BSC eftersom de ansåg det vara en sekundärsyssla. Detta pekar ytterligare på att strategiimplementering kan bli problematisk. Vi tycker oss alltså se problem som är relaterade till kommunikationen av BSC. Kopplat till detta blir det vertikala informationsflödet i stort uppfyllt eftersom företagets strategiska mål ligger till grund för mått och mål på enhetsnivå. Dessa mått och mål ligger sedan till grund för mått och mål på avdelningsnivå. Det problematiska tycks emellertid ligga vid det horisontella informationsflödet inom avdelningarna där medarbetarna i stort inte berörs av BSC.

Den tredje processen (planera, formulera mål och samordna strategiska motiv) finner vi inte uppfyllt relativt LEAB. Överhuvudtaget kan vi inte identifiera någon strategisk planering som går genom BSC. Vidare kan vi enbart identifiera att LEAB arbetar med mål som inte har en tidshorisont som sträcker sig längre än ett år (jämför avdelning 3.8). Inte heller kan vi observera några handlingsplaner kopplade till måtten inom BSC.

Vad gäller den fjärde processen (strategisk feedback och inläring) inom den strategiska inlärningsprocessen (se avdelning 3.8) finner vi också brister. I Kaplan och Nortons modell skall denna underlättas med hjälp av orsak-verkan-samband som visar huruvida nuvarande strategi är adekvat. Dessa finns inte inom LEAB varför vi anser att processen försvåras. Vi har observerat att det är ledningsgruppen som omvandlar styrelsens strategi till strategiska mål. Det finns inget som tyder på att styrelsen nyttjar BSC i sitt arbete. Istället tycks detta vara disparata processer. Som vi påtalat tidigare tycks BSC

närmast likna ett mätsystem där informationen alltså inte tas till vara vid det strategiska arbetet från styrelsen.

5.2.3 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

5.2.3.1 Ett systematiskt tillvägagångssätt i relationen

Då vi ser till relationen mellan budget och BSC i LEAB tycks vissa likheter finnas med de synsätt som Kaplan och Norton presenterar vad gäller denna relation (se avdelning 3.9). Intervjuer vid med en enhetschef och en avdelningschef i företaget pekar på att budget föregås av mål och mått i BSC. Detta innebär att en koppling kan skönjas mellan de två modellerna, då man på avdelningsnivå tar hänsyn till BSC.

Emellertid tycks kopplingen mellan budget och BSC inte vara så stark som Kaplan och Norton menar att den skall vara (se avdelning 3.9). Detta främst eftersom vi inte identifierat någon regelrätt BSC-process och inte heller någon utformning av handlingsplaner. Med detta vill vi mena att det i LEAB inte står att finna några långsiktiga mål (3-5 år), dessutom förekommer inga konkreta handlingsplaner i företaget varför kopplingen torde bli svagare. Vidare menar Kaplan och Norton att budgetprocessen skall bestå av två olika budgetar en strategisk- och en operativ budget (se avdelning 3.9). Inte heller detta tycks finnas i LEAB. Detta skulle delvis kunna bero på att företaget som helhet tycks ta ett ganska kortsiktigt perspektiv i sin strategiplanering, dessutom involveras få medarbetare i processen.

Istället tycker vi att detta tyder på att relationen är mer lik den som Bergstrand och Olve presenterar (se avdelning 3.9). Härmed är BSC ett precedent till budget, och synliggör således olika parametrar i form av mått och mål. Emellertid är det svårt att säga om BSC åskådliggör aktiviteter eftersom det inte finns några handlingsplaner kopplade till måtten. Delvis stämmer också författarnas resonemang om att det finansiella perspektivet i BSC är en hybrid av material från den konventionella budgeten samt BSC. Då vi studerat BSC på olika nivåer kan vi konstatera att där finns en koppling till det finansiella perspektivet på grund av att resultat är en av de parametrar som mäts. Johanssons resonemang (se avdelning 3.9) om att användandet av BSC fungerar som en länk mellan strategi och budget tycks i detta fall var högst applicerbart. Inom LEAB har vi inte observerat verksamhets- och handlingsplaner som uttrycker strategiskt tänkande, utan de strategiska målen uttrycks genom BSC varför den blir ensam länk till budget.

I LEAB tycks mycket peka på att relationen mellan budget och BSC är något skiftande vid olika hierarkier. Vid de högre hierarkierna finner vi att användandet av budgeten betonas mer relativt det av BSC. Vid lägre hierarkier tycks förhållandet vara det motsatta. Längst ner i den avdelning som vi intervjuat medarbetare på fann vi förvisso

att BSC ansågs som en sekundärsyssla. Dessutom följdes det nästan inte alls upp (se avsnitt 4.2.3). Emellertid var medarbetarna delaktiga både när BSC på enhets- och avdelningsnivå byggdes upp och vid de årsvisa revideringarna av mått och mål. I förhållande till budget, där ingen medarbetare berörs (jämför avsnitt 4.2.2), menar vi alltså att BSC tycks ha något större relevans på denna nivå. På nästa organisatoriska hierarki, det vill säga den som handlar om avdelningschefer i förhållande till enhetschefen varierar betydelsen mellan budget och BSC. Som vi påtalat tidigare sker ett möte var månad där enhetschefen möter avdelningscheferna samt kontrollern för enheten. På detta möte menar en avdelningschef vi intervjuat att budget diskuteras och följs upp i större omfattning. Denna bild motsägs dock av enhetschefen som menar att både budget och BSC diskuteras i lika stor utsträckning. Vid nästa hierarki följs enhetschefer upp gentemot VD, ekonomichef samt en controller. Rapportering för denna uppföljning sker i ett integrerat dokument (se avsnitt 4.2.2 och 4.2.3), men enhetschefen vi talat med menar att störst vikt ägnas åt budget. Det vi tycker oss se är att budget ges större uppmärksamhet desto högre upp i organisationshierarkierna som observationer görs.

I företaget blir det intressant att diskutera det som Olve et al. samt Kaplan och Norton belyser då de menar att BSC skall genomsyra hela det formella styrsystemet (jämför 3.9.1.1). Emellertid finner vi inte att så är fallet vad gäller LEAB. Detta är troligtvis kopplat till det faktum att endast delvis aggregering förekommer inom vissa delar av företaget (jämför enhets- och avdelningsnivå inom avsnitt 4.2.3). Till att börja med finns inga orsak-verkan-samband på någon nivå. Det torde innebära problem i förhållande till en omformulering (jämför double-loop-processen i 3.9.1.1) av den strategi som LEAB vill kommunicera ut. Inte heller kan verksamhets- eller handlingsplaner, som är en direkt del av BSC, uppvisas. Med anledning av att det inte heller finns något övergripande BSC i LEAB torde detta innebära en mindre betoning i förhållande till budget. Detta främst då BSC:s fördel, dess applicerbarhet i hela det formella styrsystemet, inte utnyttjas i företaget.

Återigen kan Ewing och Samuelsons resonemang om verksamhets- och kapitallogik sägas vara applicerbart i förhållande till detta empiriska material. Vi tycker oss också i detta företag se att de operativa och mer verksamhetsknutna måtten ägnas betydligt mer uppmärksamhet i de lägre organisationsstrukturerna. Högre upp i organisationshierarkierna tycks budget (finansiella mått) ges mest uppmärksamhet. Denna bild underbyggs också då en controller vid finansfunktionen, som vi talat med, menar (jämför avsnitt 4.2.4) att budget är det viktigaste i företaget och att BSC med detta synsätt ligger vid sidan om. Vad vi menar är att båda logikerna förekommer vid de olika hierarkierna men att betoningen ser olika ut relativt detta faktum. Vi tror också att detta kan vara anhängigt det resonemang Lindvall för om komponentsynen (jämför avdelning 3.9). Att budget betonas på högre hierarkier i företaget kan vara ett utslag av detta. Att aggerera mått är traditionellt ett sätt att föra kontrollen i företag, därför torde

betoning ligga på detta. Med BSC ter det sig lite annorlunda. Vi vill mena att aggregering inte är lika lätt att genomföra med BSC. Ser vi till LEAB som helhet torde måtten variera inom företaget. Härmed kan det falla naturligt att diverse lokala implementeringar blir av mindre fokus vid uppföljningsmöten vid högre organisationshierarkier. Intresset tycks dock inte helt saknas på grund av den integrerade rapportering som sker då enhetschefer möter VD, ekonomichef samt en controller. Det skall tydliggöras att det totalt sett tycks det ligga en större betoning vad gäller budget i relation till BSC. Ett tecken som pekar i denna riktning är det faktum att budgeten tycks följas upp mer strukturerat samt att den rapporteras in regelbundet till Business Controllern vid enheten. Uppföljningen av BSC tycks inte följas upp i samma utsträckning, främst vid högre hierarkier. Dessutom går inrapporteringen inte via Business Controllern utan via enhetschefens sekreterare. Detta kan vara anhängigt Lindvalls resonemang om förändringströghet (jämför avdelning 3.9).

5.2.3.2 Budget och BSC i en holistisk bild

I LEAB finner vi att BSC tycks vara den modell som sätter störst fokus vid strategiimplementering även om intervjuerna i företaget pekar på att modellen fungerar som ett mätsystem vilket belyser verksamheten genom flera perspektiv. Detta står att finna i att modellen använder sig av icke-finansiella mått inom flera perspektiv. I denna roll anser vi att budgeten är svag, då denne endast fokuserar på finansiella siffror. Emellertid tycks även budget ha en uppgift att fylla då intervjuer på högre nivåer i företaget implicerar dess vikt vid uppföljningen. BSC tycks stödja verksamheten, främst på lägre nivåer (jämför verksamhets- och kapitallogik ovan).

Som framkommit tidigare menar enhetschefen vi talat med att BSC systematiserat målstyrningen och att modellen är adekvat då det handlar om att förebygga problem (se avsnitt 4.2.3). Vi upplever att respondenten menar att företaget synliggörs på ett bättre sätt med BSC, och att det därmed blir lättare att följa upp verksamheten. Det är också en av de betydande skillnaderna mellan budget och BSC (se 3.9.1.3). Antydning till detta står också att skåda i det faktum att meningen tycks vara att både budget och BSC skall behandlas på samma möten vid olika organisatoriska hierarkier. Detta tycker vi pekar på att företaget vill ha en mer holistisk bild relativt uppföljning, även om empirin pekar på att mer vikt läggs vid budget.

Vid detta resonemang kan vi också observera att deltagandet från medarbetarna relativt budget och BSC tycks skilja sig (jämför 3.9.1.4). I stort sett framkommer att ingen medarbetare med lägre position än avdelningschef är involverade i budgeteringen (se avsnitt 5.2.1). Emellertid tycks deltagandet vara större då det handlar om BSC. Som vi skrivit tidigare är medarbetarna i detta fall involverade i de årsvisa revideringar av mått

och mål som förekommer vid enhets- och avdelningsnivå, även om uppföljningen av BSC inte är god.

I förhållande till detta upplever vi att BSC är en mindre centraliserad modell än budget inom LEAB. Större hänsyn tas till lokala förändringar vad gäller BSC. Detta faktum kan skönjas eftersom enheterna till att börja med får fritt att utforma mått och mål utifrån de strategiska målen som kommuniceras ner i företaget. Bland annat utifrån dessa mått och mål bygger sedan avdelningar egna mått och mål. Som vi påtalat tidigare läggs även större fokus på budget i högre hierarkier vilket pekar på att denna modell är uttryck för ett mer centraliserat styrsätt. Resonemanget i detta fall är även anhängigt det som Lindvall för (jämför avdelning 3.9). Författaren menar att budget i stort bygger på ett mer individualistiskt tankesätt till skillnad från BSC som bygger på en starkare kollektiv tanke som därmed underbygger ett större deltagande (jämför empowerment).

5.2.3.3 Budget och BSC relativt strategiimplementering

I förhållande till strategiimplementering tycker vi oss se att denna fungerar bättre med BSC än budget. Detta framkommer inte minst vid en granskning av modellernas praktiserande vid olika organisatoriska hierarkier.

Syftet med BSC är att implementera strategi, vilket också Kaplan och Norton belyser då de menar att modellen skall genomsyra hela det formella styrsystemet (jämför 3.9.1.1), detta skall jämföras med budgetens statiska plats i det formella styrsystemet. Som konstaterats ovan tycks inte detta vara fallet i LEAB (5.2.3.1). Detta torde verka hämmande vad gäller BSC:s förmåga att implementera strategi i företaget.

Istället vill vi mena att BSC har en roll att fylla vad gäller strategiimplementering, och då främst som länk mellan strategi och budget. Detta framstår tydligt då det empiriska materialet från LEAB framställdes i avdelning 4.2. Både enhets- och avdelningschefen som vi talat med menar att hänsyn tas till BSC när budget görs. Detta ger även stöd åt Johansson som menar (se avdelning 3.9) att BSC är en länk mellan strategi och budget.

I denna diskussion är det även viktigt att diskutera budgetens roll vad gäller strategiimplementering. Som vi påtalat tidigare i avsnitt 5.2.1 vill vi mena att få medarbetare är involverade både vad gäller uppställandet samt uppföljandet av budget. Detta syns tydligast då två medarbetare som vi intervjuat menar att de sällan eller aldrig kommer i kontakt med budget (se avsnitt 4.2.2). Arbetet tycks stanna på avdelningschefsnivå i LEAB. Detta är ett problem relativt strategiimplementering enligt vår uppfattning. Möjligtvis hade budget kunna fylla rollen relativt strategiimplementering med tanke på att uppställandet tycks ta hänsyn till BSC (vilken är en härledning av de strategiska målen). Dessutom ingår de i företagets strategiska mål

i prognosförutsättningarna som distribueras ut till enheter och avdelningar vid den tertiälvisa budgeteringen. Deltagandet relativt budgetering är dock en stor nackdel för strategiimplementering enligt oss. Återigen är detta likt Lindvalls resonemang (jämför avdelning 3.9) där budget bygger på en individualistisk tanke. Målet för strategiimplementering torde vara att kommunicera ut strategin på ett mer heltäckande vis. Emellertid tror vi strategiimplementering kan fungera för de som budgeterar vid centrala positioner då de utgår från strategiska mål eller mått och mål som är härledda från dessa. Härvid kan budget fungera som en jämförelsegrund för huruvida strategi implementeras. Negativt kan dock vara att de strategiska målen är sprungna ur en top-down-process (se avsnitt 5.2.1), dessutom är kombinationsmetoden inte förknippad med motivationssyftet.

Mot anledning av budget blir det intressant att se hur BSC fyller rollen vad gäller strategiimplementering. Då modellen studeras tycks det rent strukturellt föreligga goda förutsättningar för att strategin skall kunna implementeras (se exempelvis avdelning 3.7, 3.8 och 3.9). Emellertid har vi ovan (se avsnitt 5.2.2) påvisat att ett antal element kopplat till användandet av BSC i LEAB:s fall inte stämmer såsom modellen idealiskt skall praktiseras. Emellertid hyser vi även oro då användandet av BSC appliceras i ljuset av Mintzbergs kritik mot den traditionella strategiska planeringen.

Som läsaren kan erinra sig belyste vi (se avsnitt 5.2.2) att ledningsgruppen inom koncernen fastställer strategiska mål. Dessa ligger sedan till grund för de mått och mål som befästs inom BSC för enhetsnivåerna. Måtten och målen på denna nivå ligger sedan, till viss del, till grund för mått och mål på avdelningsnivå. Vidare fick läsaren klart för sig att medarbetarna var delaktiga i uppbyggandet av mått och mål på både enhets- och avdelningsnivå. (se avsnitt 4.2.3). Risken, som vi ser det, är att det för varje nivå där BSC appliceras sker en strategisk drift, det vill säga att den strategiska kopplingen blir mindre. Motiveringen till detta står att finna i att det för det första enbart tycks finnas strategiska mål som kommuniceras ut vad gäller uppbyggandet av BSC. Det är tveksamt hur väl de strategiska målen som stipulerats i företaget bryts ned utan en mer omfattande beskrivning av dessa. Överhuvudtaget finns det inte verksamhets- och handlingsplaner som i en kontext beskriver aktiviteter och handlingar. Svårigheter kan finnas för de medarbetare som deltar i uppbyggande av BSC att få ett holistiskt synsätt kopplat till strategin. Detta är då mått och mål för enhetens BSC framtages. Dessutom skall läsaren erinra sig att processen sker på relativt kort tid, i detta fall två dagar. Samma problem kan skådas på den lägsta nivån, det vill säga avdelningsnivå. Här torde det holistiska synsätt som vi talar om bli ännu snävare med tanke på att mått och mål utformas utifrån mått och mål på enhetsnivå. Härvid ifrågasätter vi hur väl strategin finns uttryckt i BSC på enhets- och avdelningsnivå.

Resonemanget ovan är även anhängigt Mintzbergs (se avdelning 3.4) ifrågasättande av kopplingen mellan performance control och action planning. För att förstå detta vill vi

mena att BSC, i detta fall, får appliceras inom det Mintzberg benämner performance control eftersom BSC liknar ett mätsystem i frånvaro av verksamhets- och handlingsplaner. Strategi appliceras inom action planning. Performance control skall på ett indirekt sätt influera medarbetarna. Detta torde stämma då BSC i LEAB är ett mätsystem. Dessutom menar Mintzberg att länkar står att finna mellan action planning och objectives hierarchy. Objectives hierarchy är mest hänförlig till BSC. Vi tycker oss se klara likheter med författarens resonemang tack vare det faktum att de strategiska målen ligger till grund för BSC på de olika nivåerna (om än främst på enhetsnivå). Det är precis denna koppling vi ifrågasätter mot bakgrund av det processuella inslaget relativt BSC. Det finns alltså risk att strategiimplementering genom BSC kan bli lidande tack vare att det holistiska inslaget i användandet saknas. Emellertid når BSC längre ner i organisationen, vilket är i enlighet med Lindvalls tankar (se avdelning 3.9) om att modellen har en mer kollektivistisk tanke.

Ett annat relevant ämne kopplat till de diskussioner Mintzberg för (se avdelning 3.4) om problemen för strategiimplementering vid de fall då top-down-processerna blir för starka. Vi uppfattar, mot ovanstående diskussioner, att företaget i hög grad styrs av de strategiska mål som formulerats av koncernledningen. Detta implicerar en avdelningschef (se avsnitt 4.2.1) då det påpekas att koncernledningen sätter ramarna inom vilka enheterna och avdelningarna arbetar från. Detta kan ses eftersom BSC på både enhets- och avdelningsnivå i grunden arbetas fram utifrån dessa. Detta kan möjligtvis tala emot strategiimplementering som BSC skall praktisera. Mintzberg menar bland annat att åtagandet från medarbetarna relativt strategi kan minska då de är hårt styrda från överliggande hierarkier. Strategiimplementering förbättras, i kontrast till det beskrivna, i de fall då autonomi i förhållande till strategiarbetet är större.

Trots bilden som framställts ovan vill vi ändå mena att BSC fungerar bättre än budget vad gäller strategiimplementering. Ett antal orsaker ligger bakom detta. Vi tror att måtten inom flera perspektiv kan hjälpa medarbetarna att förstå mot vad de skall arbeta mot, men som vi skrivit ovan tror vi att strategiimplementeringen genom BSC har sina brister. En annan faktor som talar för BSC är det faktum att medarbetarna är delaktiga i uppbyggandet och uppföljandet av modellen, även om den sista aktiviteten har brister. Nackdelen med att uppföljningen är bristfällig, främst på lägre nivåer i företaget, är att BSC blir något som behandlas en gång per år. Detta styrks då medarbetare beskriver att BSC fallit i glömska och blivit en sekundärsyssla. Trots detta ser vi tydligt att BSC når längre ner och har förutsättningar vad gäller strategiimplementering. Stöd för detta finner vi även då både enhets- och avdelningschefer menar att målstyrningen blivit bättre och att det är lättare att följa upp verksamheten med BSC (se avsnitt 4.2.3). Avslutningsvis finner vi att Ekholm och Wallins (se avdelning 3.9) resonemang om att budget förlorat sin strategiska roll är applicerbart även i LEAB. Författarna menar exempelvis att BSC skall avhjälpa denna brist, och därmed öka den strategiska

inriktningen. Vi menar, mot ovanstående bakgrund, att modellen till viss del gör detta. Emellertid finner vi också brister i denna roll.

5.3 Alfa Laval

5.3.1 Budgetprocessen

Vad gäller budgetprocessen kan man till en början konstatera att Arwidi och Samuelsons framställning (jämför avdelning 3.6) om att mål, strategier och strategiska planer är starten för processen stämmer till viss del i Alfa Laval. Motiveringen till detta är att chefen för Industrial OEM menar att strategi skall speglas i budget samt i dess utfall (jämför avsnitt 4.3.2). Detta på grund av att Connectprocessen innebär att bland annat tillväxtmål fastställs. Detta skall då helst stämma med det som visas i budgeter som rapporteras in. Härvid vill vi mena att det tycks finnas en relativt stark koppling mellan strategi och budget inom Alfa Laval. Som vi skrivit tidigare är Connectprocessen (se avsnitt 4.3.1) den som behandlar strategi i företaget. Förhållandet är det att de generella strategierna som exempelvis stipuleras i marketing plans för säljbolagen kompletteras med tillväxtmål och andra siffror i Connectprocessen. På detta sätt tycks siffror sättas på strategin som har en tidshorisont om tre år. Kopplingen till den budgetering som sedan görs finns då tack vare det faktum att dessa helst skall stämma med det som framkommit i exempelvis en marketing plan för ett säljbolag.

Tack vare budgetens utseende inom Alfa Laval vill vi mena att det är rullande budget som företaget arbetar med (jämför avsnitt 3.5.1). Detta manifesteras då säljbolagen samt de centrala delarna av företaget varje kvartal gör en budget som sträcker sig över de kommande tolv månaderna.

Vad gäller uppställandet av budget tycks denna i stor utsträckning likna uppbyggnadsmetoden som beskrivits i avdelning 3.6. Främst blir detta tydligt för oss då det inte finns några förutsättningar eller instruktioner för de olika säljbolagen vid budgeteringen. Detta verkar inte heller finnas för de delar som budgeterar centralt inom företaget. Innebörden blir att både säljbolagen samt de som arbetar centralt får utarbeta sina egna budgeter. Emellertid sker kontakter relativt budget vid behov. Helst skall siffrorna i budgeterna stämma med de mål som satts upp genom Connect. Detta arbetssätt skapar ett åtagande gentemot företaget och gör samtidigt att dessa känner ett ansvar för den slutgiltiga budgeten. Detta åtagande förstärks troligen av det faktum att Connect-processen inte tycks vara en top-down-process (jämför 4.3.1). Istället torde strategin vara väl rotad inom företaget mot bakgrund av Mintzbergs resonemang om att moralen och åtagandet blir större då medarbetarna får någorlunda autonomi vid

framarbetandet av strategi (jämför avdelning 3.4). Detta förstärks dessutom av att Business Controllern vi talat med menar att det som kommunicerats via Connect är ett viktigt riktmärke för det som budgeterna skall utvisa. Detta är anhängigt det resonemang vi förde ovan om att det tycks finnas en koppling mellan budget och strategi. Dessutom förstärks denna beskrivning mot den bakgrund att budgetuppställandet kännetecknas av en uppbyggnadsmetod vilken torde vara mer motiverande (se avdelning 3.6).

Vad gäller den artificiella enheten Small BHE kan vi konstatera att uppställandet av budget sker centralt, vilket troligtvis har en sammankoppling med att kontakter med vissa kundsegment sker centralt. Även här involverar uppställandet av budget ett fåtal personer. Som läsaren noterat i avsnitt 4.3.2 är det endast chefen för Industrial OEM och Business Controllern som är involverade i budgetarbetet. Noterbart är även att här görs budget på årsbasis istället för användandet av rullande budget.

Då vi intervjuar personer vid olika funktioner inom den division (Equipment Division och då främst OEM-segmentet) vi riktat uppmärksamhet mot tycks mycket peka på att ett stort antal personer är involverade vad gäller Connectprocessen, vilken skall implementera strategi (jämför avdelning 4.3). Vår uppfattning förstärks då den ansvarige för Equipment Division inom ett säljbolag menar att säljarna generellt inte är särskilt involverade vad gäller budgetering, utan istället är det viktigare att dessa deltagar när det handlar om att arbeta fram marketing plan för säljbolaget. Detta tror vi innebär problem för budget vad gäller strategiimplementering. Läsaren skall erinra sig att vi i anslutning till detta menar att det tycks finnas en koppling mellan budget och strategi inom Alfa Laval. Problemet ligger i det faktum att ett antal personer med ovanstående bakgrund inte deltagar vad gäller budgetuppställandet. Det är mot denna bakgrund som vi menar att budgeten inte fyller en stark roll vad gäller strategiimplementering (jämför med vad som skrivits i exempelvis avdelning 3.5 och 3.6 samt 3.9.1.1). Däremot kan strategin fylla en roll som start för budgetprocessen (jämför med vad som skrivits ovan). Anhängigt detta är att för de som budgeterar kan budgeten fylla en roll vad gäller strategiimplementering. Detta eftersom dessa på något vis är berörda av Connectprocessen.

Vad gäller uppföljning av budget menar den Business Controller vi talat med att rapportering sker via MISAL (jämför avsnitt 4.3.2). Det finns inga uppsatta möten som behandlar budget, istället är det situationen som avgör. Exempel kan vara om mycket skiljer mellan utfall och det som kommunicerats i Connect.

5.3.2 Användandet av Balanced Scorecard

Som vi belyst i avsnitt 4.3.3 finns det BSC som Alfa Laval nyttjar stationerat inom en artificiell enhet som kallas Small BHE. Det BSC som denna enhet använder sig av har ett utseende som inte är exakt likt det som vanligtvis beskrivs i litteraturen gällande BSC (jämför avdelning 3.7). Emellertid vill vi mena att läsaren vid en studie av företagets modell tydligt kan se att det är ett BSC.

Företagets BSC är uppbyggt kring nio så kallade Intellectual Potentials. Detta kan te sig förbryllande för läsaren i jämförelse med de fyra eller fem perspektiv som vanligen ingår i ett BSC. Emellertid vill vi mena att det enbart är fråga om en nedbrytning av perspektiven. Som läsaren kan erinra sig innehöll Alfa Lavals BSC fyra perspektiv: Presence, Leadership, Team och Financial. Emellertid kan man inom Presence ana att det i stort handlar om ett kundperspektiv (externt riktat) tack vare att olika intressenter till bolaget där utgör tre så kallade Intellectual Potentials. Leadership-perspektivet liknar i stort processperspektivet i och med att Process samt Innovation är två Intellectual Potentials för detta perspektiv. Vidare påminner Team-perspektivet om medarbetarperspektivet tack vare att Profile och Competence är två Intellectual Potentials inom detta perspektiv. Det finansiella perspektivet har vidare samma titel som är vanligt då BSC diskuteras. I övrigt har Alfa Lavals BSC kritiska framgångsfaktorer inom varje Intellectual potential. Emellertid kan vi inte finna några strategiska mål inom något Intellectual Potential.

Vad gäller balansen mellan perspektiven inom Alfa Lavals BSC vill vi mena att den är uppfylld förutom den som är anhängig utfalls- och drivande mått (jämför avsnitt 3.7.2). Dessa mått kan inte vid någon intervju identifieras då vi låter respondenterna beskriva BSC. Istället kan de andra delarna (kort- och lång sikt, internt- och externt perspektiv, finansiella och icke-finansiella mått) av det som Kaplan och Norton menar med balans identifieras (jämför avdelning 3.7). Detta ändrar på den bild Kaplan och Norton framställer.

Inte heller i detta företag kan orsak-verkan-samband identifieras. Ingen respondent nämner detta och i material som vi studerat kan detta inte observeras. Således kan inte de strategihypoteser som Kaplan och Norton resonerar kring identifieras (jämför avsnitt 3.7.2). Relativt BSC innebär detta problem eftersom de utgör en kärna i modellen. Det torde bli svårare att åskådliggöra strategin bakom BSC tack vare detta. Ännu en gång brister alltså en viktig del relativt strategiimplementering. Detta faktum ger stöd åt Lindvall och Nørreklit som starkt ifrågasätter sambanden (jämför 3.9.1.1). Bortfallet av orsak-verkan-samband tror vi är förklaringen till att inga utfalls- och drivande mått kan identifieras. Emellertid torde detta bortfall kunna uppvägas av det faktum att Small BHE, enligt oss, genomfört en omfattande processkartläggning för det viktiga kundsegment som modellen i stort baseras på. Vi vill dock mena att eftersom den valda

strategin i Small BHE implicit utgår ifrån de generella strategierna i Business Plan så innebär detta en någorlunda autonomi i framtagandet av strategier. Detta eftersom utarbetandet av strategin sker i Connect och i denna process är medarbetarna som berörs av BSC involverade. Därmed torde dessa medarbetare känna ett större åtagande då de varit delaktiga i strategiarbetet, vilket överensstämmer med det resonemang som Mintzberg presenterar i avdelning 3.4.

Kopplat till den strategiska inlärningsprocess som skall vara anhängig BSC finner vi även i detta företag brister (se avdelning 3.8). Bristerna pekar mot att BSC även i Alfa Laval praktiseras som ett mätsystem. Alltså får inte BSC rollen av ett managementsystem. Detta i sig självt torde innebära problem för strategiimplementering, då den iterativa processen är själva användandet av modellen såsom det är menat. Vi vill dock mena att Alfa Laval's BSC är ett mätsystem, detta med stöd av Malmis resonemang (se 3.9.1.1). Författaren menar att modellen kan kategoriseras som ett mätsystem även då orsak-verkan-samband saknas.

Relativt den första processen (förtydliga och omvandla visionen strategin) tycks denna i stort vara uppfylld så när som på orsak-verkan-sambanden. Beskrivandet av processerna inom Small BHE tycks ligga till grund för de mått eller indikatorer som finns inom de olika Intellectual Potentials och således perspektiven. Som vi skrivit i avsnitt 4.3.3 finns det inom Small BHE ett kundsegment som står för 90 % av det som tillverkas och säljs. Arbetet med detta kundsegment sker mycket genom centralt stationerade medarbetare (jämför Industrial OEM). Därför är det föga förvånande att chefen för Industrial OEM menar att då BSC togs fram var det strategin för det beskrivna kundsegmentet som fick vara vägledande. Som vi skrivit tidigare saknas det strategiska mål för de olika Intellectual Potentials, men kritiska framgångsfaktorer finns. I övrigt tycks bristerna vara få vad gäller denna process. Förvisso finns inga orsak-verkan-samband, men vi tror att detta till viss del kan ersättas av att processerna inom Small BHE utkristalliserats relativt väl. Motiveringen till detta är att det var delar av ledningsgruppen för Small BHE som genomförde processen. Som vi skrivit tidigare var det strategin för det största kundsegmentet som var vägledande. Häri står vår övertygelse om att processen är väl genomförd. Delar av ledningsgruppen är nämligen involverade i Connectprocessen (jämför avsnitt 4.3.1). Detta är motiveringen till varför vi tror att måtten i allt väsentligt uttrycker strategin för det största kundsegmentet.

Den andra processen (kommunicera och koppla samman strategiska målsättningar och styrta) finner vi brister i BSC. Bristerna vad gäller denna process står troligtvis att finna i några svar vi fått då intervjuer genomförts. Product Portfolio Managern vi intervjuat gav intrycket av att BSC är en centraliserad modell då personen menar att modellen i stort sett är ett ledningsverktyg där problem relativt Small BHE:s verksamhet skall identifieras. Även chefen för Industrial OEM är av samma uppfattning då personen menar att BSC snarare är ett ledningsverktyg än ett kommunikationsverktyg (se avsnitt

4.3.3). Signifikativt för detta är att då ledningsgruppen för Small BHE träffas finns ingen förutom dessa personer representerade. Kopplat till den del av Small BHE som är anhängigt Equipment Division är detta förståeligt eftersom försäljningen i stort sker centralt från Industrial OEM. Emellertid tror vi att detta kan vara en nackdel i förhållande till representationen av medarbetare från Operations Division. Operations Division är den division som handhar aktiviteter kopplat till inköp, logistik och tillverkning. Som läsaren kan se finns det i vart fall några Intellectual Potentials (Process, Suppliers och Customers) vilka torde beröra de aktiviteter som genomförs inom denna division. Häri uppstår problem när endast ett fåtal medarbetare berörs av uppföljningen. Styrkan i BSC skall bland annat ligga i att medarbetarna skall få en förståelse för måtten och därvid kunna implementera strategin på ett bättre vis. Vi ser nackdelar med denna sorts uppföljning kopplat till detta. Emellertid menar chefen för Industrial OEM att förbättringsåtgärder och projektarbeten speglar aktiviteterna mellan uppföljningsmötena med ledningsgruppen. Vi har ingen anledning att misstro detta, men de kommunikativa nackdelarna kvarstår dock. Istället är det troligt att medarbetare berörs av instruktioner som inte är direkt kopplade till BSC, kommunikation sker alltså på ett indirekt vis.

Den tredje processen (planera, formulera mål och samordna strategiska motiv) finner vi inte uppfylld. Det finns inget som indikerar att det finns handlingsplaner kopplade till de olika måtten inom BSC. Istället tycks arbetet vara inriktat på att avhjälpa de åtgärder som för tillfället är fel. Exempelvis får vi reda på att en röd indikator (se avsnitt 4.3.3) utlöser beslut om åtgärder för att förbättra problemen. Anhängigt detta är det faktum att målen inom BSC per definition inte tycks ligga på någon fast tidshorisont. Istället fungerar systemet genom att varje indikator har grön, gul eller röd färg. Aktiviteterna kopplat till måtten (indikatorerna) ligger på en tidshorisont om sex månaderna, det vill säga tiden mellan uppföljningstillfällena. Det tycks alltså inte finnas några långsiktiga mål (3-5 år) inbyggt i BSC-modellen. Effekten av detta torde bli en brist på framförhållning, då problem inte identifieras förrän de uppstått. Detta innebär i sin tur att åtgärder blir sena vilket torde innebära att företagets förmåga försämrats innan problem lokaliserats av modellen. Vidare finner vi inga handlingsplaner så som Kaplan och Norton presenterar dem i sin modell (se avdelning 3.9). Däremot finner vi att det i företaget förekommer en icke-formaliserad åtgärdsprocess kopplat till BSC. Denna process innebär att åtgärder planeras och genomförs då behov identifieras av BSC.

Ett annat möjligt problem som vi ser med BSC och som även påtalats av Business Controllern (se avsnitt 4.3.3) är risken för målkonflikt. Den främsta anledningen till detta torde vara det faktum att Small BHE härstammar från två divisioner. Då det råder separata strategiprocesser i dessa två divisioner skulle det kunna vara möjligt att målkonflikter uppstår. Detta då BSC implicit uttrycker mål för Small BHE vilka torde kunna stå i konflikt med de mål som finns inom divisionerna.

Den fjärde processen (strategisk feedback och inläring) i den strategiska inlärningsprocessen anser vi inte heller som uppfylld. Detta främst då det inte föreligger några orsak-verkan-samband (se avdelning 3.8). Som vi skrivit tidigare kan detta kanske ersättas av processkartläggningen som gjorts. Ett annat problem som vi identifierat är det faktum att modellen snarare är ett mätsystem än ett managementsystem, samt att få medarbetare kommer i kontakt med modellen. Dessutom finner vi uppföljningen bristfällig då BSC endast revideras en gång i halvåret. Mot bakgrund av detta anser vi modellen som problematisk vad gäller kommunikation och uppföljning av mått. Som tidigare nämnts uttrycker respondenter i företaget att de snarare ser modellen som ett ledningsverktyg än ett kommunikationsverktyg. Detta torde förstärka de argument som nämnts ovan.

5.3.3 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

5.3.3.1 Inget systematiskt tillvägagångssätt i relationen

Vid en närmare studie av relationen mellan budget och BSC inom Alfa Laval finner vi relationen med avseende på det som Kaplan och Norton menar icke befintlig (se avdelning 3.9). I företaget tycks det som kopplar samman budget och BSC vara strategiprocessen (Connectprocessen). Detta då både budget och BSC tar sin utgångspunkt i strategiprocessen.

Vid vår empiriska undersökning har vi inte funnit att användandet av budget föregås av det av BSC då modellerna istället tycks fungera som två separata processer. Inte heller ligger handlingsplaner till grund för budgetprocessen. Detta tydliggör det faktum som tidigare konstaterats att BSC i Alfa Laval inte är ett managementsystem utan endast ett mätsystem. Detta då modellen inte används för att kommunicera ut strategin för Small BHE och därmed inte heller ligger till grund för budgetarbetet.

Texten ovan leder oss till att konkludera att budget i detta företag inte fungerar som precedent till BSC. Således kan vi konstatera att Bergstrand och Olves tankar om relationen mellan budget och BSC inte är aktuella (jämför avdelning 3.9). Detta innebär också att Johanssons resonemang om att BSC är en länk mellan strategi och budget inte är applicerbart vad gäller BSC inom Alfa Laval (jämför avdelning 3.9).

5.3.3.2 BSC – en toppstyrd modell

BSC i Alfa Laval tycks inte nå lika djupt som användandet av budgetprocessen, då modellen främst tycks fungera som ett system för att identifiera problem. Med anledning av det ovanstående tycks BSC mer fungera som ett ledningsverktyg, något

som även poängteras av ett antal respondenter (se avsnitt 4.3.3). Emellertid kan det ifrågasättas om modellen var menat som något annat än detta. Detta gör att användandet egentligen inte kunnat vara något annat än toppstyrt. Ändock finns vissa frågetecken inför detta. Som vi påtalat tidigare härstammar Small BHE från två divisioner inom Alfa Laval, Equipment- och Operations Division. Det är genom den förra divisionen som försäljningen sker. Denna sker relativt centralt (där säljbolagen inte är involverade i vidare utsträckning), och i denna aktivitet handlar det i stort om ett kundsegment som är dominerande för Small BHE. Kontentan av detta blir att fler medarbetare skulle kunna involveras vad gäller den del av Small BHE som berör Operations Division. Detta tycks emellertid inte vara fallet (se avsnitt 4.3.3). Detta är enligt oss negativt, men kanske oundvikligt. Som vi påtalat i 3.9.1.4 är en av styrkorna med BSC att fler medarbetare skall involveras och strategin lättare implementeras. Problemet som vi ser det är att strategin för Small BHE är härledda från de som gäller för specifika delar inom Equipment Division. Troligt är det faktum att andra strategier är vägledande inom Operations Division. Detta kan vara anhängigt det faktum att den Business Controller vi talat med uttrycker sin oro för målkonflikt mellan divisionerna. Mot denna bakgrund menar vi att BSC troligtvis inte kan vara annat än ett problemlösningsmätssystem.

I ljuset av detta finner vi att BSC inte når längre ner än budget i förhållande till Small BHE. Som vi belyst i avsnitt 4.3.2 görs budget på årsbasis för Small BHE. I huvudsak görs denna av chefen för Industrial OEM tillsammans med den Business Controller vi intervjuat. Dessa ingår också i ledningsgruppen för Small BHE. Härvid stämmer bilden att budgeterare i huvudsak är enhetschefer vid olika organisatoriska nivåer (se 3.9.1.4). Bilden, vad gäller Small BHE, blir den att deltagandet vad gäller budget och BSC relativt i stort är detsamma. I en större kontext tycks budget nå längre ner i Alfa Laval som helhet (jämför avsnitt 4.3.2). Budgeteringen berör exempelvis säljgruppchefer i säljbolag.

Då vi studerar relationen mellan budget och BSC upptäcker vi att det finns några skiljelinjer som gör att modellerna opererar vid olika fokus och därmed stödjer varandra. En första iakttagelse är det faktum att Small BHE beskrivs som en hårt konkurrensutsatt enhet där behovet av en helhetssyn är stort (se avsnitt 4.3.3). Samarbete sker nära kunderna och det blir viktigt att illustrera detta. Syftet med införandet av BSC var att få annan information är finansiell. Tack vare att BSC fungerar som ett mätsystem med flera perspektiv (jämför 3.9.1.3) stödjer det alltså budget genom att informera användarna vid Small BHE huruvida det finns något problematiskt i relation till kunderna.

Det andra som tycks göra att modellerna stöder varandra har att göra med det tydliga processtänkande som finns i BSC. I detta företag är det särskilt markant att processtänkandet är det som verkligen skiljer sig från budget. Som skrivits tidigare (avsnitt 4.3.3) menar Product Portfolio Managern vi talat med att det för Small BHE:s

verksamhet krävs fungerande processer där företaget arbetar som en helhet. Modellen tycks finnas för att analysera processflödena. Det som gör Alfa Lavalns modell unik är i anknytning till detta att BSC egentligen passerar två övergripande ansvarsområden (Equipment- och Operations Division). Detta kan läsaren erinra sig då figur 4.3 studeras. Härvid torde det bli viktigare att integrera processerna med BSC. I förhållande till detta har affärsprocesserna identifierats då BSC skapades för Small BHE (se avsnitt 4.3.3). Vi kan tydligt se detta i det BSC som praktiseras inom Small BHE. Detta tack vare att varje Intellectual Potential beskrivs genom en process. Aktiviteten ligger till grund för de kritiska framgångsfaktorerna och indikatorerna (mått). Här tydliggörs en av de största skillnaderna, teoretisk sett, mellan budget och BSC. Fokus för budgeten är ansvarsheter medan processtänkandet på ett horisontellt vis genomsyrar BSC (jämför 3.9.1.2). Härvid tror vi att revirtänkandet till viss del motarbetas vilket kan bli fallet med budget. Det intressanta med detta fall är att processtänkandet inte endast består i den Intellectual Potential som heter Process, utan istället ligger processerna tydligare till grund för varje Intellectual Potential inom BSC.

I Alfa Laval tycks emellertid budget vara den modell som prioriteras sett ur ett större perspektiv. Detta delvis eftersom endast en liten del av företaget berörs av BSC samt att modellen främst är ett ledningsverktyg med liten kontakt med övriga medarbetare i företaget. Vid en av intervjuerna med chefen för Small BHE framkommer det även att det endast sker uppföljning av budget uppåt i hierarkierna. Vidare menar denne att uppföljning skall göras av BSC men att det inte funnits någon tid för detta vid dessa möten. Ytterligare en faktor för att modellen inte behandlas på dessa möten är att BSC uppvisar brister vad gäller aggregeringen. Detta resonemang är anhängigt det som Lindvall för i avdelning 3.9 angående komponentsynen. Detta har framkommit då chefen för Industrial OEM och dennes överordnade menade att BSC inte sade så mycket då den presenterades (se avsnitt 4.3.3). En annan faktor som torde spela in är Lindvalls resonemang angående förändringströghet i avdelning 3.9. Denne menar att det kan uppstå ett kulturellt motstånd gentemot införandet av en ny modell. Stöd för detta resonemang kan finnas i det empiriska materialet då det framkom att det var problematiskt att få medarbetarna inom Small BHE att uppdatera BSC. Emellertid menar respondenten att under mötena i ledningsgruppen för Small BHE behandlas endast BSC.

Ett annat resonemang är det som Ewing och Samuelson för (se avdelning 3.9). Emellertid tycks budget och BSC ligga på samma hierarkiska nivå i företaget (det vill säga Small BHE). Dessutom torde ingen av modellerna knyta an ett större antal medarbetare än den andra, sett till denna hierarki. Detta argument talar, i detta fall, emot den tes som författarna framför. Ytterligare ett resonemang som torde vara intressant i denna kontext är det som förs av Kaplan och Norton samt Olve et al. (se 3.9.1.1) då dessa författare menar att BSC skall kunna appliceras i hela det formella styrsystemet. Mot bakgrund av de resonemang som förts ovan tycks inte det BSC som finns i Alfa

Laval vara applicerbart i hela det formella styrsystemet. Det främsta argumentet för detta är att modellen tycks vara ett ledningsverktyg som endast finns på en hierarkisk nivå i företaget. Dessutom kan vi inte identifiera någon double-loop-process. En främsta anledning till detta torde vara bristen på orsak-verkan-samband. Detta innebär i stort sett att BSC ligger vid samma hierarki som budget i det formella styrsystemet, det vill säga den taktiska nivån. Detta torde betyda att en större betoning, vad gäller relationen mellan budget och BSC, ligger på budget. Motiveringen är att användandet av budget prioriteras av högre hierarkier, samt det faktum att budget är en utbredd modell inom Alfa Laval.

5.3.3.3 Budget och BSC relativt strategiimplementering

Vad gäller budget och BSC:s förmåga att implementera företagens strategi anser vi den som begränsad. Detta fastän båda modellerna tar sin utgångspunkt i strategi (Connectprocessen).

Enligt chefen för Industrial OEM skall budget spegla strategi samt dess utfall (jämför avsnitt 4.3.2). Detta delvis då Connectprocessen fastställer bland annat tillväxtmål. Härmed skulle vi vilja mena att det finns en relativt stark koppling mellan strategi och budgetprocessen. Emellertid finner vi att budget generellt sett i Alfa Laval berör medarbetare med något chefsansvar. Detta manifesteras då vi vid intervjuer upptäcker att budget som lägst tycks beröra säljgruppchefer. Inom Small BHE tycks budget beröra endast chefen för Industrial OEM samt Business Controllern vi intervjuat. Detta leder oss till att konkludera att budget inte berör den stora massan av medarbetare inom Alfa Laval, vilket är i enlighet med Lindvalls konstaterande att budget har en mer individualistisk tanke (jämför avdelning 3.9). Härvid tycker vi det är svårt att se hur budget uppfyller rollen vad gäller strategiimplementering i någon vidare mening. De som budgeterar tycks i regel vara involverade i Connectprocessen. Som påtalats i avdelning 3.9 menar litteraturen i förhållande till budget att denna skall implementera strategi då den omvandlar verksamhets- och handlingsplaner till ekonomiska termer. I Alfa Lavals fall ersätts dessa planer med den strategiprocess som finns i företaget. Vi vill dock mena att denna i sig tycks beröra fler medarbetare än budget då den ansvarige för Equipment Division vid ett säljbolag menar att det är viktigare att säljarna är involverade i Connectprocessen. För de som budgeterar är budget en bra indikator (jämförelsegrund) för huruvida företaget har den önskade utvecklingen i förhållande till den strategi som blir uttryckt i och med Connectprocessen. Detta tack vare att de är involverade i processen, därför kan budget fungera vad gäller strategiimplementering för dessa, men totalt sett torde dess roll vara begränsad. Dessutom bidrar uppbyggnadsmetoden, vad gäller budgetering, i positiv mening till detta resonemang (se avsnitt 5.3.1).

BSC:s roll vad gäller strategiimplementering tycks också den vara begränsad. Detta främst då modellen fungerar som ett ledningsverktyg samt ett verktyg för att identifiera brister i verksamheten. Av detta följer att modellen inte fungera väl vad gäller kommunikation av strategi som ligger till grund för BSC. Anledningen till detta tror vi främst är att modellen enbart förankras hos ett litet antal medarbetare i företaget. Dessutom tycks få medarbetare vara inblandade i uppföljningen och än mindre i uppbyggandet av modellen. Vi ser ändå att modellen kan fungera för medarbetarna i ledningsgruppen för Small BHE, eftersom de utgår från strategin vilken de själva utarbetat när de arbetar med BSC. Detta förstärks av Mintzbergs teori om att en icke top-down-planering är mer motiverande (5.3.2). Vidare spänner inte modellen över de olika strategiska hierarkier som finns i företaget. Detta då formulering av business plans och marketing plans utformas utanför BSC. Som vi ser det kan detta innebära problem vad gäller BSC:s förmåga att implementera företagets strategi. Emellertid ger BSC ändå en mångfacetterad bild och torde fungera som ett instrument för att identifiera strategiimplementeringens problem. Vidare torde den utförliga processkartläggning som genomförts i Small BHE utgöra ett slags substitut till de orsak-verkan-samband som Kaplan och Norton presenterar i sin modell. Härvid anser vi Small BHE:s handlande som relativt motsägelsefullt med tanke på att möjligheterna torde finnas att utföra en fullgod strategiimplementering genom BSC.

6 Analys - Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

I detta kapitel beskrivs och analyseras relationen mellan budget och Balanced Scorecard. I jämförelse med kapitel 5 läggs här vikt vid jämförelse mellan fallföretagen. Den första avdelningen beskriver budgetprocessen. Nästa avdelning beskriver användandet av Balanced Scorecard. Därefter kommer en avdelning som beskriver och analyserar relationen mellan budget och Balanced Scorecard i förhållande till fyra dimensioner. Slutligen finns en avdelning som har rubriken budget och Balanced Scorecard – Verksamhetsstyrning?

I figur 6.1 finns en sammanfattande matrismodell över de huvudsakliga strukturerna som diskuterats i avdelningarna 5.1, 5.2 och 5.3. Denna matris är också användbar när en analys som fokuserar på jämförelse mellan företagen görs.

	WM-data Utilities	Lunds Energi	Alfa Laval
Budgetprocessen			
Koppling till strategi	Start i budgetprocessen	Start i budgetprocessen	Start i budgetprocessen
Budgetuppställande (metod)	Uppbyggnadsmetoden	Kombinationsmetoden	Uppbyggnadsmetoden
Deltagande från alla medarbetare	Liten omfattning	Liten omfattning	Liten omfattning
Uppföljning	Skер med betoning vid högre hierarkier	Skер med betoning vid högre hierarkier	Skер med betoning vid högre hierarkier
Användandet av Balanced Scorecard			
Orsak-verkan-samband	Finns ej	Finns ej	Finns ej
Strategiska inlärningsprocessen	Inget managementsystem, utan ett mätsystem	Inget managementsystem, utan ett mätsystem	Inget managementsystem, utan ett mätsystem
Deltagande från alla medarbetare	Stor omfattning	Relativt stor omfattning	Liten omfattning
Uppföljning	Skер med betoning på lägre hierarkier	Skер med betoning på lägre hierarkier	Skер enbart vid en låg hierarkisk nivå
Relationen mellan Budget och BSC			
Systematiskt tillvägagångssätt	BSC föregår budget i användandet av modellerna	BSC föregår budget i användandet av modellerna	BSC föregår inte budget i användandet av modellerna
Stödjande modeller	Sammantaget ger modellerna en holistisk bild	Sammantaget ger modellerna en holistisk bild	Sammantaget ger modellerna en holistisk bild
Betoning Budget eller BSC	Övervikt vad gäller budget	Övervikt vad gäller budget	Mer betoning vad gäller budget
Budget vad gäller strategiimplementering	Begränsad	Begränsad	Begränsad
BSC vad gäller strategiimplementering	Fungerande, brister finns dock	Fungerande till viss del, brister finns	Begränsad

Figur 6.1 Sammanfattande matrismodell

I matrisen är den vertikala axeln strukturerad efter den avsnittsindelning som gjorts i de avdelningar som läsaren stött på i kapitel fem. Intressantast blir givetvis den avdelning som analyserar relationen mellan budget och BSC, men även de som behandlar budgetprocessen samt användandet av BSC är intressanta vid en närmare eftertanke.

Utan att studera dessa två moment hade inget kunnat sägas om relationen. Kapitlet kommer härnäst att delas in i fyra avdelningar.

6.1 Budgetprocessen

Det första faktum som kan observeras vad gäller de tre fallföretagen är att budgetprocessen på något vis har en start som är anhängigt strategin i företagen. Som framkommit stämmer det väl överens med Arwidi och Samuelsons konstaterande i avdelning 3.6.

I anslutning till detta uppvisar WMDU samt Alfa Laval likartade budgetprocesser vad gäller budgetuppställandet, de liknar i mångt och mycket uppbyggnadsmetoden. Till viss kontrast uppvisar LEAB en metod som liknar kombinationsmetoden. Med utgångspunkt i detta vill vi mena att budgetuppställandet torde vara mest motiverande i WMDU samt Alfa Laval (jämför även med Olve och Bergstrand i figur 3.5). Detta även därför att de medarbetare som budgeterar är involverade i strategiarbetet (jämför handlingsplaner samt Connectprocessen) i företaget. Med tanke på att strategi är starten i budgetprocessen torde detta peka på ett större åtagande och motivation för budgeten. Mot detta skall ställas det sätt vi observerar i LEAB där högre hierarkier tycks ha större inflytande vad gäller budget (kombinationsmetod), och vad gäller formulerandet av de strategiska målen. Detta talar emot åtagande och motivation vad gäller budget då en jämförelse görs med Mintzbergs argument i avdelning 3.4. Top-down-planering leder till att medarbetarna inte känner åtagande vad gäller strategi. Tack vare att dessa är starten i budgetprocessen resonerar vi enligt ovanstående. Våra resonemang om åtagande och motivation förstärks dessutom tack vare att de tre företagen har antingen reviderad budget eller rullande budget, det vill säga att budgeteringen görs oftare.

Observerbart i de tre fallföretagen är även att deltagandet vad gäller budget tycks vara av liten omfattning i jämförelse med det totala antalet medarbetare. Detta stämmer väl överens med att Olve och Bergstrand menar att det ofta är enhetschefer eller liknande som budgeterar (jämför 3.9.1.4), det vill säga medarbetare som kan sägas inneha centrala positioner. I WMDU:s fall kan vi dock observera att vissa medarbetare i icke centrala positioner deltar i liten omfattning vad gäller budget. Resonemanget gäller både uppställande och uppföljning av budget.

Vad gäller uppföljningen av budget, anser vi att denne sker med betoning vid högre hierarkier i alla de tre företagen. Detta stämmer väl överens med det resonemang som Ewing och Samuelson för i avdelning 3.9, det vill säga att kapitallogiken dominerar i dessa hierarkier istället för verksamhetslogiken.

6.2 Användandet av Balanced Scorecard

I de tre studerade fallföretagen finner vi inga orsak-verkan-samband (se avsnitt 3.7.2), vilket är ett stort avsteg från Kaplan och Nortons grundmodell. Detta överensstämmer med den kritik som Nørreklit och Lindvall framfört mot BSC (se 3.9.1.1). Detta är en av de brister som gör att vi inte i något fall vill mena att fallföretagen använder en modell som kan liknas vid det managementsystem som Kaplan och Norton argumenterar för.

I övrigt finner vi, vid ett studerande av den strategiska inlärningsprocessen (se avdelning 3.8), att de fyra processerna som denna utgörs av inte helt är uppfyllda i något företag. Bland bristerna kan nämnas att handlingsplaner inte finns i något företag kopplat till måtten och målen samt den strategiska feedbacken inte finns (läs vidare i avdelning 5.1, 5.2 och 5.3). Detta tillsammans med frånvaron av orsak-verkan-samband får oss att konkludera att användandet i de tre företagen är det av ett mätsystem med finansiella och icke-finansiella mått. Detta överensstämmer med det resonemang som Malmi framför (se 3.9.1.1), då författaren menar att BSC likväl är ett mätsystem även om inga orsak-verkan-samband föreligger.

I de tre fallföretagen ser deltagandet, i förhållande till det totala antalet medarbetare, något olikt ut. Vi anser att deltagande sker i stor omfattning i WMDU följt av LEAB där det kan kategoriseras som relativt stort i omfattning. I Alfa Laval sker deltagandet i liten omfattning. Motivet till detta resonemang står att finna både i uppbyggande av mått och mål samt uppföljningen av modellen inom företagen. I WMDU tycker vi oss se att deltagande är ungefär lika stort i båda processerna. På denna punkt skiljer sig LEAB då medarbetarna tycks vara med under uppbyggnaden men där deltagandet vad gäller uppföljningen tycks vara bristfällig. I Alfa Laval förekommer ett litet deltagande vad gäller användandet av BSC. I detta företag är det endast ett fåtal medarbetare i central position som är delaktiga i arbetet med BSC (se avsnitt 4.3.3). Ser man till Mintzbergs resonemang om motivation och åtagande för strategi (se avdelning 3.4) torde detta vara applicerbart i Alfa Laval då medarbetarna som berörs av BSC i huvudsak är involverade i strategiarbetet. Dessa torde då känna åtagande och motivation för BSC. I LEAB torde det vara tvärtom eftersom strategiarbetet är av top-down-karaktär. Vad gäller WMDU är strategiarbetet relativt autonomt, men berör få medarbetare varför åtagandet och motivationen relativt BSC kan sjunka på grund av detta.

Anhängigt uppföljning av BSC vill vi mena att den sker i alla de tre företagen. Detta främst genom uppföljningsmöten. Detta är även anhängigt deltagandet som vi diskuterat i stycket ovan. Inom Alfa Laval finns BSC vid den artificiella enheten Small BHE, vilket innebär att den endast finns på en hierarkisk nivå. Uppföljningen av denna sker regelbundet var sjätte månad, och vi anser i och med detta att uppföljningen sker vid en låg organisationshierarki. Inom WMDU samt LEAB observerar vi det faktum att

huvuddragen i stort är desamma. Här är det, i jämförelse med budget, på sådant vis att BSC följs upp lägre ner inom företagen än budget. En liten skillnad kan dock anas mellan dessa. Vi vill mena att fler medarbetare deltagar i uppföljning inom WMDU än i LEAB. Detta vilar på det faktum att uppföljningen inom LEAB inte tycks fungera såsom menat och den har varit bristfällig det senaste halvåret (se avsnitt 4.2.3). Detta i motsats till WMDU där uppföljning på den lägsta nivån tycks fungera. Vidare kan det observeras att Ewing och Samuelsons resonemang således är applicerbart på både WMDU och LEAB (avdelning 3.9). Det förhåller sig så att verksamhetslogiken generellt är härskande vid de lägre organisationshierarkierna medan kapitallogiken dominerar i de högre.

6.3 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard – En relation i fyra dimensioner

Som läsaren kan se i figur 6.1 har vi rubricerat ett antal punkter under relationen budget och BSC som framkommit i kapitel 5. Dessa var systematiskt tillvägagångssätt, stödjande modeller, betoning budget eller BSC, budget vad gäller strategiimplementering, BSC vad gäller strategiimplementering. I förhållande till dessa punkter vill vi mena att fyra dimensioner kan utkristalliseras. Dessa dimensioner har vuxit fram genom en växelvis verkan mellan teori och empiri. Sett ur ett teoretiskt perspektiv tycker vi oss ha speglat ett antal författares olika syner på relationen mellan budget och BSC, dessa är främst Kaplan och Norton, Ewing och Samuelson, Olve et al., Mintzberg samt Ekholm och Wallin. Likaså har vi i det empiriska materialet kunnat urskilja olika relationer mellan modellerna. Vid ett närmare analyserande av de relationer som vuxit fram i det empiriska materialet, tyckte vi oss se likheter med de relationer som författarna beskrivit i teorin. Detta gav oss idén, att kategorisera relationen i form av fyra dimensioner. De första två dimensionerna, den sekventiella- och kompletterande dimensionen, kan härledas från de resonemang som de ovan nämnda författarna för. Den tredje dimensionen är den dominerande dimensionen och kan till viss del härledas från det resonemang som Ewing och Samuelson för. Vad gäller den strategiska dimensionen, bygger den till stor del på de resonemang som förts av bland andra Mintzberg samt Ekholm och Wallin. Emellertid skall det poängteras att resonemangen har förts vidare och kategoriserats i dimensioner av oss. Det är också dessa som bildar avsnittsrubriker i de fyra kommande avsnitten.

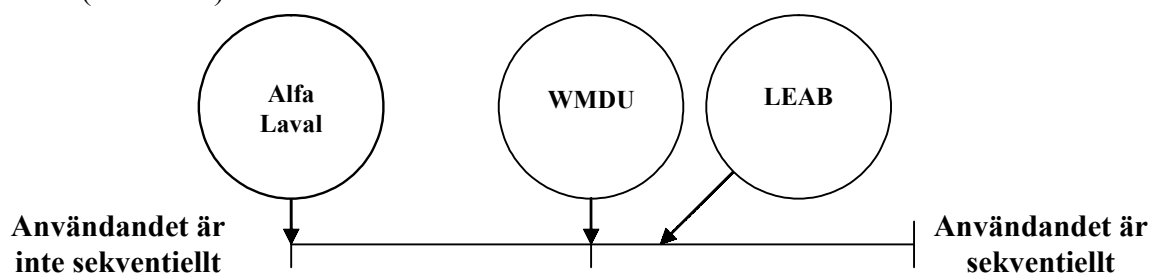
Våra diskussioner kommer att resultera i tre figurer (se avdelning 6.4) som illustrerar relationen mellan budget och BSC i de tre fallföretagen. För att göra dessa figurer kommer vi att inom varje dimension sätta in företagen i en skala som ligger till grund för figurerna som framställs i avdelning 6.4.

6.3.1 Den Sekventiella dimensionen

Vid vår analys av relationen mellan budget och BSC tycker vi oss se en något skiftande bild i de tre företagen, men i ett första skede tycker vi oss se att en sekventiell dimension är vanligast (jämför systematiskt tillvägagångssätt i figur 6.1). Detta står att finna i det faktum att användandet av budget och BSC sker i en uttänkt följdordning. WMDU och LEAB tycks ha gemensamt att BSC fungerar som en precedens för budgeten. Ytterligare gemensamma drag tycks vara att relationen påminner lite om hur Kaplan och Norton ser på relationen mellan budget och BSC (se avdelning 3.9), men relationen är inte i något företag såsom författarna illustrerar den. Det som de båda företagen har gemensamt med författarnas syn på relationen är det faktum att budgetuppställandet tycks föregås av mål och mått i BSC, varför vi vill mena att användandet är av sekventiell karaktär. Mot bakgrund av detta blir istället relationen mer lik den som Bergstrand och Olve pekar på, det vill säga att BSC åskådliggör vissa parametrar som hänsyn tas till i budgetprocessen (se avdelning 3.9).

På denna punkt skiljer sig Alfa Laval avsevärt då användandet av budget och BSC inte alls är av sekventiell karaktär, det vill säga i motsats till det användande som praktiseras av WMDU och LEAB. Det finns inga tecken på att relationen är den som Kaplan och Norton illustrerar. Budgetprocessen föregås alltså inte av BSC, och därför blir inte heller Bergstrand och Olves resonemang adekvat.

Mot bakgrund av dessa resonemang har vi illustrerat företagen relativt varandra och dimensionen i figur 6.2. Figuren skall förstås så att motpolerna i modellen motsvarar två ytterligheter i det som vi kallar den sekventiella dimensionen. Anhängigt detta är att båda ytterligheterna är möjliga och att betydelsen minskar för den motsatta ytterligheten i förhållande till närmande av den andra. Som framkommit ovan uppvisar Alfa Laval ett användande som inte är av sekventiell karaktär. I motsats till detta uppvisar LEAB ett användande av modellerna är av sekventiell karaktär, om än inte som Kaplan och Norton illustrerar. WMDU:s användande av budget och BSC har en något svagare sekventiell karaktär än LEAB. Motiveringen till detta är att den empiriska studien visat att det sekventiella användandet avbrutits av budgetprocessen enligt medarbetare inom WMDU (se 5.1.3.1).



Figur 6.2 Den sekventiella dimensionen

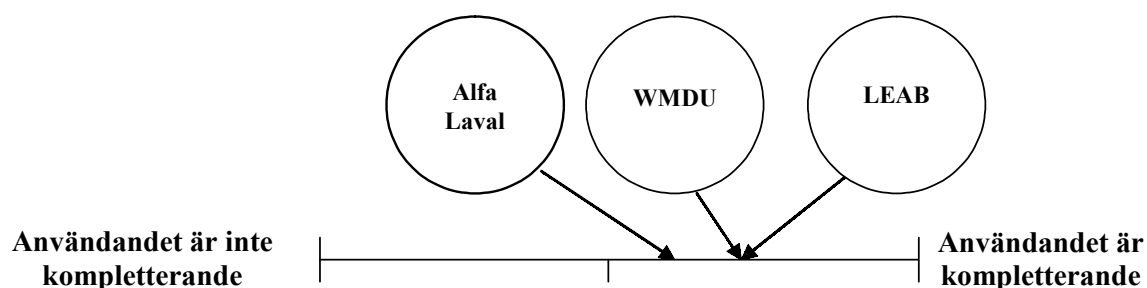
6.3.2 Den kompletterande dimensionen

Gemensamt för alla tre företagen är att budget och BSC tycks stödja varandra och ger således en kompletterande dimension i relationen (jämför stödjande modeller i figur 6.1). Vad vi menar med kompletterande dimension är viktigt att argumentera för. Detta har i mångt och mycket att göra med budget och BSC:s inneboende karaktäristika (jämför avsnitt 3.9.1). I alla tre företagen tycks fördelarna vara att både finansiella- och icke-finansiella mått används (se 3.9.1.3). Härefter skall inte förglömmas att budget bidrar till de finansiella måtten, eftersom det finansiella perspektivet är något som inte tycks betonas i vidare utsträckning inom företagen vad gäller BSC. Detta gäller främst LEAB och Alfa Laval. Dessutom fås en rikare och mer holistisk bild tack vare att BSC spänner över flera perspektiv (se 3.9.1.3) istället för det finansiella som budget står för. I WMDU och LEAB tycks den kompletterande dimensionen även uppnås tack vare användandet, i form av att deltagande och uppföljning, är större vad gäller BSC än budget. Detta gäller främst vid lägre organisationshierarkier (se avsnitt 5.1.3, 5.2.3 och 5.3.3).

Inom Alfa Laval tycks den kompletterande dimensionen främst uppnås tack vare att användandet av modellen karaktäriseras av ett processtänkande (avsnitt 3.9.1). Detta kontrasterar det ansvarstänkande som budget står för. Emellertid torde det resonemang om kapital- och verksamhetslogik som Ewing och Samuelson (se avdelning 3.9) för fram innebära att den kompletterande relationen skulle bli svagare i WMDU och LEAB. Innebörden blir alltså att de båda modellernas styrkor torde suboptimeras i WMDU och LEAB, då BSC bidrar till ett stort deltagande vid de lägre hierarkierna, medan budgeten berör ett relativt fåtal medarbetare som besitter en central position. Alltså kompletterar budget och BSC varandra i dessa två fallföretag om man ser till de olika hierarkierna. Emellertid är den svaga länken det faktum att kompletterandet riskerar att bli svagt då en viss hierarki studeras på grund av att kapital- eller verksamhetslogiken är starkare. Då BSC och budget för Small BHE i Alfa Laval endast berör en hierarki tycks den kompletterande dimensionen även här bli svagare. Detta är anhängigt det resonemang som förs ovan, det vill säga någon av kapital- och verksamhetslogiken dominerar alltid.

Det faktum skall lyftas fram att den kompletterande dimensionen inte är så stark som den kunnat vara. Detta gäller för alla de tre fallföretagen. Detta framgår inte minst vid studerande av avsnitt 3.9.1. I WMDU och LEAB finner vi att den kompletterande relationen är relativt stark och då i samma omfattning. Detta framkommer vid studerandet av användandet av modellerna. Emellertid försvagas denna dimension på den grund att målen i BSC för företagen främst ligger på ettårshorisont. Inte heller tycks processtänkandet i användandet av BSC vara något som genomsyrar företagen. Detta framförs som komplement till budgetens resultat- och kostnadsfokus, men uppfylls alltså inte här. Dessutom försvagas relationen tack vare resonemanget ovan om att kapital- eller verksamhetslogik dominerar vid en viss organisationshierarki. I Alfa Laval

finner vi denna dimension något svagare än i de två andra fallföretagen. Motiveringen till detta är att målen inte tycks ligga på någon tidshorisont, istället är BSC som mätsystem inriktat på att vara problemidentifierande. Detta leder till att användandet av BSC inte kompletterar budget relativt tidshorisonten (jämför 3.9.1.5). Dessutom är deltagandet vad gäller användandet av BSC litet varför ingen komplettering sker vad gäller detta. Det låga deltagandet relativt modellen göra att vi anser att kompletterandet är svagare än i övriga fallföretag, eftersom detta skall vara en av de största fördelarna med modellen (se 3.9.1.4). Dessutom försvagas denna dimension då något av kapital- eller verksamhetslogik dominerar. Budget tycks dominera inom Alfa Laval, varför ingen balans sker då BSC endast finns vid en hierarki. Figur 6.3 skall förstås så att motpolerna i modellen motsvarar två ytterligheter i det som vi kallar den kompletterande dimensionen. Båda ytterligheterna är möjliga och betydelsen minskar för den motsatta ytterligheten i förhållande till närmande av den andra.



Figur 6.3 Den kompletterande dimensionen

6.3.3 Den dominerande dimensionen

En tredje dimension som vi kan identifiera i relationen mellan budget och BSC är den dominerande. Alla tre företagen visar på samma karaktäristika relativt detta. Denna karaktäristik innebär att användandet av budget är dominerande i relationen (jämför betoning budget eller BSC i figur 6.1).

Mellan WMDU och LEAB finner vi störst likheter relativt denna dimension. I stort har vi identifierat att Ewing och Samuelsons (avdelning 3.9) resonemang är applicerbart för dessa företag. Det vi observerar är alltså att kapitallogiken dominerar vad gäller de högre organisationshierarkierna, medan verksamhetslogiken dominerar vid de lägre. Relativt verksamhetslogiken kan vi i de båda företagen identifiera att verksamhetslogiken dominerar på den lägsta organisationsnivån (jämför gruppnivå och avdelningsnivå) vi studerat i de båda företagen. Både uppföljningen och deltagandet vad gäller BSC är störst här. Över denna hierarki tycks användandet av budget dominera det av BSC. Mot bakgrund av detta torde det vara adekvat att påstå att budget totalt dominerar BSC i dessa företag. I Alfa Laval dominerar användandet av budget då

uppföljning av BSC vid högre hierarkier är bristfällig, samt att BSC endast finns vid en organisatorisk hierarki.

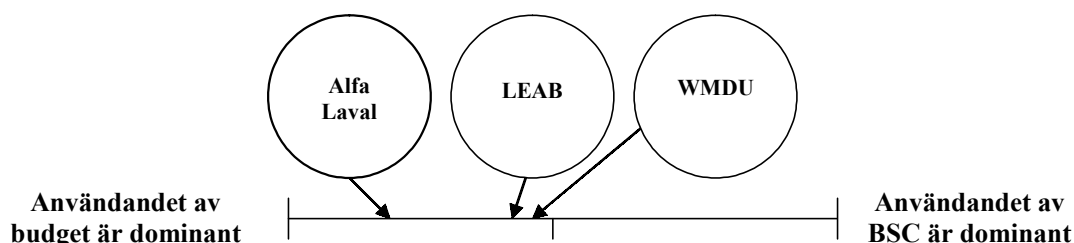
En faktor som vi menar talar för att användandet av budget dominerar det av BSC i alla tre fallföretagen är det faktum att BSC inte kan sägas vara den heltäckande modell som impliceras i 3.9.1.1. I inget av fallföretagen kan BSC sägas täcka det formella styrsystemet. Exempel på detta är att vi inte kan identifiera någon double-loop-process som innebär att BSC ligger till grund för ny strategi (jämför 3.9.1.1). Inte heller finns det några verksamhets- eller handlingsplaner som är direkt knutna till BSC. Detta torde vara anhängigt det faktum att användandet av BSC i alla tre fallföretagen endast får rollen av ett mätsystem (se avsnitt 5.1.2, 5.2.2 och 5.3.2). Innebörden blir enligt oss att användandet av budget lättare kan dominera det av BSC, tack vare att den sistnämnda modellen skiljer sig från grundmodellen. Att inte relationen mellan budget och BSC blir den som Kaplan och Norton menar (se avdelning 3.9) torde än mer stödja detta resonemang. Om författarnas modell skulle bli verklighet torde användandet av BSC vara dominerande, men inte innebära att det av budget raderas ut.

Några ytterligare resonemang som tycks vara applicerbara inom den dominerande dimensionen vad gäller de tre fallföretagen är de som förs av Lindvall (se avdelning 3.9). Författaren pekar här på de problem som finns kopplat till att ersätta en gammal beprövad metod. I alla de tre företagen tycks det finnas empiriskt bevis som pekar på att detta problem är aktuellt i företagen. På ett eller annat sätt tycks BSC ha svårt att övervinna denna kulturella barriär. I WMDU och LEAB kan detta exemplifieras med att användandet av budget tycks vara dominerande vad gäller uppföljning på högre hierarkier. Ytterligare tecken på detta problem kan ses i Alfa Laval där det tycks vara svårt att få medarbetarna att uppdatera modellen och samtidigt tycks det inte finnas någon uppföljning uppåt i hierarkierna. Ett annat resonemang som förs av Lindvall (se avdelning 3.9) är de problem som associeras med komponentsynen. Vi tror att det främst är BSC:s problem vad gäller aggregering som bidrar till dess svårighet att dominera vid högre hierarkier. Samtidigt ligger det i budgetens natur att den är lätt att aggregera, vilket därmed bidrar till att den tar sig dominant vid högre hierarkier i företagen. Empiriska bevis tycks finnas i alla de tre företagen för att budgeten till en större eller mindre del dominerar de högre hierarkierna i företagen.

För att särskilja företagen tycker vi oss se att Alfa Laval är det företag där användandet av budget är mest dominerande. Vad gäller WMDU och LEAB tycker vi att budget är mest dominant i LEAB, dock är användandet av budget mindre dominant i båda dessa företag i förhållande till Alfa Laval. Anledningen till att vi ser än större dominans av budgeten i LEAB jämfört med WMDU står att finna i det faktum att det inte finns ett övergripande BSC i LEAB. Det tycks inte heller vara så att användandet av BSC prioriteras i någon större utsträckning på lägre hierarkier (se avsnitt 5.1.3 och 5.2.3.).

Motiveringen bakom budgetens dominans i Alfa Laval står att finna i det faktum att budgeten tycks vara den primära modellen.

I figur 6.4 har vi illustrerat den dominerande dimensionen. Precis som i de senaste figurerna skall figuren visa två ytterligheter, som båda är möjliga och där betydelsen minskar för den motsatta ytterligheten i förhållande till närmande av den andra.



Figur 6.4 Den dominerande dimensionen

6.3.4 Den strategiska dimensionen – Strategiimplementering

Vid en analys av budgetens roll vad gäller strategiimplementering anser vi att dess förmåga är begränsad i alla de tre fallföretagen (jämför budget vad gäller strategiimplementering i figur 6.1). I företagen har vi funnit att de som budgeterar utgår ifrån strategi vid uppställandet av budget. Däremot ser vi svårigheter för modellen att fungera som verktyg för strategiimplementering, då deltagandet vad gäller budget är begränsat. Vi har dock identifierat att budget kan fungera vad gäller strategiimplementering för personer i centrala positioner då dessa ofta innehar rollen av budgeterare. Detta är också anhängigt det faktum att dessa personer ofta är involverade i strategiarbetet och därmed torde kopplingen mellan budget och strategi bli starkare, då åtagande och motivation för strategi torde öka. Därför tror vi budget fungerar som en jämförelsegrund för dessa personer huruvida strategi implementeras.

I två (WMDU och Alfa Laval) av tre fallföretag kännetecknas budgetprocessen av en uppbyggnadsmetod vilken är förknippat med ett motivationssyfte, detta talar också för strategiimplementering med budget. Enda undantaget är LEAB där en kombinationsmetod tillämpas, emellertid torde inte detta inte innebära en demotiverande effekt i sig. Detta är i linje med att ett flertal respondenter som budgeterar, vad gäller budgetprocessen, kan motivera en relativt stark koppling till strategi. Anhängigt detta blir att vi vill mena att kopplingarna mellan strategi (strategies hierarchy) och budgeter (budgets hierarchy) är relativt goda (i kontrast till Mintzberg i avdelning 3.4). Detta är enligt oss anhängigt det faktum att de personer som budgeterar också är inblandade i strategiarbetet på något vis. Endast i LEAB kan vi finna att budget, för de som budgeterar, kan ha en mindre stark länk till strategi. Detta på grund

av att de strategiska målen framarbetats vid en relativt hög organisationshierarki. Emellertid tycks de medarbetare som i detta företag budgeterar utgå från de strategiska målen eller mått och mål som skall vara härledda från dessa då de budgeterar.

I relationen mellan budget och BSC tycker vi att det finns tecken som påminner om det resonemang som Ekholm och Wallin för. Detta skulle kunna innebära att budget generellt torde vara svagare än BSC vad gäller att stödja företagen i strategiimplementeringen (jämför BSC vad gäller strategiimplementering i figur 6.1), det vill säga i sin strategiska inriktning. Istället skall budget stödjas upp av andra modeller till exempel BSC. Resonemanget ovan tycks sammanfattas på ett bra sätt av Lindvall (se avdelning 3.1). Denne lyfter fram en ny typ av styrning, verksamhetsstyrning, i vilken en modell inte är tillräcklig för att styra ett företag. Vad gäller BSC skall läsaren dock erinra sig att strategiimplementeringen blir lidande eftersom modellen i alla tre fallföretagen används som ett mätsystem, inte som ett managementsystem. Därmed inte sagt att BSC inte kan användas för strategiimplementering.

Resonemangen ovan bygger på att vi studerat användandet av BSC vid olika hierarkier i fallföretagen. Från dessa empiriska studier finner vi att vissa kopplingar går att göra till de resonemang Mintzberg framför (se avdelning 3.4). Detta gäller då WMDU och LEAB. Som vi konstaterat tidigare i uppsatsen (se främst 5.1.3.3 och 5.2.3.3) menar vi att länkarna mellan det Mintzberg benämner performance control och action planning (se avdelning 3.4) kan ifrågasättas i både WMDU och LEAB. För att kunna applicera resonemanget är det viktigt att kunna föreställa sig BSC som en del av performance control, och strategi som en del av action planning. Vi vill mena att detta kan vara adekvat då Mintzbergs modell studeras. Vi har tidigare i uppsatsen konstaterat att BSC i alla tre företagen används som ett mätsystem. Tanken att applicera BSC i performance control är enligt oss inte avlägsen mot denna bakgrund. Det är inte BSC i sig som bestämmer handlingar utan istället mäts effekterna relativt de mål och mått som applicerats in i modellen. Detta förstärks då inga verksamhets- och handlingsplaner står att finna i direkt relation till modellen (jämför avsnitt 5.1.2, 5.2.2 och 5.3.2). Dessutom stämmer detta väl överens då performance control på ett indirekt sätt skall influera medarbetarna att genomföra handlingar. Detta är enligt oss adekvat då användandet av BSC studeras i företagen. Dessutom förstärks detta resonemang med tanke på att Mintzberg menar att länkar står att finna mellan, inte bara budgets hierarchy, men också objectives hierarchy och action planning. Objectives hierarchy är då det som är mest likt BSC.

I WMDU och LEAB finner vi att kopplingarna mellan strategi och BSC har vissa brister. I WMDU ter sig processen på så vis att det finns strategi (strategies hierarchy) och verksamhets- och handlingsplaner (programs hierarchy) samt budget (budgets hierarchy) och BSC (applicerat inom performance control). Inom LEAB finns

strategiska mål (strategies hierarchy) samt budget (budgets hierarchy) och BSC (applicerat inom performance control). I båda företagen står bristen att finna mellan strategi och BSC i hur användandet av BSC ser ut. Inom WMDU vill vi mena att kopplingen har vissa brister. I företaget översätts strategin till en verksamhetsplan som sedan ligger till grund för BSC på den övergripande nivån. I denna process vill vi mena att övergången mellan performance control och action planning kan fungera bra. Härmed kan BSC på denna nivå återspegla strategin i WMDU. Problemen för BSC vad gäller rollen av strategiimplementering står att finna i att kopplingarna mellan strategi och BSC blir svagare vid de lägre hierarkierna i företaget. På funktionsnivån verkar BSC endast bestå av mått och mål utan koppling till strategiska mål eller kritiska framgångsfaktorer. Visserligen torde dessa mått och mål kunna spegla strategin eftersom det är funktionsledningen som arbetar fram detta BSC. Samma funktionsledning har arbetat fram handlingsplanen. Detta torde också fungera relativt strategiimplementering med tanke på att handlingsplanerna arbetas fram utifrån verksamhetsplaner, men då vid ett relativt autonomt förhållningssätt (jämför Mintzberg i avdelning 3.4). Motivationen och åtagandet för att uppfylla strategin ökar alltså, men då endast för de medarbetare, i centrala positioner, som är delaktiga vad gäller handlings- och verksamhetsplaner.

Vår oro står att finna i att kopplingen kan bli svag på grund av att en tillräcklig genomarbetning av BSC inte görs. Det verkliga problemet står att finna på gruppnivå. Här är medarbetarna delaktiga vid framtagandet av gruppernas BSC. På denna nivå observerade vi dessutom att strategiska mål och kritiska framgångsfaktorer fanns framarbetade för en grupp. Emellertid hyser vi oro inför det faktum att de olika komponenterna för BSC arbetas fram från handlingsplanen för funktionen. Problemet är då att majoriteten av medarbetarna inte arbetat fram handlingsplanen. Här kan finnas komplikationer då mått och mål kan förlora sin strategiska kontext. Dessutom kan det finnas problem om mått och mål arbetas fram utifrån ovanliggande nivå, där vi ifrågasätter hur väl genomarbetningen av BSC görs. Alltså vill vi mena att kopplingen till strategi (action planning) och BSC (performance control) kan bli svagare ju längre ner i organisationen som observationer görs. Detta leder alltså till att BSC för de olika nivåerna riskerar att spegla strategin på sämre vis längre ner i hierarkierna. Resonemanget har likheter med det Mintzberg för (se avdelning 3.4). Härvid vill vi mena att BSC, i WMDU, fungerar vad gäller strategiimplementering, men att vissa komplikationer kan förekomma. Att vi anser detta är också ett utslag av att användandet av BSC berör fler medarbetare än det av budget varför detta talar för en starkare roll vad gäller strategiimplementering. Lindvalls resonemang (jämför 5.1.3.3) om att budget bygger på en individualistisk tanke och BSC på en kollektivistisk är alltså adekvat då WMDU studeras.

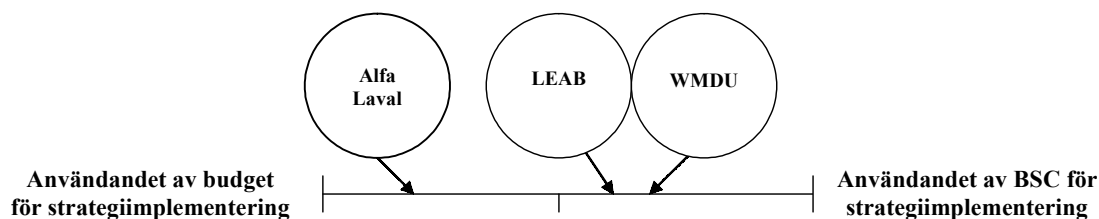
Samma resonemang är applicerbart inom LEAB. Inom den enhet vi studerat tog enhetscheferna och medarbetarna (inklusive avdelningschefer) fram BSC under två

dagar. Problemen som vi ser här är att de strategiska målen skall spegla strategin. Detta kan vara svårt med ett fåtal antal punkter, som dessutom har formulerats på en högre nivå och som skall appliceras längre ner i företaget, det vill säga en viss form av top-down-planering. Motivationen och åtagandet för strategin kan på detta vis bli sämre (jämför Mintzberg i avdelning 3.4). Dessutom riskerar kopplingen mellan den tänkta strategin (som styrelsen formulerar), de strategiska målen och BSC att bli lidande mot bakgrund av att den stora massan medarbetare inte varit delaktiga i framtagandet av dem. De strategiska målen är dessutom den enda vägledningen vad gäller strategi, det finns inga verksamhets- eller handlingsplaner. Härmed hyser vi oro inför kopplingen mellan strategi (action control) och BSC (performance control). På avdelningsnivå observerar vi dessutom att framtagandet av BSC kan gå till så att övergripande nivåns mått och mål kopieras. Detta innebär att kopplingen mellan strategi samt mål och mått kan bli lidande eftersom de framarbetas utan sin strategiska kontext (de strategiska målen). Mot denna bakgrund finner vi att användandet av BSC till viss del fyller rollen vad gäller strategiimplementering, men att brister som kan vara betydande observerats. Detta är i enlighet med Lindvalls tankar om att BSC är en mer kollektivistisk modell (jämför 5.2.3.3) Mot att BSC fyller denna roll talar också att medarbetarna tycks vara delaktiga i de årliga revideringar av mått och mål som förekommer, men att uppföljningen uppvisar betydande brister.

I Alfa Laval finner vi, som vi påpekat ovan, att BSC:s roll vad gäller strategiimplementering är begränsad. Motivering för detta står att finna i det faktum att deltagandet (både vad uppbyggandet av mått och mål samt uppföljning av dessa) sker från ett relativt litet antal medarbetare (ledningsgruppen för Small BHE). Användandet av BSC är det av ett problemidentifierande ledningssystem. Det som talar för strategiimplementering genom BSC är att merparten av medarbetarna i ledningsgruppen för Small BHE varit delaktiga i framtagandet av den strategi som ligger till grund för BSC. Härvid torde modellen fungera för dessa vad gäller strategiimplementering.

I figur 6.5 har vi illustrerat den strategiska dimensionen. Precis som i de senaste figurerna skall figuren visa två ytterligheter, som båda är möjliga och där betydelsen minskar för den motsatta ytterligheten i förhållande till närmande av den andra. Läsaren skall mot bakgrund av texten ovan erinra sig att vi menar att både användandet av budget och det av BSC fungerar vad gäller strategiimplementering. Figur 6.5 skall tolkas på det viset att vi tycker att budget i Alfa Laval fyller rollen vad gäller strategiimplementering bättre än BSC då relationen mellan dem studeras. Den huvudsakliga motiveringen är att trots att deltagandet kring modellerna är av liten omfattning, berör budget troligtvis fler medarbetare totalt sett eftersom BSC endast finns inom Small BHE. Detta är i kontrast till situationen i LEAB och WMDU. I dessa båda företag finner vi att BSC på ett bättre sätt än budget fyller rollen vad gäller strategiimplementering. I ljuset av diskussionerna ovan finner vi dock att BSC relativt denna situation är starkare i WMDU än i LEAB. I alla tre företagen fungerar både

användandet av budget och det av BSC vad gäller strategiimplementering, men hur väl de båda fungerar varierar mellan företagen.



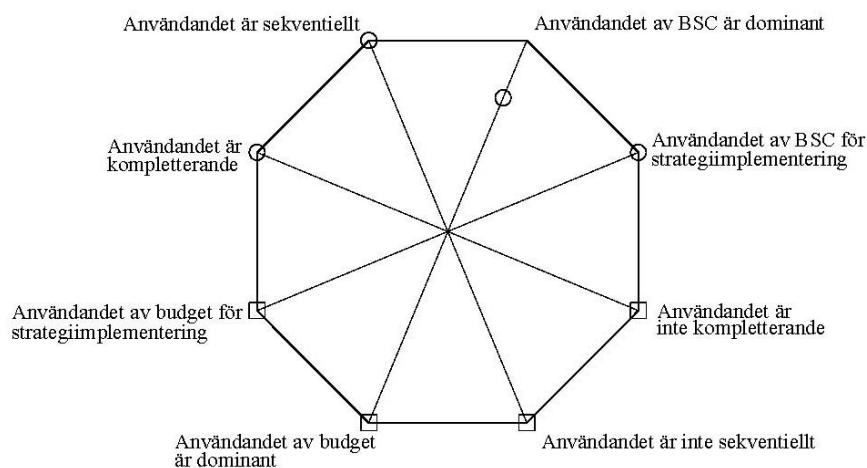
Figur 6.5 Den strategiska dimensionen

6.4 Budget och Balanced Scorecard – Verksamhetsstyrning?

För att åskådliggöra de resonemang vi fört i avdelning 6.3 har vi valt att sammanfatta de fyra dimensionerna i tre figurer vilka är hänförliga till de tre fallföretagen. Dessa figurer tar formen av oktagoner. Figureerna är en avspegling av de fyra dimensionerna i relationen mellan budget och Balanced Scorecard vilka vi diskuterat i avdelning 6.3. Var vi anser att företagen förhåller sig i förhållande till varje dimension är också samma i de tidigare figurerna (figur 6.2, 6.3, 6.4 och 6.5) som i de nya (figur 6.7, 6.8 och 6.9). Nedan presenterar vi figur 6.6 vilken de tre fallföretagen kommer att analyseras utifrån. Denna ligger till grund för de tre figurer som är direkt knutna till fallföretagen.

I figuren kommer vi i det fortsatta arbetet, med punkter, markera var företagen förhåller sig i förhållande till dimensionerna. Dessutom finns kvadrater markerade vid de fyra hörn som bär namnen användandet av budget för strategiimplementering, användandet av budget är dominant, användandet är inte sekventiellt och användandet är inte kompletterande. Som vi tidigare påpekat har dessa utgjort ytterligheterna i dimensionerna. På ett sätt vill vi mena att de symboliserar den traditionella ekonomistyrningen eftersom budget är hjärtat i denna, den är sprungen ur denna. Hade dessa ytterligheter varit verklighet hade inte BSC funnits, och därmed hade ingen relation funnits. Innan BSC lanserades har också dessa ytterligheter naturligt varit verklighet vad gäller relationen mellan budget och BSC. De övriga fyra ytterligheterna i figurerna bär namnen användandet av BSC för strategiimplementering, användandet av BSC är dominant, användandet är sekventiellt och användandet är kompletterande. Dessa ytterligheter har vi markerat med cirklar. Med dessa vill vi symbolisera

verksamhetsstyrningen i relationen mellan budget och Balanced Scorecard.¹⁴⁶ Denna beskrivs som styrning med flera metoder eller modeller (jämför Lindvall i avdelning 3.1). Ytterligheterna kan sägas vara verkligheten om grundarna till BSC, Kaplan och Norton, fått sin vilja igenom. Detta är också anledningen till varför den cirkel som ligger vid användandet av BSC är dominant inte är längst ut i hörnet. Som läsaren kan erinra sig beskrev vi i avdelning 3.9 hur Kaplan och Norton menar att budget inte skall sluta användas. Emellertid skall det påpekas att det skulle kunna vara möjligt att hamna vid den ytterlighet där användandet av BSC är dominant, men då tappar begreppet verksamhetsstyrning sin funktion då vi ser till relationen.



Figur 6.6 Grundmodellen vid analys av relationen

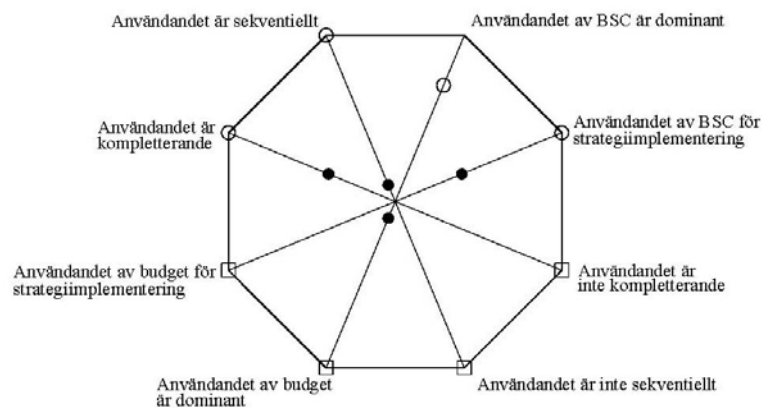
Vidare finner vi det inte konstigt att användandet av BSC för strategiimplementering är en ytterlighet i figur 6.6. Detta är vad BSC skall användas till enligt Kaplan och Norton, således tappar budgeten rollen vad gäller strategiimplementering då vi ser till relationen. Detta är inte vad budget skall användas till enligt samma författare (avdelning 3.9). Faller naturligt gör då även det faktum att användandet är kompletterande och sekventiellt. Detta synes då avdelning 3.9 studeras och modellerna ses i förhållande till varandra. Detta avsnitt belyser också hur relationen mellan budget och BSC är sekventiell enligt Kaplan och Norton.

Oktagonen i figur 6.7 illustrerar situationen i WMDU. Det som generellt kan sägas relativt punkterna i figuren är det faktum att tre av dem ligger mer åt de ytterligheter som illustrerar verksamhetsstyrningen. Endast den punkt som ligger vid den dominerade dimensionen påminner om en förhållning till den traditionella ekonomistyrningen. Figuren tycker vi visar att relationen mellan budget och BSC i WMDU pekar på en

¹⁴⁶ Företagen vi studerar kan praktisera verksamhetsstyrning även då läsaren bortser från budget och Balanced Scorecard, emellertid fokuserar vi endast på relationen mellan de två modellerna då vi diskuterar ytterligheterna.

utveckling mot det som Lindvall beskriver verksamhetsstyrning (se avdelning 3.1). Argument som pekar på denna utveckling är det faktum att punkterna vid den strategiska- och kompletterande dimensionen befinner sig relativt långt åt de ytterligheter som pekar mot verksamhetsstyrning. Även punkten vid den sekventiella dimensionen tycks befinna sig mer åt det håll som pekar på att användandet är sekventiellt.

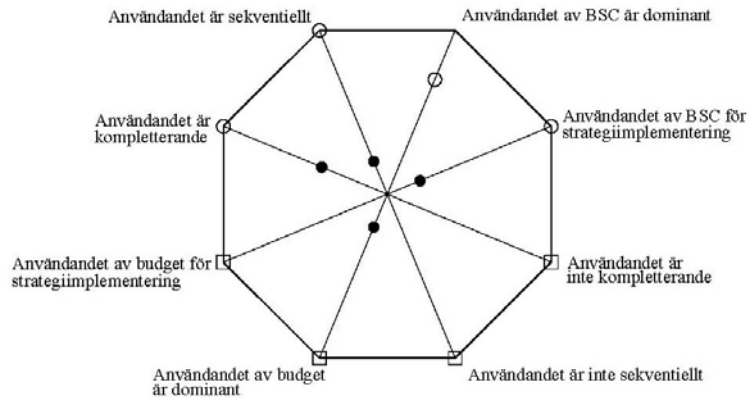
WM-data Utilities



Figur 6.7 Sammanfattning av relationen i WM-data Utilities

I figur 6.8 illustreras situationen i LEAB. Som kan ses ovan är detta företag inte helt olikt WMDU. Även här tycks punkterna i figuren peka på en utveckling mot verksamhetsstyrning relativt den traditionella ekonomistyrningen då relationen mellan budget och BSC studeras. I jämförelse med WMDU är användandet av budget här mer dominant, användandet av BSC för strategiimplementering är inte lika starkt och användandet är inte lika kompletterande. Däremot är användandet mer sekventiellt. Även här tycks alla punkter, utom den vad gäller den dominerande dimensionen, implicera en utveckling mot verksamhetsstyrning.

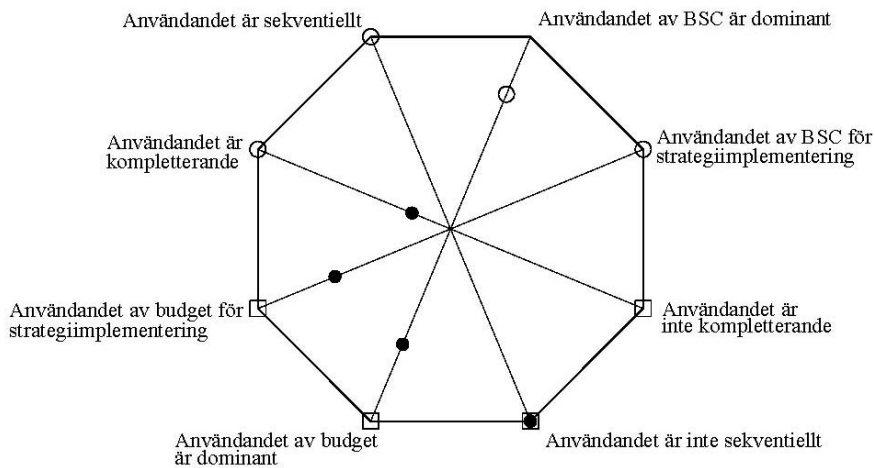
Lunds Energi



Figur 6.8 Sammanfattning av relationen i Lunds Energi

I figur 6.9 illustreras situationen i Alfa Laval. Denna situation står i relativt stor kontrast till de övriga två företagen.

Alfa Laval



Figur 6.9 Sammanfattning av relationen i Alfa Laval

Den enda punkt som skulle kunna tyda på en utveckling mot verksamhetsstyrning är den kompletterande dimensionen, vilken är lokaliserad relativt långt mot att användandet är kompletterande. Mest anmärkningsvärt är att punkten vid den sekventiella dimensionen är lokaliserad vid att användandet inte är sekventiellt. En delförklaring kan vara att BSC endast använts i ett år inom företaget, och då i begränsad omfattning i förhållande till organisationshierarkierna i företaget. Mycket pekar på att situationen

vad gäller relationen mellan budget och BSC präglas av den traditionella ekonomistyrningen.

De resonemang som tycks bäst passa in på WMDU och LEAB vad gäller relationen är det som förs av Lindvall och Ekholm och Wallin. Det första resonemanget är det av Lindvall som belyser utvecklingen mot det författaren benämner verksamhetsstyrning (se avdelning 3.1). Kärnan i resonemanget är att en modell inte längre är adekvat i styrningen av ett företag. Anhängigt detta är att vi alltså kan misstänka en utveckling av den traditionella ekonomistyrningen sett till relationen mellan budget och BSC. I denna kontext blir det intressant att nämna Ekholm och Wallins resonemang, då dessa menar att budget fortfarande har en roll att spela men inte i samma utsträckning vad gäller strategiimplementering (se avdelning 3.9). Dessutom menar författarna att modeller som BSC kan stödja upp företagen vad gäller strategiimplementering. I kontrast kan det sägas att dessa resonemang inte är lika applicerbara vad gäller Alfa Laval, då dimensionerna i relationen tycks vara mest hänförliga till de ytterligheter som kännetecknar den traditionella ekonomistyrningen. Vi finner inte att användandet av budget och BSC är sekventiellt i detta företag, och dessutom spelar användandet av budget en större roll vad gäller strategiimplementering. Emellertid kan detta bero på att BSC är ett nytt inslag i företagets styrning. Det skulle även kunna hävdas att en utveckling trots allt kan skönjas gentemot verksamhetsstyrning, vad gäller relationen, men att denna beroende på företagets storlek och den förändringströghet som Lindvall diskuterar kan ta lång tid (se avdelning 3.9).

I alla företag kan vi som gemensam punkt också finna att användandet av budget är dominant i förhållande till BSC. Vi tror detta kan vara anhängigt det resonemang vilket Bunce et al. för i avdelning 3.1. Författarna menar att kontrollen har en central ställning vad gäller budget. Detta tror vi fortfarande är orsaken till att användandet av budget är dominant, och har troligen att göra med att budget är lättare att aggregera i jämförelse med BSC, som präglas av empowerment och en mer kollektivistisk tanke. Avslutningsvis tycks diskussionerna ovan peka mot att ekonomistyrningen är mer diversifierad (utveckling mot verksamhetsstyrning), det vill säga enligt Bjørnenak och Olssons resonemang i avdelning 3.1.

7 Slutsatser

I detta kapitel presenteras slutsatserna. Kapitlet är indelat enligt tre avdelningar. Dessa benämns relationen budget och Balanced Scorecard, diskussion av uppsatsens resultat - generella lärdomar samt förslag till fortsatt forskning. Inom den första avdelningen finns även ett avsnitt som benämns budget och Balanced Scorecards roll vad gäller strategiimplementering.

På basis av den teoretiska referensram samt de tre fallstudier vi gjort, har vi i kapitel fem och sex gjort analyser. Dessa analyser har lett fram till att vi i nästa avdelning kan besvara vårt syfte, det vill säga att beskriva och analysera relationen mellan Budget och Balanced Scorecard samt belysa modellernas roll vad gäller strategiimplementering.

7.1 Relationen mellan Budget och Balanced Scorecard

Då vi analyserat relationen mellan budget och Balanced Scorecard i de tre fallföretagen finner vi att denna i huvudsak kan beskrivas i fyra dimensioner. Dessa är den sekventiella-, kompletterande-, dominerande- och strategiska dimensionen. Den sekventiella dimensionen har att göra med att vi observerat ett systematiskt tillvägagångssätt i relationen i två av tre företag. Detta är knutet till att användandet av budget och BSC har ett uttänkt tillvägagångssätt. Här föregås användandet av budget av mål och mått inom BSC. Anhängigt till denna dimension är också att den, till viss del, tycks vara i kongruens med Kaplan och Nortons syn på relationen.

Vad gäller den kompletterande dimensionen har vi funnit att användandet av budget och BSC kompletterar varandra på olika vis. I stort handlar de gemensamma faktorerna om att verksamheten beskrivs ur fler perspektiv med BSC än budget. Dessutom finns det både finansiella- och icke-finansiella mått tack vare de två modellerna. De diversifierande dragen är att det i WMDU och LEAB finns ett större deltagande vad gäller användandet av BSC än det av budget. I Alfa Laval är processtänkandet bakom användandet av BSC det som kompletterar det ansvarstänkande som budget står för.

Den tredje dimensionen, det vill säga den dominerande, kunde observeras i alla tre fallföretagen. Innebörden av detta var att användandet av budget var mer dominerande än det av BSC. I WMDU och LEAB kunde också verksamhets- och kapitallogiken

observeras relativt detta faktum. Detta resulterar i att användandet av BSC är dominerande på de lägre organisationshierarkierna, medan det av budget dominerar vid de högre. Främsta riktmärket för detta är att uppföljningen och deltagandet för modellerna varierar sett till olika hierarkier. Gemensamt för de tre fallföretagen är att vi tycker oss se en förändringströghet vilken kan bero på budgetens starka fäste i många företag. Detta är troligt anhängigt komponentsynen som många gånger är stark i företag. Härvid får användandet av budget en fördel vad gäller dominans.

Vi finner även en fjärde dimension – den strategiska. Kort (för vidare diskussion se avsnitt 7.1.1) kan sägas att ett antal faktorer kan skönjas som verkar hämmande vad gäller strategiimplementering för både budget och BSC. De två modellerna fyller rollen vad gäller strategiimplementering på olika starkt vis.

På ett övergripande plan tycker vi oss se att relationen (relativt de fyra dimensionerna) varierar mellan företagen. Emellertid ser vi likheter mellan WMDU och LEAB samt att Alfa Laval i mångt och mycket kontrasterar dessa. Alfa Laval tycks präglas av användandet av budget, vilken har sin grund i den traditionella ekonomistyrningen. WMDU och LEAB däremot tycks anamma ytterligheter som präglas av den nya verksamhetsstyrningen då relationen mellan budget och BSC analyseras.

7.1.1 Budget och Balanced Scorecards roll vad gäller Strategiimplementering

Initialt kan vi konkludera att budgetens roll vid strategiimplementering är fungerande. Detta gäller generellt i alla tre företagen. Emellertid är resonemanget oftast enbart applicerbart för de medarbetare som sitter i centrala positioner (medarbetare som innehar chefsposition) vid de olika företagen. Härvid ser vi begränsningar för användandet av budget att fungera vad gäller strategiimplementering. De nämnda personerna är oftast involverade i strategiarbetet i företagen på något vis. Detta är en motivering till varför vi anser att budget kan fungera vad gäller strategiimplementering, men i begränsad omfattning. Viss nackdel kan observeras i LEAB då strategiarbetet där är top-down vilket inte talar för åtagande och motivation, detta till skillnad från WMDU och Alfa Laval. Dessutom är metoden vid uppställande av budgeter en kombinationsmetod vilken inte primärt kännetecknas av motivationssyftet. I WMDU och Alfa Laval tillämpas istället en mer motiverande uppbyggnadsmetod.

Vad gäller BSC kan vi konstatera att modellens roll vad gäller strategiimplementering inom Alfa Laval är begränsad. Deltagandet kring modellen är lågt (endast medarbetare i centrala positioner) och modellen får rollen av ett problemidentifierande mätsystem. Emellertid talar det för Alfa Laval att merparten av de medarbetare som berörs av BSC

också är involverade i strategiarbetet vilket torde ha en motiverande effekt för BSC, då åtagande och motivation vad gäller strategi stärkes.

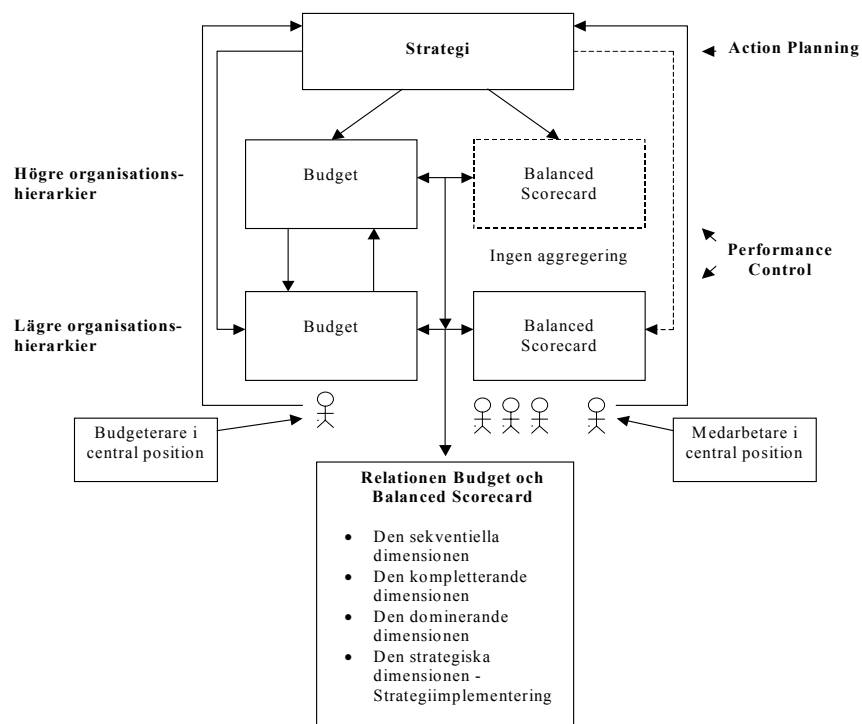
Inom WMDU och LEAB vill vi mena att användandet av BSC fungerar vad gäller strategiimplementering trots att det är ett mätsystem. I båda företagen kan dock motivationen kopplat till BSC bli låg då få medarbetare berörs av det strategiska arbetet. Detta talar emot motivation enligt Mintzberg. I dessa företag finns emellertid mer problem kopplat till strategiimplementering som är av allvarigare karaktär enligt oss. Kort innebär detta att kopplingarna till från strategi till de BSC som finns på lägre hierarkier kan te sig problematiska. Detta då användandet av BSC i de två företagen studeras mot bakgrund av Mintzbergs resonemang om problem med kopplingarna mellan action planning och performance control. I dessa företag står problemen att finna i det faktum att den stora massan av medarbetare på lägre nivå inte är involverade i strategiarbetet. Strategiarbetet berör endast medarbetare i centrala positioner. Därför finns risken att mål och mått inte avspeglar strategin på ett adekvat vis eftersom dessa arbetas fram av den stora massan av medarbetare. Dessutom har det visat sig att genomarbetningen av BSC brister vid vissa hierarkier (jämför WMDU). I LEAB står ytterligare oro att finna mot bakgrund av att det endast är de strategiska målen som uttrycker strategin. Resonemanget blir lättare att förstå då strategi hänförs till action planning och BSC till performance control. Sammanfattningsvis menar vi att vad gäller den strategiska dimensionen mellan budget och BSC tycks användandet av den senare modellen fungera bättre för strategiimplementering inom WMDU och LEAB. I Alfa Laval tycks förhållandet vara det motsatta tack vare att budget, trots att deltagandet är av liten omfattning, totalt sett berör fler medarbetare.

För att på ett översiktligt vis sammanfatta våra diskussioner ovan illustrerar vi dem i figur 7.1. I denna kategoriserar vi strategi till action planning och budget samt BSC till performance control. I övrigt skall det noteras att vi med de små figurerna under budget och BSC vid lägre organisationshierarkier markerat skillnaden i deltagandet vad gäller modellerna. Deltagandet är som vi påpekat tidigare större vad gäller användandet av BSC än det av budget. Pilarna mellan budgeterna vid de olika organisationshierarkierna visar att budget är aggregerbar, till skillnad från BSC i fallföretagen. Som kan ses menar vi att användandet av budget fungerar vad gäller strategiimplementering. Orsak till detta är att de som budgeterar besitter centrala positioner och är involverade i strategiarbetet, därvid pilen från budgetaren till strategi och från strategi till budget. Med detta vill vi mena att budget avspeglar strategi, och därvid fungerar vad gäller strategiimplementering för de medarbetare i centrala positioner som berörs.

Vad gäller BSC kan denna modell te sig problematiskt relativt strategiimplementering. Länken mellan action planning och performance control kan vara problematisk, och då vid de lägre organisationshierarkierna. Anledningen till detta är att merparten av de medarbetare som deltar vad gäller BSC är separerade från det egentliga strategiarbetet

i företagen. Härvid den streckade pilen mellan strategi och BSC vid lägre organisationshierarkierna. Detta innebär således ett visualiserande av vår oro att BSC på lägre hierarkier inte avspeglar strategi. Användandet av BSC fungerar således vad gäller strategiimplementering, men vissa brister kan identifieras.

För modellen finns emellertid ett undantag, detta gäller Alfa Laval. Som vi skrivit ovan menar vi att BSC:s roll vad gäller strategiimplementering är begränsad. Problemen här är inte kopplingarna mellan action planning och performance control, utan det låga deltagandet kring modellen. Situationen vad gäller Alfa Laval och BSC är alltså vad figur 7.1 inte illustrerar, men i övrigt torde den vara en adekvat återgivning av vår syn på budget och BSC:s roll vad gäller strategiimplementering inom fallföretagen.



Figur 7.1 Budget och BSC vad gäller strategiimplementering

7.2 Diskussion av studiens resultat – Generella lärdomar

Intressant är att i slutet av uppsatsen diskutera resultatens generaliserbarhet. Vad gäller denna diskussion anser vi att metodfrågan för arbetet är viktig. Utifrån vår metod som i huvudsak var kvalitativ (fallstudie samt kvalitativ intervju) torde generaliseringar vara svårare att göra i jämförelse med en kvantitativ metod. Dessutom försvåras en generalisering mot bakgrund av att vi var förutsättningslösa då fallföretag valdes. Troligen hade det kunnat vara intressant med en mer omfattande studie av kvantitativ natur. Emellertid tycks det förhålla sig så att det som uppges av en första respondent vid ett företag modifieras desto fler personer som intervjuas, det vill säga att empirin förändras. Mot bakgrund av detta torde reliabiliteten i studien bli lidande med en kvantitativ ansats som inte går på djupet i företagen. Anledningen till att vi valt kvalitativ metod är att vi velat gå på djupet i fallföretagen och inte förhållit oss till en övergripande nivå. Enligt vad vi erfar kan det vara svårt att finna riktiga svar, med en kvantitativ ansats, vad gäller frågor av komplex karaktär som vi ämnat undersöka i denna uppsats. Mot bakgrund av detta har valet av metod blivit kvalitativt. Att vi studerat företagen på djupet torde även ha bidragit till att validiteten vad gäller uppsatsen blivit hög. Detta är även anhängigt vår uppfattning om att intervjuerna som gjorts på olika hierarkier i företagen bidragit till en rikare bild.

Intressant är om omfattningen av fallföretag kunnat påverka resultatet från uppsatsen. Naturligtvis torde detta vara beroende av vilken typ av företag som tillkommit om antalet utökats. Viktiga variabler tror vi är företagets ålder och storlek då dessa två faktorer till stor del kan vara viktiga i relation till förändringströghet och andra företagskulturella frågor. Detta torde vara särskilt viktigt att ha i åtanke när en relativt gammal modell som budget undersöks. Traditionellt har budgeten haft en stark ställning i det formella styrsystemet, vilket till viss del bidrar till att användandet av modellen än i dag kan vara dominant i många företag. Mot bakgrund av det ovan nämnda torde därför ett mindre gammalt företag ha lättare att anamma nya idéer (jämför verksamhetsstyrning). Detta blir främst intressant i förhållande till Alfa Laval som är ett av Sveriges anrika företag. I detta företag tycks också budgeten ha en starkare ställning än i de övriga fallföretagen. Relativt LEAB kan detta te sig förvirrande då detta är ett relativt gammalt företag, men vi tror att budgetens ställning kan ha minskat i betydelse tack vare att företaget inte längre är direkt styrt av kommunen. Istället äger kommunen verksamheten, men driften av företaget torde dock ske autonomt, det vill säga som ett privat företag. Detta tror vi kan ha påverkat företaget att anamma nya idéer. Äldre företag har i regel sin bakgrund i mer traditionell industri där budget vanligtvis är en viktig modell för att bland annat samordna aktiviteter. Viss generalisering kan då göras med innebörden att om budget och BSC används i ett sådant företag torde användandet

av budget vara mer dominant vad gäller relationen mellan modellerna. Vi tror även att relationen då präglas av den traditionella ekonomistyrningen.

Dessutom tror vi även att det faktum påverkar att större företag troligtvis har ett behov av en modell som budget för att få en översikt och kontroll i verksamheten, det vill säga att mäta med samma mått (exempelvis finansiella mått vilka kan aggregeras). Vad gäller Lunds Energi och WM-data Utilities tycks båda dessa komma längre, än Alfa Laval, i utvecklingen mot verksamhetsstyrning då relationen mellan budget och BSC studeras. Anhängigt resonemanget ovan om företagets storlek är det faktum att vi tror att en viss generalisering kan göras i förhållande till denna variabel och relationen mellan budget och BSC. Konstateras kan att Alfa Laval är ett större företag än WMDU och LEAB. Härvid tror vi att om vi haft fler större företag hade slutsatserna blivit att fler företag präglats av traditionell ekonomistyrning, och därmed budget, i förhållande till de dimensioner i relationen vi belyst.

Ytterligare faktum som bidrar till en viss generalisering är det faktum att mycket av resultaten är desamma för de tre fallföretagen. Först och främst kunde vi konstatera att BSC i alla tre företagen nyttjas som ett mätsystem, och inte som det managementsystem som Kaplan och Norton vittnar om. Detta faktum förstärker vår uppfattning om att BSC kan appliceras inom den taktiska nivån i det formella styrsystemet, det genomsyrar inte hela detta system. För det andra finner vi likheter mellan företagen på grund av det faktum att fallföretagen kunde beskrivas väl genom de fyra dimensioner som relationen utvisade.

Som påpekats i tidigare avdelningar vill vi i stort mena att användandet av budget och BSC fungerar vad gäller strategiimplementering, men problem kan anas i dessa förfaranden. Resultatet pekar även på att det inte är enkelt att implementera strategi genom den taktiska nivån i det formella styrsystemet. Detta torde även peka på att det formella styrsystemet inte är så uniformt som det ibland kan upplevas i litteraturen. Det är inte lätt att implementera strategi med det formella styrsystemet. Inte minst kan denna svaghet skönjas i den litteratur som beskriver BSC. Ofta beskrivs denna modell som lösningen på nästan alla företagens problem. Så är inte fallet. Detta har vi påvisat genom att användandet av BSC inte på något vis är hälsande i de dimensioner vi identifierat vad gäller relationen. Snarare har det visat sig att användandet av budget är dominant relativt det av BSC. Dessutom påvisar studien att användandet av budget och BSC kompletterar varandra. I merparten av fallföretagen var användandet av modellerna dessutom av sekventiell karaktär. I anknytning till detta vill vi mena att dimensionerna ovan visar på att BSC inte kan ersätta budget i dagsläget, det finns istället plats för båda. Resultaten pekar istället på att budget och BSC kompletterar varandra. Dessutom menar grundarna till BSC att budget inte har spelat ut sin roll utan att den fyller en funktion i relationen till BSC. Vi tror även att budget spelar en viktig roll vad gäller den inre

effektiviteten i företagen. Med detta i åtanke ter sig tanken på en budgetlös styrning främmande.

Vidare vill vi göra ett förtydligande i förhållande till Alfa Laval. Detta gäller på vilken nivå som Small BHE befinner sig i företaget. Det kan vid första anblick se ut som om vår studie av Alfa Laval bedrivits på en relativt hög nivå i relation till de andra fallföretagen. Till viss del stämmer detta påståande även om vi vill mena att vi ändock befinner oss på en relativt låg nivå i förhållande till Alfa Lavals organisationshierarkier. Tilläggas skall även att fallstudien av Alfa Laval blir lite speciell då BSC endast finns vid en hierarki, och inte på flera som i de övriga fallföretagen. Vi är medvetna om att detta kan ha påverkat våra slutsatser till viss del. Detta gäller främst de slutsatser som behandlar att Alfa Laval mer präglas av den traditionella ekonomistyrningen än verksamhetsstyrningen då relationen mellan budget och BSC studeras. Emellertid skall läsaren inte glömma att balansera detta med det som skrivits ovan, det vill säga att budget rimligen har starkt fäste i äldre och större företag. Härmed vill vi mena att slutsatserna inte ändrats totalt, utan istället hade de troligtvis modifierats till viss del.

Vad gäller den generalisering som gjorts i kapitel fyra kopplat till budget vill vi göra ett förtydligande. I detta kapitel använde vi de begrepp som fallföretagen använder i sin verksamhet (jämför prognos och budget). Detta modifierades därefter då vi enbart använde begreppet budget. Kopplat till vissa figurer i kapitel sex menade vi att begreppet budget gick att hänföra till den traditionella ekonomistyrningen. Härefter kategoriserades fallföretagen i förhållande till modellen. Vi är medvetna om att vissa fallföretag helst enbart använder begreppet prognos, emellertid var detta svårt då jämförelser skulle göras. Vi vill inte heller förringa meningen av prognos. Den är på sätt och vis en utveckling av budget, även om författare inom budgetområdet (jämför Samuelson) menar att skillnaden inte är stor. Dessutom har det vid intervjuerna visat sig att detaljeringsgraden fortfarande är ungefär densamma som förut trots att företagen använder sig av begreppet prognos. Härvid vill vi mena att figurerna i kapitel sex är försvarbara.

7.3 Förslag till fortsatt forskning

Under arbetets genomförande har vi funnit en del aspekter som skulle vara intressanta att se vidare forskning om. Det första som intresserar oss är hur implementeringen av BSC sker vid företag av olika storlek, och vad denna har för effekter för användandet av modellen. Detta är intressant med tanke på att det torde vara svårare att införa en modell av BSC:s karaktär i stora företag. Intressant skulle då vara att se på hur detta påverkar relationen mellan budget och BSC, hur förändrar implementeringen denna?

I uppsatsen har vi sett att strategiimplementering kan te sig problematisk med budget och BSC. I förhållande till detta skulle det vara intressant att se på någon studie som undersöker strategiimplementering relativt mindre formaliserad styrning. Det vi menar då är styrning som inte primärt berör det formella styrsystemet, organisation & bemanning och belöningsystem. Denna sorts forskning är säkerligen mycket svår, men torde vara möjlig att genomföra med en fallstudie under en längre period.

Intressant vore även att göra en mera omfattande studie av relationen mellan budget och BSC, för att ytterliggare belysa den drift som tycks äga rum mot verksamhetsstyrningen. Vidare skulle det vara intressant att se på relationen mellan budget och andra nya mer processbaserade modeller. Denna fråga blir också intressant på grund av att då nya modeller lanseras berörs aldrig frågan. Istället kan läsaren nästan få uppfattningen att den nya modellen är det enda som existerar i företagets styrning.

Källförteckning

Publicerade källor

Arbnor, Ingeman, Bjerke, Björn (1994) *Företagsekonomisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, upplaga 2.

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

Anthony, Robert N., Govindarajan, Vijay (2001) *Management Control Systems*, McGraw-Hill, upplaga 10.

Arwidi, Olof, Samuelson, Lars A. (1991) *Budgetering i Industriföretagets Styrssystem*, Förlags AB Industrilitteratur, Stockholm.

Bengtsson, Lars, Skärvad, Per-Hugo (2001) *Företagsstrategiska perspektiv*, Studentlitteratur, Lund, upplaga 3.

Bergstrand, Jan, Olve, Nils-Göran (2002) *Styr bättre med bättre budget*, Liber Hermods AB, Kalmar, upplaga 4:2.

Bjørnenak, Trond, Olson, Olov (1999) "Unbundling Management Accounting Innovations". *Management Accounting Research*, volume 10, s. 325-338.

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

Ekholm, Bo-Göran, Wallin, Jan (2000) "Is the annual budget really dead?". *The European Accounting Review*, s. 519-539.

Emmanuel, Clive, Otley, David, Merchant, Kenneth (1990) *Accounting for Management Control*, Chapman & Hall, London.

Eriksson, Lars-Torsten, Wiedersheim-Paul, Finn (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, upplaga 7.

Ewing, Per, Samuelson, Lars A. (1998) *Styrning med balans och fokus*, Liber Ekonomi, upplaga 1:1.

Gafvelin, Susanne, Kamola, Agnieszka (1996) "Budget – till vilken nytta?". Magisteruppsats vid Företagsekonomiska Institutionen, Uppsala Universitet.

- Gafvelin, Susanne, Kamola, Agnieszka (1996) "Budget i omvandling?". *Ekonomi & Styrning*, nr. 3, s. 28-30.
- Greve, Jan (1996) *Budget*, Studentlitteratur, Lund, upplaga 1.
- Holme, Idar Magne, Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund, upplaga 2.
- Johansson, Christer (1998/99) "Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling?". *Økonomistyrning & Informatik*, volume 14, s. 381-405.
- Johnson, H. Thomas, Kaplan, Robert S. (1987) *Relevance lost*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan, Robert S., Norton, David P. (januari-februari 1992) "The Balanced Scorecard – Measures That Drives Performance". *Harvard Business Review*, volume 70, s.71-80.
- Kaplan, Robert S., Norton, David P. (1999) *Från strategi till handling Balanced Scorecard*, ISL Förlag AB.
- Kaplan, Robert S., Norton, David P. (mars 2001) "Transforming The Balanced Scorecard From Performance Measurement To Strategic Management: Part I". *Accounting Horizons*, volume 15, s.87-105.
- Kaplan, Robert S., Norton, David P. (2001) *The Strategy Focused Organization*, Harvard Business School.
- Lindvall, Jan (1997) "Det budgetlösa företaget". *Balans*, nummer 1/97, s. 27-30.
- Lindvall, Jan (1997) "Blanda inte bort kortet!". *Balans*, nummer 3/97, s. 32-35.
- Lindvall, Jan (2001) *Verksamhetsstyrning – från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, Studentlitteratur, Lund.
- Lundahl, Ulf, Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund.
- Malmi, Teemu (2001) "Balanced scorecards in Finnish companies: A research note". *Management Accounting Research*, volume 12, s. 207-220.
- Merriam, Sharan B. (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund.
- Mintzberg, Henry (1994) *The rise and fall of strategic planning*, The Free Press, New York.
- Nørreklit, Hanne (2000) "The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions". *Management Accounting Research*, volume 11, s. 65-88.
- Olve, Nils-Göran, Roy, Jan, Wetter, Magnus (1999) *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, upplaga 3:2.

Porter, Michael E. (November/December 1996) "What is strategy?". *Harvard Business Review*, volume 74, s. 61-78

Samuelson, Lars A. (1997) *Budgetering & Intern Redovisning*, Förlags AB Industrilitteratur, Stockholm.

Samuelson, Lars A. (2001), "Ettårsstyrning". I Samuelson, Lars A. (red.), *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, upplaga 7.

Företagsinterna källor

Alfa Laval, *Annual Report 2002* (2003).

Alfa Laval, *Connect: Alfa Laval business Dialogue Implementation of growth strategies*.

Alfa Laval, *One clear direction: Geared for profitable growth* (2003).

WM-data Utilities, *Balanced Scorecard för WM-data Utilities AB* (2003).

WM-data Utilities, *Ledningssystem på WM-data Utilities* (2003).

Muntliga källor

Business Controller, Equipment Division, Alfa Laval. Personlig intervju den 18 november 2003.

Business Controller, Stabsfunktionen, WM-data Utilities. Personlig intervju den 20 november 2003.

Funktionschef vid Systemkonsult, WM-data Utilities. Personlig intervju den 24 november 2003.

Chef för Industrial OEM, OEM-segmentet, Alfa Laval. Personlig intervju den 27 november 2003.

Business Controller, Finansfunktionen, Lunds Energi. Personlig intervju 28 november 2003.

Gruppchef vid Business Consulting inom funktionen Systemkonsult, WM-data Utilities. Personlig intervju 11 december 2003.

Funktionschef vid Marknad, WM-data Utilities. Personlig intervju den 12 december 2003.

Avdelningschef vid enheten Energiprodukter, Lunds Energi. Personlig intervju den 15 december 2003.

Ekonomichef, Finansfunktionen, Lunds Energi. Personlig intervju den 16 december.

Product Portfolio Manager vid Industrial OEM, OEM-segmentet, Alfa Laval. Personlig intervju den 17 december 2003.

Controller vid enheten Energiprodukter, Lunds Energi. Personlig intervju den 17 december 2003.

Gruppchef vid Development & Deployment inom funktionen Systemkonsult, WM-data Utilities. Personlig intervju 18 december 2003.

Medarbetare vid Development & Deployment inom funktionen Systemkonsult, WM-data Utilities. Personlig intervju 18 december 2003.

Medarbetare, 2 personer, Enheten Energiprodukter, Lunds Energi. Personlig intervju 18 december 2003.

Teamansvarig för Team Syd inom Development & Deployment vid funktionen Systemkonsult, WM-data Utilities, Personlig intervju den 19 december.

Chef för enheten Energiprodukter, Lunds Energi. Personlig intervju den 12 januari 2004.

Ansvarig för Equipment Division, säljbolag Alfa Laval Nordic, Alfa Laval. Telefonintervju den 16 januari 2004.

Elektroniska källor

Alfa Laval [Online], *Alfa Laval Organisation*

Tillgänglig från: www.alfalaval.com/scripts/

[WebObjects.dll/ecore.woa/wa/showNode?siteNodeID=2058&contentID=-1&languageID=1](http://www.alfalaval.com/scripts/WebObjects.dll/ecore.woa/wa/showNode?siteNodeID=2058&contentID=-1&languageID=1)

[Besökt 031115]

Alfa Laval [Online], *Om oss*

Tillgänglig från: <http://www.alfalaval.se/>

[Besökt 031115]

Lunds Energi [Online], *Lunds Energi*

Tillgänglig från: <http://www.lundsenergi.se/>

[Besökt 031116]

WM-data [Online]

Tillgänglig från: <http://www.wmdata.se/>

[Besökt 031117]

Bilaga 1

Exempel på intervjufrågor till medarbetare som innehar någon chefsposition inom de tre fallföretagen:

- Intervjuperson, befattning, hur länge har ni arbetat här?
- Vilka är dina arbetsuppgifter?
- Hur ser organisationen ut och var sitter du i organisationen?
- Vad har ni för styrmedel/styrverktyg i organisationen?
- Finns det några av dessa som är överordnat de andra?
- Vad har ni för vision och strategi, vem har utformat dessa?
- Hur ofta revideras dessa?
- Hur ser den strategiska planeringsprocessen ut?
- Finns det verksamhets- och handlingsplaner?
- Hur ser strategin ut på över- och underordnad nivå?
- Vad finns för olika budgeter inom organisationen?
- Vad är det för olika mål som finns inom de olika budgeterna?
- Hur ser budgetuppställandet ut?
- Hur följs budgeterna upp?
- Revideras budgeten/prognoserna? Hur ofta?
- Varför infördes det Balanserade Styrkortet?

- Vem bestämde att det skulle införas, varför?
- Finns det strategiska mål, kritiska framgångsfaktorer, målen för måtten?
- Vad är det för olika mål som finns i BSC?
- Vilken tidshorisont har dessa?
- Hur ser planeringen ut vad gäller BSC?
- Hur följs arbetet upp?
- Hur delaktiga var medarbetarna vid införandet av det Balanserade Styrkortet?
- Vilka styrverktyg/styrmedel fanns innan det Balanserade Styrkortet infördes i organisationen?

Bilaga 2

Exempel på intervjufrågor till medarbetare som inte innehar någon chefsposition inom de tre fallföretagen:

- Vet du om någon strategi berör dig?
- Var du med i utformandet av dessa?
- När infördes BSC?
- Hur inblandad var du när BSC byggdes upp?
- Beskriv BSC som du berörs av?
- Vad finns det för mål i BSC?
- Vad har dessa för tidsperspektiv?
- Hur revideras dessa?
- Vad är bra och dåligt med BSC?
- Hur ofta besöker du intranät för att skaffa information om BSC?
- Hur inblandad är du när det gäller prognos/budget?
- Vad finns det för mål i prognos/budget?
- Hur berörs du av prognos/budget?
- Följs prognos/budget upp för er medarbetare?
- Vilka möten berörs du av?
- Vad diskuteras på dessa?

Bilaga 3

Respondenter

Business Controller, stabsfunktionen, WM-data Utilities

Respondenten är en av två medarbetare på stabsfunktionen Business Control. Huvuduppgifterna är styrning och uppföljning samt att ge stöd till operativa funktioner.

Chef för funktionen Systemkonsult inom WM-data Utilities

Respondenten är chef för funktionen Systemkonsult där huvuduppgifterna fokuserar på företagets standardprodukter. Enheten utvecklar, förvaltar, underhåller, utbildning vad gäller produkterna och lämnar support på produkterna. Personen i fråga sitter även med i ledningsgruppen för WM-data Utilities.

Chef för gruppen Business Consulting inom funktionen Systemkonsult vid WM-data Utilities

Chef för gruppen (Business Consulting) där det finns 35 medarbetare. Totalt fyra stycken team finns inom gruppen, där fyra personer rapporterar till respondenten. Respondenten har bland annat ansvar för produktutveckling, utbildning vad gäller produkter samt support.

Chef för funktionen Marknad inom WM-data Utilities

Respondenten sitter med i ledningsgruppen för WM-data Utilities. Inom funktionen har personen ansvar för marknad och försäljning. Marknad innefattar mer traditionell marknadsföring, medan försäljning utgör en initial kontaktyta mot kunden. Totalt har respondenten ansvar för 18 medarbetare.

Chef för gruppen Development & Deployment inom funktionen Systemkonsult vid WM-data Utilities

Gruppansvarig och ekonomisk ansvarig för Development & Deployment. Respondenten är ansvarig för planering och styrning av verksamheten.

Ansvarig för Team Syd inom gruppen Development & Deployment

Respondenten är ansvarig för Team Syd och personens främsta ansvarsområden är nyutveckling, förvaltning av produkter samt konsultarbete.

Business Controller vid finansfunktionen inom Lunds Energi

Respondenten arbetar med rapportering av finansiell data inom Lunds Energi. Uppgifterna fokuserar på månadsrapporter och månadsbokslut. Dessutom har respondenten en samordnande roll vad gäller BSC.

Avdelningschef vid enheten Energiprodukter, Lunds Energi

Respondenten är avdelningschef inom enheten Energiprodukter vid Lunds Energi. Personen ansvarar för drift och underhåll av fjärrvärme och fjärrkyla och den elproduktion som enheten har. Övrigt ansvar är personaladministration samt övrig administration.

Ekonomichef vid finansfunktionen inom Lunds Energi

Ekonomichefen har det övergripande ekonomiska ansvaret inom Lunds Energi och sitter även i koncernledningen.

Controller inom enheten Energiprodukter Lunds Energi

Fungerar som en sammanhållande länk för avdelningarna inom Energiprodukter när det gäller budget, prognoser och att analysera månadsutfallet.

Chef för enheten Energiprodukter inom Lunds Energi

Respondenten är högsta ansvarig för enheten och svarar bland annat för uppföljning gällande prognos och BSC gentemot överliggande organisationshierarkier.

Business Controller, Equipment division, Alfa Laval

Controllern är ansvarig för segmenten Comfort & Refrigeration, OEM och Cetetherm. Dennes arbetsuppgifter är att ta fram åtgärder och program för framtiden.

Chef för Industrial OEM inom OEM-segmentet, Alfa Laval

Respondenten är chef för en av de tre business units som finns inom OEM-segmentet. Arbetsuppgifter är bland annat att ansvara för försäljning till vissa kunder globalt.

Product Portfolio Manager vid Industrial OEM inom OEM-segmentet, Alfa Laval

Respondenten är ansvarig för produktutveckling inom segmentet både vad gäller produkter i dag och i framtiden.

Medarbetare

Totalt har vi intervjuat tre medarbetare vilka vi lovat anonymitet. Två av dessa finns stationerade inom en avdelning vid enheten Energiprodukter (Lunds Energi). En återfinns inom gruppen Development & Deployment i funktionen Systemkonsult vid WM-data Utilities. Vi kategoriserar dessa respondenter som medarbetare då de återfinns längst ner inom de två nämnda företagen. I tillägg till dessa intervjuer har en telefonintervju genomförts med den ansvarige för Equipment Division inom säljbolaget Alfa Laval Nordic i Stockholm.

Bilaga 4

Figurförteckning

FIGUR 3.1 STRATEGIPROCESSEN	22
FIGUR 3.2 DET FORMELLA STYRSYSTEMET	24
FIGUR 3.3 GENERAL RELATIONSHIPS AMONG PLANNING AND CONTROL FUNCTIONS	24
FIGUR 3.4 PERFORMANCE CONTROL OCH ACTION PLANNING	25
FIGUR 3.5 METODER FÖR BUDGETUPPSTÄLLANDE	30
FIGUR 3.6 BESKRIVNING AV BALANCED SCORECARD	32
FIGUR 3.7 DEN STRATEGISKA INLÄRNINGSPROCESSEN	36
FIGUR 3.8 RELATIONEN BUDGET OCH BALANCED SCORECARD ENLIG KAPLAN OCH NORTON	38
FIGUR 4.1 BALANCED SCORECARD SOM ÖVERSÄTTNINGSMEKANISM	51
FIGUR 4.2 ORGANISATIONSSCHEMA FÖR ALFA LAVAL	65
FIGUR 4.3 DEN ARTIFICIELLA ORGANISATIONEN SMALL BHE	70
FIGUR 6.1 SAMMANFATTANDE MATRISMODELL	104
FIGUR 6.2 DEN SEKVENTIELLA DIMENSIONEN	108
FIGUR 6.3 DEN KOMPLETTERANDE DIMENSIONEN	110
FIGUR 6.4 DEN DOMINERANDE DIMENSIONEN	112
FIGUR 6.5 DEN STRATEGISKA DIMENSIONEN	116
FIGUR 6.6 GRUNDMODELLEN VID ANALYS AV RELATIONEN	117
FIGUR 6.7 SAMMANFATTNING AV RELATIONEN I WM-DATA UTILITIES	118
FIGUR 6.8 SAMMANFATTNING AV RELATIONEN I LUNDS ENERGI	119
FIGUR 6.9 SAMMANFATTNING AV RELATIONEN I ALFA LAVAL	119
FIGUR 7.1 BUDGET OCH BSC VAD GÄLLER STRATEGIIMPLEMENTERING	124