



FÖRETAGSEKONOMISKA INSTITUTIONEN

Examensarbete kandidatnivå
FEKK01 VT – 2009

Alfa Laval – ett företag Beyond budgeting?

En fallstudie inom modern ekonomistyrning

Handledare: Per-Magnus Andersson
Olof Arwidi

Författare: Jonas Buijsse
Carl Meiton
Anton Nietzsche
Jonas Tonell

Sammanfattning

Uppsatsens titel	Alfa Laval – ett företag Beyond budgeting?
Seminariedatum	2009-06-04
Kurs	FEKK01, Examensarbete kandidatnivå, 15 ECTS-poäng
Författare	Jonas Buijsse Carl Meiton Anton Nietzsche Jonas Tonell
Handledare	Per-Magnus Andersson Olof Arwidi
Nyckelord	Alfa Laval, Beyond budgeting, rullande prognoser, Costing Update, ekonomistyrning
Syfte	Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur Alfa Laval har ersatt den traditionella budgeten och hur väl den nya ekonomistyrning stämmer överens med tankarna kring Beyond budgeting.
Metod	Fallstudien har en deduktiv ansats där den empiriska datan samlas in genom kvalitativa, semi-strukturerade intervjuer med personal från olika verksamhetsgrenar inom Alfa Laval.
Teori	Teorikapitlet går först igenom den traditionella budgeteringens syften samt den kritik som ofta riktas mot detta konventionella arbetssätt. Därefter redogörs det för Beyond budgetings principer samt för diverse verktyg och arbetssätt som har för avsikt att tydliggöra hur den nya ekonomistyrningen fungerar.
Empiri	Kapitlet inleds med en beskrivning av Alfa Lavals verksamhet och organisationsstruktur. Därefter presenteras noggrant hur bolagets ekonomistyrning ser ut idag.
Slutsats	Alfa Laval har inte fullt ut implementerat Beyond budgeting även om systemet med rullande prognoser har en stark ställning inom koncernens styrsystem. Systemet får beskrivas som en hybrid av ett stort antal system som anpassats till koncernens behov. Förändringen har resulterat i en mer framsynt organisation med ett högre tempo i beslutsfattandet och mindre politiska konflikter i planeringsprocessen.

Abstract

Title	Alfa Laval – A Corporation Beyond Budgeting?
Seminar date	2009-06-04
Course	FEKK01, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points
Authors	Jonas Buijsse Carl Meiton Anton Nietzsche Jonas Tonell
Advisors	Per-Magnus Andersson Olof Arwidi
Keywords	Alfa Laval, Beyond budgeting, rolling forecasts, Costing Update, management control systems
Purpose	The purpose of this thesis is to describe and analyze how Alfa Laval has replaced the traditional budget and how well the new management control system is aligned with the principles of Beyond budgeting.
Methodology	The case study has a deductive approach where the empirical data is collected through qualitative, semi-structured interviews with personnel from different branches of the Alfa Laval organization.
Theoretical perspectives	This chapter starts with a presentation of the purposes of the traditional budget and the common criticism towards this conventional way of working. The principles of Beyond budgeting are then explained followed by descriptions of tools and work methods that are intended to clarify how the new management control system functions.
Empirical foundation	First Alfa Laval's businesses and organizational structure is accounted for. Then the current management control system is thoroughly presented.
Conclusion	Alfa Laval has not completed a transition to Beyond budgeting, though the method with rolling forecasts is well implemented and has a significant role in the company's control system. The control system is a hybrid of several different processes adapted to the various needs of the company. The result is a more forward oriented organization with more rapid decision making with less corporate politics

Akronymer

ABB	Activity Based Budgeting
ALBIS	Alfa Laval Business Intelligence System
ALSIS	Alfa Laval Sales Information System
BBRT	Beyond Budgeting Round Table
BSC	Balanced Score Card
CEO	Chief Executive Officer (Verkställande direktör)
CFO	Chief Financial Officer (Finansdirektör)
DOT	Delivery On Time
DPMO	Defects Per Million Opportunities (prestationsmått inom Six Sigma)
EBITDA	Earnings Before Interest, Tax, Depreciations and Amortization
FoU	Forskning Och Utveckling
IMA	Institute of Management Accountants
KPI	Key Performance Indicators
LTM	Last Twelve Months
MISAL	Management Information System Alfa Laval
MRS	Management Reporting System
NDSO	Net Days Sales Outstanding (prestationsmått inom AL)
OD	Operations Division
OEM	Original Equipment Manufacturer
PF	Profit Factor (prestationsmått inom AL)
PPV	Purchase Price Variations
PSA	Product Supply Agreement's
PTD	Process Technology Division
R&D	Research & Development (FoU)
RCPL	Recommended Customer Price List
WIP	Work In Process (produkter i arbete)
YTD	Year To Date

Innehåll

Sammanfattning	I
Abstract	II
Akronymer	III
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Fallföretag.....	1
1.3 Problemdiskussion	2
1.4 Syfte.....	2
1.5 Avgränsningar.....	3
2 Metod.....	4
2.1 Fallstudie.....	4
2.1.1 Val av fallföretag.....	4
2.2 Deduktiv kontra induktiv ansats	5
2.3 Kvalitativ kontra kvantitativ metod.....	5
2.4 Intervjuer.....	6
2.4.1 Intervjumetodik.....	6
2.4.2 Val av respondenter.....	7
2.5 Datainsamling	8
2.6 Källkritik	8
2.6.1 Validitet	8
2.6.2 Reliabilitet.....	9
3 Teori.....	10
3.1 Tidigare studier.....	10
3.1.1 Institute of Management Accountants	10

3.1.2	Artikel av Steve Player.....	11
3.1.3	Nordiska studier.....	11
3.2	Traditionell budgetering.....	12
3.2.1	Budgetens syften.....	12
3.2.2	Kritik mot budgeten.....	14
3.3	Beyond budgeting.....	16
3.3.1	Syftet med Beyond budgeting.....	17
3.3.2	Principer inom Beyond budgeting.....	17
3.4	Rullande prognoser.....	20
3.5	Aktivitetsbaserad budgetering.....	22
3.6	Balanced Scorecard.....	22
3.7	Benchmarking.....	23
3.8	Kontroll.....	24
3.8.1	Undvikandet av kontrollproblem.....	24
3.8.2	Kontrollbarhetsprincipen.....	24
3.8.3	Resultatstyrningens effektivitet.....	25
3.9	Du Pont Modellen.....	26
4	Empiri.....	27
4.1	Översikt av empirikapitlets struktur och innehåll.....	27
4.2	En introduktion till fallföretaget Alfa Laval.....	29
4.3	Motiv till förändring av det traditionella budgetarbetet.....	32
4.4	Översiktlig organisationsbeskrivning.....	32
4.4.1	Divisionaliserad organisation avstämd för att möta omgivningens förutsättningar.....	32
4.4.2	Operations Division.....	35
4.4.3	Equipment Division.....	35
4.4.4	Process Technology Division.....	37

4.5	Redovisningsstruktur och styrning inom Alfa Laval.....	40
4.5.1	Bruket av standardkostnad i intern redovisning.....	40
4.5.2	En multimatris för operationell styrning och redovisning.....	40
4.5.3	Produktgruppsorganisationen – ett viktigt gränssnitt.....	43
4.6	Rullande prognoser.....	46
4.6.1	Varför rullande prognoser?.....	46
4.6.2	Prognosernas utformning.....	47
4.6.3	Prognosernas innehåll och inrapportering.....	48
4.6.4	Kontroll av prognoser.....	49
4.7	Costing Update.....	50
4.7.1	Standardiserad internprissättning.....	50
4.7.2	Relationen mellan prognoser och Costing Update.....	51
4.7.3	Extern prissättningsmodell.....	52
4.8	Systemstöd.....	53
4.9	Mätning och utvärdering av prestationer.....	56
4.9.1	Utvärdering inom Operations Division.....	57
4.9.2	Star goals som komplement till finansiella nyckeltal.....	59
4.9.3	Utvärdering inom försäljningsdivisionerna.....	61
4.9.4	Benchmarking.....	63
4.10	Framtida förändringar i prognosarbetet.....	64
4.11	Noter.....	66
5	Analys.....	67
5.1	Planering och resursallokering.....	67
5.1.1	Behovet av styrning.....	67
5.1.2	Dimensionering och kostnadskontroll.....	67
5.1.3	Investeringar och produktutveckling.....	69

5.2	Samordning och kommunikation	69
5.2.1	Prognoser	69
5.2.2	Informationssystem	73
5.3	Målsättning.....	74
5.4	Ansvarsfördelning och motivation	75
5.5	Uppföljning och utvärdering	76
5.5.1	Uppföljning av prestationer.....	76
5.5.2	Uppföljning som ett led i effektiv resultatstyrning	77
6	Slutsatser och resultatdiskussion.....	79
6.1	Övergången från konventionell budgetering	79
6.1.1	Förutsättningar	79
6.1.2	Motiv till förändring	79
6.1.3	Alfa Lavals alternativ till konventionell budgetering	80
6.1.4	Hur förändringen genomfördes.....	82
6.2	Avslutande diskussion	82
6.2.1	Är Alfa Lavals modell Beyond budgeting?.....	82
6.2.2	Effekter av förändringen	82
6.2.3	Studiens generaliserbarhet	83
6.3	Förslag till fortsatt forskning	83
7	Källförteckning.....	85
7.1	Artiklar	85
7.2	Litteratur	85
7.3	Årsredovisningar och annat material.....	86
7.4	Muntliga källor.....	87
7.5	Elektroniska källor	87

1 Inledning

1.1 Bakgrund

De senaste årtiondena har kritiken mot traditionell budgeteringen vuxit sig allt starkare. Kritikerna har framhållit den stelbenthet budgeten medför samt att den inte är kostnadseffektiv. Politiskt spel och suboptimering är ytterligare exempel på budgeteringens avigsidor. Dagens allt mer föränderliga värld anses kräva mer framåtblickande ekonomistyrningsinstrument än vad den på historiska data baserade budgeten tillgodoser. Nya teorier och metoder för alternativ till budgeten har till följd av detta utvecklats och anammats av företag. Exempel på sådana metoder är Balanced Scorecard (BSC), rullande prognoser och Beyond budgeting. Ett av företagen som har valt att byta ut den konventionella budgeten är uppsatens fallföretaget Alfa Laval.

1.2 Fallföretag

Alfa Laval grundades 1883 av Gustaf de Laval och Oscar Lamm och hette då *AB Separator*. Huvudprodukten var vid den tidpunkten den handdrivna mjölkseparatorn vilken delade upp mjölken i olika skikt. Företaget växte snabbt, inte minst i USA där den senare så viktiga mjölkningsutrustningen utvecklades. Istället för att enbart sälja enstaka produkter övergick AB Separator genom fusioner och uppköp av andra företag till att sälja processanläggningar under 1950- och 60-talet. Marknadssegmentet hade redan sedan några år tillbaka utvecklats till att innefatta stora delar av livsmedelsindustrin. Under denna tid genomfördes även namnbytet från *AB Separator* till *Alfa Laval AB* (1963). 1991 köptes Alfa Laval upp av familjen Rausing och blev 1993 en del av Tetra Laval Group. Alfa Laval togs vid den tidpunkten bort från börsen¹ för att efter några turbulenta år med riskkapitalbolaget Industri Kapital som större ägare återigen börsintroducerades 2002, fastän då med en ny, diversifierad ägarstruktur.²

Alfa Laval är idag ett av Sveriges större verkstadsföretag och ett multinationellt företag med drygt 11 000 anställda i 64 länder.³ De har under 2000-talet haft en tillväxt och kursutveckling som överstigit såväl bransch- som generalindex.⁴ Anledningarna till denna framgång är flera, men en bidragande faktor kan vara den radikala förändringen i ekonomistyrning som implementerades 2002. I

¹ Nationalencyklopedins hemsida, http://www5.ne.se/lang/alfa-laval-ab?i_whole_article=true, 2009-05-15

² Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

³ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

⁴ SIX:s hemsida, www.six.se, 2009-05-18

föreliggande studie kommer systemet att presenteras och det ansvar de olika affärsområdena och divisionerna har att redogöras för.

1.3 Problemdiskussion

Dagens snabbföränderliga värld medför att företag i större utsträckning måste vara flexibla och kunna anpassa sig efter de skiftande förutsättningarna. Allt fler företag ser idag problem och brister med den traditionella budgeteringen på grund av denna utveckling. Att snabbt kunna göra en uppföljning av verksamheten möjliggör inte bara förbättrade förutsättningar att tillfredställa kunden utan även fördelen av att snabbare kunna avsluta dåliga projekt, upptäcka nya trender och känna av förändringar i efterfrågan. Trots det är rädslan hos många företagen stor för att lämna den trygga budgeten och använda modernare alternativ.

Alfa Laval är ett av de företag som gått ifrån budgeten för att testa sin framgång med ett alternativt ekonomistyrningssystem. Företaget säljer en myriad av högteknologiska produkter på en global marknad och har tillverkning och försäljning utspridd över hela världen. Organisationens är följaktligen mycket komplex och därmed borde noggrann planering och samordning vara av yttersta vikt för att en framgångsrik verksamhet skall kunna bedrivas. Vanligtvis används budgeten som ett verktyg för att lösa problem rörande dessa aspekter. Hur Alfa Laval valt att fylla tomrummet efter den konventionella budgeten är mycket intressant. Många företag som väljer att använda sig av alternativ till budget gör det endast som ett tillägg till budgeten som fortsatt brukas. Frågan är om Alfa Laval lämnat den traditionella budgeteringen fullt ut och gått Beyond budgeting, eller om delar av det tidigare systemet fortfarande används.

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera hur Alfa Laval har ersatt den traditionella budgeten och hur väl den nya ekonomistyrningen stämmer överens med teorierna kring Beyond budgeting. Målet är att ge en ingående bild av företaget och påvisa vilken inverkan systemet har på organisationens olika delar.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen avgränsas till att utreda Alfa Laval's ekonomistyrningssystem där jämförelse med andra företag ej görs. Avsikten har varit att ge en så bred bild och ingående förståelse av systemet som möjligt. Avgränsningen för vad som skall ingå har varit svår, inte minst på grund av att dess olika delar många gånger är väldigt nära sammanflätade med varandra.

2 Metod

I detta kapitel ligger fokus på hur ämnet har valts och vilka metodologiska överväganden som gjorts. En redogörelse för hur det empiriska materialet har samlats in görs även. Slutligen granskas kritiskt den insamlade data samt den metod som valts att använda.

2.1 Fallstudie

En fallstudie innebär en studie som enbart omfattar en eller ett fåtal undersökningsobjekt. Dessa analyseras dock mer ingående och vanligtvis ur många dimensioner.⁵ Dessa undersökningar görs i huvudsak inte för att komma fram till generaliserbara lösningar utan utifrån analytiska syften. Intresset ligger således ofta i att förstå processer och hur något fungerar eller utvecklas.⁶

2.1.1 Val av fallföretag

Vid valet av fallföretag grundade sig beslutet först och främst på att finna ett företag som valt att använda sig av något alternativ till den traditionell budgeteringen. Efter närmare undersökning visade det sig att Alfa Laval föll under den kategorin. De övergick ifrån traditionell budgetering 2002⁷ vilket gav en föraning om att det fortfarande kunde finnas kvar personer som upplevt även den tidigare epoken. Tiden från införandet bedömdes även vara så pass lång att långtgående erfarenheter kunnat dras samt att interna utvärderingar gjorts där eventuella problem och effekter uppdagats vilket kunde leda till en mer omfattande förståelse. Detta ansågs essentiellt eftersom avsikten med uppsatsen var att analysera införandet av det nya systemet som ersatte den traditionella budgeteringen ingående. Möjligheten öppnades också för att personer som upplevt båda systemen skulle kunna ge sin syn på vad de upplevde som den största förändringen.

Alfa Lavals huvudkontor i Gunnesbo erbjöd en närhet till företaget och på så sätt en möjlighet att enkelt stämma möte med anställda och att besöka respondenter. Detta ansågs ovärderligt då alternativet att ha ett företag långt borta skulle innebära en oerhört mycket mer omfattande samordning med bokning av flera intervjuer till samma dag samt långa och tidskrävande resor.

⁵ Lundahl & Skärvad (1999)

⁶ Halvorsen (1992)

⁷ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

Alfa Laval's multinationella verksamhet uppfyllde, i kombination med de ovan presenterade fördelarna, alla kriterierna för att vara ett intressant och applicerbart företag att skriva om.

Alternativt kunde fallstudien ha omfattat ett flertal företag för att därigenom kunna göra jämförelser och komma fram till slutsatser av mer allmängiltig karaktär. Författarlaget ansåg dock att den knappa tidsrymd under vilken uppsatsen skulle skrivas omöjliggjorde en djup analys av flera fallföretag och beslutade därför att fokusera på Alfa Laval.

2.2 Deduktiv kontra induktiv ansats

Det övergripande angreppssättet i en vetenskaplig uppsats är ett val mellan antingen en induktiv eller deduktiv ansats. Den förstnämnda ämnar belysa en företeelse med befintliga teorier medan den induktiva ansatsen önskar leda till ny teoribildning.⁸ Denna uppsats har en deduktiv ansats då syftet ej har varit att skapa en generellt gångbar teori, utan att analysera Alfa Laval och belysa hur deras nuvarande ekonomistyrningssystem är utformat med hjälp av allmänt vedertagna teorier.

För att en induktiv uppsats skulle kunna leda till ett intressant och givande kunskapsbidrag hade djupa och ingående analyser av ett flertal företag behövts. Detta hade krävt en ökad tillgång på tid och resurser som ej funnits vid skrivandet av uppsatsen.

2.3 Kvalitativ kontra kvantitativ metod

Vid insamling av information i forskningssammanhang finns det två alternativ att göra detta på, nämligen kvalitativt eller kvantitativt. Den kvalitativa metoden ämnar inbringa information i form av primärdata som går längre in på djupet där människor berättar hur de uppfattar det som undersöks. Tillvägagångssätten är ofta väldigt flexibla i sitt utförande och anpassningsbara efter den givna situationen. Den kvantitativa ansatsen har som utgångspunkt att den sociala världen går att mäta med siffror. Dessa går sedan att omvandla till statistik varefter slutsatser kan dras. Ett typiskt exempel på en kvantitativ metod är frågeformulär med svarsalternativ. Flexibiliteten är här betydligt lägre än vid den kvalitativa intervjun. Skillnaden mellan kvalitativ och kvantitativ ansats kan härddraget sägas bestå i att den kvalitativa samlar in *ord* medan den kvantitativa inriktar sig på *siffror*.⁹

⁸ Jacobsen (2002)

⁹ Bryman & Bell (2005)

Då önskan är att ge en heltäckande och kärnfull bild av fallföretaget Alfa Laval ekonomistyrning kommer emfasen att falla på den kvalitativa metoden. Majoriteten av uppsatsens empiriska data är insamlad från kvalitativa, personliga intervjuer med anställda på olika nivåer och delar i Alfa Laval organisation. Frågorna som ställs är ej standardiserade utan anpassade efter de olika intervjuobjektens expertis och arbetsområden då författarlaget inte på något annat sätt anser sig till fullo kunna utreda styrningen inom bolaget och uppnå det önskade djupet i förståelsen. Kännedomen kring Alfa Laval ekonomistyrning kommer inledningsvis att enbart bestå av det som går att läsa sig till i publicerat material och därmed vara bristfällig. Valet av kvalitativ metod motiveras således även med att frågorna till respondenterna är svåra att på förhand bestämma, vilket hade erfordrats för kvantitativa undersökningar.¹⁰

2.4 Intervjuer.

2.4.1 Intervjumetodik

Under studien har ett antal intervjuobjekt inom fallföretaget Alfa Laval intervjuats. Författarlaget har tillämpat en ostrukturerad kvalitativ intervjumetod för de initiala intervjuerna medan de senare intervjuobjekten, med mer specifika arbetsuppgifter, intervjuats med en semistrukturerad kvalitativ metod. Eftersom fallföretaget varit tillmötesgående avseende intervjutid har det funnits utrymme för längre ostrukturerade intervjuer när författarlaget vinnlagt sig om att styra intervjuobjekten så litet som möjligt. Genom att undvika ledande frågor och istället använda öppna ickestyrande frågor återspeglar intervjuerna bättre de tankar och prioriteringar som faktiskt är rådande samtidigt som oväntade perspektiv kan fångas. De semistrukturerade intervjuerna har följt på förhand uppställda frågeområden som dock lämnar ett betydande utrymme för diskussioner. Den uppställda agendan ger således respondenten en stor frihet att utforma sina svar och delvis även omdefiniera frågorna inom ramen för den förberedda intervjuplanen.¹¹

Genom att undvika uttryck och termer som bär en tydlig koppling till en specifik teoribildning minskar också den uppenbara risk för påverkan från intervjuaren som mindre strukturerade intervjuformer lätt föranleder. Eftersom insamlingen av empiri sker från en mycket liten grupp respondenter på kvalificerade positioner inom koncernen, i kombination med att innehåll och utfall av varje intervju initialt delvis är osäkert är det tveklöst att föredra framför exempelvis ett

¹⁰ Jacobsen (2002)

¹¹ Ibid.

enkätförfarande. Möjligheten att ställa kompletterande följdfrågor förbättrar möjligheten att uppnå en heltäckande bild.¹²

Empirin baseras i mycket hög grad på primärdata inhämtat genom intervjuer. I texten hänvisas löpande genom fotnoter vilken respondent materialet *i huvudsak* inhämtats ifrån. Det är viktigt att betona att en stor del av materialet beskrivits på liknande sätt i flera intervjuer och på så sätt bekräftat redan inhämtad information. Detta redovisas inte om så inte upplevs särskilt påkallat, varför endast antalet hänvisningar till en specifik intervju kan ge en missvisande bild av vilket bidrag intervjun totalt sett kan tillskrivas. Då samtliga intervjuade innehar så pass kvalificerade positioner att de enskilt med trovärdighet kan uttala sig om koncernens verksamhet antas detta emellertid inte påverka rapportens tillförlitlighet. Våra intervjuobjekt står för uppsatsens primärdata, det vill säga information och upplysningar som erhålles direkt från personer.¹³

2.4.2 Val av respondenter

Ambitionen är att diskutera bytet från den traditionella budgeten till det nya systemet på flera nivåer inom Alfa Laval för att få synsätt och reflektioner från olika instanser och enheter. Målet är därför att få intervjua personer på ledande positioner samt controllers med olika ansvarsområden inom organisationen närmare den operationella verksamheten. Den inledande intervjun gjordes med Alfa Lavals CFO Thomas Thuresson som har arbetat inom bolaget sedan 1988 och haft sin nuvarande befattning sedan 1995.¹⁴ Han är en stor drivkraft inom koncernen och var en frontfigur vid utformningen av den nya arbetsformen samt genomförandet av implementeringen. Den övergripande bild han gav utvecklade sedan Arne Hermansson, Financial Manager på huvudkontoret i Lund, vid nästa intervjutillfälle. Efter dessa samtal gjordes intervjuer med Peter Åberg, Regional Controller och ansvarig för uppföljningen av försäljningsdivisionerna i Central- och Östeuropa, Latin Amerika och Afrika, samt med Joakim Laurén, Vice President Business Control på Operations Division där han ansvarar för uppföljningen av såväl inköp och produktion som distribution. Samtliga fyra respondenter har mångåriga erfarenheter inom Alfa Laval och gav oss detaljerade förklaringar av deras diverse arbetsuppgifter och ansvarsområden samt om företagets struktur och processer, vilket gav oss goda förutsättningar att genomföra en bra analys. Till dessa intervjuer gjordes även ett antal telefonintervjuer för att förtydliga samtalsämnen som förts med

¹² Bryman & Bell (2005)

¹³ Jacobsen (2002)

¹⁴ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

ovanstående personer men som av någon anledning inte klargjorts tillräckligt eller inte kunnat klargöras tillräckligt på grund av bristande insyn. Dessa personer är Jens Richter, Fabrikschef; Maria Jacobsson, Project Manager (OD Supply Chain Development); Claes Bertilsson, Concept Manager (Product Centre Compact Heat Exchangers), Dag Olsson, Manager Group Finance; Gabriella N. Olofsson, Compensation- and Benefit Manager, HR samt Sven Lindskog, CFO, på Höganäs. Tillsammans har alla respondenter tillgodosett författarlaget med den information som har behövts.

2.5 Datainsamling

Utöver den primärdata som intervjuobjekten utgör har även sekundärdata samlats in, det vill säga information som inte tagits direkt från en källa utan som redan bearbetats av någon annan.¹⁵ Denna data består av ett antal årsredovisningar från Alfa Laval samt några interaktiva källor som har behövts för att förstå Alfa Lavals organisationsstruktur och utveckling.

2.6 Källkritik

2.6.1 Validitet

God validitet innebär att undersökningen mäter det som mätas skall. Det avser således att inte ta in överflödiga och irrelevanta information, samt att inte heller gå miste om viktiga detaljer.¹⁶ Intervjurespondenterna förbereddes alltid via telefon eller e-post inom vilket område frågorna skulle ställas. Detta ledde till svar som var genomtänkta och relevanta för uppsatsen. Tack vare de personliga, semi-strukturerade intervjuerna kunde riktningen på samtalet påverkas av författarlaget vilket möjliggjorde att följdfrågor kunde ställas för att ytterligare belysa ämnet. Oklarheter och missförstånd kunde därmed redas ut. Att intervjuobjekten representerade olika enheter och synsätt styrker uppsatsens validitet då en mer heltäckande bild gavs, vilket öppnade upp för dubbelkollande samt avstämning av att gjorda uttalanden var korrekta. Samtliga intervjuer spelades även in med diktafon vilket minskade risken för missförstånd samt bidrog till att författarlaget kunde vara mer aktiva i diskussionen då anteckningar inte behövde göras.

Eftersom Alfa Laval har ett företagsspecifikt ekonomistyrningssystem är det interna källor som måste beskriva företagets situation. Dessa personer är ej oberoende och känner med största

¹⁵ Jacobsen (2002)

¹⁶ Eriksson & Wiedersheim-Paul (2001)

sannolikhet en lojalitet gentemot koncernen. Objektiviteten kan därmed ifrågasättas vilket i sin tur kan leda till att vissa negativa aspekter utelämnas av respondenterna. Bilden författarlaget fick av företaget kan i och med detta få en viss snedvridning.

2.6.2 Reliabilitet

God reliabilitet innebär att samma resultat skulle uppnås ifall undersökningen gjordes utefter samma angreppssätt men med ett annat urval.¹⁷ Alfa Laval är en stor och väletablerad organisation och dess medarbetare får antas vara kompetenta. Tillfrågats personer på snarlika positioner som respondenternas i uppsatsen, bör ett likartat resultat att uppnås. Då frågorna i huvudsak handlade om att beskriva ett system och inte i samma utsträckning om personliga reflektioner och tankar kring systemet, kan intervjuobjektens svar anses vara trovärdiga och borde vara det även under andra omständigheter.

¹⁷ Eriksson & Wiedersheim-Paul (2001)

3 Teori

Kapitlet avser redovisa vilken teoretisk grund uppsatsen vilar på. Inledningsvis presenteras tidigare studier inom området, varefter en beskrivning av de valda teorierna följer.

3.1 Tidigare studier

Detta avsnitt kommer att redogöra för ett antal studier som visar på den traditionella budgetens relevans och användning i moderna organisationer samt vilka alternativa arbetsätt som tillämpas. Avsnittet avser tydliggöra för läsaren hur dagens företag generellt betraktar det traditionella budgetarbetets signifikans samt för synen på eventuella alternativ.

3.1.1 Institute of Management Accountants

En stor undersökning har gjorts på medlemmar i Institute of Management Accountants (IMA), en världsledande organisation hängiven åt att förkovra professionella ledare inom financial management.¹⁸ I undersökningen ställdes frågor till 212 företag, med intäkter på mellan 1 miljon och 5 miljarder dollar, om budgeteringens roll och betydelse. Nedan följer ett antal intressanta iakttagelser:

- På påståendet ”Budgetar är oundgängliga, vi skulle inte klara oss utan dem” kunde respondenterna välja att svara på allt mellan 1, ”håller verkligen *inte* med”, och 6, ”håller verkligen med”. Genomsnittet hamnade på 4,22 på vilket tyder på att cheferna i viss mening instämmer med påståendet.
- Cirka hälften av de svarande ansåg att det fanns ett behov av att kunna uppdatera budgeten genom exempelvis rullande prognoser.
- Samtliga hävdar att politiskt spel förekommer. Att förhandla sig till lägre och lättare uppnåbara mål, spendera tilldelade medel i slutet av budgeteringsperioden för att inte förlora dessa resurser och uppskjutning av nödvändiga investeringar är några exempel på problem som existerar.
- En majoritet anser att budgeten tillför värde till företaget, den extensiva tids- och resurskonsumtionen till trots.

¹⁸ IMA:s hemsida, <http://www.imanet.org/about.asp>, 2009-04-20

Slutsatsen från studien är att budgeten behövs och att bolagen inte anser sig klara sig utan den. Dock krävs en utveckling av budgeten för att den skall bli mer flexibel och anpassningsbar. Teorierna kring Beyond budgeting anses högst relevanta, men för flertalet inte i dess renodlade form.¹⁹

3.1.2 Artikel av Steve Player

Steve Player, som har en mycket lång erfarenhet av att arbeta med Beyond budgeting i Nordamerika, menar att Wallanders bok ”*Budget – ett nödvändigt ont?*” varit så central för utvecklingen att flera nordiska företag till följd av det varit tidiga med att adoptera konceptet. Detta kan förklaras av att boken till en början endast publicerades på svenska.²⁰

Player beskriver att i synnerhet amerikanska företag har föredragit ett mer gradvis tillvägagångssätt vid implementering av idéerna inom Beyond budgeting. Denna mer evolutionära väg erbjuder en säkrare övergång och är därför ett naturligt val för chefer som är villiga att stödja Beyond budgeting men som saknar den övertygelse, det mod eller styrelsens stöd för att genomföra steget i form av en radikal förändring. Ett sådant angreppssätt tillåter enligt Player företagen att i gott tempo införa mer adaptiva planeringsverktyg parallellt med den årliga budgeteringsprocessen. Även om det innebär merarbete ger det en viss trygghetsnivå som kan underlätta övergången. Player tar American Express som ett exempel på företag som infört rullande prognoser jämte den traditionella budgeten. Bolaget har successivt ändrat fokus från att analysera avvikelser från tidigare år till att i högre grad använda prognoserna för att utveckla genomförbara åtgärdsprogram i god tid. 2005 övergavs budgeteringen fullständigt och företagets upplevdes av ledningen som mer framåtblickande.²¹

3.1.3 Nordiska studier

I en nyutkommen studie där 91 svenska företag granskas, har frågor ställts gällande olika budgetutformningar och deras inverkan på diverse funktioner i organisationen. Slutsatserna av denna studie visar att användandet av budgetar och ett-års-planer fortfarande är djupt förankrat i det svenska näringslivet, 88 av de tillfrågade företagen tillämpar ett sådant arbetssätt. Dock är komplement till den traditionella och fixerade budgeten vanliga, exempelvis använder cirka 30 procent av de budgeterande företagen rullande prognoser som ett komplement. Ett företag angav att

¹⁹ Libby & Lindsay (2007)

²⁰ Player (2007)

²¹ Ibid.

endast rullande prognoser användes och två företag uppgav att varken budget, planer eller prognoser ingår i företagets arbetsmetoder. Artikelförfattaren överraskades av det jämförelsevis låga resultatet.²²

En undersökning av finska företag visar på en liknande situation. Av de 168 företag som ingick i studien säger cirka 25 procent att de inte finner någon anledning till att göra sig av med den traditionella budgeten. En klar majoritet, 60,7 procent, uppges utveckla budgetarbetet med kompletterande verktyg. De flesta av organisationerna har redan anammat hybridsystem, det vill säga budget i kombination med rullande budgetar, Balanced Scorecard eller liknande. Ungefär 14,3 procent av undersökningsobjekten överväger att fullständigt slopa budgeten och därmed gå Beyond budgeting.²³

3.2 Traditionell budgetering

Utformandet av budgetar är ett mycket vanligt formellt styrverktyg som används på ett eller annat sätt av en majoritet av världens företag. Detta är en ekonomistyrningsprocess som har brukats under en lång tid, men dess användningsområden och inverkan på organisationernas arbetssätt har haft en kontinuerlig utveckling under de gågna årtiondena.²⁴ En budget kan sammanfattningsvis ses som ett handlingsprogram för ett bolag uttryckt i pekuniära mål och termer som konventionellt sett har en tidshorisont som sträcker sig ett år framåt i tiden, ett dokument som förkunnar vad som förväntas av verksamheten. Budgeten är ett formellt styrmedel som anger mål och resursallokering till företagets olika ansvarsenheter.²⁵

3.2.1 Budgetens syften

Budgeten har, vilket beskrivs närmare i stycke 3.2.2, på senare tid fått utstå mycket kritik. Trots detta finns den kvar i flertalet företag och måste därför antas besitta värdefulla kvaliteter. Nedan följer en beskrivning av budgetens huvudsakliga syften och uppgifter.

Planering och resursallokering. En viktig uppgift för budgeten är att fungera som ett planeringsverktyg. Uppskattningar görs av bolagets situation och utefter dessa estimat bestäms hur arbetet skall utformas samt vilka mål för exempelvis produktion och försäljning som skall sättas

²² Arwidi (2009)

²³ Ekholm & Wallin (2000)

²⁴ Arwidi (2005)

²⁵ Bergstrand & Olve (1996)

upp.²⁶ Skulle budgetprocessen utebli finns det en risk för att chefer planerar för kortsiktigt. Då budgetprocessen leder till att chefer begrundar framtida utmaningar och förutsättningar får dessa en bättre framförhållning och kan förbereda sig på annalkande problem.²⁷ Ledningen och andra beslutsfattare får genom budgeteringen en bättre och mer övergripande bild av det kommande årets verksamhet samt bolagets prestationer och kan med hjälp av denna kunskap avgöra ifall den valda inriktningen är den rätta. De mål som sätts upp i planeringsarbetet gör även att företagets olika enheter inte mindre utsträckning behöver detaljstyras då kraven på dessa fraktioner är tydligt uttalade och definierade av ledningen.²⁸ Att planer samt förslag utvärderas och överläggs av överordnade innan de implementeras leder till att chefer alltid är väl införstådda med de beslut som fattas och att de har bra kontroll över det arbete som utförs.²⁹

Allokeringen av interna resurser är ett av budgetens värdefullaste bidrag. Genom att fördela medel till de avdelningar som bäst kan förfoga över dem och bidra med en hög avkastning visar ledningen vad som prioriteras och i vilken riktning bolaget avser att gå.³⁰ I de fall varor flyttas mellan olika resultatenheter är internprissättningen en viktig fråga. Kostnadsbaserade prissättningsmodeller som särkostnads- eller självkostnadskalkyler är förvisso jämförelsevis okomplicerade men ger inte incitament till kostnadsrationalisering. Bruket av standardkostnader ökar denna press eftersom avvikelser från den fastställda kostnaden tillfaller enheten själv, men det förutsätter att kostnadsmassan aktivt hanteras i budgetprocessen så att den tillverkande enhetens kostnadsutrymme inte tillåts öka över tid utan uppenbara skäl. En fullgod kostnadsredovisning är därför viktig för att korrekt kunna allokera kostnadsramar genom internpriser.³¹

Samordning och kommunikation. Budgeteringsprocessen leder till att information kommuniceras öppet i organisationens samtliga led och vertikala nivåer. Från ledningen förmedlas övergripande målsättningar och prioriteringar och underifrån kommer information om resursbehov, risker och möjligheter. Genom att diskutera problem chefer och underordnade emellan ökas förståelsen för den verksamhet som företaget bedriver.³² Den ökade insikten och dialogen leder till att ett företags avdelningar i större utsträckning arbetar tillsammans för att uppnå resultat som gynnar organisationen som helhet. Utan kommunikationen ökar risken för suboptimering då en åtgärd som

²⁶ Merchant & van der Stede (2007)

²⁷ Drury (2000)

²⁸ Bergstrand (2003)

²⁹ Merchant & van der Stede (2007)

³⁰ Ax, Johansson & Kullvén (2005)

³¹ Ibid.

³² Bergstrand (2003)

är positiv för en separat enhet kan vara negativ ur ett konsoliderat bolagsperspektiv. Budgeteringen gör att företagets delar bättre förstår sambanden mellan det egna och andras arbete.³³

Målsättning. De uppsatta målen för den kommande budgetperioden sätts i förväg och består av finansiella nyckeltal som är fasta under budgetperioden.³⁴ Målen skall vara begripliga och ligga nära avdelningarnas specifika arbetsområden.³⁵ Budgeteringen gör resultatenheterna medvetna om vad som förväntas av deras verksamhet och därigenom operationaliseras målen ner i organisationen. I ett decentraliserat företag är detta en förutsättning då detaljstyrning undviks. Med hjälp av budgeten kan jämförelser mellan budget och utfall göras på mål för samtliga nivåer.³⁶

Ansvarsfördelning och motivation. Budgeten skapar riktlinjer för organisationens olika enheter, såsom divisioner och dotterbolag. Med en ansvarsfördelning som tydligt anger vem eller vilka som ansvarar för att ändamålsenliga åtgärder genomförs³⁷ är det lättare att koppla belöningar till de kravnivåer som fastställs i budgeten.³⁸ Den nämnda kommunikationen som bör genomsyra företaget förmår balansera högre ledares drivkraft för bättre resultat med lägre chefers förståelse för möjligheter och begränsningar, vilket mynnar ut i utmanande, realistiska och motiverande prestationsmål.³⁹

Uppföljning och utvärdering. Eftersom mål och prestationskrav finns uttalade i budgeten är det naturligt att använda budgeten som instrument för utvärdering av företagets verksamhet under den avslutade budgetperioden. Om resultatet avviker från det förväntade bör en analys göras för att förstå vad som förorsakat detta och vad som skall genomföras för att få en bättre budgetöverensstämmelse i det framtida budgetarbetet.⁴⁰

3.2.2 Kritik mot budgeten

Under de senaste decennierna har svagheter och problem med budgeten uppdagats vilket har lett till ifrågasättande från många olika håll. En massiv kritik har riktats mot budgetprocessen och det arbetssätt som det traditionella budgetarbetet frambringat. En av budgetens mest uttalade motståndare är Jan Wallander, före detta CEO och styrelseordförande för Handelsbanken. Han

³³ Drury (2000)

³⁴ Hope & Fraser (2004)

³⁵ Bergstrand (2003)

³⁶ Ax, Johansson & Kullvén (2005)

³⁷ Samuelson (1983)

³⁸ Bergstrand (2003)

³⁹ Merchant & van der Stede (2007)

⁴⁰ Anthony (1990)

menar att om de prognoser som budgeten grundar sig är felaktiga blir budgetarbetet i bästa fall en lek med siffror. Om den aktuella organisationen dock har tagit budgeten på allvar och strikt anpassat sitt handlande utefter den kan detta få ödesdigra konsekvenser.⁴¹ Problemet med att chefer antar att resurser kan förbrukas bara för att de ”finns” i budgeten är en allvarlig brist.⁴² Eftersom budgeten är baserad på gissningar och antaganden som ofta är obsoleta redan då budgeten träder i kraft riskerar den att ge en missvisande bild.⁴³ Då förutsägelseerna baseras på historiska fakta bygger en korrekt prognos på att företagets interna såväl som externa förutsättningar följer en utveckling som är lik föregående års. Ett sådant förlopp är i regel inte att räkna med och därmed kan reaktionen på en förändring komma för sent eller eventuellt helt utebli. Detta kan förorsaka stora avvikelser från budgeten. Det är även vanligt att en förändring tros vara av temporär karaktär och att verksamheten inom kort kommer att återgå till sitt ordinära stadium. Ett sådant händelseförlopp är emellertid långt ifrån säkert och kan resultera i ett tillstånd där bolaget är dåligt anpassat till sina nya omgivningar. En konventionell budget kan i och med detta anses vara olämplig för ett företag som befinner sig i en bransch eller på en marknad som präglas av snabb utveckling.⁴⁴

Risken för politiskt spel anses av många vara överhängande inom budgetprocessen. Om exempelvis en högpresterande enhet uppnår sina i budgeten uppsatta mål redan i september finns en risk att denna avdelning lutar sig tillbaka och sparar energi till nästkommande år. På motsvarande sätt kan en avdelning som tidigt inser att prestationsmålen ej kommer att uppfyllas känna sig uppgivna och omotiverade inför årets fortsatta arbete. Ehuru insatserna skulle gynna företagets resultat skjuts handlingar således på framtiden då det inte vinner genomslag i årets måluppfyllelse. Arbetet senareläggs därför för att istället gagna nästkommande periods resultat.⁴⁵ Jack Welch, General Electrics legendariska koncernchef, beskriver därför frustrerat att budgeten lockar fram det mest improduktiva beteendet i en organisation.⁴⁶

Wallander anser att budgetering av investeringar under kommande år ej skall göras, eftersom investeringsbeslut bör senareläggas i möjligaste mån. Kvaliteten på den information som investeringsbeslutet baseras på går ofta att ifrågasätta då ofta irrationella och subjektiva intressen som avspeglar ett behov av prestige eller avundsjuka gentemot andra delar av organisationen

⁴¹ Wallander (1995)

⁴² Player (2007)

⁴³ Hansen, Otley & van der Stede (2003)

⁴⁴ Wallander (1995)

⁴⁵ Merchant & van der Stede (2007)

⁴⁶ Welch (2005)

påverkar situationen. Med hänsyn till dylika mänskliga tendenser bör företag undvika att budgetera eller på annat sätt långsiktigt fastställa framtida investeringar.⁴⁷

Det är viktigt att chefer och beslutsfattare kontinuerligt diskuterar sitt företags situation och riktning. Vid traditionell budgetering finns det en risk för att dessa frågor kommuniceras för sällan, i värsta fall enbart en gång om året. Dialogen inom företaget bör ske mer regelbundet, helst varje dag eller vecka.⁴⁸

En annan vanlig invändning riktas ofta mot det faktum att budgeteringen är en mycket tidskrävande process. Vanligt är att den inleds fyra månader före det år för vilken budgeten är avsedd. En ändlös ström av formulär och blanketter skickas runt mellan organisationens samtliga delar. Stora resurser krävs för den tidskrävande processen⁴⁹ och mot bakgrund av den stora resurskonsumtion som budgetarbetet innebär ifrågasätter Hansen, Otley och van der Stede om budgeten egentligen tillför något märkbart mervärde till organisationen.⁵⁰

Många centraliserade företag är organiserade efter funktioner. Försäljnings- och produktionsavdelningarna har i dessa bolag ingen tydlig koppling till varandra och är direkt underordnade CEO och ledningen. Med en liknande struktur är det frestande att styra verksamheten med hjälp av en budget då den förutsätter ett bra planeringssystem. Wallander hävdar dock att dessa företag i realiteten inte är i något behov av en budget och att en av de stora nackdelarna med funktionella organisationer är att budgeteringsmetoder känns lockande.⁵¹

3.3 Beyond budgeting

Beyond budgeting är en metod för budgetlös styrning. Under de senaste decennierna har intresset ökat för alternativ till traditionell budgetering och antalet företag som har övergått till *Beyond budgeting* blir allt fler.⁵² Två av dagens stora namn inom ämnet är Jeremy Hope och Robin Fraser. De var frontfigurer vid grundandet av *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) 1998, vilket från början var ett forskningsprojekt för internationella managementforskningskonsortiet CAM-I Europé.⁵³ Forskningsprojektet utvecklades till att bli ett globalt nätverk i syfte att utgöra ett oberoende forum

⁴⁷ Wallander (1999)

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Hope & Fraser (2004)

⁵⁰ Hansen, Otley & van der Stede (2003)

⁵¹ Wallander (1999)

⁵² Player 2007

⁵³ Hope & Fraser (2004)

för gemensamma erfarenheter och forskning där debatt kunde skapas. Idag fungerar det som samarbetsorgan för att hjälpa företag i deras styrprocesser.⁵⁴

3.3.1 Syftet med Beyond budgeting

Syftet med Beyond budgeting är att skapa flexibilitet och aktualitet i synen på marknaden för att på så sätt kunna anpassa företaget i en dynamisk och ständigt föränderlig miljö. Hope och Fraser menar att antagandet att kunderna vill köpa företagets varor är obsolet. Företagens årliga budgetar fungerar inte med dagens teknologi som tillåter konsumenternas lojalitet att brytas med ett enkelt musklick. De som lyckas anpassa sig efter konsumenternas ständigt skiftande preferenser kommer vara de som har starkast konkurrenskraft.⁵⁵

Beyond budgeting syftar till att decentralisera och förflytta beslutsfattandet till de nivåer där värdeskapandet sker. Hope och Fraser menar att decentraliseringen bör dras så långt att enheterna blir autonoma, men fortfarande inom ett ramverk som anger vad de tillåts göra.⁵⁶ Dessa avdelningar bör vara kundinriktade och ej organiserade efter olika funktioner.⁵⁷ Nyckeln till en välfungerande organisation ligger i att bemyndiga enheter med ansvar, men samtidigt att låta dem stå till svars då något går fel.⁵⁸

3.3.2 Principer inom Beyond budgeting

Beyond budgetings förespråkare har sammanställt ett antal principer och förutsättningar för ett effektivt arbete utan den traditionella budgeten. För att underlätta för läsaren genom ett upplägg som får en mer logisk följd har författarlaget valt att dela in dessa i enlighet med budgetens syften, vilka nämndes i stycke 3.2.1.

Planering och resursallokering. Företagsledningen bör delegera strategi och prestationsansvar till avdelningar närmare kunden. I vilken grad detta skall ske beror på flera faktorer där gruppernas kompetens och färdighet spelar en central roll. Syftet är att cheferna aktiveras i planeringsprocessen till skillnad från tidigare då de i större utsträckning passivt fick mottaga och acceptera ledningens beslut om verksamhetens utformning. Dock har ledningen fortfarande en väsentlig roll i beslutandet om värderingar, gränser och riktlinjer för beslutsfattande och strategiutveckling. Det vanligaste är att

⁵⁴ Hope & Fraser (2004)

⁵⁵ Hope & Fraser (2003)

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Daum (2002)

⁵⁸ Hope & Fraser (2003)

planeringsprocessen följer två cykler. Den ena är strategisk, den andra är operativ. Den strategiska cykeln är på medelfristig sikt och sträcker sig vanligtvis över ett år medan den operativa cykeln sker på kort sikt och mer frekvent basis, exempelvis kvartals- eller tertialsvis.⁵⁹

Vid ett decentraliserat beslutsfattande, som förespråkas i samband med implementering av Beyond budgeting, kan operativa chefer komma i behov av snabb tillgång till resurser såsom personal och teknologi. För att underlätta detta kan företag använda sig av fyra mekanismer. Den första är att tillgodose cheferna med KPI-parametrar att arbeta inom. Dessa skall vara relationstal som har till syfte att klargöra inom vilka gränser kapital får bindas. Genom detta skapas en valfrihet hos chefen där hon själv får förfara över resursutnyttjandet. Den andra mekanismen innebär att företaget bör inrätta en intern marknad för operationella resurser, vilket innebär att den operativa enheten blir serviceenhetens kund. Detta ställer ökade krav på att serviceenheten lyckas leverera det den operativa enheten efterfrågar samtidigt som de egna resurserna skall anpassas på ett rörligt sätt. Den tredje avser snabba godkännanden för betydelsefulla projekt för att undvika att beslut om godkännandet av större investeringar och order fattas efter en årlig cykel. Den fjärde mekanismen förespråkar delegerad befogenhet och möjlighet att godkänna mindre projekt.⁶⁰

Samordning och kommunikation. I företag som använder sig av den traditionella budgetmodellen fastställer huvudbudgeten vilka ekonomiska åtaganden en enhet har under det kommande budgetåret. Vid användandet av Beyond budgeting måste chefer kunna koordinera och anpassa tillverkningen i förhållande till efterfrågan. Viktigt för chefen är då att kunna koppla ihop olika enheter och deras kunskaper för att ha möjlighet att tillfredsställa kundens oförutsedda krav. Det måste finnas en god kommunikation mellan försäljning och produktion för att snabbt kunna känna av om produktionstakten bör sänkas alternativt ökas.⁶¹ Ett överskådligt och transparent informationssystem måste finnas för att skapa en gemensam uppfattning av verksamheten inom organisationen.⁶² Då information finns att tillgå för alla parter inom företaget är förhoppningen att denna skall generera ett större mervärde.⁶³

Dagligen mottar personalen en ansenlig mängd information, av vilken en betydande del är irrelevant för mottagaren och därmed inte bör skickas då den kan leda till oreda och förvirring. På samma sätt skall en chef eller controller kunna titta på relevant information utan att behöva ta in uppgifter som

⁵⁹ Hope & Fraser (2004)

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ibid.

⁶² Daum (2002)

⁶³ Libby & Lindsay (2003)

ej är knutna till det som specifikt utreds. Det implementerade informationssystemet skall erbjuda denna möjlighet samt en möjlighet för personalen att snabbt få tillgång till denna essentiella fakta.⁶⁴

Målsättning. Företag bör sätta ambitiösa mål där resultatenheterna skall bedöma sin maximala kapacitet och sätta sina mål därefter. Dessa skall dock vara fränkopplade från utvärdering och bedömning, då risken finns att uppskattningen av den egna kapaciteten sänks för att genom detta enklare kunna tillgodogöra sig bonus och dylikt. Fasta mål som traditionellt sett används, innebär att mål som sätts i början av budgeteringsåret sedan ligger till grund för bedömning, utvärdering och belöning, vilket riskerar att hämma den potential som finns. Enheter som presterar långt över det satta målet kommer i allmänhet att under nästkommande period få en höjd ribba för denna periods målsättningar. Detta leder till att de anställda presterar tillräckligt för att nå bolagets krav, men inte så mycket mer då höjda kravnivåer vill undvikas.⁶⁵ Målsättningen bör därför lösgöras och sättas efter externa konkurrentmått, det vill säga baserat på mål och prestationer *relativt* konkurrenterna. Denna benchmarking, som förklaras närmare i avsnitt 3.7, kan även göras internt mellan grupper med liknande arbetsuppgifter för att se den relativa bedriftena dem emellan.⁶⁶ De flesta som använder sig av denna typ av målsättning har ofta ambitionen att befinna sig i den övre kvartilen. Nyckeltal som brukar användas innefattar såväl avkastning på kapital som kostnader relativt intäkter men bör även vara av icke-finansiell karaktär.⁶⁷

Ansvarsfördelning och motivation. Ansvar bör, vilket vi tangerat tidigare, inom vissa ramar fördelas ner till de operativa cheferna för att ge dem en ökad handlingsfrihet. Detta bemyndigande är nödvändigt då en effektiv anpassning till nya omvärldsförhållanden kräver tillförlitlig information och intuition, och denna finns närmast den operationella verksamheten. Dessa chefer kan arbetet då de dagligen konfronteras med de problem och/eller möjligheter som kräver en förändring. Vid en högre utmaningsnivå för de ansvariga erhålles även högre prestationer i gengäld.⁶⁸ Motivationen skall således grundas i utmaning och ansvar och ej i klassiska individuella belöningar.⁶⁹

Belöningen skall inte vara knutna till fasta mål som har satts på förhand, utan grunda sig i de operativa *gruppernas* relativa framgång. Genom att relatera prestationerna till konkurrenterna såväl som mot de interna enheterna kan de anställda inte veta om de uppnått sin bonusnivå eller ej.

⁶⁴ Wallander (1999)

⁶⁵ Hope & Fraser (2004)

⁶⁶ Hansen, Otley & van der Stede (2003)

⁶⁷ Hope & Fraser (2004)

⁶⁸ Libby & Lindsay (2003)

⁶⁹ Daum (2002)

Incitamentet för chefer att manipulera siffror kommer därmed att försvinna och det enda rationella blir att prestera sitt bästa, för att sedan vid periodens slut få reda på hur väl insatsen stått sig i konkurrensen. En ständig strävan efter att prestera sitt yttersta och vetskapen om att hårt arbete lönar sig i alla lägen skall leda till ökad motivation.⁷⁰

Uppföljning. Tillgången av aktuella finansiella uppgifter är nödvändig för den kontinuerliga uppföljningen av en organisations verksamhet och för att vid behov möjliggöra och lämna utrymme för stegvisa justeringar. Det ger ett mer effektivt sätt att vidmakthålla kostnadsdisciplin.⁷¹ Tillämpning av rullande prognoser (se avsnitt 3.4) är ett rekommenderat sätt att arbeta på. Fördelen med denna metod är att den inte fordrar en alltför stor och tidskrävande arbetsinsats. De prognostiserade värdena skall vara separata och inte kopplas till mål och belöning.⁷² Prognoserna grundar sig vanligtvis på ett begränsat antal viktiga nyckeltal såsom försäljning, kostnader, kassaflöde, antal order med flera. Detta hjälper ekonomiavdelningarna vid konsolideringen, de operativa enheterna i sitt beslutsfattande och ledningen i att styra förväntningarna på företaget.⁷³

3.4 Rullande prognoser

En prognos är en uppskattning av vad en verksamhet utefter gällande och antagna framtida förutsättningar kommer att ha uträttat. Till skillnad från budgeten har den som sammanställer prognosen inget ansvar för att uppnå den försäljningsvolym eller hålla det kostnadsläge som prognostiserats; prognosen är en skattning av vad som troligtvis kommer att uppnås men inte nödvändigtvis en absolut målsättning. Budgeten är en handlingsplan som ligger fast för kalenderåret och bygger på en förutsägelse för detta år medan prognoser kan revideras veckovis, månadsvis eller vid en icke planerad tidpunkt då det anses vara nödvändigt. En annan skillnad ligger i det faktum att budgeten har ett kontroll- och planeringssyfte medan prognoser enbart används i planeringsändamål.⁷⁴

Att bruka rullande prognoser betyder att en organisation ett antal gånger per år, vanligtvis kvartalsvis, prognostiserar för de kommande tolv månaderna, då prognoserna ”rullar” framåt med

⁷⁰ Hope & Fraser (2004)

⁷¹ Ibid.

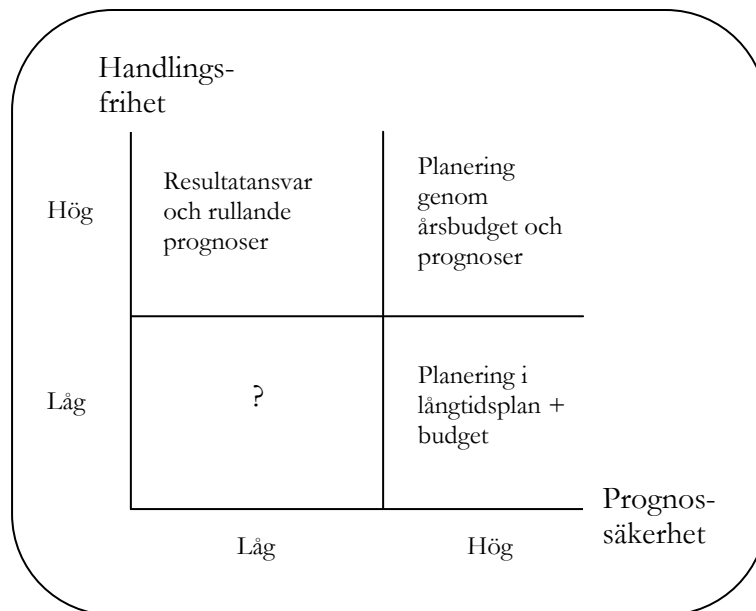
⁷² Libby & Lindsay (2003)

⁷³ Hope & Fraser (2004)

⁷⁴ Anthony & Govindarajan (2007)

kvartalsvisa intervall.⁷⁵ Att arbeta med rullande prognoser är vanligt förekommande i företag som figurerar i miljöer med frekventa inslag av osäkerhet och föränderliga förutsättningar. I en sådan omgivning är det svårt att göra långsiktigt hållbara prognoser som skall ligga till grund för en rigid ett-års-budget eftersom de snabbt blir inaktuella och uppföljningen därmed ointressant. Den idag alltmer komplexa och turbulenta affärsvärlden har gjort arbetssättet med rullande prognoser allt vanligare.⁷⁶

Enligt Bergstrand beror prognosarbetets användbarhet på ett företags affärssituation och marknad. Han hävdar att två variabler är viktiga att väga in, företagets *handlingsfrihet* och *prognossäkerhet*. Handlingsfriheten visar på förmågan att anpassa produktionsapparaten om kundernas preferenser skiftar. Exempel på organisationer med hög handlingsfrihet är konsultföretag, advokatbyråer och i viss mån traditionella industriföretag. Prognossäkerheten förklarar hur pass säkra prognoser som kan göras avseende framtida efterfrågan. Prognoser bör användas när handlingsfriheten är hög. I kombination med en hög prognossäkerhet skall planeringsarbetet innefatta både en årsbudget och prognoser, men då låg prognossäkerhet råder bör rullande prognoser och resultatansvar användas. Prognoser passar emellertid inte alla organisationer, vilket kan utläsas ovan.⁷⁷



Figur 3.4 Modell för prognosers användbarhet.⁷⁸

⁷⁵ Bergstrand & Olve (2002)

⁷⁶ Samuelson (2004)

⁷⁷ Bergstrand (2003)

⁷⁸ Ibid.

3.5 Aktivitetsbaserad budgetering

Aktivitetsbaserad budgetering (ABB) är ett alternativt sätt att sammanställa en budget. Förespråkarna för ABB menar att det konventionella budgetarbetet enbart fungerar som ett finansiellt planeringsverktyg och saknar en tillräcklig koppling till organisationens operationella modeller. Vid användandet av ABB görs därför först en operationell budget.⁷⁹ I denna estimeras den förväntade produktions- och försäljningsvolymen varefter de aktivitetskrav som måste uppfyllas för att kunna tillverka och sälja dessa volymer fastställs. Aktiviteterna inom företagets samtliga led inkluderas, från inköp till försäljning. Med utgångspunkt i aktivitetskraven uppskattas därefter resursbehovet. Om resursbehovet inte stämmer överens med organisationens befintliga resurser måste en balansering göras. Vid resursöverskott kan exempelvis marknadsföringsinsatser öka efterfrågan, och vid resursunderskott kan nyrekrytering eller omplacering av personal leda till ett bättre resursutnyttjande. När balansen är uppnådd ligger sedan den operationella budgeten till grund för en finansiell aktivitetsbaserad budget som ställs i relation till uppsatta mål. Råder det en obalans även här balanseras denna. ABB utgår ifrån en prognos av efterfrågan och därefter anpassas aktiviteter och resurser för att på bästa sätt budgetera, emfasen flyttas således från funktions- till aktivitetsfokus. Förhoppningen är att budgeten baseras på bättre data som även är lättare att förhålla sig till på operationell nivå.⁸⁰

3.6 Balanced Scorecard

Under 1990 talet tog utvecklingen av så kallat Balanced Scorecard fart. Den traditionella utvärderingen av ett företags prestationer baserar sig i stort på finansiella nyckeltal. De tenderar dessutom att bli av mer tillbakablickande karaktär. Kundfokus, organisation av processer och kvalitetsutveckling är områden som inte i tillräcklig utsträckning bedöms i en konventionell prestationsmätning baserad på finansiella nyckeltal.⁸¹

BSC är ett populärt verktyg för att kunna översätta ledningens strategiska mål till mätbara operativa mål. Kaplan och Norton, som har utformat verktyget, har ett antal grundperspektiv som bör utgå ifrån när man skapar styrkortet för ett specifikt företag. Processen startar med att den högsta ledningen analyserar de olika affärsområdenas strategier och bestämmer vilka mål som skall

⁷⁹ Hansen, Otley & van der Stede (2003)

⁸⁰ Ax, Johansson & Kullvén (2005)

⁸¹ Ibid.

kvantifieras. Ekonomistyrningen får därmed en tydlig strategisk inriktning. Strategikartan som ritas upp innehåller i grunden fyra perspektiv.⁸²

Det finansiella perspektivet där exempelvis försäljning och produktivitet fastställs i finansiella termer, och som vanligtvis även inbegriper räntabilitetsmått av olika slag.

Kundperspektivet rymmer faktorer som mäter det erbjudande företaget ger till kunden. Pris, kvalitet och image samt kundrelationerna och dess utveckling är exempel på mätvärden inom detta perspektiv.

Det interna processperspektivet avser hur företaget ämnar uppnå ovanstående mål. Detta perspektiv fastställer hur företaget skall producera sina varor och tjänster samt hur processer bör effektiviseras för att uppnå de finansiella mål som är stipulerade.

Lärande- och tillväxtperspektiv behandlar företagets immateriella tillgångar såsom human-, informations- och organisationskapital.

Ett stort antal internationella företag har under de senaste 10-20 åren implementerat BSC. De generella erfarenheter som kan skönjas tyder på en hög grad av individuell anpassning av metoden företagets specifika förutsättningar och struktur.⁸³

3.7 Benchmarking

Benchmarking är ett sätt för ett företag att utvärdera sina prestationer. Detta görs genom en noggrann jämförelse med ett annat bolag. Uppdagens metoder som kan anammas av det egna företaget görs detta för att effektivisera verksamheten. Benchmarkingen kan göras gentemot direkta konkurrenter som anses vara bäst inom branschen eller mot ett företag som anses vara överlägsna på en viss process eller funktion.⁸⁴ Arbetssättet beskrivs av Grant som:

”/.../processen med att identifiera, förstå och anpassa enastående prestationer från organisationer var som helst i världen för att hjälpa din organisation att förbättra sin verksamhet.”⁸⁵

Den ovan nämnda benchmarkingen är av extern karaktär. Benchmarking kan dock även användas internt, genom processer att identifiera, dela med sig och använda kunskap och metoder som hittas

⁸² Ax, Johansson & Kullvén (2005)

⁸³ Ahn (2005)

⁸⁴ Merchant & van der Stede (2007)

⁸⁵ Grant (2005)

inom den egna organisationen. Det talas då ofta om att överföra *best practice* mellan enheter inom ett företag. Intern benchmarking kan leda till stora förbättringar och effektivisera verksamheten avsevärt.⁸⁶

3.8 Kontroll

3.8.1 Undvikandet av kontrollproblem

Merchant och van der Stede har ställt upp fyra olika sätt att komma till rätta med kontrollproblem på:⁸⁷

Aktivitetseliminering. Vid bristande kunskap, resurser eller möte av legalt motstånd kan företaget outsourca vissa funktioner genom underkontrakt, licensöverenskommelser och avyttring. Genom en sådan aktion kan företaget göra sig av med den potentiella risken, men därmed riskeras även att eventuell vinst går förlorad.

Automatisering. För att minska kontrollproblemet kan automatisering av processer införas. Personal kan exempelvis bytas ut mot maskiner för att förhindra uppkomsten av fel orsakade av den mänskliga faktorn.

Centralisering. Ökad kontroll av organisationen ges genom ökad centralisering i beslutsfattandet.

Riskdelning. Då företaget upplever en bristande kontroll i någon form kan samarbete med en utomstående part begränsa de förluster som eventuellt kan uppstå. Risken delas därmed, men samtidigt också den potentiella vinsten.

3.8.2 Kontrollbarhetsprincipen

Kontrollbarhetsprincipen förespråkar att den anställde enbart skall hållas ansvarig för sådant som denne kan påverka. Förändrade omvärldsförhållanden och förutsättningar utanför den ansvariges kontroll skall inte ligga till grund för vare sig bestraffning eller belöning.⁸⁸

⁸⁶ Southard & Parente (2007)

⁸⁷ Merchant & van der Stede (2007)

⁸⁸ Ibid.

3.8.3 Resultatstyrningens effektivitet

Resultatstyrning fungerar effektivt på företag som värderar självständighet hos den anställde högt. För att styrningen skall fungera effektivt har tre faktorer sammanställts:⁸⁹

Kunskap om önskat resultat. Chefer på ett företag måste ha kännedom om vilka resultat som skall uppnås för att i sin tur kunna bryta ner detta i mindre delmål och förmedla dessa till de anställda.

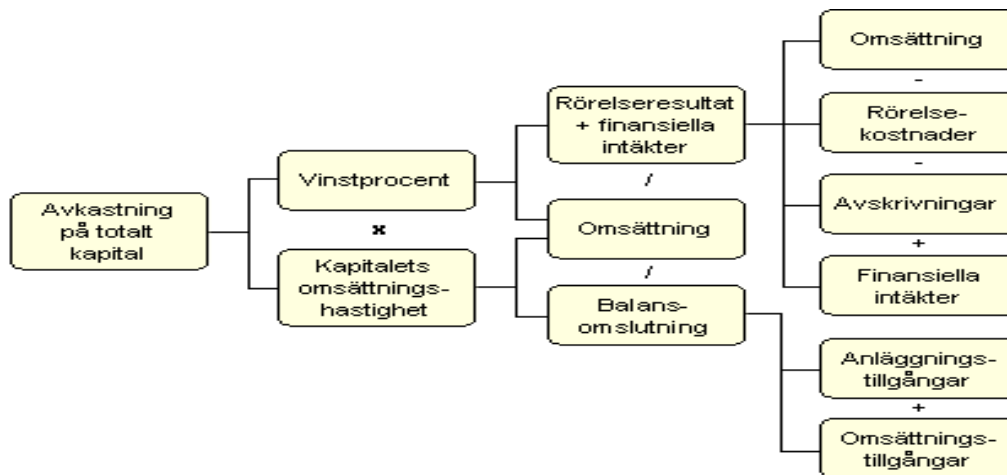
Kontrollbarhet. Resultatmätningarna skall kunna härleda specifika handlingar till särskild information för att därefter kunna ligga till grund för en givande utvärdering. Om resultatområdet är okontrollerbart innebär det att resultatet är intetsägande och därmed inte fyller någon fruktbar funktion.

Effektiv mätning av kontrollerbara resultat. Graden av effektiv resultatmätning beror på i vilken utsträckning resultaten stämmer överens med fyra faktorer:

- *Precision*, vilket åsyftar mätningens spridning. En mätning med högre spridningsgrad är mindre viktig för informationen som resultatet signalerar.
- *Objektivitet*, vilket innebär i vilken utsträckning den anställde utvärderar sina egna prestationer. Ju mindre den anställde gör det, desto större kvalitet i resultatet.
- *Tidsenlighet* syftar till den tid det tar för en prestation att mätas. Kortare tid ger snabbare återkoppling och möjlighet ingripa om något felaktigt utförs.
- *Förståelighet*, vilket innefattar både att den anställde skall förstå sitt ansvar men även på vilket sätt påverkan av resultatet kan ske.

⁸⁹ Ax, Johansson & Kullvén (2007)

3.9 Du Pont Modellen



Figur 3.9.1 Merchant & van der Stede (2007)

Avkastningen av totalt kapital = vinstprocent x omsättningshastigheten på kapitalet är det grundantagande som modellen baseras på. Vidare är den upplagd på så vis att värden från balans- och resultaträkningarna kan hämtas och sättas direkt in i modellen. I sitt enkla pedagogiska anslag har den vunnit världsberömmelse för sin enkla introduktion till de grundläggande ekonomiska sambanden i ett företag.⁹⁰

⁹⁰ Merchant & van der Stede (2007)

4 Empiri

Detta kapitel redogör för insamlad data. Inledningsvis introduceras kapitlets upplägg, följt av en översiktlig beskrivning av fallföretaget. De olika elementen i Alfa Laval's budgetlösa styrning presenteras sedan mer utförligt baserat på primärdata från intervjuer kompletterat av sekundärdata, i huvudsak från koncernens årsredovisningar. Avslutningsvis berörs också planerade förändringar som påverkar systemet.

4.1 Översikt av empirikapitlets struktur och innehåll

För att underlätta för läsaren presenteras här kapitlets uppbyggnad och vilka överväganden som motiverar denna struktur. Empirin inleds med en introduktion till fallföretaget Alfa Laval avseende verksamhet och några finansiella nyckeltal. Därefter presenteras de motiv som nämnts som särskilt avgörande för att finna alternativ till den konventionella budgetprocessen inom koncernen, vilket bildar en bakgrund och ett avstamp för den fortsatta empiriska beskrivningen.

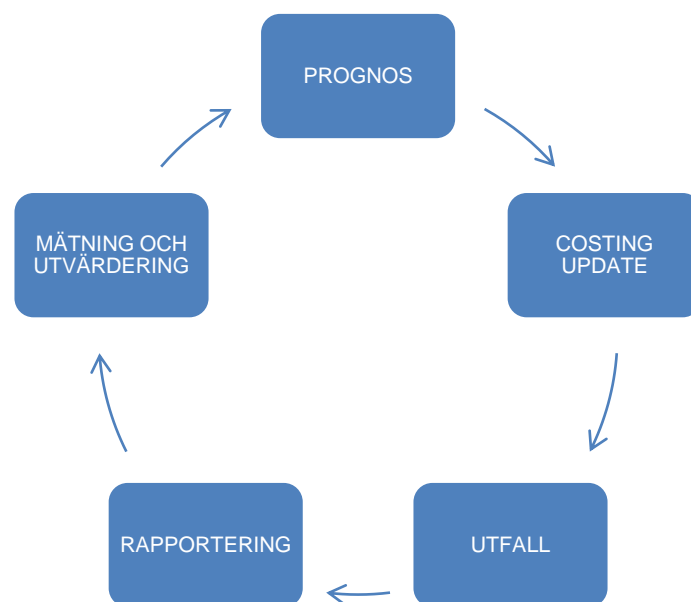
Alfa Laval har en tämligen komplex organisation som påverkar redovisning, styrning och uppföljning inom koncernen. En kartläggning av organisationen ägnas därför ett betydande utrymme i avsnitt 4.4, och den divisionaliserade strukturen beskrivs jämte de segmenteringsmodeller som är i bruk inom Alfa Laval. Eftersom de redskap koncernen utvecklat som alternativ till budgeteringen i hög grad baseras på dessa organisatoriska element är läsarens förståelse för verksamheten enligt författarlagets mening i högre grad än vanligt nödvändig för att kunna närma sig styrning och rapportering.

Avsnitt 4.5 behandlar redovisningsstruktur och styrning inom koncernen. Exempelvis förklaras hur standardkostnader och –volymer används för att skapa ett transparent gränssnitt mellan produktion och försäljning. Företaget beskrivs som en multimatrix som vid sidan av uppdelningen mellan tillverkande och säljande verksamhet också utövar styrning baserat på kundsegment, produktgrupper och geografiska marknader.

Det är först efter denna genomgripande organisationsstudie läsaren kan bedömas vara redo för de verktyg som är omedelbart förknippade med de processer som ersatt den traditionella budgeteringen. Det är mycket svårt att beskriva dessa processer sekventiellt, eftersom flera moment är nära sammanvävda. En ansats till en sådan grundläggande översikt visas emellertid i Figur 4.1.1 nedan. Processen tar sin början i prognostisering av verksamheten (avsnitt 4.6), vilket kvartalsvis

visar en uppskattning av en rad nyckeltal för samtliga delar av koncernen med en tidshorisont mellan fyra och tolv månader framåt. *Costing Update* är en process som helårsvis fastställer de standardkostnader och -volymer vilka ligger till grund för internpriser och grundläggande dimensionering av exempelvis produktionen (avsnitt 4.6.1). Utfallet av såväl interna processer som ordergång ger löpande återkoppling som vägs in vid fastställande av kommande prognoser och Costing Updates. Koncernen har en mycket långtgående och komplex rapportering, för vilken det dock finns mycket tydliga rutiner. Systemstöd för rapporteringen beskrivs i avsnitt 4.8 vilket leder vidare till mätning och utvärdering av verksamheten (avsnitt 4.9). Rapporteringsstrukturen lämpar sig väl för avvikelseanalyser på olika nivåer av en rad olika parametrar.

Empirin berör avslutningsvis planerade förändringar som påverkar koncernens redskap för planering, styrning och rapportering.



Figur 4.1.1 Schematisk framställning av arbetsgången i Alfa Laval's planeringsprocess.

4.2 En introduktion till fallföretaget Alfa Laval

Alfa Laval är ett multinationellt företag inom verkstadsindustrin som är världsledande inom tre kärnverksamheter. Koncernen redovisar för 2008 en omsättning på 27 850 MSEK med en rörelsemarginal på 6 160 MSEK eller 22,1 procent. Under 2008 var genomsnittligt 11 281 personer sysselsatta inom koncernens verksamheter.⁹¹

De *tre nyckelteknologier* som utgör Alfa Lavals kärnverksamhet är *värmeöverföring*, *separering* och *flödeshantering*, vilka alla har en avgörande betydelse inom en mängd industriella processer.

Inom ***värmeöverföring*** har Alfa Laval ett antal olika värmeväxlare, där deras huvudprodukt är plattvärmeväxlaren. Dess funktion är att överföra värme mellan vätskor och i vissa fall även genom luft. Syftet är att öka effektiviteten i kundens energianvändning vilket också bidrar till en lägre miljöpåverkan.⁹²

Separering är den äldsta av de tre teknologierna. Höghastighetsseparatorer och dekantrar utgör Alfa Lavals produkter inom området. Dessa har för avsikt att särskilja olika vätskor, partiklar från vätska och på senare tid även partiklar från gas. Användningsområdena är flera, bland annat används de inom råoljeindustrin där smörjolja och råolja kan renas, men även på reningsverk vid separering av rötslam och vatten.⁹³

Flödeshanteringen innehåller olika pump- och ventilprodukter vars egenskaper främst består i att kontrollera ett exakt flöde eller pumpning av vätskor inom sanitära applikationer. Många av Alfa Lavals kunder inom detta område köper ofta flera av produkterna för att integrera i sitt system.⁹⁴

⁹¹ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

⁹² Ibid.

⁹³ Alfa Laval (2007), *Årsredovisning*

⁹⁴ Ibid.

Företaget har under de senaste tio åren haft en remarkabel tillväxt och resultatutveckling, vilket framgår av Tabell 4.2.1.

Nyckeltal AL	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
Avkastning sysselsatt kapital, %	53.8	54.2	35.9	22.7	23.7	21.3	20.2	18.5	16.1	15.2
Soliditet, %	36.1	34.2	36.4	35.9	37.4	33.3	29.2	8.2	7.0	26.3
Skuldsättningsgrad, ggr	0.2	0.3	0.22	0.35	0.36	0.49	0.78	5.38	6.42	0.85
Nettoomsättning, MSEK	27 850	24 849	19 802	16 330	14 986	13 909	14 595	15 830	15 012	14 405
Vinstmarginal, %	19.2	18.3	12.0	6.7	8.4	5.9	2.5	0.3	-2.0	0.8
Årets resultat, MSEK	3807	3180	1725	928	840	646	120	36	-405	-244

Tabell 4.2.1 *Konsoliderade nyckeltal för koncernen Alfa Laval under perioden 1/1 1999 till 31/12 2008*⁹⁵

Denna utveckling har haft genomslag på Alfa Laval aktiekurs på OMX vilket framgår av Figur 4.2.1. Koncernens kursutveckling sedan mitten av 2002 redovisas i svart, medan den blå jämförelsekurvan visar utvecklingen för verkstadsindustrin (SX20PI) och röd motsvarar generalindex (OMXS30).



Figur 4.2.1 *Svart – Alfa Laval Blå – SX20PI (Industrial) Röd – OMXS30 (Källa:SIX)*

⁹⁵ Baserat på siffror från Alfa Laval (99-08), *Årsredovisning*

Alfa Laval har satt upp *fyra affärsprinciper* som är vägledande för all verksamhet. Ledningen har till ansvar att se till att dessa kommuniceras, förstås och efterlevs av samtliga anställda.

Miljö och synen på användningen av naturresurserna är en av affärsprinciperna. Utnyttjandet av dessa skall ske på effektivaste möjliga vis såväl inom den interna produktionen som inom de produkter som produceras och används externt av kunderna. Alfa Laval har som mål att minska de interna årliga koldioxidutsläppen med 15 procent inom tidsramen 2007 – 2011. Under 2008 släpptes 92 000 ton koldioxid ut, vilket är en minskning med 1 procent jämfört med 2007 och 5 procent om nyförvärven inte räknas in.⁹⁶

Den andra affärsprincipen rör det **sociala**. Då företaget är representerat i 64 länder och har försäljning i över 100 länder så finns det stora kulturella skillnader inom koncernens verksamhet. Respekt för dessa skillnader, inte bara inom företaget utan även utanför till kunder och leverantörer, är essentiellt. Men samtidigt ställs höga krav på att kriterier kring mänskliga rättigheter, hälsa, säkerhet, arbetsvillkor, barnarbete, tvångsarbete och diskriminering uppfylls. I snabbväxande ekonomier som Indien, Kina, Mexico och Östeuropa, som ofta har svårt att säkerställa dessa kriterier, genomfördes över 150 granskningar under 2008 på leverantörssidan för att säkerställa den sociala kvaliteten.⁹⁷

Affärsintegritet är den tredje principen och innebär att företaget har för avsikt att bedriva en verksamhet där affärer sker på ett ärligt sätt samt med integritet och respekt gentemot inblandade parter. Externt tillåts vare sig politiska bidrag, mutor eller korrupcion. Internt sett kommer en förlorad affär på grund av någon av dessa oegentligheter aldrig att drabba den anställde negativt. Detta gäller även vid upptäckandet av att någon inom Alfa Laval styrelse och/eller ledning bedriver sådan verksamhet. Den som meddelar detta garanteras att aldrig drabbas av någon påföljd till följd av uppmärksammandet.⁹⁸

Den sista av affärsprinciperna på Alfa Laval är **transparens**. Alfa Laval tror på att bygga upp ett förtroende till finansmarknaden genom en öppen dialog. Den interna rapporteringen och övervakningen är upplagd för att underlätta extern granskning av oberoende part. Dock är företaget noga med vad som delges för att inte avslöja kommersiellt värdefull information.⁹⁹

⁹⁶ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Ibid.

4.3 Motiv till förändring av det traditionella budgetarbetet

Företagsledningen som arbetade på Alfa Laval för tio år sedan hade alla en långvarig erfarenhet av traditionella budgetprocesser inom såväl Alfa Laval som andra företag. De upplevde unisont att processen tog mycket resurser i anspråk och i synnerhet under en koncentrerad period på hösten. Matrisorganisationen med den geografiskt världsomspännande spridningen ställde särskilda krav. För Alfa Laval blev det synnerligen kostsamt att en mängd medarbetare från de utspridda dotterbolagen skulle resta runt i världen och analysera siffror ur sina respektive perspektiv. Detta ansågs inte vara ett produktivt sätt att arbeta på. De antaganden som gjordes grundade sig på aktuella omvärldsförhållanden som sällan var konstanta under en längre tidsperiod. Ytterligare ett problem var att perspektivet i analyserna ofta var att utreda varför världen avvek från planen snarare än att vidta åtgärder för att justera planen och anpassa den till de förändringar som skett. Företaget upplevde en stelhet i organisationen och att nödvändiga beslut ofta fick invänta nästa budgetår innan de kunde fattas på grund av de strikta ramar och direktiv budgeten innebar för verksamheten. Alfa Laval upplevde ett starkt behov att minska resursåtgången i planeringsprocessen, öka tempot i beslutsfattandet och öka förändringstakten i företaget. Inte minst önskade företaget även kunna revidera felaktigt fattade beslut snabbare, gärna direkt eller inom tre till sex månader.¹⁰⁰

Ledningen var medveten om problematiken med politiskt spel. Sker mätning ständigt mot kalenderåret finns det en överhängande risk att *free riding* och andra negativa fenomen uppstår. För de avdelningar som hade tilldelats mål som visade sig vara ouppnåeliga innebar detta en svår situation med bristande motivation.¹⁰¹ De avdelningar som fick för låga mål kom däremot inte att behöva anstränga sig under året.

4.4 Översiktlig organisationsbeskrivning

4.4.1 Divisionaliserad organisation avstämd för att möta omgivningens förutsättningar

Alfa Laval är organiserat i tre divisioner där den ena är helt och hållet ansvarig för inköp, produktion och distribution av företagets produkter medan de övriga två ansvarar för koncernens

¹⁰⁰ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁰¹ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

marknadsföring och försäljning. Hela företaget präglas starkt av denna mycket tydliga indelning mellan försäljning och övriga verksamheter.¹⁰²

Nuvarande organisation med tre divisioner implementerades 2001¹⁰³. *Operations Division (OD)* ansvarar för tillverkning, distribution och inköp medan marknadsföring och försäljning av standardprodukter huvudsakligen hanteras av *Equipment Division (ED)*, och större projekt som kräver insats av ingenjörstimmar ligger under *Process Technology Division (PTD)*.¹⁰⁴ Ett uttalat syfte med att samla all verksamhet relaterad till produktionen i divisionen kallad OD är att skalfördelar anses kunna tillvaratas bättre i en centraliserad organisation.¹⁰⁵ Organisationen verkar på ett globalt plan för att samordna produktionen samt koncernens omfattande försörjningskedja avseende såväl råmaterial- som varuflöden. Internt används uttrycken *source, make, deliver* för att beskriva ansvarsområdet¹⁰⁶, vilket på svenska ungefär motsvaras av materialanskaffning, tillverkning och logistik.

De båda säljande divisionerna har olika kundfokus vilket förutsätter delvis olika distributionskanaler. ED hanterar kunder som har ett väldefinierat och återkommande behov av Alfa Lavals produkter inom fem olika marknadssegment. Försäljningen inom divisionen är i huvudsak riktad till andra än slutanvändarna av produkterna såsom systemintegratörer och entreprenadföretag, men också andra aktörer som agenter, återförsäljare och distributörer. Genom att bygga upp ett stort nätverk av försäljningskanaler kan Alfa Laval uppnå största möjliga tillgänglighet globalt, vilket anses vara en strategiskt viktig fråga för divisionen.¹⁰⁷

PTD är i högre grad inriktad mot integrerade lösningar som till stor del baseras på Alfa Lavals egna nyckelteknologier, men som också innehåller element från andra tillverkare. Kundorder avser ofta stora projekt av engångskaraktär snarare än återkommande rutinorder som är den dominerande formen inom ED. En viktig del av produkten är alltså systemintegrationen, eller *Engineering* som verksamheten benämns.¹⁰⁸ Genom att kombinera expertis inom nyckelteknologierna med

¹⁰² Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹⁰³ Alfa Laval (2001), *Årsredovisning*

¹⁰⁴ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

¹⁰⁵ Alfa Laval (2007), *Årsredovisning*

¹⁰⁶ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

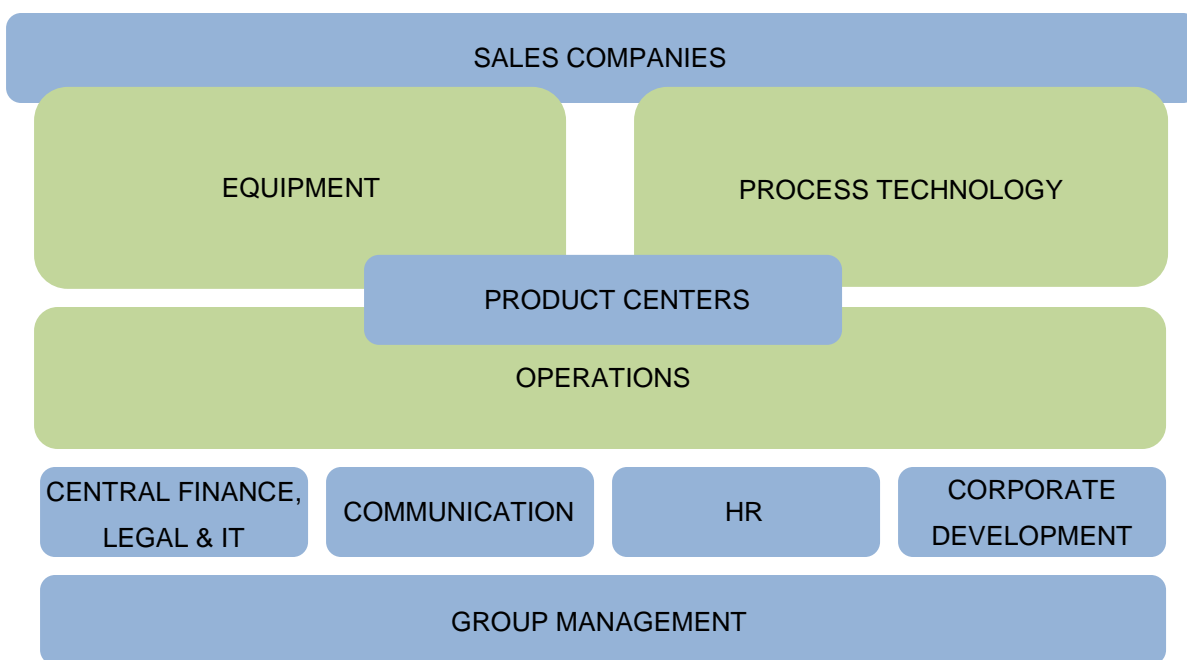
¹⁰⁷ Alfa Laval (2007), *Årsredovisning*

¹⁰⁸ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

omfattande kunnande om kundernas processer kan skräddarsydda lösningar utformas för att öka kapaciteten eller effektivisera processer inom de fyra kundorienterade segment som PTD hanterar.¹⁰⁹

Säljdivisionerna organiserar också två andra viktiga operationella funktioner inom koncernen, dels de många säljbolagen, dels produktgruppsorganisationen som genom olika produktcentra utgör gränssnittet mellan försäljningsdivisionerna och OD (se vidare stycke 4.5.3). En ökad koordination av försäljningen var ett viktigt argument för den nya organisationen, eftersom det tidigare förekom att säljare från olika delar av koncernen samtidigt riktade sig till samma kund. Utöver att vara ineffektivt, äventyrade också ett sådant förfarande Alfa Lavals professionella framtoning.¹¹⁰ Den nuvarande marknadsorganisationen låter Alfa Laval möta varje kund med ett ansikte, som arbetar fokuserat på ett kundsegment men med hela koncernens produktutbud i portföljen.¹¹¹

Ett antal koncerngemensamma funktioner kompletterar den divisionaliserade organisationen på central nivå. En samlad översikt framgår av Figur 4.4.1.



Figur 4.4.1 Översiktlig sammanställning av organisationen

¹⁰⁹ Alfa Laval (2007), *Årsredovisning*

¹¹⁰ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹¹¹ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

4.4.2 Operations Division

Råvaruinköp, tillverkning och distribution är samlat under OD som ansvarar för att förse försäljningsdivisionerna med produkter av hög kvalitet vid rätt tidpunkt. Centraliseringen av dessa funktionerna inom OD är ett uttalat medel för att uppnå kostnadsmässiga skalfördelar men också för att säkerställa tillgången på kritiska resurser samt balansera tillverkningskapaciteten inom koncernen. Genom den befintliga strukturen anses även leveranssäkerheten för bolagets produkter öka.¹¹²

Då OD inte arbetar mot slutkund så är divisionen inte strukturerad med samma typ av kundsegment som säljdivisionerna utan är i högre utsträckning organiserad enligt produktgrupper och de tre nyckelteknologierna värmeöverföring, separering och flödeshantering.¹¹³

Ett stort fokus ligger idag på att åstadkomma snabbare ledtider i verksamheten, att förbättra produkters "time to market". Detta är ett mycket prioriterat projekt som har högt uppsatta mål, tiden från idé till försäljning skall sänkas med 25 procent. OD ansvarar inte för hela denna process men genom att effektivisera tillverkningen och öka tillgängligheten av distributionscenter på den globala marknaden spelar divisionen en viktig roll i projektet.¹¹⁴

4.4.3 Equipment Division

ED hanterar framför allt kunder som har ett återkommande och väl definierat behov av Alfa Laval produkter. Divisionen är organiserad i fem kundsegment jämte eftermarknadsaffären, vars konsoliderade omsättning 2008 är MSEK 15 657 (motsvarande 56 procent av koncernen) och justerade EBITA MSEK 3 573. Divisionen är dock minst avseende antalet anställda, som endast uppgår till 27 procent av den totala personalstyrkan.¹¹⁵ Nedan följer en kortfattad presentation av kundsegmenten.

Marine & Diesel levererar produkter inom värmeöverföring och separering till främst varvsindustrin och tillverkare av dieselmotorer. En stor majoritet av världens fartyg har produkter från Alfa Laval ombord, bland annat i form av utrustning för tankrengöring, rening av brännolja, framställning av färskvatten och den uppmärksammade lösningen för UV-rening av ballastvatten (*PureBallast*). Viktiga kunder är exempelvis Hyundai, vilket också är symptomatiskt för den

¹¹² Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹¹³ Alfa Laval (2006), *Årsredovisning*

¹¹⁴ Alfa Laval (2007), *Årsredovisning*

¹¹⁵ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

omfattande migration till Asien som varit aktuell inom varvsindustrin sedan 1970-talet. Segmentet är Alfa Laval's största och rapporterar för 2008 en ordergång på 4 741 MSEK.¹¹⁶

Comfort & Refrigeration säljer komponenter inom teknologiområdet värmeöverföring till kyl- och frysdiskar, isbanor, system för fjärrvärme och -kyla samt luftkonditionering. En viktig marknad finns inte minst i Östeuropa med föråldrade fjärrvärmesystem.¹¹⁷ Segmentet redovisar för 2008 en ordergång på 3 161 MSEK.¹¹⁸

Sanitary levererar primärt till dryckes-, mejeri-, livsmedels-, läkemedels- och bioteknikindustrin som ställer höga krav på hygien och säkerhet. Samtliga nyckelteknologier utgör viktiga komponenter i kundernas system. En av de viktigaste kunderna är Tetra Pak som också är en av koncernens huvudägare. Eftersom Alfa Laval produkter är nyckelkomponenter i de anläggningar Tetra Pak säljer är företaget en naturlig strategisk partner.¹¹⁹ För 2008 redovisar *Sanitary* en ordergång på 2 371 MSEK vilket gör segmentet till ett av de mindre inom ED.¹²⁰

OEM eller *Original Equipment Manufacturer* avser ett segment av kunder som integrerar Alfa Laval produkter i sina egna enheter. Ofta omfattar leveranskontrakten för utvecklade produkter mycket stora volymer över flera år. Fabriker inom Alfa Laval levererar ofta direkt till kunden för att minska ledtider och kostnader. Relevanta industrier är tillverkare av luftkonditioneringssystem, luftkompressorer och dieselmotorer och exempel på viktiga kunder är Cummins och IVT/Bosch. Segmentet redovisar en ordergång på 1 580 MSEK för 2008.¹²¹

Fluids & Utility tillhandahåller lösningar på industrins behov av att rena och temperaturreglera de ofta dyrbara vätskor som används i produktionen, såsom smörjolja och skärvätskor. Såväl värmeöverföring som separering har en viktig funktion inom segmentet, med kunder inom fordons-, metall-, elektronik- och hydraulikindustrin. Exempel på kunder är Metso Paper och Rolls Royce. Ordergången för 2008 rapporteras till 790 MSEK.¹²²

Parts & Service är eftermarknadsaffären, som ligger separerat inom både ED och PTD även om det inte riktigt går att jämföra med de ordinarie segmenten eftersom verksamheten delvis drivs

¹¹⁶ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹¹⁷ Alfa Laval (2003), *Årsredovisning*

¹¹⁸ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹¹⁹ Alfa Laval (2003), *Årsredovisning*

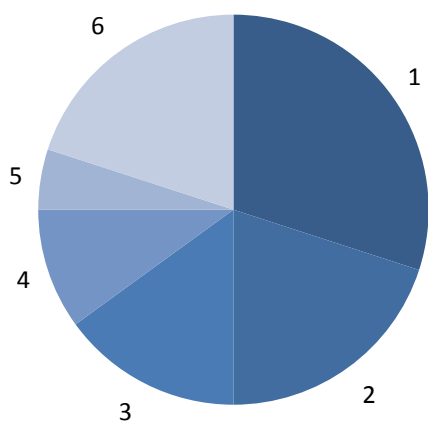
¹²⁰ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid.

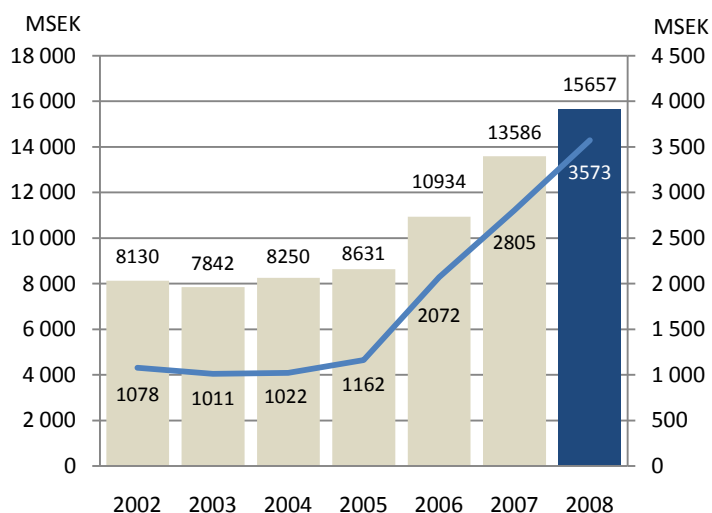
samordnat med Parts & Service inom PTD.¹²³ Kunderna finns inom samtliga segment förutom OEM och avser utöver service och reservdelar också mindre uppgraderingar av befintliga anläggningar för ökad kapacitet. Eftermarknaden är prioriterad eftersom den bidrar till nyförsäljning och dessutom är mindre konjunkturkänslig. Ett omfattande arbete har ägnats åt att kartlägga den installerade basen som ökat väldigt kraftigt de senaste åren.¹²⁴ Marginalen inom eftermarknadsaffären är överlägsen de ordinarie segmenten,¹²⁵ vilket i kombination med en hög volym ger god lönsamhet. Rapporterad ordergång för 2008 är MSEK 3 160.¹²⁶

ORDERINGÅNG PER KUNDSEGMENT



1	Marine & Diesel	30 [†] (17) [‡] %
2	Comfort & Refrigeration	20 (11) %
3	Sanitary	15 (8) %
4	OEM	10 (6) %
5	Fluids & Utility	5 (3) %
6	Parts & Service	20 (11) %

OMSÄTTNING OCH RÖRELSERESULTAT*



* justerad EBITA

† Segmentets andel av divisionens ordergång

‡ Segmentets andel av koncernens ordergång
(Baserat på ÅR 2004; 2008)

4.4.4 Process Technology Division

PTD är skapad för kunder som har behov av specialanpassade lösningar för att effektivisera sina processer och expertis inom nyckelteknologierna kombineras med djupgående kunskap inom kundens processer för att kunna erbjuda attraktiva helhetslösningar. Försäljningen sker främst

¹²³ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹²⁴ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹²⁵ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹²⁶ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

genom Alfa Lavals egna säljbolag som totalt omsätter MSEK 12 143 med en rörelsemarginal (justerad EBITA) på MSEK 2 726. PTD sysselsätter ca 3 665 personer vilket ungefär svarar mot en tredjedel av koncernens personalstyrka. Divisionen är organiserad i fyra kundsegment samt eftermarknadsaffären, som har en liknande ställning som inom ED.¹²⁷

Process Industry är det största segmentet och betjänar de omfattande anläggningar som är förknippade med raffinaderi och petrokemiska processer. Även etanol-, gruv- och stålindustrin hör till segmentet som också är involverade inom plaster och polymerer. Viktiga kunder är exempelvis välkända BASF och Bayer. Segmentet är med en ordergång på MSEK 3 491 koncernens näst största segment 2008.¹²⁸

Energy & Environment är ett segment som vuxit kraftigt eftersom flera mycket aktuella marknader sorterar under segmentet. Både marknaderna Olja & gas samt Kraft gynnas av såväl en ålderstigen infrastruktur i väst och mycket stora investeringar i ny kapacitet i främst Ryssland, Kina och Mellanöstern. Även den miljörelaterade marknaden utvecklas starkt och omfattar bland annat avfallshantering. Stora kunder inom segmentet är Shell och Gazprom, och total ordergång 2008 uppgick till MSEK 2 560.¹²⁹

Food Technology inbegriper processlösningar till dryckes- och livsmedelsindustrin, bland annat för produktion av öl, vin och vegetabiliska oljor. Efter mer än 125 år i mejeriindustrin har hantering av alla former av livsmedelsflöden en naturlig position inom koncernen.¹³⁰ Till kunderna räknas globala företag som Heineken och Nestlé, som sammantaget gav en ordergång på MSEK 1 862.¹³¹

Life Science levererar lösningar för vaccinproduktion, industriell fermentering och bioteknik. Viktiga kunder finns inom läkemedels- bioteknik- och hälsokostindustrin som ställer höga krav på säkerhet och hygien, exempelvis GlaxoSmithKline och Genentech. Segmentet är med en rapporterad ordergång på MSEK 698 under 2008 koncernens minsta, men också ett av de tre segment som innefattar nyckelteknologin sanitär flödeshantering.¹³²

¹²⁷ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Ibid.

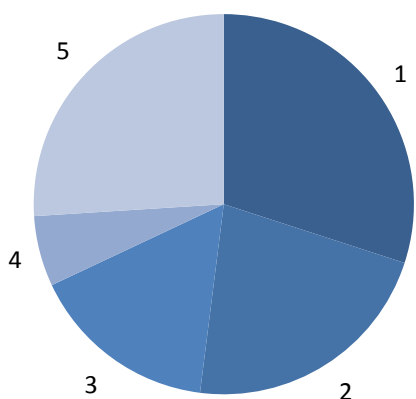
¹³⁰ Alfa Laval (2003), *Årsredovisning*

¹³¹ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹³² Ibid.

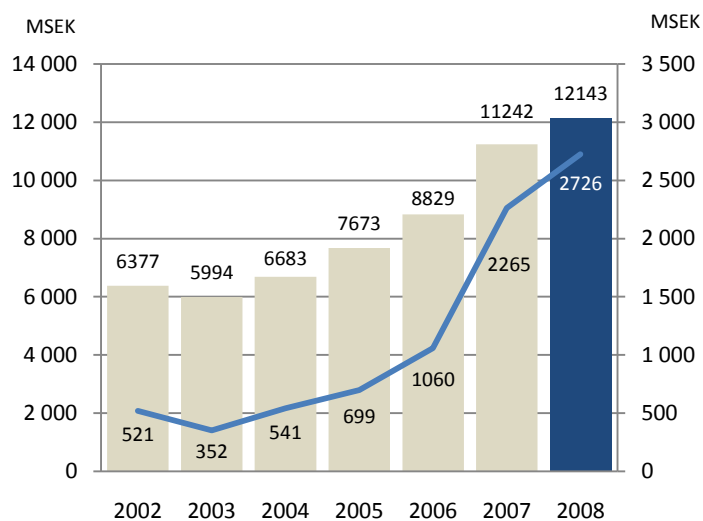
Parts & Service inom PTD server divisionens samtliga segment och bär i övrigt stora likheter med motsvarande verksamhet inom ED. Framgång med mycket omfattande serviceavtal har resulterat i en imponerande orderingång på MSEK 3 025, vilket gör eftermarknadsaffären till den näst största verksamheten inom PTD.¹³³ Intressant är att eftermarknaden för samtliga teknologier bedöms vara mer värdefull än nyförsäljningen, och värderingen varierar mellan 1,5 och hela 7 gånger försäljningsvärdet för vissa värmeväxlare.¹³⁴

ORDERINGÅNG PER KUNDSEGMENT



1	Process Industry	30 [†] (13) [‡] %
2	Energy & Environment	22 (10) %
3	Food	16 (7) %
4	Life Science	6 (2) %
5	Parts & Service	26 (11) %

OMSÄTTNING OCH RÖRELSERESULTAT*



* *justerad EBITA*

† *Segmentets andel av divisionens orderingång*

‡ *Segmentets andel av koncernens orderingång (Baserat på ÅR 2004; 2008)*

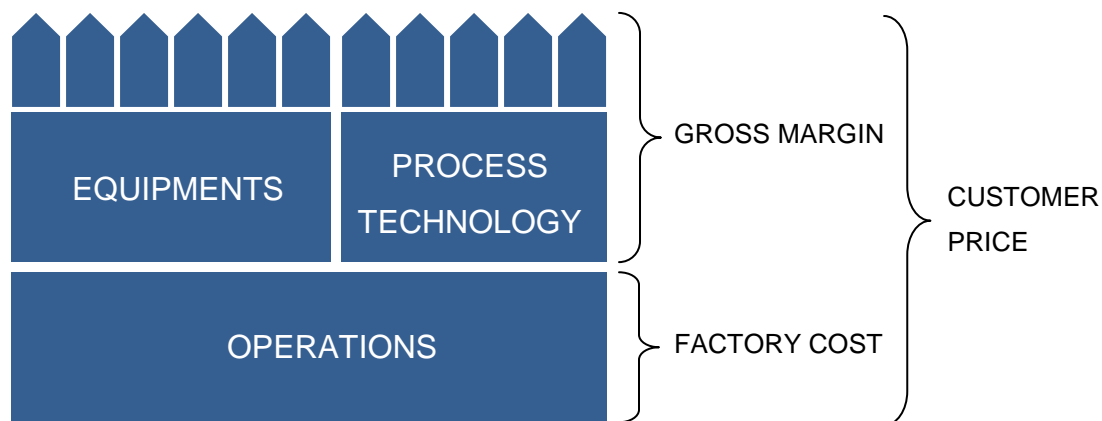
¹³³ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹³⁴ Alfa Laval (2003), *Årsredovisning*

4.5 Redovisningsstruktur och styrning inom Alfa Laval

4.5.1 Bruket av standardkostnad i intern redovisning

Det internpris som OD debiterar säljdivisionerna baseras på en självkostnadskalkyl som avses täcka samtliga kostnader för OD:s verksamhet relaterad till produkten, men innehåller i princip inget vinstpålägg. Internpriset benämns inom Alfa Laval *factory cost level* och fastställs normalt en gång om året genom ett förfarande som kallas *Costing Update*, vilket presenteras närmare i avsnitt 4.6.1. Genom att standardkostnaden för sålda varor anges av *factory cost level* är den beräknade bruttomarginalen för en artikel skillnaden mellan det försäljningspris som säljdivisionerna fakturerar kund och internpriset för artikeln. Hela den kalkylmässiga bruttomarginalen tillfaller den säljdivision som ansvarar för försäljningen medan OD endast får kostnadstäckning för de kalkylmässiga kostnaderna i enlighet med Figur 4.5.1. Genom att inte inkludera något vinstpålägg i kostnaden från OD uppnås en hög transparens avseende vinsten vilket är betydelsefullt för möjligheten att fastställa korrekta resultat för samtliga enheter inom koncernens försäljningsorganisation.¹³⁵



Figur 4.5.1 *Eftersom kostnadsmassan för sålda varor är fastställd av OD är den marginal försäljningsdivisionerna uppnår densamma som hela koncernens bruttomarginal.*

4.5.2 En multimatis för operationell styrning och redovisning

En viktig princip inom Alfa Laval är att operationella enheter ofta saknar direkt anknytning till de legala enheterna. De som har ett operationellt resultatansvar arbetar således enbart inom system för redovisning och utvärdering baserade på operationella nyckeltal. Det innebär att den som är operationellt ansvarig skall fokusera på frågor av sådan karaktär och inte fundera på vilka skattemässiga konsekvenserna olika beslut innebär, eftersom det finns en central avdelning som

¹³⁵ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

ansvarar för sådana aspekter.¹³⁶ Eftersom Alfa Laval opererar genom så många bolagsbildningar inom ett mycket stort geografiskt område är det många gånger ett flertal länders lagstiftning som tillämpas inom en och samma transaktion. Det gör det nödvändigt att kunna separera legala frågor från den dagliga driften, som annars skulle bli tungrodd.¹³⁷ Den till synes komplexa redovisningsmodell Alfa Laval använder kan motiveras av den transparens och mätbarhet som uppnås, vilket bland annat avspeglar sig i bruket av standardkostnader från tillverkningen som gör all verksamhet inom säljdivisionerna hänförliga till bruttomarginalen.¹³⁸

Alfa Laval beskrivs som en multimatrix eftersom det på flera nivåer finns inslag av matrixorganisationer inom koncernen.¹³⁹ Alfa Laval talar om en primär och sekundär segmentering, där de två divisionerna ED och PTD utgör de primära segmenten medan de geografiska marknaderna utgör koncernens sekundära segment. Den globala marknaden är på övergripande nivå indelade i tre regioner: Västeuropa och Nordamerika, Central- och Östeuropa samt Latinamerika och slutligen Asien, Oceanien och Mellanöstern. Den mest påtagliga och betydelsefulla matrixbildningen är därför mellan dessa båda segmenteringsnivåer, vars ansvariga direktörer jämte koncerngemensamma ledningsfunktioner utgör ledningsgruppen för Alfa Laval.¹⁴⁰ Försäljningsdivisionerna (ED och PTD) är i sin tur organiserade i de kundorienterade segment som presenterats i stycke 4.4.3 och 4.4.4, och varje division består följaktligen av ett antal kundsegment vars kunder återfinns inom de olika geografiska regionerna. Matrisen som bildas framgår av Figur 4.5.2, i vilken den regionala dimensionen dock brutits ned i något fler element.

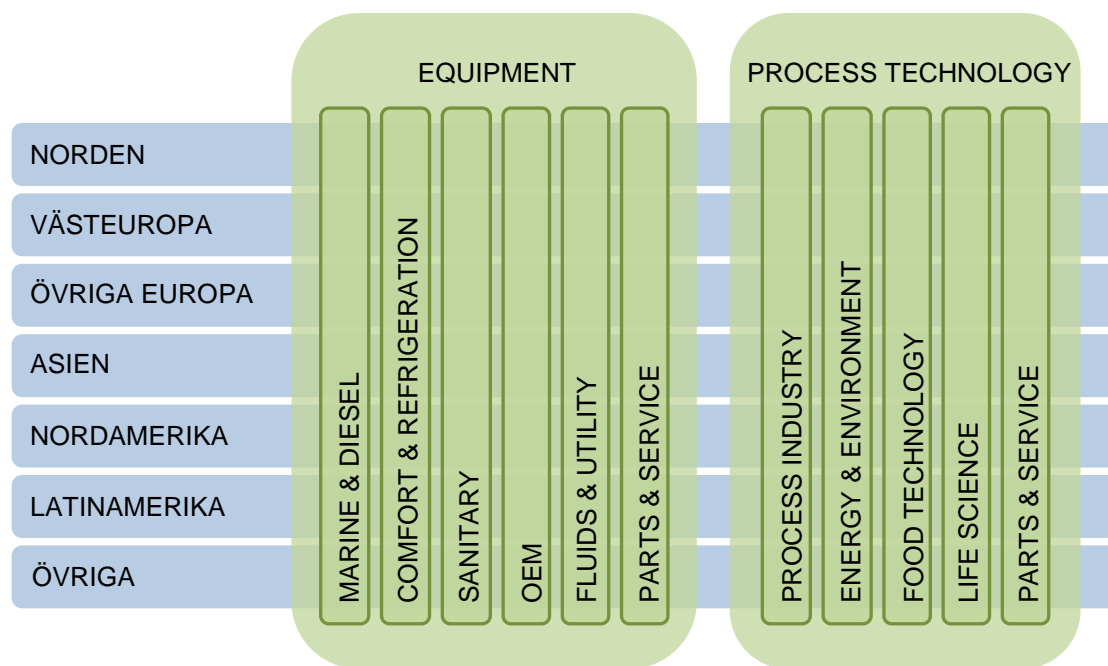
¹³⁶ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹³⁷ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹³⁸ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹³⁹ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹⁴⁰ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*



Figur 4.5.2 Säljdivisionernas segmenteringsmatris

Det finns inom varje geografisk region enskilda länder eller mindre grupper av länder och varje segment har olika kundmarknader. Inom PTD samlar därför *Food Technology* kunder inom bland annat vegetabiliska oljor och bryggerinäringen medan *Energy & Environment* arbetar med marknaderna olja & gas, kraft och miljö.¹⁴¹ Detta skulle kunna öka komplexiteten i den interna redovisningen betydligt eftersom inte alla affärer inom en region faktureras från det kontor som är förlagt där (se stycke 4.9.2). Tack vare den transparens som ett koncerngemensamt standardpris utan vinstpålägg ger kan Alfa Laval med den befintliga prissättningsmodellen skapa en fullständig resultaträkning enda ned till EBITA för varje segment per geografisk enhet. Exempelvis kan eftermarknaden inom PTD i Beneluxländerna därför följas som en fristående verksamhet, inte bara genom resultaträkning utan också avseende sysselsatt kapital och andel i anläggningstillgångar.¹⁴² Koncernens CFO bedömer en sådan precision i redovisningen vara ovanlig inom globala företag, och att risken för överraskningar beträffande koncernens resultat därmed blir mindre överhängande.

Det konsoliderade resultatet för divisionerna beräknas genom att summera de resultat- och balansräkningar som respektive land eller region redovisar för varje segment. Den globala utvecklingen går därmed att följa för varje segment inom divisionerna. Ur den geografiska dimensionen är det lite svårare eftersom kunderna inte alltid köper från det lokala säljbolaget. Det är

¹⁴¹ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹⁴² Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

vare sig för kunden eller Alfa Laval alltid det mest fördelaktiga alternativet och därför har den operationella utvärderingen bestämts att mäta volymen för en geografisk enhet baserat på all försäljning som skeppas marknaden oavsett vem som är avsändare.¹⁴³ Det görs emellertid en klar åtskillnad mellan divisionerna såtillvida att alla affärer hanteras enskilt av en division. Konsoliderade värden för respektive division är således summan av de segment som sorterar under respektive division.¹⁴⁴

4.5.3 Produktgruppsorganisationen – ett viktigt gränssnitt

För att bevaka intressen relaterade till respektive produkt inom Alfa Laval har en produktgruppsorganisation skapats. Detta motiveras av att koncernen efter omorganisationen 2001 upplevdes sakna någon funktion med produktfokus eftersom de båda säljorganisationerna är indelade i kundorienterade segment. Den tidigare strukturen sorterade divisionerna efter produktteknologi. Ett antal produktcentra som ansvarar för en viss produktgrupp instiftades därför som ett gränssnitt mellan säljdivisionerna och OD, för att hantera produktrelaterade frågor och ansvara för FoU som efter den ursprungliga förändringen hade en något oklar position. Varje center består jämte FoU av en produktchef och dennes produktchefsstab. Det finns tre stora centra för de respektive nyckelteknologierna värmeöverföring, separering och flödeshantering. Från dessa har enskilda mer begränsade produkttyper brutits ut och skapat separata produktcentra, som exempelvis svetsade värmeväxlare som inte längre ligger under det generella centret för värmeöverföring. Samtliga produktcentra har emellertid samma organisatoriska status och rapporterar till de båda säljdivisionscheferna även om produktgruppsorganisationen delvis ligger som en fristående funktion inom koncernen.¹⁴⁵

Historik från OD rapporteras till de produktchefer som sitter inom produktgruppsorganisationen, vilka i dialog med säljdivisionerna fastställer de prognoser som ligger till grund för den tillverkningsvolym OD planerar för (se vidare stycke 4.7.2).

All FoU är samlad till produktgruppsorganisationen undantaget sådan som är relaterad till separat organiserade affärsområden (se vidare stycket om *Business Centers* nedan). Samordningen av FoU var

¹⁴³ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁴⁴ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹⁴⁵ Bertilsson, Claes, telefonintervju 2009-05-15

ett viktigt argument för bildandet av produktgruppsorganisationerna eftersom den upplevdes vara alltför fragmenterad i den ursprungliga planen för omorganisationen.¹⁴⁶

De resurser som tas i anspråk i förändringsprocesser eller utvecklingsprojekt är så gott som alltid att betrakta som trånga sektorer då många specialkompetenser bara finns inom företaget och är svåra att rekquirera genom exempelvis konsulttjänster. Det är nämligen i allmänhet tillgången på kompetens snarare än kapital som är avgörande. Startas för många projekt blir det fördröjningar och kö i processerna. De uträkningar som har gjorts på projektet havererar då till följd av att intjänade kassaflöden inte uppstår vid det datum de tidigare förväntats. Tiden från att investeringen inleds till det att inbetalningar uppstår är en prioriterad faktor. Det är annars lätt att förbise att en produkt inte bara ska utvecklas utan sedan även implementeras i verksamheten och nå kunderna.¹⁴⁷

Har förslagsställaren ett tillräckligt bra business case skall förslaget dock beviljas. Alfa Laval skall inte bedrivas enligt några rigida investeringsplaner som begränsar positiva satsningar, vilket Thomas Thuresson jämför med planekonomiska strukturer:

”/.../ vi har ingen öststatsplanekonomi, du kommer med ditt förslag, har du räknat rätt så kör vi på det.”¹⁴⁸

Figur 4.5.3 visar en schematisk sammanställning av uppbyggnaden av koncernens produkt centra. Varje center leds av produktchefen, som rapporterar till divisionsdirektören. Produktchefen ingår också i den *Product board* som strategiskt ansvarar för den produkttyp som sorterar under respektive center.¹⁴⁹ I organets sammansättning ingår divisionschefer eller representanter för dessa samt FoU knuten till centrat. I de *Product boards* som är av störst betydelse räknas även CEO Lars Renström till ledamöterna. Produktcheferna är den drivande parten under mötena som beslutar om produktplaner, utgiftsramar, inriktningsbeslut avseende produktutveckling samt stora utvecklingsprojekt som initieras av styrelsen. Mindre projekt eller sådana som är av rutinmässig karaktär beslutas längre ned i organisationen då koncernens olika *Product boards*, som i flera fall inbegriper en betydande del av koncernledningen, är ett strategiskt forum som endast hanterar frågor som innebär betydande finansiella åtaganden eller på annat sätt har särskild strategisk betydelse.¹⁵⁰ De investeringsbeslut som fattas i *Product board* har ofta en tidshorisont på 18 månader eller ibland mer, varför prognoserna som sträcker sig tolv månader framåt inte är så värdefulla som

¹⁴⁶ Bertilsson, Claes, telefonintervju 2009-05-15

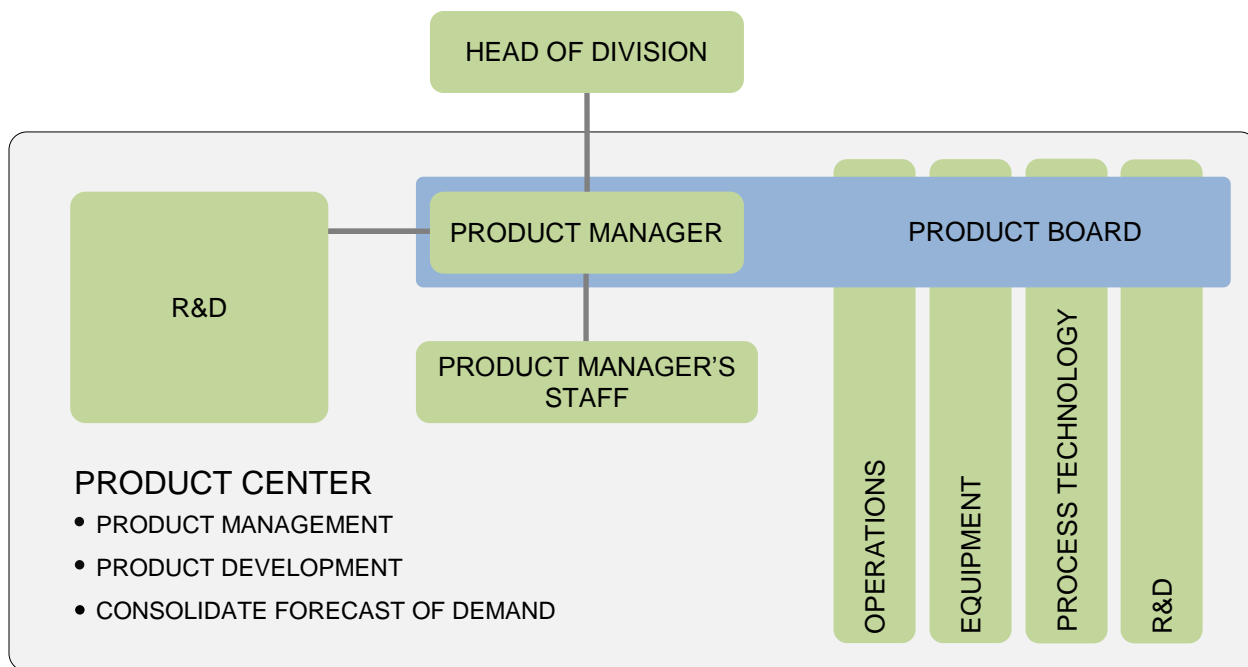
¹⁴⁷ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁴⁸ Ibid.

¹⁴⁹ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹⁵⁰ Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

underlag. De här specifika besluten är därför i högre grad beroende av beslutsfattarnas subjektiva bedömningar av den mer avlägsna framtiden.¹⁵¹



Figur 4.5.3 *Översiktlig sammanställning av strukturen för koncernens produkt-centra*

På senare tid har också en parallell organisation vuxit fram i form av *business centers* som i ett led förenar processutveckling, tillverkning, försäljning och FoU. Ett exempel är ABC, *Air Business Center*, som således innefattar samtliga funktioner relaterade till affärsområdet istället för den normala divisionaliserade strukturen.¹⁵²

Produktgruppsorganisationen kompletterar Alfa Laval's finansiella planering med marknadsplaner för alla delar av företaget som avser introduktioner av produkter mot bakgrund av en uppskattning av vilken riktning marknaden väntas utvecklas i. Dessa planer skapas specifikt för varje marknadssegment och har en tidshorisont på 24 månader. Marknadsplanerna är den enda planeringen inom Alfa Laval som sträcker sig längre än tolv månader.¹⁵³

¹⁵¹ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁵² Bertilsson, Claes, telefonintervju 2009-05-15

¹⁵³ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

4.6 Rullande prognoser

4.6.1 Varför rullande prognoser?

År 2002 frångick Alfa Laval det konventionella budgetarbetet för att istället använda sig av rullande prognoser. Detta gjordes för att komma ifrån ett arbetssätt som enbart grundade den närliggande planeringsprocessen på historiska värden och som ledde till den stelbenthet som nämns i stycke 4.3. Genom att införa prognoser som uppdateras på kvartalsbasis skapas en mer flexibel organisation som, till skillnad från det övergivna arbetet med en låst helårsbudget, snabbare kan reagera på förändringar i omvärlden som påverkar företagets verksamhet. Processerna baseras i större utsträckning på framåtriktade värden och mindre på resultat i det förflutna.¹⁵⁴ De rullande prognoserna ger uppdateringar och omvärldsbedömningar vars effekt blir att anpassningar kan göras inkrementellt och ej riskerar att bli lika dramatiska som vid budgetering.¹⁵⁵ Denna flexibilitet är högst väsentlig i dagsläget vilket CEO Lars Renström beskriver i årsredovisningen för 2008:

*”I det aktuella konjunkturläget gäller det /.../ att kortsiktigt anpassa resurser och kostnader till rådande efterfrågan samt att genomföra strukturella förbättringar /.../”*¹⁵⁶

Uttalandet anknyter till ovanstående beredskap att genom balanserade åtgärder justera verksamheten efter varierande förutsättningar.

Kalenderårsfixeringen som finns vid användandet av en konventionell budget kan drabba beslut rörande investeringar och nysatsningar och på så sätt skapa en tröghet i organisationen. Uppdags exempelvis nya investeringsmöjligheter ska inte dessa skjutas på framtiden enbart på grund av att de medel som tilldelats i budgeten är slut. Resursallokeringen ska bero på potential och inte vara styrd av budgetens ramar. Genom arbetet med rullande prognoserna dessa begränsningar, vilket CFO Thomas Thuresson förklarar:

*”Dynamiken finns i att du inte ska titta i en budget för initiativ. Om du står i april och ser att världen har förändrats så ska du aldrig behöva vänta på en ny budget innan du tar ett beslut.”*¹⁵⁷

¹⁵⁴ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

¹⁵⁵ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

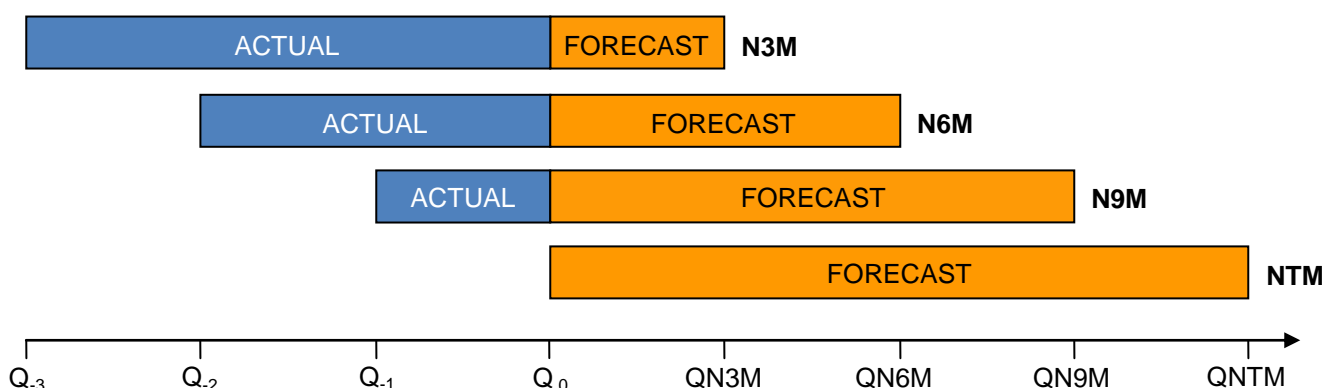
¹⁵⁶ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹⁵⁷ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

Tilläggs bör dock att Alfa Laval efter börsnoteringen 2002 även har analytiker och aktiemarknad att tillfredsställa, vilket medför att framför allt kalenderårs- men även kvartalsperspektivet fortfarande präglar verksamheten till viss del.¹⁵⁸

4.6.2 Prognosernas utformning

Tillsammans med prognosarbetet infördes också en ny nomenklatur i Alfa Laval. Varje kvartal görs fyra stycken prognoser där en uppskattning av företagets framtid görs mellan ett och fyra kvartal framåt. Prognoserna har beteckningarna N3M (tre månader framåt), N6M (sex månader framåt), N9M (nio månader framåt) och NTM (tolv månader framåt). Prognoserna innehåller dock inte enbart uppskattningar om kommande kvartal utan grundar sig även på historisk data i olika utsträckningar. Gemensamt för prognoserna är att omfattar tolv månader med en kvartalsvis förskjutning. N3M baseras på nio månader med känt utfall och tre prognostiserade där andelen prognostiserade månader sedan successivt ökar till NTM som blickar en hel tolv månadersperiod framåt och således inte rymmer något känt utfall (se Figur 4.6.1). Prognoserna ”rullar” framåt, så att nya kvartal steg för steg adderas samtidigt som historiska kvartal lämnas bakom sig.¹⁵⁹



Figur 4.6.1 *De fyra prognoserna som rapporteras kvartalsvis baseras på en progressiv förskjutning avseende vilken andel historiskt utfall respektive uppskattning om framtiden som rymms inom prognosen*

Bolagets hållning till detaljerade strategiska planer som sträcker längre än tolv månader framåt i tiden är mycket reserverad. Följaktligen utarbetas inte sådana, med undantag för de marknadsplaner som beskrevs i stycke 4.5.3. Anledningen till denna hållning ligger i att omvärlden förändras för snabbt

¹⁵⁸ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹⁵⁹ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

för att en uppskattning skulle kunna ge någon större precision och därmed inte genererar något mervärde.¹⁶⁰

4.6.3 Prognosernas innehåll och inrapportering

Skapandet av en prognos är till stor del en bottom-up-process som påbörjas med inrapportering av nyckeltal från segmentnivå i dotterbolagens säljdivisioner samt i fabrikena och distributionscentra inom OD. Dessa ligger sedan tillsammans med tidigare inrapporterade siffror till grund för skapandet av prognoser som görs för *fabriks-, distributions- och säljcentra*.¹⁶¹ Inom försäljningsdivisionerna, det vill säga ED och PTD, är en av de viktigaste parametrarna som prognostiseras uppskattningen av försäljningsvolymen. Går affärsvolymen ner är det viktigt att analysera både om och hur kostnaderna kan anpassas till den minskade volymen. Det är därför av stor vikt att säljarna har goda kunskaper om hur marknaden ser ut och vilka förändringar som kan tänkas vara förestående. Indikatorer på förändring i marknaden som säljaren kan känna av är bland annat minskad tillströmning av projekt och kundförfrågningar. Volymprognoserna som företagets säljcenter gör används av OD för bestämning vid centralinköp av exempelvis råvaror, vilket står för en stor del av Alfa Laval's kostnader.¹⁶² Detta förfarande utvecklas vidare i stycke 4.7.2. Det är dock inte enbart volymen som prognostiseras utan även praktiskt taget varje element i kostnadsmassan. Kortfattat görs prognoser på alla operativa parametrar som mäts, det vill säga det som finns i den interna resultaträkningen.¹⁶³

Vid inrapportering av prognoser månste varje bolag alltid rapportera in på både segments- och divisionsnivå. Inom varje segment finns det en business manager och en business controller som kontrollerar alla siffror inom sitt segment tillsammans med respektive rapporterande bolag. Den operationella verksamheten är mest påtaglig på den här nivån och därmed blir prognoserna utförliga och detaljrika. Dessa prognoser samlas sedan upp på divisions- och regionsnivå där en konsoliderad bild av verksamheten sammanställs. För varje division och region sitter en business controller och en vice president som är ansvarig för respektive division/region i sin helhet. Efter genomgång av innehållet inleds en diskussion med segmentsansvariga för att utreda vilka avväganden som ligger bakom den prognostiserade bilden samt vilka hjälpmedel från central nivå som kan förbättra eller underlätta situationen. Om ett säljbolag exempelvis prognostiserar en lägre försäljning än den

¹⁶⁰ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁶¹ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

ursprungliga målsättningen förs en intensiv dialog om verksamheten och vad som kan göras annorlunda för att målen ska uppnås. Vice president och business controller för respektive division och region förmedlar och diskuterar därefter sin nuvarande situation med CFO Thomas Thuresson samt CEO Lars Renström.¹⁶⁴ Genom de rullande prognoserna upprätthålls således en kvartalsvis kommunikation mellan de centrala och operationella enheterna gällande de gemensamt uppsatta målen och huruvida dessa är rimliga, vad som ska göras för att uppnå dem och på vilket sätt detta ska ske. Denna ständiga uppdatering och kommunikation är viktig då den kontinuerliga uppföljningen och utvärderingen centralt skapar en uppfattning om var Alfa Laval som koncern befinner sig.¹⁶⁵

Processen kan sammanfattas med att alla enheter inom samtliga segment lämnar enskilda prognoser som efter samtal och genomgång sedan aggregeras på både segment-, divisions- och regionsnivå för att därefter redovisas till ledningen.

4.6.4 Kontroll av prognoser

Vid införandet av de rullande prognoserna innebar den nya terminologin vissa bekymmer för en del bolag och kvaliteten på prognoserna blev därför bristande. Det blev snabbt uppenbart att den relativt komplicerade prognosmetodiken krävde en ständig uppföljning och kvalitetssäkring av managers och controllers på divisions- och regionsnivå. För att den vertikala dialogen och utvärderingen skall kunna ge en rättvisande bild av organisationens situation är det essentiellt att kvaliteten på prognoserna är tillfredsställande och inte innehåller felaktigheter. Om de regelbundet innehåller uppblåsta värderingar och en överdriven framtidstro kan bra beslut inte fattas. Realism och en viss konservatism i prognoserna är därför att föredra, de är åtaganden som inte ska försummas.¹⁶⁶ För att signalera vikten av att prognoserna sammanställs på ett korrekt vis sätts det höga krav från ledningen att de prognostiserade värdena för N3M, och i viss mån N6M infrias.¹⁶⁷

Alfa Lavals omfattande innehav av dotterbolag utökas regelbundet med nya förvärv av företag. Planeringsprocessen i dessa bolag överensstämmer ofta inte med Alfa Lavals system med de rullande prognoserna. Till detta tas ingen större hänsyn utan nyförvärven integreras omgående enligt Alfa Lavals principer och förväntas rapportera ett bokslut och en prognos redan efter det första kvartalet.

¹⁶⁴ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ Ibid.

¹⁶⁷ Ibid.

Naturligtvis kan kvaliteten på dessa prognoser ibland ifrågasättas, men det viktiga är att förvärven snabbt kommer in i rutinen. Detta är inte något som är valfritt utan helt enkelt vad som gäller inom koncernen. Detta är ännu ett bevis på att behovet av en ständig kontroll, uppföljning och kommunikation i prognosarbetet behövs.¹⁶⁸

Ett säljbolag som systematiskt prognostiserar alltför felaktiga värden kontaktas av uppföljningsansvariga på central nivå för att utreda vad som kan förändras och förbättras. Om förbättring ej sker kan en korrigering göras från central nivå så att försäljningsbolagets värden balanseras in i den konsolidering som görs av divisions- och regionsprognoserna.¹⁶⁹

4.7 Costing Update

4.7.1 Standardiserad internprissättning

En ansevärd del av koncernens kostnader är relaterade till inköpta metallerⁱ, vars prissättning under perioder är mycket volatil. Ekonomisk uppföljning skulle vara närmast omöjlig om prisförändringar löpande fördes vidare till varje kostnadsställe inom organisationen. I nuläget finns därför hela avvikelsen relaterad till fluktuationer i råvarukostnader samlad till OD. Detta gör att samtliga andra resultat inom koncernen är rensade från dylika variationer vilket underlättar jämförelser.¹⁷⁰ Rensningen på prisförändringarna möjliggör att det internpris som gäller från fabrik till de säljande divisionerna för en artikel fastställs som en standardkostnad. Denna är inom Alfa Laval benämnd *factory cost level*.¹⁷¹ En gång årligen genomförs en fullkostnadskalkyl som skall täcka hela den kostnadsmassa, inklusive omkostnader och overhead, som är relaterad till tillverkningen av produkten. Dock adderas inget vinstpålägg utan priset avser endast de kostnader OD uppskattas ha. Helt dominerande för beräkningen är påläggskalkyler.¹⁷²

Den ovan nämnda kostanden är dels beräknad på en standardvolym som produktionsenheten förväntas leverera under tolv månadersperioden samt på de standardkostnader för råvaror som fastställs av ledningsgruppen inom OD under perioden. Detta gör långtgående avvikelseanalyser möjliga för att särskilja hur olika element påverkar resultatet relativt förväntade utfall. Processen för internprissättning kallas inom Alfa Laval för *Costing Update*, och endast undantagsvis revideras

¹⁶⁸ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁶⁹ Olsson, Dag, telefonintervju 2009-05-25

¹⁷⁰ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁷¹ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹⁷² Hermansson, Arne, telefonintervju 2009-05-18

gällande update under innevarande period. Sedan mitten av nittioalet har en revidering ansetts vara motiverad vid tre tillfällen. I dessa fall har priserna justerats för att ohållbara avvikelser uppstått mellan beräknade och faktiska råvarukostnader. Det är inte bara kraftigt stigande kostnader som är ett problem, utan även fallande kostnader kan påkalla en justering. Priset till kund kan behöva sänkas eftersom det upplevs som ogynnsamt om de underliggande råvarukostnaderna fallit avsevärt. I sådana situationer kan det vara lämpligt att också justera *factory cost level* genom en förnyad *Costing Update*. För en revidering förutsätts dock stora prisförändringar av material som på ett avgörande sätt påverkar kostnadsmassan, exempelvis titan som är mycket dyrt eller nickel och andra viktiga legeringsämnen till rostfritt stål som förbrukas i oerhörda volymer.¹⁷³ Samtliga operationella risker hos Alfa Laval hålls på en tämligen begränsad nivå så att de generellt utgör en låg risk. Undantaget är råvarupriserna som utgör en mycket påtaglig risk med stor resultatpåverkan för företaget.¹⁷⁴

All rapportering inom OD särskiljer PPV, *Purchase Price Variations*, som för varje redovisningssubjekt anger den resultatpåverkan som avvikelser i inköpspriset på råvaror innebär relativt den fastställda standardkostnaden. Det innebär att resultatet i den interna redovisningen alltid anges dels rensat för prisavvikelser samt avseende faktiskt utfall (se stycke 4.9).¹⁷⁵

4.7.2 Relationen mellan prognoser och Costing Update

Standardvolymen för varje produktionsenhets tillverkning fastställs genom att prognoser inhämtas från de olika regionerna över vilka försäljningsvolymer som bedöms som rimliga under nästföljande kvartal. Dessa prognoser samlas i ett system som kallas *Kognos*. Olika produktchefer analyserar data för den produkt de ansvarar för och bedömer rimligheten i prognoserna genom en dialog med säljbolagen. Denna bedömning ställs mot historik ifrån OD och resulterar i slutändan i den volym som OD förväntas tillhandahålla under året. Det är dock bara önskvärd total volym som produktchefen avgör, då OD har helhetsansvaret för inköp, produktion och distribution. Det är därför inom divisionen som produktionsorder fördelas baserat på var i världen det finns ledig kapacitet för den typen av produkt som efterfrågas. För att optimera verksamheten vägs även aspekter rörande exempelvis råvarutillgången och var kunderna är belägna in i beslutet.¹⁷⁶

¹⁷³ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹⁷⁴ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

¹⁷⁵ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹⁷⁶ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

Den produktionsvolym som fastställts i *Costing Update* är inte definitiv, utan endast ett underlag för att bland annat möjliggöra den enhetliga internprissättningen. De som uppbär resultatansvar förväntas därför justera sin verksamhet i enlighet med de prognoser som löpande görs tillgängliga för dem. Eftersom en stor del av tillverkningen sker mot order finns det inget försvar för att bygga upp stora färdigvarulager om prognostiserad orderingång understiger tidigare fastlagd plan. Då är det nödvändigt att anpassa kostnadsmassan till den nya situationen.¹⁷⁷ Möjligheten för fabrikscheferna att anpassa verksamheten underlättas väsentligt av att de får täta prognoser vilket gör att de med bättre precision kan anpassa inköpsvolym och personaltimmar.¹⁷⁸ Alfa Laval's fabriker är alltså mer eller mindre specialiserade på att tillverka en typ av produkter. Detta leder till att tillverkning av en viss produkt vanligtvis sker på maximalt tre olika ställen samtidigt. Även om allokeringen av tillverkningsvolym sker centralt har således fabrikscheferna goda möjligheter till informella underhandskontakter för att balansera belastningstoppar.¹⁷⁹ Inte bara inom OD fungerar prognoserna som stöd vid framtida dimensionering, utan samtliga enheter anpassas löpande till prognostiserad aktivitet inom verksamhetsgrenen vilket Thomas Thuresson beskriver:

”/.../ vid dimensionering av lokala verksamheter görs en bedömning av framtida potential och den förändring som prognostiseras ställs i relation till den befintliga situationen. Ett hypotetiskt exempel är att eftermarknadssegmentet inom PTD i Beneluxländerna idag hanteras av tio personer som omedelbart är i kontakt med kund och ytterligare fem personer som hanterar order av reservdelar och dylikt. Baserat på detta utgångsläge bedömer man om den installerade basen ökar eller nya servicetjänster tillkommer, vilket kan föranleda att man adderar resurser. Om marknaden inte har ytterligare potential är det istället rationaliseringar som är aktuella, och då får man på sikt överväga hur man kan minska bemanningen.”¹⁸⁰

4.7.3 Extern prissättningsmodell

Prissättningen till kund är i slutändan en lokal förhandlingsfråga för säljaren, men produktgruppsorganisationen har dock ett betydande inflytande över prisnivån. Som stöd i säljbolagens prissättning levererar produktchefen vad som kallas RCPL, *Recommended Customer Price List*, för samtliga produkter som ligger inom ansvarsområdet. Produktchefen fastställer också ett slags alarmnivå under vilken säljbolagen inte tillåts gå utan medgivande från högre instans. RCPL och alarmnivån anger således

¹⁷⁷ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹⁷⁸ Richter, Jens, telefonintervju 2009-05-05

¹⁷⁹ Ibid.

¹⁸⁰ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

det förhandlingsutrymme som primärt lämnas för rabatter i de lokala förhandlingarna med kunden. Större förändringar i råvarupriser eller andra kostnadsdrivare kan påkalla en justering av prisnivån till kund, och då tas en ny RCPL fram av berört produktcenter.¹⁸¹

Listprishöjningar riktar sig i första hand till spotkunder som Alfa Laval inte har löpande kontrakt med. Stora kundprojekt inom PTD och repetitivt köpande kunder inom främst OEM-segmentet i ED har ofta metallklausuler inbyggda i kontrakten som skyddar för avvikelser i pris för titan eller legeringar som annars kan göra Alfa Laval sårbara.¹⁸²

Prissättningen har varit ett av de prioriterade områdena inom koncernen sedan Lars Renström tillträdde som CEO, då Alfa Laval tidigare inte fullt ut dragit fördel av sin marknadsledande position. Prissättningsprojekt bedöms ha varit mycket framgångsrikt och en viktig anledning till koncernens starka resultat.¹⁸³ En väl fungerande prissättning är den enskilt kanske viktigaste uppgiften inom företag med hög exponering mot råvarupriser.¹⁸⁴ Prissättningen är en fråga som kontinuerligt följs upp, exempelvis beskriver Peter Åberg den mycket täta dialog som upprätthålls mellan den regionala ledningen och säljare tack vare den frekventa inrapporteringen av prognoser. Om en säljare förlorar en offererad affär måste detta förklaras och motiveras, dels för att dra lärdom av händelsen, dels för att tidigt kunna identifiera generella brister i prissättning eller erbjudna villkor.¹⁸⁵

4.8 Systemstöd

I Alfa Lavals årsredovisning återfinns en specifikation över koncernens många dotterbolag.¹⁸⁶ Behovet av kommunikation och rapportering mellan bolagen är naturligtvis stort och detta kräver ett väl fungerande systemstöd.

Ett ändamålsenligt rapporteringssystem är avgörande för att kunna administrera Alfa Lavals komplexa organisation. Koncernen har valt bort alternativet med ett gemensamt system med påbyggbara moduler och har istället en rad olika system för olika funktioner och geografiska verksamheter. Det pågår dock en samordning av systemparken för att underlätta integrationen, inte bara inom ekonomisk rapportering utan även inom den allt viktigare styrningen av

¹⁸¹ Bertilsson, Claes, telefonintervju 2009-05-15

¹⁸² Ibid.

¹⁸³ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

¹⁸⁴ Lindskog, Sven, intervju 2009-04-04

¹⁸⁵ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

¹⁸⁶ Alfa Laval (2008), *Årsredovisning*

försörjningskedjorna. I nuläget ackumuleras därför informationsflöden från flera olika system i centrala noder för att skapa viss transparens och öka generaliserbarheten i informationen mellan koncernens regioner och bolag.¹⁸⁷

Movex används företrädesvis i Nordamerika, Västeuropa, Brasilien och Indien, *Scala* framför allt i Latinamerika, Afrika, Östeuropa och Asien med undantag för Kina och Indien. Vidare finns bland annat *Jeeves*, *One4AL* och *BPCS*. Alla systems individuella struktur måste anpassas och samverka för att kunna ge jämförbara siffror och resultat. För fabrikena finns dock ett antal standardsystem som håller på att införas på samtliga enheter.¹⁸⁸ *Management Reporting System* (MRS) är en webbaserad funktion till vilken samtliga dotterbolag skickar in uppgifter enligt standardiserade och fördefinierade formulär. Dessa formulär följer samma struktur som företagets organisation med uppdelningen på segment, divisioner och regioner. Företagen rapporterar in utfall såväl som prognostiserade värden.¹⁸⁹ Inrapporteringen sker av respektive bolags controller och tillvägagångssättet finns noga specificerat och förklarat i koncernens instruktionsbok för ändamålet kallad MISAL (*Management Information System Alfa Laval*), ett regelverk för hur Alfa Laval redovisar och rapporterar. De mätetal som kommer in via MRS enligt riktlinjerna i MISAL är bland annat fullständiga resultat- och balansräkningar, försäljningsrapporter, specifikationer på lager, antal anställda, antalet arbetade timmar och andra KPI:s (*Key Performance Indicators*) av både finansiell och icke-finansiell karaktär.¹⁹⁰

All rapportering avseende order inom Alfa Laval är multidimensionell, och samma dimensioner är tillämpliga oavsett om den rapporterande enheten är ett säljbolag på en lokal marknad, ett center som direkt levererar till en kund eller ett center som fakturerar ett säljbolag som i sin tur fakturerar en slutkund. De fem dimensionerna som används inom koncernen är *produkt* (vilken produkt försäljningen avser), *applikation* (vilken användning produkten har), *kanal* (vilken typ av kund produkten levereras till, Alfa Laval levererar både till slutkund, distributör och systembyggare), *scope* (är främst intressant för eftermarknadsaffären och avser nyförsäljning respektive reservdelsförsäljning) och *marknad* (vilken marknad avsätts försäljningen på). Dessa dimensioner är en del av den standardiserade nomenklatur som finns i *Alfa Laval Sales Information System* (ALSIS), ett uppföljningssystem för försäljningen inom koncernen. Samtliga order inom företaget rapporteras i enlighet med ALSIS och det är med hjälp av detta system som den konsoliderade lönsamheten kan

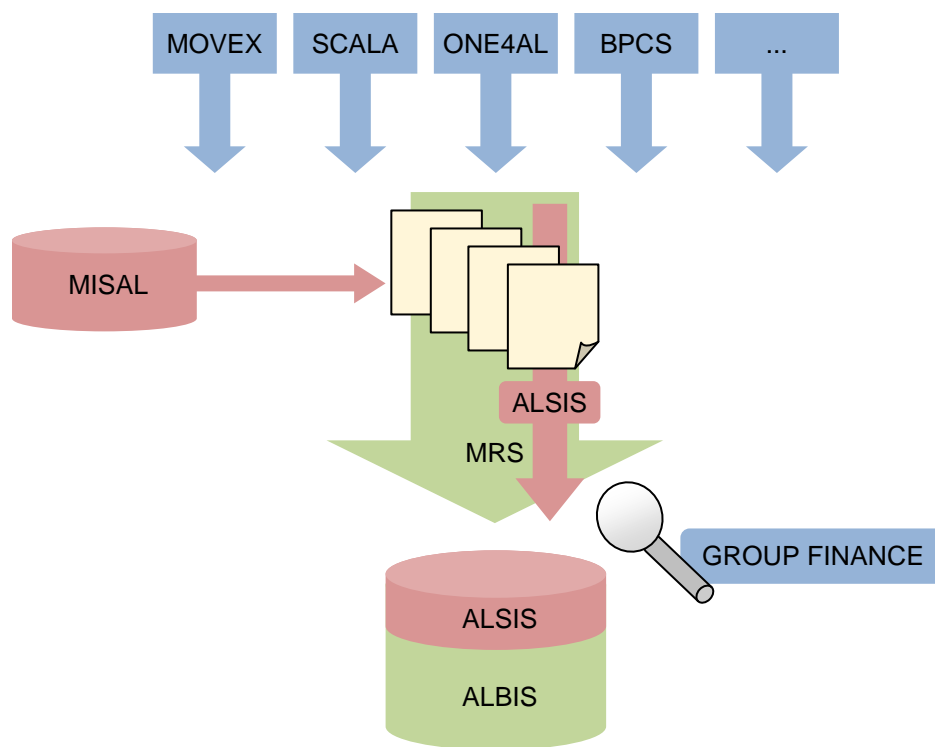
¹⁸⁷ Jacobsson, Maria, intervju 2009-02-27

¹⁸⁸ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

¹⁸⁹ Ibid.

¹⁹⁰ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

mätas då det tydligt går att se och jämföra olika fraktioner inom företaget.¹⁹¹ Hela fenomenet försäljningsstatistik är samlad till ALSIS, som ger en fördefinierad och tvingande klassificering av försäljningsdata, men som också utgör en inrapporteringsfunktion som del av MRS. Också försäljningsdata som aggregerats i *Alfa Laval Business Intelligence System* (ALBIS) benämns ALSIS, varför systemet får beskrivas också som en delmängd av ALBIS.¹⁹² Strukturen redovisas i Figur 4.8.1. När all data har rapporterats in till MRS sker en första kvalitetskontroll av enheten Group Finance på huvudkontoret. Eventuella större felaktigheter av teknisk karaktär upptäcks redan i detta skede. All information överförs sedan till ALBIS där alla formulär samlade från 2001 och framåt finns lagrade.¹⁹³



Figur 4.8.1 *Informationsflödet från lokala system anpassas enligt riktlinjer i MISAL och aggregeras i ALBIS via MRS. ALSIS är som sammanhållen rapporteringskanal en delmängd av såväl MRS som ALBIS.*

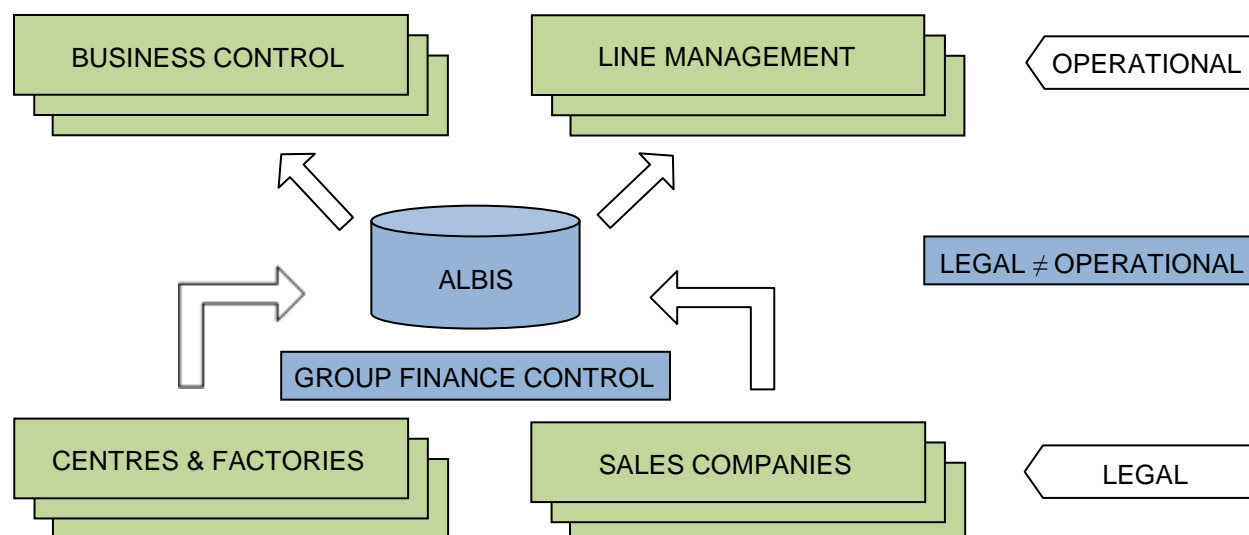
Accessen till ALBIS är noga kontrollerad och vem på företaget som skall ha tillgång till vad avgörs på hög nivå. Typiskt sett har en regionscontroller access till data som rör aktuell region och endast ett fåtal personer i företagsledningen kan tillgå samtlig data. Detta system används vid all

¹⁹¹ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹⁹² Olsson, Dag, telefonintervju 2009-05-25

¹⁹³ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

prognostisering och fungerar mycket väl. I ALBIS omvandlas de i lokal valuta inrapporterade siffrorna till Euro för att främja jämförbarheten.¹⁹⁴ Värdena i databasen ligger sedan till grund för den operationella styrningen då marknader, divisioner och produktlönsamhet kan följas. Med hjälp av dessa värden kan jämförelser göras och slutsatser dras.¹⁹⁵



Figur 4.8.2 *Legala och operationella enheter i Alfa Lavals rapporteringsflöde*

I Figur 4.8.2 ovan framgår ALBIS integrativa roll i rapporteringsflödet samt den tydliga distinktion som råder mellan legala och operationella enheter. Varje legal enhet, som kan bestå av säljbolag, fabriker och distributionscentra i olika konstellationer, har en ekonomiavdelning som hanterar rapporteringen. Styrning och utvärdering av linjechefer och andra med resultatansvar sker emellertid på operationell basis varför omräkning måste ske enligt det *performance sheet* som är aktuellt för situationen. MISAL rymmer ett antal sådana mallar där P1 är en generell operationell resultaträkning medan exempelvis P3 är specifik för fabriker.¹⁹⁶

4.9 Mätning och utvärdering av prestationer

Transparensen som Alfa Lavals system erbjuder och den jämförbarhet som blir möjlig tack vare standardiseringen av inrapporterad data är viktig vid mätning och utvärdering av prestationerna

¹⁹⁴ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

¹⁹⁵ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

¹⁹⁶ Ibid.

inom koncernen. Det blir genomförbart att gå in och kontrollera specifika delar av verksamheten för att göra utvärderingar av deras arbete.¹⁹⁷

4.9.1 Utvärdering inom Operations Division

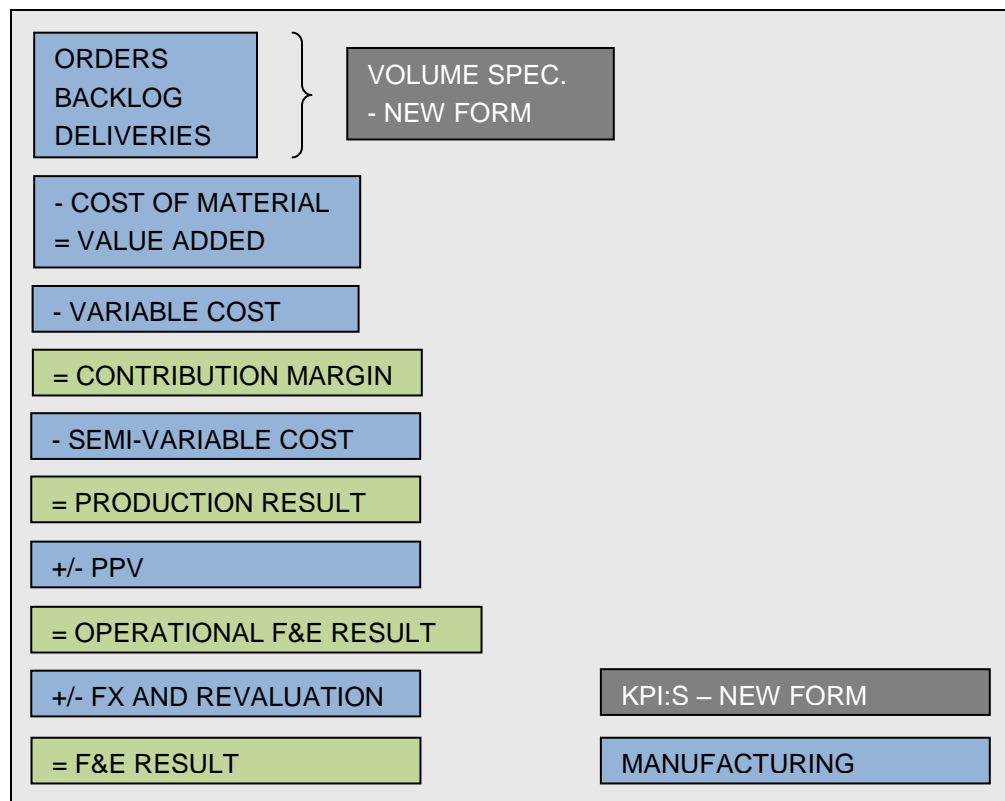
Inom OD förekommer utvärdering på såväl finansiella nyckeltal som andra mer kvalitativa faktorer, dock gäller för alla måttal att det finns tydligt definierade sätt att beräkna dem. De nyckeltal som används jämte de finansiella beskrivs i stycke 4.9.2, men en naturlig kärna i utvärderingen är baserad på det finansiella utfallet. Varje månad jämförs utfall med de finansiella mål som sätts upp bland annat genom *Costing Update*. För samtliga nyckeltal finns det också prognoser som också kan användas för att bättre förstå utvecklingen. Den interna rapporteringen inom OD särskiljer en rad poster som inte framgår i den externa redovisningen. Exempelvis särskiljs som tidigare nämnts PPV, *Purchase Price Variations*, som för varje enhet redovisar den resultatavvikelse som är att hänföra till avvikelser från den fastställda standardkostnaden för råvaror. Produktionsresultatet, som i huvudsak innehåller parametrar som den resultatansvariga kan påverka, och det operationella resultatet som också tar hänsyn till externa kostnadsförskjutningar åtskiljs därför (se Figur 4.9.1). Genom att särskilja resultatavvikelse som beror på rationaliserade processer från den påverkan förändringar i inköpspris ger kan delvis ett viktigt motivationsproblem elimineras. Om enbart ett generellt resultat redovisas kan radikala förändringar i inköpspris göra fastställda mål fullständigt obsoleta, antingen genom att de blir ouppnåeliga eller med lätthet överträffas. I de fallen saknas drivkraften för den ansvariga att ständigt söka förbättringspotential, vilket aldrig riskeras när frukten av sådana ansträngningar tydligt framgår i den lokala resultaträkningen. Figur 4.9.1 visar en schematisk framställning av resultatredovisningen för en fabrik enligt *Performance Sheet 3* eller P3, som finns fastställd i MISAL.¹⁹⁸

Intäktsraden redovisar vad enheten levererat under perioden till fastställd *Factory cost*. Kostnaden för material beräknas enligt den kalkylerade standardkostnaden och differensen är det värde enheten adderat under perioden. Totalt täckningsbidrag för enheten beräknas genom avdrag för rörliga kostnader, och ytterligare avdrag för halvfasta kostnader vilket genererar ett produktionsresultat. Det finns av principiella skäl ingen möjlighet att redovisa fasta kostnader eftersom samtliga kostnader på sikt skall betraktas som rörliga. Produktionsresultatet visar hur effektivt ledningen för enheten lyckats hantera sin kostnads massa och anpassa verksamheten till de förutsättningar som omgivande

¹⁹⁷ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

¹⁹⁸ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

faktorer ger. PPV anger avvikelser mellan inköpspriser och fastställd standardkostnad, och fångar därmed upp den samlade resultatpåverkan fluktuationer i råvarupriser ger enheten. Förskjutningar i globala råvarupriser kan inte påverkas av en lokal fabrikschef, men effektivare upphandlingsprocess, bättre avtal eller billigare komponenter från andra världsdelar kan märkbart påverka posten. Resultatet efter PPV är det operationella resultatet för *Factoring & Engineering*, vilket primärt är det mått fabrikschefer styrs efter. Den påverkan PPV har bortses inte på något sätt, trots att operationella processförbättringar mäts separat. Det slutgiltiga resultatet för enheten beräknas genom att justera för valutaeffekter och omvärdering av lager. Stora inköpsprisförändringar påverkar inte bara kostnadsmassan utan även värdet av lagerfört material. Går priset för rostfritt upp avsevärt justeras därför befintligt lager för detta och motsvarande vid en prisnedgång. Enheterna uppmanas dock inte att använda lagernivåer i spekulativt syfte eftersom det finns centrala enheter som hanterar koncernens samlade exponering mot råvarupriser. För att minska kapitalbindningen skall lokala lager istället ständigt hållas på minsta möjliga nivå med upprätthållen servicegrad. Redovisning av volymer och *KPIs* redovisas enligt separata formulär vilket anges i de grå rutorna i Figur 4.9.1.¹⁹⁹



Figur 4.9.1 Resultaträkning för en fabrik inom OD enligt P3 (MISAL)

¹⁹⁹ Laurén, Joakim, intervju 2009-05-07

4.9.2 Star goals som komplement till finansiella nyckeltal

Inom OD tillämpas också utvärdering baserad på icke-finansiella nyckeltal. Utvärderingen baseras på mätning inom åtta (nio) dimensioner, vilka sammanställs i ett diagram så att ett utfall i enlighet med målsättningen resulterar i en stjärna med ett uppenbart symbolvärde. Detta har också gett modellen sitt namn – *Star goals*.²⁰⁰ Det är inte alldeles ovanligt att stjärnorna är tämligen deformerade men modellen visar tydligt vilka parametrar som är i särskilt behov av förbättring.²⁰¹ Nyckeltalen jämförs också historiskt. Varje producerande enhet värderas efter dimensionerna leveranssäkerhet, konformitet, leveranstid, cykeltid inom produktionen, leveranssäkerhet från underleverantörer, lageromsättningshastighet, kostnadstäckning samt förmåga att genomföra projekt enligt tidplan. För de enheter som implementerat kvalitetsprogrammet *Six Sigma* tillkommer en nionde dimension, DPMO eller *Defects Per Million Opportunities*ⁱⁱ. De olika nyckeltalen beskrivs i korthet i följande tre stycken, baserat på *Manufacturing Star Goals Definition* från MISAL.

Graden av leveranssäkerhet anges i procent och beräknas som kvoten mellan andelen enskilda orderrader som levererats på (eller högst fem dagar föreⁱⁱⁱ) utsatt leveransdag. Det finns ett generellt mål om 95 procents leveranssäkerhet, men enskilda enheter har ännu högre krav.²⁰² Exempelvis kan förseningen av enskilda komponenter få mycket stora konsekvenser för kundens planering i konstruktionen av stora anläggningar. För reservdelar gäller en annan problematik, då behovet kan uppstå oväntat, varför leveranstiden istället blir kritisk för att reducera dyra driftstopp. Beroende på behovssituationen är produkter därför grupperade i huvudsakligen tre kategorier som avgör hur snart efter beställning kunden kan förväntas tillhandahålla en artikel av en viss produkt. Rutinen för tillverkning av varje artikel är därmed relaterad till vilken kategori produkten hör till; för några produkter utformas varje artikel enligt kundspecifikation, för andra tillverkas varje enskild artikel mot inkommen kundorder (vilket gäller majoriteten av produkterna) medan några produkter lagerförs.²⁰³ Det finns således stipulerade leveranstider i något kallat PSA (*Product Supply Agreement*) och nyckeltalet för leveranstider beräknas som kvoten mellan antal leveransbekräftelser för produkter enligt PSA och antal leveransbekräftelser för alla produkter enligt PSA. Nyckeltalet anges som procenttal och förväntas hållas mellan 80 och 90 procent, angivet för YTD (*Year To Date*). Även graden av konformitet anges i procent och beräknas som kvoten mellan antal accepterade

²⁰⁰ Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

²⁰¹ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

²⁰² Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

²⁰³ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

reklamationer under den senaste tolv månadersperioden och totalt antal levererade säljorderrader under samma period.²⁰⁴

Tiden för en produktionscykel är bland annat relevant för kapitalbindningen inom verksamheten, och kan beräknas som kvoten mellan enheter under arbete och antal enheter som levereras under ett år. För att vara användbart som nyckeltal bör emellertid värderingen av färdigställda varor justeras, så att totalt adderat värde under tillverkningen bara upptas till halva sitt verkliga värde eftersom WIP (*Work In Process*) i genomsnitt är till hälften färdigställda enheter. En allt viktigare uppgift för såväl fabrikschefer som ansvariga för distributionscenter är också förmågan att säkerställa en stabil försörjningskedja, varför det finns ett nyckeltal som mäter leveranssäkerheten hos underleverantörerna. Nyckeltalet anges i procent och mäter antalet levererade orderrader DOT (*Deliveries On Time*) de senaste tio veckorna som andel av totalt antal levererade orderrader. Samma tidshorisont gäller vid bedömningen av underleverantörers leveranssäkerhet som för intern. Lageromsättningshastighet mäts som kvoten mellan vad som levererats under den senaste tolv månadersperioden (LTM, *Last Twelve Months*) och genomsnittlig nettovärdering av lagervärdet.²⁰⁵

För att bedöma i vilken utsträckning den ansvariga för kostnadsstället hanterat kostnadsmassan under året används ett nyckeltal som sätter det faktiska utfallet i relation till det i *Costing Update* beräknade. Det bildas då en kvot mellan det faktiskt adderade värdet och det kalkylmässigt adderade värdet, vilket delas med kvoten av faktiskt aktiverade kostnader och kalkylmässiga kostnader. Nyckeltalet beräknas för YTD eftersom *Costing Update* görs helårsvis. Nyckeltalet är utformat för att tillåta den ansvariga att kompensera stigande kostnader med att öka det adderade värdet alternativt att reducera kostnadsmassan vid minskade möjligheter till värdeskapande. Ett värde som understiger ett innebär att kostnadsställets värdeskapande förmåga per insatsresurs varit sämre under året än vad som beräknats i *Costing Update*. Det åttonde nyckeltalet avser förmågan att genomföra projekt på utsatt tid, och beräknas som en kvot mellan antal slutförda projekt inom tidplan LTM och totalt antal projekt som planerats att bli slutförda under perioden.²⁰⁶

Målen inom *Star Goals* sätts årligen och resultaten rapporteras och utvärderas månadsvis. Några nyckeltal såsom leveranssäkerhet mäts både lokalt och konsoliderat så ofta som veckovis. Resultatet för varje produktgrupp görs tillgängligt internt som ppt-presentationer för att jämförelse skall kunna göras mellan relaterade enheter. Det är ledningsgruppen för OD som sätter inriktningen, och målen

²⁰⁴ Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

²⁰⁵ Ibid.

²⁰⁶ Ibid.

bryts sedan ned inom de olika produktgrupperna till att gälla enskilda fabriker och sites. Målen är den nivå OD siktar mot under tolv månadersperiod och därmed oberoende av prognoserna, som är uppdaterade bedömningar av det troliga utfallet. Målen ligger därför fast trots att prognoserna justeras vid fyra tillfällen under tolv månadersperioden.²⁰⁷ Flera andra jämförbara företag som arbetar med rullande prognoser sätter också målen helårsvis, exempelvis Höganäs som är den globalt ledande tillverkaren av metallpulver. Mål sätts för en tolv månadersperiod och utvärderas genom månadsvisa *reviews* mot bakgrund av prognostiserat och faktiskt utfall samt den prognostiserade framtiden.²⁰⁸

Naturligtvis påverkar omständigheterna ändå hur bedömningen görs av måluppfyllelsen inom Alfa Laval, exempelvis är det närmast omöjligt att undvika en glidning mot ökade leveranstider om efterfrågan plötsligt ökar väldigt kraftigt på en specifik produkt. Det handlar dock fortfarande om att så snart som möjligt anpassa verksamheten för att åter nå önskvärda nivåer.²⁰⁹

4.9.3 Utvärdering inom försäljningsdivisionerna

Målen som ligger till grund för utvärderingen inom försäljningsdivisionerna sätts på årsbasis och består av fasta finansiella nyckeltal som sätts i samråd mellan ledning, divisions- och regionsansvariga samt mellanchefer. Då målen har satts ansvarar sedan mellancheferna för att bryta ned dessa till passande delmål för sin enhet.²¹⁰

Eftersom att samtlig operationell data kan kopplas till såväl segment, produkttyp som region finns mycket goda möjligheter till utvärdering och analys inom Alfa Laval. Ett antal viktiga utvärderingsmått som är generella för samtliga verksamheter inom ED och PTD:²¹¹

- Resultatmättet *Profit Factor* (PF) är kvoten mellan konsoliderad bruttomarginal (BM) och kostnaden för utvalt område. Detta resultatmått talar om hur många gånger företaget genererar BM i relation till exempelvis det segment som utvärderas. En PF på 1 innebär att BM enbart täcker segmentets kostnader vilket självfallet är ohållbart. Alfa Laval avser att inte understiga en PF på 2,2 vilket erfarenhetsmässigt ger en aggregerad rörelsemarginal på koncernnivå på 12-13 procent.

²⁰⁷ Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

²⁰⁸ Lindskog, Sven, CFO (Höganäs), intervju 2009-04-04

²⁰⁹ Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

²¹⁰ Olofsson, Gabriella N., telefonintervju 2009-05-26

²¹¹ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

- Kassaflödesmättet *Net Days Sales Outstanding* (NDSO). Detta mått beskriver exempelvis nettokapital, kundfordringar och betalningsförskott i relation till försäljningen uttryckt i dagar.
- Mått på såld volym, granskning av huruvida volymmålen är uppnådda.

Det måste alltid finnas resultat-, kassaflöde- och volymmått vid utvärdering, annars finns det en stor risk att siffrorna manipuleras. Det är lätt att förbättra resultatet om betalningsvillkoren ignoreras, ökas kapitalbindningen så kommer ofta stora volymer och goda resultat men det kostar också mycket pengar och därmed försämras avkastningen för företaget. Samtliga tre mått måste därför verka parallellt och mål gällande dessa variabler skall alltid finnas.²¹² Utöver dessa tre kan specifika nyckeltal sättas för enskilda enheter eller regioner då ledningen sett tydliga brister för just den verksamheten. Exempel på detta kan vara att ett dotterföretag måste öka sina marginaler eller sin eftermarknad.²¹³

Vid utvärdering av regionernas försäljning uppstår en särskild utmaning för Alfa Laval, detta till följd av att produktionen endast sker i ett antal fabriker samt att företaget många gånger väljer att göra upp affären och skeppa beställningen från exempelvis det svenska kontoret istället för de regionala säljkontoren av legala skäl och för att genom exportgarantier och svenska banker minimera den finansiella risken. Den eventuella vinst som en produktionsanläggning eller ett distributionscenter genererar då det lokala säljbolaget köper varan syns inte på den regionala resultaträkningen. Det är dock det lokala säljbolaget som fått igenom affären och därför skall de också få erkännande för denna vinst. I den geografiska dimensionen är därmed konventionella resultat- och balansräkningar förhållandevis irrelevanta. Mätningen i den geografiska dimensionen måste därför göras på ett annorlunda sätt, nämligen genom att mäta den konsoliderade verksamheten i området. För att se hela lönsamheten i verksamheten måste Alfa Laval se vad affären genererat i bruttovinst. Hela marginalen måste därför vara synlig för köparlandet, såväl den lokala marginalen som den från fabriken. Detta förhindrar komplikationer med interna förhandlingar. Matrisstrukturen möjliggör den öppenhet som krävs för detta arbete och PF, NDSO och volymmått (i den regionala dimensionen kallat *Country Performance*) kan räknas ut och därmed kan den regionala verksamheten utvärderas.²¹⁴

²¹² Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

²¹³ Ibid.

²¹⁴ Ibid.

4.9.4 Benchmarking

Alfa Laval standardiserade rapporteringsvariabler och terminologi är till stor hjälp då bolaget använder sig av benchmarking. På regionsnivå kan exempelvis alla säljbolagen inom ett segment benchmarkas. Utvärderingar görs för att besvara frågor om vem som presterar bra och varför. Om likartade marknader eller säljbolag identifieras som uppvisar stora skillnader i framgång kan sådana utvärderingar ge en fingervisning om vilka förändringar som kan implementeras för att förbättra resultatet och lösa eventuella problem.²¹⁵ Eftersom även exempelvis koncernens fabriker, ekonomifunktioner med mera har enhetliga utvärderingssystem underlättas benchmarking. Resultaten av benchmarking publiceras kontinuerligt och det skall inte råda någon tvekan om vem som presterar bäst och vem som har en mindre lönsam verksamhet.²¹⁶

Olika utbyten finns etablerade för att säkerställa intern spridning av *best practice*, exempelvis jämförs regelbundet de nordiska bolagens ekonomichefer för att identifiera goda exempel. Delvis är dessa initiativ relaterade till koncernens satsning på Lean-Six Sigma, där så kallade *black belts* förekommer inom ekonomifunktioner eller administrationen för välfungerande flöden. Fungerar en särskild resurs väl i Kolding används den även i projekt i exempelvis Lund eller Tumba för att aktivt lära från de i koncernen som är duktiga inom olika områden.²¹⁷

Som del av Alfa Laval's förbättringsprogram *World Class Journey* tar koncernen också hjälp av extern benchmarking. Det är främst företag som utmärker sig inom ett särskilt område som följs upp, och olika nätverk och forum används för utbyte med kollegor på andra industriföretag. Exempelvis kan produktionschefer på olika industriföretag som inte direkt konkurrerar med varandra berika respektive verksamhet mycket genom erfarenhetsutbyte. Det är dock den interna benchmarkingen som är mest strukturerad.²¹⁸

²¹⁵ Åberg, Peter, intervju 2009-05-06

²¹⁶ Hermansson, Arne, intervju 2009-05-05

²¹⁷ Laurén, Joakim, telefonintervju 2009-05-25

²¹⁸ Ibid.

4.10 Framtida förändringar i prognosarbetet

Alfa Lavals ledning diskuterar aktivt att förskjuta cykeln för rapportering av prognos gentemot bokslut jämfört med idag.

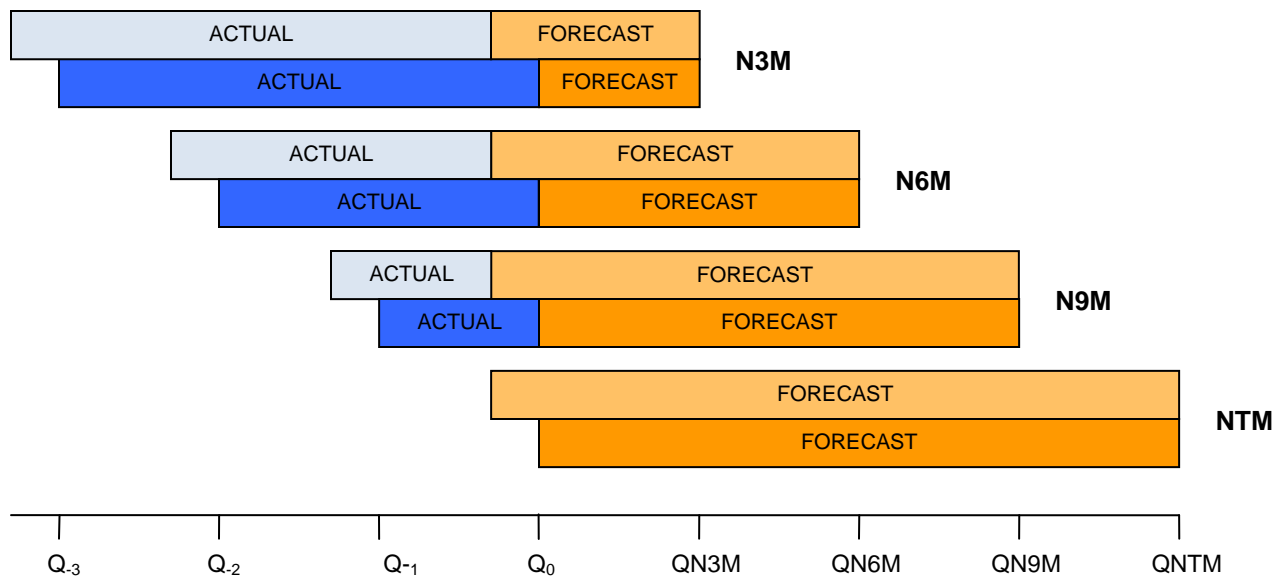
Idag rapporteras bokslut sex dagar efter månads slut. På den åttonde dagen, det vill säga två dagar senare, rapporteras prognosen från divisions- och regionsperspektiv in. Innehållet i prognoserna är således inte känt när bokslutet presenteras vilket är en nackdel exempelvis när materialet delges för marknaden.

Det nya förslaget innebär en förskjutning av prognoserna så att de är färdigställda redan innan det avslutande bokslutsarbetet påbörjas. Detta skulle innebära en snabbare återkoppling och möjlighet att kommunicera en väl underbyggd framtidsutsikt till investerare och andra intressenter redan i samband med bokslut.²¹⁹

Det som har föranlett nuvarande ordning är att resultatet från innevarande kvartal inte är sammanställt förrän efter bokslut. Den föreslagna lösningen är därför att sträcka prognosen till tretton månader så att den borte tidshorisonten är oförändrad jämfört med nuläget, men att resultatet för innevarande månad prognostiseras istället för att invänta det faktiska utfallet. Divisionerna och regionerna kommer således att för N6M väga in utfallet från endast de första två månaderna i kvartalet samt sista månaden i föregående kvartal i stället för att enbart inkludera det senaste kvartalet. Det är alltså forecasten som förlängs en månad så att exempelvis N3M innehåller fyra månader i stället för tre. Figur 4.10.1 visar tydligare strukturen där det befintliga upplägget framgår av de nedre staplarna i paren medan de ljusare staplarna motsvarar det nya upplägget.²²⁰

²¹⁹ Thuresson, Thomas, intervju 2009-04-15

²²⁰ Ibid.



Figur 4.10.1 Modell över föreslagen ändring av prognosystemet. De övre staplarna i varje par motsvarar den föreslagna modellen medan de undre följer nuvarande struktur för prognostisering.

4.11 Noter

ⁱ Direkt material svarar för ca 70 procent av kostnaderna och metaller utgör ca 60 procent av direkt material.

ⁱⁱ DPMO, eller NPMO (*Nonconformities Per Million Opportunities*), är ett vedertaget konformitetsmått inom arbetsmetoderna för *Six Sigma* och definieras som kvoten mellan antalet identifierade defekter $\times 1\,000\,000$ och totalt antal möjligheter till defekter. Nämnaren beräknas genom att multiplicera antalet tillverkade enheter med det antal möjliga felkällor man fastställt per enhet. Måttet skiljer sig såtillvida från förenklade konformitetsmått genom att varje defekt registreras även då enheter har multipla fel.

ⁱⁱⁱ Koncernens gemensamma inköpsfunktion definierar intervallet för godtagbar leveranssäkerhet som noll till fem dagar före utsatt leveransdag.

5 Analys

5.1 Planering och resursallokering

5.1.1 Behovet av styrning

Det är uppenbart att ett av budgeteringsprocessens viktigaste syften är som planeringsverktyg för verksamheten. De finns mycket få processer inom ett företag som kan genomföras utan något inslag av planering och ofta förutsätts en viss långsiktighet. Det är exempelvis svårt att på ett avgörande sätt förändra kapacitetstaket i tillverkningen, varför bland andra Merchant och van der Stede lyfter fram dimensioneringen av produktionsapparaten som en avgörande komponent i den planering budgetering innebär. De diskussioner som leder fram till sådana beslut ger också enligt Drury ett värdefullt bidrag genom att fästa uppmärksamheten på framtida utmaningar och därmed skapa en större framförhållning inom verksamheten. Naturligtvis föreligger behovet av sådan framsyn även inom ett företag som inte budgeterar, men helt i enlighet med vad Player erfar från American Express upplevs verksamheten inom Alfa Laval ha blivit mer framåtblickande sedan införandet av rullande prognoser. Genom att prognosarbetet är mer frekvent återkommande än den årliga budgetprocessen upprätthålls en kontinuerlig dialog om framtiden som skapar en naturlig medvetenhet om nödvändiga justeringar av koncernens inslagna riktning. Betydelsen av att verksamheten inte på samma sätt kan slå sig till ro med de ramar budgeten ger, utan istället kontinuerligt upprätthålla ett framtidsperspektiv betonas av flera respondenter i studien. Att en fastställd budget kan ge en konserverande verkan under perioden mellan två budgetprocesser är också något som uppmärksammas av Wallander.

5.1.2 Dimensionering och kostnadskontroll

Dimensioneringen av olika verksamhetsgrenar inom Alfa Laval utgår alltid från en framåtblickande bedömning som grundar sig dels i den stora mängd prognoser som inhämtas, dels i samlade bedömningar av framtiden från olika nyckelfunktioner inom koncernen. Med utgångspunkt i den nuvarande situationen bedöms därefter om resursbehovet är tillfredsställt eller om verksamheten bör expandera eller reduceras. Detta sammanfaller till stor del med det koncept Hansen, Otley och van der Stede beskriver för aktivitetsbaserad budgetering (ABB, se vidare avsnitt 3.5), som också utgår från en prognostisering av försäljning och ser till vilka anpassningar av nuläget som är nödvändiga

utifrån ett processperspektiv. Dock föreligger en väsentlig skillnad i att varje planerad aktivitet sedan summeras till en konsoliderad operationell budget som prissätts för att skapa en budget i finansiella termer, vilket inte sker på Alfa Laval som aldrig upprättar ett sådant samlat dokument. De finansiella konsekvenserna är däremot på ett tydligare sätt närvarande i dimensioneringsprocessen inom Alfa Laval än vid aktivitetsbaserad budgetering.

Costing Update är den process som bär störst likheter med en traditionell budgeteringsprocess, exempelvis utformas den på årsbasis för att gälla oförändrad under denna period med endast få undantag. Ett viktigt resultat från processen är *Factory Cost Level*, som fastställer internpriser för all handel med produkter inom koncernen. Stora kostnadsvariationer kan uppstå under året avseende materialpriser och därmed skapa förskjutningar enligt samma princip som föranleder Wallander med flera att rikta skarp kritik mot budgetering, nämligen oförmågan att med någon säkerhet förutsäga framtiden. Dock motiverar bland annat koncernens CFO Thomas Thuresson fasta internpriser utan vinstpåslag med att komplexiteten i ett system som väger in momentana prisförändringar skulle förhindra den interna uppföljning som idag sker, vilket naturligtvis är en viktig aspekt. Två väsentliga skillnader mot en vanlig budget kan emellertid identifieras gällande *Costing Update*, dels är priserna till externa kunder inte omedelbart beroende av *Costing Update* varför de asymmetrier som kan uppstå endast är interna och således inte äventyrar det konsoliderade resultatet, dels är systemet endast en *utgångspunkt* för verksamheten och klara direktiv finns uttalade att exempelvis frånga de formulerade volymmålen om det kommer externa signaler på att efterfrågan förändrats. Även om det ursprungliga resultatet av processen därför är mycket snarligt en budget finns det alltså avgörande skillnader i hur materialet hanteras under året. Det problem Player anger som det allra främsta vid upprättande av en årlig budget är att det utgiftsutrymme enskilda chefer tilldelas betraktas som absolut och oinskränkt. Även den av Wallander beskrivna benägenheten att fördröja åtgärder genom att uppfatta förändringar som temporära avvikelser tangerar samma beteende. Eftersom ansvariga chefer inom Alfa Laval uttryckligen förväntas justera verksamheten efter verkligheten när denna avviker från fastställda volymmål elimineras delvis dessa problem, och dåliga resultat kan aldrig försvaras med att enheten för ett år sedan ålagts att producera en volym som var större än den efterfrågade. Planeringsprocessen kan således sägas kulminera i *Costing Update* men resursallokering uttryckt i fixerade pekuniära tal som är giltiga under hela året förekommer alltså inte.

5.1.3 Investeringar och produktutveckling

En funktion med avgörande inflytande för planering och resursallokering inom Alfa Laval är de *Product boards* som ansvarar för olika produkttyper. Redan den tvärfunktionella sammansättningen antyder betydelsen då samtliga organisatoriska element är representerade och flera av koncernens ledande befattningshavare räknas till ledamöterna. Jämte koncernledningen är de såvitt författarlaget erfar de enda operativa organen som har en tidshorisont längre än tolv månader, eftersom de utformar produktplaner och beslutar om betydande utvecklingsprojekt med större ledtider. Den bärande principen vid sådana investeringsbeslut är att goda satsningar skall genomföras vid mest lämpliga tillfälle, vilket skiljer sig påtagligt från de restriktioner ett budgeterande företag ofta har. Det formuleras mycket starkt från bland andra koncernens CFO att goda initiativ aldrig skall begränsas eller fördröjas i betydande grad av tidigare fattade beslut, utan utvärderas på projektets egna meriter. Wallander är en stark förespråkare av en investeringsbedömning som löper fristående från budget och andra långsiktiga planeringsmekanismer för att kunna fatta beslut så nära inpå genomförandet som möjligt. Det stämmer också med vad Hope och Fraser beskriver som den tredje mekanismen för resursstyrning; genom möjligheten till snabba beslut riskerar inte viktiga projekt anpassas till någon årlig cykel. Eftersom befogenheten att besluta om mindre avgörande utvecklingsbeslut är delegerad till forsknings- och produktchefer inom varje organisation sker också löpande resursfördelning på ett förenklat sätt enligt den fjärde resursstyrningsmekanism Hope och Fraser beskriver.

Den integrativa sammansättningen av *Product boards* och dess operativa placering bör reducera inslaget av politiskt spel vid viktiga beslut, vilket bland andra Wallander menar att väsentliga beslutsunderlag annars präglas av. I en grupp som omfattar samtliga divisioner och även koncernledningen är det sannolikt svårt att vinna genomslag för en politisk agenda med tydliga särintressen, inte minst då *Product board* genom matrisorganisationen inte är operationellt involverade i vare sig produktion eller försäljning.

5.2 Samordning och kommunikation

5.2.1 Prognoser

Den traditionella budgeteringsprocessen bidrar till att information kommuniceras öppet inom organisationens samtliga led. Detta leder enligt Bergstrand till en ökad förståelse mellan enheterna

och i större utsträckning att de gemensamt strävar efter att uppnå resultat som främjar företaget i sin helhet.²²¹ En liknande dialog rörande framtida förväntningar samt avstämning av utfall inom företaget uppstår emellertid också till följd av det kvartalsvisa prognosarbetet inom Alfa Laval, och dessutom med kortare intervall.

De anställda får därmed mer frekvent tillgång till aktuella siffror och därmed en bättre uppfattning om företagets situation. Såväl divisions- som regionschefer och controllers besöker med täta intervall enheter inom sitt ansvarsområde för att stämma av och kontrollera att arbetet fortlöper, vilket ger en nära förståelse för det operationella arbetet. Eventuella felaktigheter kan snabbare korrigeras jämfört med tidigare och på så sätt förhindras verksamheten gå i en oönskad riktning. Ledningen får också genom de kvartalsvis rullande prognoserna en väl underbyggd förståelse för tillståndet i verksamheten och också en god fingervisning om vilka trender som är relevanta avseende företagets framtid. Det är tänkbart att ledningen kan dra nytta av denna snabba återkoppling från den operativa verksamheten vid förvärv av företag, som är en viktig komponent i koncernens tillväxtstrategi. Med framåtblickande prognoser torde strategiska förvärv kunna identifieras tidigare istället för att upptäcka behov baserat på analysen av årliga utfall.

Enligt Hope och Frasers kriterier för Beyond budgeting måste det vara möjligt att anpassa tillverkningen efter fluktuationer i efterfrågan, vilket förutsätter en nära koppling mellan försäljning och produktion.²²² Detta föranleder enligt Wallander många att tro att bolag med en divisionaliserad struktur som särskiljer försäljning från produktion skulle ha särskilt svårt att frigöra sig från budgeten.²²³ Alfa Laval har valt att lösa det genom att skapa produktgruppsorganisationen (beskriven i stycke 4.5.3) som ett gränssnitt som säkerställer en kommunikation mellan OD och säljdivisionerna. Försäljningsbolagens prognoser är avgörande för produktgruppsorganisationens bedömning av verksamhetsvolymen det närmaste kvartalet. Som tidigare nämnts fastställs en årlig produktion genom *Costing Update*, vilket liknar förfarandet vid budgetering, men genom att nya prognoser tas fram varje kvartal ges löpande anvisningar till OD om justeringar relativt fastställd volym. Prognoserna tjänar därmed ett syfte för att uppnå en samordning mellan försäljningsenheternas efterfrågebedömning och hur OD även på kortare sikt dimensionerar inköp, produktionstakt och antal personaltimmar. Det är signifikativt att det inte finns några fasta kostnader inom Alfa Lavals redovisning. Möjligheten att anpassa kostnadsmassan inom produktionen är

²²¹ Bergstrand (2003)

²²² Hope och Fraser (2004)

²²³ Wallander (1999)

väsentlig och två komponenter är avgörande för tiden för anpassning av kapacitet, dels den faktiska omställningstiden men också den reaktionstid som löper mellan en förändring av efterfrågan och vidtagande av åtgärd.



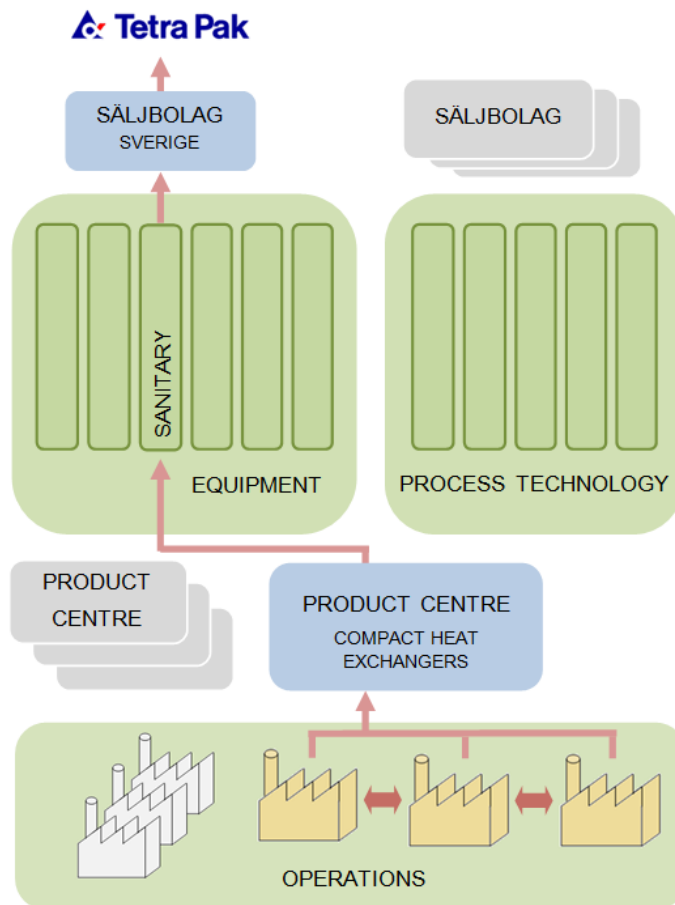
Figur 5.2.1

Genom att skapa en effektiv samordning minskar Alfa Laval fördröjningen till åtgärd och följaktligen också reaktionstiden. Viktigt att beakta är att en reducerad reaktionstid inte äventyrar målsättningar för ledtider och leveranssäkerhet, och heller inte förutsätter någon ökad kapitalbindning i råvaru- eller färdigvarulager vilket forcerade omställningar kan göra.

Detta är alltså en strategi för att skapa en mer anpassningsbar organisation som delvis kompenserar för att tillverkningsverksamheten som sådan är jämförelsevis trögrörlig. Särskilt intressant är en sådan ansats mot bakgrund av Bergstrands teori om prognosverktygets lämplighet för verksamheter med stor handlingsfrihet, eftersom en strävan att minska tiden för anpassning också är en väg att öka handlingsfriheten. En effektiv samordning som baseras på prognoser ökar således i viss mån handlingsfriheten och därmed också som en självförstärkande process värdet av de rullande prognoserna som styrinstrument enligt Bergstrands modell.

Eftersom bemanningen av olika *Product boards* inom företaget är tvärfunktionell och till stor del gemensam säkerställs ett holistiskt perspektiv och inte minst en enhetlig bedömning av olika investeringsobjekt, vilket är väsentligt när det inte föreligger några i förväg uppdragna planer för

vilka investeringar som skall genomföras under en period. Om en gemensam bedömningsgrund inte nyttjas riskeras en snedvridning av utvecklingen då inte de totalt sett bästa projekten genomförs. Som knutpunkt i verksamheten blir *Product board* också viktigt för att kommunicera vad som pågår inom koncernen till de ansvariga för de olika organen i organisationen. Därmed växer också den förståelse för den övriga verksamheten fram som Drury menar att budgeteringsprocessen normalt skapar.



Figur 5.2.2 Exempel på varuflödet för att fullfölja en order

För att exemplifiera den komplexitet som präglar verksamheten visas i Figur 5.2.2 ett exempel på varuflödet knutet till en order från Tetra Pak i Lund. Ordern är knuten till kundsegmentet *Sanitary*, som ett av de fem segmenten inom ED. Produkten i exemplet är en kompakt tubvärmväxlare och följaktligen är exempelvis den rekommenderade prisnivån fastställd av det produkt center som ansvarar för kompakta värmväxlare. Segmentet *Sanitary* leverar till säljbolag i hela världen och

hanterar produkter som är knutna till en rad andra produkt center. Inom OD finns ett begränsat antal fabriker som kan tillverka komponenten, i exemplet tre stycken. Det torde stå klart för läsaren att antalet tänkbara kombinationer inom verksamheten är enormt vilket ställer mycket speciella krav på dynamiken i styrsystemet om en överblick och samordning skall kunna upprätthållas.

5.2.2 Informationssystem

Alfa Laval har ett systemstöd med en avgörande betydelse för informationsspridning och överblick. Det är genom den gemensamma redovisningsramen en konsoliderad bild av verksamheten utkristalliseras för segmenten, divisionerna och de geografiska regionerna. Materialet skapar underlag för de konstruktiva dialoger som sker på varje ansvarsnivå, och genom det detaljerade regelverket MISAL skapas ett allmänt ramverk som ger stora möjligheter till jämförelser mellan snarlika enheter och funktioner. För att underbygga en förståelse och samsyn avseende verksamheten menar Daum att det är väsentligt att företag som går Beyond budgeting besitter ett överskådligt och transparent informationssystem, som ersätter budgetens funktion som informationsbärare i organisationen. Frånvaron av en budget kan på så sätt sägas framtvinga en ökad dialog för att uppnå en samordning utan det ramverk budgeten ger.

Wallander varnar för risken att skapa förvirring genom ogenomtänkt informationsspridning och manar istället till ett noggrant urval av vilken information som görs tillgänglig som alltid beaktar relevansen för mottagaren. En sådan risk torde knappast föreligga inom Alfa Laval då tillgången till information är strikt reglerad. Den samlade rapporteringen som samlas i ALBIS är huvudsakligen tillgänglig för ledningsfunktioner i sin dialog med underlydande enheter och det horisontella informationsutbytet är genom formella kanaler är begränsat. Det är ett vertikalt informationsflöde som dominerar, vilket bör säkerställa att felaktiga tolkningar undviks, men samtidigt begränsas helhetssynen för alla de chefer som har resultatansvar men som inte tillhör den lilla gruppen ledande befattningshavare. En sådan centralisering av informationstillgången kan uppfattas som ett avsteg från det bemyndigande och decentralisering som Beyond budgeting baseras på. Den omfattande reglering av rapporteringen som utvecklats för att ur samordningssynpunkt skapa bättre jämförbarhet och kontroll inom koncernen ger samtidigt mycket små möjligheter för enskilda enheter att utforma egna administrativa rapporteringsrutiner. Om Hope och Frasers tillstyrkan av autonomt verkande enheter tolkas som att omfatta även sådana funktioner innebär det således en påtaglig skillnad mellan Alfa Lavals arbetsmetoder och principerna för Beyond budgeting.

5.3 Målsättning

En budget ger genom de i detalj nedbrutna intäcks- och kostnadsposterna tydliga målsättningar för verksamheten som gör detaljstyrning överflödigt och underlättar därmed en decentraliserad organisering. Målen är liksom budgeten absoluta och fasta för den period budgeten avser, normalt sett tolv månader. Också Alfa Laval har absoluta mål som gäller under ett års tid men de formuleras naturligtvis inte genom en budget. Inom koncernen förekommer en betydande variation i vilka måldimensioner som används eftersom syftet med de olika verksamheterna skiljer sig åt. Dock är processen för målsättning mycket snarlik den Ax, Johansson och Kullén beskriver för budgeterande företag då ledningen sätter övergripande mål som operationaliseras genom att successivt brytas ned av underlydande chefer. Detta innebär att de resultatansvariga formulerar detaljerade mål för sin verksamhet baserat på de övergripande mål de är ålagda samt de förutsättningar som kommuniceras genom prognoserna. Enligt Hope och Fraser bör de uppskattningar enheterna gör genom prognoserna inte användas för att formulera mål då detta riskerar att ge upphov till att enheterna medvetet underskattar sin kapacitet. Alfa Laval avviker alltså från denna princip inom Beyond budgeting, men en omfattande uppföljning av prognoserna samt en kontinuerlig insyn i den lokala verksamheten uppges ge tillräckliga möjligheter att upptäcka sådana tendenser.

Hope och Fraser rekommenderar också relativa och löst satta mål som sätts i relation till konkurrerande verksamheters resultat. Hansen, Otley och van der Stede menar att jämförelsen också kan göras i relation till jämförbara enheter internt genom benchmarking. Inom Alfa Laval förekommer benchmarking i utvärderingssyfte (se vidare stycke 5.5) samt för att positionera vilken kravnivå som är tänkbar för olika funktioner, men eftersom i stort sett enbart absoluta mål används som inte omedelbart är relaterade till andra enheters prestation skiljer sig företaget alltså helt mot gängse norm inom Beyond budgeting.

Målsättningen inom försäljningsverksamheten baseras främst på tre nyckeltal för att stävja suboptimering. Nyckeltalen NDSO, PF och konsoliderad volym (*Country performance*) bär tydliga drag av DuPont-modellen, och genom att innefatta total omsättning, kapitalbindning och marginal i målsättningen säkerställs att målen styr mot bästa möjliga lönsamhet. Specifika mål förekommer i enskilda fall inom försäljningsverksamheten baserat på *best practice* genom benchmarking, vilket ligger i linje med ovanstående principer inom Beyond budgeting. Samtliga mål inom försäljningen är av finansiell karaktär och utelämnar således mjukare kvalitativa aspekter.

Inom OD används både finansiella och icke-finansiella måldimensioner. Samtliga mål är dock kvantitativt formulerade men kan till sin karaktär liknas vid Balanced Scorecard. De mål som inte avser finansiella tal ryms inom systemet *Star Goals* (se vidare stycke 4.9.2) och passar väl in under kundperspektivet och det interna processperspektivet inom Kaplan och Nortons modell för Balanced Scorecard.

Även internprissättning baserad på standardkostnad innebär en tydlig målsättning för den tillverkande enheten eftersom kostnadsavvikelser från fastställd *Factory Cost Level* direkt belastar det egna resultatet. För att aktivt kunna arbeta med standardprissättningen som ett verktyg för målsättning i budgeteringsprocessen betonar Ax, Johansson och Kullvén betydelsen av en fullgod kostnadsredovisning, och Alfa Laval's mycket mångfacetterade redovisning i kombination med benchmarking inte minst av overheadkostnader bör ge ett utomordentligt underlag vid fastställande av framtida kostnadsnivå. Eftersom funktionen som fastställer standardkostnaden inte heller tillhör den tillverkande enheten begränsas risken för *gamemanship* vid målsättningen.

Mål kan knytas till specifika projekt vilket används som signal för långsiktiga satsningar, vilket skett bland annat inom prissättning och time-to-market. Detta är ett sätt för ledningen att lyfta frågor som bedöms väsentliga men som inte ryms inom de ordinarie målstyrssystemen.

5.4 Ansvarsfördelning och motivation

Alfa Laval har en matrisorganisation med tydligt avgränsade ansvarsområden. Primärt finns en uppdelning mellan divisioner och regioner, där man på divisionsnivå skiljer mellan försäljning och å andra sidan inköp, produktion och distribution. Det finns ansvar knutet till varje produktgrupp för exempelvis produktutveckling, men för varje produkt föreligger också en ansvarsfördelning avseende geografisk region, kundsegment och produktion. Varje ansvarsområde är väl definierat och delvis rensat för påverkan från omvärldsfaktorer som inte kan påverkas av den resultatansvariga. Detta ligger helt i linje med den kontrollerbarhetsprincip Merchant och van der Stede beskriver, och är sällsynt väl implementerad inom Alfa Laval. Praktiskt taget all yttre påverkan genom förändrade omvärldsförhållanden kan på olika sätt särskiljas från redovisade resultat, vilket gör det mycket svårt att frånsvara sig ansvar för det operativa utfallet. Ansvarstagande upplevs av författarlaget vara en central aspekt inom Alfa Laval, och att personalen präglas av ett långsiktigt perspektiv visar sig exempelvis i att samtliga av de befattningshavare som intervjuats i studien har en lång bakgrund inom koncernen. Fallföretaget bekräftar därmed teorin då Hope och Fraser pekar på en ökad

motivation till följd av att det lönar sig att prestera sitt yttersta, och även Libby och Lindsay ser en klar koppling mellan ansvarstagande och motivation.

Det finns en tydlig kärna inom varje ansvar och i möjlig mån skall hänsyn inte behöva tas till andra faktorer. Exempelvis hanteras legala och redovisningsmässiga faktorer centralt för att på bästa sätt utnyttja koncernens möjligheter, medan operationella beslut i högre grad ligger under enskilda enheter. Detta är i enlighet med exempelvis vad Libby och Lindsay förespråkar, då operativa chefer bemyndigas att fatta beslut i frågor som vinner på en omedelbar närhet till marknaden. Även om de i likhet med Hope och Fraser förvisso talar för en mer långtgående decentralisering än vad som är fallet för Alfa Laval bortser de inte från att centralt givna ramar som inskränker enhetschefers handlingsfrihet är nödvändiga. I budgeterade företag begränsas ofta ansvaret som Samuelsson beskriver av de ramar budgeten ger, men Alfa Laval har istället fristående verktyg för detta syfte.

Säljbolagen har en frihet att förhandla om priser, men det finns generella och koncerngemensamma rekommenderade listpriser (RCPL) som utgångspunkt och det finns också från produktgruppsorganisationen givna golv för försäljningspriset under vilket säljare inte får gå utan särskilt medgivande. På så sätt säkerställs att ordern inte sänker säljarens *Profit factor* till en oacceptabel nivå. På samma sätt ges resultatansvariga inom OD frihet att hantera sin kostnads massa med utgångspunkt i *Costing Update* och de prognoser som levereras kvartalsvis under året.

5.5 Uppföljning och utvärdering

5.5.1 Uppföljning av prestationer

Inom traditionell budgetering liksom i extern redovisning föreligger ett starkt kalenderårsfokus, som även präglar Alfa Laval. Systemet med rullande prognoser tillåter således inte koncernen att helt avveckla detta synsätt, och det finns även andra externa aspekter som måste tillgodoses i uppföljningsprocessen. Som multinationellt företag kontrollerar koncernen en mängd legala enheter, som har att följa olika skatte- och redovisningsregler men också nationella regler för konkurrens och produktansvar. Alfa Laval baserar dock inte sina operationella utvärderingar på dessa underlag och styr heller inte efter dem, utan tvärtom hanteras exempelvis skatteeffekter i hög grad centralt av Group Finance. Inrapporteringen till redovisningssystemet är emellertid standardiserad så de legala enheternas material kan konsolideras till operativa entiteter som bildar underlag för utvärdering.

Prestationsutvärderingen följer mycket tydliga hierarkier där varje led kan följas till koncernens CEO och CFO vilket tyder på en centralisering av uppföljningsarbetet. Exempelvis följs varje säljare kontinuerligt upp genom säljplaneringsverktyget *Accelerator*, och via regioner och segment rapporteras de konsoliderade uppgifterna till högsta ledningen. Vid uppföljningen ställs synnerligen höga krav på en överensstämmelse avseende den mest kortsiktiga prognosen N3M och det verkliga utfallet, men även N6M förväntas i annat än undantagsfall ha god överensstämmelse. Detta kan antyda att prognossäkerheten är jämförelsevis god, vilket är intressant mot bakgrund av Bergstrands modell för prognosverktygets lämplighet. Den goda överensstämmelsen är dock främst giltig på kort sikt och inte för en hel tolv månadersperiod, vilket gör att Bergstrands rekommendation att komplettera prognoserna med budget vid hög prognossäkerhet inte kan tillämpas inom Alfa Laval.

En traditionell budget bildar naturligt en grund för uppföljning och utvärdering av organisationens prestationer då mål och prestationskrav är explicit angivna i finansiella tal. Baserat på utfall och analys av eventuella avvikelser utformas enligt Anthony också nästkommande budget. Det löper dock betydande tidsperioder mellan varje sådan utvärdering, vilket är ett viktigt motiv anfört av Hope och Fraser till att istället använda rullande prognoser för att uppnå en situation då de finansiella uppgifterna är aktuella, kontinuerligt följs upp och stegvis justeras.

5.5.2 Uppföljning som ett led i effektiv resultatstyrning

Systemet med rullande prognoser är väl förankrat inom Alfa Laval, och prognoserna har en stor tyngd och trovärdighet i organisationen. Den centraliserade datainsamlingen bildar jämte prognoserna stommen i resultatutvärderingen inom Alfa Laval. Prognoserna som produceras förväntas vara bästa gissningar av situationen justerade för framtida utmaningar och möjligheter. Eftersom de ligger frikopplade från belöningsystemet i enlighet med Hope och Frasers rekommendationer är det också rationellt för den enskilda att göra en så god bedömning som möjligt, eftersom uppföljningsmöten med centrala managers och controllers därmed blir mer givande. Först med ett korrekt underlag kan en konstruktiv dialog komma till stånd som ger återkoppling avseende hur processer kan utvecklas samt vilka riktlinjer enheten framgent skall följa. Vidare är det endast i en sådan situation användbara centrala resurser kan göras tillgängliga, vilket är ett av syftena med de uppföljningsmöten som hålls för varje resultatansvar. Även om det i stycke 5.2.2 konstateras att informationsflödet huvudsakligen är vertikalt bör det alltså också uppmärksammas att kommunikationen i hög grad är dubbelriktad.

De fyra aspekter Merchant och van der Stede anger som väsentliga för att genom mätning uppnå en effektiv resultatstyrning är samtliga tillgodosedda inom Alfa Laval. Den detaljerade och multidimensionella redovisningen i kombination med bruket av kvantitativa resultatdimensioner säkerställer att precisionen i mätningen är hög. Denna aspekt gynnas också av den tydlighet och standardisering av rapporteringen som MISAL innebär, vilket minskar risken att felaktig data sänker mätningens upplösning. Objektiviteten är god eftersom utvärderingen är knuten till centrala enheter och baseras på kvantitativa resultatdimensioner. Tidsenligheten avser fördröjningen mellan prestation och utvärdering, och genom Alfa Lavals jämförelsevis snabba återkoppling ökar den tyngd den utvärderade tillskriver mätningen. Tätare uppföljning minskar också risken att enheter som inte arbetar på ett resursoptimerat vis undgår upptäckt. Slutligen leder den tydliga ansvarsfördelningen och möjligheten att i redovisningen särskilja faktorer den enskilda inte kan påverka (se avsnitt 5.4) till en förståelig utvärderingssituation för den enskilda. Eftersom ansvariga chefer i hög grad också prognostiserar sina egna målvariabler uppnås på naturlig väg en god kännedom om vilka resultat som är förväntade och hur de kan påverkas, vilket enligt Merchant och van der Stede är en avgörande förutsättning för en fungerande resultatstyrning. Uppföljningsarbetet bär tecken av *centralisering* genom involveringen av centrala enheter men också *automatisering* då standardiseringen av redovisningen exempelvis är väl genomförd för att reducera risken för mänskliga fel. Merchant och van der Stede lyfter fram detta som två vägar för att befrämja kontrollen av verksamheten.

Felaktigheter i datamaterialet försämrar också möjligheterna till intern benchmarking. Även om koncernen inte använder relativa mål är arbetet med att överföra Best Practice en viktig del av utvärderingsarbetet. Den goda möjligheten till rationaliseringsvinster exempelvis Southard och Parente pekar på i samband med intern benchmarking arbetar således Alfa Laval aktivt för att realisera. Även processen att identifiera och förstå enastående prestationer inom andra organisationer, som Grant beskriver extern benchmarking, är implementerat i uppföljningen såtillvida att goda exempel sprids inom verksamheten. Eftersom Alfa Laval som världsledande aktör har en så dominerande ställning inom sin nisch förefaller det naturligt att primärt söka överlägsna processer hos aktörer inom andra branscher.

6 Slutsatser och resultatdiskussion

6.1 Övergången från konventionell budgetering

6.1.1 Förutsättningar

Alfa Laval har en jämförelsevis komplex koncernstruktur som inte vid första påseende är helt uppenbar. Dock finns det några fundamentala egenskaper som till viss del förklarar dess karaktäristika. Till en början är det viktigt att ha i åminnelse att koncernen kontrollerar en jämförelsevis stor del av värdekedjan. Med utgångspunkt i upphandling av i huvudsak förädlad metallråvara och i begränsad utsträckning komponenter löper försörjningskedjan till färdiga produkter eller hela industrisystem. Ingående material handlas på en råvarumarknad som präglas av hög volatilitet, vilket är den största riskfaktorn inom verksamheten. Avvikelser i materialkostnader är också en betydande källa till osäkerhet i planeringsprocessen, som begränsar möjligheten att använda allokeringssverktyg med ett helt års tidshorisont såsom en finansiell budget.

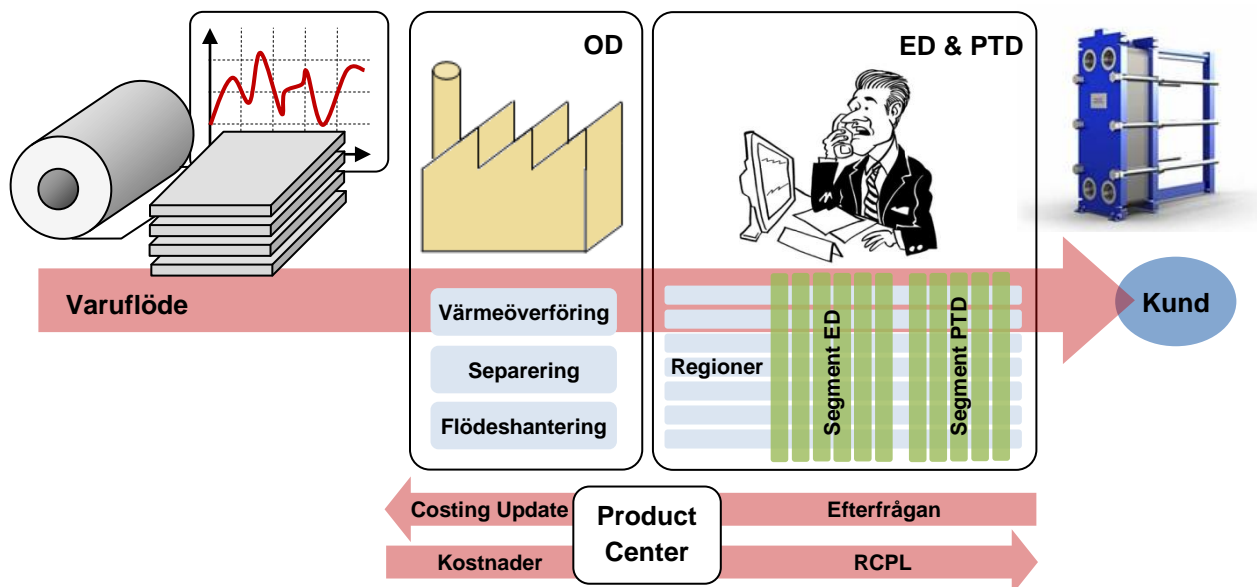
6.1.2 Motiv till förändring

De motiv som beskrivs som avgörande för att Alfa Laval skulle utveckla alternativ till den konventionella budgeteringen är mycket snarlika dem som anförs av andra företag. Resursförbrukningen i samband med processen ansågs oproportionerligt stor och i synnerhet eftersom belastningen var koncentrerad till en period lamslogs verksamheten. De antaganden som låg till grund för budgeterade volymer och kostnader var ofta obsoleta redan innan budgeten trätt i kraft. För en verksamhet med så högt råvaruberoende som Alfa Laval kan en sådan situation naturligtvis få mycket långtgående konsekvenser. Genom de allokerade kostnaderna invaggades lätt chefer i en falsk trygghet att allt var bra så länge budgeterade kostnader inte överskreds och beredskapen på förändringar i organisationen upplevdes vara otillfredsställande. Prognoser formulerades men saknade tyngd i verksamheten, som helt dominerades av den årliga budgetprocessen. Initiativ som inte rymdes inom den fastställda planen kunde få vänta lång tid på genomförande enbart på grund av det stelbenta planeringssystemet. Ett mer snabbriktigt beslutsfattande och en ökad förändringstakt inom produktutvecklingen ansågs påkallad för att bibehålla marknadspositionen. Det var alltså på intet sätt unika drivkrafter som motiverade Alfa

Lavals omställning från budgetering, utan argument som exempelvis känns igen från Hope och Fraser.

6.1.3 Alfa Lavals alternativ till konventionell budgetering

Den mest betydande förändringen Alfa Lavals planeringssystem är införandet av de rullande prognoserna. Genom att på kvartalsbasis inhämta uppdaterad information om efterfrågan från de lokala marknadsbolagen erhålls en mycket god bild av den aktuella situationen. Det beskrivs ofta som en besvärlig avvägning mellan marknadskännedom och tillräcklig ekonomisk insyn när den organisatoriska nivå som skall ansvara för prognostiseringen skall fastställas. Vidare ställs överordnade inför dilemmat om inrapporterade prognoser kan justeras. Alfa Lavals lösning består i flera steg. Dels införandet av olika produktcentra som ansvarar för att sammanställa en prognos för sina produkter *baserad* på de prognoser som säljbolag lämnar. Här finns således utrymme att justera för bedömningar som ett produktcenter inte ställer sig bakom, vilket är i sin ordning då prognosen är deras egen. Figur 6.1.1 beskriver en förenklad framställning av affärsprocessen inom koncernen.



Figur 6.1.1 Schematiskt framställning av Alfa Lavals varuflöde och affärsprocesser

Det samlade prognosmaterialet ligger till grund för *Costing Update*, som är en samlad bedömning av försäljningsvolymen av olika produkter, samt vilka kostnader produktionen av dessa enheter inom OD uppgår till. Denna standardiserade enhetskostnad utgör internpriset för all handel med produkten internt inom koncernen i form av en självkostnadskalkyl för objektet. Samma svårighet att förutsäga råvarupriserna är naturligtvis fortfarande giltig, men eftersom internpriset mellan operativa enheter inte påverkar det konsoliderade resultatet är tillfälliga förskjutningar av världsmarknadspriser inte så relevanta för internprissättningen. Även om det således finns likheter med en budget är det felaktigt att likställa dem. Den stabilitet och tydlighet en budget ger vid interna transaktioner utnyttjas, medan verktyget begränsas till att avgöra internpriset. Standardvolymen förväntas endast vara vägledande och justeras av OD efter prognostiserad efterfrågan. Den konserverande verkan en budget annars beskrivs ha, då resultatansvariga fjärrar sig från omvärldsförändringar, undanröjs därmed. Generellt är prognosverktyget väsentligt för att dimensionera olika funktioner i verksamheten. Aktuell information som utgör verksamhetens bästa gissningar tillställs därför relevanta enheter kvartalsvis i en uppsättning om fyra prognoser som sträcker sig upp till tolv månader framåt i tiden. Prognoser görs även av OD för ett stort antal resultatdimensioner.

Produktcentra anger för sina produkter ett rekommenderat listpris (RCPL) som säljbolagen utgår ifrån vid prissättning. Efterfrågan operationaliseras således till OD som förväntad standardvolym, medan kostnaden från OD på motsvarande sätt förs vidare till ED och PTD som internpris (*Factory Cost*) och RCPL. Produktcentra utgör också ett gränssnitt mellan säljdivisionernas kundinriktade segment som ger en god insyn i kundens värdekedja och OD som präglas av tre nyckelteknologier för att tillvarata globala stordriftsfördelar i inköp och produktion.

Budgeten utgör en naturlig referenspunkt vid uppföljning och kostnadskontrollen kan därför riskera att minska utan budget, liksom svårigheter kan tillstöta vid utformningen av belöningsystem. Alfa Laval har därför skapat en avancerad redovisningsstruktur med ett antal tydligt definierade resultatdimensioner som är utformade för en effektiv resultatstyrning svår att manipulera. Matrisorganisationen gör också olika verksamheter delvis självreglerande samtidigt som central uppföljning av samtliga enheter sker kontinuerligt; kostnadsmassan ställs exempelvis regelbundet i relation till volymen. Samtliga säljverksamheter bedöms på samma uppsättning kvantitativa mål medan tillverkande enheter även bedöms på icke-finansiella mått, de så kallade *Star Goals*. Målsättningarna har påtagliga likheter med BSC. Relativa mål som allmänt förespråkas inom Beyond budgeting används emellertid inte.

6.1.4 Hur förändringen genomfördes

Förändringen planerades under en längre tid och genomfördes i anslutning till en större omstrukturering som påbörjades redan 1998 och slutfördes under 2001. Införandet genomfördes i form av en så kallad *Big Bang* men eftersom projektet var väl förberett kunde genomförandet ske under stabila former. Initialt förekom problem med prognostiseringen men en omfattande kontroll av materialet säkerställde en tillfredställande prognoskvalitet. Programmet präglas av en stor stabilitet som avviker från många liknande övergångar till Beyond budgeting som avbrutits på grund av bristande kontroll. Framgången är antagligen en följd av god planering och en medveten anpassning av modellen till verksamheten.

6.2 Avslutande diskussion

6.2.1 Är Alfa Lavals modell Beyond budgeting?

I kapitel 5 har löpande olika aspekter av samstämmigheten mellan Alfa Lavals modell och teorin inom Beyond budgeting diskuterats, men sammanfattningsvis kan det konstateras att företaget inte fullt ut implementerat Beyond budgeting. Rullande prognoser är genomfört fullt ut men det finns där jämte inslag av en lång rad andra styrformer. *Star Goals* är mycket snarlikt BSC och *Costing Update* bär stora likheter med en budgetering, skillnaderna till trots. Väsentligt att poängtera är dock att den hybridmodell Alfa Laval implementerat ingalunda upplevs som slumpmässig utan snarare mycket väl avstämd mot de specifika behov den vittförgrenade verksamheten ställer. Sannolikt är det en viktig förklaring till Alfa Lavals framgång inom området att de inte anlägger ett dogmatiskt synsätt vid utformningen av styrsystem, utan istället lånar enskilda proceser från en rad teoretiska modeller som normalt inte kombineras.

6.2.2 Effekter av förändringen

Planeringsprocessen som är en naturlig komponent under budgetprocessen är viktig även utan budget för att skapa en handlingsberedskap inom organisationen. Prognoserna är uppenbart på en mindre detaljerad nivå än en budget och målar därför endast upp verksamheten i stora drag utan hänsyn till oväsentligheter. Detta sätter de avgörande faktorerna i fokus och förhindrar politiskt spel avseende detaljer. Genom möjligheten att definiera vilka resultatdimensioner som skall

prognostiseras ges ledningen ett mycket kraftfullt redskap för att definiera vilka faktorer som är centrala inom olika verksamhetsgrenar.

Investeringsbedömningen är inte längre bunden till en fast planering vilket skapar en annan dynamik. Eftersom koncernen prioriterar en ökad produktveckling är det relevantt att omedelbart kunna agera då goda tillfällen uppstår. Den nya organisationen med kundsegment ger en ökad kännedom om kundens värdekedja och bör därför tillföra viktiga bidrag avseende behov av nya eller förändrade produkter. För en rationell produktutveckling är det värdefullt att politiskt spel och den begränsning en budget kan medföra inte på samma sätt längre präglar verksamheten. Exempelvis i IMA:s studie som presenteras i stycke 3.1.1 anger samtliga respondenter att det förekommer politiskt spel och att nödvändiga investeringar försenas av närvaron av en budget.

6.2.3 Studiens generaliserbarhet

En hög omställningshastighet är nödvändig för att möta dagens konkurrenssituation, och tillverkande företag har mycket att vinna på att reducera fördröjningen mellan omvärldsförändring och påbörjad anpassningsåtgärd. Rullande prognoser förefaller vara mycket användbara i detta syfte, vilket bör kunna tillämpas även av andra tillverkande verkstadsföretag som verkar på volatila marknader.

En verkstadskoncern som Alfa Laval med ömsesidigt beroende divisioner kan emellertid inte jämföras med exempelvis en bankverksamhet, som i hög grad är konceptstyrd och präglas av autonoma enheter. I författarlagets mening förbiser litteraturen inom ämnet detta. De teoretiska modeller som förespråkas inom teorin är alltför generella, vilket också antyds av att en stor andel tillverkande företag efter kort tid återgår till konventionell budgetering. Detta är olyckligt då företag som likt Alfa Laval har ett stort råvaruberoende är direkt olämpliga för konventionell budgetering då kostnadsvariationer som står bortom företagets kontroll snabbt kan kullkasta de antaganden som ligger till grund för budgeten. Föreliggande studie bör därför ha ett visst värde som exempel på en fungerande lösning implementerad inom ett verkstadsföretag.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Som tidigare påtalats är inköp av material en helt avgörande fråga för Alfa Laval, varför processutveckling inom fältet är mycket relevant. En av de dominerande trenderna inom Supply Chain Management är så kallad VMI, *Vendor Managed Inventory*, som innebär att leverantören är

ansvarig för lagerhantering hos kunden. En hypotes som författarlaget fått visst stöd för under studien är att förhandlingspositionen för Alfa Laval förbättras av de rullande prognoser som ändå formuleras internt. Eftersom dessa har en bättre prognossäkerhet än de behovsanalyser leverantörerna normalt får bör deras verksamhetsplanering kunna underlättas vilket också bör kunna leda till en minskad kostnadsmassa. En fördjupad studie som kartlägger prognosernas betydelse för leverantörsrelationerna inom inköpsfunktionen.

Ett annat uppslag värt att studera närmare är värdet av den tätare kommunikationen som uppstår mellan marknadsbolag och ledande befattningshavare till följd av budgetlös styrning med avseende på förvärv. En hypotes är att ledningen ges en tidigare head-up om trender samt information om lokala konkurrenter vilket skapar underlag för mer lönsamma förvärv.

7 Källförteckning

7.1 Artiklar

Ahn, Heinz (2005), *How to individualise your balanced scorecard*. Measuring Business Excellence, 1:5-12

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

Daum, Juergen (2002), *Performance Management Beyond Budgeting: Why you should consider it, How it works and Who should contribute to make it happen*. The New Economy Analyst Report, http://www.juergendaum.com/news/06_08_2002.htm

Ekholm, Bo-Göran & Wallin, Jan (2000), *Is the annual budget really dead?* The European Accounting Review, 4:519–539

Hansen, Stephen C., Otley, David T. & van der Stede, Wim A. (2003), *Practise Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*. Journal of Management Accounting Research, 15:95-116

Libby, Theresa & Lindsay, R. Murray (2007), *Beyond Budgeting or Better Budgeting?* Strategic Finance, 2:47-51

Player, Steve (2007), "New Paths to Dramatically Improve Your Planning and Control Processes", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Mar-Apr.

Southard, Peter B. & Parente, Diane H. (2007), *A model for internal benchmarking: when and how?* Emerald journal, 2:161-171

7.2 Litteratur

Anthony, Robert N. (1990), *Administrativ styrning*. Första utgåvan (svensk översättning), Studentlitteratur

Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay (2007), *Management Control Systems*. Tolfte utgåvan, The McGraw-Hill Companies Inc.

Ax, Christian; Johansson, Christer & Kullvén, Håkan (2005), *Den nya ekonomistyrningen*. Tredje upplagan, Liber

Bergstrand, Jan (2003), *Ekonomisk styrning*. Tredje upplagan, Studentlitteratur

Bergstrand, Jan & Olve, Nils-Göran (1996), *Styr bättre med bättre budget*. Upplaga 4:2, Liber Ekonomi

Bryman, Alan & Bell, Emma (2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Upplaga 1:1, Liber Ekonomi

Drury, Colin (2000), *Management & Cost Accounting*. Femte upplagan, Thomson Learning

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001), *Att utreda, forska och rapportera*. Upplaga 7:1, Liber Ekonomi

Grant, Robert N. (2005), *Contemporary Strategy Analysis*. Femte upplagan, Blackwell Publishing Ltd.

Halvorsen, Knut (1992), *Sambällsvetenskaplig metod*. Den svenska utgåvan, Studentlitteratur AB

Hope, Jeremy & Fraser, Robin (2004), *I stället för budget*. Upplaga 1:1 (svensk översättning), Liber Ekonomi

Jacobsen, Dag Ingvar (2002), *Vad, hur och varför?* Den svenska upplagan, Studentlitteratur AB

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

Merchant, Kenneth A. & van der Stede, Wim A. (2007), *Management Control Systems*. Andra upplagan, Pearson Education Limited

Samuelson, Lars A. (1983), *Budgetering & intern redovisning*. Fjärde utgåvan, Industrilitteratur AB

Samuelson, Lars A. (2004), *Controllerhandboken*. Åttonde upplagan, Industrilitteratur AB

Wallander, Jan (1995), *Budgeten – ett onödigt ont*. Andra upplagan, SNS Förlag

Welch, Jack (2005), *Winning*, HarperCollins

7.3 Årsredovisningar och annat material

Alfa Laval, *Årsredovisning*, 1999; 2000; 2001; 2002; 2003; 2004; 2005; 2006; 2007; 2008

Arwidi, Olof & Jönsson, P. (2009), *Management Control Practices in Sweden – discussion and positioning of survey results*, (forthcoming)

7.4 Muntliga källor

Bertilsson, Claes, *Concept Manager* (Product Centre Compact Heat Exchangers), Alfa Laval, telefonintervju 2009-05-15

Hermansson, Arne, *Financial Manager* (Finance & Support), Alfa Laval, intervju i Lund 2009-05-05

Hermansson, Arne, *Financial Manager* (Finance & Support), Alfa Laval, telefonintervju 2009-05-18

Jacobsson, Maria, *Project Manager* (OD Supply Chain Development), intervju i Lund 2009-02-27

Laurén, Joakim, *Vice President* (Business Control), Alfa Laval, intervju i Lund 2009-05-07

Laurén, Joakim, *Vice President* (Business Control), Alfa Laval, telefonintervju 2009-05-25

Lindskog, Sven, *CFO* (Höganäs), intervju i Lund 2009-04-04

Olofsson, Gabriella N., *Compensation- and Benefit Manager* (HR), Alfa Laval, telefonintervju 2009-05-26

Olsson, Dag, *Manager* (Group Finance), Alfa Laval, telefonintervju 2009-05-25

Richter, Jens, *Fabrikschef*, Alfa Laval, telefonintervju 2009-05-05

Thuresson, Thomas, *CFO*, Alfa Laval, intervju i Lund 2009-04-15

Åberg, Peter, *Regional Controller* (CEE, Latin America & Africa), intervju i Lund 2009-05-06

7.5 Elektroniska källor

IMA:s hemsida, <http://www.imanet.org/about.asp>, åtkomst 2009-04-20

Nationalencyklopedins hemsida, http://www5.ne.se/lang/alfa-laval-ab?i_whole_article=true, åtkomst 2009-05-15

SIX:s hemsida, www.six.se, åtkomst 2009-05-18