

# Budgetuppställandet som målavvägning

Av Nils-Göran Olve\*)

## Resumé

*Det finns i dagens företag en tendens att ge budgetarbetet allt mer karaktär av planering och att låta allt fler delta i denna. Denna planering handlar oftare om att hitta den rätta avvägningen mellan olika mål och intressen än om att satsa allt på något enstaka mål. En sådan budgetplanering kräver en ny uppläggning av budgetdialogen i företaget, där man medvetet hanterar flera målskalor samtidigt. I artikeln beskrivs några principiellt olika metoder för detta.*

\*) Ekon. dr., Institutet för Företagsledning (IFL), Handelshögskolan i Stockholm. Artiklen modtaget juli, 1980.

# Budgetuppställandet som målavvägning

Av Nils-Göran Olve\*)

## Resumé

*Det finns i dagens företag en tendens att ge budgetarbetet allt mer karaktär av planering och att låta allt fler delta i denna. Denna planering handlar oftare om att hitta den rätta avvägningen mellan olika mål och intressen än om att satsa allt på något enstaka mål. En sådan budgetplanering kräver en ny uppläggning av budgetdialogen i företaget, där man medvetet hanterar flera målskalor samtidigt. I artikeln beskrivs några principiellt olika metoder för detta.*

\*) Ekon. dr., Institutet för Företagsledning (IFL), Handelshögskolan i Stockholm. Artiklen modtaget juli, 1980.

Ett antal faktorer har på senare år markerat budgetarbetets ställning som den dominerande, rutinmässiga planeringsformen vid många företag och organisationer. Det tidiga 70-talets förhoppningar om avancerade strategiska planeringssystem har krossats av oljekriser och andra snabba förändringar, som gjort det nödvändigt för företagen att klara snabba förändringar och upprätthålla en hög grad av flexibilitet. Detta har bl a kommit att präglade nyare tänkande inom organisations-teorin. Men det betyder också andra krav på de ekonomiska styrsyste-men. I många framställningar, såväl läroböcker som interna anvisning-ar, framhölls tidigare budgetarbetets roll som en monetär konse-kvensberäkning av redan lagda planer. Den genomlysning som bud-getarbetet ger möjlighet till framstår nu istället som allt angelägnare att använda för planeringssyften.

Även den pågående medbestämmandeutvecklingen bidrar till detta. Trots frånvaron av medbestämmandeavtal har man i många svenska företag spritt budgetarbetet och vill nu låta fler deltaga och (åtmins-tone få en känsla av att) påverka sin situation. De flesta är väl också överens om att det finns kunskaper och erfarenheter att ta vara på runt om i organisationen. Eftersom företaget som idé bygger på att samverka mellan dess olika delar är förmånlig, måste dock dessa oli-ka *insikter* och *åsikter* kombineras i en gemensam *avsikt*. För detta finns egentligen bara en etablerad, rutinmässig form: budgetuppställandet.

## 2. Visst finns det flera mål!

Litteraturens budgetprocesser är i regel lönsamhetsorienterade. Tjoc-ka amerikanska läroböcker beskriver hur man väljer det ekonomiskt bästa handlandet. De budgeterare jag har träffat talar mera om att avväga tillväxttakt, marknadsandelar, prisnivå, sysselsättning m m, ofta med långsiktiga motiv som inte »syns« i budgeten. Den bild flertal-et budgetdokument ger av verksamheten omfattar inte dessa viktiga förhållanden. Kanske tar man med en del fysiska kvantiteter utöver penninguppgifterna, men dessa har då oftast karaktär av beräknings- underlag.

Skall allt fler medverka i budgeten blir det viktigare än förr att utforma budgetdokumenten på ett sätt som riktar in kommunikationen på

väsentligheter. Många av de faktorer som jag ovan angett som »glömda« går att uttrycka i måttal, och den konkretiseringen skulle säkert vara nyttig för budgetdialogen. Sådana strävanden kan även märkas inom diskussionen om nollbasbudgetering, där beskrivningen i »beslutspaketet« av möjliga handlingsvägar bör inkludera information av detta slag. Man kan även dra en parallell med nyare tankar inom t.ex. rapportutformning (jfr. Östman, 1980).

### 3. Avvägningar: möjligt och önskvärt

Budgetbeslutet kan alltså ses som ett överlagt val mellan olika alternativ, där flera personer skall komma sams. För valet krävs en uppfattning om *både* hur olika handlande skulle påverka alla intressanta måttskalor *och* vilka avvägningar mellan uppfyllande av dessa mål som man vill göra. Det kan gälla t.ex. servicenivå, kostnader och sysselsättning i ett tjänsteproducerande företag eller kvalitet-prisnivå-beslut i ett konsumentvaruföretag.

Önskade målavvägningar är människan sällan särskilt klar över ens som individ. Här skulle då flera personer behöva enas om det »bäst möjliga«. Budgetarbetet blir på detta sätt vad Johnsen (1973) m fl kallar en »söka-lära-process«, där olika »varv« i budgetdialogen ger en gradvis avstämning av olika individers kunskaper om möjligt och önskvärt.

### 4. Budgeteringsregler

Det är en naturlig slutsats att en sådan kartläggning kräver en flerdimensionell budgetering, dvs en dialog i företaget som uttryckligen använder flera måttskalor. Att hitta någorlunda operationella kriterier för att beskriva planalternativ och ange önskemål verkar inte omöjligt. Många företag har redan ett antal sådana kriterier som används vid uppföljning och för att få grepp om utvecklingen, ofta under beteckningen nyckeltal.

Det finns mer att generellt säga om de regler som krävs för hur budgeteringen bör gå till: utgivande av styrmål, val av alternativ att föreslå, metod att sammanfatta delbudgeter, utgivande av reviderade

anvisningar... Beroende på situation och önskemål finns en rad olika alternativ för utformande av regler, en rad *budgeteringsmetoder*.

## 5. Fyra alternativa metoder

I Olve (1977) försökte jag fastställa hur en bra budgetprocess vid flera mål borde utformas, och även om vi räknar informella kontakter kommer budgetdialogen i de flesta företag att ha ett mycket begränsat antal »varv«, vilket begränsar möjligheterna att nå ett »optimum« och gör det desto angelägnare att utnyttja de få iterationerna väl. Tyvärr lider dessutom människan av en rad psykologiska begränsningar, när det gäller att hantera flerkriterieinformation. Jag kom fram till fyra olika tänkbara grundtyper av budgetprocess. Dessa visar på olika sätt att strukturera budgetarbetet i praktiken. För att använda dem är det givetvis nödvändigt att konkret identifiera målen och hitta ett språk för att uttrycka dem. Kanske behövs det inte alltid en kvantitativ mätskala, men den underlättar givetvis.

I. Vi har först möjligheten att upprätthålla den traditionella betoningen av entydiga avdelningsmål, som t.ex. i divisionaliserade företag. De »nya« målen avser främst förhållanden som hittills betraktas som permanenta restriktioner. I och med att de nu får en mer »aktiv« roll kan företagsledningen, med bibehållande av tanken att de dock är restriktioner, vilja *ompröva restriktionernas nivå* inför varje verksamhetsår. Detta kräver att budgetdialogen mer än hittills tar upp vad det kostar att vidmakthålla olika ambitioner för dessa. Det ligger också nära till hands att verksamhetens omfattning i olika avdelningar eller divisioner bestäms i detta sammanhang.

Detta förslag lämpar sig bäst där en ganska renodlad uppdelning i divisioner är möjlig. Intresse för flera företagsmål verkar dock ofta vara svårt att förena med entydiga divisionsmål, ens under restriktioner.

II. Om man i stället tänker sig att varje avdelning bidrar till flera mål, har vi genast en svårare situation. Man får här »känna sig fram« genom ungefärliga *målanvisningar från ledningen, främst i form av idealmål och restriktioner*, som gradvis ändras när avdelningarna visar upp sina förslag. Avdelningarna kan även inbördes utreda sina förutsätt-

ningar för att bidra till de olika målen och den vägen finna en lämplig arbetsfördelning. Även detta mer lösliga förslag kan preciseras, åtminstone i form av tumregler, på ett sätt som bör göra det möjligt att pröva.

III. Ett tredje alternativ är att ta fasta på att ledningen ofta agerar utifrån en *förväntan om vad som skall vara möjligt* att åstadkomma i avdelningarna. På detta vis kan man låta ett första ledningsutspel vara ett val bland de olika blandningar av t.ex. sysselsättningseffekter, lönsamhet osv som ledningen tror bör gå att åstadkomma. En sådan plan kommer i regel att bli alltför optimistisk, och dialogen kan sedan anses vara ett sätt för avdelningarna att upplysa ledningen om vad som egentligen är möjligt. En dialog kring detta med användande av de olika kriterierna för att beskriva planer verkar vara en tänkbar modell som dock kräver mer verksamhetskunskap hos ledningen än de föregående.

IV. Slutligen är ett möjligt sätt att handskas med flera mål att *förvandla målen till ett enda* med hjälp av någon sorts vikter. En sådan avvägning innebär ju visserligen att man budgeterar i en enda målskala. Men det ställer sig något annorlunda om man låter vikterna för målen skifta under arbetets gång beroende på hur väl målen visas kunna uppfyllas. Frågan är dock om avdelningarna skulle uppskatta en sådan »konstlade» vägledning i arbetet, och om ledningen skulle vilja binda sig för vikter av detta slag.

## 6. Optimering – satisfiering?

De genomgångna metoderna kan ses som uttryck för olika filosofier vid planering. Att vikta de mål som ingår så som sker i den sista metoden är ju ett klart uttryck för en optimeringsfilosofi, där alla mål kan sammanfattas i ett »supermål». Även den första metodens betoning av ett mål per division härrör ju från optimeringstänkande, där man dock låter restriktionssättandet styra hur stort inflytande enmåloptimeringen skall få.

Mellanmetoderna visar mer inflytande från satisfieringstänkande, dvs att man söker sig fram till en acceptabel lösning snarare än den bästa. Detta är väl också rimligare i ett budgetarbete, där man kanske har på sin höjd mellan tre och fem budgetvarv på sig (jag räknar då med att de inledande kan ske i grövre drag än dagens budgetering). I metod två kan man välja att förklara sig nöjd från ledningens sida rörande ett mål i taget och fortsätta anpassningsarbetet beträffande de andra. I metod tre sker hela planeringen som en prutning av ledningens förslag tills man finner en acceptabel lösning. Detta kan givetvis tolkas som att anspråksnivån anpassas.

## 7. Exempel

Det är ganska lätt att visa att de olika metoderna kräver olika kunskaper hos ledning och avdelningar, främst rörande tillgängliga verksamhetsalternativ och existerande önskemål. Det krävs givetvis också att dessa kunskaper kan förmedlas. I metoderna sker detta på olika vis. I figur 1-3 tänker vi oss en organisation med fyra mål; vinst, försäljning, kundservice och sysselsättning. I figur 1 visas ett tänkbart första utspel från företagsledningen för var och en av de fyra metoderna.

I metod I identifieras försäljning som optimeringsmål, och för uppfyllandet av de andra målen sätts nedre gränsvärden. I metod II anges däremot höga ideal, som i varje fall inte skall överskridas. Utspelet i metod III uttrycker vad ledningen tycker borde vara realistiskt möjligt att uppnå, alltså liksom i metod I nedre gränser för måluppfyllelsen. I metod IV slutligen ges besked om målens vikter, och det samlade värdet skall göras så stort som möjligt.

I figur 2 visas hur ett första budgetvarv med dessa förutsättningar kan tänkas ge olika resultat. Detta leder sedan till ändrade styrmål som visas i figur 3. I det första fallet, *metod I*, visar staplarna i figur 2 hur kundservicemålet svikits och den kortsiktiga vinsten blivit relativt låg. Ledningen tänks i figur 3 reagera med att pruta ytterligare på servicemålet och ånyo markera försäljningsmålet.

I *metod II* avspeglar budgetförslaget i figur 2 de ursprungliga styrmålen. Om även här servicenivån uppfattas som onödigt hög, kan ledningen välja att pruta på idealmålet, som en markering att andra mål bör betonas mer.

I *metod III* tänker vi oss en annan reaktion. Här har budgetförslagen genomgående svikit ledningens optimistiska förhoppningar och ledningen måste revidera sin uppfattning om vad som är möjligt. Detta sker genom att man prutar på sina »krav« på något av målen.

I *metod IV* slutligen kan ledningen inse från budgetförslaget att de ursprungliga vikterna betonade försäljningsmålet för mycket: det är alltså viktigt, men inte dubbelt så viktigt som något annat. Därför ändras målvikterna i figur 3.

## 8. I praktiken

Figur 1-3 visar endast ett brottstycke ur budgetdialogen, där ju även resursfördelning mellan avdelningarna och målen för dessa måste utredas. Det mest väsentliga är dock hur klarheten kring avvägningarna gradvis kommer fram genom dialogen. Kunskap om önskemål och möjligheter finns troligen i organisationen, men till stor del kan denna kunskap endast frammanas genom att man diskuterar konkreta budgetförslag. Därvid måste valet mellan metoderna till stor del bero på hur förutsättningarna ser ut i det enstaka företaget. Jag har försökt klarlägga detta med hjälp av intervjuer i ett fall, det svenska Televerket. Där gällde mina frågor i teleområdena om man kunde avgöra hur mycket bättre service av ett slag (t.ex. felavhjälpning) man skulle kunna åstadkomma om man prutade på ett annat slag av service (t.ex. nyinstallationer), och vad en samtidig förbättring av alla skulle kosta. Andra frågor var vilken nytta man skulle ha av olika slags centrala anvisningar (styrmål).

På samma sätt frågade jag centralförvaltningens planerare om deras möjligheter att kombinera flermålsplaner från olika teleområden och hur de skulle kunna ge uttryck för sina önskemål vid anblicken av dessa: genom prutningar på vissa mål? genom tröskelvärden? genom vikter för målen?

De svar jag fick visar på att det borde vara möjligt att pröva någon av metoderna, kanske helst metod II. Idag är avvägningarna mellan service och lönsamhet i olika delar av landet helt klart en följd av en historisk utveckling, och inte beslutade på något genomtänkt sätt. Eftersom resursfördelningen styrs av centralförvaltningen, verkar det rimligt att även bekymra sig om vad man får för pengarna.



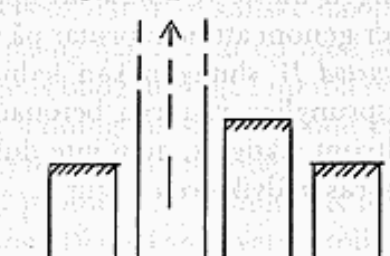
- Mål 1 = kortsiktig vinst  
 2 = försäljning  
 3 = kundservice  
 4 = sysselsättning

Metod:

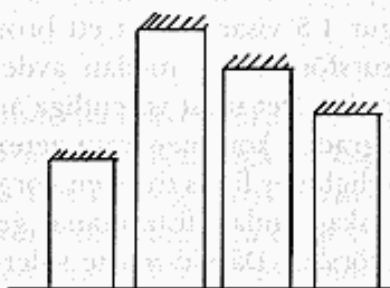
Mål:

1 2 3 4

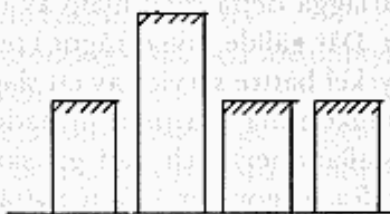
I



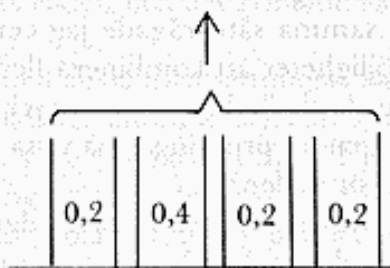
II



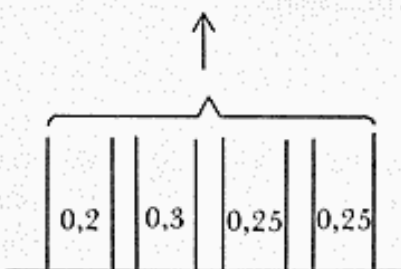
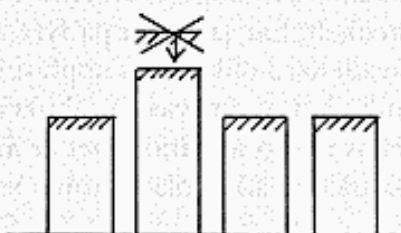
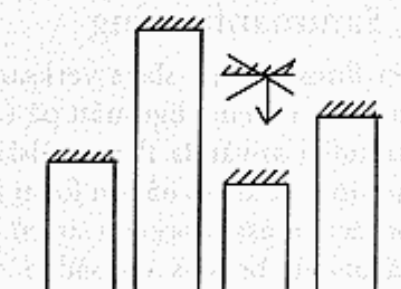
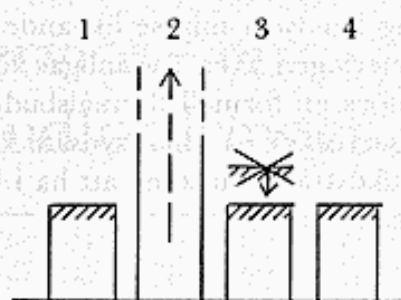
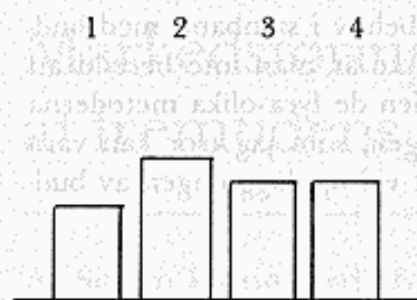
III



IV



Figur 1:  
 styrmål, utgångsvärden



Figur 2:  
budgetförslag

Figur 3:  
reviderade styrmål

Jag har tyckt mig se liknande planeringsbehov i samband med budgeteringen även i »vanliga« företag. Kanske är man inte beredd att införa en formell flermålsbudgetering, men de fyra olika metoderna visar också på olika synsätt för planeringen, som jag tror kan vara fruktbara åtminstone att ha i bakhuvudet vid uppläggnings- och budgetarbetet.

## 9. Sammanfattning

Det finns många slags verksamhet där det är svårt att i planeringen använda ett entydigt mått på vad som är »bra«. Vill man i planeringen samtidigt använda flera målskalor, som t.ex. vinst, omsättning, sysselsättning, så krävs någon form av regler för hur detta skall ske. Särskilt för den mest utbredda arten av regelbunden planering, budgetuppställandet, behövs en sådan struktur för hur styrmål sätts, hur de används av budgeterare, hur de revideras, osv.

I artikeln har jag visat på fyra alternativa metoder för detta med klara paralleller i olika slags uppfattningar om organisationers mål. Samtliga skulle kunna prövas i praktiken och torde motsvara angreppssätt som delvis redan används. Det är angeläget att göra mer genomtänkta försök på området, bland annat som en form för de mer utbredda diskussioner om inriktningen av företags verksamhet som kan väntas i MBL:s spår.

### *Referenser:*

JOHNSEN, E., 1973, Målbevidst virksomhedsledelse. København. Handelshøjskolen och Nyt Nordisk Forlag.

OLVE, N-G., 1977, Multiobjective Budgetary Planning. Stockholm. Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan (EFI).

ÖSTMAN, L., 1980, Beteendeorikta redovisning. Stockholm. Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan (EFI).

Jag har tyckt mig se liknande planeringsbehov i samband med budgeteringen även i »vanliga« företag. Kanske är man inte beredd att införa en formell flermålsbudgetering, men de fyra olika metoderna visar också på olika synsätt för planeringen, som jag tror kan vara fruktbara åtminstone att ha i bakhuvudet vid uppläggnings- och budgetarbetet.

## 9. Sammanfattning

Det finns många slags verksamhet där det är svårt att i planeringen använda ett entydigt mått på vad som är »bra«. Vill man i planeringen samtidigt använda flera målskalor, som t.ex. vinst, omsättning, sysselsättning, så krävs någon form av regler för hur detta skall ske. Särskilt för den mest utbredda arten av regelbunden planering, budgetuppställandet, behövs en sådan struktur för hur styrmål sätts, hur de används av budgeterare, hur de revideras, osv.

I artikeln har jag visat på fyra alternativa metoder för detta med klara paralleller i olika slags uppfattningar om organisationers mål. Samtliga skulle kunna prövas i praktiken och torde motsvara angreppssätt som delvis redan används. Det är angeläget att göra mer genomtänkta försök på området, bland annat som en form för de mer utbredda diskussioner om inriktningen av företags verksamhet som kan väntas i MBL:s spår.

### *Referenser:*

JOHNSEN, E., 1973, Målbevidst virksomhedsledelse. København. Handelshøjskolen och Nyt Nordisk Forlag.

OLVE, N-G., 1977, Multiobjective Budgetary Planning. Stockholm. Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan (EFI).

ÖSTMAN, L., 1980, Beteendeariktad redovisning. Stockholm. Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan (EFI).