

Handelshögskolan i Stockholm

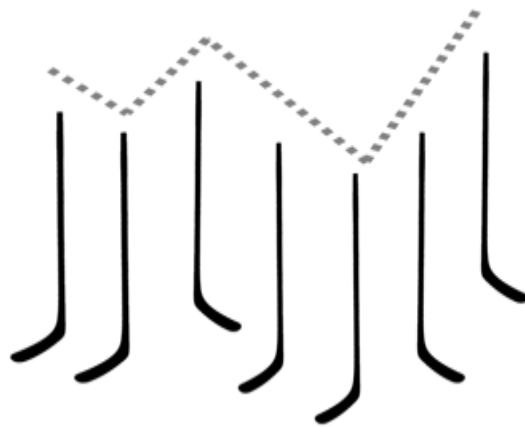
Kandidatuppsats

Kurs 639 – Examensarbete i Accounting and Financial Management

Våren 2017

Skott i krysset – till vilket pris?

En flerfallsstudie av budgetering i SHL-klubbar



Abstract

Through a multiple case study, this paper presents the budgeting process in the teams of the top Swedish ice hockey league SHL. The overall structure is derived from the budgeting process model by Bergstrand and Olive (1996). More specifically, we contribute to current research by exploring the implications of the context in SHL and its ongoing development on budgeting. By applying a theoretical framework based on traditional budgeting research, sports economics and business analysis, the paper presents a complex economic environment and a budgeting process that heavily relies on volatile components. A particularly striking result concludes that the logics in SHL, despite the high level of professionalism, entails a process that clearly lacks long-term sustainability. The combination of traditional budgeting and the properties of ice hockey organizations in SHL, enriches the field of budgeting research. Our findings and the probability of future development contributes to further research in both ice hockey and other sports organizations.

Författare: Andreas Lindström (23473) och Malin Helgman (23477)

Keywords: budget, sport, sports economics, ice hockey, business analysis

Handledare: Torkel Strömsten, Department of Accounting

Datum: 15 Maj 2017

Förord

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till samtliga SHL-klubbarnas representanter och Jörgen Lindgren, VD för SHL. Utan er samarbetsvilja och medverkan hade denna studie aldrig varit möjlig.

Vi tackar vår handledare Torkel Strömsten och Martin Carlsson-Wall, båda Associate Professor vid Department of Accounting på Handelshögskolan i Stockholm. Er vägledning, och expertis har varit mycket värdefull under hela processen.

Ett särskilt tack ska även riktas till Carlos Esterling och Mikael Bergsten, partners på Ernst & Young, för er inspiration, kunskap och rådgivning. Tack vare er och den rapport ni arbetat fram för ekonomin i SHL har vi förfogat över nödvändig kunskap om SHL och vårt forskningsområde.

Avslutningsvis vill vi tacka samtliga medverkande för er hjälp att bidra till ny kunskap inom budgetering och utvecklingen av svensk ishockey.

Stockholm, Maj 2017

Andreas Lindström

Malin Helgman

Innehållsförteckning

1. Introduktion	4
1.1 Studien.....	6
1.2 Disposition och struktur	6
2. Bakgrund	7
3. Teori	8
3.1 Befintlig forskning inom budgetering	8
3.2 Omvärldsarbete	12
3.3 Sportkontexten	13
3.4 Forskningsgap och teoretiskt ramverk	16
4. Metod	17
4.1 Forskningsdesign.....	17
4.2 Datainsamling.....	18
4.3 Dataanalys	19
4.4 Studiens kvalitet	20
5. Empiri	21
5.1 Överblick budgetering	21
5.2 SHL-klubbarnas budgetprocess.....	23
5.3 SHL om budgetering och framtiden.....	31
6. Analys.....	33
6.1 SHL-klubbarnas budgetering	33
6.2 Kategorisering – eget kapital.....	35
6.3 Kategorisering – antal säsonger i SHL.....	37
7. Slutsatser.....	39
7.1 Bidrag – budgetering	39
7.2 Bidrag – skillnad på klubbnivå.....	40
7.3 Studien berikar och skapar ny teori.....	41
7.4 Begränsningar.....	41
7.5 Förslag till framtida forskning.....	42
8. Referenser	43
9. Appendix.....	48

1. Introduktion

”Budgeteringen är väldigt viktig och den utveckling vi ser i klubbarnas budgetarbete är ett friskhetstecken och ett bevis på professionalisering”. ”SHL går igenom en rad förändringar och den ekonomiska problematiken handlar om att känslor för sporten gör det svårt att balansera en stabil ekonomi. Många spenderar därför mer än vad man får in.” – Jörgen Lindgren, VD SHL

Budgeten har en rad viktiga syften och funktioner i alla möjliga organisationer (Ax, Johansson & Kullvén, 2015). Med anledning av detta bedrivs omfattande forskning för att utveckla förståelsen för dess funktion. Hansen och Van der Stede (2004) förklarar i sin studie att budgetering skapar en nödvändig grund för planering, prestationsmätning, målsättning och strategi. I det operationella är budgeten ett viktigt styrinstrument som fördelar ansvar och resurser, vilket underlättar avstämning, uppföljning och utveckling (Bergstrand, 2010). Budgeteringen har en bevisad effekt av värdeskapande och är därför en obligatorisk byggsten för organisationer (Libby & Lindsay, 2010). Dess struktur är vanligtvis utformad i tre steg, planering, löpande styrning och uppföljning, för att skapa värde i organisationens samtliga faser (Bergstrand & Olive, 1996).

Parallellt med budgetprocessen är en omvärldsuppfattning central i estimat, förändringar och analys (Genf & Laurent, 2008). Sköld (2013) har utformat en tiostegsmodell som strukturerar och kopplar omvärldsarbetet till organisationens olika skeden. Däremot kräver ett omvärldsarbete, bortsett från strukturerade tekniker, både expertis och erfarenhet för att vara värdeskapande (Pherson & Heuer, 2011). Utifrån omvärlden kan scenarioanalyser utformas, vilket är särskilt användbart för organisationer i en komplex och osäker kontext (Van der Heijden, 2005).

Elitidrottsklubbar bedriver sina verksamheter i ett klimat där såväl hållbar ekonomi som goda sportsliga resultat är nödvändiga för framgång och överlevnad (Smith & Stewart, 2010). På senare tid har elitidrottsklubbar genomgått en stor förändring i ökad kommersialisering och professionalisering (Houlihan & Green, 2008). Elitidrotten har växt genom ökade intäkter, större avtal och högre löner (Robinson, 2008). Denna utveckling har medfört att klubbarna gått från ideella föreningar till att drivas mer likt näringslivsföretag (Anthony & Govindarajan, 2001).

Sveriges främsta ishockeyliga, SHL¹, följer den generella utvecklingen i sportkontexten, med en årlig intäktsökning på 8,7% sedan år 1996 (Backman, 2012). Bara mellan 2012 och 2016 har totala intäkter i SHL ökat med hela 22%, vilket motsvarar dryga 300 miljoner kronor (EY, 2016). Som ett resultat av den kontinuerliga ökningen infördes år 2015 en rad centrala krav i ligan, exempelvis på eget kapital, för att säkerställa en hälsosam och hållbar ekonomisk utveckling (Swehockey, 2015). Sammantaget ställer utvecklingen högre krav på ekonomistyrning och kompetens (Davila, Foster & Jia, 2010).

I takt med stigande omsättning och behov av professionalisering har flertalet studier genomförts på området ekonomistyrning. O'Boyle (2015) undersöker problemet i att utveckla och implementera ekonomistyrningsverktyg som kan hjälpa organisationer att hantera utmaningar de ställs inför. Författaren når genom en studie av Australiensiska Badmintonförbundet slutsatsen att styrningen är i stort utvecklingsbehov, för att kunna ta nästa steg i organisationens utveckling mot högre professionalitet. Nyman och Ahlenius (2015) skriver om ekonomistyrning i svenska elitidrottsklubbar inom ishockey och fotboll, och presenterar en kartläggning av hur omfattande ekonomistyrning som bedrivs, hur det är utformat samt vilken korrelation som finns med storlek på organisationerna. Carlsson-Wall, Kraus och Messner (2016) visar i en studie av en fotbollsklubb hur sport- och affärslogiken konkurrerar och samvarierar, beroende på olika situationer i organisationerna. Ett tvetydigt orsakseffekt-förhållande mellan logikerna används som förklaring till deras relation i olika sammanhang. Vidare presenterar Stewart och Smith (1999) en intressant studie som kartlägger tio huvudskillnader mellan sportorganisationer och andra företag. Dessa skillnader används som förklaring till varför organisationer inom sportkontexten drivs på ett unikt sätt.

Budgetering är ett väl utforskat område och omfattar mestadels företag i näringslivet. Däremot finns, som tidigare presenterat, studier som undersöker budgetarbete inom svensk ishockey. Dessa innefattar dock mestadels kartläggningar med analyser som en del av det vida begreppet ekonomistyrning eller i form av en enfallsstudie. Dessutom inriktar sig studierna specifikt mot hur storlek och logiker påverkar ekonomistyrning. Med anledning av detta har vi identifierat ett gap i befintlig forskning. Genom att specifikt studera rådande budgetarbete i SHL utifrån trender och utveckling i kontexten, bidrar studien till djupare förståelse för budgeteringens omfattning och funktion. Därtill förklarar Jeacle (2014) budgetforskning i sportorganisationer som ett utforskat område, vilket bekräftar behovet av vidare studier.

¹ Svenska Hockeyligan (SHL)

1.1 Studien

För att djupgående men också omfattande undersöka budgetarbetet för dagens SHL-klubbar kommer en flerfallsstudie att genomföras. Denna innefattar samtliga 14 klubbar såväl som nuvarande VD för SHL, och utgår från en kvalitativ och abduktiv forskningsdesign. Intervjupersonerna, en per klubb, representerar uteslutande högt uppsatta positioner och kan därför ge en nyanserad översikt av hela budgetprocessen. Valet av just SHL bygger på att ligan genomgått många förändringar och är även den mest intressanta och kommersiella ligan i Sverige (Backman, 2012). Med hjälp av nedan presenterad frågeställning, har vi för avsikt att undersöka hur budgetering bedrivs, vad som förklarar dess utformning och därtill knutna problem och utmaningar:

Hur budgeterar dagens SHL-klubbar under rådande utveckling och hur påverkas arbetet av organisatoriska och ekonomiska faktorer?

Studien sammanställer och presenterar en kartläggning med bakomliggande faktorer till valda budgeteringsmetoder. Dessutom görs en jämförelse mellan klubbarna och förklaringsvärden till eventuella skillnader. När studien är genomförd kommer vi att bidra med följande:

Bidrag 1: Med en djupgående inblick i SHL-klubbarnas budgetarbete kommer vi att presentera unik kunskap kring hur arbetsprocessen formas av dagens kontext.

Bidrag 2: Genom att gruppera klubbarnas budgetarbete utefter empiriskt underbyggda kärnkategorier, kan vi presentera en analys om hur kategorier och budgetarbete korrelerar. Vidare skapas förståelse kring skillnader mellan klubbar och deras budgetarbete.

1.2 Disposition och struktur

Studien genomförs utifrån följande struktur. Inledningsvis presenteras mer detaljerad bakgrundsinformation bakom valet av studie. Avsnittet berör SHL-specifik information, som är en del av den totala sportkontexten. Därefter följer en genomgång av tidigare forskning inom budgetering, omvärldsarbete och elitidrott. I nästa steg beskrivs forskningsdesign samt metod för insamling och analys av data. Sedermera presenteras insamlad primär- och sekundärempiri som ligger till grund för det efterföljande analysavsnittet. I uppsatsens avslutande del dras summerande slutsatser, för att till sist ge förslag till vidare intressanta forskningsämnen. Studiens övergripande struktur bygger på den trestegsmodell som Bergstrand och Olive (1996) presenterar för en budgetprocess.

2. Bakgrund

Svenska ishockeyklubbar har gått från att drivas som ideella föreningar till stora affärsdrivna hybridorganisationer. Ett resultat av mer kommersiella och professionella förhållanden. Idag omsätter SHL cirka 1,6 miljarder kronor årligen, vilket i snitt är 130 miljoner kronor per klubb (Trygghetsrådet, 2016). Mellan 2012–2016 har totala intäkter i SHL ökat med 22% (EY, 2016). SHL skrev nyligen ett nytt tv-avtal med Entertainment bolaget C More. Avtalet innebär att ligan från och med säsongen 2018/2019 signifikant ökar intäkterna genom kommersiella rättigheter (SHL, 2016). Det nya avtalet kommer årligen att ge klubbarna i SHL runt 45 miljoner kronor vardera i centrala intäkter, vilket är en kraftig ökning i jämförelse med dagens 29 miljoner kronor. Med ökade intäkter följer även debatter kring användandet av de ökade medlen, nya eventuella krav och hur det kommer att påverka svensk ishockey i stort. Frågorna berör bland annat klyftan som skapas mellan SHL och andraligan Hockeyallsvenskan, där intäktsdifferensen blir så signifikant att det kommer att likna en stängd liga (Aftonbladet, 2017). Detta faktum i kombination med stigande lönekostnader gör att frågan om ett lönetak även blivit ett centralt diskussionsämne (DN, 2017).

Som en strategi för ökad ekonomisk stabilitet i SHL infördes den första maj 2015 nya krav på klubbarna (SHL, 2015). För att uppfylla dessa krävs ekonomisk stabilitet, även kallat kapitalkrav, god organisation, ungdomsverksamhet samt en viss arenapacitet. Uppfylls kraven beviljas elitlicens, vilket krävs för att delta i SHL. *Kapitalkravet* innebär att föreningen per den 30 april har ett eget kapital om minst fyra miljoner kronor två räkenskapsår i följd, samt tillräckliga medel inför nästkommande säsong förutsägbara skulder. *God organisation* innebär att föreningen ska säkerställa en styrelse som innehar ekonomisk och administrativ kompetens med omfattande erfarenhet av idrottslig verksamhet. *Kapacitetskravet* innebär att klubben ska garantera en publikkapacitet om minst 5 000 åskådare, varav 3 500 sittplatser. Bedrivs elitverksamheten i ett aktiebolag tillämpas kraven på denna verksamhet istället för på föreningsnivå (Swehockey, 2015). Trots införda krav finns fortsatta ekonomiska problem i SHL, där hälften av klubbarna säsongen 2015/2016 presenterade minusresultat. Därför är ligan i stort behov av utveckling för att vända den negativa ekonomiska trenden (EY, 2016).

Sammantaget har bakgrundinformationen tillsammans med våra personliga ishockeyintressen starkt bidragit till fokus och utformning av denna studie. Valet av just SHL bygger på att det är en av de bästa ishockeyligorna i världen, samt att just ishockey är under stor utveckling i och med de rådande kommersiella- och professionaliseringstrenderna (Backman, 2012).

3. Teori

I detta avsnitt presenteras initialt befintlig litteratur och forskning inom budgetering, inkluderat omvärldsarbete och riskhantering. Därefter presenteras kontexten där dagens ishockeyklubbar verkar inom, sportkontexten. Slutligen redovisas identifierat kunskapsgap tillsammans med det teoretiska ramverk som används i analysen.

3.1 Befintlig forskning inom budgetering

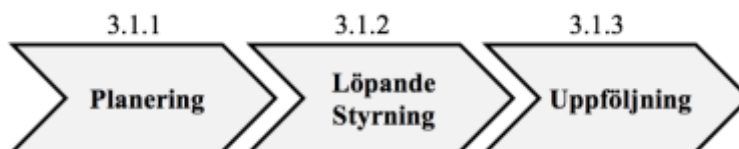
Budgetering används för resultatplanering och som en strategisk utgångspunkt för att styra organisationer på ett sätt som ökar möjligheten att nå resultat (Bremser, 1999). En budget är ett centralt ekonomistyrningsverktyg i de allra flesta organisationer, och en hög grad av forskning bedrivs fortfarande för att förstå budgetens funktion och organisatoriska effekter (Hansen & Van der Stede, 2004). Ursprungligen var budgeten ett viktigt planeringsinstrument för att styra offentliga myndigheter, och under 1950–1970 talet infördes det även till näringslivet (Bergstrand, 2010). Sammantaget finns, enligt en omfattande studie av Hansen & Van der Stede (2004), fyra huvudanledningar till att budgetera: planering, prestationsmätning, målsättning och strategi. Budgetering har en bevisad effekt av att vara värdeskapande, vilket bekräftar budgetens betydelse för organisationer (Libby & Lindsay, 2010).

Budgetens roll och syften har stor inverkan på budgetarbetet och hur budgeten utformas. Detta avsnitt redovisas med utgångspunkt i en trestegsmodell, se figur 3:1, som innehåller följande budgeteringssteg: *planering*, *löpande styrning* och *uppföljning* (Bergstrand & Olive, 1996). Modellen används även som struktur för empiri och analys. Först beskrivs dock primära syften med budgetering som ofta framförs ute i näringslivet.

Budgetering har som ovan nämnt flertalet syften i praktiken. För det första, skapar budgeten samordning i form av planering av det kommande verksamhetsåret, vilket ger ökad förståelse för företagets behov. För det andra, skapas målsättningar för resultatenheter som möjliggör att arbeta decentraliserat och motiverat (Ax et. al, 2015). I den löpande styrningen är budgeten ett värdefullt underlag för analys av budgetutfall, där man utifrån avvikelser kan vidta nödvändiga åtgärder. För det tredje, förenklar budgeten prioriteringar och resursfördelning samt ger möjlighet till prestationsmätning mot uttalade mål, vilket ökar motivationen hos de anställda. Budgeten är ett instrument för uppföljning och fördelning av ansvar då budgetutfall kan kopplas till vem som ansvarar för vilken avvikelse (Bergstrand, 2010). Budgetansvar stärker även kostnadsmedvetenhet i organisationer (Lindblad & Lundén, 2002). Negativa aspekter med budgetering är att det kan vara för resurskrävande och dessutom sällan fullt

pålitligt, som ett resultat av en föränderlig omvärld. Dessutom finns risk att budgeten minskar flexibilitet i organisationer och att den sträcker sig över för långa tidsperioder (Anthony et. al, 2014).

Figur 3.1: Trestegsmodell för budgetprocess



3.1.1 Planering

Vid budgetframställning finns flertalet frågor som är viktiga att besvara. I dessa frågor bör organisationer ta hänsyn till både externa och interna relationer för att kartlägga allmän kunskap om organisationen och dess omvärld (Bergstrand & Olive, 1996). Hur omvärldsarbete kan bedrivas mer i detalj presenteras i avsnitt 3.2.

Metodval i budgetuppställandet ger en antydning om vilken grundfilosofi som formar budgetarbetet. De vanligaste metoderna är: uppbyggnadsmetoden och nedbrytningsmetoden (Bergstrand, 2010). *Uppbyggnadsmetoden* involverar hela organisationen och inleds med att respektive avdelning gör en bedömning för hur de kommer att prestera utifrån givna riktlinjer. Därefter byggs budgeten upp underifrån och går successivt uppåt genom de olika chefsnivåerna och når slutligen ledningen för sammanställning och bedömning. Metoden uppskattas vanligtvis för att vara demokratisk. Nackdelen är dock att själva processen är tidskrävande. I motsatt form inleds *nedbrytningsmetoden* med att ledningen själva anger de viktigaste huvudlinjerna och framställer sedan den slutliga budgeten. Därefter redovisas den satta budgeten för organisationens lägre nivåer för granskning och insamling av ändringsförslag. Fördelen med denna metod är dess snabbhet och att organisationens ledning kontrollerar utfallet. Däremot kritiseras denna metod för inte vara tillräckligt motiverande för medarbetare, i och med att de exkluderas i stora delar av budgetplaneringen. Detta innebär en risk då viktig kunskap ofta finns längre ned i organisationer (Anthony et. al, 2014).

I praktiken försöker många organisationer implementera en mellanform av metoderna för att utnyttja dess respektive fördelar. Denna mellanform kallas *iterativ budgetering*, som innebär att budgeten bearbetas i flera omgångar. Metodens främsta fördel är att den underlättar kontinuerlig förbättring och därmed precision i budgetestimat. Nackdelen med metoden är att den kan leda till en känsla av hopplöshet, då budgeten aldrig blir helt färdigställd samtidigt som metoden i sig anses vara väldigt resurskrävande (Bergstrand, 2010).

Tidsperiod för en budget stäcker sig vanligtvis över ett år och överensstämmer ofta med räkenskapsperioden. Dock finns inga krav på att den externa redovisningen och den interna budgetperioden måste sammanfalla. Om framtiden är osäker kan det vara mer lämpligt att använda en kortare budgetperiod, för att hålla sig uppdaterad och därmed mer precist spegla verkligheten (Ax et. al, 2015). I de flesta företag inleds budgetprocessen i form av omvärldsanalyser och anvisningar, med start i juni. Det faktiska budgetarbetet startar vanligtvis i augusti och slutförs i december (Ax et. al, 2015) (Lundén & Smitterberg, 2006). Den första perioden kartlägger allmänna budgetförutsättningar och målsättningar, för att i de senare perioderna upprätta den faktiska budgeten (Greve, 2011). I organisationer med lång vintersäsong kan det vara problematiskt att budgetera under höst och tidig vinter, på grund av otillräckligt uppföljningsmaterial för nuvarande period. Resultatet blir att nästkommande prognoser blir svagt underbyggda samtidigt som det råder tidsbrist för budgetering, då verksamheten befinner sig i högsäsong. För organisationer med intensivt vinterhalvår kan det därför vara fördelaktigt att budgetera i mitten av sommaren (Bergstrand, 2010). Budgeten är ett internt styrinstrument och således ej lagstadgad, därför är det inte självklart att budgeten måste vara fastställd när verksamhetsåret börjar (Bergstrand, 2010). Fördelen med att fastställa budget innan verksamhetsåret inleds är att budgeten kan användas som styrinstrument under hela perioden (Ax et. al, 2015). Däremot blir fördelen med en uppskjuten budget att ny tillgänglig information kan beaktas. Beroende på organisation och kontext kan det således vara minst lika riktigt att fastställa budget i ett senare skede (Bergstrand, 2010).

3.1.2 Löpande styrning

Vid val av budget bestäms hur föränderlig budgeten ska vara under verksamhetsåret. För svenska bolag har den mest klassiska budgeten varit fast, men som alternativ finns reviderad, rullande och rörlig budget (Bergstrand, 2010):

I den *fasta budgeten* hålls budgeten konstant från att den fastställts. Den fasta budgeten bör kompletteras med utarbetade prognoser för den återstående budgetperioden, prognoser som kontinuerligt uppdateras vid avstämningsmöten (Ax et. al, 2015). Budgetarbete handlar om framtiden, vars osäkerhet gör att budgeteringen bör vara prognosbaserad (Penner, 2001). Att använda en fast budget anses ge bäst styregenskaper, då den skapar tydligt underlag för avstämning och uppföljning. Dock finns en överhängande risk att budgeten blir inaktuell, och därför är prognoskomplettering viktigt i den löpande styrningen (Bergstrand, 2010).

Den *reviderade budgeten* förändras löpande under budgetåret. Genom att revidera budgeten blir den uppdaterad och bättre anpassad till verksamheten (Ax et. al, 2015). Med kontinuerlig revidering finns risk att respekten för fastställda budgetsiffror minskar i verksamheten. Utöver det, bidrar flertalet versioner av budgeten till svårigheter i avstämning och uppföljning (Bergstrand, 2010).

En *rullande budget* innebär att ny årsbudget skapas löpande, som succesivt flyttar budgetperioden framåt. Vid varje revidering skapas en ny budget för kommande fyrkvartalsperiod, oavsett när på året budgeten revideras (Ax et. al, 2015). Rullande budget innebär ett överlappande budgetarbete som riskerar att minska motivation för att skapa en optimal budget (Bergstrand, 2010). Studier visar att företag undviker denna budgetmetod på grund av varierande effekt på företagets prestation (Haka & Krishnan, 2005).

I en *rörlig budget* är budgeterade värden direkt beroende av verksamhetsvolym. Volymbaserade intäkter och kostnader multipliceras med faktiska utfall, medan fasta poster hålls konstanta i budgeten. Detta innebär att fasta intäkter matchas mot fasta kostnader och rörliga intäkter mot rörliga kostnader. Metoden är användbar i volymberoende organisationer, och vid korrekt utformning underlättas resultatoptimerande volymbeslut samtidigt som ett tydligt kostnadsfokus skapas i organisationen. Fördelarna uppkommer främst vid osäkerhet om framtida volymer. Nackdelen med metoden är att ständig omräkning är tidskrävande samtidigt som budgeten tappar sin traditionella styrfunktion (Ax et. al, 2015).

3.1.3 Budgetuppföljning

Budgetuppföljningens främsta syfte berör möjligheten att analysera avvikelser, utveckla organisationen och stoppa ogynnsam utveckling. Uppföljning bidrar till att skapa kommunikation och engagemang i organisationer, vilket är värdefullt för analyser och åtgärder som vidtas i detta steg (Kullvén, 2015). Slutligen ger uppföljningen också viktigt underlag till arbetet som följer med nästkommande årsbudget (Bergstrand, 2010).

Genom att följa upp budgeten berikas budgetprocessen, trots detta faktum är det inte självklart att budgetuppföljning bedrivs (Ax et. al, 2015). Uppföljningar ska ske kontinuerligt mellan chef och resultatansvariga. Att vara budgetansvarig innebär ansvar både för avvikelser och själva anledningen till densamma (Bergstrand, 2010). Under budgetuppföljningen är det viktigt att varje enskild budgetrapport är relevant och begriplig för sin mottagare. Den skall vara anpassad till användarens behov och visa utfallet för relevanta enheter. Budgetuppföljning kräver tillgång till jämförelsedata. Vilken typ av uppföljningsdata som

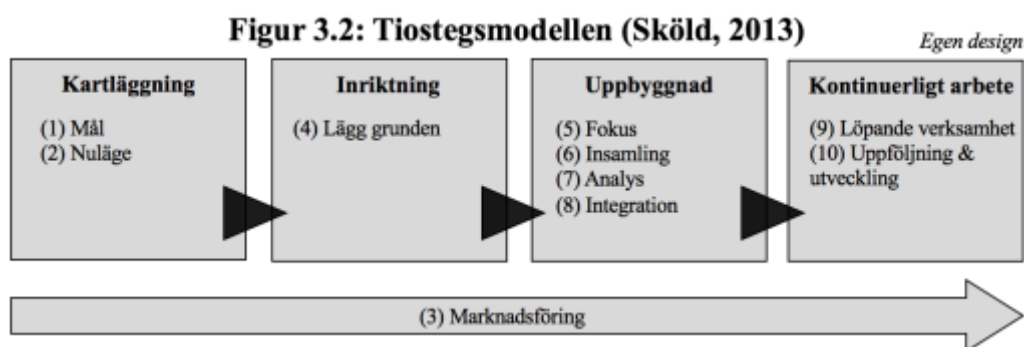
används som underlag för nästkommande budget skiljer sig mellan företag. En del anser att det optimala vore en periodiserad budget där man för varje del av året har en tydlig scenarioupfattning. Andra anser att en periodiserad budget är abstrakt, osäker och svårförståelig, därför föredras istället historik data (Bergstrand, 2010).

3.2 Omvärldsarbete

Genf och Laurent (2008) definierar omvärldsanalys som ”en systematisk process för att bevaka och analysera omvärldsinformation och dra strategiska slutsatser av den.” Författarna menar fortsatt att omvärlden kan delas in i en inre och yttre omvärld. Den inre är närmast kärnverksamheten, såsom kunder, konkurrenter och partners. Yttre omvärlden innefattar sådant som direkt eller indirekt påverkar verksamheten, exempelvis makrotrender eller andra faktorer som förändrar branschkontexten. Vidare definieras trender som en pågående långsiktig förändring och ska gå att belägga med exempelvis statistik. När en organisation undersöker trender stöter man först på tendenser, som i senare skeden kan övergå till trender.

Pherson och Heuer (2011) presenterar omvärldsanalysmetoder hämtat från en studie av en underrättelsetjänst. Författaren fastslår att det inte finns någon formel till att säkert lyckas med omvärldsarbete, men att strukturerade tekniker kan förenkla processen och minska risken för vanligt förekommande misstag. Dessutom förklaras att metoden i sig behöver expertis och erfarenhet för att skapa värde och resultat. Därför förespråkas att omvärldsarbete bör bedrivas i grupp då det skapar diskussioner och sannolikt bidrar till högre kompetensgrad. Hamrefors (1999) presenterar i sin studie bland annat en modell som visar på att olika situationer påverkar den löpande skanningen av omvärlden. Det anses vara viktigt att ha jobbrotation och nedtonade arbetstitlar, som medför större ansvarstagande och en gradvis ökad kontinuerlig omvärldsskanning.

Sköld (2013) presenterar en tiostegsmodell för ett framgångsrikt omvärldsarbete. Författaren delar in arbetet i faserna: Kartläggning, inriktning, uppbyggnad och kontinuerligt arbete, där respektive fas innehåller olika antal steg. Modellens tredje steg, intern marknadsföring av omvärldsarbetet i organisationen, exkluderas härmed med anledning av uppsatsens fokus.



Kartläggning inleder omvärldsarbetet och är en viktig grund för modellens efterföljande faser. Denna fas innehåller två steg, (1) mål och (2) nuläge. Sammantaget handlar kartläggningen om hur arbetet bör bedrivas, vad som redan finns i organisationen och att sätta en målsättning. *Inriktning* innebär att organisationen beslutar hur arbetet skall bedrivas och innehåller steg (4) lägg grunden. Arbetssätt, rollfördelning samt hur omvärldsanalysen ska organiseras beslutas här, genom att utgå från gapet mellan mål och nuläge i kartläggningen. *Uppbyggnad* är modellens mest omfattande fas och innehåller stegen: (5) fokus, (6) insamling, (7) analys, (8) integration. Översiktligt genomarbetas omvärldsarbetets olika faser mer i detalj. Fokus definierar vilken information som behövs och insamling handlar om omvärldsbevakningen, där förändringar i omvärlden studeras. I det sjunde steget, analys, studeras mönster för att sedan dra slutsatser utifrån dessa i en omvärldsanalys. Integration handlar slutligen om hur arbetet kommuniceras och används i organisationen. Sista fasen, *kontinuerligt arbete*, innefattar de två avslutande stegen: (9) löpande verksamhet och (10) uppföljning och utveckling. Författaren belyser vikten av att lägga tid på denna fas. Genom välfungerande kontinuerligt arbete är organisationen förberedd på förändringar och arbetet kan parallellt utvecklas för bästa resultat och användbarhet.

Kopplat till omvärldsarbetet kan flertalet scenarioanalyser underlätta organisationers förmåga att snabbt hantera framtida utfall, något som blir extra viktigt i organisationer med stor osäkerhet och oviss framtid (Van der Heijden, 2005). Vidare presenterar Hawes (2009) en modell för att samla idéer som kan utveckla omvärldsarbetet. Vikten av *competitive intelligence* är stor och innebär insamling, analys och fördelning av information, gällande exempelvis omgivning, som behövs för att styrande ska fatta korrekta strategiska beslut. Fuld och Company (2007) tillägger att om arbetet med *competitive intelligence* bedrivs på rätt sätt finns fördelar att hämta. Tre fördelar i form av: bättre styrning, förbättrad konkurrenskraft samt konkreta finansiella fördelar.

3.3 Sportkontexten

3.3.1 Ideella föreningar och näringslivsföretag

Ideella föreningar definieras med ett syfte att hjälpa medlemmarnas ekonomiska intressen, men inte genom en ekonomisk verksamhet. Det kan också vara en förening där det finns en ideell målsättning, oavsett om den bedriver ekonomisk verksamhet eller inte. Ett exempel på en ideell förening är en idrottsförening (NE, 2017). Det finns många likheter mellan en ideell organisation och näringslivsföretag. Exempel av dessa är att båda levererar en produkt och

konkurrerar med andra organisationer. Skillnaden mellan organisationsformerna är dock missionen och målen. Till skillnad från ideella föreningar, vars primära mål är sportsliga, är näringslivets mål att generera maximal ekonomisk vinst. Ideella föreningar måste likt företag generera vinst för att finansiera verksamheten, men har inget externt intresse på räntabilitet. För att främja organisationens främsta syfte, återinvesteras istället vinstmedel i organisationen och därför finns inga aktieägare som erhåller utdelning (Merchant & Van der Stede, 2007).

3.3.2 Elitidrottsföreningar

Under de senaste decennierna har elitidrottsföreningar genomgått en förändring mot ökad kommersialisering och professionalisering (Houlihan & Green, 2008). Det innebär att föreningar alltmer närmar sig näringslivets mål (Anthony & Govindarajan, 2001). I och med denna förändring har graden av formalisering ökat, och därmed även behovet av styrverktyg i ekonomistyrningen (Davila et. al, 2010). Som beskrivs av Anthony och Govindarajan (2007), är budgetering, som del av styrverktyg, nödvändiga för att uppnå en lönsam verksamhet som medvetet arbetar mot uppsatta mål och strategier. Pågående utveckling har medfört att elitidrottsklubbar gått från att bedrivas som ideella organisationer till att bli mer affärsinriktade, genom att fokusera mer på intäktsmaximering. Kommersialiseringen ger elitidrotten tyngd i termer av ökade kommersiella intäkter, större sponsoravtal och högre löner. En stor anledning till denna utveckling anses vara teknologiska utvecklingar och ökad kvalitet på tv-sändningar (Robinson, 2008).

Ökad likhet mellan sportorganisationer och näringslivsföretag har skapat en fråga om elitidrotten behöver specifika styrmetoder, eller om det endast är en ny form av företagande. Elitidrottsklubbar bedriver idag sina verksamheter i ett klimat där både hållbar ekonomi och sportslig framgång är nödvändigt, vilket ställer höga krav på styrningen (Smith & Stewart, 2010). Ena sida av frågan argumenterar för att sporten är en naturlig del av systemet och därför bör styras som företag i näringslivet. På den andra sidan finns åsikter som ser sporten som något unikt och att en särskild styrmodell krävs. Vad som skiljer sporten från andra typer av företag är i huvudsak följande komponenter: spänning mellan sportslig framgång och lönsamhet, svårighet i att säkerställa kvalitet, relation mellan supporters och klubb, behov av samarbete mellan klubbar utan att konkurrera, hög klubb- och varumärkeslojalitet, blind optimism och en produkt vars efterfrågan begränsas av antalet matcher per säsong (Stewart & Smith, 1999). Carlsson-Wall et. al (2016) visar genom sin studie av prestationsmätning i en fotbollsklubb hur sport- och affärslogiken konkurrerar och samvarierar beroende på olika situationer i organisationerna. Ett tvetydigt orsakseffektförhållande mellan logiker används

som förklaring till logikernas relation i olika sammanhang. O'Boyle (2015) undersöker problemet med utveckling av ekonomistyrningsverktyg som kan hjälpa organisationer att hantera utmaningar. Genom att studera Australiens badmintonförbund kommer författaren fram till att organisationen har stort behov av att förbättra ekonomistyrningen för att utvecklas och bli mer professionella.

3.3.3 Ishockey och SHL

Totala intäkter för elitklubbar inom ishockey innefattas i stor utsträckning av centrala intäkter, sponsorkontrakt, biljettintäkter och transferintäkter, medan kostnaderna till störst del utgörs av spelar- och personalkostnader (Sund, 2003). Sedan år 1996 syns en årlig genomsnittlig tillväxt om 8,7% i totala intäkter för SHL (Backman, 2012). Sammantaget medför organisationernas storlek och den kontinuerliga tillväxten ett ökat behov av högre kvalitetsnivå i klubbarna, både gällande ekonomistyrning och kompetens (Davila et. al, 2010). På grund av professionella och ekonomiska krav som finns i SHL har ett antal klubbar bildat aktiebolag för elitverksamheten (Sund, 2003). Fenomenet är en del av kommersialiseringsprocessen och innebär att associationsformen aktiebolag sammanlänkas med ishockeyverksamheten. Detta möjliggör att överlåta medlemsrättigheten i SHL, även kallat elitlicensen, till idrottsaktiebolag och på så sätt öka kapitalbasen. Förändringen har skapat många debatter om att bland annat omstrukturera till en stängd liga som skulle underlätta en full bolagisering, något som ännu inte skett i SHL (Backman, 2010).

I en enfallsstudie undersöker Hanström och Lundström (2015) budgetens användning och roll, genom att studera hur motstridiga logiker påverkar processen i en SHL-klubb. Författarparet definierar två logiker, sportlogiken och styrningslogiken, och presenterar spänningen mellan dem. En spänning som resulterar i att logikerna har olika inverkan på ekonomistyrning, och att de tillsammans skapar en användning av budgetering i sportorganisationer som skiljer sig mot andra företag. I en annan vinkling analyserar Nyman och Ahlenius (2015) svensk ishockey och fotboll, med inriktning på sambandet mellan organisationernas storlek och omfattningen i dess styrningsmetoder. Författarna når slutsatsen att större och professionella idrottsklubbar har mer formaliserad och strukturerad styrning, medan mindre organisationer bedriver en standardiserad styrning som mestadels förlitar sig på sportslig prestation.

3.4 Forskningsgap och teoretiskt ramverk

Tidigare forskning presenterar omfattande kunskap av begreppet budgetering, vilket presenteras i avsnitt 3.1. Vidare kartlägger avsnitt 3.3 befintlig forskning för ekonomistyrning med inriktning mot elitidrottsföreningar. Genom att kombinera dessa teorier finns kunskap i hur övergripande ekonomistyrning bedrivs i en unik sportkontext, både generellt och för specifikt utvalda organisationer. Det som saknas är djupgående insikter i hur budgetarbetet bedrivs och påverkas av dagens utveckling. Med anledning av den komplexitet som präglar sportkontexten adderar vi omvärldsarbete till studien genom avsnitt 3.2, som också det saknas i tidigare forskning på området. Sammantaget söker studien att bidra till forskningsområdet genom att analysera detta kunskapsgap. Jeacle (2014) fastslår dessutom ett behov av vidare studier inom just budgetering i sportorganisationer, vilket också visar på en efterfrågan för en forskningsstudie som denna.

Med stöd av presenterad teori fastställs det teoretiska ramverket för att analysera hur budgetering bedrivs i en sportkontext, med inriktning mot rådande utveckling. Ramverket utvecklas utifrån Bergstrand och Olive (1996) trestegsmodell för budgetering: planering, löpande styrning och uppföljning. Modellen sammankopplas sedan med Sköld (2013) och annan teori för omvärldsarbete. Därigenom studeras hur omvärldsanalys och budgetering samverkar i SHL-klubbarna. Som diskuteras av Stewart och Smith (1999), skiljer sig sportorganisationer mot näringslivsföretag. Därför kan dessa skillnader användas för att analysera om, och i sådana fall hur, det totala budgetarbetet i SHL påverkas. Det analytiska ramverket är framtaget för att: 1) djupgående kartlägga budgetarbete som används i sportkontexten, 2) identifiera risker och problem, 3) analysera hur risker och problem hanteras, 4) diskutera resultat. Första delen av analysen genomförs utifrån denna struktur och avser det generella budgetarbetet i SHL.

Andra delen av analysen söker en korrelation mellan faktorer och budgetmetoder i klubbarna. Detta genomförs genom att klubbarna kategoriseras för respektive faktor, grupper med liknande egenskaper bildas och slutligen förklaras och analyseras likheter och skillnader. Faktorer väljs utifrån relevans som kunnat identifieras i gjorda observationer, och grupperna jämförs inom respektive steg i Bergstrands och Olive (1996) trestegsmodell.

4. Metod

Under avsnitt fyra presenteras uppsatsens forskningsdesign, som innefattar en kvalitativ och abduktiv flerfallsstudie. Vidare presenteras valda metoder för insamling och analys av data. Slutligen diskuteras studiens kvalitet.

4.1 Forskningsdesign

Merriam (1994), refererad i Jensen och Sandström (2016) s.50–53, förklarar att kvalitativa fallstudier är lämpliga när forskaren vill skapa djupgående insikter om en viss situation. Fallstudier är dessutom mer relevant om fokus ligger på processen snarare än resultatet, där sammanhang, snarare än specifika variabler, är av intresse. Alvehus (2013) förklarar vidare att den kvalitativa metoden möjliggör intresset för innebörder snarare än statistiska verifierbara samband. Den kvalitativa forskningen fokuserar på betydelsen av fenomen i olika sociala sammanhang, snarare än exakta frekvensen med vilket ett fenomen uppträder. Val av metod beror enligt Merriam (1994), refererad i Jensen och Sandström (2016) s.50–53, på omfattningen av befintlig forskning och teori inom det valda ämnet. Är ämnet väl utforskat kan kvalitativa studier användas för att testa, klargöra, utvidga eller finslipa tidigare teori, och på så sätt utveckla ny teori. Med stöd av detta blev valet att göra en kvalitativ fallstudie, då det i dagsläget finns många teorier på området ekonomistyrning och budgetering. Det som bland annat saknas är hur budgetering i dagsläget bedrivs i svensk ishockey, och därför möjliggör vår studie utveckling av ny teori. Designvalet är starkt knutet till frågeställningen och därmed det djupgående syftet med studien (Brinkmann & Kvale, 2015).

Studien har genomförts utifrån ett abduktivt tillvägagångssätt. Metoden är en kombination mellan den induktiva och deduktiva metoden, och innebär att man rör sig fram och tillbaka mellan teori och data. Detta för att komma fram till bevisbara slutsatser. Abduktiv metod består av tre processer: (1) tillämpning av etablerad teori, (2) observation av ett nytt empiriskt fenomen för den etablerade teorin och (3) utformning av en ny teori (Alvesson & Kärreman, 2007).

Vid val av en- eller flerfallsstudie, anser Yin (2007), refererad i Jensen och Sandström (2016) s.52, att en flerfallsstudie är att föredra framför enkla fallstudier, om valmöjlighet och tillräckliga resurser finns.

Med stöd av den samlade teorin ger vald forskningsdesign två fördelar: (1) djupgående förståelse av budgetarbetet och identifierande av särskilda metoder som används i SHL,

(2) möjlighet till att identifiera unika komponenter för budgetering i en sportkontext samt i detalj hur dessa påverkar budgetprocessen.

4.2 Datainsamling

Datainsamlingen har skett i form av intervjuer, både per telefon, mejl och faktiska möten. Vid framtagning av innehåll och struktur har vi utgått ifrån Brinkmann och Kvale (2015). I boken presenteras ett sjustegsramverk för att genomföra en intervjuundersökning, varav de fyra inledande stegen är relevanta för detta avsnitt. Följande fyra steg implementeras: (1) tematisering, (2) design, (3) intervju, (4) transkribera.

Tematiseringen innehåller frågorna varför och vad, för att klargöra syftet samt den förkunskap som är nödvändig för undersökningsämnet. Det är viktigt att identifiera ämne och syfte för att ta rätt beslut på vägen mot undersökningens mål. På frågan *varför*, bestämdes bland annat att genomföra en explorativ studie, vilket enligt Eisenhardt (1989) är en naturlig följd av en kvalitativ forskningsdesign. Explorativ studie innebär mer öppna intervjuer med mindre struktur, i jämförelse med en hypotestestande studie. Vidare under frågan *vad*, skapades en förståelse för basområdet där vi har för avsikt att bidra med ny kunskap. Därför läste vi in oss på området budgetering samt den kontext som SHL-klubbarna bedriver sina verksamheter inom. Resultatet av denna process redovisas i avsnitt 2. Därigenom gavs förutsättningar för en relevant och koncentrerad intervjuundersökning. Som sekundäremperi har klubbarnas årsredovisningar, (EY, 2016) samt tidigare forskning och tidningsartiklar använts.

Design är processens andra steg och besvarar frågan *hur* datainsamlingen ska genomföras. För att designa vår studie krävdes initialt en medvetenhet av samtliga steg i insamlingen och därmed också en överblick av studien i sin helhet. Därefter fastställdes tidsram och resurser för studiens omfång, vilket resulterade i en population om 15 personer, en från respektive klubb, samt VD för SHL. Omfattningen ansågs vara ett minimum för den inblick och kunskap som krävdes för att besvara frågeställningen.

Intervjuer genomfördes efter urval och kontakt med lämpliga intervjupersoner. Uteslutande representerar intervjupersonerna högt uppsatta positioner så som VD, klubbdirektör och ekonomichef. Inför varje intervju mejlades frågorna till intervjupersonerna, vilket gav dem tid att förbereda sig för så högkvalitativa svar som möjligt. För att kvalitetssäkra våra intervjufrågor lät vi externa personer med erfarenhet av intervjumaterial korrekturläsa frågorna, där vi erhöll feedback om förbättring. Efter att stegvis korrigerat och adderat frågor, fick vi bekräftat att intervjuunderlaget var av god kvalitet och kunde skickas ut till klubbarna.

Vid framtagningen av intervjufrågor utgick vi från budgetmodellen: planering, löpande styrning, uppföljning (Bergstrand & Olive, 1996). I respektive steg ställdes flertalet frågor för att skapa en uppfattning av samtliga delar i klubbarnas budgetarbete. Vidare har vi strävat efter att ställa korta och lättförstådda frågor, där vi inlett med en öppen fråga för att sedan följa upp med detaljerade följdfrågor beroende på respondentens svar. Genom denna intervjueteknik har erhållits detaljrika och djupa förklaringar blandat med specifika och tolkningsbara resultat. Enligt Barbour (2014) är det viktigt att finna en balans mellan forskarens agenda, specifika detaljfrågor och följdfrågor samt att lämna utrymme för intervjupersonen att ge sina reflektioner och insikter. Intervjuunderlag redovisas i bilaga 1, och en fullständig intervjusammanställning återges i bilaga 2 (se appendix).

Transkriberingar genomfördes löpande alltefter intervjuer genomfördes. Varje enskild intervju spelades in på band, för att möjliggöra en högre grad av delaktighet i samtalet för oss som intervjuare (Repstad, 1999), samt att även ge en klar fördel för vidare dataanalys. Transkribering kan därför ses som en inledande del till dataanalysen. Genom kontinuerlig transkribering av intervjuerna kunde vi löpande göra ytterligare iakttagelser. Detta bidrog starkt till ökad kunskap på området, vilket visar betydelsen av transkriberingsprocessen. För att strukturera resultat och nya iakttagelser, fördes kontinuerlig dagbok med tankar om var vi befann oss i arbetsprocessen. Med intervjuer på en snittid om 50 minuter, var transkriberingar ett av de mest tidskonsumerande stegen fram mot analysen. Den använda transkriberingsmetoden är designad som en mix av ord-för-ord transkribering och en formellt skriven text.

4.3 Dataanalys

I en kvalitativ undersökningsmetod skapas en stor mängd nya data, som i denna studie utgörs av omfattande transkriberingstexter från genomförda intervjuer. Mängden medför svårigheter i dataanalysen jämfört med en kvantitativ metod (Bryman & Bell, 2015). För att minimera svårigheterna i analysen av insamlade data har vi använt oss av kodning, som går ut på att granska datamängden, i detta fall transkriberingstexterna. Parallellt med denna process framhävs den information som anses vara mest relevant, vilket underlättar navigeringen i datamängden som bidrar till en relevant analys (Brinkmann & Kvale, 2015). Strauss och Corbin (1990), refererad i Bryman och Bell (2015) s.580, skiljer mellan tre former av kodning: öppen, axial och selektiv. Vi använde oss av *öppen kodning* som innebar att vi studerade, bröt ned, kategoriserade och jämförde data. Initialt studerades transkriberingarna för att i respektive frågesvar identifiera och notera relevant information. Därefter grupperades denna data och slutligen kunde sammanställningar och jämförelser göras för de olika delarna.

Utifrån detta har två olika typer av kategoriseringar genomförts. I empiriavsnittet utgör kategorierna bakgrundsteori inom budgetering samt de tre stegen i Bergstrand och Olive (1999) budgetprocess. Analysdelens kategorier innefattar istället relevanta nyckelfaktorer som identifierats i datainsamlingen, nivå på eget kapital samt erfarenhet av SHL-spel. I respektive kategori skapades här underkategorier, utifrån storlek och grad av erfarenhet, som sedan strukturerats och analyserats utefter stegen i Bergstrand och Olive (1999) budgetprocess. Att analysera kategorier syftar till att utveckla en teoretisk bearbetning av respektive kategori. I denna process undersöks relationer mellan kategorierna där analysresultat och slutsatser resulterar i ny teori (Bryman & Bell, 2015).

4.4 Studiens kvalitet

Bland andra Yin (2014) belyser ett potentiellt kvalitetsproblem i tillförlitligheten för en fallstudie. Därför syftar detta avsnitt till att diskutera problemet och underlätta läsarens möjlighet till utvärdering av studien. Yin förklarar också att *tillförlitlighet* är utförbarheten i att replikera en genomförd studie. Vidare delar Trost (2010) upp begreppet i fyra delar: precision, objektivitet, kongruens och varaktighet. För ökad *precision* har samtliga intervjuer transkriberats, där risken för egna tolkningar minimeras. Dessutom skickades den färdiga uppsatsen till varje klubbrepresentant för godkännande, vilket kvalitetssäkrar innehållet i studien. Gällande *objektivitet* kan det möjligen förekomma i och med vårt personliga ishockeyintresse. Men, på grund av intressets avgränsning till det sportsliga minskas problemet, då undersökningen innefattar ekonomi och budgetarbete. *Kongruens* är något som kan påverkas av vår abduktiva forskningsdesign, trots vår strävan för kongruens. Slutligen gällande *varaktigheten* finns risk att framtida förändringar i svensk ishockey medför ändrade budgeteringsmetoder, samtidigt som analyser av ekonomin förändras utifrån klubbarnas ekonomiska prestationer.

Urvalsstorleken för kvalitativa studier tenderar att bli relativt liten. Av denna anledning har kritik riktats mot att storleken påverkar möjligheterna till korrekta slutsatser som motsvarar en hel population (Sverke, 2003, refererad i Gustavsson, 2004 s.26). Dessutom finns risk att respondenter påverkas av forskarens egenskaper så som kön, ålder och personlighet (Bryman, 2002). Vår genomförda studie bemöter den samlade kritiken genom att: (1) urvalsstorlek innefattar representanter från varje SHL-klubb, vilket gör slutsatserna mer korrekta, (2) studiens avgränsning minskar graden av generalisering, och (3) intervjupersonerna representerar positioner som är lättillgängliga och samarbetsvilliga för vidare studier på ämnet.

5. Empiri

I detta avsnitt presenteras observationer och resultat utifrån primär- och sekundäremperi. Inledningsvis kartläggs en djupare förståelse för hur budgetarbetet i SHL går till i allmänhet, samt vilka utmaningar som klubbarna ser i den ekonomiska aspekten. Därefter presenteras klubbarnas arbete mer specifikt för respektive del av budgetprocessen: planering, löpande styrning och uppföljning. Avslutningsvis ger SHL sin syn på det rådande klimatet i ligan.

5.1 Överblick budgetering

”Det som skiljer en klubb idag mot ett företag i näringslivet är sporten, annars drivs de lika. Detta ser jag som nödvändigt. Det är viktigt för klubbarna att ha en hög nivå på sin verksamhet.” ”Vi får successivt starkare klubbar med starkare ekonomi efter det vi numer kräver. Successivt mer professionellt starkare i att vi går från kansli till sportkontor och tydlig intäktsökning. Därför tycker jag att vi gjort stora framsteg, även fast vi har långt kvar till dit vi vill vara.” – Jörgen Lindgren, VD SHL

5.1.1 Syfte och roll

Budgetens syfte och roll skiljer sig mellan företag och organisationer. För klubbarna i SHL har identifierats att de flesta använder budgeten som styrmedel, för att skapa medvetenhet och engagemang. Budgeten används också som beslutsunderlag, där majoriteten av klubbarna nämner att beslut endast tas om det finns täckning i budget. Utöver detta nämner klubbar att budgeten styr ambitioner och målsättningar, men också att den används som underlag vid avstämmningar och uppföljning. Sammantaget finns en enstämmighet i att budgeten är extremt viktig för organisationerna.

”Vår budget säkerställer ambitionsnivån och att vi har en hållbar ekonomi i bolaget.” ”Den är en kontrollmekanism som hjälper så att vi inte gör av med för mycket pengar, samtidigt som den också styr vår målsättning” – Rolf Lindberg, Klubbdirektör Karlskrona

5.1.2 Budgetperiod

Samtliga SHL-klubbar budgeterar för ett brutet räkenskapsår, första maj till 30 april. Den stora skillnaden som identifierats är tidsåtgången i budgetarbetet. Tidsspannet för planeringsprocessen sträcker sig från två veckor till att budgeten processas i ett drygt halvår. Inom spannet syns ingen tydlig majoritet. Färjestad är klubben som spenderar minst tid i budgetplaneringen och förklarar detta med att tid nödvändigtvis inte gör budgeten bättre. Vidare pekar observationerna på en medvetenhet hos klubbarna, där strävan om att tidigarelägga budgetperioden uttrycks. Respektive säsong inleds i september, och desto

tidigare budgeten fastställs skapas bättre utrymme till att forma kommande säsongs verksamhet. Detta gäller främst spelarbudgeten, som bör fastställas i tidigast möjliga mån, då spelarrekrutteringar påbörjas redan under innevarande säsong. Klubbarna uttrycker att man tvingas till att göra antaganden som skapar stor risk i budgeten, ett problem som redovisas vidare i avsnitt 5.2.

5.1.3 Kompetens

Observationer visar på en hög grad av kompetens i dagens SHL-klubbar. Ansvariga personer har meriterande bakgrund och erfarenhet av högt uppsatta positioner inom näringslivet och tidigare budgetarbete. Exempelvis har Djurgården en styrelse med erfarenheter som bland annat CFO, VD och ordförande. Avseende tiden som intervjupersonerna arbetat i klubbarna är många relativt nya på sina positioner.

”Med ökad omsättning och ökade krav, måste man ha kontroll på detta, vilket gör att det kommer andra typer av människor från näringslivet istället för gamla spelare som är en klyscha, inget ont om dem, men idag är det ett annat klimat. Exempelvis uttryckte sig Håkan Loob nyligen ”Jag skulle inte anställa mig själv så som det ser ut i dagsläget”. Det ligger mycket i det, det är idag ett helt annat sätt att bedriva en rörelse vilket gör att du behöver nya och andra kunskaper.” – Jörgen Lindgren, VD SHL

5.1.4 Faktorer och klimat

Historiskt har många klubbar haft ett lågt eget kapital där endast en krona varit tillräckligt för att bedriva verksamhet. Som åtgärd till problemet med ekonomisk instabilitet infördes kapitalkravet, med det sagt kvarstår dock den ekonomiska osäkerheten. Göran Tidström från Djurgården diskuterar var i organisationerna de centrala kraven ställs. Genom att kravbilden riktas mot den verksamhet där elitlicensen är placerad, inkluderas vinster som uppkommer vid interna transaktioner mellan moderbolaget (föreningen) och dotterbolaget (aktiebolaget) i eget kapital. Undersöks istället eget kapital på koncernnivå elimineras vinsterna som uppkommer vid interna transaktioner, och eget kapital blir det övergripande kapital som hela klubben har gemensamt. Mellan klubbarna finns däremot en delad syn på huruvida kapitalkravet påverkar budgetarbetet eller inte. Majoriteten fastslår att kravet inte påverkar verksamheten, men att andra typer av krav på löpande verksamhet och hållbar ekonomi vore fördelaktiga. Med krav på exempelvis likviditet fokuseras en välmående löpande verksamhet i fokus, oberoende av kapitalbas. Dessutom försvinner faktumet att ett antal klubbar gör vinster på överlåtelse av elitlicens. De klubbar som anser att kapitalkravet har en inverkan menar att det medför en långsiktighet som klart påverkar löpande beslutsfattning och mer defensiva budgetmål.

Oavsett direkt påverkan av kapitalkravet, nämner klubbarna att deras strävan mot stabilare ekonomi blivit en självbevarelsedrift.

Ungefär hälften av SHL-klubbarna innehar idag elitlicensen i föreningen, se figur 5.1.4. Däremot blir det vanligare att elitlicensen överläts till aktiebolag, där goodwillvärdet varierar mellan att vara helt avskrivet till cirka 30 MSEK som Örebro redovisar. Klubbarna har skilda åsikter kring detta, där det huvudsakliga argumentet kritiserar metoden för att endast generera luftpengar.

Figur 5.1.4: Placering av elitlicens

FÖRENING	AKTIEBOLAG
Skellefteå	Djurgården
Färjestad	Karlskrona
Frölunda	Linköping
Brynäs	Leksand
Luleå	Örebro
Rögle	Malmö
HV71	Växjö

Med anledning av det nytecknade avtalet mellan SHL och C More kommer bidraget till klubbarna som bekant att öka radikalt, och hur medlen ska investeras är man på klubbnivå relativt enade om. Majoriteten vill stärka organisationen allt i form av juniorlag och damlag till kontorspersonal och arenor. Vidare finns önskemål om att stärka svensk ishockey och dess varumärke. Kritiken förs främst mot risken att de ökade intäkterna kommer att hamna i spelarbudgetarna, på grund av den hårda konkurrenssituationen i ligan. Bland andra Färjestad uttrycker en mer nyanserad risk i det hela, nämligen att kvaliteten på svensk ishockey riskerar att bli oförändrad ifall medlen endast skapar en löneinflation i ligan, utan att kvalitet på spelare nödvändigtvis ökar. Som lösning på denna oro finns önskemål om att centralt öronmärka delar av de ökade intäkterna. Klubbarna menar att detta skulle innebära att befintliga spelarlöner inte kan höjas i lika stor utsträckning, och att medlen istället används för ekonomisk stabilitet.

5.2 SHL-klubbarnas budgetprocess

Hur ser budgetarbetet ut i respektive steg för dagens SHL-klubbar? Vilka problem och utmaningar finns? Hur hanteras dessa? Svaren på frågorna presenteras nedan, där varje steg i budgetprocessen presenteras och förklaras. Efter att ha läst avsnittets djupgående kartläggning skapas en vidare uppfattning om hur budgetarbete bedrivs i SHL.

5.2.1 Planering

Planering är det första och mest omfattande steget i klubbarnas budgeteringsprocess. Arbetet inleds med en omvärldsanalys där en rad faktorer kartläggs. Utifrån analysen, historik och erfarenheter estimeras framtida kostnader och intäkter, vilket på intäktssidan bygger på omfattande antaganden, medan kostnadsbasen är mer lättstimerad. Då stora antaganden görs i budgeteringen uttrycker klubbarna att riskhanteringen blir central.

I planeringssteget har en stor skillnad kunnat identifieras, nämligen användandet av uppbyggnadsmetoden och nedbrytningsmetoden. Nedan presenteras klubbarnas *metodval*.

Figur 5.2.1: Metodval i budgetplanering



En av klubbarna som i planeringssteget använder nedbrytningsmetoden är Leksand, som förklarar att det saknas utrymme för att kunna involvera hela organisationen i budgetarbetet. Rögle beskriver kontrasterande att uppbyggnadsmetoden är viktig för dem i att skapa delaktighet och mer precisa budgetestimater. Den iterativa budgetmetoden är Djurgården ensamma om att associera sig med. I deras arbetsprocess är ekonomichefen den styrande personen, men samtliga delar i organisationen är med och påverkar. För samtliga klubbar tar däremot högsta toppen, exempelvis styrelse och VD, det slutgiltiga budgetbeslutet.

”Det måste få finnas en hierarki, där det är jag och styrelsen som fastställer budgeten. Klart missnöje kan uppkomma, men någon måste ta ett slutgiltigt beslut och därför har jag den här rollen. Det handlar mer om att skapa förståelse för processen och varför vi måste ändra vissa poster.” – Johan Stark, Klubbdirektör Brynäs IF

Omvärldsanalysen genomförs för att kartlägga en riskanalys och utifrån den komma upp med rimliga estimater och budgetmål. Med utgångspunkt från detta beslutas sedan det strategiska arbetet, för att optimalt arbeta mot uppsatta mål. Rögle förklarar att fokus läggs på att förstå

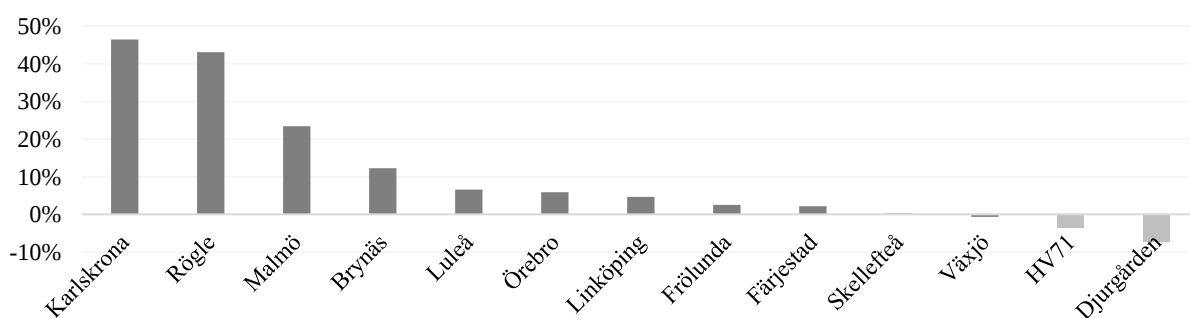
målgruppen och bedriva benchmarking mot SHL-klubbar, internationella ishockeyligor och andra sporter. HV71 tillägger att konjunkturen, räntor och andra lagar tillsammans med partners utveckling också utgör en viktig del i arbetet. Brynäs pekar slutligen på vikten av klubbens roll i samhället, varumärket samt CSR-trender. Tillsammans utgör dessa delar det ackumulerade omvärldsarbetet i SHL. Med det sagt implementerar klubbarna olika delar i sina respektive omvärldsarbeten, vilket gör att det på klubbnivå skiljer sig åt en aning. Anmärkningsvärt är dock att arbetsroller och ansvar för omvärldsarbetet ej delegeras.

I budgetframtagandet tvingas klubbarna till flertalet **antaganden** som främst berör intäktssidan i budgeten. Ett av dessa antaganden berör *publikintäkter*, som är beroende av budgeterat publiksnitt och priser. Enligt klubbarna utgör posten den största problematiken i budgeteringen. *Sportsliga prestationer* samt *sponsorintäkter* är ytterligare två antaganden som är direkt avgörande för klubbarnas budget och ekonomi. Uteslutande nämner klubbarnas representanter att man försöker vara defensiva i sina budgetestimat och att allt större fokus läggs på att trygga den ekonomiska delen av organisationen.

”Att vara för defensiv när vi budgeterar intäkter gör också att vi tvingas hålla en låg kostnad i spelarbudgeten, det gör att vi utsätter föreningen för en stor risk. Då får vi kanske ett lag som inte når sportsliga framgångar vilket drabbar våra intäkter och då också resultatet. Det är en väldig balansgång att försöka hitta rätt där” – Stefan Enbom, VD Luleå Hockey

Publikintäkter estimeras genom att klubbarna använder genomsnittliga historiska data, i kombination med unika förutsättningar inför kommande säsong. Hur detaljerat klubbarna jobbar med sina publikestimat varierar, allt från matchspecifika prognoser (speldag, motståndare, tid i månaden) till säsongssnitt. Klubbarna belyser vikten av att skapa en arenaupplevelse, vilket gör att det strategiska arbetet är tydligt knutet till att skapa ett starkt varumärke. Utifrån gjorda observationer lägger klubbarna störst fokus på att estimerar publikintäkter, med anledning av att avvikelser kan ha förödande konsekvenser på resultatet.

Figur 5.2.2: Procentuell förändring i publiksnitt mellan 14/15 & 15/16



Leksand exkluderas då laget ej deltog i SHL säsongen 15/16

Källa: EY, 2016.

Leksand, som enligt många har Sveriges bästa hockeypublik, lägger stort vikt på publiken. I fokus ligger att skapa ett starkt varumärke genom stämning i arenan, där supporterkulturen är en högt bidragande faktor. Därför lämnas ekonomiskt stöd till supporterkretsen, vilket klubben är unik med att uttrycka. För maximal arenaupplevelse anpassas strategier genom att arbeta med matchspecifika analyser och estimat, samt omfattande historik. Leksand tacklar osäkerheten genom att skapa en fulländad produkt tillsammans med aktivt fokus på att öka delen fasta matchintäkter.

Sportslig prestation är ett antagande som, både direkt och indirekt, styr intäkter och kostnader i budgeten. Den stora majoriteten av SHL-klubbarna budgeterar endast för grundserie, men tre lag väljer att addera en förlängd säsong i antingen slutspel eller play-in till slutspel.

Figur 5.2.3: Budgeterad sportslig prestation



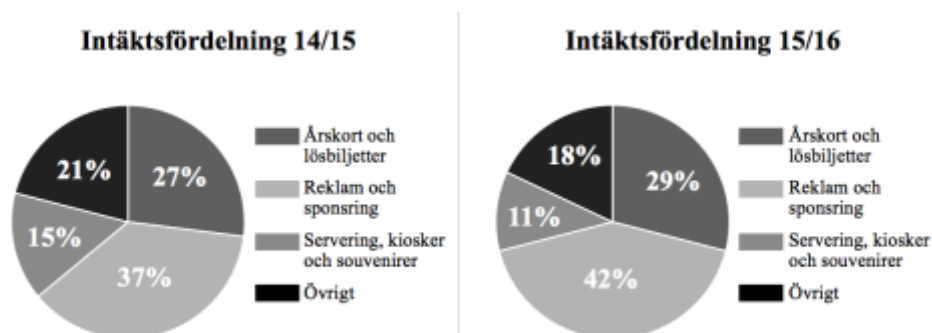
Ovan återfinns två klubbar som väljer att budgetera för slutspel, Skellefteå och Färjestad, där båda lagen budgeterar för att nå slutspelets första steg: kvartsfinal. Klubbarna förklarar valet av det offensiva antagandet med stöd i historik och högre sannolikhet till vidare spel. Dessutom är det en fråga om avkastning, där mer offensiva estimat möjliggör sportlig framgång genom en större spelarbudget. Gällande den stora defensiva majoriteten, som väljer att budgetera för grundseriespel, kan vi genomgående för denna grupp identifiera en enstämmighet som förklarar att man vill uppnå en så liten sportslig inverkan som möjligt på ekonomin. Därför minimeras osäkra poster i budgeteringen genom att endast anta det man på förhand vet.

Sponsorintäkter utgör ca 40% av klubbarnas totala intäkter sett över de två senaste säsongerna (EY, 2016), se figur 5.2.4. Således blir antagandet för sponsorintäkter enligt klubbarna mycket central i budgetplaneringen. Då majoriteten fastställer sin slutliga budget redan i april/maj, är sådana antaganden ofrånkomliga. Innevarande säsong avslutas mellan

mars och maj månad beroende på tabellplacering, vilket förklarar varför avtal för nästkommande säsong, som börjar i september inte skrivits vid tidpunkten för fastställandet.

”En hel del av sponsoravtalen är inte skrivna när budgeten sätts, mycket bygger på väl avvägda bedömningar. Det är klart att vi inte kan ha alla sponsoravtal klara i februari, trots att vi försöker skriva flerårskontrakt. Vi jobbar därför för att tidigarelägga avtalen, men idag skrivs många en månad innan säsongstart och ibland en månad in på säsongen.” – Göran Tidström, Vice Ordförande Djurgården Hockey.

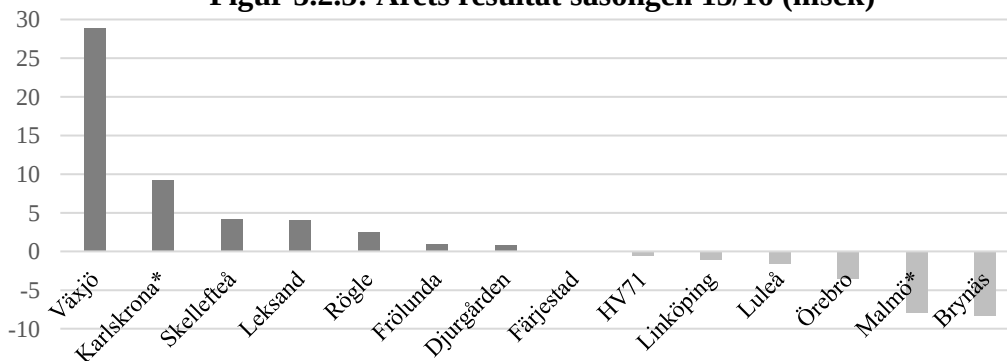
Figur 5.2.4: Intäktsfördelning i SHL-klubbar 14/15 och 15/16



Källa: EY, 2016.

Riskhantering är enligt klubbarna viktigt för ekonomi och överlevnad. Som presenterats tidigare ställs SHL-klubbarna inför stora osäkerheter i sitt budgetarbete, där intervjuerna visar på olika sätt att hantera risk. En första aspekt är vilket resultat som budgeteras, här varierar det mellan plusresultat med innehållande budgetreserv och nollresultat, vilket ger en klar skillnad i volatilitet och risk. Årets resultat för 2016 presenteras nedan i figur 5.2.5. Djurgården uttrycker störst försiktighet i sitt budgetarbete, med ett budgetöverskott och en stor budgetreserv. Färjestad har ett annat tankesätt och hävdar att avkastning endast är värdefullt i form av sportslig framgång, och att löpande vinster därför omedelbart ska återinvesteras i sporten. Även Linköping ger ett intressant uttalande i frågan, att budgeterade överskott leder till en överhängande risk för sämre sportslig prestation.

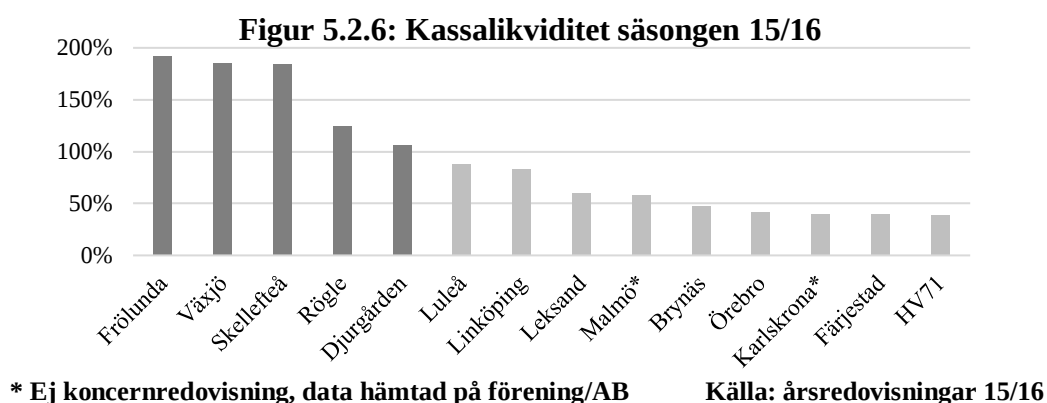
Figur 5.2.5: Årets resultat säsongen 15/16 (msek)



* Ej koncernredovisning, data hämtad på förening/AB

Källa: årsredovisningar 15/16

En andra aspekt, som tidigare presenterats, är till vilken grad osäkra poster inkluderas i budgeten, så som osäkra intäkter eller sportsliga prestationer. Vidare pekar gjorda observationer på en tredje kritisk aspekt avseende risk, tidiga kostnader och sena intäkter. I och med att de flesta klubbar börjar sitt verksamhetsår första maj har klubbarna kostnader från detta datum, medan intäkter börjar komma runt september när den nya säsongen börjar. Perioderna utan intäkter ställer enligt klubbarna höga krav på deras likviditet, vilket är utmanande för många. Kassalikviditeten bör överstiga 100% (Företagande, 2016), och nivån i SHL-klubbarna presenteras nedan:



Ansvar fördelas ut i organisationerna i takt med att budgeten färdigställs. Nästintill utslutande delegeras ett resultatansvar för respektive avdelning i SHL-klubbarna. Bakgrunden till att delegera resultatansvar beror på att klubbarna vill möjliggöra en god avstämnings- och uppföljningsprocess, samt skapa självständighet och avdelningsspecifika ramverk. Djurgården och Skellefteå är de som inte har ett lika tydligt resultatansvar. Djurgården tilldelar respektive lag ett kostnadsansvar, medan den kommersiella sidan får ett tydligt resultatansvar.

Hittills har det första steget, *planering*, i budgetprocessen presenterats. Sammantaget ligger här många av de svårigheter som finns, men kvar återstår hur klubbarna arbetar löpande och hur budgeten följs upp. I dessa steg återfinns också svårigheter och problem som är kritiska för klubbarnas ekonomier. Närmast följer en inblick i SHL-klubbarnas *löpande styrning*.

5.2.2 Löpande styrning

Efter att budgeten är fastställd och klubbarna går in i det nya verksamhetsåret inleds den löpande styrningen. Denna del i budgetprocessen innehåller löpande avstämnings- och eventuella åtgärder och revideringar. Avsnittet behandlar: arbetsmetod, frekvens samt budgetens roll i den löpande verksamheten.

Arbetsmetod är i det stora hela jämbördig mellan SHL-klubbarna. Den stora majoriteten arbetar med fast budget och löpande uppdateringar, i form av prognoser och avvikelser-

analyser. Prognosintervall skiljer sig dock mellan klubbarna, allt från årsvis till månatliga prognoser, där avstämning per månad är mest förekommande. I få undantagsfall revideras ursprungsbudgeten löpande, men där skiljer sig också hur ofta revideringar genomförs. Antingen endast vid stora avvikelser eller mer schemalagt två till tre gånger per år. Frölunda förklarar att nyckeltal, men främst kostnadssidan är i fokus vid avstämningsmöten. Revideringar görs ungefär två till tre gånger per säsong och utgår från ihållande trender i intäkter och kostnader. Identifieras en stor avvikelse implementeras en handlingsplan för att åtgärda densamma.

Bortsett från de dokument som används, finns vidare intressanta aspekter i form av vilka i organisationen som inkluderas i det löpande budgetarbetet, såväl som analysposter vid dessa tillfällen. Som Frölunda nämner ovan läggs störst fokus på kostnadssidan, medan majoriteten i SHL istället lägger ett bredare fokus, där resultatavvikelser analyseras. Slutligen avseende medverkande personer på avstämningsmöten, har en skillnad observerats. Den stora majoriteten uttalar sig i linje med Örebro och Växjö, som genom att inkludera styrande topp och respektive avdelning innefattar stora delar av organisationerna.

Frekvensen i löpande avstämning är generellt månatlig, men här finns avvikelser. Skellefteå bedriver endast budgetavstämning två gånger per säsong, men förklarar att systemet är under utveckling som ett resultat av verksamhetens växande omfattning. Andra lag så som Malmö har avstämningsmöten med avvikelseanalyser varannan vecka. Det klart vanligaste i SHL är dock en månatlig löpande avstämningsfrekvens.

Gällande ***budgetens roll i den löpande verksamheten*** uttrycker Leksand en intressant aspekt, där man förklarar att den ekonomiska skillnaden mellan högsta och näst högsta serien leder till en risk för ekonomisk chansning. Med andra ord kan detta exempelvis innebära dyra sista-minuten köp av spelare om ett lag riskerar degradering, trots att ekonomin ej tillåter ett sådant beslut. Något som bekräftas av bland andra HV71. Denna uppfattning delas även av andra klubbar som pekar på samma risk även vid en konkurrenssituation om slutspelsplatser. Således adderar detta fenomen i det löpande arbetet en riskfylld kortsiktighet i ekonomin.

”Skulle vår prognos visa ett plusresultat på någon miljon, och vi har chans på slutspel genom att ta in en extra spelare, så skulle vi absolut överväga saken. Dock har vi blivit nojiga efter de senaste säsongernas minusresultat. Går det dåligt har jag full sympati för att man gör allt för att förstärka truppen, eftersom att konsekvenserna är enorma. Tar man en förening som oss med ett lägre eget kapital, skulle jag aldrig våga ta ett sådant beslut själv. Det får styrelsen bestämma.”
– Johan Stark, Klubbdirektör Brynäs IF

Därmed är kartläggningen av den löpande styrningen presenterad och visar på hur den bedrivs med involverade risker och problem. Slutligen följer det tredje och sista steget i budgetprocessen, *uppföljning*.

5.2.3 Uppföljning

Här presenteras hur klubbarna bedriver sitt uppföljningsarbete, hur det påverkar nästkommande årsbudget, vilka faktorer som identifierats ha störst inverkan på resultat samt huvudsakliga utvecklingsområden i klubbarnas budgeteringsprocess.

Innevarande år har ***inverkan på nästkommande årsbudget*** enligt samtliga klubbar, med få modifikationer, där Växjö exempelvis exkluderar extraordinära intäkter och kostnader. I övrigt använder klubbarna utfall för året och analyserar avvikelser för att vidta åtgärder.

”Vi tar tag i de delar som inte har följts med respektive ansvarig och gör analyser för att se vad det beror på. Sen får man antingen göra en personalförändring eller så sätter vi in mer resurser där. Vi gör en djupanalys om varför och sedan kommer vi fram till någonting, efter det försöker vi göra en handlingsplan.” – Patrik Sylvegård, VD & Sportchef Malmö Redhawks

Störst och svårast ***inverkan på resultat*** utser klubbarna enstämmigt vara publikintäkterna. Små avvikelser mot budgeterade publiksnitt har stor inverkan på totala intäkter, vilket enligt klubbarna gör att detta utfall har störst inverkan på resultatet. I övrigt benämns även att andra oförutsedda händelser, så som sponsorbortfall eller skadade spelare, får stor inverkan på slutliga resultat. Vidare finns ytterligare enighet i observationerna, där sportlig prestation pekas ut som den stora faktorn som slår mot flera delar av budgetens olika poster. Publikisiffror och sponsorpengar, som grovt motsvarar den totala omsättningen (se figur 5.2.4), påverkas starkast av den sportsliga prestationen. Detta gör det sportsliga till en underliggande faktor som på ett eller annat sätt påverkar allt i organisationen.

”Svårigheten att arbeta med budget parallellt med ett innevarande verksamhetsår gäller alla verksamheter, men då det sportsliga slutresultatet har stor ekonomisk påverkan så innebär det en extra svårighet.” – Anders Mäki, Klubbdirektör Linköping HC

Klubbarna uttrycker flera nödvändiga ***utvecklingsområden*** i budgetarbetet. Exempelvis vill man bli bättre på att estimerar intäkter och kostnader, uppnå ett noggrannare löpande arbete och bli mer omfattande i uppföljningen. Detta genom bättre nyckeltal som kan identifiera nya organisatoriska utvecklingsområden. Rögle belyser att klubben måste skapa mer ordning i kostnadsbudgeten. I kontrast beskriver Skellefteå att de har bra kontroll på kostnadsmassan och är istället i större behov av mer omfattande ekonomisk uppföljning. Brynäs uttrycker

vidare att budgeten måste bli helt oberoende av sportslig prestation för att kunna skapa ekonomisk hållbarhet. Växjö är enda lag att uttrycka tillfredsställelse med sitt budgetarbete.

5.3 SHL om budgetering och framtiden

Utöver insamlad empiri på klubbnivå har även SHL:s VD, Jörgen Lindgren, givit sin syn på klubbarnas ekonomi och budgetprocess, aktuella problem, utmaningar och potentiella lösningar. På klubbnivå vill man från SHL:s sida fortsätta jobba mot att bygga starkare organisationer som ska ge en sundare ekonomi, men att den sportsliga faktorn gör det svårt att genomföra i praktiken. Anledningen till att SHL ytterligare redovisas i ett eget avsnitt beror på den centrala rollen som organisationen besitter. Det arbete som bedrivs och beslut som fattas hos SHL påverkar samtliga klubbar och deras ekonomi.

Gällande **sportslig prestation och resultat** förklarar Lindgren att många lag historiskt sett budgeterat för slutspel, vilket redan där är en förklaring till varför resultat varit vikande i många klubbar. Alla kan inte spela slutspel och ta del av de ökade intäkter som det innebär. Dagens defensivare budgetering ser han som ett resultat av professionalisering och kravbilden som höjts på organisationerna. Vidare sett till budgeterade resultat ligger de flesta klubbar nära nollresultat, med få undantag. Lindgren förklarar detta utifrån att den sportsliga kravbilden prioriteras framför stora budgetöverskott.

Publikintäkternas svårigheter handlar enligt Lindgren om flera faktorer, och att ett kraftigt publikbortfall skulle göra det väldigt svårt för många klubbar att existera. Folks tidsbrist, utvecklingsbehov av live-produkten, vikten av nya målgrupper, fortsätta stärka varumärket SHL genom att synas på nya ställen, och arbeta med både proaktiv och reaktiv kommunikation. Dessa är några av de faktorer som är direkt avgörande för publikfrågan. På frågan om medialiseringens inverkan på publiken ser Lindgren positivt på det faktum att C More tar ett ansvar i att stärka varumärket SHL, genom att göra det mer tillgängligt och lättkonsumerat.

Centrala hjälpmedel via SHL finns för att på olika sätt hjälpa klubbarna med ekonomi-styrning. Exempelvis har en ekonomihandbok tagits fram för att skapa en enhetlig rapportering och presentation av olika ekonomirapporter, vilket förenklar jämförelser och analyser. Dessutom tillsätts resurser som hjälper att följa upp mot kapitalkravet, där SHL tillsammans med klubbarna sätter olika mätpunkter under säsongen.

Omvärldsarbetet för SHL bedrivs genom att titta på samhällsbeteendet i stort för att identifiera mönster och trender på hur ishockey konsumeras. Dessutom bedrivs en aktiv benchmarking med andra sporter och länder, för att kunna importera potentiella framgångsfaktorer. Med detta sagt bedrivs däremot inga direkta samarbeten. När klubbarnas representanter tillsammans med SHL har sammankomster och diskuterar omvärlden ser Lindgren en utveckling mot en fullständig samarbetsvilja.

”Klubbarna är mycket mer samarbetsvilliga än tidigare. Idag finns nog ingen fråga som är för stor eller för liten att ta upp.” ”Där man tävlar, det är på isen. I allt annat känner jag att man har en otroligt bra dialog idag. Varför sitta och uppfinna hjulet på fler ställen än ett? Det är bättre att lära av positiva och negativa saker som någon annan gör. Något klubbarna håller med om.”

För att ta **nästa steg i utvecklingen** trycker Lindgren på att man inte kan bromsa sig in i en utveckling. En av åtgärder är att SHL investerar i en ny resurs som ska arbeta centralt med publikfrågan och därtill knutna omvärldsanalyser. Detta för att öka ishockeyintresset och förstå målgruppen, men också att hjälpa klubbarna i sin benchmarking. Denna resurs har starkt efterfrågats av klubbarna. Slutligen vad gäller hjälpmedel överväger SHL att även utveckla en handbok för nykomlingar, som underlättar att anpassa organisationer för spel på SHL-nivå samt göra sig införstådd med vilka nya kostnader och intäkter som tillkommer.

En annan stor del för att nå utveckling är utökade krav. Lindgren tror starkt på nya typer av krav där betalningsförmåga på kort och lång sikt är en av dem. Förutom nya typer av krav diskuteras även nivån på de befintliga kraven, och om dessa ska tillämpas på föreningsnivå eller koncernnivå. Flera ekonomiska parametrar kommer att införas för att säkerställa långsiktigt starka klubbar med god ekonomi, bra organisation och hållbar betalningsförmåga.

Sammanfattningsvis avslutar Lindgren med att förklara nyckelkomponenter för att SHL ska ta nästa steg i utvecklingen samt vad som är att följa härnäst.

”Mycket kommer till att fortsätta bygga upp långsiktigheten. Det gäller att fortsätta stärka intresset för vad vi håller på med och få in nya målgrupper i det här. Detta ökar intresse och ger fler sålda biljetter, större partnerskap, som stärker ekonomin. Sedan måste vi också jobba mer med mätpunkter, uppföljning och krav.” ”Gällande de ökade intäkterna är det nu upp till ägarna (SHL-klubbarna) att bestämma hur pengarna ska prioriteras och investeras. Det är möjligt att delar av intäkterna kan öronmärkas för att säkerställa ekonomisk stabilitet”

6. Analys

Analysavsnittet inleds med att analysera insamlade data mot tidigare forskning och teorier inom budgetering, omvärldsarbete och sportkontext. Analysen avslutas med att klubbarna grupperas utifrån empiriskt underbyggda kategorier.

6.1 SHL-klubbarnas budgetering

Att bedriva ett budgetarbete syftar främst till att planera kommande verksamhetsår i termer av resultatmål (Ax et. al, 2015), samtidigt som det delegerar ansvar och möjliggör avstämning och uppföljning (Bergstrand, 2010). Utifrån genomförda intervjuer finns idag olika arbetssätt samt rådande risker och problem i budgetarbetet. Detta avsnitt presenterar SHL-klubbarnas budgetering i stort, och utifrån tidigare forskning analyseras vad som gör budgetarbetet så problematiskt som empirin understryker.

6.1.1 Förändringar, budgetmetod och omvärldsarbete

Som konstaterats av Houlihan och Green (2008) har elitidrottsföreningar genomgått en professionaliseringstrend, vilket ökar behovet av styrverktyg och därmed budgetering (Davila et. al, 2010). Observationer för SHL bekräftar vad tidigare forskning fastslår för elitidrottsföreningar. Kompetensnivå och organisatorisk professionalitet har klart ökat under den senaste tiden som ett resultat av högre omsättning och nya krav. Detta bidrar till att dagens SHL-klubbar drivs mer likt näringslivsföretag, med skillnaden att syfte och mål fortfarande anses vara ideella där sportsliga framgångar prioriteras, vilket sammanfaller med sportens unika karaktär som presenteras av Stewart och Smith (1999).

Som Ax et. al (2015) förklarar, sträcker sig en budgetperiod vanligtvis över ett år, men att en osäker kontext kan underlättas genom att välja kortare period. Trots att SHL-klubbarna uttrycker ett osäkert klimat budgeterar man årsvis. Gällande val av budget faller det generellt på en *fast budget*, vilket Bergstrand (2010) också framhäver som den vanligaste för svenska bolag. Löpande styrning i SHL bedrivs vanligast genom månatliga avstämningsmöten, en frekvens som överstiger den kvartalsrekommendation som Bergstrand nämner. Vidare förklarar Ax et. al (2015) att arbetsperioden inleds med en omvärldsanalys och budgetanvisningar, för att i ett senare skede fastställa den slutliga budgeten. En struktur som samtliga SHL-klubbar följer i sina budgetprocesser.

Utifrån observationer kan konstateras att klubbarna bedriver ett omvärldsarbete som tenderar att vara mindre omfattande i jämförelse med Sköld (2013). *Kartläggningen* genomarbetas

relativt utförligt där klubbarna analyserar nuläge och sätter upp mål. Gällande *inriktning* syns en tydlig skillnad mot modellen, där arbetet istället överensstämmer med vad Hamrefors (1999) presenterar. Omvärldsarbetet i SHL sker utan tydliga arbetsroller och specifikt fastställda arbetssätt, vilket ger en decentraliserad löpande skanning av omvärlden. För tiostegsmodellens avslutande faser, *uppbyggnad* och *kontinuerligt arbete*, efterlevs stora delar av Skölds rekommendationer. Sammantaget bedrivs relativt omfattande omvärlds-arbeten, men där struktur och ansvarsfördelning inte är lika tydligt som teorin föreslår.

6.1.2 Risker och problem

Tidsperioden är ett problem som uttrycks, där klubbarnas verksamhetsår sträcker sig första maj till 30 april. Denna tidsperiod innebär att flertalet antaganden måste göras i budgeten, då arbetet bedrivs under högsäsong i en komplicerad kontext. Bergstrand (2010) föreslår att organisationer med högsäsong under vinterhalvåret bör bedriva budgetarbete under sommaren, något klubbarna alltså inte gör. Den huvudsakliga anledningen till detta verkar vara att spelarekryteringar inleds redan under innevarande säsong, men främst under sommaren. Således måste spelarbudgeten för kommande säsong vara fastställd långt innan säsongen inleds i september, och därför anses nuvarande budgetperiod vara optimal. Slutligen finns ett ytterligare problem med tidsperiod, nämligen likviditeten. Varje verksamhetsår inleds med knappa fem månader helt utan intäkter, vilket ställer höga krav på ekonomistyrningen och antaganden för framtida intäkter.

Sponsoravtal utgör som presenterats dryga 40% av totala omsättningen (EY, 2016), och är därför en central post i klubbarnas budgetering. I stor utsträckning estimeras sponsorintäkter innan avtal skrivits och detta medför en riskaspekt i uteblivna intäkter, något som kan slå hårt på det ekonomiska resultatet. Med anledning av denna problematik strävar klubbarna mot att tidigarelägga avtalsförhandlingar och skriva långsiktiga kontrakt.

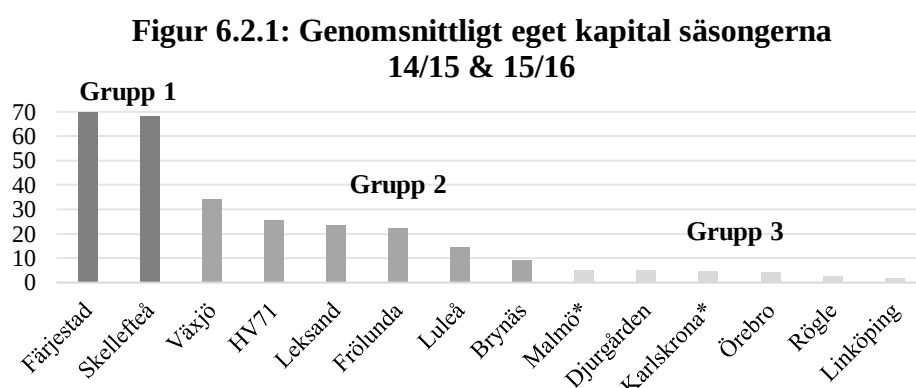
Publikintäkter är enligt klubbarna det mest problematiska i ekonomin. Totala publikintäkter uppgick 2016 till 40% av total omsättning (EY, 2016), och blir därför också en högst kritisk aspekt i budgetprocessen. Att estimerar publikintäkter avgörs av antagandet publiksnitt. Observationer visar på att klubbarna lägger stor vikt vid denna post, där majoriteten bryter ned publiksnittet i detalj genom att separat analysera och estimerar varje enskild hemmamatch. Trots detta faktum kvarstår problemet och många ger avvikelser i publikintäkter som

förklaring till negativa resultat. Frångås publiksnitt med exempelvis 200 åskådare över en säsong innebär detta miljonförlust för klubbarna².

Av samtliga klubbar med negativa resultat för säsongen 15/16 är HV71 det enda laget med en negativ avvikelse i publiksnitt jämfört med säsongen 14/15. För övriga klubbar syns istället signifikanta ökningar i publiksnitt, med en ökning allt ifrån 300 till 1 500 personer. Under genomförda intervjuer förklarar klubbarna att publiksnitt sätts främst utifrån historiska data, vilket stärker det faktum att ekonomiska problem högst troligt inte går att fullt hänföra till uteblivna publikintäkter. Snitten har faktiskt ökat för de allra flesta klubbar. Dessutom är sannolikheten låg att budgeterade snitt överstiger tidigare utfall, med anledning av basen som används för att estimerar publiksnitt.

6.2 Kategorisering – eget kapital

I denna kategori delas klubbarna in i tre grupper efter storlek på eget kapital, för att analysera samband i budgetprocessen. Som angivits i avsnitt 5.1.4, kommer eget kapital på koncernnivå att användas för analysen med grund i att analysera faktiskt kapital, och därmed exkludera vinster som uppkommit vid överlåtelse av elitlicens.



*Upprättar ej koncernredovisning: Data från förening/AB Källa: årsredovisningar 14/15 och 15/16

Tabellen visar stora klyftor mellan klubbarna när det kommer till storlek på det egna kapitalet. Notera också att en handfull klubbar ligger strax på och till och med under gränsen för kapitalkravet. Som tidigare presenterat syns en trend i att klubbar bolagiseras samtidigt som elitlicenser överläts för att anskaffa kapital. Genom att analysera detta faktum utifrån nivå på eget kapital finns intressanta samband. Med undantag för Rögle, har samtliga klubbar i den tredje gruppen överlåtitt elitlicens till aktiebolag, medan grupp ett och stor majoritet av grupp två har kvar licensen i föreningen. Malmö, Karlskrona, Örebro och Linköping tillhör samtliga grupp tre och är de lag som under 2015 eller 2016 anskaffat kapital genom överlåtelse av

² Räknat som: 200 personer * genomsnittlig intäkt per åskådare 200 SEK * 26 hemmamatcher = 1 040 000 SEK

elitlicens. Utan dessa event finns risk för att klubbarnas egna kapital varit förbrukade, vilket gör denna metod till en livlina som främst använts av klubbar i grupp tre.

6.2.1 Planering

Budgeterad sportslig prestation och nivå på eget kapital har enligt empirin ett samband. De utstående två klubbar som budgeterar för ett slutspel är Färjestad och Skellefteå, och dessa tillhör också gruppen med högst eget kapital. Övriga klubbar, med undantag för Örebro, budgeterar defensivt med endast grundseriespel. Risktagandet i budgeterade intäkter och resultat tenderar således att öka med hög nivå på eget kapital, som skapar en säkerhet i form av att framtida förluster kan täckas. Smith och Stewart (2010) belyser vikten av att elitidrottsklubbar befinner sig i ett klimat som kräver god ekonomi och sportslig framgång. Detta faktum i kombination med att klubbarnas primära mål fortfarande är sportsliga (Anthony & Govindarajan, 2001), problematiserar långsiktighet i ekonomin. Som Färjestad nämner ska varje vunnen krona återinvesteras i sporten för att nå bästa möjliga resultat. Ett uttalande som ger förklaring till varför ekonomisk långsiktighet är svårt att uppnå i SHL-klubbarna.

Gällande budgetering och generellt ekonomiskt fokus lägger klubbarna stor vikt vid det arbetet. Som nämnts går en stabil ekonomi allt mer mot att bli en självbevarelsesdrift i SHL. Trots detta påverkas klubbarna direkt olika av det rådande kapitalkravet. Klubbarna i grupp tre med lägst nivå på eget kapital ligger på gränsen mot kapitalkravet, vilket gör att varje årsresultat är direkt avgörande. Som Houlihan och Green (2008) nämner, så har elitidrottsföreningar blivit mer professionella, något som syns tydligt i gjorda observationer. Oavsett nivå på eget kapital uttrycker klubbarna en vikt i att driva en organisation med hållbar ekonomi, vilket direkt kan sammankopplas med den ökade kompetensgraden i SHL-klubbarna. Däremot står sportens inverkan och organisationernas primära syften mot en sund ekonomi och är det som skiljer dagens SHL-klubbar från att drivas som ett näringslivsföretag.

6.2.2 Löpande styrning

I den löpande styrningen saknas tydliga samband med nivå på det egna kapitalet. Arbetsmetod är i stort lika för samtliga klubbar och likaså frekvensen. Det som kan analyseras är rollen budget får i löpande verksamhet. En klubb som Brynäs, med ett lägre eget kapital, belyser en stor försiktighet i kortsiktiga ekonomiska beslut som resultat av den låga kapitalbasen. Jämförelsevis uttalar sig klubbar som Leksand och HV71, med klart högre eget kapital, att medel naturligt bör investeras i spelarbudget ifall behov skulle uppstå under pågående säsong.

Även detta pekar mot vad analysen tidigare antytt, nämligen att högre nivå på eget kapital också innebär möjlighet till ett högre risktagande.

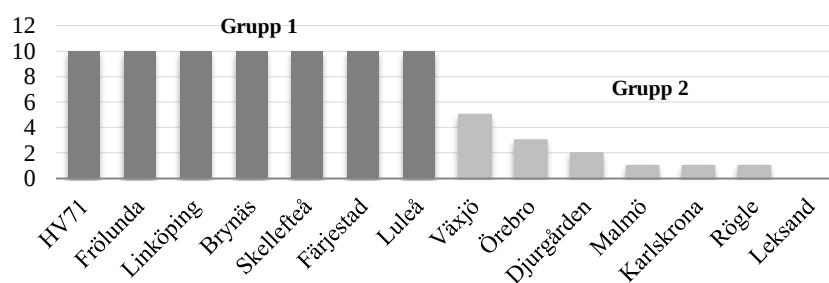
6.2.3 Uppföljning

Som för den löpande styrningen, är det även i uppföljningen svårt att se samband med nivå på eget kapital. Effekten som innevarande år har på nästkommande budget korrelerar ej med storlek på kapital. I och med kompetensgraden som idag finns i SHL lägger samtliga klubbar stort fokus i att identifiera och åtgärda avvikelser, vilket påverkar hur nästkommande årsbudget utformas. Denna bas tillsammans med omvärldsarbetet inför kommande säsong gör att klubbarna noga arbetar med detta steg oavsett storlek på eget kapital. Som Kullvén (2015) nämner är just syftet med uppföljning att lära av misstag och genom uppföljning undvika liknande snedsteg i framtiden. Klubbarna använder denna information precis som Bergstrand (2010) föreslår, nämligen som underlag till nästa budget för att stoppa ogynnsam utveckling.

6.3 Kategorisering – antal säsonger i SHL

För att analysera hur antal konsekutiva säsonger i SHL påverkar budgetarbetet, har klubbarna delats in i två grupper. Diagrammet nedan presenterar en översikt av hur indelningen ser ut.

Figur 6.3.1: Antal säsonger i följd under tioårsperioden 2006/07 till 2015/16



Källa: www.shl.se.

Förändringen mot bolagisering har, som tidigare nämnts i analysen gjort att allt fler klubbar placerat elitlicensen i ett aktie-bolag och på så sätt anskaffat kapital. Klubbarna i grupp ett innehar elitlicensen i föreningen, bortsett från Linköping. För klubbarna i grupp två är placering av elitlicens motsatsen, där alla utom Rögle placerat elitlicensen i aktiebolag. En uttryckt anledning till skillnaden i nytt kapitalbehov beror på att nyare klubbar inte hunnit bygga ett stabilt eget kapital, något de mer erfarna klubbarna haft möjlighet till att göra.

6.3.1 Planering

Ax et. al (2015) belyser att budgeten bidrar till att samordna och öka förståelsen för företagets behov. I majoriteten av klubbarna är samtliga avdelningar involverade i budgetprocessen,

men i olika utsträckning. För klubbarna i första gruppen finns tendenser att respektive avdelning tar större ansvar vid budgetplaneringen, jämfört med klubbarna i grupp två. I grupp ett tenderar avdelningscheferna att forma budgeten på egen hand utefter direktiv från VD, klubbdirektör och ekonomichef, medan grupp två arbetar något mindre decentraliserat. Skillnaden mellan grupperna kan kopplas till utvecklingsområden, där de nyare klubbarna belyser behovet av att skapa bättre kontroll över kostnader och intäkter. Högre erfarenhet ger mer historik och kontroll över dessa poster, vilket ger avdelningscheferna bättre underlag vid budgetprocessen samtidigt som det underlättar ett decentraliserat arbetssätt.

Van der Heijden (2005) belyser att scenarioanalyser kan underlätta organisationers förmåga att snabbt hantera framtida utfall, vilket är extra viktigt i organisationer med stor osäkerhet. I grupp två finns en större osäkerhet i vilken serie de kommer att spela i nästa säsong. Därför budgeterar flera av klubbarna i denna grupp med marginal eller budgetreserv. Några av dessa upprättar även scenarioanalyser utifrån olika sportsliga resultat. Om man istället analyserar gruppen som under en längre tid spelat i SHL, kan vi se att de inte tar lika stor hänsyn till denna risk. Anledningen till detta beror på att de inte bär samma risk att degraderas, då storlek och erfarenhet minskar sannolikheten för degradering. Således upplevs inte samma osäkerhet och därför upprättas heller inte scenarioanalyser för degradering. Detta faktum kan dock innebära en risk då erfarna klubbar inte är lika beredda på eventuella sportsliga motgångar.

6.3.2 Löpande styrning

För den löpande styrningen saknas tydliga samband i och mellan grupperna. Som tidigare nämnt, beror detta till stor del på professionalisering och kompetensökning. En mer enhetlig löpande styrning har växt fram som ett resultat av ökat samarbete klubbarna och SHL emellan. På isen är klubbarna konkurrenter, i övrigt samarbetar man för ett optimalt klimat med kunskap och kontroll. Därför är inte erfarenhet av SHL-spel en avgörande faktor.

6.3.3 Uppföljning

Slutligen gällande uppföljning bedrivs arbetet relativt jämbördigt, oberoende av tid i SHL. Oavsett erfarenhet finns begränsat antal källor att undersöka och följa upp i budgetarbetet och omvärlden. Precis som Kullvén (2015) fastslår, bedrivs budgetuppföljningen för att analysera avvikelser och vidta åtgärder, något som alltså inte direkt korrelerar med erfarenhet av SHL-spel, mer än att klubbar i grupp ett har något mer omfattande historik att tillgå.

7. Slutsatser

Genom denna studie har vi undersökt hur budgetering bedrivs i Sveriges bästa ishockeyliga, SHL. Förändringar i kontexten och därtill knutna nyckelfaktorer används för att förklara och analysera hela budgetprocessen. Genom att ha studerat samtliga klubbar kan vi härnäst dra slutsatser både kring det klubbspecifika arbetet, men också hur det bedrivs för ligan i stort.

7.1 Bidrag – budgetering

Först kan konstateras att SHL-klubbarna följer den pågående utvecklingen i sportkontexten, som förklaras av Houlihan och Green (2008), mot att drivas mer likt näringslivsföretag. Tillsammans med ökade krav och intäkter får ekonomin ett allt större fokus, vilket har resulterat i en ökad kompetensgrad och utvecklad organisatorisk professionalitet. Sammantaget bidrar detta till ett omfattande budgetarbete som strukturerar SHL-klubbarnas ansträngda affärsmodell i en hög grad av konkurrens.

Det som gör budgetarbetet i SHL unikt jämfört med företag i näringslivet är den sportsliga faktorn. Sporten har en egen direkt avgörande inverkan på varje del i organisationerna. Resultat påverkas i form av att intäkter direkt styrs av sportsliga framgångar, främst i form av publik- och sponsorintäkter. Den innebär också en motvilja till att sänka kostnader, då lägre kostnader sannolikt bringar sämre sportsliga resultat. Dessutom skapas en säregen produkt som genom sporten blir väldigt osäker till sin karaktär, då kvalitet är volatil och omfattning begränsad. Idrottssäsongen medför en bruten budgeteringsperiod och ställer höga krav på likviditet, då kostnader uppstår långt innan erhållna intäkter. Ishockeyn bidrar till att budgeteringen till stor del baseras på estimerade poster, vilket skapar osäkerhet och ekonomisk risk. På grund av detta blir en central del av budgetarbetet i SHL att ta fram väl underbyggda estimat. SHL-klubbarna bedriver ett relativt omfattande omvärldsarbete i relation till Sköld (2013), där man studerar både sin inre och yttre omvärld för detta ändamål.

Vad är då det verkliga problemet i SHL-klubbarnas budgetering? Det råder inga tvivel kring att intäkter är osäkra och att kostnader därför inte har någon säker täckning. Det är heller ingen tvekan om att sporten skapar en volatil produkt och en känsla av osäkerhet, som gör att budgetering kan kännas svår och obehaglig. Dessutom omöjliggör konkurrenssituationen och rädslan för sportslig motgång en hållbar ekonomi, i form av defensiva estimat och budgeterade överskott.

Volatiliteten i publikintäkter och andra budgetavvikelser är de ständigt återkommande huvudorsakerna till svårigheter för en hållbar ekonomi i SHL. Studien visar dock väldigt svag korrelation mellan minusresultat och procentuellt avtagande publiksnitt, för säsongen 2015/2016. Således är avvikelser i publikintäkter inte förklaringen till säsongens negativa resultat. Gällande budgetavvikelser i stort, är estimaten problematiska och direkt avgörande för resultat. Trots denna vetskap sätter klubbarna bevisligen otillräckligt defensiva estimat, som gör att små avvikelser får förödande konsekvenser på resultatet. Vetskap om problematiken och kompetens finns, varför tar klubbarna ändå medvetet höga risker i budgeteringen?

Våra resultat pekar på en annan huvudorsak till problematiken: *avsaknaden av centrala, obligatoriska och långsiktiga ekonomiska restriktioner*. Detta gör att klubbarna, trots stor medvetenhet, inte vågar eller vill skapa en så hållbar ekonomi som krävs för att bedriva en sund verksamhet. Konkurrensnivån gör att samtliga klubbar måste åtgärda problemen samtidigt, annars finns alltid incitament att fortsätta bringa risk i ekonomin. Faktumet är att defensiva estimat, budgetreserver, överskott och andra icke-sportsliga investeringar idag medför en för stor organisatorisk risk. Problemen kommer därför att kvarstå så länge nya centrala ekonomiska krav i ligan ej implementeras.

7.2 Bidrag – skillnad på klubbnivå

7.2.1 Kategorin eget kapital

Storlek på eget kapital skiljer sig markant mellan klubbarna i SHL, och vår studie visar på en koppling mellan kapitalnivå och risktagande. Överlåtelse av elitlicens används som en nödåtgärd av klubbar med lägre eget kapital för att uppnå kraven. Kapitalanskaffningens natur är skadlig mot en hållbar ekonomi då överlåtelsen ej skapar faktiska likvida fördelar. Vidare kan fastställas att risktagande i budgeterade intäkter ökar med graden av eget kapital, då avvikelser har en täckning i kapital som resterande klubbar saknar. Slutligen gällande löpande styrning och uppföljning får kapitalnivån inte samma tydliga betydelse, mer än att ett större utrymme för riskfyllda kortsiktiga ekonomiska beslut existerar för klubbar med högt kapital. Sammantaget påverkas inte klubbarna med högt eget kapital av rådande kapitalkrav.

7.2.2 Kategorin antal säsonger i SHL

Initialt har konsekutiv SHL-erfarenhet inverkan på budgeteringens syfte, där erfarna klubbar arbetar med ett budgetsyfte av högre komplexitet. Dessutom finns en koppling mellan lång erfarenhet och högre decentralisering i budgetarbetet. Slutligen syns en ökning i ligainternt

samarbete, vilket gör att löpande styrning och uppföljningsarbete blivit en mer likartad arbetsprocess, oberoende av konsekutiv erfarenhet i SHL.

7.3 Studien berikar och skapar ny teori

Som Jeacle (2014) beskriver är området budgetering i sportorganisationer, som en del av populärkultur, ett relativt utforskat område men som på senare tid fått ökad akademisk uppmärksamhet. Genom vår studie nyanseras uppfattningen om hur budgetering bedrivs i elitidrottsorganisationer i form av svensk ishockey och SHL. Vi bygger vidare på de huvudskillnader som Stewart och Smith (1999) presenterar mellan företag och sportorganisationer, och visar på hur dessa påverkar budgetarbetet för klubbarna i dagens kontext. Sportorganisationers unika karaktär (Merchant & Van der Stede, 2007), bidrar till ny kunskap i traditionell budgetforskning. På så sätt berikas Bergstrand och Olive (1999) trestegsmodell, med att visa hur de teoretiska stegen fungerar i praktiken för komplexa organisationer i form av SHL-klubbar. Studien fastställer också att SHL följer den utveckling som pågår i sportkontexten (Robinson, 2008), och att SHL-klubbarnas budgetering är i utvecklingsbehov. Därför bekräftas teorierna i Davila et. al (2010), att organisatorisk utveckling medför behov av mer omfattande och bättre styrverktyg.

7.4 Begränsningar

Studien avser att studera budgetarbete i SHL, där resultat och slutsatser bygger på ett intervjuunderlag som omfattar en representant per klubb. Trots att personerna är centrala delar i sina organisationer, hade en mer omfattande studie sannolikt givit än mer precisa och nyanserade svar. Dessutom är det möjligt att intervju svaren lämnats med vissa modifikationer för att undvika onödig publicitet, med anledning av den mediabevakning som ligger på SHL. Forskningsdesignen har begränsats av tid och resurser, vilket medfört att stora delar av datainsamlingen skett på distans. Idealet hade självklart varit att besöka samtliga klubbar och innefatta fler intervju personer. Vidare har koncernredovisningar använts för analys, vilket för vissa klubbar gör att resultat och kapitelnivåer inte motsvarar organisationen med elitlicens. Därtill upprättar inte samtliga klubbar koncernredovisningar, något som gör att jämförbarheten minskas. Slutligen begränsar uppsatsens formaliakrav utrymmet för oss att presentera samtliga klubbars svar i alla studiens delar.

Trots detta anser vi att resultaten är tillförlitliga, främst med tanke på studiens fullständiga omfattning och metod i dataanalys. För ekonomiska rapporter speglar koncernredovisningar det faktiska kapitalet i SHL-klubbarna, och får därför anses ge en rättvis och idealisk bild av

nuläget. Avslutningsvis har vi under givna restriktioner försökt att presentera en så nyanserad bild som möjligt. I uppsatsens olika delar har vi därför inkluderat både extrempunkter och majoritetens uttalanden. På så sätt har du som läsare fått en bra bild och uppfattning av de totala observationerna. De citat och omnämningar som lämnats är dessutom fullt goda representanter för den övriga populationen, då klubbar med samma uppfattning uttalat sig väldigt enstämmigt.

7.5 Förslag till framtida forskning

Vår studie har syftat till att djupgående undersöka och analysera budgetering i SHL. Genom detta arbete vidareutvecklas befintlig forskning inom budgetering och sportkontext, samtidigt som grunden läggs för vidare studier inom budgetarbete i komplexa organisationer. Nedan följer fyra förslag på intressanta framtida forskningsämnen.

(1) I framtiden kommer nuvarande trender i sportkontexten att fortsätta och därmed få ännu större inverkan på ekonomistyrningen. Med kraftigt ökade intäkter i SHL och stor sannolikhet till förnyade ekonomiska restriktioner, möjliggörs en liknande studie som tar hänsyn till utvecklingen och dess påverkan i budgetarbetet.

(2) Andra sporter, förslagsvis fotboll, bedrivs i en liknande kontext och utveckling som ishockey. Därför kan en motsvarande studie för exempelvis Allsvenskan³ bredda kunskapen om budgetering i sportorganisationer.

(3) Genom en komparativ studie jämföra SHL med nationella och internationella sportligors ekonomistyrning, kan mer nyanserad kunskap genereras på området.

(4) Slutligen kan enfallsstudier ge än djupare förståelse för budgetprocessen och arbetet runt densamma. Nyanserad kunskap i form av såväl historiska jämförelser som arbetets omfattning i organisationens alla delar kan skapas. Även denna studie görs intressant genom att inkludera kommande utveckling i kontexten.

³ Högsta ligan inom svensk fotboll

8. Referenser

Litteratur och rapporter

- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Stockholm: Liber. Sidorna: 20–21.
- Alvesson, M. & Kärreman, D. (2007). Constructing mystery: Empirical matters in theory development. *Academy of Management Review*, 32(4). Pages: 1268–1281.
- Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2001). *Management Control Systems*. Boston: McGraw Hill.
- Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. 12th edition. London: McGraw-Hill Higher Education.
- Anthony, R.N., Govindarajan, V., Hartmann, F.G.H., Kraus, K. & Nilsson, G. (2014). *Management control systems*, European edition. Berkshire: McGraw-Hill Higher Education. Pages: 342–343, 348.
- Ax, C., Johansson, C., & Kullén, H. (2015). *Den nya ekonomistyrningen*. Femte upplagan. Malmö: Liber. Sidorna: 245–246, 252–255, 257, 259.
- Backman, J. (2012). I skuggan av NHL: En organisationsstudie av svensk och finsk elitishockey. *Rapporter Idrottsvetenskap*, 2012(4). Sidorna: 50–53, 70.
- Barbour, R. (2014). *Introducing qualitative research: A Student's Guide*. Andra upplagan. SAGE Publications. Page: 120.
- Bergstrand, J. & Olive, N-G. (1996). *Styr bättre med bättre budget*. Fjärde upplagan. Malmö: Liber-Hermods. Sidorna: 18–19, 33–34.
- Bergstrand, J. (2010). *Ekonomisk analys och styrning*. Fjärde upplagan. Lund: Studentlitteratur. Sidorna: 112–124, 145–150.
- Brinkmann, S. & Kvale, S. (2015). *Interviews: Learning the Craft of Qualitative Research Interviewing*. Tredje upplagan. USA: SAGE Publications.
- Bryman, A. (2002). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Trelleborg: Liber. Sidan: 270.
- Bryman, A. & Bell, E. (2015) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber. 2015. Sidorna: 574–577, 580–582.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K. & Messner, M. (2016). Performance measurement systems and the enactment of different institutional logics: Insights from a football organization. *Management Accounting Research*. 32. Pages: 45–61.

- Davila, A., Foster, G. & Jia, N. (2010). Building sustainable high-growth startup companies: Management systems as an accelerator. *California Management Review*, 52(3). Pages: 79–105.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. *The Academy of Management Review*, 14(4). Pages: 532–550.
- Genf, L. & Laurent, J. (2008). *Omvärldsanalys i praktiken*. Malmö: Liber.
- Greve, J. (2011). *Budget*. Upplaga 2:1. Lund: Studentlitteratur. Sidorna: 159.
- Gustavsson, B. (2004). *Metoder i samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur. Sidorna: 21–45.
- Haka, S. & Krishnan, R. (2005). Budget type and performance: the moderating effect of uncertainty. *Australian Accounting Review*, 15(1). Pages: 3–13.
- Hamrefors, S. (1999). *Spontaneous Environmental Scanning: Putting "putting into perspective" into perspective*. Doktorsavhandling, Handelshögskolan i Stockholm, The Economic Research Institute.
- Hansen, S.C. & Van der Stede, W.A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4). Pages: 415–439.
- Hanström, J. & Lundström, C. (2015). *Budgeting for gold or profit? A case study on budget uses within a Swedish elite ice hockey organisation*. Masteruppsats, Handelshögskolan i Stockholm, Accounting and Financial Management.
- Houlihan, B. & Green, M. (Eds.). (2008). *Comparative elite sport development: Systems, structure and public policy*. Elsevier.
- Jeacle, I. (2014). Special issue of Management Accounting Research and Research Workshop (Edinburgh 30th April 2015) Managing Popular Culture, Management Accounting Research. Call for papers.
- Jensen, T. & Sandström, J. (2016). *Fallstudier*. Lund: Studentlitteratur. Sidorna: 50–53.
- Kullén, H. (2015). *Budget och budgetering*. Andra upplagan. Stockholm: Liber. Sidorna: 50–51.
- Libby, T. & Lindsay, R.M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1). Pages: 56–75.
- Lindblad, J. & Lundén, B. (2002). *Ideella föreningar skatt, ekonomi och juridik*. Femte upplagan. Näsviken: Björn Lundén information.
- Lundén, B. & Smitterberg, A-B. (2006). *Budget: handbok för småföretag*. Sjätte upplagan. Näsviken: Björn Lundén information. Sida: 22.

- Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A. (2007). *Management Control Systems, Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Second edition. Edinburgh: Pearson College Div. Pages: 781–782.
- Nyman, A. & Ahlenius, D. (2015). *Management Control Systems in Elite Sport Organisations: Understanding MCS structure in Swedish professional sport clubs*. Masteruppsats, Handelshögskolan i Stockholm, Accounting and Financial Management.
- O’Boyle, I. (2015). Developing a performance management framework for a national sport organisation. *Sport Management Review*. 18(2). Pages: 308–316.
- Penner, G.R. (2001). The uncertainty of Budget Estimates. *Business Economics*, 36. Pages: 20–32.
- Pherson, H.R. & Heuer JR, J.R. (2011). *Structured analytic techniques*. Washington DC: CQ Press.
- Repstad, P. (1999). *Närhet och distans*. Femte upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Robinson, L. (2008). The business of sport. In: Houlihan (Ed.), *Sport and Society*. London: Sage Publications. Pages: 207–328.
- Sköld, H. (2013). *Framtidssäkra din organisation: 10 steg för en effektiv omvärldsanalys*. Borås: Recito Förlag.
- Smith, A.C. & Stewart, B. (2010). The Special features of sport: A critical revisit. *Sport Management Review*, 13(1). Pages: 1–13.
- Stewart, B. & Smith A.C. (1999). The special features of sport. *Annals of Leisure Research*, 2(1). Pages: 87–99.
- Trost, J. (2010). *Kvalitativa intervjuer*. Fjärde upplagan. Lund: Studentlitteratur.
- Van der Heijden, K. (2005). *Scenarios: The art of Strategic Conversation*. 2nd edition. Chichester: John Wiley & Sons.
- Yin, R.K. (2014). *Case Study Research Design and Methods*. 5th edition. Thousand Oaks, CA: Sage. Pages: 108–109.

Internetkällor

Abrahamsson, H., Ros, T. & Leifby, M. (20 februari 2017), Mångmiljonavtalet skapar gigantisk klyfta. *Aftonbladet*. Tillgänglig på: <http://www.aftonbladet.se/sportbladet/hockey/a/8aQR2/mangmiljonavtalet-skapar-gigantisk-klyfta> (Senaste hämtad: 2017-05-12)

Bergstedt, H. (22 december 2016), Ledarutveckling i elitishockeyn – TRS senaste program för stabilitet och långsiktighet, *Trygghetsrådet*. Tillgänglig på: <https://www.trs.se/arbetsgivare-fack/utvecklingsprojekt-foer-branscher-och-yrkesgrupper/branschutveckling-hockey.aspx> (Senast hämtad: 2017-05-12)

Bremser, W.G. (1999). *The Role of Budgeting in Management Planning and Control*, (8–9). <http://www.flexstudy.com/catalog/schpdf.cfm?coursenum=95075> (Senast hämtad: 2017-05-12)

EY (2016). Sport business services, *Hur mår svensk elithockey?* Tillgänglig på: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Hur-mar-svensk/\\$FILE/EY_%20Sport%20Business_Hockey_LR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Hur-mar-svensk/$FILE/EY_%20Sport%20Business_Hockey_LR.pdf) (Senast hämtad: 2017-05-12)

Fuld & Company (2007). *From Stick Fetchers to World Class*. Tillgänglig på: <http://www.fuld.com/hs-fs/hub/17073/file-13333172-pdf/resource-center/white-papers/pdf/fuld-and-company-white-paper-from-stick-fetchers-to-world-class-2007.pdf> (Senast hämtad: 2017-05-12)

Gripenberg, P. & Palmgren, N. (14 februari 2017), Planer på lönetak i SHL: Vi arbetar med frågan. Tillgänglig på: <http://www.dn.se/sport/ishockey/planer-pa-lonetak-i-shl-vi-arbetar-med-fragan/> (Senast hämtad: 2017-05-12)

JTHawes Consulting (2009). *Competitive intelligence organization diagnostics: criteria across 10 categories*. Tillgänglig på: <http://www.jthawes.com/pdf/JTHawes%20Consulting%20-%20CI%20Diagnostics.pdf> (Senast hämtad: 2017-05-12)

Knutsson, J. (14 mars 2016), Kassalikviditet och balanslikviditet, *Företagande*. Tillgänglig på: <https://www.foretagande.se/bokforing-wiki/kassalikviditet-och-balanslikviditet/> (Senast hämtad: 2017-05-09)

Nationalencyklopedin, ideellförening. Tillgänglig på: <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/ideell-forening> (Senast hämtad: 2017-05-13)

SHL (Maj 2015), SHL och SIF tecknar nytt avtal, *SHL*. Tillgänglig på: <http://www.shl.se/artikel/5641ainry-403dd/shl-och-sif-tecknar-nytt-avtal> (Senast hämtad: 2017-05-12)

SHL (Oktober 2016), C More säkrar historiskt avtal med SHL, *SHL*. Tillgänglig på: <http://www.shl.se/artikel/c8xpait9p-403dd/c-more-sakrar-historiskt-avtal-med-shl> (Senast hämtad: 2017-05-12)

SHL (2017). Flikar startsida. Tillgänglig på: <http://www.shl.se> (Senast hämtad: 2017-05-13)

Sund, B. (2003). Fotbollen som arbetsmarknad. *Idrottsforum*. Växjö universitet. Tillgänglig på: <http://www.idrottsforum.org/articles/sund/sund030606.pdf> (Senast hämtad: 2017-05-12)

Svenska Ishockeyförbundet (2015). Reglemente för licensnämnden. Tillgänglig på: <http://www.swehockey.se/globalassets/svenska-ishockeyforbundet/om-forbundet/bestammelser/reglemente-for-licensnamnden.pdf> (Senast hämtad: 2017-05-12)

Andra källor

Årsredovisningar, (2014–2015) och (2015–2016).

Intervjupersoner (Bilaga 2).

9. Appendix

Bilaga 1: Intervjufrågor

Budgetarbetet i stort

- 1. Vem/vilka arbetar med budgetering? Anlitas någon extern hjälp?**
 - Vem fastställer budgeten? Hur är styrelsen inblandade i arbetet och hur är de ansvariga medarbetarna involverade?
- 2. Vilken bakgrund/utbildning har personen/personerna?**
 - Erfarenheter från budgetarbete?
- 3. Vad är er främsta anledning till att budgetera? Vad får budgeten för roll i er organisation?**
- 4. Vilka sportsliga prestationer budgeterar ni för? Grundserie/slutspel?**
 - Delas säsongen upp i flera delar eller ser ni försäsongen och slutspelet som samma budgeteringsområde?
 - Ändras detta efter en bra/dålig säsong?
- 5. Hur är budgeten utformad?**
 - Intern/extern benchmarking? Kontinuerlig förbättring? Förhandlad intern?
 - Om något av dem ovan används, vilka poster fokuserar man på i budgeten?
 - Är budgeten föränderlig under budgetåret eller sätter ni en budget innan året och låter den hållas konstant tills säsongen är slut?
 - Hur mycket tid läggs vid budgetplanering och budgetframtagning? Vad använder ni för budgeteringsperiod?
 - Skapar ni resultatansvar för olika områden inom organisationen eller för olika delar av säsongen eller delar ni alla ett gemensamt ansvar? (Finns det möjlighet att efter budgeteringsåren identifiera en person/avdelning som är ansvarig för en given avvikelse?)
- 6. Har budgeten följts de senaste säsongerna?**
 - Har ni möten under säsongen för att stämma av budgeten och identifiera avvikelser samt ansvariga för dessa? Om ja, vilket material tittar ni på och vilka är närvarande vid dessa möten?
 - Om budgeten inte följts den/de senaste säsongerna, hur påverkar det nästkommande års budgetarbete?
 - Hur stor avvikelse krävs för att revidera budgeten?
 - Anser du att ni har en defensiv eller offensiv budget och varför? (d.v.s. med marginal eller mot ett nollresultat?)
 - Vilka risker identifierar du med er defensiva/offensiva budgetmetod?
 - Vad gör ni för antaganden innan säsongen för att komma fram till er budget?
- 7. Hur viktig är budgeteringen för organisationen?**
 - Använder man den som beslutsunderlag? Om ja, används den alltid eller finns det undantag, i så fall vilka? Om nej, vad använder man som beslutsunderlag?
 - Ex. Vid spelarförhandlingar? Hur påverkar den ekonomiska situationen i förhållande till satt budget hur hårt man förhandlar?

8. Vad har slutlig budget för inverkan på strategiskt arbete?

- Görs kritiska analyser för att skapa förutsättningar att nå budget?
- Påverkar det vald strategi och arbete för att locka publik, sponsorer etc.?

Faktorer som kan ha påverkan på budgetarbete

1. Hur hanteras elitlicens som är "såld" till AB, hur prövar man värdet av goodwill för denna?

2. Vad betyder de kontinuerligt ökande centrala intäkterna från och var används pengarna?

- Varför används pengarna där de används? Finns tendens att klubbar gör som varandra?
- Möjliggör tv-avtalet långsiktiga investeringar? Säkra kapital? Görs detta?

3. Vilka effekter har kapitalkravet från SHL på budgeteringsarbetet?

- Mer defensiv budgetering? Om inte, varför?
- Effekt på lång- och kortsiktighet?

**4. Hur ser kontakt ut med SHL gällande centrala sponsorkontrakt?)
Hur ser kontakt ut med egna sponsorer?**

- Skrivs sponsorkontrakt före ni sätter er budget? Eller får ni ta fram en estimerad budget före som bygger på antaganden?

Planering av budget

1. Vid framtagningen av en budget, finns motstridigheter i organisationen och hur hanteras de i budgetarbetet?

- Hur prioriteras dessa, vilken drivkraft är starkast?
- Finns det andra krav på er och som påverkar budgeten? (ex. externa parter såsom kommun, sponsorer, investerare etc.)

2. Bedriver ni ett omvärldsarbete och/eller riskanalyser?

- Hur påverkar detta budgeteringen?
- Om inte, hur arbetar ni långsiktigt?

Utveckling av budgetering

1. Vilka positiva respektive negativa delar ser ni i er budgetering?

- Vad kan förbättras?
- Hur ser det ut med resurser för att bedriva den önskade budgeteringsprocessen?

Bilaga 2: Intervjuinformation

Datum	Klubb	Intervjuperson	Arbetsroll	Form
27-feb	HV71	Agne Bengtsson	Klubbdirektör	Mejl
28-feb	Frölunda HC	Christian Lechtaler	Klubbdirektör	Telefon
28-feb	Rögle BK	Marcus Thuresson	Klubbdirektör	Telefon
01-mars	Djurgården Hockey	Göran Tidström	Vice Ordförande	Möte
01-mars	Örebro HK	Pontus Gustavsson	General Manager	Telefon
02-mars	Brynäs IF	Johan Stark	Klubbdirektör	Telefon
06-mars	Leksands IF	Christer Plars	VD	Telefon
07-mars	Karlskrona HK	Rolf Lindberg	Klubbdirektör	Telefon
08-mars	Linköping HC	Anders Mäki	Klubbdirektör	Mejl
08-mars	Skellefteå AIK	Micael Engström	Sportråd/rådgivare	Telefon
09-mars	Malmö Redhawks	Patrik Sylvegård	VD/Sportchef	Telefon
09-mars	Växjö Lakers	Nina Bremer	Ekonomichef	Mejl
10-mars	SHL	Jörgen Lindgren	VD	Möte
15-mars	Färjestad BK	Stefan Larsson	VD	Telefon
26-apr	Luleå HF	Stefan Enbom	VD	Telefon

Bilaga 3: Publiksnitt och procentuell förändring 14/15 och 15/16

Klubbar	14/15	15/16	Skillnad
Växjö Lakers	4980	4947	-0,66%
HV71	6784	6537	-3,64%
Frölunda HC	9087	9312	2,48%
Linköping HC	5850	6125	4,70%
Brynäs IF	4999	5610	12,22%
Skellefteå AIK	5030	5042	0,24%
Färjestad BK	5992	6122	2,17%
Malmö Redhawks	6258	7725	23,44%
Luleå HF	5021	5354	6,63%
Djurgården Hockey	7924	7335	-7,43%
Karlskrona HK	2820	4127	46,35%
Örebro HK	5148	5446	5,79%
Rögle BK	3008	4305	43,12%
Leksand IF	Exkluderas	Exkluderas	Exkluderas

(Leksand deltog i Hockeyallsvenskan 15/16)

Bilaga 4: Kassalikviditet 15/16 (SEK)

Klubb	(OT – varulager)	Korta skulder	Kassalikviditet
Växjö Lakers	71 962 435	38 789 116	186%
HV71	17 463 999	44 667 340	39%
Frölunda HC	30 056 931	15 623 396	192%
Linköping HC	18 017 096	21 760 701	83%
Brynäs IF	15 475 706	32 681 080	47%
Skellefteå AIK	41 805 956	22 693 759	184%
Färjestad BK	26 305 000	66 678 000	39%
Malmö Redhawks*	24 230 000	41 903 000	58%
Luleå HF	39 684 424	45 111 357	88%
Djurgården Hockey	22 521 778	21 233 367	106%
Karlskrona HK*	3 980 384	10 039 046	40%
Örebro HK	6 027 359	14 419 771	42%
Rögle BK	14 295 486	11 472 939	125%
Leksand IF	23 264 502	38 619 747	60%

* Upprättar ej koncernredovisning, data hämtad från förening/AB
 (Kassalikviditet = (Omsättningstillgångar – varulager) / Korta skulder)
 (Leksand deltog i Hockeyallsvenskan 15/16)

Bilaga 5: Eget kapital 14/15 och 15/16 (MSEK)

Klubb	15/16	14/15	Snitt
Skellefteå AIK	70,9	65,4	68,15
Färjestad BK	69,8	69,7	69,75
Växjö Lakers	45,8	22,6	34,2
Leksand IF	25,8	21,7	23,75
HV71	25,3	26	25,65
Frölunda HC	22,8	21,9	22,35
Luleå HF	13,6	15,2	14,4
Karlskrona HK*	9,4	0,2	4,8
Malmö Redhawks*	5,8	4,6	5,2
Djurgården Hockey	5,3	4,8	5,05
Brynäs IF	5,1	13,4	9,25
Örebro HK	4,2	4,3	4,25
Rögle BK	4,1	1,6	2,85
Linköping HC	0,6	2,7	1,65

* Upprättar ej koncernredovisning, data hämtad från förening/AB
 (Leksand deltog i Hockeyallsvenskan 15/16)
 (Karlskrona, Malmö och Rögle deltog i Hockeyallsvenskan 14/15)