



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Handelshögskolans Civilekonomprogram
Bachelor Thesis, ICU2008:33

Kundrelaterade intäktsdrivares inverkan på ekonomistyrning

- en studie om hur vetenskapen om kundrelaterade intäktsdrivare kommer till uttryck i
kläddetaljhandelsföretags ekonomistyrning

Kandidatuppsats

Författare:

Marcus Frisk

Rasmus Olander

Handledare:

Christian Ax

Företagsekonomi/ Ekonomistyrning
VT2008

Sammanfattning

Kandidatuppsats i företagsekonomi. Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Studier i ekonomistyrning. Vårterminen 2008.

Författare: Marcus Frisk och Rasmus Olander.

Handledare: Christian Ax.

Titel: Kundrelaterade intäktsdrivare inverkan på ekonomistyrningen

Bakgrund och problemdiskussion: Under 1980-talet uppkom stark kritik mot den dåvarande ekonomistyrningen. Detta renderade i att större vikt började läggas vid icke-finansiella mått och att kunden hamnade allt mer i fokus. I takt med detta har intäktsdrivare, det vill säga faktorer som påverkar intäkter, fått mer uppmärksamhet. I dagens hårt konkurrensutsatta marknader blir det för företagen viktigt att förstå intäktsdrivarnas roll, dess påverkan på intäkter och att kunna dra nytta av detta i sin verksamhet. Tidigare studier har identifierat intäktsdrivare på olika nivåer men inga studier har tidigare undersökt hur vetenskapen om intäktsdrivarna påverkat företags ekonomistyrning.

Detta har lett fram till följande frågeställningar:

- *Hur kommer vetenskapen om de identifierade, kundrelaterade intäktsdrivarna till uttryck i utformningen av de undersökta företagens ekonomistyrning – vilka styrmedel berörs?*
- *Hur används den berörda ekonomistyrningen – vad är dess funktion och dess syfte?*

Syfte: Syftet med studien är att kartlägga och analysera hur identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare i tre företag inom kläddetaljhandelsbranschen kommer till uttryck i utformningen och användning av respektive företags ekonomistyrning

Avgränsningar: Studiens utgångspunkt är resultatet från Nissen, Ståhl, och Ståhle (2007) där intäktsdrivare identifierades hos tre företag – AB Lindex, JC AB och KappAhl AB – inom kläddetaljhandelsbranschen. Av denna anledning är studien per automatik avgränsad till dessa företag. För att tydligt knyta an till ekonomistyrningslitteraturens diskussion om kundens allt mer centrala roll väljs endast kundrelaterade¹ intäktsdrivare ut.

Metod: Eftersom författarna ämnar kartlägga och analysera hur vetenskapen om intäktsdrivarna kommer till uttryck i de utvalda företagens ekonomistyrning så är studien huvudsakligen av deskriptiv karaktär. Eftersom studien berör ett relativt outforskat ämnesområde är den dessutom av explorativ karaktär. Studien har en kvalitativ ansats och på respektive företag har personliga intervjuer genomförts med personer i en controller- samt i en ledande marknadsföringsposition. Dessa har sedermera legat till grund för resultatsammanställningen.

Resultat och slutsatser: Utvalda intäktsdrivare i denna studie är kundlojalitet, kundtillfredsställelse, servicekvalitet, produktkvalitet, pris, sortiment och medarbetartillfredsställelse. De styrmedel som mest frekvent påträffats är traditionella metoder såsom prestationsmätning och produktkalkylering. Vetenskapen om intäktsdrivarna tar sig dessutom olika uttryck och exempelvis intäktsdrivaren kundtillfredsställelse har inte kunnat relateras till något styrmedel. Den vanligast påträffade funktionen för ekonomistyrningen är som underlag för beslut. Användningens syfte är i huvudsak att skapa beslutsunderlag för marknadsföringsåtgärder, prissättning samt timplanering av personalkostnad.

¹ Med kundrelaterade avses de intäktsdrivare som i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) tydligt relaterats till kundlojalitet eller kundtillfredsställelse.

TACK!

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till denna studies respondenter på Lindex, JC och KappAhl. Att ni avsatte värdefull arbetstid för oss till intervjuer och efterföljande kompletteringar har gjort denna studie möjlig. Tack också för ett mycket vänligt bemötande.

Många tack riktas också till vår handledare Christian Ax på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet som gett oss ovärderlig vägledning och många konstruktiva synpunkter under denna studies genomförande.

Slutligen vill vi också tacka varandra för att ha stått ut med varandras oundvikliga närvaro under en lång tids mycket intensivt arbete.

Göteborg, maj 2008

Marcus Frisk

Rasmus Olander

Innehållsförteckning

Kapitel 1 – Inledning	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Syfte.....	4
1.4 Avgränsningar	5
1.5 Studiens fortsatta disposition	5
Kapitel 2 – Teoretisk referensram	7
2.1 Kapitlets disposition	7
2.2 Intäktsdrivare – definition och karakteristika	7
2.3 Identifierade intäktsdrivare	8
2.3.1 <i>Lindex - identifierade intäktsdrivare</i>	8
2.3.2 <i>JC - identifierade intäktsdrivare</i>	9
2.3.3 <i>KappAhl – identifierade intäktsdrivare</i>	9
2.4 Litteraturgenomgång av identifierade intäktsdrivare	10
2.4.1 <i>Kundlojalitet</i>	10
2.4.2 <i>Kundtillfredsställelse</i>	11
2.4.3 <i>Servicekvalitet</i>	11
2.4.4 <i>Medarbetartillfredsställelse</i>	12
2.4.5 <i>Produktkvalitet</i>	12
2.4.6 <i>Pris</i>	12
2.4.7 <i>Sortiment</i>	13
2.5 Ekonomistyrningens utformning och användning	13
2.5.1 <i>Ekonomistyrningens utformning</i>	14
2.5.2 <i>Ekonomistyrningens användning (funktion och syfte)</i>	14
Kapitel 3 – Metod	17
3.1 Undersökningsmodell.....	17
3.2 Studiens karakteristika	17
3.3 Urval	18
3.3.1 <i>Val av bransch och fallföretag</i>	18
3.3.2 <i>Val av respondenter</i>	18
3.4 Datainsamling.....	18
3.4.1 <i>Primärdata</i>	18
3.4.2 <i>Sekundärdata</i>	19
3.5 Metod för resultatsammanställning.....	20
3.6 Studiens trovärdighet	20
3.6.1 <i>Validitet och reliabilitet</i>	20
3.6.2 <i>Källkritik</i>	21
3.7 Arbetsgång	21
Kapitel 4 – Resultat	23
4.1 Disposition av resultatframställning.....	23
4.2 Resultat - Lindex	23
4.3 Resultat - JC.....	26
4.4 Resultat - KappAhl	27
Kapitel 5 – Analys	31
5.1 Analys av respektive företag	31
5.1.1 <i>Lindex</i>	31
5.1.2 <i>JC</i>	32
5.1.3 <i>KappAhl</i>	33
5.2 Jämförelser mellan företagen	34



Kapitel 6 – Slutsatser och avslutande diskussion	37
6.1 Slutsatser	37
6.2 Avslutande diskussion	37
6.3 Studiens begränsningar	38
6.4 Förslag till fortsatt forskning	38
Kapitel 7 – Källförteckning.....	40
Figurförteckning	
Figur 1: Ekonomistyrningens utformning och användning	13
Figur 2: Undersökningsmodell	17
Figur 3: Studiens arbetsprocess	21
Tabellförteckning	
Tabell 1: Lindex - identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare	8
Tabell 2: JC - identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare.....	9
Tabell 3: KappAhl - identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare.....	9
Tabell 4: Studiens respondenter	18
Tabell 5: Identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare för respektive företag	23
Tabell 6: Resultatsammanställning Lindex.....	23
Tabell 7: Resultatsammanställning JC	26
Tabell 8: Resultatsammanställning KappAhl	27
Tabell 9: Sammanställning av identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare för resp. företag	34
Bilageförteckning	
Bilaga 1: Intervjuguide	I

Kapitel 1 – Inledning

Detta inledande kapitel presenterar bakgrunden till valt ämnesområde. Presentationen leder vidare till en problemdiskussion kring ämnesområdet, vilket utmynnar i studiens frågeställningar. Därefter fastställs studiens syfte och avgränsningar. Kapitlet avslutas med en redogörelse för studiens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Ekonomistyrningen, som uppkom under första halvan av 1800-talet, har traditionellt sett haft ett starkt fokus på kostnader. Fram till mitten av 1920-talet utvecklades kostnadsrapporteringen från att enbart omfatta direkta kostnader till mer förfinade rapporteringar, som tog hänsyn till bland annat overheadkostnader och standardkostnader (Kaplan, 1984). Långt senare, under 1980-talet, hävdade dock flertalet forskare att alltför få framsteg gjorts sedan 1920-talet och en stark kritik mot den dåvarande ekonomistyrningen växte fram. Bland annat ansågs den vara alltför internt fokuserad (Piercy, 1986; Wilson, 1986) och ha ett för stort fokus på finansiella mått (Johnson & Kaplan, 1987).

Kritiken på 1980-talet innebar starten på ett paradigmskifte inom ekonomistyrningen. Större vikt började läggas vid icke-finansiella mått såsom produktkvalitet, moral hos medarbetarna och kundtillfredsställelse (Ittner & Larcker, 2003). Dessa mått måste involvera och tillföras av andra funktioner i företagen än, som traditionellt, bara ekonomistyrningsavdelningen (Kaplan, 1984). Simons (1999) förespråkar att företag bör länka sin prestationsmätning till företagsexterna faktorer och mäta prestation utifrån ett marknadsperspektiv. Lämpliga för sådana mätningar är just icke-finansiella mått såsom kundtillfredsställelse och kundlojalitet, på grund av den förmodade kausala relationen mellan dessa faktorer och finansiella resultat (Smith & Wright, 2004). Som en följd av denna utveckling har ett flertal nya modeller och filosofier, där icke-finansiella mått fått en betydande vikt, introducerats (Merchant & Van der Stede, 2007). En av de mest välkända är det balanserat styrkortet, introducerat av Kaplan & Norton (1992).

Detta nya paradigm har ställt kunden i fokus (Lind & Strömsten, 2006), vilket tar sig uttryck i att allt fler företag söker konkurrensfördelar genom kundfokuserade strategier (Guilding & McManus, 2002). Förändringen beror på de senaste decenniernas förändrade företagsmiljö, med bland annat hårdare konkurrens och förändrade efterfrågemönster (Ax et al, 2005). Denna ”kundrevolution” centrerades till en början kring skapande av kundvärde, men har under senare tid även inneburit ökat fokus på finansiell värdering av den lönsamhet kunder skapar för organisationen (Boyce, 2000; Helgesen, 2007).

I takt med att mätningen av icke-finansiella mått tagit större plats och kunden hamnat allt mer i fokus har intäktsdrivare, det vill säga faktorer som påverkar intäkter (Horngren et al, 2006), under senare år fått mer uppmärksamhet. Shields & Shields (2005) presenterade en litteraturgenomgång av ett antal identifierade intäktsdrivare. Dessa intäktsdrivare är ofta icke-finansiella av sin natur och dessutom ofta relaterade till kunder.

1.2 Problemdiskussion

Intäktsdrivare har i takt med den ovan beskrivna utvecklingen fått allt större plats i teoretiska sammanhang. Ax et al (2005) skriver emellertid att ”*det finns en stor skillnad mellan ekonomistyrning i teorin (såsom den framställs i läroböcker) och praktiken*”. Många företag använder fortfarande traditionell ekonomistyrning, såsom budgetering (Burns & Vaivio, 2001) trots att ett flertal sofistikerade modeller och nya, moderna ekonomistyrningstekniker

såsom exempelvis balanserade styrkort och ABC-kalkylering föreslagits i takt med att den värld företagen verkar i blivit allt mer komplex. En anledning till att företag inte alltid är benägna att implementera nya metoder är att företagen lever i en verklighet där kostnaden för en eventuell implementering måste ställas mot nyttan den kan antas föra med sig (Ax et al, 2005).

Företag idag lever i en marknad med stark konkurrens. Att snabbt kunna dra nytta av både egna och andras kunskaper blir en konkurrensfördel. En viktig del i detta är förstå intäktsdrivarnas roll och dess påverkan på intäkter och att kunna dra nytta av det i sin verksamhet. Shields och Shields (2005) identifierade ett antal intäktsdrivare genom en kvantitativ populationsstudie och menar att en intäktsdrivare kan identifieras på olika nivåer: organisationsnivå, kundnivå, produktnivå och branschnivå. Detta har följts av studier på organisationsnivå (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007; Cornér & Konkell, 2008; Fröven & Svegelius, 2008) där intäktsdrivare och deras relationer identifierats för specifika branscher. Ingen kvalitativ studie har dock, såvitt författarna till föreliggande studie vet, försökt analysera hur denna vetenskap om de egna intäktsdrivarna tar sig praktiskt uttryck i företags utformning och användning av dess ekonomistyrning. Det föreligger således här en kunskapsbrist.

Med utformning åsyftas de olika styrmedel som ett företag kan nyttja som hjälpmedel för att styra en verksamhet i riktning mot ekonomiska mål (Ax et al, 2005). Dessa styrmedel kan vara av olika karaktär¹. Ekonomistyrningen kan även ha olika roller, det vill säga ha olika funktioner, inom ett företag. Dessa funktioner kan i sin tur tjäna olika syften inom verksamheten. Funktion och syfte utgör tillsammans användningen av ekonomistyrningen².

Med denna bakgrund skapades ett intresse hos författarna att undersöka hur vetenskapen om intäktsdrivare och dess relationer kommer till konkret uttryck i utformningen och användningen av företags ekonomistyrning. Förhoppningen är att denna studie kan fylla det kunskapsgap som existerar och utgöra ett nästa steg efter ovan nämnda studier på organisationsnivå. Av detta skäl tar denna studie sin utgångspunkt i resultatet från Nissen, Ståhl och Ståhles (2007) studie, som identifierade och kartlade relationer mellan kundrelaterade³ intäktsdrivare för tre företag i kläddetaljhandelsbranschen – AB Lindex, JC AB och KappAhl AB. De identifierade, kundrelaterade intäktsdrivarna, sammantaget för alla tre företag, är: kundtillfredsställelse, kundlojalitet, servicekvalitet, produktkvalitet, pris, medarbetartillfredsställelse och sortiment.

Ovanstående bakgrund och problemdiskussion har resulterat i följande frågeställningar:

- *Hur kommer vetenskapen om de identifierade, kundrelaterade intäktsdrivarna till uttryck i utformningen av de undersökta företagens ekonomistyrning – vilka styrmedel berörs?*
- *Hur används den berörda ekonomistyrningen – vad är dess funktion och dess syfte?*

1.3 Syfte

Studien syftar till att kartlägga och analysera hur identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare i tre företag inom kläddetaljhandelsbranschen kommer till uttryck i utformningen och användning av respektive företags ekonomistyrning. Genom denna studie ämnar författarna fylla den kunskapsbrist som återfinns inom detta ämnesområde.

¹ En utförligare beskrivning och sammanställning presenteras i avsnitt 2.5.1.

² Ekonomistyrningens användning beskrivs närmare i avsnitt 2.5.2.

³ Med kundrelaterade avses de intäktsdrivare som i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) tydligt relaterats till kundlojalitet eller kundtillfredsställelse.

1.4 Avgränsningar

Eftersom föreliggande studie utgår från resultatet i en tidigare undersökning (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007) så avgränsas den empiriska undersökningen per automatik till att endast omfatta de tre företag i den bransch (kläddetaljshandelsbranschen), som valdes ut i tidigare nämnda uppsats. Således utgår denna studie endast ifrån de identifierade, kundrelaterade intäktsdrivarna i respektive fallföretag.

Nissen, Ståhl och Ståhles (2007) studie inkluderade enbart intäktsdrivare på organisationsnivå. Detta medför att även denna studie omfattas av den avgränsningen. Vidare utesluts ett antal av de intäktsdrivare som identifierades i Nissen, Ståhl och Ståhles (2007) uppsats. Författarna till denna uppsats önskar hålla ett tydligt kundfokus, då det är något som diskuteras allt mer flitigt både inom den akademiska världen och bland företag. Detta innebär att de intäktsdrivare, som av företagen inte ansetts ha någon relation till kundlojalitet eller kundtillfredsställelse, uteslutits ur vår undersökning. Även de intäktsdrivare som av författarna ansetts ha en alltför oklart beskriven relation till kundlojalitet eller kundtillfredsställelse har exkluderats.

Slutligen sker en avgränsning vad gäller vilken typ av styrmedel som undersöks. För att tydligt avgöra hur mindre formaliserad styrning kommer till uttryck i ekonomistyrningen krävs mycket djupgående analyser, som ej kan göras på ett tillfredsställande sätt enbart med hjälp av ett par intervjuer. Risken för subjektiva inslag i analysen vore också hög då mindre formaliserad styrning i stor utsträckning berör abstrakta områden såsom företagskultur och medarbetarskap. I denna studie lämnas således mindre formaliserad styrning utanför frågeställningens omfattning.

1.5 Studiens fortsatta disposition

Kapitel 2

Den *teoretiska referensramen* syftar till att skapa en nödvändig förståelse för ämnet och utgöra en referens för analys. Kapitel 2 presenterar vilka kundrelaterade intäktsdrivare som identifierats för respektive undersökt företag, en litteraturgenomgång av dessa identifierade intäktsdrivare samt en genomgång av ekonomistyrningens utformning och användning.

Kapitel 3

I kapitlet redogörs för den *metod* som legat till grund för studiens genomförande. En beskrivning av medvetna val och studiens trovärdighet diskuteras utifrån begreppen validitet och reliabilitet.

Kapitel 4

Kapitlet består av en sammanställning av studiens *resultat* i form av tabeller samt en utförlig beskrivning av de identifierade styrmedlen (utformning) och styrmedlens funktion samt syfte (användning).

Kapitel 5

I *analysen* diskuteras studiens resultat. Först analyseras resultatet för företagen var för sig och därefter görs jämförelser mellan företagens resultat.

Kapitel 6

Studien avslutas med en presentation av de *slutsatser* som besvarar studiens frågeställningar. Därefter följer en avslutande *diskussion*. Kapitel 6 innefattar även studiens begränsningar samt förslag på fortsatt forskning.



Kapitel 2 – Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras den teori som ligger till grund för uppsatsen. Kapitlet inleds med en beskrivning av dess disposition. Nästföljande avsnitt beskriver begreppet intäktsdrivare och dess karakteristika. Detta följs av en sammanställning av respektive undersökt företags identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare och en teoretisk genomgång av dessa. Slutligen beskrivs ekonomistyrningens utformning och användning i teoretiska termer.

2.1 Kapitlets disposition

Studiens teoretiska referensram är baserad på fyra huvudsakliga områden. För att skapa en förståelse kring intäktsdrivare presenteras i avsnitt 2.2 en definition av begreppet samt en genomgång av begreppets olika karakteristika, baserat på Shields & Shields (2005). Därefter, följer en sammanställning av de kundrelaterade intäktsdrivare som identifierades för de tre fallföretagen – Lindex, JC och KappAhl – av Nissen, Ståhl & Ståhle (2007). Sammanställningen beskriver de tre företagens syn på respektive intäktsdrivare. I avsnitt 2.4 presenteras en litteraturgenomgång av tidigare studier kring de utvalda intäktsdrivarna. Detta ämnar klargöra innebörden av respektive begrepp samt bilda en referens för analys. Slutligen beskrivs tidigare forskning kring ekonomistyrningens utformning och användning i syfte att tydliggöra och sammanställa en struktur för dessa aspekter.

2.2 Intäktsdrivare – definition och karakteristika

En intäktsdrivare är en faktor som påverkar, eller driver, en organisations intäkter och kan identifieras på olika nivåer: organisationsnivå, kundnivå, produktnivå och branschnivå (Shields & Shields, 2005). Föreliggande studie omfattar enbart intäktsdrivare på organisationsnivå med hänsyn till tidigare beskrivna avgränsningar. För en utförlig genomgång av de olika nivåernas intäktsdrivare, se Shields & Shields (2005).

I avsnitt 2.3 presenteras de utvalda intäktsdrivarna inom de tre fallföretagen. I tabellform redogörs där även för respektive intäktsdrivares karakteristika baserat på resultatet från Nissen, Ståhl & Ståhle (2007). Dessa karakteristika avser att beskriva relationen mellan intäktsdrivaren och intäkter. För att underlätta förståelsen för dessa sammanställningar följer nedan en genomgång av intäktsdrivares olika karakteristika.

Värdeinverkan

En intäktsdrivare kan ha både en positiv eller negativ effekt på intäkter, beroende på hur väl intäktsdrivarens möjligheter tas till vara (Shields & Shields, 2005).

Linearitet

En intäktsdrivare kan ha en linjär effekt, en kurvlinjär effekt eller en trappliknande effekt på intäkter. Linjär effekt innebär att påverkan på intäkter är lika stor oavsett nivån, eller värdet, på intäktsdrivaren. En kurvlinjär effekt signalerar att effekten på intäkter ökar eller minskar i takt med att nivån på intäktsdrivaren förändras. En trappliknande effekt innebär att en intäktsdrivares effekt på intäkter är linjär inom olika intervall, men att det finns en betydande skillnad mellan de olika intervallen (Shields & Shields, 2005).

Additivitet

Om en intäktsdrivares effekt på intäkter är oberoende av andra variabler är den additiv. Om intäktsdrivarens effekt på intäkter däremot är beroende av värdet på en annan variabel, är förhållandet interaktivt (Shields & Shields, 2005).

Direkthet

Vissa intäktsdrivare har en direkt påverkan på intäkter, medan andra påverkar intäkter indirekt genom att först påverka en annan intäktsdrivare, som i sin tur påverkar intäkter (Shields & Shields, 2005).

Påverkansriktning

Ibland kan intäkterna i sig påverka intäktsdrivaren, vilket innebär att en tvåvägspåverkan föreligger. I andra fall gäller enbart en envägspåverkan, vilket innebär att intäktsdrivaren påverkar intäkter, men inte tvärtom (Shields & Shields, 2005).

Timing

En intäktsdrivares effekt på intäkter kan ske antingen tämligen direkt eller med fördröjning (Shields & Shields, 2005).

2.3 Identifierade intäktsdrivare

I enlighet med föreliggande studies avgränsningar har enbart de intäktsdrivare som identifierats som kundrelaterade valts ut. Kundrelaterade intäktsdrivare avser de intäktsdrivare som i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) tydligt har relaterats till kundlojalitet eller kundtillfredsställelse. Nedan presenteras ett referat ur Nissen, Ståhl & Ståhle (2007). Intäktsdrivarnas karakteristika presenteras i tabellform, varefter företagens syn på respektive intäktsdrivare beskrivs.

2.3.1 Lindex - identifierade intäktsdrivare

Intäktsdrivare	Värdeinverkan	Linearitet	Additivitet	Direkthet	Påverkansriktning	Timing
Kundlojalitet	Positiv	Linjär	Additiv	Direkt	Envägspåverkan	Samtida
Kundtillfredsställelse	Positiv	-	Additiv	Direkt	Envägspåverkan	Samtida
Servicekvalitet	Positiv	Linjär	Additiv	Indirekt via kundtillfredsställelse	Envägspåverkan	Samtida
Pris	Negativ	-	Interaktiv med produktkvalitet	Indirekt via kundtillfredsställelse	Envägspåverkan	Samtida
Produktkvalitet	Positiv	Kurvlinjär	Interaktiv med pris	Indirekt via kundtillfredsställelse	Envägspåverkan	-

Tabell 1: Lindex - identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare

Lindex menar att lojala kunder gör en större andel av sina klädinköp i Lindex butiker. Skulle lojaliteten hos en kund öka skulle kunden följaktligen införskaffa en större del av sitt totala klädinköp på Lindex. De lojala kunderna står för en betydande del av Lindex omsättning och företaget arbetar med att stärka lojaliteten hos kunderna. Bortsett från användandet av lojalitetsprogram framgår dock inte hur (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Kundtillfredsställelse baseras enligt Lindex i stort på att överträffa kundens förväntningar. Servicekvalitet bedöms vara det som i högst grad påverkar kundtillfredsställelse. Att arbeta med att förbättra och upprätthålla kundtillfredsställelse anses vara av största vikt (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Lindex menar att en hög grad av service bygger på exempelvis att uppmärksamma kunden och vara lyhörd mot denna samt att hålla ner kassakoerna. Kvaliteten i servicen skapas vid interaktionen mellan personal och kund. (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Effekten av priset på intäkter interagerar med produktkvalitet och vice versa. Om kundens förväntningar överträffas vad gäller förväntningar på pris och produktkvalitet stärks kundtillfredsställelsen. Om priset ökar utan att produktkvaliteten förbättras anser Lindex att kundtillfredsställelsen minskar (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Lindex anser att nuvarande produktkvalitet är hög jämfört med kundernas förväntningar. En ökad produktkvalitet anses därför inte generera en intäktsökning, samtidigt som en sänkning i produktkvalitet anses leda till en intäktsminskning (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

2.3.2 JC - identifierade intäktsdrivare

Intäktsdrivare	Värdeinverkan	Linearitet	Additivitet	Direkthet	Påverkansriktning	Timing
Kundlojalitet	Positiv	Linjär	Additiv	Direkt	Envägspåverkan	Samtida
Kundtillfredsställelse	Positiv	Kurvlinjär	Additiv	Direkt	Envägspåverkan	Samtida
Servicekvalitet	Positiv	Linjär	Additiv	Indirekt via kundtillfredsställelse	Envägspåverkan	Samtida
Medarbetartillfredsställelse	Positiv	-	Additiv	Indirekt via servicekvalitet	Envägspåverkan	Samtida

Tabell 2: JC – identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare

På JC bedöms kundlojalitet på basis av storleken på kundens inköp. Ju lojalare en kund är, desto högre medelinköp (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

JC menar att kunden förväntar sig och kräver att bli tillfredsställd i JCs butiker. Inom JC ses således kundtillfredsställelse som en hygienfaktor. JC menar vidare att det inte är någon mening med att överträffa en kunds förväntningar, då det inte ger något större utslag på intäkterna. (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Vad gäller servicekvaliteten anses den påverka tillfredsställelsen hos JCs kunder både före och efter köp (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Medarbetartillfredsställelse bedöms påverka servicekvaliteten i butik, eftersom säljarnas humör anses vara beroende av deras tillfredsställelse. Säljarnas humör anses därmed påverka nivån av servicekvalitet (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

2.3.3 KappAhl – identifierade intäktsdrivare

Intäktsdrivare	Värdeinverkan	Linearitet	Additivitet	Direkthet	Påverkansriktning	Timing
Kundlojalitet	Positiv	Linjär	Additiv	Direkt	Envägspåverkan	Samtida
Sortimentsbredd	Positiv	-	Interaktiv med sortimentsdjup	Indirekt via kundlojalitet	-	Fördröjd
Kundtillfredsställelse	Positiv	-	Additiv	Direkt	Envägspåverkan	-
Servicekvalitet	Positiv	-	Additiv	Indirekt via kundtillfredsställelse	Envägspåverkan	Samtida
Medarbetartillfredsställelse	Positiv	-	Additiv	Indirekt via servicekvalitet	Envägspåverkan	Samtida
Pris	Negativ	-	Interaktiv med produktkvalitet	Indirekt via kundtillfredsställelse	Envägspåverkan	Samtida
Produktkvalitet	Positiv	Kurvlinjär	Interaktiv med pris	Indirekt via kundtillfredsställelse	Envägspåverkan	Samtida

Tabell 3: KappAhl – identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare



KappAhl anser att kundlojalitet är särdeles viktigt på den marknad där de verkar, då det där finns en överetablering. Exakt hur företaget definierar kundlojalitet framgår dock inte. Vidare anses även kundtillfredsställelse vara centralt för att skapa intäkter (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Hos KappAhl anses det vara av vikt att kontinuerligt uppdatera sortimentet och att det är moderiktigt. Ett brett sortiments positiva effekt på kundlojalitet förklaras genom att enskilda kunder då vet att KappAhl tillhandahåller specifika plagg som kunden efterfrågar. Kappahl menar att det krävs ett brett och djupt sortiment över tiden för att skapa en lojalitet. Det anses dock bättre att ett plagg inte finns alls än att en kund inte hittar rätt storlek (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

KappAhls kunder uppskattar god servicekvalitet, vilket innebär att det stärker kundtillfredsställelsen. Graden av servicekvalitet påverkar direkt kundernas ”intryck” av Kappahl (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Medarbetartillfredsställelse har hos KappAhl en stor påverkan på intäkter. Medarbetartillfredsställelse påverkar servicekvalitet, då tillfredsställda medarbetare i butiken anstränger sig mer och därmed levererar en bättre service till kunden (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Effekten av priset på intäkter interagerar med produktkvalitet. När priset ökar och produktkvaliteten är oförändrad minskar kundernas tillfredsställelse, vilket innebär en negativ, indirekt påverkan på intäkter (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

Hög produktkvalitet anses vara något som KappAhls kunder förutsätter, då detta är standard i branschen. Produktkvalitet ses med andra ord som en hygienfaktor. Försämrade produktkvalitet innebär därmed lägre intäkter, medan förbättrad produktkvalitet har en väldigt liten positiv effekt på intäkter (Nissen, Ståhl & Ståhle, 2007).

2.4 Litteraturgenomgång av identifierade intäktsdrivare

Intäktsdrivarna är, sammantaget för samtliga företag: kundtillfredsställelse, kundlojalitet, servicekvalitet, produktkvalitet, pris, medarbetartillfredsställelse samt sortiment.

Eftersom både nivån av kundlojalitet och kundtillfredsställelse i stor utsträckning beror på subjektiva upplevelser och personliga preferenser hos den individuella kunden (Leenheer et al, 2007; Söderlund, 2001; Söderlund & Vilgon, 1999) är det rimligt att anta att intäktsdrivarnas relationer kan variera mellan olika kunder. Begreppen är dessutom svårdefinierade och omfattande vilket kan skapa olika tolkningar och följaktligen olika relationsbeskrivningar. Framställningen kring de utvalda intäktsdrivarna inkluderar därför resultaten från flertalet tidigare utförda studier på området. Med detta ämnar författarna förtydliga problematiken kring den subjektivitet och mångtydighet som de kundrelaterade intäktsdrivarna medför, eftersom dessa egenskaper försvårar möjligheten att relatera begreppen till redovisade resultat och ekonomistyrning (Ittner & Larcker, 1998b).

2.4.1 Kundlojalitet

Lojalitet är ett mycket omfattande begrepp vilket komplicerar en enhetlig definition. Söderlund (2001) förtydligar detta genom att beskriva lojalitet utifrån tre grundläggande komponenter: (1) ett objekt, (2) en individ med en vilja bunden till objektet samt (3) en relation över tiden mellan objektet och aktören. Lojalitetsbegreppets svårdefinierbarhet grundar sig huvudsakligen i den sistnämnda komponenten – relationen över tiden. Denna relation kan ses från skilda två perspektiv – beteende och attityd (Odin et al, 2001; Söderlund,

2001). Ett lojalt beteende syftar exempelvis till en individ som systematiskt köper ett särskilt varumärke. En lojal attityd innefattar dock inte nödvändigtvis ett lojalt köpbeteende utan beskrivs utifrån det psykologiska engagemang en individ upplever inför ett varumärke (Odin et al, 2001).

Användbarheten av kundlojalitet som mått i den operativa verksamheten har ifrågasatts på grund av begreppets mångtydighet. De operationella definitionerna fastställs ofta utan någon hänsyn eller eftertanke relaterad till ovanstående begreppsproblematik, vilket kan förklara lojalitetsmåttets mångfald (Odin et al, 2001). Söderlund (2001) anser att mätningar och beslutsfattande kring lojalitetsmått bara är lämpliga om användaren har specificerat vilket slags lojalitet som avses. Utan en tydlig specifikation av begreppet blir varken informationen eller beslutsstödet användbar.

2.4.2 Kundtillfredsställelse

Kundtillfredsställelse är ett välutforskat ämne och definieras som en hos kunden subjektiv upplevelse, som är ett resultat av jämförelsen mellan den initiala förväntningen på ett köps konsekvens och dess efterföljande, verkliga, utfall (Söderlund & Vilgon, 1999). Detta innebär att två kunder kan uppnå olika grad av tillfredsställelse trots att de upplever samma utfall (Söderlund, 1997). Den slutliga tillfredsställelsen ses som en sammanvägning av tillfredsställelsen med ett köps olika delar (Churchill & Surprenant, 1982).

Kunders tillfredsställelse kan inte betraktas som någonting antingen existerande eller icke-existerande, utan snarare som en skala med flera steg av olika tillfredsställelse (Söderlund, 1997). Mätning av kundtillfredsställelse kan utföras med olika grad av formalitet och inkludera enbart ett mått på sammanvägd tillfredsställelse eller ett flertal mått på olika aspekter av ett köp (Ax et al, 2005). Fornell (1992) anser att det är av yttersta vikt att mäta hur känslig nuvarande kundbas är för tillfredsställelse. Babakus et al (2004) menar vidare att systematisk och korrekt mätning av kundtillfredsställelse är kritiskt för framgång och att företag måste upprätta empiriska redogörelser för hur denna faktor påverkar finansiell framgång. En tillfredsställd kund anses dessutom vara mer lönsam än en icke tillfredsställd kund (Ittner & Larcker, 1998a; Söderlund, 1997; Hallowell, 1996; Anderson et al, 1994).

2.4.3 Servicekvalitet

På en mycket grundläggande nivå kan servicekvalitet definieras som resultatet av en jämförelse mellan förväntning och prestation avseende en organisations service relativt andra, liknande organisationer (Johnston, 1995; Cronin & Taylor, 1992). Jones & Suh (1999) har i en studie separerat begreppen transaktionsspecifik och övergripande tillfredsställelse. Med transaktionsspecifik tillfredsställelse avses av kunden upplevd servicekvalitet. Undersökningen fastställde att upplevd servicekvalitet hade en signifikant positiv inverkan på återköpsfrekvens då övergripande tillfredsställelse var låg. Detta går i linje med Gustafsson et al (2005) som hävdar att servicekvalitet är en central drivare av kundtillfredsställelse. I Jones & Suhs (1999) studie visade sig dock servicekvalitetens inverkan på återköpsfrekvens vara marginell vid en hög övergripande tillfredsställelse.

En tidigt utformad modell för att operativt mäta servicekvalitet, *SERVQUAL*, presenterades i mitten av 1980-talet av Parasuraman et al (1985). Utifrån 10 ursprungliga komponenter (senare omarbetade till 22 komponenter) av servicekvalitet mätte modellen gapet mellan kunders förväntningar före och uppfattningar efter köp (Oh, 1999). Modellens komplexitet vittnar om begreppet servicekvalitets stora omfattning (Oh, 1999).

2.4.4 Medarbetartillfredsställelse

Med föreliggande studies tydliga kundfokus är intäktsdrivaren medarbetartillfredsställelse av betydande intresse. Begreppets mänskliga dimension möjliggör en direkt interaktion med kunden. Det alltmer tydliga HRM⁴-perspektivet i dagens företag har inneburit att de anställda, som individuellt och kollektivt bidrar till att organisationen uppnår sina mål, sätts mer i fokus i ekonomistyrningen såväl som i organisationens övriga funktioner (Armstrong, 2006).

I en positiv arbetsmiljö förbättras arbetsmoralen och attityden gentemot arbetet vilket ökar effektiviteten och viljan att arbeta ”mer än vad som är nödvändigt”. Forskning har även påvisat en ömsesidig positiv påverkan mellan medarbetartillfredsställelse och kundtillfredsställelse (Luo & Homburg, 2007), ett fenomen som benämns *emotional contagion*⁵. Arbetsplatser med en hög kundtillfredsställelse är dessutom generellt sett mer attraktiva arbetsgivare, vilket skapar en ytterligare positiv ömsesidig relation (Luo & Homburg, 2007).

2.4.5 Produktkvalitet

Produktkvalitet har definierats på flertalet olika vis (Revees & Bednar, 1994) och begreppet kan brytas ner i flera dimensioner som tillsammans bygger upp en total uppfattning av produktkvalitet (Garvin, 1987). Gale (1994) menar att företag bör ha dessa i åtanke och göra produktkvalitet till ett strategiskt vapen, där skapandet av kundtillfredsställelse är centralt⁶.

Gale (1994) menar vidare att produktkvalitet bör ses som ett relativt begrepp då graden av produktkvalitet ställs i förhållande till konkurrerande företags produkter. Att mäta produktkvalitet och jämföra detta med konkurrenters kvalitet torde därför vara en bättre väg att gå för att åstadkomma förbättringar, än att enbart använda uppgifter om hur kunder uppfattar det enskilda företags kvalitet (Babakus et al, 2004). Det är lätt att tänka sig att ett företag blir nöjt, och inte vidtar några åtgärder, ifall en undersökning visar att den genomsnittliga kunden är nöjd med företags produktkvalitet. Dock, ifall samma genomsnittliga kund är *mycket* nöjd med konkurrerande företags produktkvalitet, bör det leda till att åtgärder tas.

Gustafsson et al (2005) menar att produktkvalitet är en faktor som i stor utsträckning påverkar kundtillfredsställelse. Ett antagande är att kunder föredrar hög produktkvalitet och därför väljer att handla hos de företag som kan erbjuda sådana produkter, vilket ökar de företagens intäkter (Sousa & Voss, 2002; Gale, 1994). Ett annat resonemang bygger på att företag genom att sänka produktkvaliteten kan sänka kostnader och pris, vilket leder till att fler kunder köper produkten, något som ökar intäkterna (Sällström, 1999; Sällström, 1997). Detta leder till att företag bör försöka finna en optimal produktkvalitet snarare än en maximal sådan.

2.4.6 Pris

Pris som intäktsdrivare rymmer en uppenbar paradox. Ett högre pris indikerar en bättre produktkvalitet, vilket leder till en ökad köpvilja. Samtidigt leder den högre monetära uppoffringen till en reducerad köpvilja (Dodds et al, 1991). Denna paradox resulterar i en uppfattning om värde, där värde definieras som upplevd kvalitet i förhållande till pris (Anderson et al, 1994).

⁴ HRM är en akronym för *Human Resource Management*.

⁵ *Emotional contagion* avser tendensen att känna känslor som är influerade av andra personer (Johnson, 2008).

⁶ Gale introducerade dessa tankar under begreppet Customer Value Management, som han menar blir resultatet av att integrera TQM, Total Quality Management, med företags traditionella styrsystem.

Kashyap & Bojanic (2000) menar att pris påverkan på kundtillfredsställelse försvåras ytterligare av det faktum att det ofta finns en skillnad mellan uppfattat och verkligt pris. Zeithaml (1988) definierar det verkliga priset som ”*vad som uppoffras för att få en produkt*”, vilket kan skilja sig åt mellan konsumenter. Vissa minns exakt vad de betalade, andra minns bara om det var ”dyrt” eller ”billigt”, medan ytterligare andra inte minns alls. Andra delar av litteraturen kring relationen mellan pris och kundtillfredsställelse fokuserar inte på pris påverkan på kundtillfredsställelse, utan istället på hur kundtillfredsställelse påverkar kundens inställning till pris, definierat som priselasticitet. En hög kundtillfredsställelse anses minska känsligheten för prisförändringar (Homburg et al, 2005a; Homburg et al, 2005b).

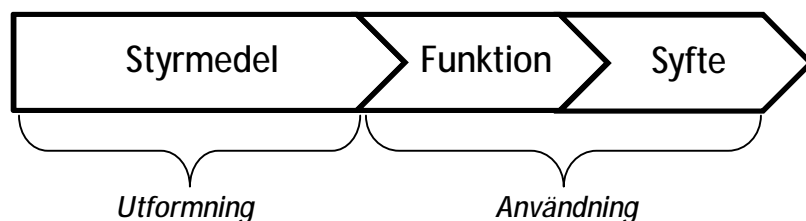
2.4.7 Sortiment

Sortiment har två dimensioner, nämligen djup och bredd. Bredd är normalt associerat med mängden av produktgrupper och djup med en variation inom en produktgrupp (Betancourt et al 2007). I följande teoretiska genomgång behandlas dessa två dimensioner tillsammans under begreppet sortiment, då litteraturen/forskningen sällan särskiljer dem.

Ett stort sortiment medför ett flertal fördelar för konsumenten. Produkter som kunderna efterfrågar hittas enklare och till relativt låg kostnad, då kunden inte behöver lägga ner några resurser på att söka och jämföra produkter genom att besöka flera butiker (Betancourt & Gautschi, 1990). Vidare blir det möjligt för kunden att i en butik finna produkter för flera behov eller till flera hushållsmedlemmar (Kahn & Lehmann, 1991). Babin et al (1994) menar att ett stort sortiment också kan öka njutningen med att handla. Det finns dock även nackdelar med ett stort sortiment i form av höga kostnader för butiken (Oppewal & Koelemeijer, 2005). Ett stort sortiment kan dessutom medföra en alltför stor komplexitet och medföljande förvirring för kunden, vilket kan reducera kundtillfredsställelsen (Iyengar & Lepper, 2000; Hoch et al, 1999). Broniarczyk et al (1998) visade att mindre sortiment tycks vara minst lika attraktiva för en kund så länge det innehåller ett föredraget alternativ, medan en studie av Oppewal & Koelemeijer (2005), som undersökte detta, fann en negativ påverkan på butikens image på lång sikt. Flera studier har också visat att försäljningen till och med kan öka när sortimentet minskas (Boatwright & Nunes, 2001; Iyengar & Lepper, 2000; Broniarczyk et al, 1998). De motstridiga resultat som återfinns inom forskningen indikerar att en optimal sortimentsbredd och ett optimalt sortimentsdjup kan variera beroende på bransch och målgrupp.

2.5 Ekonomistyrningens utformning och användning

Ekonomistyrning kan definieras som ”*[en] avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål*” (Ax et al, 2005). Nedanstående litteraturgenomgång har som syfte att tydliggöra forskningen inom ekonomistyrningens utformning och användning. Genomgången ligger även till grund för den struktur med vilken föreliggande studies empiri sedermera framställs.



Figur 1: Ekonomistyrningens utformning och användning

Ekonomistyrningens utformning beskrivs i föreliggande studie utifrån de styrmedel som organisationer utformar för att, i enlighet med ovanstående definition på ekonomistyrning, styra verksamheten mot särskilda ekonomiska mål. Ekonomistyrningens användning beskrivs dels utifrån vilken funktion den fyller – det vill säga ekonomistyrningens uppgift eller roll – samt dels utifrån det konkreta syfte i vilket ekonomistyrningen används (se figur 1).

2.5.1 Ekonomistyrningens utformning

Ekonomistyrningens utformning kan beskrivas ur flertalet olika perspektiv (Dergård, 2006; Thorén, 1995; Chenhall & Morris, 1986). Föreliggande studie kommer i första hand beskriva utformning med utgångspunkt i de styrmedel som en organisation kan använda sig av.

Begreppet ekonomistyrning har utvecklats gradvis från att enbart inkludera kopplingen mellan strategi och formella styrmedel såsom varierande former av produktkalkyleringar och budgetplaner. Ekonomistyrning idag innefattar även att fördela ansvar inom organisationen på ett effektivt sätt, för att på så sätt bygga en konkurrenskraftig organisationsstruktur. Företagets ekonomistyrning syftar också till att genom medvetna handlingar se till att samtliga medarbetare förstår företagets mål och strategier och att de agerar i enlighet med en positiv företagskultur (Johansson & Samuelson, 1998). Utformningen av ekonomistyrningen ur ett mer modernt perspektiv kan därmed sägas vila på tre huvudsakliga kategorier av styrmedel (Samuelson, 2004):

- Formella styrmedel
- Organisationsstruktur
- Mindre formaliserad styrning

Föreliggande studie tar i detta avseende utgångspunkt i ovanstående ramverk för att kategorisera olika former av styrmedel. Ax et al (2005) presenterar följande exempel på styrmedel inom respektive grupp:

<i>Formella styrmedel</i>	<i>Organisationsstruktur</i>	<i>Mindre formaliserad styrning</i>
§ Resultatplanering	§ Organisationsform	§ Företagskultur
§ Produktkalkylering	§ Ansvarsfördelning	§ Lärande
§ Budgetering	§ Belöningssystem	§ Medarbetarskap
§ Intern redovisning	§ Personalstruktur	§ Kompetensuppbyggande
§ Standardkostnader	§ Beslutsprocesser	§ Ledningsstöd
§ Internprissättning		
§ Prestationsmätning		
§ Processtyrning		
§ Målkostnadskalkylering		

Företagens vetskap om de kundrelaterade intäktsdrivarna och dess relationer till intäkter kan således ta sig uttryck genom utformandet av en mängd olika styrmedel. Ekonomistyrningen och dess olika styrmedel kan även ha ett flertal olika roller och syften för att kunna styra företaget i riktning mot de ekonomiska mål företaget har. Dessa utgör tillsammans en användningsaspekt av ekonomistyrningen.

2.5.2 Ekonomistyrningens användning (funktion och syfte)

Syfte och funktion är två närliggande begrepp som kan vara svåra att separera. Funktion avser en roll eller uppgift medan syfte kan ses som avsikten eller ändamålet med rollen eller uppgiften (Malmström et al, 2002). Detta avsnitt beskriver sex övergripande kategorier av ekonomistyrningens funktion med exempel på dessa funktioners syften.

Thorén (1995) diskuterar i sin avhandling användningen av ekonomisk information i samband med ekonomisk styrning. En huvudsaklig frågeställning i studien är hur ekonomisk information används då den blir tillgänglig via rapporter eller andra informationskällor; vilken funktion eller roll har den ekonomiska informationen? Thorén (1995) presenterar fem kategorier av användning för ekonomistyrning: *ansvarsstyrning*⁷, *beslutsfattande*, *lärande*, *förhandling* och *meningsskapande*. Lind (1996) delar in den övergripande kategorin *beslutsfattande* i användningskategorierna *rikta uppmärksamhet* och *understödja beslut*. Föreliggande studie tar utgångspunkt i dessa två studier och presenterar därmed sex huvudsakliga kategorier av funktioner:

- *Ansvarsstyrning (resursallokering och prestationsutvärdering)*
- *Rikta uppmärksamhet (attention-directing)*
- *Understödja beslut*
- *Lärande*
- *Förhandling*
- *Meningsskapande*

Nedan följer en redogörelse för respektive funktionskategori med exempel på tillhörande syften.

2.5.2.1 Ansvarsstyrning (resursallokering och prestationsutvärdering)

Genom att fördela ansvar till individer och organisatoriska enheter kan dessa hållas ansvariga för organisatoriska resurser, aktiviteter och prestationer (Dergård, 2006; Mellemvik et al, 1988). Ansvarsstyrning kan ha som syfte att allokera resurser och därmed ansvar till de ansvarsområden som bedöms ge en god avkastning för organisationen. Genom att precisera ett ansvar för en individ eller enhet kan ekonomistyrningen även användas för prestationsutvärderingar. Dessa innefattar en uppföljning och värdering av en ansvarsenhets eller befattningshavares prestation i ekonomiska termer. Prestationen värderas utifrån en förmåga att ligga inom eller prestera över ett specifikt gränsvärde. Mätningarna kan därmed ha som syfte att motivera underställda att uppnå de specificerade målen (Thorén, 1995).

Prestationsutvärderingar kan även syfta till en legitimering av kritik eller ”drastiska åtgärder”, såsom beslut om avsked, gentemot specifika underställda befattningshavare på basis av deras prestationer. Genom att kontinuerligt mäta prestationer efter ansvarsområden kan syftet även vara att påverka underställdas attityd till exempelvis ekonomisk effektivitet (Thorén, 1995).

2.5.2.2 Rikta uppmärksamhet (attention-directing)

Genom att rikta uppmärksamhet via olika former av uppföljning utgör ekonomistyrningen ett slags alarmsignal. Alarmsignalen påkallar befattningshavares uppmärksamhet då särskilda avvikelser gentemot ett jämförelsevärde uppstår (Thorén, 1995). Denna riktning av uppmärksamhet benämns ofta ”attention-directing”. Ett centralt syfte är att tidigt identifiera potentiella möjligheter och hot och därmed utgöra ett konkurrensmedel (Dergård, 2006).

Lind (1996) beskriver en ökad detaljrikedom för de styrmått som används i ekonomistyrningen. Detaljrikedomen förbättrar möjligheten att rikta befattningshavares uppmärksamhet på möjligheter och problem i verksamheten. De nya icke-finansiella mått som utvecklas är

⁷ I Thorén (1995) benämns kategorin ”ansvarsmätning”. Författarna till föreliggande studie har istället valt benämningen ”ansvarsstyrning”. Detta anses ge en mer rättvisande bild av kategorin eftersom den innefattar syften såsom resursallokering, vilka inte utgör någon ”mätning” per se.

dessutom mer verklighetsnära än de finansiella måtten. Dessa mått förbättrar ytterligare möjligheterna att identifiera de områden som kräver extra uppmärksamhet

2.5.2.3 Underlag för beslut

En huvudsaklig funktion för ekonomistyrningen är att skapa underlag för underbyggda och rationella beslut (Dergård, 2006; Lind, 1996; Thorén, 1995; Mellemvik et al, 1988). Den information som ekonomistyrningen ger ämnar reducera osäkerheten gällande de konsekvenser som framtida beslut kan ge (Chong, 1996). Användandet av verklighetsnära icke-finansiella mått, diskuterat i ovanstående avsnitt, kan även i detta avseende tänkas gynna befattningshavare (Lind, 1996).

2.5.2.4 Lärande

Lärande genom ekonomistyrning kan handla om att genom återkoppling jämföra plan och utfall eller att bekräfta förväntningar inom exempelvis den operativa driften. Lärandet utgår alltså ifrån den mentala bild av verksamheten, formad av exempelvis informella och sociala informationskällor, som användaren av styrmedlet sedan innan byggt upp. Den ekonomiska informationen kan även skapa en kunskap om tids- och orsakssamband (Thorén 1995).

2.5.2.5 Förhandling

Ekonomistyrningens styrmedel kan även användas i förhandlingssituationer. Genom den ekonomiska informationen kan en plan kommuniceras, exempelvis i form av ett budgetförslag. Maktutövande, förhandlingstaktiska spel, försök att påverka attityder genom ekonomistyrning, samt försök till att tillgodose egenintressen med hjälp av ekonomiska styrmedel ligger dessutom under denna kategori (Thorén 1995). Mellemvik et al (1988) beskriver den information som ekonomistyrningen genererar som "artefakter" vilka kan övertyga andra förhandlingsparter och befattningshavare om vad som bör och inte bör prioriteras. Dessa situationer kan uppstå såväl internt som externt för organisationen. Interna förhandlingssituationer avser situationer mellan medarbetare och externa kan exempelvis avse förhandlingar mellan organisationen och leverantörer (Thorén 1995).

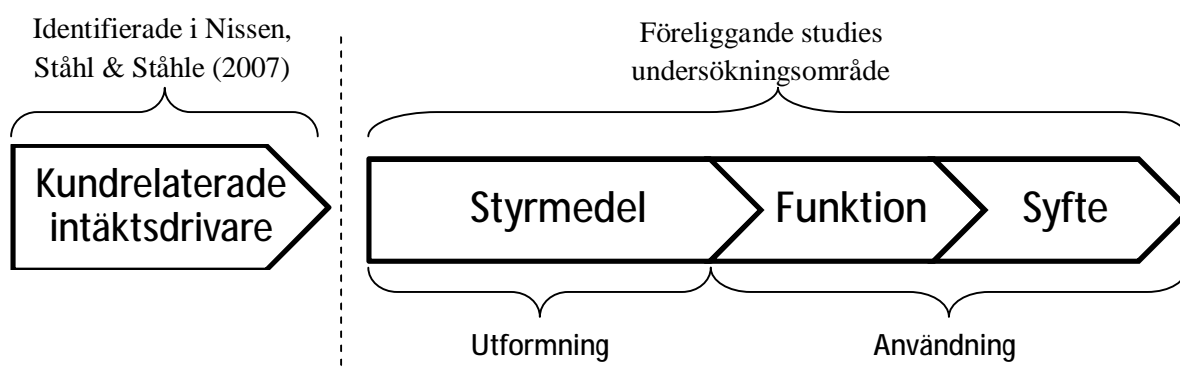
2.5.2.6 Meningsskapande

Slutligen så kan ekonomistyrning användas till att *skapa mening*. Detta kan syfta till att bygga upp en "personlig goodwill" genom att påvisa goda resultat samt att tillgodose personliga behov av självhävdelse. Meningsskapandet kan också handla om att manifesteras en social norm och representera ett antal "riktiga" värden inför omgivningen (Dergård, 2006; Thorén, 1995). Den aktör som bäst uppfyller dessa normer kommer förmodligen att vinna en större legitimitet och fler resurser än sina medarbetare (Jacobsen & Thorsvik, 2002; Olson & Mellemvik, 1996). Påvisad användning av informationen kan därmed utgöra en grund för befordran, då kandidater måste kunna påvisa att de gör de "rätta sakerna" (Thorén, 1995).

Kapitel 3 – Metod

Detta kapitel redogör för studiens tillvägagångssätt och den metodik som använts. Inledningsvis presenteras vald undersökningsmodell och studiens karakteristika. Därefter följer en förklaring av hur företag och respondenter valdes ut, hur datainsamlingen företagits samt hur resultat-sammanställningen genomförts. Slutligen diskuteras studiens reliabilitet och validitet, källkritik och en modell över studiens arbetsgång presenteras.

3.1 Undersökningsmodell



Figur 2: Undersökningsmodell

Utgångspunkten för föreliggande studie är resultatet Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) där intäktsdrivare på organisationsnivå inom tre företag i kläddetaljhandelsbranschen identifierades. Att utgå från detta resultat sparar åtskillig tid eftersom de kundrelaterade intäktsdrivarna redan är identifierade och kartlagda i den tidigare studien. Detta är gynnsamt för författarna till denna studie med hänsyn till studiens begränsade tid för genomförande. Valet av resultatet i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) som utgångspunkt är dessutom fördelaktigt då uppsatsen vid färdigställandet av föreliggande studie fortfarande anses vara aktuell.

Figur 2 beskriver föreliggande studiers undersökningsområde i relation till resultatet i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007).

3.2 Studiens karakteristika

Eftersom författarna ämnar kartlägga och analysera hur vetenskapen om kundrelaterade intäktsdrivarna kommer till uttryck i de utvalda företagens ekonomistyrning så är studien huvudsakligen av deskriptiv karaktär. Författarna har dessutom för avsikt att undersöka ett relativt utforskat område inom ekonomistyrningen. I detta avseende är studien dessutom av explorativ karaktär.

Föreliggande studie ämnar undersöka de kundrelaterade intäktsdrivarnas påverkan ner till en konkret nivå genom att besvara hur den påverkade ekonomistyrningen utformas och används. Av denna anledning har en kvalitativ ansats bedömts vara mest lämplig. Författarnas förhoppning är att personliga intervjuer ska kunna ge en mer komplett bild av undersökningsområdet än en kvantitativ metod. Med en mer komplett bild avses möjligheten att undersöka fler nyanser samt att få klarhet i företagets arbete ner till detaljnivå.

3.3 Urval

3.3.1 Val av bransch och fallföretag

Urvalet av bransch och fallföretag är ett resultat av att studien tar sin utgångspunkt i resultatet från Nissen, Ståhl & Ståhles (2007). Den tidigare studien undersökte tre fallföretag: AB Lindex, JC AB (ägd av Retail and Brands AB) samt KappAhl AB – alla verksamma inom kläddetaljhandelsbranschen.

Kläddetaljhandelsbranschen är dessutom särskilt intressant för vår studie. Branschen kan i stor utsträckning beskrivas som kunddriven och karaktäriseras av hög volatilitet, låg förutsägbarhet och en stor andel impulsköp (Ferne & Sparks, 1998). Företagen inom branschen bör därmed eftersträva ett tydligt kund- och marknadsfokus för att bibehålla lönsamhet.

3.3.2 Val av respondenter

Vid kontakt med de utvalda företagen efterfrågades personliga intervjuer med personer som ansågs ha en helhetsbild över företagets ekonomistyrning. Ytterligare ett kriterium vid förfrågan om intervju var att intervjuobjektet skulle verka inom ett ansvarsområde som i någon mån arbetade med kundrelaterade intäktsdrivare. I samtliga företag hänvisades författarna till personer i controllerbefattning. Dessutom efterfrågades en kompletterande intervju med nyckelpersoner inom marknadsenheten. Denna enhet antogs, på grund av dess utåtriktade fokus och nära koppling till kunden, vara delaktig i arbetet med kundrelaterade intäktsdrivare.

Företag	Respondent	Befattning	Typ av intervju
AB Lindex	Rina Nelson-Corengia	Landscontroller (Sverige)	Personlig
	Johan Gente	CRM-ansvarig ⁸	Personlig
JC AB	Carina Nibrant-Hjulström	Inköpscontroller	Personlig
	Tomas Jonasson	Marknadsansvarig	Personlig
	Ove Asplund (kompletterande)	Försäljningscontroller	Telefon
KappAhl AB	Magnus Brännström	Affärsområdescontroller (Herr)	Personlig
	Stephane Zoltak	CRM-ansvarig	Personlig

Tabell 4: Studiens respondenter

3.4 Datainsamling

3.4.1 Primärdata

Primärdata har samlats in genom personliga intervjuer med de utvalda respondenterna. I ett av fallföretagen var den tilltänkta respondenten på controllersidan nyrekryterad. För att minimera bortfallet av relevant information valde författarna därför att komplettera med ytterligare en respondent med god insikt i företagets ekonomistyrning. Den kompletterande intervjun (se tabell 4 ovan) genomfördes per telefon med hänsyn till studiens begränsade tidshorisont och det geografiska avståndet mellan respondenten och författarna.

3.4.1.1 Personliga intervjuer

Personliga intervjuer ansågs nödvändiga då relativt omfattande och beskrivande svar krävdes från respondenterna med hänsyn till studiens frågeställningar. Vidare ville författarna skapa en dialog kring ämnet för att kunna analysera ämnet mer ingående och följa eventuella

⁸ CRM är en akronym för *Customer Relationship Management*.

aspekter av ämnesområdet som författarna ursprungligen inte haft i åtanke. En kvantitativ undersökning eller en alltför strukturerad kvalitativ metod skulle förmodligen ha begränsat möjligheterna att samla in de ingående svar som studien krävde.

3.4.1.2 Genomförandet av intervjuerna

Inför varje intervju kontaktades respondenten först per telefon för en introduktion till studiens bakgrund och syfte. Detta kompletterades med en skriftlig redogörelse med mer utförligt innehåll via e-post. I den skriftliga bakgrunden inkluderades en kort sammanfattning och illustration av den empiri om kundrelaterade intäktsdrivare som sedan tidigare samlats in från respondentens företag (motsvarande centrala delar av avsnitt 2.3 – identifierade intäktsdrivare). Cirka en vecka innan varje intervjutillfälle skickades en intervjuguide (se bilaga 1) ut till respektive respondent tillsammans med en förklaring av centrala begrepp. På detta sätt ämnade författarna att göra respondenterna tillräckligt insatta och bekanta med den kommande intervjuens innehåll för att kunna föra en innehållsrik dialog.

Intervjuernas längd varierade mellan 45 minuter och två timmar beroende på i vilken utsträckning respondenterna kände sig insatta i de ämnesområden som berördes. Intervjuerna spelades in med diktafon efter respektive respondents medgivande. Respondenterna intervjuades en i taget.

Intervjuens innehåll utgick från en intervjuguide (bilaga 1). Intervjuguiden är utarbetad utifrån tidigare studier och litteratur inom ekonomistyrningens utformning och användning. Underlaget finns presenterat i avsnitt 2.5.1 (utformning) samt avsnitt 2.5.2 (användning). Intervjuguiden medförde en tydlig struktur som följdes vid samtliga intervjuer. Denna struktur låg sedermera till grund för empirisammanställning och analys.

Intervjuerna var att betrakta som semi-strukturerade. Utöver den struktur som intervjuguiden medförde hade intervjuerna även en ostrukturerad dimension, då författarna under varje ämnesområde ämnade skapa en djupgående dialog. Varje intäktsdrivare diskuterades först allmänt genom öppna frågor. Därefter fördes diskussioner på mer specifik nivå kring ekonomistyrningens utformning (vilka styrmedel som utformas) och användning (vilken funktion och syfte styrmedlen har). Vid avslutningen av varje delområde ställdes ytterligare en öppen fråga av typen ”Har ni något att tillägga om [*intäktsdrivare X*]?”. I slutet av varje intervju fick respondenterna dessutom möjlighet att komplettera med information som de ansåg sig ha missat. Författarna ämnade alltså följa den så kallade ”sågtandade trattmodellen”, med öppna frågor med efterföljande, mer inträngande, frågor för varje intäktsdrivare (Kylén, 1994).

3.4.2 Sekundärdata

För att kunna formulera studiens frågeställningar och syfte, bygga upp en teoretisk referensram samt skapa en nödvändig förståelse för de områden som studien berör har relevant sekundärdata samlats in och analyserats. Sekundärdata har sedermera även legat till grund för intervjuguiden och följaktligen den struktur med vilken empirin har samlats in och analyserats.

Sekundärdata som använts har hämtats från böcker, publicerade vetenskapliga artiklar och tidigare uppsatser inom ekonomistyrningsområdet som berör de utvalda intäktsdrivarna. Litteratur rörande utformning och användning av ekonomistyrning har också samlats in. Då föreliggande studie specifikt har undersökt kundrelaterade intäktsdrivare har dessutom relevant litteratur från marknadsföringsområdet använts som ett komplement. Den nära

relationen till kunden gör att litteratur inom detta område i stor utsträckning berör just kundrelaterade intäktsdrivare.

Sökningen efter böcker och akademiska avhandlingar har skett genom bibliotekskataloger såsom GUNDA (Göteborgs Universitet) samt Libris (nationell katalog). Artiklar har inhämtats från internetbaserade sökmotorer, huvudsakligen Business Source Premier, Google Scholar, J-STOR och Emerald Insight. Frekventa sökord har varit (enskilt eller i kombination): *Customer accounting, revenue driver(s), customer loyalty, customer satisfaction, price, product quality, product assortment, employee satisfaction, service quality, management accounting, management control system(s), design, use.*

3.5 Metod för resultatsammanställning

Eftersom intervjuerna följde strukturen i intervjuguiden kunde resultatsammanställningen med fördel struktureras på samma vis. Samtliga intervjuinspelningar transkriberades ordagrant efter varje intervju. Trots det omfattande arbete som detta medförde ansåg författarna att detta tillvägagångssätt var fördelaktigt. Genom de färdiga transkripten skapades en bättre översikt över intervjuernas innehåll, som därmed kunde delas in under korrekta ämnesområden.

Efter ämnesindelningen fördes innehållet in i tabeller och sorterades in under undersökta utformnings- och användningskategorier (se avsnitt 2.5.1 och 2.5.2). Varje kolumn i tabellen, bestående av ett styrmedel (utformning) med dess tillhörande funktion (användning), kopplades till tillhörande utdrag ur de transkriberade intervjuerna genom kodning. När tabellerna färdigställts arbetades utdragen om till löpande text. Den bearbetade texten innehöll en mer utförlig beskrivning av styrmedel, dess funktion, samt i vilket konkret syfte det används. När resultatet sammanstälts skickades det ut till företagen för godkännande och kompletteringar, varefter analysen påbörjades.

3.6 Studiens trovärdighet

3.6.1 Validitet och reliabilitet

En undersöknings validitet kan definieras som i vilken utsträckning det som avses undersökas och det som de facto undersöks överensstämmer. Reliabiliteten berör undersökningsinstrumentens tillförlitlighet, det vill säga hur väl instrumenten motverkar slumpen och möjliggör att undersökningen kan återupprepas. Dessa två kvalitativa egenskaper har en viss relation till varandra. Exempelvis så innebär hög reliabilitet inte per definition hög relevans, men låg reliabilitet ger däremot automatiskt en låg relevans (Patel & Davidson, 1994). Båda egenskaperna måste alltså i stor utsträckning uppfyllas för att en undersökning ska kunna betraktas som trovärdig.

Båda författarna var innan intervjuernas genomförande väl inlästa i referensramens innehåll för att säkerställa att de områden som berördes var relevanta. Vid samtliga intervjuer närvarade båda författarna vilket ämnade öka möjligheterna till att alla nyanser av ämnet belystes genom kompletterande frågor och infallsvinklar. Sådana "panelintervjuer" (Kylén, 1994) riskerar att bli ostrukturerade. Författarna delade därför in intervjuerna i ansvarsområden. För varje ansvarsområde utsågs sedan en huvudintervjuare. Samtliga intervjuer hölls dessutom på respondentens arbetsplats, vilket sannolikt minskade risken för att den intervjuade kände sig besvärad eller i underläge.

Det material som i förväg skickades ut till respondenterna hade som syfte att förmedla författarnas mer konkreta undersökningsområde för att förbättra validiteten i respondenternas svar. I samma syfte förklarades bakgrunden till studien, syfte och centrala begrepp utförligt i samband med intervjuerna. Författarna försökte i möjligaste mån undvika störande intervju-metoder såsom ledande frågor och dubbelfrågor vilka skulle kunna minimera intervjuens trovärdighet (Kylén, 1994). Istället strävade författarna efter att ställa öppna frågor för att minimera eventuella intervjuareffekter. Användandet av diktafon samt ordagrann transkribering förbättrade dessutom möjligheterna för författarna att undvika subjektiva tolkningar av intervjuerna, både vid den individuella sammanställningen och vid efterföljande kontroller av varandras arbete. Att använda en diktafon kan dock ha begränsat respondenternas vilja att uttrycka sig fritt. För att minimera denna risk lämnades vid varje intervjutillfälle en garanti om att inspelningarna endast skulle komma att genomlysas av författarna. Respondenterna erbjöds dessutom att kontrollera att intervjuerna återberättas korrekt innan det slutliga resultatet sammanstälts av författarna.

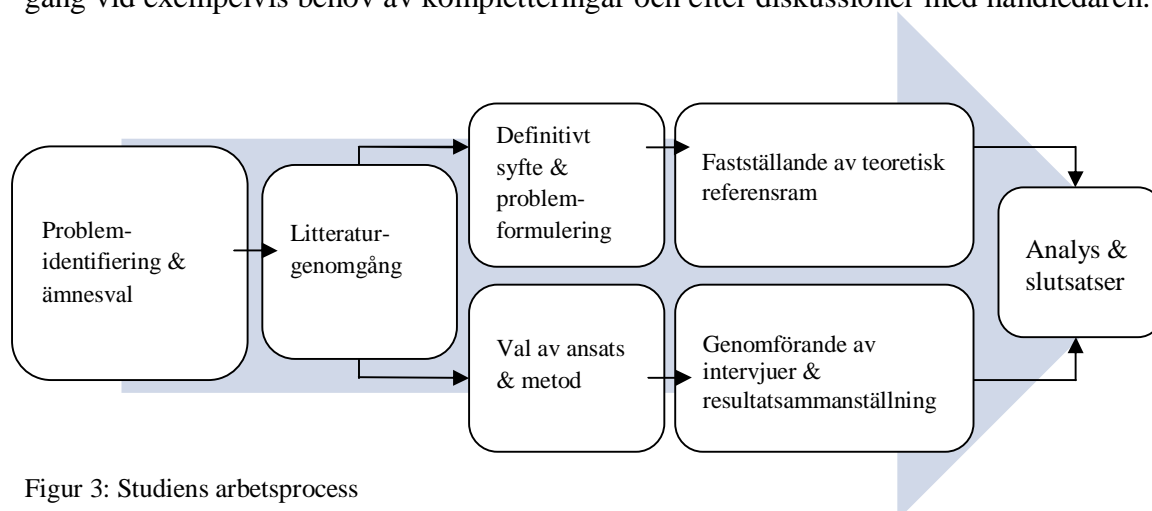
Studiens reliabilitet gynnas av en tydlig struktur för intervjuer och resultatsammanställning. Användandet av personliga intervjuer med öppna frågor kan dock ha begränsat möjligheterna till att återskapa studien. Det finns även en risk för subjektiva inslag i respondenternas svar. Dock begränsas intervjuernas subjektiva inslag genom att respondenterna ämnat beskriva vad företagen de facto gör och endast i begränsad utsträckning har kunnat använda sig av personliga åsikter.

3.6.2 Källkritik

Sekundärdata som används i studien är uteslutande från vetenskapliga artiklar samt välkänd litteratur och författarna har ämnat använda så aktuella källor som möjligt. Sekundärdata som presenteras i den teoretiska referensramen har uteslutande insamlats från ursprungskällan för att minimera risken för feltolkningar och subjektiva åsikter från andrahandskällor. Av denna anledning är vissa källor av lägre aktualitet men av högre originalitet. Användandet av källor från marknadsföringslitteratur som ett komplement till ekonomistyrning har berörts i avsnitt 3.4.2 och anses av författarna vara en nödvändighet för att kunna skapa en komplett bild av de utvalda intäktsdrivarna.

3.7 Arbetsgång

Under genomförandet av studien har ett antal olika stadier genomgåts. Nedanstående figur ämnar ge en bild av den arbetsprocess som lett fram till studiens slutsatser och färdigställd rapport. De stadier som presenteras nedan har vid tillfällena gått in i varandra under arbetets gång vid exempelvis behov av kompletteringar och efter diskussioner med handledaren.



Figur 3: Studiens arbetsprocess



Kapitel 4 – Resultat

I detta kapitel presenteras empirin som insamlats genom intervjuer. I den inledande genomgången av disposition förtydligas företagens respektive identifierade intäktsdrivare. I nästkommande avsnitt presenteras sedan företagen var för sig. Dessa diskussioner inleds med en sammanställning över vilka styrmedel som identifierats på de respektive företagen och vilka funktioner dessa ämnar fylla. De avslutas sedan med ett förtydligande av styrmedel, funktion och syfte.

4.1 Disposition av resultatframställning

Kapitlet presenterar de styrmedel som enligt respondenterna påverkats av vetskapen av de i förhand identifierade intäktsdrivarna. De identifierade, kundrelaterade intäktsdrivarna från Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) i respektive företag är (markerade med ett ”Ja”):

Intäktsdrivare	Företag	Lindex	JC	KappAhl
Kundlojalitet		Ja	Ja	Ja
Sortiment				Ja
Kundtillfredsställelse		Ja	Ja	Ja
Servicekvalitet		Ja	Ja	Ja
Medarbetartillfredsställelse			Ja	Ja
Pris		Ja		Ja
Produktkvalitet		Ja		Ja

Tabell 5: Identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare för respektive företag

Respektive företag kommer i efterföljande avsnitt presenteras separat med en inledande sammanställning i tabellform av de utformade styrmedlen. I tabellerna preciseras även respektive styrmedels funktion. Tabellerna följs för varje företag av en mer utförlig beskrivning av respektive styrmedel, dess funktion och konkreta syfte.

4.2 Resultat - Lindex

Intäktsdrivare	Styrmedel	Funktion	Nr.
Kundlojalitet	Produktkalkylering (kund)	Beslutsunderlag	L.1 ^{1,2}
	Produktkalkylering (kund)	Beslutsunderlag	L.2 ^{1,2}
	Produktkalkylering (investering)	Lärande	L.3 ^{1,2}
	Budgetering (kostnadsbudget)	Ansvarsstyrning	L.4 ¹
Kundtillfredsställelse	-	-	L.5
Servicekvalitet	Prestationsmätning (servicenivå; resultateffekt)	Lärande	L.6 ^{1,2}
	Prestationsmätning (konverteringsgrad)	Beslutsunderlag	L.7 ¹
	Prestationsmätning (planeringssystem)	Beslutsunderlag	L.8 ¹
Pris	Prestationsmätning (prisuppföljning)	Beslutsunderlag	L.9 ¹
Produktkvalitet & Pris (interaktivt)	Målkostnadskalkylering	Beslutsunderlag	L.10 ^{1,2}

Exponenten i numreringskolumnen avser den respondent som kommenterat raden. ”1” = Rino Nelson-Corengia, controller på Sverigeorganisationen; ”2” = Johan Gente, CRM-ansvarig på central nivå.

Tabell 6: Resultatsammanställning Lindex

L.1 (kundlojalitet)

Lindex har en av Sveriges största kundklubbar genom sin Lindex Club, som har över en miljon medlemmar. Hur dessa medlemmar handlar i Lindex butiker följs upp utförligt. Parametrar som följs upp och beräknas är bland annat vad kunden handlar, hur ofta kunden handlar, för hur mycket kunden handlar vid respektive tillfälle och hur mycket av den totala omsättningen som går till kundklubsmedlemmar. Med hjälp av dessa kundkalkyler inordnas kundklubsmedlemmarna i olika lönsamhetssegment. Dessa segment används sedan som beslutsunderlag inför investeringar i kundklubbserbudanden.

Syftet med användandet av dessa kalkyler är att skapa möjligheter till att utvärdera avkastningen av påtänkta investeringar i klubbutskick. Dessa utskick består av rabatter och erbjudanden till kundklubsmedlemmar. De kundklubsmedlemmar som förväntas generera en för utskicket för låg avkastning kan med andra ord sällas bort. Controllern på Sverigeorganisationen menar att räntabilitetskravet på utskick kan skilja sig åt mellan gångerna. Lönsamhetskalkylerna justeras därefter.

L.2 (kundlojalitet)

Genom en blandning av kundklubssegmenteringen och extern data, genom exempelvis postkod⁹, kan Lindex skapa profiler över olika geografiska områden. Med hjälp av dessa kan bland annat konsumtionsmönster och befolkningsstruktur utvärderas. Med hänsyn till att Lindex har särskilda målprofiler för sina kunder kan företaget utvärdera vilka områden som är bäst lämpade för företaget.

Det huvudsakliga syftet med denna segmentering är att kunna ta bättre beslut vid investeringar som exempelvis nyetablering av butiker. Målet för företaget är att helt undvika icke lönsamma investeringar.

L.3 (kundlojalitet)

Efter gjord klubbinvestering mäts också utfall i förhållande till plan. Detta möjliggörs genom att Lindex vid varje investering har möjlighet att utvärdera en kontrollgrupp inom kundklubben, som inte omfattas av investeringen. Syftet med att dessa utvärderingar är att ständigt förfinas kalkylerna genom den ytterligare kunskap som uppkommer i och med utvärderingarna.

L.4 (kundlojalitet)

Kampanjer som riktas mot klubbmedlemmarna budgeteras för i kostnadsbudgeten. Bättre kunder, det vill säga kunder som handlar mer på Lindex, belönas i högre utsträckning än sämre kunder. Detta ämnar öka kundlojaliteten hos de mest lönsamma kunderna. Genom budgeten läggs resurser och ett ansvar för dessa resurser ut på de ansvariga för klubbkampanjerna.

Syftet med denna resursallokering är att skapa möjligheter att genomföra kampanjer som bedöms ge bra avkastning samt att upprätthålla en god lojalitet hos företagets viktigaste kunder.

L.5 (kundtillfredsställelse)

Inga styrmedel som direkt påverkas av intäktsdrivaren kundtillfredsställelse har identifierats under intervjuerna med Lindex respondenter.

⁹ Per postkod kan företagen enligt affärscontrollern få fram exempelvis inkomstuppgifter.

L.6 (servicekvalitet)

En optimal nivå av servicekvalitet kopplas av Lindex CRM-ansvarige ihop med att optimera verksamhetens finansiella resultat. En optimal nivå anser respondenten vara där servicekvaliteten, och därigenom resultatet, är så stor som möjligt. Marginalkostnaderna för att skapa en ökad servicenivå skall samtidigt inte överstiga den marginalintäkt som blir resultatet av ökningen i servicekvaliteten. Ekonomistyrningsfunktionen genomför tester där olika grader av servicenivå, till exempel bemanning vid provrum, utprovas i en eller flera utvalda butiker för att se vilken effekt detta får på intäkter relativt kostnader. Genom analyser av denna resultateffekt försöker ekonomistyrningsfunktionen samla på sig kunskap om vad som fungerar och inte. Syftet med att samla på sig denna kunskap är att ständigt närma sig en mer optimal nivå av servicekvalitet.

L.7 (servicekvalitet)

Lindex använder sig av måttet konverteringsgrad som ett nyckeltal, vilket visar på andelen av besökarna i butiken som faktiskt handlar. Respondenten menar att konverteringsgraden till stor del visar hur personalen tar hand om kunderna. Han påpekar dock också att det inte nödvändigtvis är bara bra med en hög konverteringsgrad då Lindex vill ha ”mycket spring” i sina butiker. Controllerfunktionen på landsorganisationen gör egna analyser av konverteringsgradens variation över olika timmar. Detta utgör sedan beslutsunderlag inför sammanställningar av information om hur butiker bättre bör planera sin bemanning.

Planeringen syftar till att ge förbättrade möjligheter för enskilda butiker att nå en optimal servicenivå, där relationen mellan personalkostnader och intäkter skapade av ökad servicekvalitet är så lönsam som möjligt.

L.8 (servicekvalitet)

För att ytterligare förenkla butikernas bemanningsplanering har Lindex nyligen infört ett nytt planeringssystem. Systemets inbyggda metodik grundar sig dels i controllerfunktionens analyser av konverteringsgrad och dels i faktorer som exempelvis kommande kampanjer, datum för barnbidrag och lön. Med hjälp av planeringssystemet skapas möjligheter för butikscheferna att skapa ett mer optimalt arbetsschema.

Syftet med det beslutsstöd som planeringssystemet är även här att ge förbättrade möjligheter för enskilda butiker att nå en optimal servicenivå, där relationen mellan personalkostnader och intäkter skapade av ökad servicekvalitet är så lönsam som möjligt.

L.9 (pris)

Hur olika produkter säljer, hur snabbt de säljer och om det sker till fullpris eller nedsatt pris, följs kontinuerligt upp av controllerfunktionen på landsnivå. Snabbhet och försäljning till fullpris ses som att kunderna är tillfredsställda med produkterna. Om en produkt säljer långsamt eller dras med mycket prisnedsättningar, tolkas detta som att priset är för högt i förhållande till produktkvaliteten, vilket skapar en alltför låg kundtillfredsställelse. Lindex ser då till att snabbt göra korrigeringar. Prisnedsättningar är dock en mycket stor intäktsförlust och mäts därför mycket noga. Varje skäl för en prisnedsättning har en speciell kod, vilket gör att controllerfunktionen i efterhand kan utvärdera vad som drev prisnedsättningarna. Resultatet av dessa produktspecifika prestationsmätningar fungerar som beslutsunderlag i arbetet med att skapa prissättningsmodeller för företagets produkter.

L.10 (produktkvalitet & pris (interaktivt))

Lindex CRM-ansvarige menar att det finns en stor medvetenhet inom Lindex att matcha kvalitet och pris mot varandra. Innan införskaffandet av nya plagg undersöker inköpsavdelningen konkurrenters produkter, dess pris och produktkvalitet, och kommer sedan fram med en målbild för dessa faktorer. Därefter undersöks ifall sådant material finns att införskaffa och om produktionen kan genomföras billigt nog.

Syftet med denna målkostnadskalkylering är att nå en så optimal mix av pris och produktkvalitet som möjligt, vilket i sin tur optimerar intäkter i relation till kostnader. En målkostnad sätts för att finna en bedömt nödvändig produktkvalitet. Lyckas inte denna målkostnad understigas sker inget inköp.

4.3 Resultat - JC

Intäktsdrivare	Styrmedel	Funktion	Nr.
Kundlojalitet	-	-	J.1 ¹
Kundtillfredsställelse	-	-	J.2
Servicekvalitet	Prestationsmätning (konverteringsgrad)	Beslutsunderlag	J.3 ²
	Prestationsmätning (försäljning)	Beslutsunderlag	J.4 ²
Medarbetartillfredsställelse	Belöningsystem (försäljning)	Ansvarsstyrning	J.5 ²

Exponenten i numreringskolumnen avser den respondent som kommenterat raden. "1" = Thomas Jonasson, marknadschef; "2" = Ove Asplund, försäljningscontroller

Tabell 7: Resultatsammanställning JC

J.1 (kundlojalitet)

Inga styrmedel som direkt påverkas av intäktsdrivaren kundlojalitet har identifierats under intervjuerna med JCs respondenter.

JC använder i dagsläget inte sin kundklubb, vilken baseras på JC-kortet, som en grund för att utforma sin ekonomistyrning. Visserligen segmenterar företaget sina kunder efter postkod, hur mycket kunden har handlat för och när den har handlat men denna segmentering används inte i något direkt syfte. Respondenten påpekar att JC skickar ut i princip samma information till alla sina kunder¹⁰.

J.2 (kundtillfredsställelse)

Inga styrmedel som direkt påverkas av intäktsdrivaren kundtillfredsställelse har identifierats under intervjuerna med JCs respondenter.

J.3 (servicekvalitet)

Ett mycket centralt och kundrelaterat nyckeltal för JC är konverteringsgrad. Konverteringsgraden visar hur stor andel av besökarna i företagets butiker som handlar. Nyckeltalet fungerar enligt respondenten som ett slags mått av servicekvalitet för butikscheferna.

Syftet med mätningen är att ligga till grund för beslut och analyser gällande framför allt butikernas timplanering. Respondenten menar att servicenivån beror direkt på antalet anställda i butik. Enligt JCs syn på intäktsdrivaren servicekvalitet påverkar servicenivån kundtillfredsställelsen, vilket i sin tur påverkar företagets intäkter. Optimal servicenivå uppnås då försäljningsintäkten maximeras i förhållande till personalkostnaden.

¹⁰ Den enda segmentering som görs är att JC sänder olika utskick till sina JC- respektive J-Storekunder. J-Store är JCs koncept för barn.

J.4 (servicekvalitet)

Genom ett webbaserat planeringssystem för timplanering sätts historisk försäljningsdata i relation till personalkostnad. Med hjälp av planeringssystemet kan butikschefen optimera antalet arbetstimmar i butik, det vill säga personalkostnaden, i förhållande till den potentiella försäljningsintäkten under en viss öppettid. Exempelvis påpekar respondenten att en butik generellt sett ska vara fullbemannad mellan öppettiderna 12-15 då säljtrycket är högt. På så sätt skapas ett beslutsunderlag för framtida timplanering.

Syftet är att genom beslutsunderlaget minska osäkerheten i butikschefens timplanering för att i möjligaste mån hålla en optimal servicenivå gentemot JCs kunder. En optimal servicenivå maximerar enligt respondenten resultatet enligt resonemanget kring ovanstående styrmedel (prestationsmätning – konverteringsgrad).

J.5 (medarbetartillfredsställelse)

JCs försäljningsenhet genomför säsongsvisa prestationsmätningar för specifika varors försäljning. Prestationsmätningarna görs både mot externa leverantörer och internt. Belöningsarna sker genom säljtävlingar där varje butik utvärderas och får en bonus baserad på omsättningen för den specifika varan. Den butik som säljer bäst får dessutom en högre procentandel i bonus. Detta har som mål att skapa mer informella, personliga kontroller genom ett, för företaget, positivt gruppträck.

Syftet med dessa incitamentsprogram är enligt respondenten att genom motivation öka medarbetartillfredsställelsen, för att på så vis förbättra servicekvaliteten. Följaktligen avser JC påverka kundtillfredsställelsen och därmed intäkterna i positiv riktning.

4.4 Resultat - KappAhl

Intäktsdrivare	Styrmedel	Funktion	Nr.
Kundlojalitet	Produktkalkylering (kund)	Beslutsunderlag	K.1 ¹
	Belöningsystem (kundrekrytering)	Ansvarsstyrning	K.2 ¹
Sortiment	Ansvarsfördelning (beslut rörande sortiment)	Förhandling	K.3 ²
Kundtillfredsställelse	-	-	K.4 ²
Servicekvalitet	Prestationsmätning (konverteringsgrad)	Beslutsunderlag	K.5 ²
	Prestationsmätning (försäljning per timme)	Beslutsunderlag	K.6 ²
	Budgetering (intäcks- & kostnadsbudget)	Ansvarsstyrning	K.7 ²
Medarbetartillfredsställelse	-	-	K.8 ²
Pris	Prestationsmätning (sänkingsgrad)	Beslutsunderlag	K.9 ²
	Prestationsmätning (kampanjer)	Rikta uppmärksamhet	K.10 ²
	Budgetering (kampanj- och realisationsbudget)	Ansvarsstyrning	K.11 ²
Produktkvalitet & Pris (interaktivt)	Målkostnads-kalkylering	Beslutsunderlag	K.12 ²

Exponenten i numreringskolumnen avser den respondent som kommenterat raden. "1" = Stephane Zoltak, CRM-ansvarig på central nivå; "2" = Magnus Brännström, affärsområdescontroller.

Tabell 8: Resultatsammanställning KappAhl

K.1(kundlojalitet)

Genom sina kundklubbar (i form av Medmera-kortet i Sverige, Coop i Norge samt egenägda kort i Finland och Polen) möjliggör KappAhl en segmentering av sina kunder. Den ekonomi-

segmentering som görs baseras på RFM-metoden¹¹. Genom RFM-metoden undersöks hur nyligen kunden gjorde ett inköp, hur ofta kunden köper samt hur mycket kunden har spenderat totalt över en viss tidsperiod. Utifrån denna metod ämnar företaget identifiera sina mest lojala kunder. Detta utgör sedermera ett beslutsunderlag för de kampanjinvesteringar KappAhl gör inom olika kundsegment.

Syftet med segmenteringen är framför allt att optimera avkastningen på investeringen i utskick av rabatt- och kampanjerbjudanden. De kunder med minst försäljningspotential tas bort från den grupp som får ett utskick och avkastningen på kampanjinvesteringen kan därmed förbättras.

K.2 (kundlojalitet)

KappAhl har belöningsystem kopplade till olika former av kundrekryteringsstävlingar. Belöningarna tilldelas exempelvis de butiker som efter utvärdering visat sig värva flest nya kunder eller ha den största andelen återkommande kunder. Liknande värvningstävlingar har genomförts i Finland och Polen då KappAhls egna kort lanserades.

Syftet med belöningsystemen är att motivera företagets medarbetare till att bygga upp kunddatabaser. Detta är framför allt viktigt på nya marknader där KappAhl saknar ett befintligt kundregister. Med en kunddatabas kan exempelvis kundsegment skapas genom RFM-metoden (beskriven ovan) och riktade erbjudanden skickas till lojala kunder.

K.3 (sortiment)

Vid framställning av KappAhls kollektioners sortimentsbredd och sortimentsdjup baseras en stor del av besluten på de produktkalkyleringar som utförs inom respektive affärsområde; dam, barn och herr. Historiska siffror analyseras och lönsamhetsberäkningar utförs. Vid det slutgiltiga fastställandet av kollektionens sortimentsbredd och sortimentsdjup förs en förhandling mellan affärsområdets ekonomer, inköpare och designers. Ansvaret för sortimentets bredd och djup är därmed fördelat mellan de tre olika enheterna.

Syftet med förhandlingen är enligt respondenten att åstadkomma en balans mellan å ena sidan ekonomernas produktkalkyler och å andra sidan designernas samt inköparnas marknads-kunskap och vad respondenten beskriver som trendkänslighet. På så vis anser respondenten att sortimentets bredd och djup bestäms på en bredare grund. Detta då förhandlingen tar både tar historisk lönsamhetsdata och rådande modetrender i beaktning.

K.4 (kundtillfredsställelse)

Inga styrmedel som direkt påverkas av intäktsdrivaren kundtillfredsställelse har identifierats under intervjuerna med KappAhls respondenter.

K.5 (servicekvalitet)

Genom att indirekt mäta servicekvalitet genom konverteringsgrad – antal kunder i förhållande till antalet besökare – skapas ett mått på serviceprestationerna hos KappAhls butiker. Genom benchmarkingstudier med jämförbara butiker (sett till omsättning, butiksläge et cetera) fungerar denna prestationsmätning som ett beslutsstöd för den centrala försäljningsenheten, som har det övergripande ansvaret för företagets butiker.

¹¹ RFM är en akronym för *Recency Frequency Monetary*.

Beslutsunderlaget har som syfte att utgöra en del av den information som ska fastställa det optimala antalet bemannade timmar i butik. Respondenten menar att ett företag kan spendera oändliga resurser på att tillfredsställa sina kunder, men att detta självfallet skulle vara olönsamt. KappAhl strävar därför efter en optimalt lönsam nivå av servicekvalitet sett till antal bemannade timmar, där de intäkter som skapas genom kundtillfredsställelse skall maximeras i förhållande till personalkostnader.

K.6 (servicekvalitet)

Den centrala försäljningsenheten utför även mätningar i företagets butiker sett till försäljning per timme. I likhet med ovanstående mätning av konverteringsgrad har även detta styrmedel som funktion att, genom benchmarking med jämförbara butiker, utgöra ett beslutsstöd för personaloptimering.

Syftet är även här att optimera servicenivån. I detta avseende beräknas den optimala servicenivån under olika perioder på dagen. Exempelvis kan extra personal behövas under dokumenterat välbesökta öppettider såsom runt klockan 12.

K.7 (servicekvalitet)

Genom en centralt fastställd intäkts- och kostnadsbudget specificeras den lönsamhetsnivå som måste uppnås för varje butik. Budgeten fungerar därmed som en övre gräns på vilka personalkostnader, förutsatt en given försäljningsnivå, som jämförbara butiker måste ligga under.

Denna resursallokering avseende personalkostnader syftar enligt respondenten till att säkerställa att den optimala servicenivån, som till del bestämts genom nyckeltal såsom konverteringsgrad och försäljning per timme, upprätthålls. Personalkostnaden är således starkt centralstyrd och respondenten beskriver att KappAhls butikschefer har små möjligheter att på egen hand bestämma bemanningsnivå. Relaterat till detta är att KappAhl genom sin övergripande affärsidé allokeringar mer resurser till priserbudanden i sin budgetering. Den bakomliggande orsaken är att företaget vänder sig mot kunder som i första hand tillfredsställs av relativt låga priser.

K.8 (medarbetartillfredsställelse)

Inga styrmedel som direkt påverkas av intäktsdrivaren medarbetartillfredsställelse har identifierats under intervjuerna med KappAhls respondenter.

K.9 (pris)

Ett centralt nyckeltal för KappAhl är genomsnittlig realisationsprocent, eller sänkingsgrad. Genom att analysera sänkingsgraden för olika produkter kan fokus läggas på de prisnedsättningar som ger en särskilt liten eller stor respons. KappAhl ser alltså dels på varför ett erbjudande om prisnedsättningar eventuellt inte utnyttjas samt dels på varför kunden till sist valt att utnyttja ett specifikt erbjudande.

Nyckeltalet har som syfte att fungera som en utvärderingsgrund till varför prisnedsättningar leder till ökad försäljning eller ej. Respondenten menar att ett lägre pris, allt annat lika, ökar kundtillfredsställelsen vilket i sin tur ökar försäljningen. KappAhl undersöker därmed om kundtillfredsställelsen och därigenom intäkterna ökar i tillräckligt hög grad för att kompensera för den sänkning av vinstmarginalen som prisnedsättningen medför. Detta ligger sedermera till grund för framtida beslut om sänkingsgrader för specifika produkter.



K.10 (pris)

Prestationsmätningarna av erbjudanden och kampanjer fungerar också i syfte att rikta uppmärksamhet. Framför allt ser KappAhl i detta avseende på de större kampanjer som ligger kvar från år till år. Enligt respondenten läggs fokus på de kampanjer som fått en särskilt positiv eller negativ försäljningseffekt, vilket sedan ligger till grund för vilka kampanjer som bör behållas eller som förmodligen bör avskaffas.

K.11 (pris)

Respondenten beskriver att KappAhl har en tydlig positioneringsstrategi, som vänder sig mot en kund som i större utsträckning tillfredsställs av ett lågt pris än kvalificerad personlig service. Genom budgeteringsprocessen allokeras mindre resurser till personalbudgeten men betydligt mer till kampanjerbjudanden. Stor hänsyn tas också till sänkingsgrader (genomsnittlig realisationsprocent) och liknande priserbjudanden.

Syftet med detta är enligt respondenten att tydligt kommunicera företagets affärsidé och strategi internt, samtidigt som företaget med detta styrmedel hoppas kunna öka kundtillfredsställelsen hos de prismetvetna kunder som företaget vill nå ut till. Kundtillfredsställelsen ökar genom att en låg prisnivå upprätthålls.

K.12 (produktkvalitet & pris interaktivt)

KappAhl gör regelbundna prisjämförelser mot sina närmaste konkurrenter. Utifrån de marginalkrav som fastställts centralt inom organisationen ligger sedan dessa prisjämförelser tillsammans med planerade kampanjer till grund för KappAhls övergripande prisarkitektur. Prisarkitekturen beskriver inom vilka prisspann företagets olika produktgrupper ska ligga. Baserat på dessa aspekter fastställs en målkostnad som fungerar som ett beslutsunderlag för inköparen, framför allt sett till kvalitetsnivå. Respondenten förklarar att konsumenten sällan uppfattar vilken kvalitet materialet i produkten verkligen har. Konsumenten köper snarare det som upplevs ha en hög kvalitet, genom exempelvis modeenliga knappar. Prisnivån är däremot av central betydelse och respondenten beskriver att försäljningen ökar markant vid erbjudanden om extra lågt pris.

Respondenten menar att målkostnadskalkyleringen har som syfte att höja KappAhls kunders tillfredsställelse genom att erbjuda ett lågt pris. Eftersom företagets kund är priskänslig och inte villig är att lägga ut stora summor på enskilda plagg menar respondenten att en relativt låg målkostnad syftar till att öka kundtillfredsställelsen. Den ökade kundtillfredsställelsen anses höja intäkterna för företaget, ett antagande som ligger i linje med den sedan tidigare identifierade intäktsdrivaren pris.

Kapitel 5 – Analys

I nledningsvis diskuteras i detta kapitel studiens resultat utifrån uppsatta frågeställningar för företagen var för sig. Därefter följer en sammanställning av och en diskussion om skillnader och likheter mellan företagens resultat. I denna jämförelse diskuteras intäktsdrivarna en och en.

5.1 Analys av respektive företag

5.1.1 Lindex

De styrmedel som inom Lindex utformats för att behandla de kundrelaterade intäktsdrivarna innefattar i första hand sådana som förknippas med traditionell ekonomistyrning. Endast ett icke-finansiellt mått i form av konverteringsgrad, det vill säga andelen besökare som gör ett inköp, nyttjas i ekonomistyrningens utformning. De mest framträdande styrmedlen är produktkalkylering, prestationsmätning och i viss mån budgetering. De mest frekventa användningarna för dessa styrmedel är som beslutsunderlag för investeringsbeslut, timplanering och prissättning.

Vetskapen om kundlojalitetens påverkan på intäkter gör att Lindex i stor utsträckning har utformat styrmedel som är relaterade till företagets kundklubb. Detta är inte förvånande med tanke på att Lindex respondent i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) hävdade att lojala kunder står för en betydande del av företagets omsättning. Lindex respondent påpekade då i anknytning till detta att företaget arbetar aktivt med att stärka kundernas lojalitet utan att ge konkreta exempel på hur arbetet utformats. Avseende kundlojalitet utgörs de identifierade styrmedlen i huvudsak av kalkyler grundade på kundernas köpmönster. Genom dessa köpmönster skapas olika kundsegment. Ju mer och ju oftare en kund handlar för, desto lojalare anses den vara. Resonemanget indikerar att Lindex ser lojalitet som i första hand ett beteende. Kalkylernas funktion är i huvudsak att fungera som beslutsunderlag. Beslutsunderlagen används i syfte att förbättra avkastningen på de investeringar företaget genomför gällande såväl marknadsföringsåtgärder som butiksetableringar. Utformningen av kostnadsbudgeten har sedermera en kontrollerande roll för att säkerställa att Lindex resurser allokeras till de mest lönsamma investeringarna.

Lindex utför ingen prestationsmätning som är direkt kopplad till kundtillfredsställelse. De prestationsmätningar som genomförs inom företaget är dock indirekt kopplade till kundtillfredsställelse genom framför allt servicekvalitet. Detta ligger i linje med resultatet i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) där Lindex respondent menade att nivån av servicekvalitet var det som främst påverkade kundtillfredsställelsen. Nämnas kan att Lindex för cirka fem år sedan hade funderingar på att mäta butikernas prestation avseende kundtillfredsställelse och sedermera koppla belöningsystem till prestationen. En pilotstudie genomfördes men projektet lades ner då det ansågs kosta för mycket och inte leda till någon reell nytta för varken företaget eller kunden.

Lindex mäter regelbundet servicekvalitet; dels indirekt genom nyckeltalet konverteringsgrad – andelen besökare som gör ett inköp – och dels mer direkt genom att mäta resultateffekten av olika grader och former av servicenivå. Generellt sett används prestationsmätningarna som beslutsunderlag vid fastställandet av butiksspecifik personalkostnad och prismodeller för specifika produkter. Intäktsdrivaren pris kommer till uttryck genom en mätning av prisnedsättningar för specifika produkter.

I sitt inköpsarbete använder sig Lindex av styrmedlet målkostnadskalkylering för att nå en optimal relation mellan pris och produktkvalitet. Lindex CRM-ansvarige menade under intervjun att *"man kan jobba med väldigt avancerade modeller med priselasticitet"*, men att Lindex inte använder sig av sådana. Istället tillåter företaget inköpare och personer som jobbar med inköpsutveckling att göra subjektiva bedömningar om pris och produktkvalitet inom ramen för målkostnadskalkyleringen. Lindex affärscontroller påpekade under sin intervju gång att själva kvaliteten i sömmar, tålighet mot tvättning och dylikt inte skiljer sig särdeles mycket åt mellan de olika prissegmenten. Företaget arbetar istället med att öka den upplevda kvaliteten på dyrare plagg genom att addera extra applikationer, knappar et cetera.

5.1.2 JC

Studien har endast identifierat ett fåtal styrmedel som av JC utformats med anledning av sedan tidigare identifierade intäktsdrivarna. En bakomliggande orsak till detta kan möjligen belysas med följande citat från en diskussion med en utav respondenterna gällande arbetet med övergripande kundtillfredsställelse: *"[...] om man sedan 2006 har bytt ut 95 procent av all personal [på huvudkontoret] i och med en flytt från Göteborg till Stockholm så finns det många andra saker som man måste fokusera på. Det är alltså en resursfråga. Därmed inte sagt att det är oviktigt"*.

Intressant att notera är att JC inte utformat något styrmedel relaterade till företagets kundlojalitetsprogram. JC:s marknadschef ser dock en stor förbättringspotential i programmet och i syfte att förbättra programmet är företaget för närvarande i en testfas av ett nytt IT-system. Systemet skall förbättra kunddatahantering för att därmed kunna genomföra djupgående kundsegmenteringar, exempelvis på produktnivå. JCs marknadsansvarige beskrev under intervjuens gång att budgeteringsprocessen och budgetförslagen har fungerat som centrala delar i den förhandlingsprocess där det, enligt respondenten, "uppenbara" behovet av systemet kunde förmedlas. Beslutet om en investering i ett nytt IT-system kunde på detta vis slutligen förankras hos företagsledningen. Budgetförslagen hade i detta avseende som syfte att få till stånd ett nytt IT-system för hantering av kunddata. I detta avseende användes budgetförslagen som ett förhandlingsmedel (Thorén, 1995) i syfte att kommunicera marknadsavdelningens behov av det nya systemet.¹²

Inga formella styrmedel avseende kundtillfredsställelse har kunnat identifieras hos JC, utan det är i första hand genom servicekvalitet företaget indirekt försöker förbättra kundtillfredsställelsen och därmed öka intäkterna. JC utför dock regelbundna mätningar av kundtillfredsställelse genom att låta kunderna, på en tio-gradig skala, besvara "The Ultimate Question". Frågan avser i vilken utsträckning kunden är villig att rekommendera JC till en vän eller kollega. Mätningarna ligger således i led med Söderlund (1997) som menar att kundtillfredsställelse består av en skala av olika grader av tillfredsställelse. Dock har inget konkret styrmedel med koppling till "The Ultimate Question" kunnat identifieras i föreliggande studie.

Intäktsdrivaren servicekvalitet kommer till uttryck i JC:s ekonomistyrning genom prestationsmätningar. Nyckeltalet konverteringsgrad används i stor utsträckning. Vidare mäts även intäkter i förhållande till personalkostnad för olika tidpunkter genom ett planeringssystem. Båda dessa mätningar används som beslutsunderlag för timplanering.

¹² Anledningen till att den beskrivna budgeteringsprocessen inte ingår som ett styrmedel i resultatsammanställningen är att den redan har skett och inte är ett återkommande moment i JCs ekonomistyrning. Författarna till denna studie fann det dock värt att nämna.

JC har utformat ett formellt styrmedel för att förbättra medarbetartillfredsställelsen i form av ett belöningsystem för butikspersonal. Vid intervjuerna framgick tydligt att personalen i butik anses vara central inom organisationen och att företaget eftersträvar en personlig framtoning i butikerna.

5.1.3 KappAhl

För KappAhl har företrädesvis prestationsmätningar identifierats som styrmedel. Dessa fungerar i huvudsak som underlag för beslut. Prestationsmätningarna är relaterade till intäktsdrivarna pris och servicekvalitet. Pris och servicekvalitet är följaktligen de intäktsdrivare som legat till grund för flest antal styrmedel.

Tre av de fyra prestationsmätningarna som identifierats hos KappAhl är finansiella. Den enda icke-finansiella är mätningen av konverteringsgrad. En av företagets respondenter beskriver dock att KappAhl tidigare arbetat med balanserade styrkort. När en ny företagsledning tog över företaget övergavs styrkortet, till del eftersom personalen ansåg att all uppföljning till sist blev en börda och inte gav något mervärde. Enligt respondenten ligger numera större fokus på finansiella mätningar med en försäljningskoppling (motsvarande de prestationsmätningar som relaterats till pris och servicekvalitet).

KappAhl har ett tydligt fokus på pris. En respondent från företaget påpekar att *"[KappAhl] väldigt länge har haft en positionering där man attraherar en kund [som] lägger lite mindre pengar på kläder – som är priskänsliga"*. Denna positionering tar sig uttryck i de styrmedel som utformats för att påverka de kundrelaterade intäktsdrivarna. Styrmedlen utgörs av prestationsmätningar av sänkningsgrad (genomsnittlig realisationsprocent) på produktnivå och försäljning på kampanjnivå samt genom kampanj- och realisationsbudgetens resursallokerande roll.

Vetskapen om intäktsdrivaren servicekvalitet har legat till grund för ett antal styrmedel. Även för servicekvalitet är prestationsmätningar det styrmedel som mest frekvent förekommer. Mätningarna består av konverteringsgrad och försäljning per timma som genom benchmarking ska skapa ett beslutsunderlag för vad som kan beskrivas som en optimal personalkostnad. Eftersom KappAhl riktar in sig mot en priskänslig kund har budgeten en starkt kontrollerande roll för butikerna avseende personalkostnad. Kostnadsbudgeten fastställer ett tydligt "tak" för personalkostnaden, vilken företagets butikschefer måste rätta sig efter. Kostnadsbudgeten har således en resursallokerande roll.

Företagets kunder antas i första hand tillfredsställas av ett lågt pris och servicekvaliteten kan därmed hållas på en relativt sett lägre nivå. KappAhls respondent kommenterar detta under en diskussion kring servicekvalitet: *"[Butikspersonal] ska inte följa med, stå utanför provhytten och byta storlekar, det har vi valt att prioritera bort eftersom vi inte tror att våra kunder är beredda att betala det högre pris som det indirekt skulle medföra"*. En parallell kan här dras till Jones & Suh (1999) där servicekvalitet visade sig ha en mycket liten inverkan på återköpsfrekvens vid en hög övergripande tillfredsställelse. KappAhls positionering verkar även i detta avseende få en inverkan på vilka styrmedel som utformas.

Segmenteringen av KappAhls kundlojalitetsprogram utförs genom den så kallade RFM-metoden. Denna noggranna och standardiserade mätningmetod ligger i linje med det resonemang som KappAhls respondent i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) för kring kundlojalitet. Kundlojalitet anses ha en stor vikt i den, enligt respondenten, överretablerade marknad KappAhl befinner sig i. Den information som segmenten skapar utnyttjas genom styrmedel i form av kalkyler. De rapporter som skapas genom kalkylerna har som funktion att skapa

rationella, väl underbyggda beslut vid investeringar i diverse försäljningskampanjer och utskick till kundklubsmedlemmar. Dessutom gynnas beslutsunderlagen av det belönings-system som utformats för att motivera medarbetare till att kontinuerligt rekrytera kunder. Eftersom KappAhl använder kundlojalitetsprogrammet för att genomföra mätningar av sina kunders köpvänor definieras även i KappAhl lojalitet som ett beteende snarare än en attityd.

I Nissen, Ståhl & Ståhle (2007) framgår att KappAhls respondent anser att medarbetartillfredsställelse är av ”yttersta vikt” för företagets framtida intäkter. Trots detta har inget styrmedel för att förbättra medarbetartillfredsställelsen identifierats. En respondent från företaget påpekar dock att många trivs på KappAhl av anledningar som ligger utanför eller tangerar ekonomistyrningen. Exempelvis tillåter organisationen en stor delaktighet eller ”empowerment” och respondenten menar att företagets medarbetare har en stor möjlighet att påverka sin arbetssituation.

KappAhl har kopplat styrmedlet målkostnadskalkylering till den interaktiva relationen mellan pris och kvalitet som identifierats i Nissen, Ståhl & Ståhle (2007). Givet den prisarkitektur som målkostnadskalkyleringarna skapar håller KappAhl kostnaderna på en nivå som möjliggör en bestämd lönsamhet för produkterna. Det starka fokuset på kostnadskontroll avspeglar ännu en gång företagets syn på sin kund som priskänslig. KappAhl verkar därmed snarare sträva efter en *optimal* produktkvalitet än en maximal produktkvalitet.

5.2 Jämförelser mellan företagen

Intäktsdrivare	Företag		JC		KappAhl	
	Identifierad	Utformad	Identifierad	Utformad	Identifierad	Utformad
Kundlojalitet	Ja	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
Sortiment	-	-	-	-	Ja	Nej
Kundtillfredsställelse	Ja	Nej	Ja	Nej	Ja	Nej
Servicekvalitet	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Medarbetartillfredsställelse	-	-	Ja	Ja	Ja	Nej
Pris	Ja	Ja	-	-	Ja	Ja
Produktkvalitet	Ja	Nej	-	-	Ja	Nej

Tabell 9: Sammanställning av identifierade, kundrelaterade intäktsdrivare för respektive företag

Kundlojalitet

Intäktsdrivaren kundlojalitet har kommit till uttryck i Lindex och KappAhls ekonomistyrning. Även JC ser de potentiella vinsterna med att aktivt arbeta med denna intäktsdrivare. Inga styrmedel har dock utformats på JC, utan företaget befinner sig i en initial implementeringsfas av ett nytt IT-system som möjliggör en utformning. Vetskapen om kundlojalitet som intäktsdrivare verkar således ha en betydande påverkan på ekonomistyrningen och kommer främst till uttryck genom lönsamhetskalkyler. Både hos Lindex och KappAhl har kalkylerna som funktion att utgöra ett beslutsunderlag för marknadsföringsåtgärder såsom kampanjer.

KappAhl kopplar tydligt belöningsystem till värningskampanjer som skall utöka antalet medlemmar i kundklubben. Att KappAhl så medvetet arbetar med detta styrmedel särskiljer företaget något från både Lindex och JC. På JC sker inga medvetna värningskampanjer överhuvudtaget. En respondent förklarade att företaget ”*i dagsläget inte ser något skäl att [mycket aktivt rekrytera nya kundklubbsmedlemmar] eftersom JC inte har ett bra omhändertagande i nästa steg till dessa kunder*”. Lindex respondenter å sin sida menar förvisso att företaget stundtals använder sig av osystematiska värningskampanjer på decentraliserad nivå.

Lindex ena respondent är den enda som nämnt att vetskapen om kundlojalitet och dess påverkan på intäkter tar sig uttryck i en kostnadsbudget genom att mer resurser läggs på lojalare kunder. Varken JCs eller KappAhls respondenter har angivit en sådan koppling.

Kundtillfredsställelse

Styrmedel direkt knutna till vetskapen om kundtillfredsställelse har inte kunnat lokaliseras i något företag. Lindex försökte för några år sedan mäta kundtillfredsställelse och koppla detta till ett belöningsystem men ansåg inte att detta skapade något värde. JC mäter idag kundtillfredsställelse men kopplar inget styrmedel till detta.

Sortiment

I Nissen, Ståhl och Ståhles (2007) studie identifierades intäktsdrivaren sortiment som kundrelaterad enbart för KappAhl. Inga jämförelser har därmed kunnat göras.

Servicekvalitet

Servicekvalitet har i samtliga företag kunnat relateras till olika former av prestationsmätningar. Generellt är dessa styrmedels roll att fungera som ett underlag för beslut. Samtliga företag nyttjar nyckeltalet konverteringsgrad som ett styrmedel. Detta används som beslutsunderlag för timplanering.

Respondenter från KappAhl beskriver att budgeten används i en ansvarsstyrande roll. Samma resonemang har inte framkommit i intervjuerna med de övriga två företagen. Vidare är Lindex det enda företag som genom formaliserade tester av olika servicenivåers resultateffekt ämnar öka företagets kunskap om servicekvalitetens inverkan på intäkter.

Medarbetartillfredsställelse

I Nissen, Ståhl och Ståhles (2007) studie identifierades inte medarbetartillfredsställelse som en intäktsdrivare hos Lindex. Av JC och KappAhl är det endast hos JC som ett styrmedel har kunnat lokaliseras. En anledning till detta är att KappAhl anser att det egna företagets medarbetartillfredsställelse skapas av sådant som ligger utanför ekonomistyrningens omfattning.

Pris

Pris är identifierat som en kundrelaterad intäktsdrivare hos både Lindex och KappAhl. KappAhl har tre styrmedel utformade till följd av vetskapen om hur pris driver intäkter genom påverkan på kundtillfredsställelse, medan Lindex har ett. Tre av dessa totalt fyra styrmedel kan relateras till olika typer av prestationsmätning. Både KappAhl och Lindex mäter till vilket pris olika produkter säljs genom ett mått på sänkingsgrad. Lindex använder därefter dessa uppgifter som beslutsunderlag för produktspecifika prissättningsmodeller. KappAhl använder också denna typ av prestationsmätning som underlag för beslut för prissättning, men även till ett något annorlunda syfte. Hos KappAhl skall de fungera som grund för utvärderingar om varför prissättningar leder till ökad försäljning eller ej. KappAhl riktar också

uppmärksamhet mot kampanjer som utmärkt sig, antingen i negativ eller i positiv bemärkelse, genom att mäta effekten av olika erbjudanden och kampanjer.

Vetskapen om pris som kundrelaterad intäktsdrivare får slutligen även utslag i kampanj- och realisationsbudgeten hos KappAhl genom att relativt mer resurser, och därmed även ansvar, allokeras dit jämfört med personalbudgeten. Denna typ av styrmedel framkom inte i intervjuerna med Lindex respondenter.

Produktkvalitet

Lindex och KappAhl är de två företag där produktkvalitet kan definieras som en kundrelaterad intäktsdrivare. Något styrmedel kopplat enskilt till produktkvalitet har inte framkommit i diskussion med något av dessa företag. Däremot liknar företagen varandra i det avseendet att de båda använder sig av styrmedlet målkostnadskalkylering, som fungerar som beslutsunderlag i företagens respektive inköpsprocesser. Detta styrmedel är utformat efter vetskapen om att pris och produktkvalitet påverkar kundtillfredsställelse beroende av varandra.

Kapitel 6 – Slutsatser och avslutande diskussion

Detta kapitel rymmer först en genomgång av de slutsatser som författarna till denna studie dragit utifrån resultat och analys. Med detta ämnar författarna besvara studiens frågeställningar. Efter slutsats och diskussion följer ett klargörande av denna studies begränsningar samt förslag på fortsatt forskning.

6.1 Slutsatser

För att påminna läsaren presenteras återigen de problemfrågeställningar som legat till grund för studien:

- Hur kommer vetenskapen om de identifierade kundrelaterade intäktsdrivarna till uttryck i utformningen av de undersökta företagens ekonomistyrning – vilka styrmedel berörs?
- Hur används den berörda ekonomistyrningen – vad är dess funktion och dess syfte?

Utifrån studiens resultat och analys kan följande slutsatser dras:

- Ekonomistyrningens utformning
- De styrmedel som i de undersökta företagen berörs av de identifierade kundrelaterade intäktsdrivarna är: *prestationsmätning, produktkalkylering, budgetering, målkostnads-kalkylering, belöningsystem* och *ansvarsfördelning*. De mest frekvent påträffade styrmedlen är prestationsmätning och produktkalkylering.
 - Vetenskapen om de olika intäktsdrivarna tar sig skilda uttryck. Exempelvis kommer vetenskapen om intäktsdrivaren kundlojalitet generellt sett till uttryck genom produktkalkylering. Intäktsdrivarna servicekvalitet och pris kommer vanligen till uttryck genom prestationsmätningar. Produktkvalitet kommer indirekt till uttryck via målkostnads-kalkylering. Kundtillfredsställelse som intäktsdrivare har enligt studien inte kunnat relateras till något styrmedel inom företagens ekonomistyrning.
- Ekonomistyrningens användning
- Den vanligaste påträffade funktionen för den utformade ekonomistyrningen är rollen som *beslutsunderlag*. Ekonomistyrningen har även kunnat klassificeras under funktionskategorierna *ansvarsstyrning (resursallokering och prestationsutvärdering), lärande, förhandling* och *rikta uppmärksamhet*.
 - Användningens syfte är i huvudsak relaterat till att skapa beslutsunderlag för investeringar i marknadsföringsåtgärder (genom intäktsdrivaren *kundlojalitet*), skapa beslutsunderlag för prissättning (genom intäktsdrivaren *pris*) eller att ligga till underlag för beslut avseende timplanering av personalkostnad i butik (genom intäktsdrivaren *servicekvalitet*).

6.2 Avslutande diskussion

Kundrelaterade intäktsdrivares inverkan på företags ekonomistyrning är ett område som fordrar vidare forskning. Ekonomistyrningslitteraturen beskriver ett paradigmskifte där icke-finansiella mått och kunden sätts allt mer i fokus. Föreliggande studie har dock påvisat att de kundrelaterade intäktsdrivarna i huvudsak kommer till uttryck genom traditionella metoder. Inga ”moderna” styrmedel¹³ såsom balanserade styrkort eller ABC-kalkylering har påträffats. Dessutom har få icke-finansiella mått påträffats avseende utformningen av de undersökta

¹³ Benämns ”New Accounting Techniques” av Burns & Vaivio (2001).

företagens ekonomistyrning. Tidigare försök att implementera icke-finansiella mått i ekonomistyrningen genom exempelvis direkta mått på kundtillfredsställelse och balanserade styrkort har lagts ned. Företagen har inte funnit något mervärde i sådana styrmedel. Huruvida dessa observationer avspeglar en generell bild av hur företag styr mot kundrelaterade intäktsdrivare eller endast ger en bild av de undersökta företagen i kläddetaljhandelsbranschen lämnas osagt tills att vidare forskning tar vid.

Det är författarnas förhoppning att framtida forskning ger ett ökat fokus på intäktsdrivare i allmänhet och kundrelaterade intäktsdrivare i synnerhet. En allt mer globaliserad och konkurrensutsatt värld har i många branscher visat föra med sig att endast de företag, som hållt ett tydligt kundfokus, har överlevt konkurrensen. Den nära kopplingen mellan ekonomistyrning och marknadsföring som kundrelaterade intäktsdrivare medför ger ett underlag till gränsöverskridande studier. Marknadsföringsområdets mer extroverta intäktsfokus kompletterar ekonomistyrningens traditionella kostnadsfokus och kan enligt författarna berika ekonomistyrningsområdets forskning kring kundrelaterade intäktsdrivare

Föreliggande studie bidrar till tidigare forskning genom att ge en bild av hur vetenskapen om intäktsdrivare de facto tar sig uttryck i en specifik bransch. Steget ”från tanke till handling” ses av författarna som särskilt intressant; en vetenskap om vad som driver intäkter gör endast nytta om den följs av metoder för att utnyttja vetenskapen. Delar av dessa metoder bör sannolikt utgöras av de styrmedel som utformas inom ramen för ett företags ekonomistyrning.

6.3 Studiens begränsningar

Syftet med denna studie har varit att undersöka hur vetenskapen om intäktsdrivare, och deras relationer till varandra och intäkter, tar sig uttryck i undersökta företags ekonomistyrning. Intäktsdrivarna och deras relationer identifierades i Nissen, Ståhl och Ståhles (2007) studie. Med hänsyn till den studiens begränsningar kan resultatet från den rymma felaktigheter gällande identifieringen av kundrelaterade intäktsdrivare samt dessas relationer. Det finns därmed en risk att denna studies resultat begränsats.

Under studiens gång intervjuades totalt sju respondenter; två från Lindex, tre från JC och två från KappAhl. Dessa respondenter arbetar inom antingen den centrala organisationen eller inom landsorganisationen (Sverige) men har fått representera respektive koncern som helhet. Styrmedel och arbetssätt inom andra delar av företaget kan därför ha bortsetts. Att inga respondenter från dessa delar inkluderats i studien utgör därmed en begränsning i undersökningen.

Det finns vidare en risk med att författarna till denna studie missuppfattat de svar respondenterna gett. Denna studie begränsas även av att respondenterna under intervjuerna omedvetet kan ha glömt att ange styrmedel som de facto används till följd av vetenskapen om de kundrelaterade intäktsdrivarna och deras påverkan på intäkter.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Denna studie har klargjort hur ekonomistyrningens utformning och användning inom tre företag i kläddetaljhandelsbranschen påverkats av vetenskapen om kundrelaterade intäktsdrivare och deras relation till intäkter. Intäktsdrivare har dock identifierats även i andra branscher (Cornér & Konkell, 2008; Frövén & Svegelius, 2008). Detta ger möjlighet för fortsatta studier, liknande denna.



Fortsatta studier öppnar därefter möjligheter för breddstudier. Får vetenskapen om kundrelaterade intäktsdrivare större genomslag i ekonomistyrningen i vissa branscher? Kommer de kundrelaterade intäktsdrivarna till annorlunda uttryck i andra branscher?

Det skulle även vara av intresse att undersöka den relativa vikten mellan icke-finansiella intäktsdrivare och intäkter i detalj. Företagen har ofta en "känsla" om vilka icke-finansiella intäktsdrivare som är viktiga och hur viktiga dessa är, men detta har i få branscher undersökts på något mer systematiskt sätt. Fortsatta studier inom detta område skulle kunna påvisa vilken vikt bakomliggande intäktsdrivare har på exempelvis kundtillfredsställelse och därigenom intäkter. En kartläggning av denna viktning skulle potentiellt kunna påverka företags resursallokering.

Kapitel 7 – Källförteckning

- Anderson, E.W., Fornell, C. & Lehmann D.R. (1994). Customer Satisfaction, Market Share and Profitability: Findings from Sweden. *Journal of Marketing*, vol. 58, juli, sid. 53-66.
- Armstrong, M. (2006). *A Handbook of Human Resource Management Practice*. 10:e upplagan. London: Kogan Page.
- Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2005). *Den nya ekonomistyrningen*. Tredje upplagan. Liber Ekonomi, Malmö.
- Babakus, E., Bienstock, C.C. & Van Scotter, J.R. (2004). Linking Perceived Quality and Customer Satisfaction to Store Traffic and Revenue Growth. *Decision Sciences*, vol. 35, nr. 4, sid. 713-737.
- Babin, B. J., Darden, W. R. & Griffin, M. (1994). Work and/or fun: Measuring hedonic and utilitarian shopping value. *Journal of Consumer Research*, vol. 20, sid. 644– 656.
- Betancourt, R.R. & Gautschi, D. (1990). Demand complementarities, household production, and retail assortments. *Marketing Science*, 9(2), sid. 146–161.
- Betancourt, R.R. et al (2007). The demand for and the supply of distribution services: A basis for the analysis of customer satisfaction in retailing. *Quantitative Marketing and Economics*, Vol. 5, nr. 3, sid 293-312.
- Boatwright, P. & Nunes, J.C. (2001). Reducing assortment: An attribute-based approach. *Journal of Marketing*, Vol. 65, utgivn. 3, sid. 50-63.
- Boyce, G. (2000). Valuing Customer and Loyalty: the rhetoric of customer focus versus the reality of alienation and exclusion of (devalued) customers. *Critical Perspectives on Accounting*, nr 11, sid. 649-689.
- Broniarczyk, S., Hoyer, W.D. & McAlister, L. (1998). Consumer perceptions of the assortment offered in a grocery category: The impact of item reduction. *Journal of Marketing Research*, Vol. 35, nr. 2, sid. 166–176.
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001). Management Accounting Change. *Management Accounting Research*, Vol. 12, utgivn. 4, sid. 389-402.
- Chenhall & Morris (1986). The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, Vol 63, nr. 1, sid. 16-35.
- Chong, V.K. (1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note. *Accounting, Organization and Society*, vol. 21, nr. 5, sid. 415-421.
- Churchill, G.A & Surprenant, C. (1982). An Investigation Into the Determinants of Customer Satisfaction. *Journal of Marketing Research*, nr. 19, sid. 491-504.
- Cornér, E. & Konkell, M. (2008). *Intäktsdrivare - En studie av den svenska mobila telecombranschen*. Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.
- Cronin, J., Joseph, Jr. & Taylor, S.A. (1992). Measuring Service Quality: A Reexamination and Extension. *Journal of Marketing*, vol. 56, nr. 3., sid. 55-68.
- Dergård, J. (2006). *Framgångsrika entreprenörers användning av redovisningsinformation*. BAS: Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.
- Dodds, W.B., Monroe, K.B. & Grewal, D. (1991). Effects of Price, Brand and Store Information on Buyers' Product Evaluations. *Journal of Marketing Research*, vol. 28, sid. 307-319.
- Fernie, J. and Sparks, L. (red) (1998). *Logistics and Retail Management, Insights Into Current Practice and Trends From Leading Experts*. London: Kogan Page Ltd.

- Fornell, C. (1992). A National Customer Satisfaction Barometer: The Swedish Experience. *Journal of Marketing*, nr. 56, sid. 6-21.
- Frövé, E. & Svegelius, C. (2008). *Kunden i centrum - En kartläggning av intäktsdrivare i anläggningssmaskinsbranschen*. Kandidatuppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.
- Gustafsson, A., Johnson, M. D. & I. Roos. (2005). The Effects of Customer Satisfaction, Relationship Commitment Dimensions, and Triggers on Customer Retention. *Journal of Marketing*, nr 69, sid. 210-218.
- Gale, B.T. (1994). *Managing customer value*. New York: The Free Press.
- Garvin, D. (1987). Competing on the eight dimensions of quality. *Harvard Business Review*, Nov/Dec, sid. 100-109.
- Guilding, C. & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, utgivn. 1-2, sid. 45-59.
- Hallowell, R. (1996). The relationship of customer satisfaction, customer loyalty, and profitability: an empirical study. *International Journal of Service Industry Management*, vol. 7, nr. 4, sid. 27-42.
- Helgesen, Ø. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry – A managerial accounting approach. *Industrial Marketing Management*, nr. 36, sid. 757-769.
- Hoch, S.J., Bradlow, E.T. & Wansink, B. (1999). The variety of an assortment. *Marketing Science*, vol. 18, nr 4, sid 527– 546.
- Homburg, C., Hoyer, W.D., Koschate, N. (2005a). Customers' Reactions to Price Increases: Do Customer Satisfaction and Perceived Motive Fairness Matter? *Journal of the Academy of Marketing Science*, vol. 33, nr. 1, sid. 36-49.
- Homburg, C., Hoyer, W.D., Koschate, N. (2005b). Do Satisfied Customers Really Pay More? A Study of the Relationship Between Customer Satisfaction and Willingness to Pay. *Journal of Marketing*, vol. 69, sid. 84-96.
- Hornigren, C., Datar, S. & Foster, G. (2006). *Cost accounting*. 12:e upplagan. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Ittner, C.D. & Larcker, D.F. (1998a). Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction. *Journal of Accounting Research*, vol. 36, sid. 1-35.
- Ittner, C.D. & Larcker, D.E. (1998b). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, sid. 205-238.
- Ittner, C.D. & Larcker, D.E. (2003). Coming up short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, Nov, sid. 89-95.
- Iyengar, S.S., & Lepper, M.R. (2000). When choice is demotivating: Can one desire too much of a good thing? *Journal of Personality and Social Psychology*, 79(6), sid. 995– 1006.
- Jacobsen, D.I. & Thorsvik, J. (2002). *Hur moderna organisationer fungerar*. Bergen-Sandviken: Fagbokforlaget.
- Johansson, C. & Samuelson, L.A. (1998). *The Design and Use of Management Accounts in Small and Medium-Sized Companies*. Working Paper Series in Business Administration, juni, nr. 2.
- Johnston, R. (1995). The determinants of service quality: satisfiers and dissatisfiers. *International Journal of Service Industry Management*. Vol.6, utgivn. 5, sid. 53-71.
- Johnson, H. & Kaplan, R. (1987). *Relevance lost - The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business School Press.

- Jones, M.A. & Suh, J. (2000). Transaction-specific satisfaction and overall satisfaction: an empirical analysis. *Journal of Services Marketing*, vol 14, nr. 2, sid. 147-159.
- Kahn, B. E., & Lehmann, D. R. (1991, Fall). Modeling choice among assortments. *Journal of Retailing*, 67, sid. 274– 299.
- Kano, N. (1984). Attractive quality and must be quality. *Quality*, 14(2), sid. 147-156.
- Kaplan, R.S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, vol. 59, nr. 3, sid. 390-418.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, vol. 79, nr. 1, sid. 71-79.
- Kashyap, R. & Bojanic, D.C. (2000). A Structural Analysis of Value, Quality, and Price Perceptions of Business and Leisure Travelers. *Journal of Travel Research*, vol. 39, nr. 1, sid. 45-51.
- Kylén, J-A. (1994). *Fråga rätt vid enkäter, intervjuer, observationer och läsning*. Kylén Förlag AB, Stockholm
- Leenheer, J. et al. (2007). Do loyalty programs really enhance behavioral loyalty? An empirical analysis accounting for self-selecting members. *International Journal of Research in Marketing*, vol. 24, utgivn. 1, sid. 31–47.
- Lind, J. (1996). *Ekonomistyrning och verksamhet I utveckling – Ekonomiska rapporters utformning och användning när verksamheten flödesorienteras*. Uppsala: Uppsala Universitet.
- Lind, J. & Strömsten, T. (2006). When do firms use different types of customer accounting? *Journal of Business Research*, nr. 59, sid. 1257-1266.
- Luo, X: & Homburg, C. (2007). Neglected Outcomes of Customer Satisfaction. *Journal of Marketing*. vol. 71, nr. 2, sid. 133–149.
- Malmström, S., Györki, I. & Sjögren, P.A. (2002). *Bonniers Svenska ordbok. Åttonde reviderade upplagan*. Bonnier.
- Mellemvik, F., Monsen, N. & Olsen, O. (1988). Functions of Accounting – a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, vol. 4, nr. 3, sid. 101-109.
- Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Andra upplagan. Prentice Hall, 2007.
- Nissen, P., Ståhl, J & Ståhle, D. (2007). *Intäktsdrivare – en studie inom kläddetaljhandelsbranschen*. Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.
- Odin, Y., Odin, N. & Valette-Florence, P. (2001). Conceptual and operational aspects of brand loyalty: an empirical investigation. *Journal of Business Research*, vol. 53, nr. 2, sid. 75-84.
- Oh, H. (1999). Service quality, customer satisfaction, and customer value: A holistic perspective. *Hospitality Management*, vol. 18, utgivn. 1, sid. 67-82.
- Oppewal, H. & Koelemeijer, K. (2005) More choice is better: Effects of assortment size and composition on assortment evaluation. *International Journal of Research in Marketing*, vol. 22, utgivn. 1, sid. 45–60.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. & Berry, L.L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing*, vol. 49, sid. 41-50.
- Patel, R. & Davidsson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur, Lund

- Piercy, N. (1986). Marketing asset accounting: scope and rationale. *European Journal of Marketing*, vol. 20, utgivn. 1, sid. 5-15.
- Revees, C.A. & Bednar, D.A. (1994). Defining quality: Alternatives and Implications. *Academy of Management Review*, vol. 19, nr 3, sid. 419-445.
- Samuelson, L. A, (red) (2004). *Controllerhandboken*. Stockholm: Industrilitteratur
- Shields, J.F. & Shields, M.D. (2005). Revenue Drivers: Reviewing and extending the accounting literature. *Advances in Management Accounting*, vol. 14, sid. 33-60.
- Simons, R. (1999). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Smith, R.E. & Wright, W.F.. (2004). Determinants of Customer Loyalty and Financial Performance. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 16, sid. 183-205.
- Sousa, R. & Voss, S.A. (2002). *Quality management re-visited: a reflective review and agenda for future research*. *Journal of Operations Management*, vol. 20, sid. 91-109.
- Sällström, S. (1997). *On the Dynamics of Price and Quality*. Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan, Stockholm.
- Sällström, S. (1999). Technological Progress and the Chamberlin Effect. *The Journal of Industrial Economics*, vol. 47, nr. 4, sid. 427-449.
- Söderlund, M. (1997). *Den nöjda kunden*. Liber AB.
- Söderlund, M. (2001). *Den lojala kunden.*, Liber AB.
- Söderlund, M. & Vilgon, M. (1999). *Customer satisfaction and links to customer profitability*. SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration, nr. 1999:1.
- Thorén, B. (1995). *Användning av information vid ekonomisk styrning – månadsrapporter och andra informationskällor*. Stockholm: Handelshögskolan i Stockholm.
- Vaivio, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research*, nr. 10, sid. 409-437.
- Wilson, R.M.S. (1986). Accounting for marketing assets. *European Journal of Marketing*, vol. 20, utgivn. 1, sid. 51-74.
- Zeithaml, V.A. (1988). Consumer Perceptions of Price, Quality, and Value: A Means-End Model and Synthesis of Evidence. *Journal of Marketing*, vol. 52, nr. 3, sid. 2-22.



Bilaga 1 - Intervjuguide

Ämnesintroduktion

Beskrivning av bakgrund, syfte samt centrala begrepp.

[Intäktsdrivare 1]

Utformning

Huvudfråga

- Ni har identifierat [*intäktsdrivare 1*] som en kundrelaterad faktor som påverkar era intäkter – beskriv hur dessa tankar kommer till uttryck i utformningen av er ekonomistyrning.

Stödfrågor - Precisering

- Vilka styrmedel inom ekonomistyrningen berörs av [*intäktsdrivare 1*]?
 - Berörs formella styrmedel av [*intäktsdrivare 1*]?
 - § Kan du specificera på vilket sätt de berörs?
 - Berörs er organisationsstruktur/ansvarsfördelning av [*intäktsdrivare 1*]?
 - § Kan du specificera på vilket sätt den berörs?

Användning

Huvudfråga

- Vilken funktion har respektive styrmedel som berörs av [*intäktsdrivare 1*]?

Stödfråga – Precisering

- Kan ni ge ett konkret exempel på i vilket syfte styrmedlet används?

Kontroll (specifik)

Finns det något ytterligare ni vill tillägga om [*intäktsdrivare 1*]?

Repetera

Repetera från punkt 2 med nästkommande intäktsdrivare.

Efter genomgång av samtliga intäktsdrivare:

Kontroll (generell)

Finns det något ytterligare ni vill tillägga? Har vi missat något?