



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Konjunkturförändringens påverkan på ekonomistyrningen

En fallstudie av tre medelstora företag i Västra Götaland

Magisteruppsats i Ekonomistyrning

HT 2009

Handledare: Johan Åkesson

Författare: Annika Andersson, Johanna Baltgren, Victoria Toliat

FÖRORD

Vi vill först tacka våra respondenter som trots pressade tidsplaner innan jul och nyår tagit sig tid för intervjuer.

Vi vill även tacka vår handledare Johan Åkesson för stöd och bra tips under skrivandets gång.

Ett speciellt tack riktar vi till våra nära och kära som med tålamod och förståelse ställt upp för oss. Utan er support hade vi inte haft möjlighet att fullfölja vårt arbete.

Annika Andersson

Johanna Bastgren

Viktorija Tshiat

SAMMANFATTNING

TITEL: Konjunkturförändringens påverkan på ekonomistyrningen. En fallstudie av tre medelstora företag i Västra Götaland

FÖRFATTARE: Annika Andersson, Johanna Baltgren, Victoria Toliat

HANDLEDARE: Johan Åkesson

INSTITUTION: Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

ÄMNE/KURS: FEA403, Magisteruppsats, 15 högskolepoäng

SYFTE: Syftet med studien är att beskriva ledningens uppfattning om hur företagets ekonomistyrning påverkats av den senaste drastiska konjunkturförändringen. Därtill ska vi beskriva och resonera kring hur företagets syn på prestationsmått förändrats under lågkonjunkturen. Ett delsyfte är att beskriva hur ledningen definierar företagets styrverktyg, vilket kommunicerar de icke-finansiella målen och i teorin benämns Balanced Scorecard.

METOD: Vi kommer att svara både på frågan hur ”deskriptivt” (beskrivande), d.v.s. att genom en studie få bättre insikt om hur ett fenomen ser ut, och dessutom varför ”kausalt” (förklarande) d.v.s. varför något speciellt händer¹. Vi har använt oss av en kvalitativ metod. Där vi försöker skapa förståelse kring sambandet mellan ett fenomen och en helhet, nämligen sambandet mellan en konjunkturförändring, i detta fall lågkonjunkturen, och dess verkan på ekonomistyrningen.

RESULTAT: I samtliga studerade företag används budget och prognoser i stor utsträckning och tendensen är att styrning med prognoser har fått större betydelse under lågkonjunkturen. Prestationsmåttens betydelse har varit ett delområde i vår studie. Att det trots allt är de finansiella måtten som har störst betydelse idag tycker vi oss kunna se, även om det skiljer på vilka prestationsmått som poängteras. Under studiens gång har vi insett att det finns en svårighet i att isolera en enskild faktor såsom konjunkturförändringens påverkan på ekonomistyrningen. Det kan finnas andra situationsfaktorer som även har påverkat företagets ekonomistyrning som t.ex. ägarförhållande och organisation.

¹ Andersen, Ib (1998)

ABSTRACT

TITLE: The influence of recession on management control systems, a case study of three medium-sized companies in Västra Götaland

AUTHORS: Annika Andersson, Johanna Baltgren, Victoria Toliat

SUPERVISOR: Johan Åkesson

DEPARTMENT: Business administration institute, School of Management, Gutenberg University

COURSE: Master thesis in Business Administration, 10 credits

PURPOSE: The purpose of this study is to describe the management idea of the company's financial influenced by the recent drastic economic change. In addition, we describe the company's approach to performance measurement changed during the recession. Another purpose is to describe how management defines the company's management tool, which communicates the non-financial objectives and, in theory, called the Balanced Scorecard.

METHOD: We will answer both the question of how "descriptive", ie to make a survey to better understand how a phenomenon appears, and also why the "causal" (explanatory) ie why something special happens. We use a qualitative approach. So we intend to penetrate the depth and make understanding of the relationship between a phenomenon and as a whole, ie the relationship between a cyclical change, in this case, the recession and its impact on economic governance.

RESULTS: All studied companies mainly use budgets and forecasts and the tendency is that control with forecasts has become more important during the recession. The significance of performance measurement has been an area in our study. It is after all the financial indicators that are most important today, as we think we could see, although it differs on what performance measure is emphasized. During the study, we have realized that there is a difficulty in isolating a single factor such as economic change on economic governance. There may be other factors that also have affected the corporate financial control, such as ownership and organization.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|---|----|
| 1. INLEDNING | 5 |
| 1.1 Bakgrund | 5 |
| 1.2 Problemdiskussion | 6 |
| 1.3 Problemformulering | 7 |
| 1.4 Syfte | 7 |
| 1.5 Definitioner | 7 |
| 1.6 Avgränsningar | 8 |
| 1.7 Tidigare studier | 8 |
| 1.8 Uppsatsens disposition | 9 |
| 2. METOD | 10 |
| 2.1 Forskningsansatser, tillvägagångssätt och angreppssätt | 10 |
| 2.2 Val av undersökningsobjekt | 11 |
| 2.3 Datainsamlingsmetod | 11 |
| 2.4 Dataanalys | 13 |
| 2.5 Metodproblem | 14 |
| 3. REFERENSRAM | 16 |
| 3.1 Situationsfaktorer och ekonomistyrning | 16 |
| 3.2 Den finansiella krisen och företagets ekonomistyrning | 18 |
| 3.3 Strategi | 18 |
| 3.4 Styrmedel | 19 |
| 3.5 Finansiella och icke-finansiella mål och prestationsmål | 21 |
| 3.6 Balanced Scorecard | 23 |
| 4. EMPIRI | 25 |
| 4.1 Kinnarps AB | 25 |
| 4.2 Mecel | 30 |
| 4.3 SKF AB, LB Fabriken | 35 |
| 5. ANALYS | 40 |
| 5.1 Vår analysmodell | 40 |
| 6. SLUTSATS | 47 |
| 7. KÄLLFÖRTECKNING | 49 |
| BILAGA | 52 |

1. INLEDNING

I detta kapitel börjar vi med att förklara bakgrunden till vårt val av studie, vilken följs av en diskussion kring den aktuella problematiken, nämligen lågkonjunkturen som världen befinner sig i och huruvida detta påverkar ekonomistyrningen i företag. Kapitlet fortsätter med formulering av syfte samt den metod vi använder för att uppnå vårt syfte inklusive de avgränsningar vi gör i vårt arbete. Tidigare gjorda studier kommer sedan att beröras och därefter avslutas kapitlet med uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Redan i slutet av 80-talet fördes diskussioner om att svåra ekonomiska lägen ställer höga krav på företag att säkerställa att verksamheten bedrivs så effektivt som möjligt. Genom att sätta press på chefer att nå kortsiktiga resultat tas fokus från ett långsiktigt värdeskapande och genom att i alltför hög utsträckning fokusera på redovisningsbaserad information kan företag misslyckas med att ge en relevant bild av den ekonomiska situationen.²

Företag befinner sig i en föränderlig värld och alla branscher har sina konjunkturcykler. Vad som gör finanskrisen med början vid halvårsskiftet 2008 så speciell är att den slog till snabbt och kom att påverka företag världen över. Åren innan utmärktes av stigande börskurser, sjunkande räntor och rekordvinster för svenska företag. Det som utlöste krisen var de spekulationer som fick marknaden att kollapsa, vilka härrörde från den ohållbara situationen på den amerikanska bolånemarknaden och de så kallade subprime-lånen. Dessa lån är en form av kreditkonstruktion för kunder som inte har en egen betalningsförmåga och som har osäker eller låg kreditvärdighet.³

Marknadens höga tempo kräver att företag hela tiden är i framkant av utvecklingen, för att kunna konkurrera och överleva. För att möta lågkonjunkturen krävs en fördjupad förståelse för management, såväl som ett bredare verksamhetsperspektiv som lägger grunden för en effektivare organisation med integrerade beslutsstöd genom framgångsrika styrverktyg.⁴ De styrverktyg man i allmänhet talar om är valet av organisation och belöningssystem, en formell styrning samt den mindre formaliserade styrningen i ett företag. En intressant frågeställning är hur dessa förändras när omvärlden sätter press på företaget. År 2000 konstaterade Kald & Nilsson att en ökad konkurrens på marknaden har lett till att antalet prestationsmätt ökat och i många fall kommit att inkludera icke-finansiella variabler.⁵

Behovet av förnyelse har under de senaste två decennierna resulterat i ett antal nya idéer inom ekonomistyrningsområdet. De nya förutsättningarna kräver att företag ser över sitt sätt att styra på en fundamental nivå, för att förbli konkurrenskraftiga på lång sikt och inte endast reagera på marknadens dynamik på kortsikt. Företag måste inneha ett kontinuerligt lärande som ständigt kartlägger styrandet och förändrar företagets strategier för att skapa stabilitet långsiktigt i en föränderlig omgivning.⁶ Företag bör således göra avvägningar mellan att situationsanpassa styrningen utifrån de rådande förutsättningarna på marknaden och å andra sidan de långsiktiga planerna på värdeskapande.

² Johnson och Kaplan, (1987)

³ Balans(2008)

⁴ ESV- Prognos: Nyhetsbyrån Direkt, 27 maj (2009)

⁵ Kald & Nilsson (2000)

⁶ Kloot (1997)

Intresset för icke-finansiella mått har ökat de senaste åren, vilket har lett till att flera modeller för integrerad prestationsmätning har introducerats. En av de moderna ekonomistyrningsinnovationer som fått störst uppmärksamhet inom forskningsvärden under de senaste åren är Balanced Scorecard (BSC). Det har beskrivits som en milstolpe i ekonomistyrningens utveckling och som en global succé ur ett spridningsperspektiv.⁷

Styrkortet utvecklades för att företag lättare skulle kunna göra kopplingar mellan den kortsiktiga verksamheten och långsiktiga visioner och strategier. Betydelsen av immateriella tillgångar såsom kundrelationer, innovationer, personalrelationer och produktkvalitet har enligt Kaplan & Johnson blivit allt mer betydelsefullt. Dessa typer av tillgångar går inte att mäta med hjälp av de finansiella måtten, utan företagen behöver de icke-finansiella för att kunna fånga dem.⁸ En viktig tillgång är ett fungerande internt kommunikationssystem. Ett grundläggande problem för många organisationer i kristider är att hålla kommunikationssystemet uppe och väl fungerande. Ledarna får inte glömma att det är deras ansvar att överföra lugn, motivation och klara direktiv till de anställda så att de upprätthåller förtroende, engagemang och lojalitet till organisationen.⁹

1.2 Problemdiskussion

Det har blivit allt vanligare att företag börjar eller vill börja tänka i andra banor än övervägande finansiella. Resultatet av en enkätundersökning som sammanställdes av Ax och Johansson visar att 50 procent av de tillfrågade företagen som arbetar efter en budget på koncernnivå antingen håller på att genomföra förändringar, eller planerar att göra det.¹⁰ Den vanligaste förändringen företagen tycks göra är att frånga planering efter kalenderår och istället göra prognoser oberoende av kalenderåret samt att de planerar att implementera icke-finansiella mått som komplement till finansiella.¹¹

Det finns studier som visar att tillskottet av icke-finansiella värdeskapare till ett system för prestationsmätning förbättrar beslutsfattandet speciellt i företag med en stor andel immateriella tillgångar, där enbart finansiella prestationsmått uppvisar svagheter i att spegla värdeskapande.¹²

Intresset för icke-finansiella mål och prestationsmått har ökat markant beroende på den kritik som de finansiella måtten har fått. Enligt kritikerna fokuserar finansiella mått alltför mycket på redan inträffade händelser och leder till ett kortsiktigt agerande. Finansiella mått anses även vara alltför aggregerade för att ge signaler om t.ex. problemorsaker, avvikelser från de strategiska planerna samt eventuella förbättringsmöjligheter. Det anses att finansiella mått ger för lite information om vad som skapar värde i framtiden samt inte ger tillräcklig kunskap om hur strategiska mål ska uppnås i framtiden. De finansiella prestationsmåtten fångar inte upp de konkurrensmedel som finns i företagen i form av t.ex. god service, hög kvalitet, kundorientering, korta leveranstider och nöjda medarbetare.¹³

⁷ Ax och Björnenak (2005)

⁸ Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A. (1998)

⁹ Andersson, Maria & Eliasson, Hanna (2009)

¹⁰ Rieck, Matilde & Olsson Therese (2003)

¹¹ Ax, C. & Johansson, C. (2001)

¹² Kelly, K. (2005)

¹³ Ax C, Johansson, Kullvén (2009)

¹³ Edenhall (2009)

De nya tankarna kring prestationsmätt är bara en i raden av idéer och modeller som har presenterats de senaste åren. Organisationsforskaren Røvik tar upp diskussionen hur det kan komma sig att företag tar till sig nya modeller och organisationsidéer. Han poängterar att en idé kan förändras när den införs i organisationen. En idé kan ändra betydelse när människor tolkar och tillämpar den.¹⁴

Enligt Edenhall har Sverige påverkats starkt av den aktuella ekonomiska krisen och det finns en oro för att landet ska hamna i en masspsykos som en följd av lågkonjunkturen. Edenhall hävdar att det finns risk för att organisationer och dess medarbetare hamnar i ett forcerat läge, vilket kan innebära att kreativiteten minskar och att det finns en genomträngande fruktan i organisationens alla riktningar.¹⁵ Inom alla organisationer pågår på olika organisatoriska nivåer kontinuerligt arbete med att finna ändamålsenliga former för styrning och en lämplig avvägning mellan centralt inflytande och lokalt ansvar.

Mot denna bakgrund finner vi det intressant att utforska om lågkonjunkturen påverkar företagets sätt att styra sin verksamhet och i synnerhet om synen på prestationsmåten förändras. En anledning till att icke-finansiella mål ingår som en viktig del i företags styrsystem är att de fokuserar på de interna resurser som ger lönsamhet i framtiden och därmed skapar ett långsiktigt värdeskapande. Vi ställer oss frågan, om osäkerheten gör att företag försöker nå kortsiktiga resultat och att fokus därmed tas från ett långsiktigt värdeskapande?

1.3 Problemformulering

Vi finner det relevant att ställa oss frågan:

Påverkas företagets formella styrmedel av konjunktursvängar och hur ser i så fall förändringen ut. Har synen på de icke-finansiella prestationsmåten som återfinns i Balanced Scorecard i förhållande till de finansiella förändrats och i så fall hur, då företaget möter en lågkonjunktur. Förekommer det någon viktförskjutning mellan de icke finansiella kontra de finansiella målen och måten på grund av lågkonjunkturen och i så fall på vilket sätt?

1.4 Syfte

Syftet med studien är att beskriva ledningens uppfattning om hur företagets ekonomistyrning påverkats av den senaste drastiska konjunkturförändringen.

Därtill vill vi beskriva och resonera kring hur företagets syn på prestationsmåten förändrats under lågkonjunkturen.

Ett delsyfte är att beskriva hur ledningen definierar företagets styrverktyg, vilket kommunicerar de icke-finansiella målen och i teorin benämns Balanced Scorecard.

1.5 Definitioner

Med ledningen avser vi ekonomen i ledningsgruppen. I första hand har vi intervjuat den ekonomiansvariga/controlern tillhörande ledningsgruppen, som även är ansvarig för Balanced Scorecard. I två av våra fallföretag ingick inte alla dessa roller i en och samma individs ansvarsområde, varför intervjuer med fler än en respondent genomfördes.

¹⁴ Røvik K. A. (2007)

¹⁵ Edenhall (2009)

Balanced Scorecard – Vi ger ”Balanced Scorecard” samma tolkning som begreppets grundare Kaplan & Norton. Vi använder förkortningen BSC, men även den svenska varianten ”styrkort”. I undantagsfall skrivs ”Balanced Scorecard” ut.

Prestationsmätt – I litteraturen finns flera benämningar för prestationsmätt t.ex. mått, nyckeltal och styrtalet. Vi ger dessa samma innebörd och använder oss i fortsättningen av begreppen prestationsmätt och mått. I samband med BSC använder vi även begreppet styrtalet.

1.6 Avgränsning

Vi har i vårt syfte valt att avgränsa oss enligt följande: Med ledningens syn avser vi ekonomens uppfattning i ledningen.

Ekonomistyrningen innefattar flera delar, men vi har avgränsat oss till att enbart se på de formella styrmedlen. Vi har även valt att se på mål och prestationsmätt genom en strukturerad modell, BSC.

1.7 Tidigare studier

Enligt en tidigare studie, D-uppsatsen ”Finanskris, så påverkas företagets ekonomistyrning” förändrar företag som är konjunkturkänsliga sin ekonomistyrning p.g.a. finanskrisen, men inte företag som befinner sig i en mer stabil bransch. Vidare visar studien att det som till följd av finanskrisen driver företagen är direkta krafter. Författarna menar med detta de ekonomiska faktorerna i form av minskad efterfrågan. Cheferna kan även utgöra en barriär mot förändring, liksom medarbetarna. Resultat visar också att revolutionära förändringar har skett under finanskrisen och att styrningen har blivit mer stram och att fokus ligger mer på kostnaderna än på intäkterna i kristider.¹⁶

Vår studie kan ses som ett steg vidare från nämnda uppsats, då vi mer i detalj kommer att fokusera på de prestationsmätt som används för styrning.

I en C-uppsats från Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet (hösten 2008) studerar författarna ”Budget och budgetprocessens förändringar under en ekonomisk kris” inom hotellbranschen. Deras slutsats är att förutom den ekonomiska krisen kan branschen utgöra en situationsfaktor som påverkar de undersökta objekten. I detta fall hade hotellbranschen inte märkt av lågkonjunkturen lika snabbt som andra branscher, varför de undersökta objekten inte hade någon direkt förändring i sina budgetprocesser.¹⁷

¹⁶ Johansson, K. & Hannes, R. (2009)

¹⁷ Grujovic, D. & Ström, A. (2008)

1.8 Uppsatsens disposition

Inledning:

I detta kapitel börjar vi med att förklara bakgrunden till vårt val av studie. Det följs av en diskussion kring den aktuella problematiken, nämligen lågkonjunkturen och huruvida den påverkar företags ekonomistyrning. Kapitlet fortsätter med formulering av syfte samt den metod vi använder för att uppnå vårt syfte inklusive de avgränsningar vi gör i vårt arbete. Tidigare gjorda studier avslutar sedan kapitlet.

Metod:

I metodkapitlet beskriver vi det tillvägagångssätt som vi har använt oss av för att genomföra syftet med studien. Vi förklarar vårt urval av företag, angreppssätt, metod för intervjuer, datainsamling samt diskuterar metodproblematik och källkritik i slutet av kapitlet.

Empiri:

I detta kapitel presenteras de empiriska material som samlats in genom intervjuer med respondenterna på respektive företag.

Referensram:

Kapitlet inleds med en genomgång av situationsfaktorer vad gäller ekonomistyrning, vilken följs av den finansiella krisen samt en kort genomgång av strategi. Därefter följer styrmedel där både traditionella och moderna styrmedel beskrivs. Prestationsmätt och BSC får avsluta kapitlet.

Analys:

Analyskapitlet byggs upp av vårt empiriska material och den teoretiska referensram som vi använt oss av samt sambandet mellan de här delarna.

Slutsatser:

Kapitlet behandlar vad vår studie har resulterat i. Här sammanfattas de slutsatser som vi har kommit fram till. I kapitlet presenteras även våra förslag på vidare studier.

2. METOD

I Metodkapitlet beskriver vi det tillvägagångssätt som vi har använt oss av för att genomföra syftet med studien. Vi förklarar vårt val av företag, angreppssätt, metod för intervjuer, datainsamling samt diskuterar metodproblematik och källkritik.

2.1 Forskningsansatser, tillvägagångssätt och angreppssätt

2.1.1 Vetenskapsteori

Som Andersen hävdar är samhällsvetenskaplig metod ett samlingsbegrepp för de tillvägagångssätt som man väljer att arbeta utifrån när man försöker producera kunskap om samhället, alltså ett systematiskt sätt att undersöka verkligheten på. När vårt syfte är att producera kunskap om samhället visar Holmberg två vägar att gå. Den ena kallas för deduktion, vilket betyder bevisföringens väg, och den andra för induktion, upptäcktsens väg. Deduktiva slutsatser är när vi utifrån generella principer drar slutsatser om enskilda händelser. Induktion är när vi utifrån en enskild händelse sluter oss till en princip eller en generell lagbundenhet. Här utgår man alltså från empiri för att komma fram till generell kunskap om teorin.¹⁸ I vår studie använder vi oss av generella principer för att dra slutsatser om en händelse. Vi har samlat in befintlig teori inom området och därefter sekundärdata, vilken beskrivs i empirikapitlet för att uppnå vårt mål med studien, d.v.s. deduktiva slutsatser.

2.1.2 Metodval

Det finns två olika undersökningsmetoder inom samhällsvetenskapen, den kvantitativa respektive den kvalitativa metoden. En klar skillnad mellan kvantitativa och kvalitativa tekniker är att de kvantitativa har som syfte att förklara ett fenomen med ett begränsat antal variabler hos ett stort representativt urval av respondenter. De kvalitativa försöker däremot att skapa en helhetssyn på problemet. Därför måste de kvalitativa teknikerna hantera ett stort antal variabler hos ett litet antal svarande. Valet mellan de två metoderna är en fråga om ”trade off” mellan bredd och djup i analysresultaten.¹⁹ Centralt vid en kvalitativ metod är att genom olika typer av datainsamling framkalla en djupare förståelse av problematiken i samband med en helhet.²⁰

Vi har utfört denna studie med hjälp av den kvalitativa metoden. Vi har försökt skapa en förståelse för sambandet mellan ett fenomen och en helhet, nämligen att beskriva ledningens med tonvikt på ekonomens uppfattning om hur företagets ekonomistyrning påverkats av den senaste drastiska konjunkturförändringen. Därtill har vi beskrivit och resonerat kring hur företagets syn på prestationsmåttet förändrats under lågkonjunkturen. Vi har även haft som syfte att beskriva hur ledningen definierar företagets styrverktyg, vilket kommunicerar de icke-finansiella målen och i teorin benämns Balanced Scorecard.

2.1.3 Deskriptivt & kausalt syfte

Vi har besvarat frågan hur ”deskriptivt” (beskrivande), d.v.s. att genom en studie få bättre insikt om hur ett fenomen ser ut, och dessutom ”kausalt” (förklarande) d.v.s. varför något

¹⁸ Andersen, Ib(1998)

¹⁹ Darmer, P & Freytag, V.(red. 1995)

²⁰ Andersen, Ib(1998)

speciellt händer²¹. Vår avsikt har varit att beskriva och resonera kring hur företagets syn på prestationsmåten förändrats under lågkonjunkturen samt beskriva hur de definierar sitt styrverktyg.

2.2 Val av undersökningsobjekt

För att få en relevant empirisk studie satte vi upp kriterier för vårt val av företag:

- Företaget skulle ha arbetat med BSC i minst tre år. Minimigränsen satte vi för att företaget skulle ha relevant erfarenhet av styrkortet innan lågkonjunkturen. Enligt Norton och Kaplan tar det drygt två år att etablera en årscykel för att skapa en planerings- och uppföljningsprocess med BSC.
- Företaget skulle arbeta i en bransch som har påverkats av lågkonjunkturen.
- För att ge studien en större bredd valde vi företag både ur kategorin tillverkande företag samt konsulter. Vi styrde även vilken storlek på företag vi ville ha kontakt med och valde ut företag i spannet 100 – 3000 anställda. Det kan tyckas vara ett stort spann, men den lägre gränsen sattes på grund av att vi även ville inkludera ett konsultföretag i urvalet.
- Slutligen begränsade vi oss till företag i Västra Götaland.

2.3 Datainsamlingsmetod

I boken ”Vad, hur och varför” indelar Jakobsen datainsamlingsteknikerna efter två kriterier:

- Primärdata, vilket innebär data som är hämtad direkt från en primär datakälla genom t.ex. intervjuer, enkäter och observationer.
- Sekundärdata, dvs. data som redan finns och är insamlad av andra personer, vilket kan bestå av t.ex. böcker, artiklar och tidskrifter.²²

I denna studie har vi använt båda delarna. Vi har samlat in primärdata via personliga intervjuer och gällande sekundärdata har vi använt oss av tidigare studier, artiklar och böcker.

Vid sökning av sekundärdata använde vi de olika databaserna som är tillgängliga på Göteborgs universitetsbibliotek katalog ”Gunda” såsom Libris och Business Source Premier. För att utifrån de kriterier vi satt upp söka reda på företag använde vi databasen ”Affärsdata”.

2.3.1 Metod för intervju

Vad som är speciellt med en kvalitativ intervju är svårigheten att direkt överföra andras erfarenheter av denna intervjuform till den konkreta och unika situation, som man själv befinner sig i.²³ Darmer och Freytag skiljer därför på fem olika typer, som illustreras i tabellen nedan.

²¹ Andersen, Ib (1998)

²² Jacobsen D.I. (2002)

²³ Darmer, P & Freytag, V. (red. 1995)

Figur 2.1 Olika typer av kvalitativa intervjuer

| Intervjutyyp | Struktureringsgrad |
|---------------------------|------------------------------------|
| Förklarande intervju | Semi- strukturerad |
| Djupintervju | Ostrukturerad (semi- strukturerad) |
| Målinriktad ämnesintervju | Strukturerad |
| Fördjupande intervju | Varierande strukturerad |
| Fokuserande intervju | Semi- strukturerad |

Källa: företagsekonomisk undersökningsmetodik. Darmer & Freytag (red 1995)

De *förklarande intervjuerna* ger kunskap om fenomen, som man inte har någon kännedom om eller som det enbart finns begränsad vetskap om. Här ska man producera nödvändiga kunskaper med hjälp av rätt frågor. En *djupintervju* definieras som en metod där man redan har en grundläggande kunskap om objektet som undersöks. Genom en målinriktad ämnesintervju får man kunskap om ett visst ämne, som man ställer direkta frågor om. Denna typ av intervju kan betraktas som ett komplement till en förklarande intervju. Med hjälp av en *fördjupande intervju* kan man belysa ett bestämt ämne genom bearbetning av datamaterial. Dessa intervjuer kan i vissa fall göras som korta och exakta målinriktade ämnesintervjuer per telefon eller i form av korta kartläggande telefonsamtal. I de *fokuserade intervjuerna* tas bestämda ämnen upp samtidigt som man har en flexibilitet, så att man kan utforska intressanta aspekter som kommer upp.²⁴

Eftersom vi byggde upp vår referensram så att vi på förhand hade bestämt vilka ämnen som intervjun skulle beröra, var en fokuserad intervju mest ändamålsenlig. Vi hade semi-strukturerade frågor i en intervjuguide med tillhörande hjälpfrågor. Det gav oss även den flexibilitet som behövdes då vi inte kände företagen på förhand och därför inte kunde förutspå intervjuns händelseförlopp. Intervjuerna styrdes genom intervjuguiden, men det fanns en öppenhet som tillät respondenten att prata fritt och utveckla resonemanget.

I första hand har vi intervjuat den ekonomiansvariga/controller tillhörande ledningsgruppen, som även är ansvarig för det balanserade styrkortet. I två av våra fallföretag ingick inte alla dessa delar i en och samma individs ansvarsområde, varför intervjuer med fler än en respondent genomfördes.

2.3.2 Intervju med personer i ledande ställning

Anderson hävdar att vid intervjuer med ledande personer uppstår en del problem och dessa problem utökas om intervjuaren har lägre social status än den intervjuade. Det kan också bli svårt att intervjua elitpersoner, eftersom denna grupp försöker att styra intervjuprocessen genom att t.ex. formulera om de frågor som intervjuaren ställer, så att frågorna och dess svar handlar om vad som är av intresse för dem. Vidare påpekar författaren att den här gruppen är svår att avbryta, eftersom det kan uppfattas som att intervjuaren försöker att leda honom till rätta och därför kan vara förolämpande. Det som är viktigt i sådana situationer är dels att intervjuaren behärskar de viktigaste formuleringarna, att frågorna är formulerade på ett sätt som väcker intresset hos respondenten samt att ha en ingående kännedom om de problemområden som undersökningen berör och att försöka att behålla initiativet och styra samtalets inriktning.²⁵

²⁴ Ibid.

²⁵ Andersen, Ib (1998)

Då vi valt att i förstahand intervju respondenterna tillhörande ledningsgruppen kan ovanstående problem uppstå på grund av social status. Vi drar parallellen då vi är studenter och lär oss det arbete våra respondenter gör. Inför intervjuerna förberedde vi oss genom att studera relevant sekundärdata och bygga upp vår referensram. Utifrån referensramen gjordes en intervjuguide med hjälpfrågor. För att minimera problemet med att intervju personer i ledande ställning, ställde den person som hade störst erfarenhet av chefer frågorna, medan de övriga antecknade. Vi upplevde inte att någon av respondenterna agerade på ett överlägset eller styrande sätt, utan de gav klara och tydliga svar.

2.3.3 Metodval vid viktning

Ett syfte med studien har varit att undersöka hur företagen såg på sina mål och mått. Det var då intressant att skilja de finansiella från de icke-finansiella.

För att på ett så konkret sätt som möjligt få fram hur företaget ser på sina finansiella mål och mått jämfört med de icke-finansiella valde vi att göra ett avsteg från de semi-strukturerade frågorna. Utifrån perspektiven i BSC fick respondenterna vikta betydelsen av måluppfyllelse för respektive perspektiv mot varandra. Summan av betydelse uppgick till 100 %.

För att även skapa oss en uppfattning om det hade skett en förändring i synsätt sedan lågkonjunkturen, bad vi våra respondenter att göra viktningen med tanke på hur det såg ut två år tillbaka i tiden.

Vi ville även få respondentens syn på vad han trodde om framtiden. Därför fick respondenten även göra en viktning med troligt utfall två år fram i tiden.

Metodvalet enligt ovan var för att göra viktningen så konkret som möjlig både för respondenten och för oss. Vi ansåg även att metoden borde leda till att respondenten ansträngde sig att ge ett så med verkligheten överensstämmande svar som möjligt.

2.4 Dataanalys

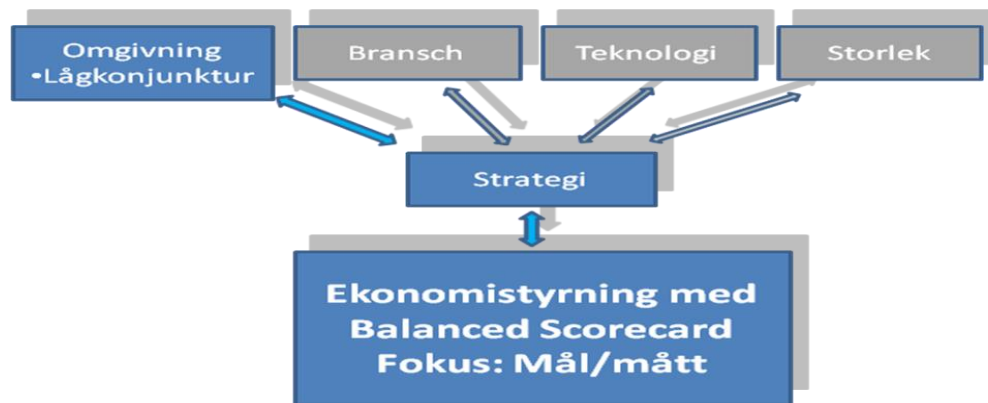
Vad som styr analysen är i stort sett problemformuleringen. Forskaren ska i de tidiga faserna av formuleringen fundera på detta för att i god tid kunna välja rätt analysmetod. Det är viktigt att i analysen belysa relationen mellan datamaterialet och se till att detta samband uttrycks i orsakssamband. Andersen anser att vid analys av ostrukturerade (öppna) intervjuer finns det större krav på forskaren vad gäller kreativitet och tid jämfört med en kvantitativ undersökning.²⁶ Analys och tolkning av data bör föregås av en kategorisering som utgår från relevanta och väldefinierade begrepp. Andersen benämner denna process operationalisering, att göra begrepp empiriskt mätbara. Därefter ska analysarbetet fortskrida med att man tar reda på hur relationerna ser ut mellan begreppen/kategorierna.²⁷

Vi har i vår analys valt att utgå från en modell som beskrivs i referensramen ”Figur 3.1 Sambandet mellan viktiga situationsfaktorer och den ekonomiska styrningen”. För att modellen skulle passa vårt syfte modifierades den och begreppen ”lågkonjunktur”, ”BSC” och ”mål & mått” lades till. Vår analysmodell med tillhörande begrepp hjälpte oss att kategorisera vårt empiriska material. Både kategoriseringen och analysmodellen möjliggjorde för oss att hålla den röda tråden genom hela arbetet från problemformulering till empiri och analys.

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

Figur 2.2 Egen analysmodell



(Källa: Egenskapat)

2.5 Metodproblem

Vi kommer nedan att diskutera begreppen reliabilitet och validitet och koppla det till vår metod och källkritik.

2.5.1 Reliabilitet

Med mätningens reliabilitet menar man att resultatet är tillförlitligt och stabilt. Mätningen skall inte påverkas av vem som utför den eller omständigheterna kring mätningen. Den skall inte beröras av tillfälligheter, om det är stökigt runt omkring eller kollegor som stör. Reliabilitet förutsätter även att registreringen av data inte görs på ett felaktigt sätt.²⁸

Vi anser att vi har åstadkommit en hög reliabilitet i samtliga av våra tre intervjuer. Vi har genomfört intervjuerna på företagen i lugn och ro. Samtliga respondenter tog sig tid att besvara våra frågor och har gjort allt de kan för att öka vår förståelse och försöka ge en så rättvisande bild som möjligt. För att säkerställa kraven på reliabilitet använde vi även bandspelare och spelade in alla intervjuer. Vi skickade även en skriftlig sammanställning av intervjun till respondenten för avstämning och godkännande.

2.5.2 Validitet

För en vetenskaplig studie är det viktigt att överensstämmelse finns mellan de teoretiska koncepten och de empiriska variablerna. Vad som berör egenskapen validitet är de två delarna *giltighet* och *relevans*. Med giltighet menas att det ska finnas överensstämmelse mellan det teoretiska och empiriska begreppen och relevans syftar på hur relevant valet av begrepp och variabler är för problemställningen. Med validitet menas då mätinstrumentets förmåga att mäta det som det avser att mäta, alltså det som är relevant i sammanhanget.²⁹

Man skiljer på inre validitet och yttre validitet. Inre validitet mäter trovärdigheten och yttre validitet innebär hur bra överförbarhet och tillämpning undersökningen har.³⁰

För att säkerställa validiteten i vår undersökning sammanställde vi vår frågeguide utifrån vår referensram samt bad vår handledare om feedback på frågeguiden. Då vi kontaktade respondenterna berättade vi även syftet med undersökningen. När tid för intervju hade bestämts skickades även e-post som bekräftelse på överenskommen tid ut, vilket även

²⁸ Lundahl U (1999)

²⁹ Andersen, Ib (1998)

³⁰ Lundahl U (1999)

förklarade syftet med vår studie. Intervjuerna utgick från vår frågeguide och för att verkligen få svar på vår frågeställning ställdes många följdfrågor då respondenten inte självmant resonerade vidare.

2.5.3 Källkritik

Vi har valt ut material som är väsentligt för vår uppsats och dess problemformulering och syfte. Då vi haft relativt kort tid på oss (10 veckor) kan det finnas källor av relevans som vi missat. Vi har haft svårt att hitta relevanta tidigare studier och litteratur som kopplar samman området konjunkturförändring eller lågkonjunktur med ekonomistyrning.

Vid valet av metod utgick vi ifrån företag som angav att de använde sig av BSC i sin ekonomistyrning. Under studiens gång framgick det att ett av våra företag egentligen använde sig av en annan modell, men hade anpassat modellen och angav att det var ett styrkort. Detta kan ha påverkat giltigheten och därmed validiteten i undersökningen.

Metodkritik för viktningen: Med facit i hand inser vi att den valda metoden enbart ledde till att vi kunde konstatera att en förändring hade skett inte ”varför”. Vi kan enbart diskutera runt orsaken till viktförskjutningen men inte med säkerhet ange en förklaring då vi har blivit medvetna om att viktningsförändringen inte enbart beror på lågkonjunkturen, utan kan ha andra orsaker.

3. REFERENSRAM

Kapitlet inleds med en genomgång av situationsfaktorer kopplat till ekonomistyrning, vilken följs av den finansiella krisen samt en genomgång av strategi. Därefter följer styrmedel där både traditionella och moderna styrmedel beskrivs. Prestationsmätt och balanserade styrkort får avsluta kapitlet.

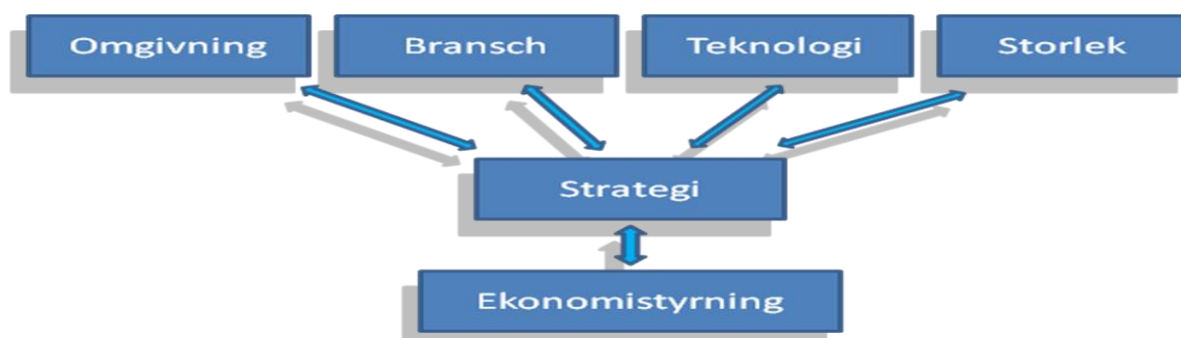
3.1 Situationsfaktorer och ekonomistyrning

Redan på 1960-talet kunde man genom studier konstatera att omgivningen har stor påverkan på organisationens verksamhet. Det ledde fram till den s.k. Contingency teorin, d.v.s. teorin om att företagets organisation och styrning påverkas av den situation det befinner sig i. Teorin utgår från synsättet att organisationer är öppna system istället för slutna, som man tidigare hade antagit. Därför ska företaget ta sin utgångspunkt i den specifika situation, som det befinner sig i för att dess ekonomisystem ska vara optimalt anpassat.³¹

De situationsfaktorer som framförallt har betydelse är; omgivning, bransch, teknologi, storlek och företagets strategi. Enligt Controllerhandboken bör beslutsfattande decentraliseras i en turbulent omvärld och på så sätt möjliggöra snabba beslut och en flexibel och anpassningsbar verksamhet. Då omgivningen är stabil är det inte lika viktigt med snabb anpassning, utan istället att kunna planera och koordinera verksamheten. Sambandet mellan de olika situationsfaktorerna åskådliggörs i figur 3.2.³²

Det är ett dubbelriktat samband, d.v.s. faktorerna kan påverka varandra i båda riktningarna.

Figur 3. 1 Sambandet mellan viktiga situationsfaktorer och den ekonomiska styrningen



Källa: Controllerhandboken (2008)

Författarna förklarar sin modell på följande sätt; ”Av figuren framgår att de olika situationsvariablerna via strategin påverkar den ekonomiska styrningens utformning och användning. Samtidigt påverkar styrsystemet vilka strategier som väljs. Genom att utforma styrsystemet på ett visst sätt väljer ledningen vilken information som är viktig att löpande följa upp. Därmed blir styrsystemet det raster genom vilket ledning och medarbetare kommer att betrakta omgivningen. Det kan få stora konsekvenser för vilka hot och möjligheter som identifieras, och ytterst vilken strategi som väljs”.³³

Chenhall och Chapman tar ett ännu bredare perspektiv och menar att hur väl hela organisationen fungerar beror på hur organisationsstrukturen hänger samman med olika situationsfaktorer såsom omgivning, strategi, teknologi, storlek och företagskultur under en

³¹ Ask, Urban & Ax, Christian (1997)

³² Olve N-G & Samuelson L.A (2008)

³³ Ibid.

specifik period. När någon av variablerna förändras kan det få till följd att en annan organisationsstruktur är mer lämplig. En förändring i organisationsstrukturen kan även påverka någon av variablerna. Därför är sökningen efter matchning mellan organisation och de olika variablerna en dynamisk och fortgående process.³⁴

Forskning har gjorts om de olika situationsfaktorernas påverkan på företag. Under 70- och 80-talet forskades det mestadels runt situationsfaktorerna omgivning, teknologi, organisationsstruktur och storlek medans forskningen på 90-talet och 2000-talet även har varit inriktad på faktorer såsom kultur och strategi. Omgivningen har visat sig vara en betydelsefull faktor och tidiga kända studier är bl.a. osäkerhet i omgivningen (Burns och Stalker 1961; Lawrence och Lorsch 1967), faktorerna turbulens, fientlighet, mångfald och komplexitet (Khandwalla 1977).³⁵

Studier har även gjorts där man kombinerat flera olika variabler. Khandwalla (1977), kombinerade i sin studie variablerna turbulens, dominans, bredd i produktsortimentet, insatsmaterial och kunder samt komplexitet via föränderlighet i produktionsteknologi. Hayes (1977) kombinerade variablerna omgivningens föränderlighet, marknadsandelar, antal marknader och sortimentsbredd.³⁶

Komplexitet och dynamik har även studerats av Waterhouse & Tiessen (1978).³⁷ Chenhall & Morris kom i en undersökning 1986 fram till att företag har ett både bredare och frekventare informationsbehov i en osäker omgivning.³⁸ De finansiella måttens betydelse relaterat till en osäker omgivning har även studerats av både Govindarajan (1984) och Ross (1995). Deras resultat visade en tendens till att man i mindre utsträckning enbart förlitade sig på de finansiella måtten vid utvärdering av både verksamheten och olika chefer.^{39 40}

Hur en osäkerhet som omgivningsfaktor påverkar budgetstyrningen har undersökts av Ezzamel (1990). Förutom en hårdare budgetstyrning ökar samverkan mellan chefer och personal vid en hög osäkerhet i omgivningen.⁴¹

Gyllberg och Svensson har i sin doktorsavhandling ”Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrssystem” från Lunds Universitet undersökt medelstora tillverkande företag och utgått från situationsfaktorerna affärsstrategi, produktionssituation, och omgivning. Av deras studie framgår att de traditionella styrmedlen såsom budgetering fortfarande används i stor utsträckning, men budgeten kan oftast inte fånga förändringar i omgivningen. Detta kan vara anledningen till att nya styrmedel även tillämpas i viss mån. Av de moderna styrverktygen användes BSC i högre grad än övriga. Även interna situationsfaktorer som t.ex. storlek har studerats och visat att storleken på företaget inte har någon betydelse i utformningen av ekonomistyrningen, åtminstone inte i stora och medelstora företag.⁴²

I en D-uppsats från Lunds Universitet ”*Budgetering och Contingency Theory*” kom författarna fram till slutsatsen att de flesta undersökta företag fortfarande använde sig av budget, inte enbart för traditionella ändamål som kontroll, prognos, planering och samordning, utan det fanns även s.k. moderna syften med budgeten, såsom motivation, intern

³⁴ Chenhall & Chapman (2006)

³⁵ Gong M.Z & Tse M.S.C (2009)

³⁶ Hayes D. C. (1977)

³⁷ Waterhouse J. H. & Tiessen P. (1978)

³⁸ Chenhall R. H. & Morris D (1986)

³⁹ Govindarajan V (1984)

⁴⁰ Ross A (1995)

⁴¹ Ezzamel M (1990)

⁴² Gyllberg, Henrick & Svensson, Lars, (2002)

kommunikation och arbetet med själva budgetprocessen. Gällande situationsteorin ansåg författarna att det fanns en avvikelse mellan hur situationsfaktorerna strategi och omgivning påverkar budgetens roll. Vidare kom de fram till att för företag med en ganska osäker omgivning och relativt framåtvänd strategi, kan det finnas en god överensstämmelse mellan omgivningens påverkan på budgeten. Men synen på en dominerande situationsfaktor är inte självklar bland de undersökta företagen.⁴³

Som Antony & Bovindarajan hävdar är ekonomistyrningens huvuduppgift att påverka organisationens medlemmar så att företagets övergripande strategi uppnås.⁴⁴ Men hur stor påverkan har egentligen omgivningen på företagen?

3.2 Den finansiella krisen och företagets ekonomistyrning

Den ekonomiska krisen som inträffade på den amerikanska bolånemarknaden 2008-2009 har visat sig vara en av de mest destruktiva som förekommit i de globala finansmarknaderna. Internationella valutafonden (IMF) har erkänt dagens finanskris som värsta krisen i världsekonomin sedan den stora nedgången 1929-1931. Eftersom marknader och ekonomier runt om i världen är så sammanlänkade idag, har knappast inget land varit förskonat mot krisen.⁴⁵

Företag måste förbereda sig inför tuffare tider. Att kunna fatta beslut och förstå dess ekonomiska konsekvenser är extra viktigt i oroliga tider. Många små och nyetablerade företag har inte upplevt en lågkonjunktur och ännu färre en finanskris. Företag måste inneha ett kontinuerligt lärande, som ständigt kartlägger styrandet och förändrar företagets strategier för att skapa stabilitet, och långsiktighet i en föränderlig omgivning.⁴⁶

Det är viktigt att kunna kommunicera framgångsrikt när framtiden ser dystert ut och en bra intern kommunikation är nödvändig. Ett grundläggande krav för många organisationer i kristider är att se till att kommunikationssystemet är välfungerande. Det är ledarnas ansvar att överföra lugn, motivation och klara direktiv till de anställda, så att de behåller sitt förtroende och engagemang.⁴⁷

3.3 Strategi

Innan vi helt fokuserar oss på ekonomistyrning vill vi säga några ord om strategi. Strategi som begrepp är komplext och studier har genomförts med olika inriktning, syften och synsätt. Enligt det samband som Olve och Samuelson målar upp ska situationsfaktorerna påverka strategin som i sin tur påverkar ekonomistyrningen.

Whittington har sammanfattat de olika synsätt som finns inom strategiområdet och delat in dem i fyra olika perspektiv; det klassiska, processuella, evolutionistiska och systemteoretiska perspektivet. De klassiska förespråkarna bl.a. Chandler, Ansoff och Porter betonar ett rationellt, objektivt och sekventiellt handlande av ledningen och man tror på dess förmåga och beredskap att anta strategier som ger maximal vinst med hjälp av en långsiktig planering. De evolutionistiska förespråkarna däremot (som t.ex. Hannan & Freeman samt Williamson) anser att förändringarna i omgivningen är för oförutsägbara och orubbliga för att man ska kunna

⁴³ Reskoug B (2004)

⁴⁴ Antony & Bovindarajan (2001)

⁴⁵ Sieps (10-2009)

⁴⁶ Kloot (1997)

⁴⁷ Thulin M m.fl. (2009)

förhindra eller förutspå dem och därför bör man koncentrera sig på att överleva dag för dag samtidigt som man håller alla möjligheter öppna. Processualisterna som t.ex. Mintzberg, Pettigrew, Cyert & March tror inte att varken organisationer eller marknader fungerar så optimalt effektivt som klassikerna och evolutionisterna menar, därför rekommenderar man en stegvis anpassad strategi och utveckling av kärnkompetenser i organisationer. Det systemteoretiska perspektivet, som växte fram på 1990-talet med förespråkare som Granovetter och Whitley, intar slutligen en s.k. relativistisk syn och betonar att både målen och medlen för strategin är beroende av vilken typ av socialt system det handlar om och därför är det rationella handlandet som de klassiska förespråkarna poängterar lämplig bara i vissa sociala miljöer.⁴⁸

3.4 Styrmedel

Förutom ”rätt strategier” krävs styrmedel för att företag ska nå de mål som sätts upp, men oftast måste först ett reellt behov ha uppstått innan de tas i bruk. En överskådlig struktur över de olika styrmedlen har Samuelsson, då han delar in dem i Organisation och bemanning, Formella styrmedel, belöningsystem och Mindre formaliserad styrning.⁴⁹ Nedanstående modell är lånad ur Ax & Kullvéns bok ”Den nya ekonomistyrningen” Den är uppbyggd utifrån Samuelssons synsätt förutom att belöningsystem inte utgör ett eget styrmedel utan har placerats som ett styrverktyg.⁵⁰

Figur 3.2 Klassificering av styrmedel och exempel på dem.

| Formella styrmedel | Organisationsstruktur | Mindre formaliserad styrning |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Produktkalkylering • Budgetering • Intern redovisning • Standardkostnader • Internprissättning • Prestationsmätning • Målkostnadskalkylering • Benchmarking • Processtyrning | <ul style="list-style-type: none"> • Organisationsform • Ansvarsfördelning • Belöningsystem • Personalstruktur • Beslutsprocesser | <ul style="list-style-type: none"> • Företagskultur • Lärande • Medarbetarskap • Kompetensuppbyggnad • Ledningsstöd |

Källa: Ax C, Johansson & Kullvén H (2005)

En annan vanlig indelning är i hårda respektive mjuka styrmedel där de formella styrmedlen benämns hårda och de mindre formaliserade mjuka styrmedel.

Vilken ekonomistyrning företaget valt är beroende av tradition inom företaget, ledningens åsikter, förhållandet till andra företag men även omvärlden. Det finns trender som påverkar val av ekonomistyrning och man kan ofta se att samma modell sprids från det ena företaget till det andra. Exempel på detta är BSC och inslag av mindre formaliserad styrning⁵¹.

⁴⁸ Whittington R (2002)

⁴⁹ Olve. N-G. & Samuelson. L.A (2008)

⁵⁰ Ax. C, Johansson & Kulvén (2005)

⁵¹ Olve. N-G. & Samuelson. L.A (2008)

3.4.1 Traditionella styrmedel

Det mest traditionella och fortfarande vanligaste styrmedlet är budget. Jan Bergstrand & Nils-Göran Olve förklarar budgeten på följande vis: *”Budget är i själva verket ett viktigt led i företagets planering och styrning. Arbetet med budgetuppställandet är i de flesta företag den form av framtidsplanering som involverar och når flest medarbetare”*.⁵²

En allmän definition av budget är att ”den uttrycker förväntningar och åtaganden för en organisation, gällande ekonomiska konsekvenser för en kommande period”⁵³. Både budgeten och budgetprocessen utgör en del av ekonomistyrningen och dess betydelse beror bl.a. på företagets storlek, strategi, branschtillhörighet och grad av osäkerhet i omgivningen. Dess syfte kan variera både mellan och inom samma företag.

Claes Charpentier har gett budgeten fem olika roller beroende på dess avsikt, vilka bestämmer hur budgetaktörerna kommer att agera. Den första rollen är att gynna en god prioritering, resursfördelning och samordning av resurserna. Andra rollen förklaras som en utvärderande roll av arbetsinsatsen med syfte att skapa en rättvis ansvarsfördelning. Dess tredje roll är att vara en varningssignal om de förutsedda planerna inte uppnås. Budgeten har även en kommunikativ roll och då är det själva budgetprocessen som är i fokus. Författaren menar att kommunikationen mellan styrande och styrda enheter kan förbättras genom budgetarbetet. Den sista och femte rollen är den rent rituella. En rituell roll kan vara att undanhålla eller framhålla ansvaret för ett beslut. En annan rituell funktion är att budgeten har en rent formell roll d.v.s. en passiv funktion.⁵⁴

En trend bland svenska företag är ett missnöje med budgetarbetet, vilket har lett till att budgeten blivit enklare, mindre detaljerad och även omfattar andra perioder än räkenskapsåret. En helt budgetlös styrning är dock mycket ovanligt.⁵⁵ En av budgetens svagheter är problemet med decentralisering. Eller som Olve och Bergstrand uttryckte det; budgeten tycks vara ett uttryck för ”hierarkisk planhushållning”.⁵⁶ Lars Jonung, professor vid Handelshögskolan i Stockholm kopplar den växande kritiken mot budgeten sedan 90-talet till framväxten av en decentraliserad organisationsform. Decentraliseringen är i sin tur en följd av ”den nya ekonomin”, en öppen och globaliserad värld med fria och snabba flöden av idéer, information och kapital över nationsgränserna.⁵⁷

Trots all kritik finns det både teorier och empiriska undersökningar som visar att budgeten fortfarande har en stor användning i många företag. Jan Bergstrand och Nils-Göran Olve tycker att budgetarbetet har mycket att ge även i företag med decentraliserade organisationsformer, men de anser att den behöver reformeras.⁵⁸ En studie bland svenska börsbolag gjordes 1997 för att se om BSC kunde ersätta budgetarbetet. Resultatet visade dock att det inte gick, utan BSC sågs som ett stöd för eller ett komplement till budgeten.⁵⁹

⁵² Bergstrand, J & Olve, N-G (1996)

⁵³ Ax, C, Johansson, C & Kullvén H (2009)

⁵⁴ Charpentier, C (1997)

⁵⁵ Ax, C, Johansson, C & Kullvén H (2009)

⁵⁶ Bergstrand, J & Olve, N-G(1996)

⁵⁷ Jonung L (2000)

⁵⁸ Bergstrand, J & Olve, N-G (1996)

⁵⁹ Johansson mfl (1997)

3.4.2 Moderna styrmodeller

Det traditionella sättet att styra ett företag är med olika räntabilitetsmått. På senare år har flera alternativa styrmodeller även presenterats, vilka brukar benämnas moderna styrmedel. De vanligaste är; *ABC* (Activity Based Costing) - en metod för att identifiera sambandet mellan kostnader och aktiviteter i en organisation. Syftet är att ta reda på de verkliga kostnaderna genom att föra över de indirekta kostnaderna på de direkta. *BPR* (Business Process Reengineering) - ett sätt att effektivisera processerna från ax till limpa istället för funktionerna i en organisation och på så sätt addera värde för kund. *EVA* (Economic Value Added) - är en modell som var populär på 90-talet. "EVA" är ett sofistikerat sätt att beräkna residualresultat, ett mått som används vid styrning av divisioner. Det skapas ett ekonomiskt mervärde först när samtliga kostnader för lånat kapital inklusive ränta är betald. *TQM* (Total Quality Management) - fokuserar på kvalitet i allt företaget gör. *BSC* (Balanced Scorecard) - en modell som kompletterar den finansiella styrningen med icke-finansiella styrtalet med utgångspunkt i företagets strategi och med syfte att påverka det framtida resultatet.⁶⁰

Behövs alla dessa nya modeller eller är det bara trender och idéer? Organisationsforskaren Røvik tar upp diskussionen hur det kan komma sig att nya modeller och organisationsidéer tas i bruk i organisationer. Han ser det som en spridningsprocess där personer helt enkelt snappar upp nya idéer och därefter se ett behov eller en möjlighet i den egna organisationen att införa idén. Utmärkande för nya idéer är att de förändras när de införs i en organisation. En idé kan ändra i betydelse när människor börjar tolka och tillämpa den. En idé färgas även av den person, som för in den i organisationen och i vilket syfte detta sker.⁶¹

Ett exempel på en management- och organisationsidé som spridits är den s.k. Service Managementmodellen. Det är en modell främst avsedd för serviceföretag och används för att öka effektiviteten genom ett socialt ledande i att skapa, vårda och utveckla kulturen i en organisation. Modellen består av fem delar; servicekoncept, marknadssegment, image, leveranssystem, kultur och filosofi. Genom att skapa lämpliga roller och rollkonstellationer, diagnostisera och finna sätt att använda mänskliga energier ska man finna vägar, som ger medarbetarna möjlighet att lära sig färdigheter snabbt och kunna använda dessa färdigheter.⁶²

3.5 Finansiella och icke-finansiella mål och prestationsmått

3.5.1. Prestationsmätning

Att mäta prestationer är centralt både i BSC och i företag i allmänhet. De prestationsmått som används brukar indelas i finansiella eller icke-finansiella. Intresset för de icke-finansiella måtten har ökat under senare tid då man har blivit mer medveten om att de är av stor betydelse även för de finansiella. Kärnan inom prestationsmätning är att den är tydligt förenad med företagets strategi, annars finns risk för att de prestationsmått som används är irrelevanta. Det är viktigt att prestationsmåtten uppdateras då strategin förändras. Användning av för många mått anses kunna leda till att organisationen förlorar fokus. Det är strategin som definierar vad som är kritiskt för att uppnå ett bra resultat. Nedanstående modell visar tydligt hur strategin ska påverka valet av prestationsmått. Om det är dessa faktorer som mäts och belönas, blir människor motiverade till att uppnå dem.⁶³

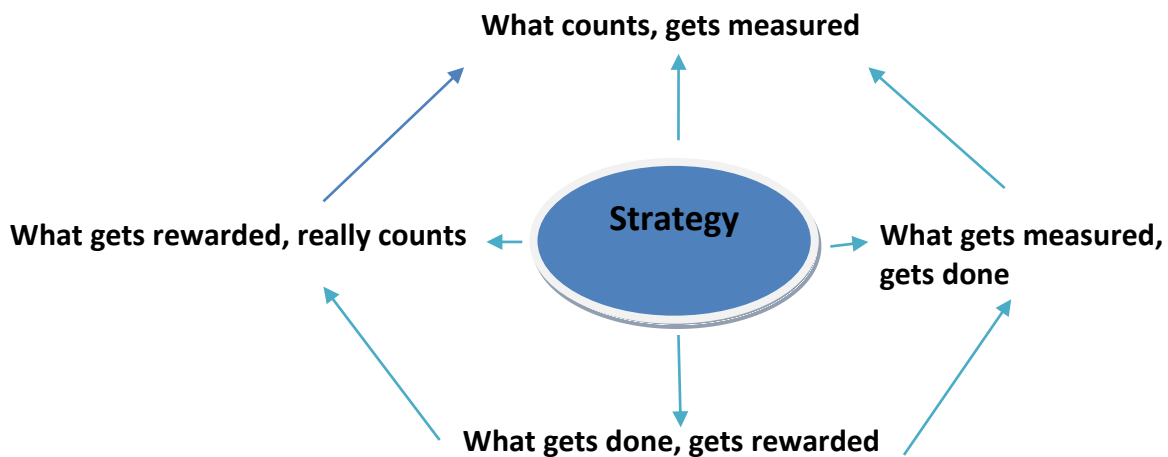
⁶⁰ Merchant K.A. & Van Der Stede W.A (2007)

⁶¹ Røvik K. A. (2007)

⁶² Normann, R (2000)

⁶³ Anthony, R.N. & Govindarajan, V (2007)

Figure 3.1 Framework for designing Performance Measurement



Källa: Robert N. Anthony & Vijay Govindarajan (2007)

3.5.2. Finansiella prestationsmått

Historiskt sett har prestationsmått främst varit av finansiell karaktär. Dessa mått visar de ekonomiska effekterna av företagets handlande. Risken med finansiella prestationsmått är att det uppstår ett kortsiktigt agerande för att uppnå finansiella mål, vilket inte är förenligt med den långsiktiga målsättningen⁶⁴. De finansiella måtten har fått kritik för att de inte är en bra vägvisare för att nå långsiktig framgång. Man brukar prata om begreppet ”Management yopia” – då en chefs fokus läggs på ett kortsiktigt agerande istället för långsiktig lönsamhet.⁶⁵

3.5.3. Icke-finansiella prestationsmått

Några som tidigt förespråkade de icke-finansiella prestationsmåtten var Kaplan och Norton. De ansåg att de var att föredra i dagens hårda konkurrens och starka kundorientering. Vanliga icke-finansiella mått är kundnöjdhet, kvalitet och medarbetarnas kompetens. Trots att de icke-finansiella måtten anses betydelsefulla har det i studier framkommit att företag ofta misslyckas med att implementera dessa, vilket i många fall berott på att dessa mått är mer komplicerade än de traditionella finansiella måtten.⁶⁶ Användningen av icke-finansiella mått är dock inte direkt kopplat till ett gott resultat, men samtidigt kan organisationer inte enbart förlita sig på finansiella prestationsmått.⁶⁷

I en studie på företag inom finansiella tjänster år 2003 undersöktes den relativa förmågan för olika strategiska prestationsmått att indikera företagets resultat. Studien visade att företag med större antal mått hade starkare anknytning till aktiemarknadens utfall. Företagen som använde ett större antal finansiella och speciellt icke-finansiella mått, hade ett högre aktievärde än övriga. Jämförelsen gjordes mellan företag med liknande strategier eller drivande mått. Studien påvisade ett ännu tydligare samband hos de företag som inte hade gjort några betydande förändringar av sitt system för prestationsmätning de senaste tre åren.⁶⁸

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Merchant K.A. & Van der Stede W.A.(2007)

⁶⁶ Anthony, R.N. & Govindarajan, V (2007)

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Ittner C.D & Lacker D.F & Randall T (2003)

År 2000 konstaterade Kald & Nilsson att en ökad konkurrens på marknaden har lett till att antalet prestationsmätt ökat och i många fall kommit att inkludera icke-finansiella variabler.⁶⁹

En väl avvägd mix av prestationsmätt kan hjälpa till att avstyra det s.k. Myopia problemet. De kortsiktiga finansiella prestationsmåten, som enbart mäter gjorda prestationer, kan balanseras genom att även fokusera på andra prestationsmätt som är mer framtidsorienterade. Kompletteringar inom områden såsom marknadsandel, forskning och utveckling, produktutveckling, produktkvalitet samt kundtillfredsställelse är ofta drivande mått och indikatorer på framtida finansiella resultat.⁷⁰

3.5.4. Kritik mot prestationsmätning

Kritiker mot prestationsmätning pratar om mätmetoder som fördunklar omdömet och menar att många mätmetoder gnar ett destruktivt beteende hos medarbetarna.⁷¹ Enligt Pfeffer och Sutton är dåligt utformade och krångliga mätningar det största hindren för att omsätta kunskap till handling. Det är allmänt känt att uppmärksamheten riktas mot det som mäts, då det automatiskt anses vara viktigast. Om mätningen även är kopplad till belöning påverkas beteendet ytterligare. Många företag använder mätmetoder som innebär att de inte mäter rätt saker på rätt sätt.⁷²

Nilsson och Rapp lyfter fram att ledningen kan basera företagets ekonomiska styrning på två typer av information, monetär och icke-monetär information. Monetär innebär att ledningen styr med hjälp av budget och har stark fokus på den finansiella statistiken i företaget. Ett exempel på styrning som inte har finansiell fokus är BSC, där de finansiella nyckeltalen enbart utgör en av flera dimensioner.⁷³

3.6 Balanced Scorecard

Kaplan och Norton skrev 1992 artikeln ”The Balanced Scorecard – Measures That Drives Performance”, där teorin om balanserade styrkort introducerades för första gången. En teori som de därefter har förfinat och vidareutvecklat. Bakgrunden var att man i och med informationssamhällets framväxt insåg nödvändigheten i en modell för företag som fokuserade på långsiktigt värdeskapande och konkurrensförmåga snarare än historiska händelser. Detta krävde en annan form av styrning då investeringar görs i kundrelationer, leverantörer, processer, ny teknologi och innovationer. Balanced Scorecard (BSC) blev ett sätt att komplettera den finansiella styrningen med icke-finansiella styrta som påverkar det framtida resultatet.

Det ursprungliga BSC utgår från företagets övergripande vision och strategi. Genom att se på företaget utifrån fyra olika perspektiv bryts visioner och strategier ner i operativa termer. De ursprungliga perspektiven är det finansiella, kund-, process- samt lärande perspektivet, vilka kan sägas utgöra ramen för det balanserade styrkortet.⁷⁴

BSC kan sägas utgöra ett strategiskt managementsystem för en långsiktig strategi och involverar följande processer (figur 3.1).⁷⁵

⁶⁹ Kald & Nilsson (2000)

⁷⁰ Merchant K.A. & Van der Stede W.A. (2007)

⁷¹ Pfeffer. J & Sutton.R.I (2001)

⁷² Ibid.

⁷³ Nilsson. .F. & Rapp.B (2004)

⁷⁴ Kaplan R.S. & Norton D. P. (1992)

⁷⁵ Kaplan.R.S. & Norton D.P. (1999)

Figur 3.1. Balanserat styrkortets strategiska handlingsmodell



Källa: Kaplan R.S. & Norton D.P.: Från strategi till handling, The balanced Scorecard, 1999

På senare år har Kaplan och Norton kompletterat sin teori med en strategikarta, som strukturerar upp arbetet med att bryta ned de övergripande strategierna till konkreta handlingsplaner. Strategikartan ska i första hand ses som ett komplement för att ge ett strategibaserat underlag till styrkortet och är baserad på ett flertal principer.

3.6.1 Kritiska röster om BSC

Användandet av BSC har diskuterats flitigt de senaste åren och många kritiska röster har höjts. I en artikel av Johanson m.fl.⁷⁶ diskuteras olika dilemman som uppstår vid användning av BSC på grund av att det inte finns något självklart sätt att hantera dem på. Vi vill lyfta fram deras åsikt om att företag inte nödvändigtvis arbetar mindre kortsiktigt bara för att man presenterar finansiella mål som hänger samman med målen i de övriga perspektiven på lång sikt.⁷⁷ Olve och Sjöstrand ifrågasätter hur styrkort och budget ska kombineras. De frågar sig om BSC kommer att styra resursfördelningen vid budgetarbetet.⁷⁸ Invändningar som dessa visar på behovet att både anpassa styrkortet och dess koppling till strategierna till det aktuella företaget.

Kritik har även riktats mot att det finns en risk att fokus läggs på mätvärdena utan att koppla dem till de övergripande målen. En enkel väg är att mäta indikatorer som är lätta att mäta. Om fokus läggs på enkla och exakta mätvärden är risken stor att BSC blir ett kontrollverktyg istället för det flexibla verktyg, som ser till att strategierna blir uppfyllda. En övertro för mätvärdens värde vad gäller förståelsen för situationen i verksamheten varnar även Mårtensson för (2007).⁷⁹

Som motvikt mot de kritiska rösterna finns det även förespråkare som Olve m.fl. med en positiv syn på BSC, trots att de lyfter frågan om BSC är en tynande modefluga eller ett mognande styrverktyg.⁸⁰ De anser att BSC är användbart och kanske till och med ett nödvändigt verktyg för strategisk styrning av en organisation, men ingen garanti för framgång. De fördelar som BSC ger är att det frigör en potential för strategiskt tänkande och sätter fokus på aktiviteter som leder till förverkligande av avsedda strategier.⁸¹

⁷⁶ Johanson, U., Skoog, M., Backlund, A., Almqvist, R. (2006)

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Olve, N.G., Sjöstrand, A. (2006)

⁷⁹ Mårtensson, M. (2007)

⁸⁰ Olve N-G m.fl. (2003)

⁸¹ Ibid.

4. EMPIRI

I detta kapitel presenteras det empiriska material som samlats in genom intervjuer med respondenterna på respektive företag.

4.1 Kinnarps AB



Kinnarps har sitt huvudkontor i Kinnarp utanför Falköping och är ett företag som designar och tillverkar möbler till privata och offentliga miljöer. Företaget arbetar med helhetslösningar gentemot kund och har inredare och arkitekter knutna till sig. De arbetar med hela förädlingskedjan från råvara till färdiga kundlösningar. Kinnarps har ca 3000 anställda och man finns representerade genom egna eller fristående återförsäljare i 34 länder och på 200 platser. Företaget äger även fastigheter och tomter och har utställningar, även dessa nationellt.

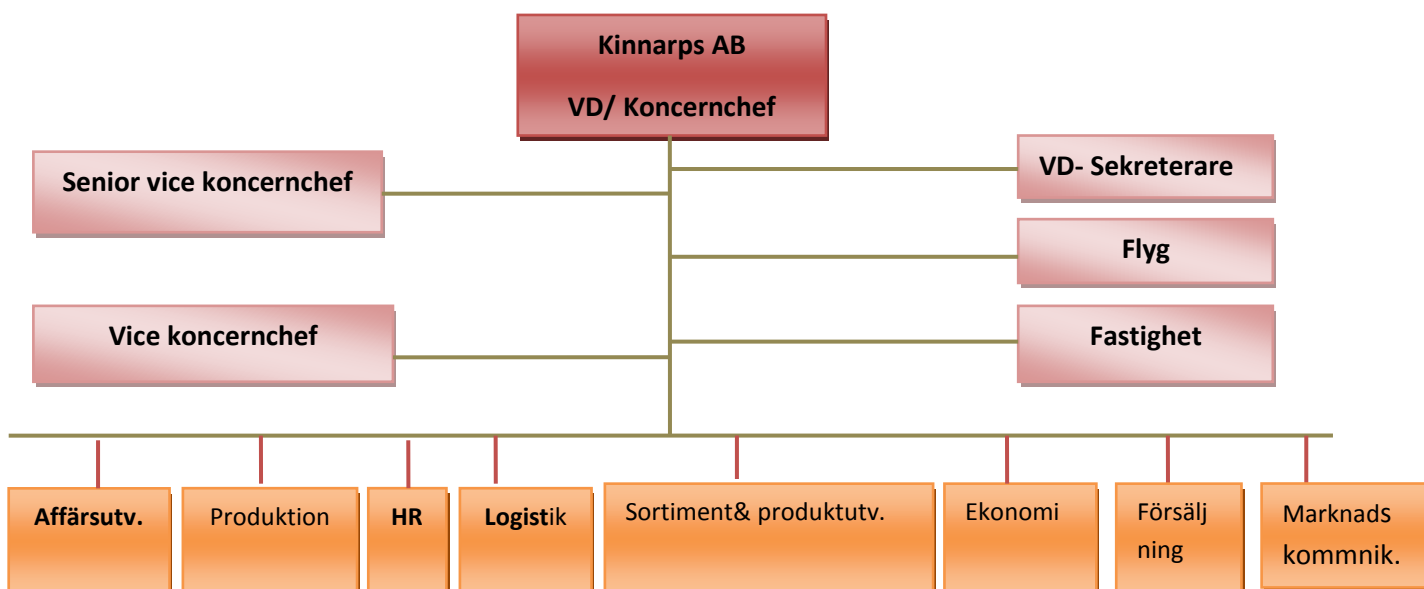
Kinnarps startades redan 1942 och har alltsedan dess varit ett familjeföretag. Företaget är idag Europas näst största inom området och marknadsledande i Sverige.

4.1.1 RESPONDENTER

Intervju med Anette Käck, Corporate Development Manager på Kinnarps AB och ansvarig för företagets BSC (Balanced Scorecard) samt Annelie Hedegård, Redovisningschef och Jan Kronblad, Ekonomidirektör och ingår även i ledningsgruppen.

4.1.2 ORGANISATION

Figur 4.1 Kinnarps AB:s organisation



Källa: Egenskap utifrån intervju

mot budget. Därtill finns rapporter som inte är så strategiskt viktiga att de hör hemma i BSC t.ex. rapporter som visar täckningsgrad per produkt/produktmix.

Förändring: Kinnarps ekonomistyrning har påverkats av lågkonjunkturen på så sätt att de gräver djupare och presenterar mer siffror generellt. Kinnarps försäljnings- och bolagsbudgetar har inte varit styrande tidigare, utan betraktats mer som tidiga prognoser. Uppföljning gjordes då enbart på Kinnarps AB.

Idag sker en tätare och mer konsoliderad uppföljning där koncernresultatet följs upp varje månad med en gemensam resultaträkning för att ledningen ska kunna agera i tid. Budgeten har fått större betydelse. Tidigare använde de sig inte så mycket av försäljningsprognoser, enligt Annelie Hedegård. Nya direktiv från försäljningsledningen är dock på gång och tendenser finns till att vissa försäljningsbolag börjat använda prognoser i större utsträckning. Vidare berättar Annelie, för att underlätta en snabb rapportering kommer ett nytt verktyg för budget och planering att implementeras det kommande året.

Påverkan är även olika beroende på vilken del i koncernen det gäller. I Kinnarpskoncernen ingår både produktionsbolag och trading bolag. Produktionsbolagen har mycket fasta kostnader i form av materiella anläggningstillgångar som fastigheter, maskiner, inventarier, produktionsutrustning och därtill betydande varuflödeskostnader. Trading bolagen har en betydligt mindre fast kostnads massa. Produktionsbolagen har därför drabbats hårt då volymerna har minskat, vilket medfört stort fokus i ekonomistyrningen på volymförändringar. Eftersom det är lågkonjunktur är det också överkapacitet på marknaden, då alla vill täcka sina fabriker, vilket fått till följd att marginalerna har sjunkit. Enligt Jan Kronblad blir följden för Kinnarps ekonomistyrning ett stort fokus på volym och likviditet.

4.1.6 BSC

Kinnarps arbete med BSC genomsyrar hela organisationen från ledning till gruppnivå. Det övergripande BSC bryts ned till respektive nivå i organisationen. Strävan är att de genom att använda BSC ska omvandla strategi till handling oberoende av var i organisationen man befinner sig. Med BSC både leder och följer man upp verksamheten. Kinnarps ser även sitt BSC som ett verktyg för kvalitetsuppföljning, vilket ger transparens genom hela organisationen, enligt Anette Käck. En kvalitetsbrist anses vara en kompetensbrist, varför man även säkrar kompetensen i företaget genom att använda BSC. Idag är BSC till stor del accepterat i hela organisationen, speciellt runt ledningsnivå, enligt Anette Käck.

Kinnarps BSC visar vem som är övergripande ansvarig, målsättning, styrtalet, aktiviteter och indikatorer om avvikelser etc. Ansvaret läggs oftast på chefsnivå avseende målsättningar och styrtalet och aktiviteter fördelas ute i organisationen. Uppföljning av mål sker en gång i månaden. De flesta styrtalet följs upp månadsvis, men vissa halvårsvis såsom t.ex. varumärkeskännedom. Styrkortets olika perspektiv är;

Figur 4.3 Kinnarps BSC

| |
|---|
| Financial perspective |
| Maximized use of resources |
| Profitable growth |
| Profitable subsidiaries |
| Customer perspective |
| Customer value and trust Q E |
| Internally coordinated solutions |
| Internal perspective |
| Customer insight Q |
| Coordinated brand marketing Q E |
| Develop Kinnarps logistic concept |
| Product supply that supports internal growth Q E |
| Learning perspective |
| Competence and Leadership Q E |
| Right first-time, on-time information & tools Q E |

Källa: Informationsmaterial från Kinnarps AB

Angående uttrycket ”balans” i BSC ger det uttryck för balansen i hela kedjan inte bara det finansiella, enligt Anette Käck. Kinnarps har full öppenhet med sitt BSC med vissa undantag. Att ange mål och nyckeltal med BSC fungerar oftast bra, men vissa saker är svåra att mäta t.ex. varumärke. Kinnarps vill stärka sitt varumärke, men har svårt att mäta utfallet på ett tillförlitligt sätt.

Förändring: Själva användandet av BSC har inte förändrats i företaget, men de har skruvat på värdena under lågkonjunkturen. Målsättning och strategi står kvar. Förändringar har mestadels skett på aktivitetsnivå genom att vissa aktiviteter har stoppats eller flyttats längre fram i tiden, såvida de inte har varit affärskritiska. Enligt Anette Käck har produktutvecklingsprojekt prioriterats, men högriskprojekt har plockats bort.

4.1.7 MÅL OCH MÅTT

BSC och de mål och mått som används bygger på företagets strategi. Kinnarps beskriver sina mått i termer av utfallsmått och drivande mått. Utfallsmåtten är enkla att få fram, men dessa driver inte verksamheten framåt. Därför arbetar man mycket med att få fram drivande mått såsom t.ex. viktade affärsmöjligheter i säljorganisationen.

Förändring: De övergripande målen har förändrats, men Jan Kronblad anser inte att det har med lågkonjunkturen att göra, utan med en omorganisation och förändringar i strategin. Kinnarps marknadsbolag har gått tillbaka in i Kinnarps AB:s koncern, vilket skedde våren 2009. På grund av omorganisationen har nyckeltal tillkommit under året. Detta har dock inte haft något med lågkonjunkturen att göra.

Enligt Jan Kronblad har ett par nyckeltal fått större betydelse under lågkonjunkturen; självfinansieringsgrad och räntetäckningsgrad. Kinnarps har expanderat kraftigt och fördubblat sin omsättning de sista 4 åren. Expansionen har kostat en del och bundit kapital och därför är de nyckeltal, vilka visar riskexponering för utomstående finansiärer viktigare idag. De nyckeltal som internt har blivit viktigare är marginalen, marginalen på olika kundsegment och olika produkter, så att man verkligen säljer det som är mest lönsamt.

4.1.8 VIKTNING

Vi bad våra respondenter att vikta betydelsen av måluppfyllelse för respektive perspektiv mot varandra. Det samstämmiga svaret är att det inte går att få ett enat svar från en ledningsgrupp. Det är helt beroende på vilken roll man själv har i företaget. Enligt Anette Käck är alla perspektiven lika viktiga och måste samverka för att nå det bästa resultatet för företaget. Enligt Anneli Hedegård är dock det finansiella något viktigare. Jan Kronblad anser att det är det finansiella perspektivet, som anger om man ska gasa eller bromsa i de andra perspektiven och därför hamnar det finansiella väldigt högt upp.

Betydelsen av måluppfyllelse (svar från Jan Kronblad som representant för ledningsgruppen)

Tabell 4.1 Kinnarps viktning av måluppfyllelse för perspektiven i BSC

| KINNARPS | Dec 2007 | Dec 2009 | Dec 2011 |
|-------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Finansiellt perspektiv | 25 | 30 | 30 |
| Kundperspektiv | 30 | 35 | 35 |
| Processperspektiv | 25 | 25 | 25 |
| Lärande perspektiv | 20 | 10 | 10 |

Källa: Respondentens svar från Kinnarps AB

Förändring: Vid en viktning av de olika perspektiven anser Jan Kronblad att lärande perspektivet har mindre betydelse idag jämfört med innan lågkonjunkturen, vilket även är en trend han tror kommer att hålla i sig de närmsta åren. Det finansiella och kundperspektivet har gått i motsatt riktning och anses vara något mer betydelsefullt idag, vilket han även tror kommer att hålla i sig de närmsta två åren.

4.2 Mecel

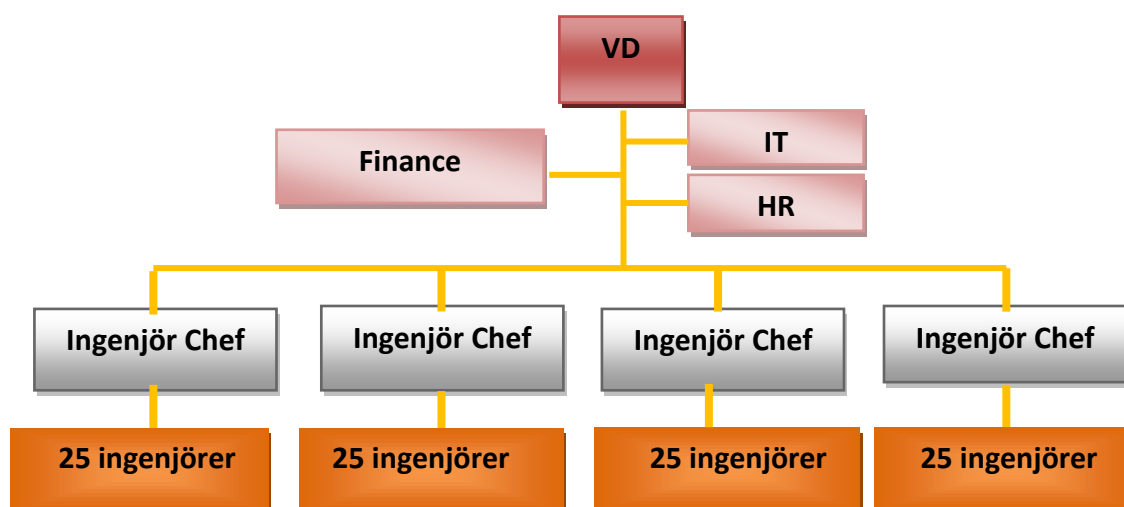
Mecel är specialiserat på bilkommunikationsteknik. Verksamheten domineras av tekniktjänster för utvecklingsprojekt, med fokus på kvalificerade system och mjukvaruutvecklingslösningar för fordonsindustrin. Mecel har enbart verksamhet i Sverige. De har funnits i 25 år och har 120 anställda. Företaget ingår i koncernen Delphi, vilket är en ledande global leverantör till fordonsindustrin, databehandling, kommunikation, energi och konsumenternas tillbehörs marknader. Delphis huvudkontor ligger i Troy, Michigan. Delphi har mer än 100,000 anställda i 32 länder.

4.2.1 RESPONDENTER

Vi har intervjuat Henrik Forsell och Ulf Rask. Henrik arbetar huvudsakligen med bokslut och redovisning och har en controllerroll i organisationen. Ulf jobbar som finanschef och sitter med i företagets ledningsgrupp.

4.2.2 ORGANISATION

Figur 4.1. Mecels organisationsstruktur



Källa: Egenskap utifrån Mecels informationsmaterial

4.2.3 OMGIVNING

Bilbranschen har drabbats hårt av lågkonjunkturen, vilket har lett till att Mecels kunder har varit helt fokuserade på kostnadsnedskärningar.

Lågkonjunkturen har påverkat prisnivån på konsultuppdragen negativt och de har varit tvungna att acceptera lägre försäljningspriser till vissa av sina kunder. Det har även varit en tröghet i försäljningen av nya produkter p.g.a. att marknaden har varit fokuserad på sina egna nedskärningar.

Att företaget trots allt har klarat lågkonjunkturen bra beror enligt våra respondenter dels på synen på långsiktighet som skapats i organisationen och dels på att de har haft en bra

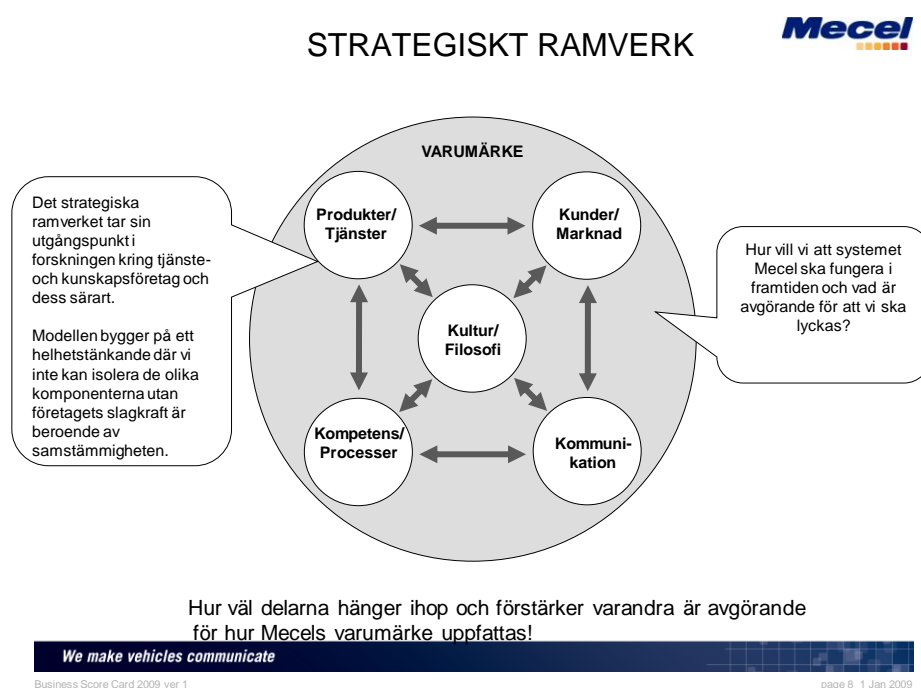
kostnadsstruktur och ingen stor dyr administration. De anser sig vara skyddade tack vare att verksamheten till stor del består av långtidsprojekt i bilbranschen, vilka redan är påbörjade och inte kommer att avbrytas t.ex. ny programvara till Volvo Trucks lastbilar. Däremot finns mycket press på att hålla ner ingenjörstimarna i projekten.

4.2.4 STRATEGI

Mecel arbetar med ett strategiskt ramverk på ledningsnivå och här sätts strategiska mål, som sedan ligger till grund för BSC. Enligt Ulf har företaget olika strategier, vilka bl.a. är utveckling av programvaror, växande verksamhet, bättre lönsamhet och att fånga upp den utvecklade programvara som kan säljas som IP (återanvändning av utvecklad teknik) samt stor fokus på uppdragsutveckling.

I figuren nedan illustrerar vi Mecels strategiska ramverk.

Figur 4.2. Mecels strategiska ramverk



Källa: Informationsmaterial från Mecel

Förändring: Just lågkonjunkturen har inte påverkat företagets strategiska mål i någon större grad. Redan när moderbolaget Delphi drabbades av konkurs år 2004 började koncernen att försöka dra ner på kostnaderna. År 2007 genomfördes en effektivisering och administrativ personal plockades bort, så på så sätt var man redan rustad inför lågkonjunkturen och ingen uppsägning har skett nu. Men hade konkursen inte inträffat hade de varit större och hade haft större försäljning.

Försäljningen för år 2009 ligger på samma nivå som 2008 fast målet har varit att öka försäljningen med 20 %. Det som påverkats mest av lågkonjunkturen är försäljningen av ett antal programvaror som lanserades i somras. Företaget satsade mycket både på lansering och marknadsföring, men efter att de presenterat produkterna fanns det inte så stort intresse på grund av lågkonjunkturen.

4.2.5 EKONOMISTYRNING

Efterson koncernen är ett amerikanskt bolag är det mycket fokus på finansiella mått. Mecel använder BSC som ett komplement till de finansiella måtten och målen och syftet har varit att skapa långsiktighet. Både budget och prognoser används, men hela organisationen vet att budgeten ofta hinner bli föråldrad för att styra mot. Istället styrs huvudsakligen organisationen med hjälp av prognoser som är mer aktuella. Större prognoser som inkluderar intäkts- och kostnadsposter tas fram 3-5 ggr per år och därtill görs flera mindre prognossammanställningar däremellan. Informationen kommer från avdelningscheferna. Budgeten ses mer som en styrning mellan VD och styrelse, medan prognoserna styr verksamheten.

Förändring: Målet med effektivisering har alltid funnits och det är inte någon skillnad i användningen av de viktigaste nyckeltalen som kundprojekt, försäljningspris och vinst. Styrkortet har inte förändrats, men är viktigare idag för att undvika kortsiktighet.

4.2.6 BSC

Det finns bara ett styrkort och det presenteras för hela organisationen. Styrkortet har funnits i c:a fyra år och innehåller fem perspektiv som visas i Mecels strategiska ramverk. De olika perspektiven är: "Customer market", "Products 'n services", "Competencies 'n processes", "Employment, culture and philosophy" och "Communication". Alla medarbetarna är informerade om målsättningarna i BSC och accepterar modellen.

BSC används som en komplettering till de finansiella måtten och syftet med införandet av modellen var att skapa långsiktighet. I början hade kortet dock ett annat utseende. Genom styrkortet sätter VD:n upp olika mål för respektive perspektiv varje år och sedan fördelas målen mellan cheferna i organisationen.

Förändring: Viss kritik har tidigare år framförts angående att vissa uppsatta mål var för mjukt formulerade, vilket ledde till svårigheter vid värderandet av utfall och grad av måluppfyllelse. Detta är idag åtgärdat. Styrkortet har inte förändrats p.g.a. finanskrisen, men har kanske blivit viktigare idag för att undvika kortsiktighet. Ulf anser att så länge företaget utvecklar kompetensen hos medarbetarna och medarbetarna finns kvar går det bra även utan BSC. Om personalomsättningen däremot ökar blir det viktigare med ett styrkort.

4.2.7 MÅL OCH MÅTT

Mecel använder många olika nyckeltal och finansiella mått och dessa anses vara tillräckligt tydliga. De viktigaste är t.ex. cash flow, rörelseresultat, vissa delar i balansräkningen, lönsamhet för varje projekt, samt utveckling av ingenjörerna. Mecels målbild om tre år visas i figuren nedan.

MÅLBILD 2013

- Lönsamt tillväxtföretag
 - x ggr så stort genom organisk tillväxt

- Vi arbetar med tekniskt ledande fordonstillverkare och systemleverantörer
 - x produktionsprojekt per år
 - x advanced projekt med tekniskt ledande kunder i världen per år
 - x utredningar varav x på hög management-nivå

- Vi säljer mjukvaruprodukter
 - x % av totala omsättningen kommer från licensintäkter, inom minst x produktgrupper
 - x kunder i världen

- Alla medarbetare är stolta över Mecel och agerar utifrån våra kärnvärden

We make vehicles communicate

Business Score Card 2009 ver 1

page 10 1 Jan 2009

Källa: Informationsmaterial från Mecel

Förändring: Mecel upplever inte någon förändring när det gäller användningen av nyckeltal, som går att koppla till lågkonjunkturen. Antalet sålda ingenjörstimmar per kundprojekt har alltid varit ett viktigt nyckeltal samt försäljningspris och vinsten. De här tre måtten har alltid varit de viktigaste för Mecel.

Företaget har haft spartryck länge men inte p.g.a. finanskrisen. Målet med effektivisering har alltid funnits. Att utöka kompetensen har alltid varit viktigast för Mecel och det är även den framtida målsättningen. Att skapa flera kanaler till kunder är en av företagets framtida önskningar och mål, så att extern- och internförsäljningen jämnas ut till en 50/50 mix.

4.2.8 VIKTNING

När det gäller viktning av måluppfyllelse för respektive perspektiv mot varandra, betonar både Henrik och Ulf att de finansiella målen alltid har varit viktigast. Utveckling av ingenjörerna som ett icke finansiellt mål har också alltid varit viktigt för Mecel.

Tabell 4.2 Mecels viktning av måluppfyllelse för perspektiven i BSC

| MECEL | 2007 | 2009 | 2011 |
|--|-------------|-------------|-------------|
| Customer market | 30 | 25 | 20 |
| Products 'n services | 25 | 30 | 35 |
| Competencies 'n processes | 30 | 30 | 30 |
| Employment, culture, philosophy | 10 | 5 | 5 |
| communication | 5 | 10 | 10 |

Källa: Respondentens svar från Mecel

Påverkan: Viktningen av de olika perspektiven visar att ”Customer market” och ”Employment, culture, philosophy” har fått mindre betydelse efter lågkonjunkturen. Man tror även att ”Customer market” kommer att minska i betydelse två år framåt. ”Products’n services” har däremot fått mer betydelse jämfört med året innan lågkonjunkturen och tros få ännu större vikt år 2011. ”Competencies’n processes” anses ha stor betydelse oberoende av konjunktur. Vikten av ”Communication” har fått något större betydelse i lågkonjunkturen, vilket tros fortsätta.

Våra respondenter poängterar dock att viktningen inte enbart beror på lågkonjunkturen. Hur man ser på dessa frågor är mer kopplat till individerna och vilket skede organisationen är i. Mecel fokuserar mer mot produktutveckling för att klara sig igenom lågkonjunkturen samt att bli ett bättre och lönsammare företag.

4.3 SKF AB, LB fabriken



Inom SKF koncernen arbetar cirka 40 000 medarbetare. 3 100 av dessa arbetar i Sverige fördelat på orterna Hofors, Landskrona, Helsingborg, Katrineholm, Linköping och Göteborg. Huvudkontoret för koncernen ligger i Göteborg.

SKF koncernen är indelad i tre divisioner: Industrial, Automotive och Service. I koncernchefens staber ingår: finans, affärsutveckling, kvalitet och personal, teknisk utveckling, kommunikation och juridik.

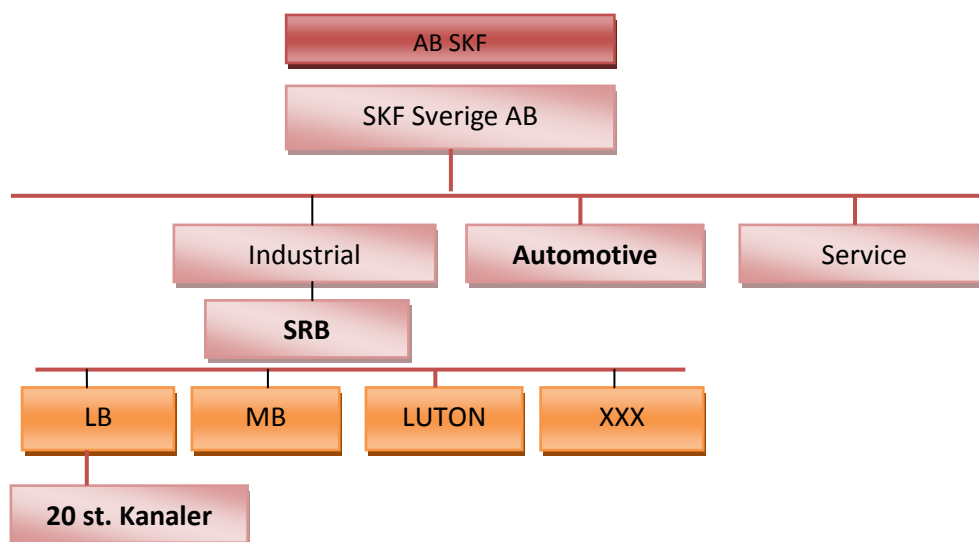
SKF Sverige AB har globalt ansvar för tillverkning av sfäriska rull- och kullager, samt försäljningen av lager till svenska fordons- och industrikunder. På SKF-området i Gamlestaden, Göteborg, finns två av SKF-koncernens 84 fabriker.

4.3.1 RESPONDENTER

Vi har intervjuat Inger Ericsson på SKF i Göteborg. Inger jobbar som fabrikscontroller på Large Bearings (LB), vilket är en av de två fabriker som finns i Göteborg. På LB fabriken finns tre stycken controllers, där Inger är ansvarig controller och sitter med i ledningsgruppen. LB fabriken har totalt 580 anställda och omsätter tillsammans med den andra fabriken (MB fabriken) 3172 miljarder.

4.3.2 ORGANISATION

Figur 4.1 Organisationsschema som visar LB fabriken i ett sammanhang



Källa: Egenskapat utifrån intervju med SKF

4.3.3 OMGIVNING

Branschen är starkt påverkad av lågkonjunkturen, men SKF har ändå klarat sig bra jämfört med konkurrenter. Anledningen är att de är inriktade mot både fordonsbranschen och övrig industri. De konkurrenter som enbart är nischade mot fordonsbranschen har haft det betydligt

tuffare. Konkurrenten på marknaden är hård och lägre priser är nu ett konkurrensmedel mer än vid underkapacitet av lager, som rådde i högkonjunktur. Flera konkurrenter har också likviditetsproblem och hot om konkurs att hantera, vilket gör att konkurrensläget hårdnar.

SKF Sverige AB märkte av krisen under semestern 2008, medan LB inte berördes av krisen förrän november/december 2008. LB fabriken har från och med år 2000 haft orderböckerna fulla med beställningar fyra år framåt, men år 2008 blev det tvärstopp. LB fabriken väntar sig en jobbig tid framöver, men de tror dock att det kommer vända efter år 2010.

På divisionsnivå syntes lågkonjunkturen tydligt och ett program benämnt 3C introducerades. I programmet som lanserades i slutet av 2008 ingick Cash, Customer och Cost som parametrar.

4.3.4 STRATEGI

I LB fabriken BSC har man vävt in strategierna genom att realisera dem i kritiska framgångsfaktorer.

De kritiska framgångsfaktorerna som identifierats är:

- Skapa och fånga kundvärde
- Världsklass inom tillförlitlighet, effektivitet och flexibilitet
- Kompetent och motiverad personal
- Hållbar tillväxt

Förändring: Enligt SKF har inte deras strategi påverkats av lågkonjunkturen då strategin är långsiktig och skall klara av att hantera konjunktursvängningar.

4.3.5 EKONOMISTYRNING

Styrningen sker indirekt från divisionschef till clusterchef och från clusterchef till LB fabriken, där LB fabriken har en stark egen styrning. Årligen redovisar LB fabriken affärsplanen för nästkommande år uppåt i organisationen. Affärsplanen kommer tillbaka till LB fabriken i november och det är mycket sällan den inte godkänns.

Vid sidan av BSC använder SKF en s.k. affärsplan vilken inkluderar budget på övergripande nivå samt en beskrivning på hur man ska nå målen med affärsplanen. Budgeten utgår inte från kostnadslag och är inte detaljstyrd utan indikerar enbart vilka resurser som behövs vid en viss volym.

Affärsplanen inklusive budgeten har reviderats flera gånger under året på grund av lågkonjunkturen. En minskning i tillverkningsvolymen har medfört att man är tvungen att genomföra besparingar på andra områden, då inte alla tillverkningskostnader är rörliga. Input till revideringen kommer från säljbolagens prognoser över kommande försäljning. Det är en komplex kommunikation där prognoser från de största säljbolagen sammanställs.

När affärsplanen redovisas är det genom perspektivet BSC och det är viktigt att alla parametrar är med. BSC följs upp en gång i månaden på ledningsgruppsmöte. På ledningsgruppsmötena hanteras främst strategifrågor och investeringar, mötet är inte detaljstyrande.

Det balanserade styrkortet infördes på grund av direktiv från högre upp i organisationen. När affärsplanen presenteras idag ska den följa indelningen i BSC.

De styrmedel som används förutom BSC är affärsplan inklusive budget och prognos. Affärsplanen, vilken är den starkaste styrningen byggs upp nedifrån från individnivå och upp till ledningsnivå. Produktchefer sätter målåtagande och sedan görs prognos internt varje månad. En revidering av affärsplanen rapporteras upp till ledningen i mars, juni och september.

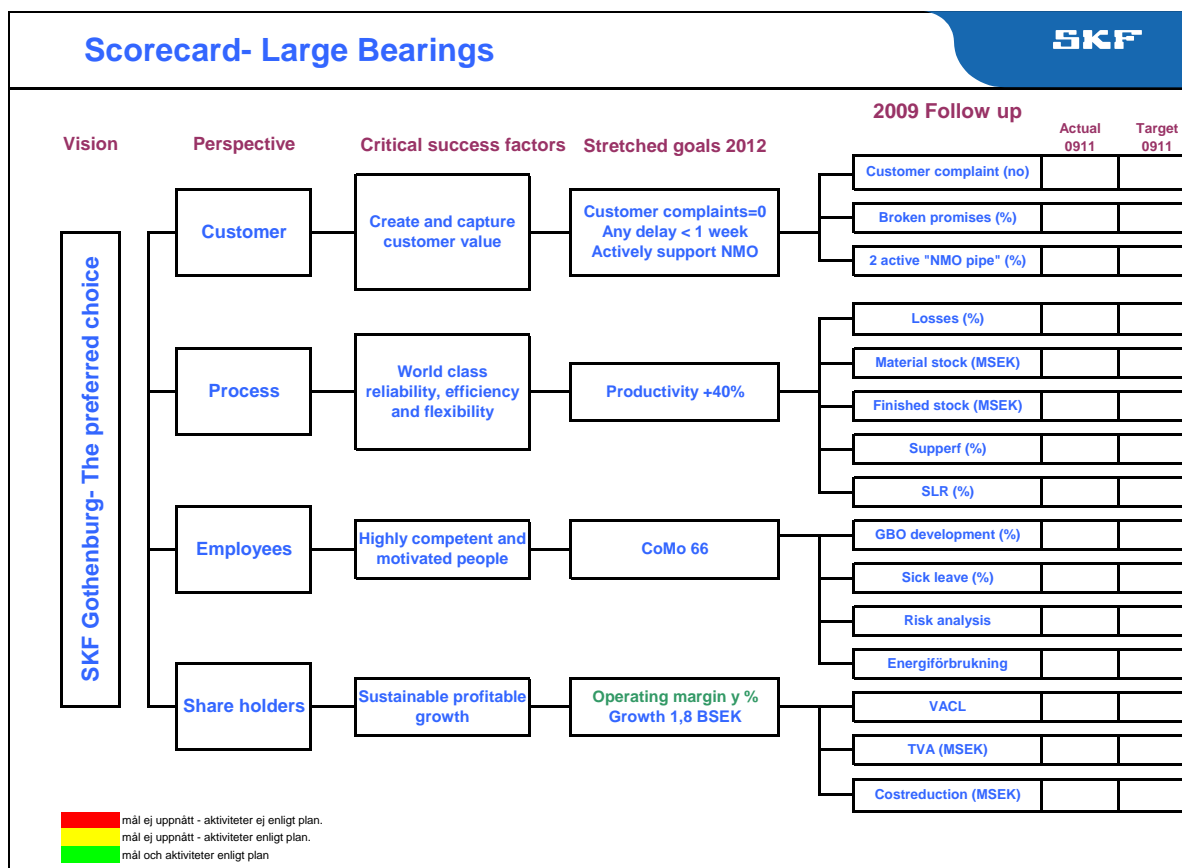
LB fabriken är även kundorderstyrt och måste hålla reda på när kunden förväntar sig varan och vilken kvalitet den ska inneha.

Förändring: Förra året justerades affärsplanen flera gånger bland annat på grund av lågkonjunkturen. I och med att affärsplanen har stark koppling mot BSC gjordes även justeringar där. På grund av lågkonjunkturen lades mer fokus på kapitalbindning i form av materialvarulager och färdigvarulager.

Lågkonjunkturen har även medfört att utvecklingen av verksamheten varit långsammare än normalt, då det tagit längre tid än normalt att få till investeringsmedel.

4.3.6 BSC

Figur 4.2. LB fabriken balanserade styrkort



Källa: Informationsmaterial från SKF

BSC återfinns på flera olika nivåer inom SKF. Underliggande enheter inom SKF använder ovanliggande enheters styrkort som input, men behöver inte använda samma parametrar. I LB fabriken finns det exempelvis produktionskanaler som har styrkort med egna mål. Anledningen till detta är att olika enheter inte alltid har samma problem och behöver därför andra parametrar.

Det har skett en evolution inom tillverkningen och operatörerna står inte längre vid en maskin och jobbar enskilt, utan jobbar i team och ansvarar för flera maskiner och kan själva påverka och ta beslut gällande sitt arbete. De anställda har idag högre utbildning och ser ett värde i att förstå processen. Det är viktigt att varje individ känner att deras arbete gör någon skillnad och därför finns styrkortet nedbrutna på gruppnivå och styrkortet har även gjorts synliga.

Inger Ericsson ser ingen anledning att frånga det balanserade styrkortet. Det finns fortfarande en strävan att arbeta med BSC på ett bättre sätt, då BSC tar bort kortsiktigheten.

Förändring: SKF behandlar BSC som ett levande styrkort som de är beredda att ändra på om verkligheten förändras. Justeringar gjordes exempelvis för parametern produktivitet då lågkonjunkturen slog till. Anledningen var att SKF valde att inte varsla personal utan använda sig av ”stoppdagar” där personalen tar semesterdagar eller minskad arbetstid. Detta drabbar produktiviteten, som således inte blir någon intressant parameter.

SKF har även kommit fram till att det inte är resultatet som är viktigast utan att aktiviteterna i styrkortet blir utförda, vilket leder till att de når sina mål. Annars hade de valt att arbeta med fel aktiviteter och eventuellt skapa en kortsiktighet.

4.3.7 MÅL OCH MÅTT

SKF använder ett flertal finansiella nyckeltal, vilka det görs värdefulla uppföljningar på, men man inser även att det krävs en motvikt till enbart finansiella mål och mått.

Inger Ericsson upplever att BSC är bra, då modellen tar hänsyn även till de icke finansiella målen och skapar långsiktighet för företaget.

Några exempel på mått och mål som SKF har i sitt balanserade styrkort är hur bra verksamheten är på att hålla kundlöften, hur duktiga leverantörerna är på att leverera varor, hur duktiga de anställda är på att hantera många olika produktionskanaler, men även vilken mix av människor som jobbar i produktionskanalen och vilken kompetens de har. SKF har även ett mått på sjukfrånvaro och att det är en bra arbetsmiljö de anställda jobbar i.

Ett viktigt internt mål för LB fabriken är ett resultatmål som visar vilket resultat fabriken nått efter att de betalt ränta, kan jämföras med EVA-modellen (se teoretisk referensram). Detta resultatmått används eftersom det annars är svårt för fabriken att se sitt resultat, då de är en del av ett aktiebolag och inte har egen fullständig balans- och resultaträkning. Resultatmålet används även i år som en input till bonussystemet som de anställda får ta del av.

Exempel på mål som kommer uppifrån organisationen är mål på miljöpåverkan.

Sammanfattningsvis bygger LB fabriken mest betydelsefulla mål/mått på kundåtagande och resultat.

Förändring: Den största förändringen var ett ledningsdirektiv som gav införandet av 3C (*Cash, Customer och Cost*). Direktivet från ledningen var således att dra ned på varulager som binder kapital, uppvakta kund, bibehålla marknadsandelar och till sist hålla nere kostnaderna.

En aktivitetslista togs fram utanför BSC. Denna aktivitetslista ledde till att cirka 150 aktiviteter genomfördes. De aktiviteter som genomfördes påverkade arbetssättet på flera ställen. För att minska sina egna kostnader satte LB fabriken själva upp olika aktiviteter som t.ex. vattning av blommor och städning.

4.3.8 VIKTNING

Tabell 4.3 SKFLB fabriken viktning av måluppfyllelse för perspektiven i BSC

| SKF | Dec 2007 | Dec 2009 | Dec 2011 |
|--------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Customer | 15 | 40 | 20 |
| Process | 40 | 15 | 35 |
| Employee | 20 | 20 | 20 |
| Shareholder | 25 | 25 | 25 |

Källa: Respondentens svar från SKF

Förändring: På grund av lågkonjunkturen läggs mer fokus på att nå ut till kund jämfört med åren innan. Detta görs på bekostnad av processutvecklingen, men redan inom en snar framtid återkommer tyngdpunkten. I framtiden tror vår respondent att konjunkturen har vänt och då kommer det att bli mer balans mellan de olika parametrarna.

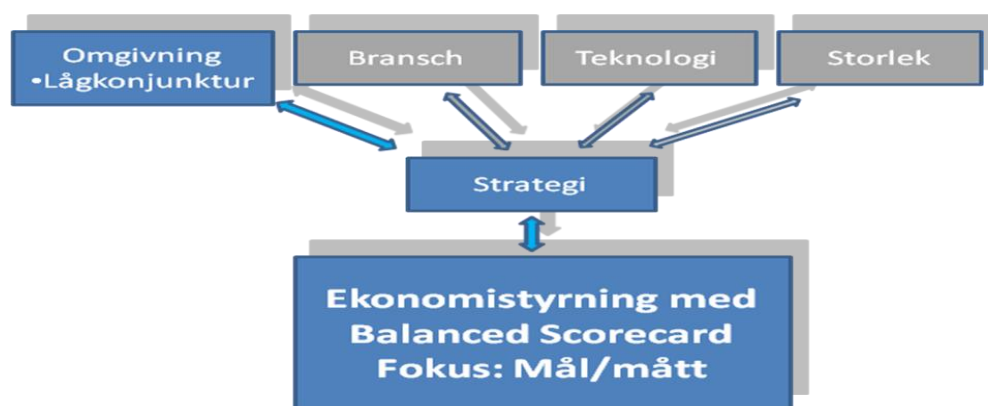
5. ANALYS

Analyskapitlet byggs upp på det empiriska material och den teoretiska referensram som vi använt oss av och sambandet mellan de här delarna, för att skapa förståelse för läsaren om hur vi uppnått vårt syfte. I analysen utgår vi ifrån en analysmodell, som beskriver sambandet mellan den ekonomiska styrningen och situationsfaktorer.

5.1. Vår analysmodell

Vi utgår från Olve och Samuelsons modell på sambandet mellan viktiga situationsfaktorer och den ekonomiska styrningen och förtydligar med att vi i omgivningen enbart ser på situationsfaktorn ”lågkonjunktur”. Därtill koncentrerar vi oss på styrning med BSC, med fokus på mål och mått.

Figur 5.1 Egen analysmodell



Källa: Egenskapat

5.1.1 OMGIVNING

Vad som gör finanskrisen med början vid halvårsskiftet 2008 så speciell är att den slog till snabbt och kom att påverka företag världen över. Eftersom marknader och ekonomier runt om i världen är så sammanlänkade idag, har knappast inget land varit förskonat mot krisen.⁸² Åren innan utmärktes av stigande börskurser, sjunkande räntor och rekordvinster för svenska företag. Denna studie visar att de undersökta företagen inte är något undantag. Omgivningen som en stark situationsfaktor har mer eller mindre påverkat olika branschen på olika marknader. Kinnarps är ett internationellt företag och har märkt av lågkonjunkturen olika beroende på marknad. Det började med en lägre efterfrågan i England och Frankrike redan sommaren 2008. Under hösten 2008 blev det en drastisk nedgång på flera marknader bl.a. Sverige.

Bilbranschen har drabbats hårt av lågkonjunkturen, vilket har lett till att Mecels kunder har varit helt fokuserade på kostnadsnedskärningar. Lågkonjunkturen har påverkat prisnivån på konsultuppdragen negativt och Mecel har varit tvungen att acceptera lägre försäljningspriser till vissa av sina kunder. Det har även varit en tröghet i försäljningen av nya produkter för Mecels del p.g.a. att marknaden har varit fokuserad på sina egna nedskärningar. Mecel har hittills klarat lågkonjunkturen bra och det beror dels på synen på långsiktighet som man med

⁸² Sieps (10-2009)

hjälp av BSC skapat i organisationen och dels på att de har haft en bra kostnadsstruktur och ingen stor dyr administration.

Det är viktigt att kunna kommunicera framgångsrikt när framtiden ser dyster ut och tyder på svårigheter. En av de viktigaste tillgångarna är att ha ett fungerande internt kommunikationssystem.⁸³ ”Communication” har fått större vikt i Mecels strategiska ramverk, vilket vi anser kan vara en bra utgångspunkt för att hantera svårare situationer under en lågkonjunktur.

Branschen som SKF tillhör har varit starkt påverkad av lågkonjunkturen, men SKF har ändå klarat sig bra jämfört med konkurrenter. Anledningen är att de är inriktade mot både fordonsbranschen och övrig industri. De konkurrenter som enbart är nischade mot fordonsbranschen har haft det betydligt tuffare. Konkurrensen på marknaden har hårdnat och flera konkurrenter dumpar priserna, vilket kan bli ett problem långsiktigt.

5.1.2 STRATEGI

Kinnarps använder en strategisk karta med strategiska mål, vilken sedan ligger till grund för BSC. BSC används mer och mer som ett strategiskt verktyg. Strategier och målsättningar har dock inte förändrats på lång sikt på grund av lågkonjunkturen. Under perioden har man däremot fått nya ägardirektiv som utmynnat i ett nytt sätt att se på hur man följer upp verksamheten.

Mecel arbetar med ett strategiskt ramverk på ledningsnivå och här sätts strategiska mål som sedan ligger till grund för BSC.

SKF har vävt in sina strategier i BSC genom att realisera dem i kritiska framgångsfaktorer. Strategin är långsiktig och man anser att den ska klara av att hantera svängningar i konjunkturen.

Alla tre företagen har en långsiktig strategi, vilken man anser inte har påverkats av dagens djupa lågkonjunktur. Utifrån Whittingtons indelning av de olika synsätt som finns inom strategiområdet, stämmer det bra överens med de klassiska teorierna som bl.a. förespråkas av Chandler, Ansoff och Porter, vilka betonar ledningens förmåga att anta strategier som ger maximal vinst med hjälp av en långsiktig planering. Ledningens handlande anses då vara rationellt, objektivt och sekventiellt.

En av huvudtankarna med BSC är att det ska gynna en långsiktig strategi och agerande. Vi kan konstatera att alla tre företagen poängterar den långsiktiga strategin, trots lågkonjunkturen. Vi skulle vilja koppla detta till företagets användning av BSC, men vi påstår inte att det enbart är tack vare BSC som den långsiktiga strategin ligger fast. Det skulle dock kunna vara en bidragande orsak bland flera.

Contingency teorin säger oss att ett företags organisation och styrning påverkas av den situation det befinner sig i. Enligt Controllerhandboken kan ”strategin” vara en situationsfaktor i sig själv, men även ett mellanled mellan t.ex. situationsfaktorn ”lågkonjunktur” och ekonomistyrning. ”Lågkonjunkturen” har i vårt fall inte påverkat företagets långsiktiga strategi, men har den påverkat ekonomistyrningen i stort?

⁸³ Thulimn, Markus; m.fl. (2009)

5.1.3 EKONOMISTYRNING

Har konjunkturförändringen, d.v.s. lågkonjunkturen påverkat våra undersökta företags ekonomistyrning i någon större utsträckning, så att det kan räknas som en situationsfaktor? Kinnarps ekonomistyrning har blivit påverkat på så sätt att de gräver djupare och presenterar mer siffror. Den här effekten är olika beroende på vilken del i koncernen det gäller. Produktionsbolagen har drabbats hårt då volymerna minskat, vilket medfört stort fokus i ekonomistyrningen på volymförändringar. Eftersom det är lågkonjunktur är det också överkapacitet på marknaden, då alla vill täcka sina fabriker, vilket fått till följd att marginalerna har sjunkit. Följden för Kinnarps ekonomistyrning är en mycket stor fokus på volym och likviditet.

För Mecel har målet med effektivisering alltid funnits och det är inte någon skillnad i användningen av de viktigaste nyckeltalen som kundprojekt, försäljningspris och vinst. Styrkortet har inte förändrats, men har kanske blivit viktigare idag för att undvika kortsiktighet.

När det gäller SKF har lågkonjunkturen varit anledningen till att det förra året gjordes justeringar i affärsplanen och dithörande budget flera gånger. I och med att affärsplanen har stark koppling mot BSC gjordes även justeringar där. Lågkonjunkturen har också varit anledningen till att mer fokus har lagts på kapitalbindning i form av både material- och färdigvarulager. Lågkonjunkturen har även medfört att verksamheten stått och stampat mer än normalt och att det tagit längre tid än normalt att få till investeringsmedel.

Om vi utgår från indelningen i traditionella och moderna styrmedel, kan vi konstatera att budget och prognoser fortfarande används i stor utsträckning, men det är framför allt prognoserna som har ökat i betydelse under lågkonjunkturen. Flera revideringar av budgeten görs med nya prognoser som underlag (SKF) alternativt anses budgeten alltför föråldrad för att styra mot och verksamheten styrs i själva verket med prognoser (Mecel). I ett av företagen (Kinnarps) har dock budgeten fått större betydelse och blivit mer styrande. En tätare och mer konsoliderad uppföljning sker för att ledningen ska kunna agera tidigt. Försäljningsprognoser börjar även få en ökad betydelse. Det går dock inte att dra några raka paralleller till att denna utveckling på Kinnarps är styrd av lågkonjunkturen, då man under samma period har gjort en omorganisation.

Att två av våra undersökta företag i själva verket styr verksamheten på prognoser istället för budget ligger i linje med den trend bland svenska företag som visar på ett missnöje med budgetarbetet, vilket gjort att budgeten blivit enklare, mindre detaljerad och även omfattar andra perioder än räkenskapsåret. Vi tror oss se ett samband mellan den upplevda osäkerheten gällande marknad och försäljning i en lågkonjunktur och tendensen till att prognoser får större betydelse.

En studie som gjordes 1990 visade att ”osäkerhet” som en contingencyfaktor bidrog till en hårdare budgetstyrning. Vårt resultat är dock inte helt entydigt huruvida lågkonjunkturen bidrar till en hårdare budgetstyrning eller inte. För SKF tolkar vi det som att både budget och prognoser bidrar till en hårdare styrning, medans budgeten för Mecel anses för föråldrad att styra verksamheten på under budgetåret. Att budgeten blivit mer styrande på Kinnarps drar vi som nämnts tidigare inga entydiga paralleller till lågkonjunkturen då man gjort en omorganisation.

I en studie av Gyllberg och Svensson drogs slutsatsen att budgeten inte kan fånga förändringar i omgivningen. Vår studie är ett exempel på detta, då både Kinnarps och SKF har

varit tvungna till justeringar av budgetarna under budgetåret. Indikationen till justeringarna har kommit från andra ”system för prognoser” för informationshantering gentemot företagens säljbolag, system som även ligger utanför BSC.

Av de **moderna styrmedlen** använder våra undersökta företag BSC, som också har varit utgångspunkten för denna studie.

5.1.4 BSC

Det balanserade styrkortet kom till som modell då det blev nödvändigt för företagen att kunna fokusera långsiktigt. Grundstyrkortet är uppbyggt kring fyra processer och styrkortet utgår från företagets övergripande vision och strategier. De ursprungliga perspektiven är det finansiella, kund-, process- samt lärande perspektivet. Företagen som vi har intervjuat har idag utvecklat styrkortet så det passar just deras företag.⁸⁴

Både SKF och Kinnarps har utgått från det ursprungliga balanserade styrkortet och använder det på flera nivåer inom företaget.

Mecel har utgått från Service managementmodellen som bygger på de fem armarna Marknadsegment, Servicekoncept, Service leveranssystem, Image, kultur och filosofi. Mecel har utvecklat denna modell och använder den idag som ett balanserat styrkort.⁸⁵ Styrkortet presenteras för hela organisationen, men är inte nedbrutet. Mecel använder inte finansiella mått i BSC, utan det balanserade styrkortet används som ett komplement.

Lågkonjunkturen har inte påverkat företagets användande av det balanserade styrkortet och det är fortfarande ett hjälpmedel för att motverka kortsiktighet. I själva styrkortet har ingående mått, mål och värden justerats för både Kinnarps och SKF. Detta tyder på att företagen behandlar styrkortet som något de är beredda att ändra på om verkligheten förändrats.

I Mecel's fall har inte styrkortet förändrats, men å andra sidan har de en klar strategi om att utveckla kompetensen hos medarbetarna för att motverka kortsiktighet.

För Kinnarps har lågkonjunkturen mestadels medfört att förändringar skett på aktivitetsnivå genom att vissa aktiviteter har stoppats eller flyttats längre fram i tiden såvida de inte har varit affärskritiska. Generellt har produktutvecklingsprojekt prioriterats, medan högriskprojekt har plockats bort.

För SKF gjordes justeringar för parametern produktivitet, eftersom ”stoppdagar” påverkar parametern som i sin tur gjorde parametern ointressant. I samband med lågkonjunkturen lades även mer fokus på kapitalbindning genom att minska materialvarulager och färdigvarulager. Generellt har SKF kommit till insikt om att det inte är resultatet som är viktigast utan att aktiviteterna i styrkortet blir utförda, vilket i slutändan leder till att de når sina mål.

Styrkortet skall motverka kortsiktighet, men artikeln menar att det inte finns något som pekar på att det verkligen motverkar kortsiktighet bara för att de finansiella målen hänger samman med övriga mål.⁸⁶ Samtliga företag vi intervjuat använder BSC för att motverka kortsiktighet och tycker att det fungerar bra.

⁸⁴ Kaplan R.S. & Norton D. P. (1999)

⁸⁵ Normann R. (2000)

⁸⁶ Johanson, U., Skoog, M., Backlund, A., Almqvist, R. (2006)

5.1.5 MÅL OCH MÅTT

Kinnarps beskriver sina mått i termer av utfallsmått och drivande mått och anser att utfallsmåtten inte driver verksamheten framåt, varför man arbetar mycket med att få fram drivande mått såsom t.ex. viktade affärsmöjligheter i säljorganisationen. Det stämmer överens med vad Merchant och Van der Stede anser då de säger att det ofta är de drivande måtten som är indikatorer på framtida finansiella resultat.⁸⁷

En av grundtankarna med BSC var att komplettera den finansiella styrningen med icke-finansiella styrtalet, som tog sin utgångspunkt i företagets strategi. Tanken var även att på så sätt komma bort ifrån ett alltför kortsiktigt tänkande. Hur agerar våra företag? Alla tre företagen använder både finansiella och icke-finansiella nyckeltal i sin styrning. För Kinnarps har nyckeltalen självfinansieringsgrad och räntetäckningsgrad fått större betydelse gentemot utomstående finansiärer under lågkonjunkturen. För Kinnarps interna styrning har marginalen blivit viktigare, mätt på kundsegment och olika produkter för att säkerställa att man säljer det som ger bäst lönsamhet. Det är alltså finansiella nyckeltal som har fått större betydelse för Kinnarps. Vi anser att det tyder på ett mer kortsiktigt fokus.

De tre nyckeltal som Mecel uppger är viktigast oberoende av konjunkturen är alla finansiella, antalet sålda ingenjörstimmar per kundprojekt, försäljningspris och vinst. Vår uppfattning är att man styr på de finansiella måtten och att deras styrkort mer ses som ett komplement. Mecels modell, vilken vi anser i grunden är en utveckling av Service modellen, saknar helt det finansiella perspektivet. Att man inte har integrerat det finansiella i modellen och därmed fått en helhetsbild, skulle kunna vara en anledning till varför man enbart poängterar att det är de finansiella nyckeltalen som är viktigast.

Mecel har ända sedan 2004 haft ett spartryck på sig från ägarna och därför fokuserat på effektivisering. Någon förändring kopplat till lågkonjunkturen när det gäller användningen av nyckeltalen går inte att se. Förutom det rent finansiella har en ökad kompetens alltid varit viktigast för Mecel. Därefter nämner man skapandet av fler kanaler till kunder.

Av våra tre företag har nyckeltalen påverkats mest hos SKF LB fabriken.

Under lågkonjunkturen har LB fabriken fått ett ledningsdirektiv, 3C (Cash, Customer och Cost), vilket fokuserar på att minska på varulager som binder kapital, uppvakta kunder och bibehålla marknadsandelar samt hålla nere på kostnaderna. LB fabriken utarbetade en lista med 150 aktiviteter som skulle genomföras, vilken var helt frikopplad från nyckeltalen och aktiviteterna i BSC. Däremot har LB fabriken plockat bort nyckeltal från BSC. En av parametrarna, produktivitet, har helt tagits bort från BSC inklusive dess nyckeltal, eftersom målet i och med nedskärningarna inte var i samklang med de åtgärder som vidtogs på grund av ledningsdirektivet såsom stoppdagar/minskad arbetstid.

I Kald & Nilssons studie från år 2000 konstaterade de en ökning av prestationsmått på grund av en ökad konkurrens på marknaden. Vi kan dock inte se någon motsvarande ökning hos våra företag på grund av lågkonjunkturen. Kinnarps och Mecel har inte förändrat antalet på grund av lågkonjunkturen och SKF LB fabriken har istället minskat på antal nyckeltal.

⁸⁷ Merchant K.A. & Van der Stede W.A (2007)

5.1.6 VIKTNING

Vi bad våra respondenter att vikta betydelsen av måluppfyllelse för respektive perspektiv i sitt BSC mot varandra, för att på ett tydligt sätt visa hur stor vikt det finansiella har i förhållande till de övriga icke-finansiella perspektiven. I alla våra undersökta företag kan vi se att en förändring har skett sedan lågkonjunkturen för vilka mål som anses viktigast att leva upp till.

För Kinnarp var vikten av måluppfyllelse inom respektive område år 2007 ungefär jämbördig. Sedan dess har det skett en förskjutning och både det finansiella och kundperspektivet betonas mer, vilket även är en trend som man tror kommer att hålla i sig de närmsta två åren. På en 100 gradig skala står det finansiella perspektivet dock enbart för 30 % idag. En förklaring till att de icke-finansiella perspektiven står för 70 % kan vara att Kinnarps har arbetat med BSC sedan 1999 och tankarna med att fokusera på alla perspektiv för att uppnå långsiktig tillväxt genomsyrar hela företaget. Lärandeperspektivet har under samma period fått mindre betydelse från 20 till 10 %.

Tabell 5.1 Kinnarps LB fabriks viktning av måluppfyllelse för perspektiven i BSC

| KINNARPS | Dec 2007 | Dec 2009 | Dec 2011 |
|-------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Finansiellt perspektiv | 25 | 30 | 30 |
| Kundperspektiv | 30 | 35 | 35 |
| Processperspektiv | 25 | 25 | 25 |
| Lärande perspektiv | 20 | 10 | 10 |

Källa: Respondentens svar från Kinnarps AB

Mecel har valt att inte ta med något finansiellt perspektiv i sin modell. De finansiella målen är och har alltid varit viktigast. Under intervjun betonar Mecel att utveckling av ingenjörerna (Competencies´n processes) är en viktig del i företaget strategi. Perspektivet värderas också högt med 30 % oberoende av när i tiden. Ett område som har fått större betydelse är produktutvecklingen (Products´n services) 30 % och det anses få ännu större betydelse ett par år fram i tiden. Mecel har betonat att den interna kommunikationen har blivit viktigare, från 5 till 10 % och man tror att det kommer att hålla i sig. Vad som däremot inte har lika stor betydelse idag är ”Customer market” och ”Employment, culture, philosophy”.

Den viktförskjutning som har skett beror inte enbart på konjunkturen, utan orsaken är mer komplex och handlar mer om strategiska satsningar på produktutveckling.

Tabell 5.2 Mecels viktning av målpuppfyllelse för perspektiven i BSC

| MECEL | 2007 | 2009 | 2011 |
|--|-------------|-------------|-------------|
| Customer market | 30 | 25 | 20 |
| Products 'n services | 25 | 30 | 35 |
| Competencies 'n processes | 30 | 30 | 30 |
| Employment, culture, philosophy | 10 | 5 | 5 |
| Communication | 5 | 10 | 10 |

Källa: Respondentens svar från Mecel

SKF fokuserar på grund av lågkonjunkturen mer på att nå ut till kund jämfört med åren innan, 40% mot tidigare 15%. Detta görs på bekostnad av processutvecklingen, från 40% till 15%, men redan om två år tror man att tyngdpunkten har förskjutits till 35%. Om två år tror vår respondent att konjunkturen har vänt och att parametrarna därför har blivit mer likvärdiga.

Att processperspektivet fått mindre betydelse beror på att en parameter plockats bort och dithörande prestationsmått.

Tabell 5.3 SKF LB fabriken viktning av målpuppfyllelse för perspektiven i BSC

| SKF | Dec 2007 | Dec 2009 | Dec 2011 |
|--------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Customer | 15 | 40 | 20 |
| Process | 40 | 15 | 35 |
| Employee | 20 | 20 | 20 |
| Shareholder | 25 | 25 | 25 |

Källa: LB fabriken controller

I vår analys hade vi önskat att vi kunde dra paralleller mellan företagen. Eftersom de har helt olika tillämpning av BSC är det tyvärr inte möjligt. Kinnarps kan sägas använda sig av ett klassiskt utformat BSC med tillhörande perspektiv. SKF har inget renodlat finansiellt perspektiv, utan de finansiella nyckeltalen återfinns i både ”Process” och ”Shareholder”. Mecel har slutligen sina finansiella nyckeltal helt utanför BSC.

Vi har även blivit medvetna om att viktningen inte enbart beror på konjunkturen. Hur man ser på dessa frågor är t.ex. mer kopplat till strategi, utvecklingsmässigt var organisationen befinner sig samt individen. Hade någon annan i ledningen gjort viktningen, hade det kanske blivit annorlunda. Vi upplevde även ett motstånd mot att vikta perspektiven mot varandra. En möjlig orsak kan vara att man inte ser på verkligheten på det sättet.

6. SLUTSATS

I kapitlet behandlar vi vad vår studie har resulterat i. Här sammanfattas de slutsatser som vi har kommit fram till. I kapitlet presenteras även våra förslag på vidare studier.

Vårt syfte med denna studie har varit att beskriva ledningens uppfattning om hur företagets ekonomistyrning påverkats av den senaste drastiska konjunkturförändringen. Därtill har vi beskrivit och resonerat kring hur företagets syn på prestationsmått förändrats under lågkonjunkturen. Ett delsyfte har varit att beskriva hur ledningen definierat företagets styrverktyg, vilket kommunicerar de icke-finansiella målen och i teorin benämns Balanced Scorecard.

Våra studerade företag har alla blivit påverkade av den rådande lågkonjunkturen rent försäljnings- och lönsamhetsmässigt och det har i samtliga företag inneburit kostnadsbesparingar och nedskärningar. För konsultföretaget Mecel är dock besparingarna inte kopplade till lågkonjunkturen, utan till ett besparingsdirektiv från moderbolaget sedan flera år tillbaka. Nämnas bör även att alla tre företag anser att de har klarat sig bättre än sina konkurrenter.

I vår analys har vi använt oss av Olve och Samuelsons modell där strategin fungerar som ett filter mellan omgivningen och ekonomistyrningen och på så sätt påverkar ekonomistyrningens utformning och användning. Våra respondenter har varit tydliga med att poängtera att den långsiktiga strategin ligger fast trots lågkonjunkturen.

I våra tre studerade företag används budget och prognoser i stor utsträckning. I vår studie tycker vi oss se en tendens att styrningen med prognoser har fått större betydelse under lågkonjunkturen, men det är en tydlig skillnad mellan företagen. Kinnarps framstår fortfarande som mest budgetstyrda medan Mecel styr verksamheten med hjälp av prognoser. För SKF är budgeten grunden i styrningen, men under budgetåret är man starkt beroende av volymprognoser.

Begreppet ”Balanserat styrkort” har fått ett stort genomslag och kan anses vara en global succé ur ett spridningsperspektiv.⁸⁸ Det går även trender i användandet av olika managementmodeller⁸⁹. Två av våra undersökta företag har utgått från den ursprungliga modellen som Kaplan & Norton benämnde ”Balanced Scorecard” och har anammat samma synsätt, uppbyggnad och arbetssätt som grundarna avsåg. Mecel har däremot utgått från en Service Managementmodell som presenterats av Richard Norman och kombinerat den med idéer och arbetssätt från det balanserade styrkortet. En väsentlig skillnad är dock att det finansiella perspektivet helt saknas och ”styrkortet” enbart är ett komplement till den finansiella styrningen.

Prestationsmåttens betydelse har varit ett delområde i vår studie. Att intresset för icke-finansiella mått har ökat sedan 90-talet är allmänt känt. Våra studerade företag använder också ett flertal icke-finansiella mått i sin styrning. Att det trots allt är de finansiella måtten som har störst betydelse idag tycker vi oss kunna se, även om det skiljer på vilka prestationsmått som poängteras.

Under studiens gång har vi insett att det finns en svårighet i att isolera en enskild faktor såsom konjunkturförändringens påverkan på ekonomistyrningen. Det kan finnas andra

⁸⁸ Ax och Björnenak (2005)

⁸⁹ Røvik K.A. (2008)

situationsfaktorer som även har påverkat företagens ekonomistyrning som t.ex. ägarförhållandet i Mecels fall och omorganisationen hos Kinnarps.

I vår analys hade vi önskat att vi hade kunnat dra paralleller mellan företagen. Eftersom de hade helt olika tillämpning var BSC var det tyvärr inte möjligt. Kinnarps hade ett klassiskt utformat BSC med tillhörande perspektiv. SKF hade inget renodlat finansiellt perspektiv, utan de finansiella nyckeltalen återfanns i både "Process" och "Shareholder". Mecel hade slutligen de finansiella nyckeltal helt utanför BSC. Vi kan se att en förändring har skett vad gäller betydelsen av måluppfyllelse för respektive perspektiv i våra tre olika företag. Vi kan dock inte ge en entydig förklaring på "varför" då vi har blivit medvetna om att viktningen inte enbart beror på konjunkturen. Hur man ser på dessa frågor är t.ex. mer kopplat till strategi, utvecklingsmässigt var organisationen befinner sig samt individen.

6.1 Reflektion kring vårt val av metod

Vid valet av metod utgick vi ifrån företag som angav att de använde sig av BSC i sin ekonomistyrning. Det visade sig att olika begrepp kan tolkas på olika sätt. Ett av våra företag använde sig egentligen av en annan modell, men hade anpassat modellen och angav att det var ett styrkort. Detta har fått till följd att vi inte har kunnat göra den viktning, som vi avsåg göra mellan det finansiella och övriga icke-finansiella perspektiven i BSC.

6.2 Förslag på fortsatta studier

- Vår studie har handlat om hur en konjunkturförändring, i detta fall lågkonjunkturen, har påverkat ekonomistyrningen. Att göra en liknande studie i en högkonjunktur med samma urval hade varit intressant.
- Ett annat område vi finner intressant är att studera om företag som använt BSC under lågkonjunkturen klarat sig bättre än andra företag, som inte har BSC.
- Undersöka företag i samma bransch som använder BSC för att se hur BSC kan tillämpas och hur det är strukturerat. Går det mode i användandet?

7. KÄLLFÖRTECKNING

BÖCKER:

Andersén IB (1998): *Den uppenbara verkligheten, val av samhällsvetenskaplig metod*, Lund: Studentlitteratur

Anthony, R.N. & Govindarajan, V (2007): *Management control systems*. New York: McGraw-Hill inc.

Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay (2001): *Management control systems*, Boston: McGraw

Ask, Urban & Ax, Christian (1997): *Produktkalkylering i litteratur och praktiken*, Göteborg

Ax, C., Johansson, C & Kullvén, H (2005): *Den nya ekonomistyrningen*, Malmö: Liber Ekonomi.

Ax, C., Johansson, C & Kullvén, H (2009): *Den nya ekonomistyrningen*, Malmö: Liber AB.

Bruzelius. L.H. & Skärvad P.H. (2000): *Integrerad organisationslära*, Lund: Studentlitteratur

Darmer P. & Freytag P.V. (1995): *Företagsekonomisk undersökningsmetodik*, Lund: Studentlitteratur

Jacobsen D.I. (2002): *Vad, hur och varför: Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Lund: Studentlitteratur

Johanson, U., Skoog, M. (2007): *Verksamhetsstyrning – för utveckling förbättring och förändring*, Malmö: Liber

Kaplan R.S. & Norton D. P.(1999):*The Balanced Scorecard - Från strategi till handling*, Oskarshamn: AB Primo

Lindvall J (2001): *Verksamhetsstyrning: från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, Lund: studentlitteratur

Lundahl U, Skärvad P-H (1999): *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, studentlitteratur.

Merchant K.A. & Van der Stede W.A (2007): *Management Control Systems. Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, England, Pearson Education Limited.

Nilsson F. & Rapp.B (2004): *Understanding Competitive Advantage – the Importance of Strategic Congruence and Integrated Control*. Springer, Heidelberg.

Normann R (2000): *Service Management ledning och strategi i tjänsteproduktionen*, Liber AB.

Olve, N.G., Sjöstrand, A. (2006): *Balanced scorecard*, England: Capstone Publishing

Olve, N-G, Petri, C-J., Roy J & Roy S (2003): *Framgångsrikt styrkortsarbete – Metoder och erfarenheter*. Malmö: Liber Ekonomi.

Olve, N-G, Roy J & Wetter M (1997): *Balanced Scorecard i svensk praktik*. Malmö: Liber Ekonomi.

Olve, N-G. & Samuelson L. A (2008): *Controllerhandboken*, Malmö: Liber.

Pfeffer. J & Sutton.R.I (2001): *Att veta men inte göra: Hur man överbrygger klyftan mellan kunskap och handling*. Stockholm: Svenska förlag.

Whittington R (2002): *Vad är strategi – och spelar det någon roll?* Malmö: Liber AB

RAPPORTER OCH ARTIKLAR:

Bjornenak, T., (2005): *Bundling and Diffusion of Management Accounting Innovations – the Case of a Balanced Scorecard in Sweden*. Management Accounting Research, Vol.16, Issue 1, sid 1-20.

Chenhall R. H. & Morris D (1986): *The impact of Structure, Environment, and Independence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems*. The Accounting Review, 61, januari: 16-36.

Ezzamel M (1990): *The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics*. Management Accounting Research, 1: 181-197.

Gong M.Z & Tse M.S.C (2009): *Pick, Mix or Match? A discussion of theories for Management Accounting Research*, Journal of Accounting – Business and Management, vol 16, nr 2, 54-66.

Govindarajan V (1984): *Appropriateness of Accounting Data in Performance evaluation: an Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable*. Accounting, Organizations and Society, 125-135.

Hayes D. C. (1977): *The Contingency Theory of Managerial Accounting*. The Accounting Review 52, No 1: 22-39

Ittner C.D & Lacker D.F & Randall T (2003): *Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms*

Johansson, U., Skoog, M., Backlund, A., Almqvist, R. (2006) *Balancing dilemmas of the balanced scorecard*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 19, nr 6, sid 842-857.

Johansson. C, Nilsson. G, Nilsson J & Samuelson LA (1997): *Ekonomistyrning i svenska börsföretag*, EFI Research Paper, Nr 6575, Stockholm

Johnson, H. T., & Kaplan, R.S. (1987): *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kald.F & Nilsson.F (2000): *Performance Measurement At Nordic Companies*, European Management Journal 18, 1 februari.

Kaplan R. S & Norton D. P (1992): The *Balance Scorecard – Measures That Drives Performance*. Harvard Business Review, januari-februari, sid 71-79

Norreklint, H. (2000): *The Balance on the Balance Scorecard – a Critical Analysis of some of its Assumptions*. Management Accounting Research, Vol.11, Issue 1, Sid 65-88.

Reid, Gavin C& Julia A. (2000), *The impact of contingencies on Management Accounting System Development*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=247028

Ross A (1995): *Job Related Tension, Budget Emphasis and Uncertainty*. Management Accounting Research, 6: 1-11.

Sieps (10-2009) http://www.sieps.se/files/download-document/564-2009_10_epa.html

Waterhouse J. H. & Tiessen P. (1978): *A Contingency Framework for Management Accounting System Research*. Accounting, Organizations and Society, 3, Nr 1: 65-76

UPPSATSER/AVHANDLINGAR:

Andersson, Maria & Eliasson, Hanna, Magisteruppsats, Högskolan i Kalmar; (2009): *Grus i maskineriet: en fallstudie av lågkonjunkturen påverkan på Scania*.

Grujovic, D. & Ström, A. Kandidatuppsats; Handelshögskolan i Göteborg; (2008) *Budget och budgetprocessens förändringar under en ekonomisk kris*.

Johansson. K & Rydström, Magisteruppsats; Handelshögskolan i Göteborg; (2009): *Finanskris! Så påverkas företagens ekonomistyrning*.

Rreskoug, Beata; m.fl. magisteruppsats, Lunds Universitet; (2004): *Budgetering och Contingency Theory*.

Gyllberg, Henrick & Svensson, Lars; Doktorsavhandling vid Lunds Universitet(2002): *Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrningssystem*.

Mårtensson, M. Doktorsavhandling vid Ekonomihögskolan i Mälardalens högskola; (2007): *Drömmar om något bättre*.

Bilaga 1 Intervjuguide

Intervjuguiden tar upp frågeområden som berördes under intervjuerna.

Företaget och organisationen

- Respondentens befattning, ansvarsområde, hur länge har man haft den befattningen?
- Organisation?
- Antalet anställda?

Berätta om er ekonomistyrning med balanserat styrkort

- Hur ser designen ut
- Indelning. Hur visas det schematiskt?
- Finns styrkort på olika nivåer i företaget
- Användning
- Tolkning av ”balans”

Används något mer styrverktyg för ekonomistyrningen parallellt?

- Budget
- Prognoser
- Övrigt

Hur har lågkonjunkturen i allmänhet påverkat er ekonomistyrning

Mål och prestationsmätt

- Mål i de olika perspektiven?
- Förändring av mål/mått?
- Nyckelmått för de olika perspektiven?
- Förändring av nyckelmått?
- Mål och mått utöver vad som återfinns i BSC, som är av betydelse för ekonomistyrningen?

Viktning av mål /mått

- På en skala där summan av mål och mått blir 100%, hur viktas du betydelsen av målluppfyllelse mellan de olika mål-områdena idag?
- Om du skulle ha gjort samma viktning för 2 år sedan, hur skulle den då ha sett ut?
- Hur tror du att en liknande viktning om 2 år skulle se ut?