



UNIVERSITY OF GOTHENBURG
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

New Public Managements drivkraft till frivilliga upplysningar i årsredovisningar

*En jämförelsestudie av upplysningar om Balanserat Styrkort
bland adoptörer i offentlig och privat sektor*

Kandidatuppsats
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Företagsekonomiska Institutionen
Höstterminen 2012

Handledare: Christian Ax
Elin Larsson
Författare: Carin Enocson
Sofie Gydell

FÖRORD

Vi vill rikta ett tack till våra handledare Christian Ax och Elin Larsson. Er vägledning genom litteraturområdet och era synpunkter har varit mycket värdefulla för arbetet med denna uppsats. Vi vill även tacka de verksamheter som hjälpt oss att få fram årsredovisningar vid behov.

Göteborg 2013-01-14

Carin Enocson

Sofie Gydell

SAMMANFATTNING

*Kandidatuppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet,
Redovisning och Ekonomistyrning, Hötterminen 2012*

Författare: Carin Enocson och Sofie Gydell

Handledare: Christian Ax och Elin Larsson

Titel: New Public Managements drivkraft till frivilliga upplysningar i årsredovisningar – En jämförelsestudie av upplysningar om Balanserat Styrkort bland adoptörer i offentlig och privat sektor

Bakgrund och problem: Kritiken mot en alltför byråkratisk och ineffektiv offentlig sektor ledde till att New Public Management växte fram i Sverige i slutet på 1980-talet. Detta innebar stora förändringar, med fokus på bl.a. kostnadskontroll och resultatmätning för att öka effektiviteten. Verksamheterna adopterade även ekonomistyrningsmodeller som ursprungligen utvecklats för den privata sektorn. Vissa offentliga verksamheter, inte minst sjukvården, har varit och är än idag utsatta för finansiella problem, ökad konkurrens och allmänhetens krav på bättre kvalitet. För dessa verksamheter kan det därför finnas en större drivkraft att kommunicera interna processer, påvisa progressivitet och ett agerande som stämmer överens med samhällets normer och värderingar. Ett sätt för verksamheterna att förmedla information om det arbete som föregår är då exempelvis genom frivilliga upplysningar i årsredovisningar.

Syfte: Syftet med denna studie är att undersöka vad som kan styra verksameters benägenhet att frivilligt rapportera om interna processer. För att undersöka detta har en jämförelse gjorts mellan offentlig och privat sektor, med underliggande syfte att studera om New Public Management kan vara en drivkraft till frivillig rapportering. Studien ämnar följaktligen öka kunskapen om frivillig rapportering om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar.

Metod: För att besvara forskningsfrågan undersöks årsredovisningar rapporterade för tidsperioden 2000-2011 för tio privata och tio offentliga verksamheter. Ekonomistyrningsinnovationen balanserat styrkort används som undersökningsobjekt för att studera respektive sektors benägenhet att lämna frivilliga upplysningar.

Slutsatser: NPM har en drivkraft som gör att offentliga verksamheter är mer benägna att frivilligt rapportera om ekonomistyrningsinnovationer än privata verksamheter, åtminstone vad gäller balanserat styrkort. Vidare framkommer att verksamheter inom landsting/region lämnar överlägset flest upplysningar inom den offentliga sektorn och att det därför huvudsakligen är dessa verksamheter som bidrar till resultatets utfall.

Förslag till fortsatt forskning: För framtida forskning vore det intressant med en kvalitativ undersökning som beskriver vad de olika sektorerna upplyser om när de skriver om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningarna. Det vore även intressant att göra en liknande kvantitativ studie där fler ekonomistyrningsinnovationer, som t.ex. Lean, beaktas för att se om resultatet då ter sig annorlunda. Ett annat förslag är att göra en djupgående studie av enbart offentlig sektor och studera skillnader mellan stat, landsting/regioner och kommuner.

Nyckelord: New Public Management, årsredovisningar, frivilliga upplysningar, ekonomistyrningsinnovationer, balanserat styrkort, offentlig sektor, privat sektor

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	7
1.1 Bakgrundsbeskrivning.....	7
1.2 Problemdiskussion.....	7
1.3 Frågeställning	9
1.4 Syfte.....	9
2. TEORETISK REFERENSRAM	11
2.1 Offentlig sektor	11
2.1.1 Offentliga sektorns arbetsuppgifter	11
2.2 New Public Management	12
2.3 Frivilliga upplysningar.....	13
2.4. NPM och frivilliga upplysningar.....	13
3. METOD	15
3.1 Studiens utformning.....	15
3.2 Årsredovisningar som informationskanal.....	16
3.3 Valet att undersöka upplysningar om Balanserat Styrkort.....	16
3.4 Vald tidsperiod för studien.....	16
3.5 Urval	17
3.5.1 Urval privat sektor.....	17
3.5.2 Urval offentlig sektor	17
3.5.3 Utvalda undersökningsobjekt	18
3.6 Datainsamling	18
3.6.1 Sökmall.....	19
3.6.2 Klassificering av träffar	20
3.6.3 Irrelevanta träffar.....	20
3.7 Innehållsanalys	21
3.7.1 Studiens sätt att hantera adoption av styrkort.....	21
3.8 Dataanalys	22
4. EMPIRISK SAMMANSTÄLLNING	23
4.1 Schematisk översikt av sammanställd data	23
4.2 Aggregerad topplista	25
4.3 Genomsnitt på sektornivå.....	27
4.4 Sektorernas upplysningskurvor	27
4.5 Jämförelse efter uppdelning av offentlig sektor	27

4.5.1 Statliga verksamheter i jämförelse med privata	28
4.5.2 Landsting/regionala verksamheter i jämförelse med privata.....	28
4.5.3 Kommunal verksamhet i jämförelse med privat	29
5. DISKUSSION OCH SLUTSATS.....	30
5.1 Studiens bidrag till litteraturen och förslag till fortsatt forskning	31
LITTERATURLISTA	32

Figurförteckning

Figur 2.1: Statens, landstingens och kommunernas respektive arbetsuppgifter	11
Figur 3.1: Studiens utformning	15

Tabellförteckning

Tabell 3.1: Utvalda verksamheter.....	18
Tabell 3.2: Sökmall.....	19
Tabell 4.1: Schematisk framställning av resultatet.....	24
Tabell 4.2: Aggregerad topplista.....	26
Tabell 4.3: Medelvärden för respektive sektor och år	27
Tabell 4.4: Statliga verksamheter i jämförelse med privata	28
Tabell 4.5: Landsting/regionala verksamheter i jämförelse med privata.....	28
Tabell 4.6: Kommunal verksamhet i jämförelse med privata	29

Diagramförteckning

Diagram 4.1: Utvecklingskurvan för upplysningar om styrkort i årsredovisningarna för respektive sektor	27
--	----

1. INLEDNING

I första kapitlet presenteras bakgrunden till uppsatsämnet. Vidare förs en problemdiskussion som sedan mynnar ut i uppsatsens frågeställning, varpå studiens syfte fastställs. Slutligen återfinns en disposition av uppsatsen för att ge läsaren en översikt av studien.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Verksamheter i offentlig sektor har under de senaste decennierna genomgått stora förändringar som kommit att kallas för New Public Management (NPM) (Hook, 1995). Drivkraften till förändringarna har varit en allt för stor och tungrodd offentlig sektor där hierarkiska och byråkratiska organisationer orsakat ineffektivitet (Olson, Guthrie & Humphrey, 1998; Power, 1999). För att motverka detta började idéer från den privata sektorn användas, vilket resulterade i nedskärningar av offentliga utgifterna genom bl.a. försäljning av offentliga tillgångar. Vidare riktade verksamheterna större fokus mot kostnads kontroll och resultatmätning för att öka effektiviteten (Olson, Guthrie & Humphrey, 1998). Offentliga sektorns finansiella rapporteringssystem förändrades också genom att periodiserad redovisning började användas inom statliga verksamheter. NPM gav även upphov till en mer företagslik organisering. Denna organisationsförändring ledde till att komplexiteten kring offentliga verksamheter ökade och därmed omgivningens behov av information angående verksamhetens struktur och aktiviteter. Detta är bl.a. en av orsakerna till det ökade behovet av transparens mellan offentliga verksamheter och allmänheten. Ett sätt att minska informationsasymmetrin är att lämna frivilliga upplysningar i årsredovisningar (Herawaty & Hoque, 2007)

En annan förändring som NPM medförde var adoption av marknadsmodeller som ursprungligen härstammar från den privata sektorn, såsom ABC kalkylering, Lean och balanserat styrkort (Lapsley & Wright, 2004; Leankomman, 2012). Balanserat styrkort (fortsättningsvis benämnt styrkort) är en management modell som fått stor spridning inom såväl privat som offentlig sektor. Styrkort introducerades av Kaplan och Norton (1996) i början av 1990-talet och är en modell för att integrera företagets strategi och vision med den operativa verksamheten. Skaparna av modellen ansåg att det fanns brister i att enbart se på finansiella prestationsmått, då de beskriver redan inträffade händelser. För att få en balanserad bild av företaget menar Kaplan och Norton att det är viktigt att även beakta icke-finansiella prestationsmått, såsom t.ex. kundnöjdhet, personalomsättning och tidseffektivisering. Detta är en av anledningarna till att modellen även blivit populär inom icke-vinstdrivande organisationer, däribland inom den offentliga sektorn (Olve et al, 1999; Ax & Kullén, 2011).

1.2 Problemdiskussion

Som framgår av bakgrundsbeskrivningen har konceptet NPM vuxit fram, vilket inneburit stora förändringar inom offentlig sektor. Sättet att bedriva offentliga verksamheter har börjat likna vinstdrivande organisationer, genom adoption av privata modeller och en mer marknadsorienterad styrning (Olson, Guthrie & Humphrey, 1998). Med dessa förändringar som utgångspunkt är det således intressant att studera huruvida NPM även är en drivkraft till att frivilligt rapportera om arbete med ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar, och på så sätt kommunicera engagemanget till olika intressenter.

Som tidigare nämnt har styrkort blivit populärt inom såväl privat som offentlig sektor och det har gjorts jämförande studier som undersöker adoption av styrkort inom sektorerna (Ax & Kullvén, 2011; Andersson & Ericsson, 2002; Ahlkvist & Jörvall, 2008). Däremot finns det, enligt vår kännedom, inga studier som jämför sektorernas benägenhet att frivilligt rapportera om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar. Det frekventa användandet av styrkort som ekonomistyrningsinnovation gör modellen lämplig för undersökning av detta.

Det finns flera tänkbara sätt att undersöka benägenheten att lämna frivilliga upplysningar. Ett alternativ är att studera *om* offentliga verksamheter lämnar fler frivilliga upplysningar om ekonomistyrningsinnovationer än privata verksamheter. Ett annat alternativ är att studera *hur mycket* respektive sektor upplyser om innovationer. En tredje metod är att kvalitativt undersöka *vad* verksamheter i respektive sektor skriver om när de frivilligt rapporterar om ekonomistyrningsinnovationer. Denna studie ämnar undersöka de kvantitativa metoderna; alltså om offentliga verksamheter upplyser mer om ekonomistyrningsinnovationer än privata, och hur mycket sektorerna upplyser. För att kunna besvara vad sektorerna skriver om när de frivilligt rapporterar om ekonomistyrningsinnovationer, krävs kännedom om upplysningarnas tillgänglighet och förutsätter på så sätt den kvantitativa studiens underlag. På grund av den begränsade tidsramen är det endast de kvantitativa fokuset som blivit ändamål för denna studie.

Att göra en kvantitativ studie är intressant eftersom mängden upplysningar kan ses som en indikation på hur viktiga upplysningarna anses vara för verksamheten, och det visar även hur mån man är att kommunicera engagemanget till berörda intressenter. Att producera årsredovisningar är kostsamt och det råder konkurrens om utrymmet i rapporten. Mängden upplysningar som tilldelas ett ämne återspeglar således dess relativa betydelse (Ax & Marton, 2008). Det finns olika kanaler genom vilka verksamheter kan kommunicera med externa intressenter. Konferenser, artiklar och reklam är exempel på sådana kanaler, liksom årsredovisningar som denna studie ägnas åt. Ax och Marton (2008) menar att årsredovisningar är viktiga dokumentet genom vilka verksamheten kan kommunicera och skapa medvetenhet kring det arbete som organisationen bedriver och visa vilka intentioner man har. Studier visar även att bland de kommunikationskanaler som finns tillgängliga är årsredovisningar den kanal som är mest lämplig vid undersökning av frivilliga upplysningar (Ax & Marton, 2008).

Innan studien inleddes fanns en hypotes om att offentliga verksamheter, till följd av NPM, skulle vara mer benägna än privata verksamheter att rapportera frivilligt om ekonomistyrningsinnovationer. Hypotesen grundas i att NPM har gjort många offentliga verksamheter hårt pressade med krav på förändring för att öka effektiviteten. Många av de offentliga verksamheterna har dessutom ett stort allmänintresse och granskas av såväl media som andra intressenter. För dessa verksamheter kan det därför finnas en större drivkraft att kommunicera interna processer, påvisa progressivitet och ett agerande som stämmer överens med samhällets normer och värderingar (Deegan & Unerman, 2011). Ett sätt att kommunicera blir således genom att lämna ett stort antal frivilliga upplysningar i årsredovisningarna. Med ovanstående resonemang som utgångspunkt ämnar studien därför att undersöka om NPM har en drivkraft som gör att offentliga verksamheter är mer benägna att frivilligt rapportera om ekonomistyrningsinnovationer än privata verksamheter.

1.3 Frågeställning

Med utgångspunkt i ovanstående problemdiskussion har följande frågeställning konkretiserats:

- Har NPM en drivkraft som gör att offentliga verksamheter är mer benägna att frivilligt rapportera om ekonomistyrningsinnovationer än privata verksamheter?

För att besvara forskningsfrågan har ekonomistyrningsmodellen balanserat styrkort undersökts. Styrkort har fått stor spridning inom såväl privat som offentlig sektor och modellen är dessutom ett lämpligt undersökningsobjekt då studier visar att båda sektorerna adopterat modellen under den tidsperiod som undersöks (Andersson & Ericsson, 2002).

1.4 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka vad som kan styra verksameters benägenhet att frivilligt rapportera om interna processer. För att undersöka detta har en jämförelse gjorts mellan offentlig och privat sektor, med underliggande syfte att studera om New Public Management kan vara en drivkraft till frivillig rapportering. Studien ämnar följaktligen öka kunskapen om frivillig rapportering om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar.

1.5 Disposition

Kapitel 1 Inledning: I detta kapitel presenteras bakgrunden till uppsatsämnet. Vidare förs en problemdiskussion som sedan mynnar ut i uppsatsens frågeställning, varpå studiens syfte fastställs. Slutligen återfinns en disposition av uppsatsen för att ge läsaren en översikt av studien.

Kapitel 2 Teoretisk referensram: I detta kapitel presenteras ett avsnitt om organiseringen av den offentliga sektorn och hur de olika arbetsuppgifterna inom sektorn är fördelade. Därefter beskrivs konceptet New Public Management och begreppet frivilliga upplysningar definieras. Kapitlet avslutas sedan med en sammankoppling av New Public Management och varför de offentliga verksamheterna lämnar frivilliga upplysningar.

Kapitel 3 Metod: Detta kapitel innehåller en redogörelse för hur undersökningen genomförts, vilka val som gjorts och motiveringen till varför. Vidare beskrivs hur insamlad data hanterats och hur resultatet presenteras i uppsatsen.

Kapitel 4 Empirisk sammanställning: I detta kapitel presenteras studiens resultat. Med hjälp av tabeller och grafer illustreras resultatet först på aggregerad nivå, för att sedan inriktas mot en mer detaljerad redogörelse där offentliga sektorns olika nivåer enskilt jämförs med den privata sektorn. Syftet med detta är att se om det finns skillnader i hur mycket varje nivå upplyser och om kontrasten mot privat sektor förändras beroende på om det är stat, landsting/region eller kommun som jämförs.

Kapitel 5 Diskussion och slutsats: I detta kapitel diskuteras resultat och slutsatser. Studiens bidrag till litteraturen presenteras samt förslag till framtida forskning.

2. TEORETISK REFERENSRAM

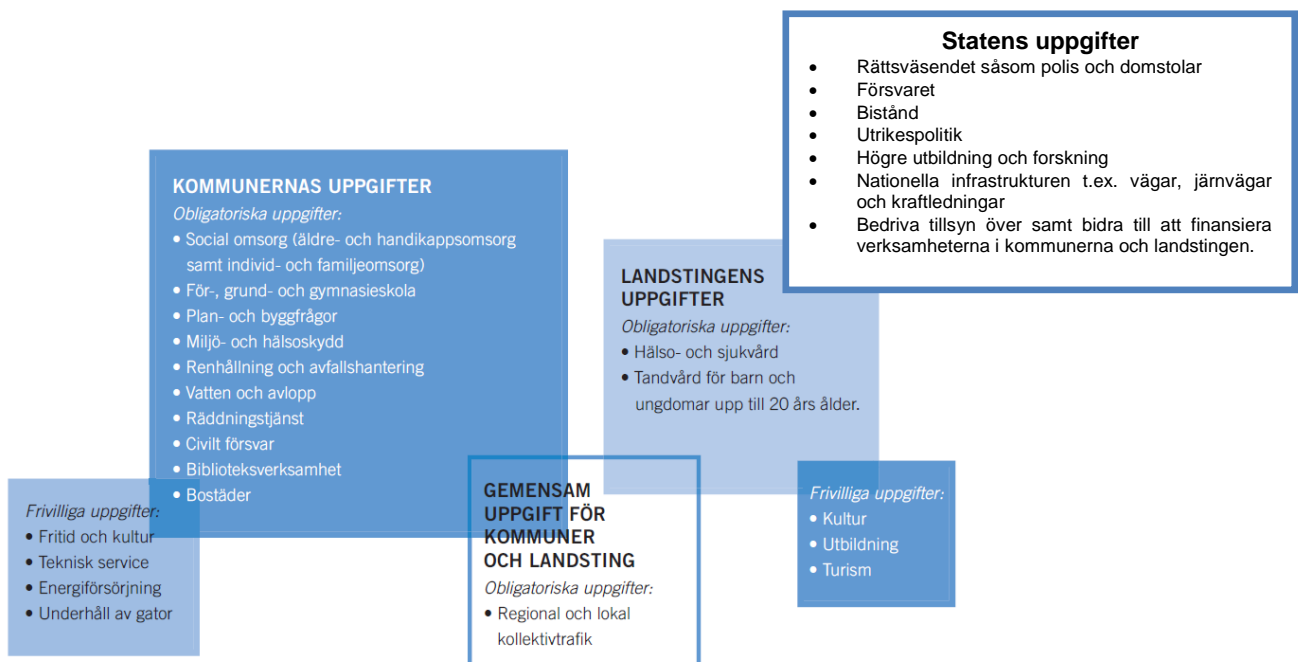
I detta kapitel presenteras ett avsnitt om organiseringen av den offentliga sektorn och hur de olika arbetsuppgifterna inom sektorn är fördelade. Därefter beskrivs konceptet New Public Management och begreppet frivilliga upplysningar definieras. Kapitlet avslutas sedan med en sammankoppling av New Public Management och varför de offentliga verksamheterna lämnar frivilliga upplysningar.

2.1 Offentlig sektor

Den offentliga sektorn i Sverige är organiserad i tre nivåer; stat, landsting och kommun (Regeringskansliet, 2011a). Staten styr Sverige på nationell nivå och utgörs av Riksdagen, Regeringen, Regeringskansliet samt statliga verk och myndigheter. På regional nivå är Sverige indelat i 20 landsting. Fyra av dessa har även regionalt utvecklingsansvar och benämns därför regioner, såsom Västra Götalandsregionen (Sveriges Kommuner och Landsting, 2009a). På lokalnivå är Sverige indelat i 290 kommuner. Landstingens/regionernas och kommunernas verksamheter styrs av kommunallagen som innebär stort självstyre, och därmed rätten att själva bestämma hur arbetsuppgifterna ska utföras och hur resurser ska fördelas (Sveriges Kommuner och Landsting, 2009b).

2.1.1 Offentliga sektorns arbetsuppgifter

Stat, landsting och kommun har olika arbetsuppgifter och geografiska områden att ansvara över (Regeringskansliet, 2012b). Figur 2.1 redogör för respektive nivåns arbetsuppgifter. Den svenska staten har exempelvis i uppgift att ansvara för rättsväsendet, den nationella infrastrukturen samt bedriva tillsyn över kommuners och landstings verksamheter (Statskontoret, 2011). Landstingen i sin tur ansvarar exempelvis för hälso- och sjukvård i länen, medan kommunerna har det övervägande ansvaret för samhällsservicen, såsom skola och äldreomsorg i det lokala området (Sveriges kommuner och landsting, 2009c).



Figur 2.1 Statens, landstingens och kommunernas respektive arbetsuppgifter. Källa: Omarbetad från Regeringskansliet, 2008a).

Sverige är ett demokratiskt land och en viktig grundsats för demokratin är offentlighetsprincipen, som innebär att allmänheten har rätt till insyn i de offentliga verksamheterna (Regeringskansliet, 2009). Alla offentliga verksamheter ska i så stor utsträckning som möjligt bedrivas och redovisas öppet. Öppenhet skapar grund för ansvarsutkrävande och minskar risken för korruption, bedrägeri och misskötsel av offentliga medel. Öppenhet beskrivs också som en förutsättning för rättssäkerhet. Den offentliga sektorn finansieras till stor del av skatter och avgifter och det finns därför ett allmänintresse i hur dessa pengar disponeras (Statskontoret, 2011).

2.2 New Public Management

I slutet av 1970-talet och början av 1980-talet utvecklades en internationell reformrörelse inom den offentliga sektorn som kom att kallas New Public Management. Det tidigare traditionella förvaltningsidealet, som bestod av regelstyrning och en opartisk och omutbar byråkrati, ansågs ha gett upphov till en ineffektiv organisering av den offentliga sektorn och började ifrågasättas (Berlin & Kastberg, 2011; Power, 1999). NPM-konceptet kan ses som ett kluster av idéer med inspiration från näringslivet (Power, 1999). Enligt Hood (1995) associeras NPM-rörelsen med sju uttryck av förändringar:

1. Ett skifte mot en organisation med mer företagslika funktionsindelade enheter.
2. Utnyttjande av konkurrensutsättning för att stimulera verksamhetsutveckling och minskade kostnader.
3. Större fokus på sparsamhet beträffande resursutnyttjande genom ökad anpassning och matchning.
4. Förändrade principer gällande redovisning och styrning, där inspirationen hämtades från näringslivet.
5. Ökat fokus på verksamhetens resultat genom prestationsorienterad styrning.
6. Fokusering på mätbarhet.
7. Större betydelse av ledarskap i organisationen.

Förändringar i offentlig sektors finansiella styrning till följd av NPM-rörelsen, benämner Olson, Guthrie och Humphrey (1998) New Public Financial Management (NPFM). Författarna argumenterar för att NPFM är ett viktigt koncept då behovet av att förstå finansiellt orienterad information inte längre bara berör ekonomiavdelningen och revisorerna, utan även många andra delar av den nya offentliga sektorn.

Utbredningen av NPM sträcker sig framförallt till Nya Zeeland, England, USA, Kanada, Australien, Nederländerna och Sverige (Common, 1998). NPM-rörelsen har haft olika stark inverkan på dessa länder beroende på dess förutsättningar (Hood, 1995). I Sverige var det först i slutet av 1980-talet som myndigheter och förvaltningars byråkratiska principer allt mer började ifrågasättas och röster höjdes för att effektivisera den offentliga sektorn (Forssell & Jansson, 2000). Under 1990-talet genomfördes därför experiment med den offentliga sektorns organisatoriska former. Exempel på organisationsexperiment som ägde rum i Sverige under denna period är privatisering av verksamheter och en övergång från anslagsfinansiering till intäktsfinansiering. Vidare kan avreglering av monopolinnehav nämnas, samt en förändring av synen på innevanarna som kunder istället för brukare. Gemensamt för ovan nämnda förändringar var en övergång från styrning genom instruktioner till en styrning genom incitament. Dessutom flyttades uppmärksamheten från byråkratins fokusering på lagar och likabehandling av ärenden till fokus på ekonomi och effektivisering (ibid).

2.3 Frivilliga upplysningar

I årsredovisningslagen (ÅRL) finns ett antal allmänna riktlinjer och vägledande principer för upprättandet av rapporterna (ÅRL 2:4). I ÅRL 2 kap. 1 § finns det specificerat att en årsredovisning ska bestå av resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys (gäller större företag), förändring av eget kapital, noter och en förvaltningsberättelse. Den övergripande målsättningen med årsredovisningen är att ge en rättvisande bild av verksamheten. Rapporten ska därmed upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed (ÅRL 2:2). Information som företagsledningen väljer att lämna utöver det som krävs enligt lagar och normer, såsom årsredovisningslagen, IFRS standarder och bokföringsnämndens rekommendationer, är så kallade frivilliga upplysningar (ÅRL 2:2; Edenhammar & Thorell, 2009). Under senare decennier har årsredovisningar blivit betydligt mer omfattande. Detta kan delvis förklaras genom tillkomna lagar och standarder som ökat kraven på vad företagen måste redovisa, men även genom en större benägenhet att lämna frivilliga upplysningar till intressenterna (Deegan & Unerman, 2011). Verksamheter kan exempelvis välja att lämna frivilliga upplysningar om forskning och utveckling, samhällsengagemang och konkurrenssituation.

Organisationer som International Accounting Standards Board (IASB) och International Organization of Securities Commissions (IOSCO) förespråkar att företag bör lämna mer upplysningar i sina årsredovisningar för att bl.a. minska informationsasymmetrin mellan externa intressenter och verksamheten (Hope, 2003). Enligt Einhorn (2005) har de obligatoriska upplysningar stor betydelse bakom strategin för vilka frivilliga upplysningar som lämnas. Författaren drar även slutsatsen att desto större regleringen är kring rapporteringen av obligatoriska upplysningarna, ju fler frivilliga upplysningar väljer företag att lämna för att på så sätt komplettera med upplysningar som bäst framställer företaget. Att upplysa frivilligt är dock kostsamt och en avvägning kring vilken information intressenterna kan tänkas ha nytta av är därför nödvändigt (Ax & Marton, 2008).

2.4. NPM och frivilliga upplysningar

Det finns flera teorier som belyser tänkbara motiv till varför verksamheter lämnar frivilliga upplysningar, häribland återfinns exempelvis nyinstitutionell teori samt legitimerings- och intressentteorin (Deegan & Unerman, 2011). Kapitalmarknadsteorin belyser ytterligare ett perspektiv till varför verksamheter rapporterar frivilligt (Healy & Palepu, 2001). Eftersom denna teori behandlar motiv som bl.a. berör aktieägarvärde och extern finansiering riktas den just mot kapitalmarknaden och är därför mindre relevant för detta avsnitt där fokuset ligger på offentlig sektor.

Intressentteorin bygger på att tillgodose intressenters informationsbehov (Bohmbach-Saager, Campbell & Shrives, 2001). I enlighet med denna teori förklarar Herawaty och Hoque (2007) att offentliga verksamheter förväntas tillgängliggöra mer information för att tillfredsställa sektorns breda intressentgrupp. Då NPM lett till en mer företagslik organisering har komplexiteten kring offentliga verksamheter ökat, och därmed omgivningens behov av information kring verksamheternas struktur och aktiviteter (Herawaty & Hoque, 2007). För att tillgodose detta informationsbehov är årsredovisningar en viktig kanal (Rutherford, 2000). Tillskillnad från privata verksamheter, vars huvudsakliga uppgift är att tillgodose kunder och investerares informationsbehov, måste offentliga verksamheter ta hänsyn till allmänheten då verksamheterna finansieras av skatter och avgifter från befolkningen (Herawaty & Hoque,

2007). Vidare har finansiella problem, ökad konkurrens och allmänhetens krav på bättre kvalitet resulterat i stor medieexponering för många av offentliga organisationer, inte minst för sjukvården (Forssell & Jansson, 2000). Detta är ännu en orsak till ett ökat behov av transparens, och frivilliga upplysningar är då ett sätt att minska informationsasymmetrin mellan verksamheter och dess intressenter (Hope, 2003). Genom rikare informationsdelning får allmänheten inblick i verksamheternas arbete och hur pengarna disponeras.

En annan anledning till varför organisationer väljer att lämna frivilliga upplysningar är, enligt legitimeringsteorin, att verksamheter vill framstå som legitima (Mahadeoa, Oogarah-Hanumana & Soobaroyen, 2011). Att visa att man agerar på ett sätt som stämmer överens med de normer och värderingar som finns i samhället skapar förtroende hos allmänheten. De normer som samhället satt upp är dock inte bestående, vilket ställer krav på att verksamheterna utvecklas och agerar i takt med den dynamiska omvärlden. Deegan och Unerman (2011) förklarar att legitimeringsteorin bygger på ett kontrakt mellan organisationer och samhället. Om en organisations agerande inte stämmer överens med samhällets normer och värderingar symboliserar detta ett brutet kontrakt, vilket straffar organisationen och försvårar framtida överlevnad (Deegan & Unerman, 2011). Kritik mot en ineffektiv och byråkratiska offentliga sektorn ledde till NPM:s framfart, vilket inneburit stora förändringar inom offentliga verksamheterna (Olson, Guthrie & Humphrey, 1998). Än idag är sektorn kritiserad vilket kräver lyhördhet och anpassning för att tillfredsställa samhället.

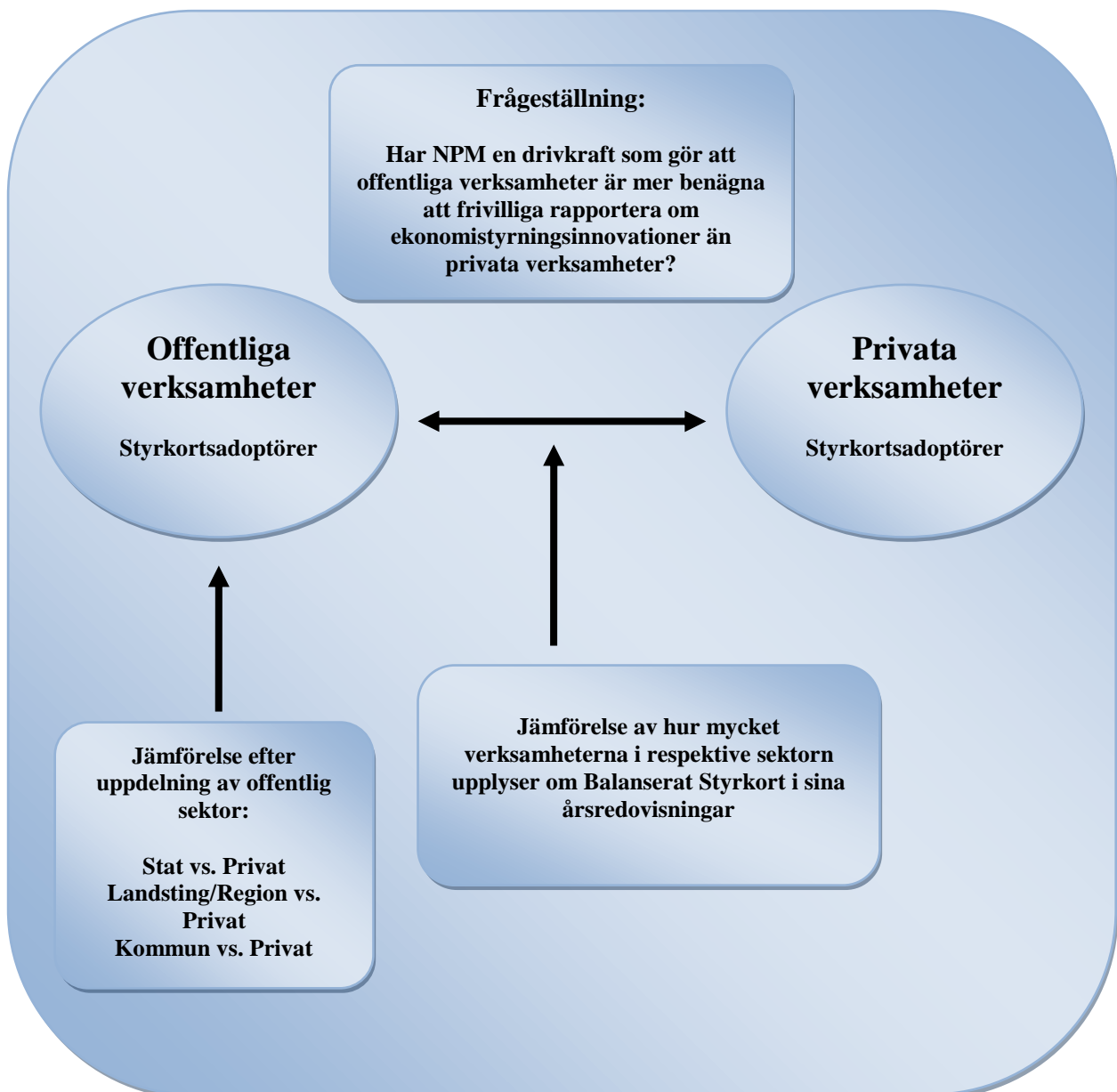
Nyinstitutionell teori innebär att verksamheter imiterar varandra, och upplysningarna utökas och sprids på så sätt genom att accepterade organisationer går i täten och deras sätt att utforma årsredovisningar härmas sedan av andra verksamheter (DiMaggio & Powell, 1983). NPM har inneburit att offentliga verksamheter har adopterat ekonomistyrningsmodeller som blivit populära i privata verksamheter (Olson, Guthrie och Humphrey, 1998). Genom denna imitation, och medföljande upplysningar kring arbetet med dessa, framställer sig offentliga verksamheter därmed som moderna och progressiva. För att framstå som legitim och progressiv är det en förutsättning att intressenter uppmärksammas på vad som sker i verksamheten. Samhället skapar delvis sin uppfattning om verksamheter utifrån den information som finns tillgänglig, och arbete som sker intern kan vara lönlöst så länge det inte görs synligt. Genom bl.a. årsredovisningar får verksamheter möjlighet att sprida information om det arbetet som bedrivs och intressenterna får en inblick i verksamheten (Deegan & Unerman, 2011).

3. METOD

Detta kapitel innehåller en redogörelse för hur undersökningen genomförts, vilka val som gjorts och motiveringen till varför. Vidare beskrivs hur insamlad data hanterats och hur resultatet presenteras i uppsatsen.

3.1 Studiens utformning

Studiens ansats är att undersöka hur offentliga och privata verksamheter frivilligt rapporterar om ekonomistyrningsinnovationen styrkort i årsredovisningar. I figur 3.1 visas studiens utformning för att ge läsaren en överblick.



Figur 3.1 Studiens utformning

3.2 Årsredovisningar som informationskanal

Som nämnt finns det flera kanaler genom vilka verksamheter kan kommunicera, varav årsredovisningar är det som denna studie ägnas åt. Anledningarna till varför årsredovisningar valts för att undersöka forskningsfrågan är flera. Ax och Marton (2008) förklarar att årsredovisningar är viktiga dokumentet, genom vilka verksamheten kan kommunicera arbetet som organisationen bedriver och visa vilka intentioner verksamheten har. Genom rapporteringsmekanismen signalerar verksamheten vad den anser vara viktigt (Ax & Marton, 2008) och den information som görs tillgänglig bidrar således till samhällets uppfattning om organisationen (Hooks, Coy & Davey, 2002). Enligt Ax & Marton (2008) har det identifierats en uppåtgående trend i den årliga rapporteringen av icke-finansiell information med anknytning till värdedrivare. Mycket av den icke-finansiella informationen är frivillig rapportering och alltså den typ av upplysningar som uppsatsen behandlar. Vidare är årsredovisningar offentliga handlingar som når ut till många användare på en gång (Smith, 2006), och dess tillgänglighet skapar således fördelar i undersökningssammanhang.

3.3 Valet att undersöka upplysningar om Balanserat Styrkort

Som tidigare nämnt finns det en rad olika managementmodeller som blivit populära genom åren. På grund av den begränsade tidsramen kunde endast en innovation undersökas i denna studie och valet föll, av flera anledningar, på balanserat styrkort. Styrkort är, som nämnt, en modell som adopterats inom såväl privata som offentliga verksamheter (Ax & Kullvén, 2011). Detta är en förutsättning för att upplysningar om modellen ska förekomma i årsredovisningar tillhörande verksamheter i båda sektorer. Styrkortet har ökat i popularitet och ett generellt motiv till detta är samhällets större beroende av immateriella tillgångar. Detta beroende har ökat behovet av en starkare koppling och förankring av verksamhetens strategi bland medarbetare; även samspelet mellan kunder och övriga intressenter har blivit allt viktigare (Olve, Roy, Roy & Petri, 2003). Grundtanken med modellen är att det finns icke-finansiella mått som är viktiga komplement till finansiella mått för att visa ett företags värde. Olve, Roy och Wetter (1999) menar att det kan vara särskilt angeläget med styrkort i verksamheter där nyttan inte omedelbart går att avläsa i finansiella termer och poängterar att modellen därför lämpar sig för offentliga organisationer. Modellen tar hänsyn till flera perspektiv och på så vis breddas inblicken i verksamheten. Således blir det tydligare redovisat var i verksamheten som skattepengarna disponeras (Olve et al, 1999). Detta är några av anledningarna till varför styrkort blivit populärt även inom offentlig sektor, och härifrån fann uppsatsförfattarna argument till att låta styrkort vara den ekonomistyrningsinnovation utifrån vilken forskningsfrågan ska besvaras.

3.4 Vald tidsperiod för studien

Vid fastställandet av den tidsperiod som studien stäcker sig, valdes år 2000 som startår och sedan beaktades alla år fram tills idag. Anledningen till att år 2000 valdes som utgångspunkt beror på att uppsatsförfattarna endast ville beakta de år då både privat och offentlig sektor adopterat styrkortet. Enligt Andersson och Ericssons (2002) var kommunala verksamheter senare med att adoptera styrkortet än verksamheter inom den privata sektorn. Det framkommer även att tidpunkten för adoption i kommunala verksamheter till 80 % ägde rum mellan år 1999 och 2002. Den ursprungliga tanken var därför att använda 1999 som startår, men efter att ha gjort eftersökningar på hemsidor och varit i kontakt med några av verksamheterna, visade det sig att få verksamheter inom framför allt offentlig sektor hade tillgängliga årsredo-

visningar från 1999. År 2000 valdes därför som utgångspunkt eftersom tillgängligheten nu var bättre.

3.5 Urval

När studiens undersökningsobjekt skulle väljas ut var utgångspunkten att se på stora verksamheter och en rangordning gjordes baserat på flest antal anställda. Utifrån denna rangordning gjordes en genomsökning för att hitta verksamheter som upplyste om styrkort i sina årsredovisningar, och som därmed var lämpliga undersökningsobjekt i studien. Kravet att endast verksamheter som upplyste om styrkort fick vara med i studien har resulterat i att större verksamheter ibland sorterats bort, medan relativt sett mindre verksamheter blivit objekt för ändamålet. Att inleda sökningen efter antalet anställda var således ett sätt att strukturerat leta efter undersökningsobjekt och ett minimikrav på antalet anställda för att få delta i undersökningen fanns inte. Anledningen till varför stora verksamheter studerats inledningsvis är flera. Först och främst har större verksamheter fler intressenter och därmed fler potentiella läsare av årsredovisningarna. Man kan därmed anta att det blir viktigare för dessa verksamheter att vara mer informativa i sina årsredovisningar och att det därmed även finns incitament att utöka de frivilliga upplysningarna. Stora verksamheter har dessutom ofta större internationell exponering och är generellt mer transparenta. Vidare följs också stora verksamheter noggrant av analytiker och exponeras ofta mer i media än mindre verksamheter (Ax & Marton, 2008). Chansen att verksamheter skulle upplysa om styrkort bedömdes således vara större vid undersökning av stora verksamheter.

3.5.1 Urval privat sektor

De privata verksamheterna som valts ut för studien kommer från OMX Stockholm Large Cap. Anledningen till att börsnoterade bolag valts framför onoterade är att dessa är stora organisationer, och undersökningar som gjorts visar att det finns ett samband mellan ökade frivilliga upplysningar och behovet av att anskaffa kapital från marknaderna (Cooke, 1989). Därmed borde det vara mer angeläget för noterade bolag att lämna frivilliga upplysningar som ger en bra bild av företaget om detta i sin tur kan leda till att marknaden går in med kapital. Cooke (1989) menar även att de större börsbolagen har bättre förmåga att klara av de kostnader som uppkommer i samband med frivilliga upplysningar. Detta var ytterligare ett argument bakom beslutet att rangordna verksamheterna efter antalet anställda, och sedan inleda letandet efter undersökningsobjekt med genomsökning av de största först.

3.5.2 Urval offentlig sektor

Offentlig sektor består av stat, landsting/region och kommun. Samtliga nivåer representeras i studien, men svårigheter att hitta årsredovisningar för framför allt kommunala verksamheter har resulterat i att varje nivå inte representeras av lika många undersökningsobjekt. Kravet för att en offentlig verksamhet skulle få ingå i undersökningen var att den offentliga sektorn måste ha bestämmande inflytande över verksamheten. Vidare så har olika verksamhetsformer studerats inom offentlig sektor. Någon avgränsning kring bolag, förvaltningar och myndigheter har således inte gjorts.

På grund av svårigheter att få fram listor över Sveriges samtliga kommunala och landsting/regionala verksamheter har urvalet centrerats till kommunerna Stockholm, Göteborg och Malmö, samt landstingen/regionerna Stockholm, Västra Götaland och Skåne. För kommun respektive landsting/region har verksamheterna sedan rangordnats efter antalet anställda oavsett geografisk tillhörighet. Endast verksamheter som skriver om styrkort har valts ut för

studien och därmed fanns inget krav om samma antal representanter för varje geografiskt område.

3.5.3 Utvalda undersökningsobjekt

Det slutliga urvalet för studien består av 20 verksamheter; tio från respektive sektor. I Tabell 3.1 nedan presenteras de verksamheter som undersökts i studien och som således ligger till grund för resultatet. I tabellen anges även varje verksamhets undersökningsperiod, vilket motsvarar den period för vilka år årsredovisningar fanns tillgängliga.

Offentlig sektor	Studerade år	Privat sektor	Studerade år
<u>Statliga verksamheter</u>		<u>OMX Stockholm Large Cap</u>	
SJ AB	2001-2011	ABB	2000-2011
Arbetsförmedlingen	2009-2011	Ericsson	2000-2011
Apoteket AB	2004-2011	Swedbank	2000-2011
Lernia AB	2004-2011	Nordea	2000-2011
Posten AB	2000-2011	Atlas Copco	2000-2011
<u>Landstings-/ regionverksamheter</u>		Astra Zeneca	2000-2011
Sahlgrenska Universitetssjukhus	2002-2011	NCC	2000-2011
Folktandvården Västra Götaland	2007-2011	Skanska Group	2000-2011
Folktandvården Skåne	2003-2011	Getinge AB	2000-2011
Locum AB	2005-2011	Telia-Sonera	2002-2011
<u>Kommunal verksamhet</u>			
Familjebostäder i Göteborg AB	2000-2011		

Tabell 3.1 Utvalda verksamheter

3.6 Datainsamling

Som nämnts i tidigare avsnitt inleddes datainsamlingen genom att leta efter offentliga och privata verksamheter som upplyser om styrkort i årsredovisningarna. Detta gjordes med hjälp av sökmallen som utarbetats och presenteras under nästkommande rubrik.

Årsredovisningarna som resultatet baseras på är huvudsakligen hämtade från verksamheternas hemsidor. I de fall då få årsredovisningar varit tillgängliga på internet har verksamheter kontaktats och om möjligt har årsredovisningar då skickats via mail. Grundidén var att endast studera verksamheter med tillgängliga årsredovisningar för samtliga år 2000-2011. Problematik uppstod kring detta vilket resulterade i att verksamheter togs med även om årsredovisningar inte fanns för samtliga år. Svårigheterna att hitta årsredovisningar berörde framför allt verksamheter i den offentliga sektorn. Landstings- och regionala verksamheter hade ofta rent finansiella rapporter med få frivilliga upplysningar. Verksamheterna klustrades sedan ihop i en gemensam detaljerad årsredovisning för exempelvis Stockholms Läns Landsting. Att studera landstingens/regionernas totala årsredovisningar var dock inte aktuellt eftersom vissa verksamheter hade egna detaljerade årsredovisningar, och då skulle dubbelräknas om även landstingets/regionens årsredovisning beaktades. Ett annat exempel är Folktandvården Västra Götaland som upplyser mycket om styrkort. Före 2007 har verksamheten dock redovisat gemensamt med primärvården, vilket resulterade i att endast 2007-2011 blev aktuella undersökningsår för denna verksamhet.

3.6.1 Sökmall

Sökorden som presenteras nedan utgör ett strukturerat sätt att söka i årsredovisningarna. De valda sökorden är på olika sätt kopplade till balanserat styrkort och används därför för att lokalisera sammanhang där modellen omtalas. En registrerad träff på något av orden utgör inte omedelbart en relevant träff, utan sammanhanget där ordet förekommer avgör om träffen är aktuell för studien. Som framkommer i sökmallen är intellektuellt kapital ett koncept som använts för att hitta träffar om balanserat styrkort. Förklaringen till detta är att intellektuellt kapital har blivit ett element i svenska styrkort och bör därför beaktas.

Koncept	Sökord
Balanserat Styrkort	Styrkort, Scorecard BSC Balans/-erad/- erande/-erat Styrbräda Dashboard, trafikljus Nyckeltal, Key Performance Indicator, KPI Strategikarta, strategy map Perspektiv, perspective Prestationsmätt/-tal, performance measure/-s Styrmått/-tal, measurement/-s Icke-finansiell, non-financial Economic Value Added, EVA Aktieägarvärde, shareholder value Fokusområde, focus
Intellektuellt kapital	Intellektuellt kapital, intellecutal capital Humankapital, human capital Strukturkapital, structural capital Kundkapital, customer capital Organisationskapital, organizational capital Marknadskapital, market capital Innovationskapital, innovation capital Processkapital, process capital Lokaliseringskapital, locating capital Leverantörskapital, equity provider Navigator

Tabell 3.2 Sökmall

Tidigt i undersökningen kunde uppsatsförfattarna konstatera att sökorden styrkort/scorecard och perspektiv/perspective var de ord som genererade en klar majoritet av relevanta träffar. Ord som exempelvis aktieägarvärde, nyckeltal och EVA påträffades frekvent men övervägande utan relevans. Sökord relaterade till intellektuellt kapital gav inte relevanta träffar vid något tillfälle, och med undantag för humankapital var träffarna överhuvudtaget få. Orden styrbräda, dashboard, trafikljus och strategikarta/strategy map gav inga träffar.

3.6.2 Klassificering av träffar

För att klassificera vilka träffar som är relevanta utarbetades ett antal kriterier som sedan fick ligga till grund för bedömningen.

1. Vid träff på orden “balanserat styrkort” eller “balanced scorecard” noterades detta omedelbar som relevant träff.

*För att få en bättre helhetsbild införde
NCC under 1999 en styrmodell i enlighet med **balanserat
styrkort, Balanced Scorecard.***

(NCC, Årsredovisning 2000)

2. Sammanhanget där sökordet förekommer talar för balanserat styrkort.

*Apotekets årsredovisning är strukturerad efter företagets **styrkort**
– Kunder, Processer, Medarbetare samt Samhälle och finans.
Styrkortet är ett hjälpmedel för att genomföra den strategiska planen.*

(Apoteket AB, Årsredovisning 2004)

3. Andra situationer där det uppenbart handlar om balanserat styrkort utan att orden “balanserat styrkort” eller “balanced scorecard” explicit nämns. Exempelvis har Folkvandvården Skåne år 2011 till stor del strukturerat sin årsredovisning efter styrkortsmodellen. “Verksamhetsperspektiv”, “Medarbetarperspektiv”, och “Ekonomiperspektiv” förekommer som rubriker i årsredovisning utan att orden “styrkort” eller “scorecard” uttryckligen nämns.

Då träffar varit svåra att bedöma som relevanta eller irrelevanta har författarna tillsammans kommit överens om gränsdragningen och på så sätt hanterat klassificeringsproblematiken och säkrat resultatet.

3.6.3 Irrelevanta träffar

När årsredovisningarna genomsöktes uppkom träffar på ord i sökmallen som inte var relevanta för studien och som därmed sorterades bort. Nedan följer några citat hämtade ur olika verksamheters årsredovisningar som gett träff på något av sökorden, men som alltså exkluderats från studien.

*I rörelseresultatet ingår finansiella intäkter.
Ofta benämns detta mått “**Economic Value Added**”.*

(Skanska, Årsredovisning 2005)

***Strukturkapitalet** inom SJ är fastställda policier, instruktioner,
processbeskrivningar och handböcker. Syftet med dessa dokument är att
tillsammans med ett processororienterat arbetssätt skapa en effektiv verksamhet
med god intern kontroll och tillförlitlig finansiell rapportering.*

(SJ, Årsredovisning 2005)

*Posten ska vara ett företag med friska och engagerade medarbetare.
Uppföljning görs genom två styrta, sjukfrånvaro i relation till total arbetstid
samt ViP-index ("Vi i Posten"), en attitydmätning bland medarbetare.*

(Posten AB, Årsredovisning 2000)

3.7 Innehållsanalys

Studiens empiriska resultat, dvs. hur mycket verksamheterna upplyser om styrkort i årsredovisningar, har tagits fram med hjälp av en innehållsanalys. Milne och Adler (1999) definierar en innehållsanalys som en metod där text kodifieras till olika grupper eller kategorier utefter utvalda kriterier. En innehållsanalys beskrivs som en forskningsmetod som på ett objektivt och systematiskt sätt gör det möjligt att dra meningsfulla slutsatser från verbala, visuella eller skrivna uppgifter för att beskriva och kvantifiera ett visst fenomen (Downe-Wamboldt, 2009). En innehållsanalys anses effektiv om fyra krav uppfylls:

1. Tydlig och klar definiering av klassificeringens grupper, så att andra har möjligheten att verifiera resultaten.
2. Varje kategori bör preciseras, så att objekt lätt kan bedömas om de tillhör en viss kategori eller inte.
3. Uppgifterna måste vara kvantitativa.
4. Kodningen måste vara tillförlitlig, för att skapa konsekventa resultat (Guthrie & Mathews, 1985; Herawaty & Hoque, 2007).

Denna studie uppfyller dessa krav och en innehållsanalys anses således motiverad.

Att göra en kvantitativ studie är, som tidigare nämnt, intressant av olika anledningar bl.a. då det ger en indikation på vad verksamheter anser vara viktigt (Ax & Marton, 2008). När kvantitet studeras kan detta göras genom att exempelvis räkna sidor, ord eller meningar; den sistnämnda har valt för denna studie. Milne & Adler (1999) menar att meningar säger mer än enskilda ord, vilka i sig saknar innebörd. Överlag lämnade de undersökta verksamheterna dessutom en hanterbar mängd upplysningar, vilket gjorde det möjligt att manuellt räkna meningar istället för att räkna sidor. Det fanns dock verksamheter inom hälso- och sjukvård som helt byggt sina årsredovisningar efter styrkortsmodellen och det var då inte hållbart att räkna meningar. För de aktuella verksamheterna och åren valdes därför tre sidor med mycket text och få bilder ut. Meningarna på dessa sidor räknades och dividerades sedan med tre för att uppskatta hur många meningar en sida i årsredovisningen approximativt bestod av i genomsnitt. Sidorna som behandlade styrkort i årsredovisningen summerades sedan med avdrag för bilder och tabeller, och multiplicerades med genomsnittet meningar som räknats fram. Denna metod är alltså approximativ jämfört med de årsredovisningar där meningarna räknats manuellt. Detta bedöms dock inte påverka resultatet nämnvärt, då de verksamheter som strukturerat årsredovisningarna efter styrkortet utgör extremer som i vissa fall skriver upp mot 60 A4-sidor.

Alla bilder och tabeller som påträffats i årsredovisningarna och berör styrkort har exkluderats från studien på grund av problematiken att mäta och sammanställa dessa.

3.7.1 Studiens sätt att hantera adoption av styrkort

De år då en verksamhet börjat arbeta med styrkort benämns adoptionsår. I denna studie har de undersökta verksamheternas verkliga adoptionsår varit okända och av försiktighets skull har

därför det första året som upplysningar om styrkortet påträffats i årsredovisningen klassats som adoptionsåret. Detta för att inte underskatta resultatet genom att låta år där verksamheterna inte med säkerhet använt modellen påverka resultatet. Då denna studie har undersökt årsredovisningar från och med år 2000 kan en verksamhets adoptionsår tidigast sättas till detta år.

I de fall då en verksamhet utelämnat upplysning om styrkortsarbete mellan två upplysningsperioder, har detta mellanår klassats som ett år då verksamheten arbetat med styrkortet, men inte upplyst om det. Upplysningarna har därför noterats till noll och således påverkat genomsnittsberäkningen över antalet meningar som en verksamhet lämnat om ekonomistyrningsinnovationen. Om gapet mellan upplysningarna varit större än ett år har det klassats som att verksamheten övergett styrkortsarbetet och senare adopterat modellen på nytt. Åren mellan upplysningarna har då inte räknats med i undersökningen. Då verksamheter upphört att upplysa om styrkortet under de år som studien sträcker sig över, har de klassats som att modellen övergetts från och med de år då sistnär noteringen beträffande styrkort gjordes.

3.8 Dataanalys

För att strukturerat sammanställa meningarna skapades ett word-dokument där meningarna som kodats som träff kopierades och sparades under respektive företag och år. För de verksamheter vars meningar uppskattats approximativt noterades antalet meningar med en gång. En sammanställning gjordes sedan i Excel för att få en strukturerad överblick av resultatet.

I samråd med handledarna beslutades hur resultatet skulle presenteras. Först framställs resultatet på en aggregerad nivå i form av en topplista där verksamheter rangordnas efter antalet skrivna meningar, oberoende av sektortillhörighet. Därefter beräknades medelvärden för att visa hur många meningar som skrevs i genomsnitt per sektor och år. En tidslinje gjordes även för att visa hur sektorernas upplysningskurvor utvecklats över åren. Kurvor återfinns i separata diagram då sektorernas upplysningsmängd är av så olika storlek och därför inte kan placeras i samma kvantitetsintervall på y-axeln. Vidare visade resultatet att landsting/regionala verksamheter utgjorde extremer som drev upp medelvärdet för den offentliga sektorn. Av denna orsak beräknades även medianen för respektive sektor då detta mått inte påverkas av extremer i samma utsträckning som medelvärdet (Newbold, Carlson & Thorne, 2010). Medianen skiljde sig dock inte nämnvärt från medelvärdet och därför beslutades att enbart redovisa sektorernas medelvärden i uppsatsen, och sedan göra en uppdelning av offentlig sektor där stat, landsting/region och kommun var för sig jämfördes med den privata sektorn. Syftet med detta var att ur olika perspektiv belysa vad som drev resultatet.

4. EMPIRISK SAMMANSTÄLLNING

I detta avsnitt presenteras studiens resultat. Med hjälp av tabeller och grafer illustreras resultatet först på aggregerad nivå, för att sedan inriktas mot en mer detaljerad redogörelse där offentliga sektorns olika nivåer enskilt jämförs med den privata sektorn. Syftet med detta är att se om det finns skillnader i hur mycket varje nivå upplyser och om kontrasten mot privat sektor förändras beroende på om det är verksamheter från stat, landsting/region eller kommun som jämförs.

4.1 Schematisk översikt av sammanställd data

Tabell 4.1 ger en schematisk översikt över hur många meningar varje verksamhet har skrivit om styrkort under tidsperioden 2000-2011. Verksamheterna är grupperade efter sektortillhörighet och offentliga verksamheter är dessutom uppdelade efter om de är statliga, landsting/regionala eller kommunala. Tabellen visar också respektive verksamhets medelvärde för perioden.

OFFENTLIG SEKTOR	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total	Medel
<u>Statliga verksamheter</u>														
SJ AB	-	1	x	x	x	x	x	x	x	x	x	1	2	1,00
Arbetsförmedlingen	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	6	7	15	5,00
Apoteket AB	-	-	-	-	35	8	12	53	x	x	x	x	108	27,00
Lernia AB	-	-	-	-	42	44	10	10	x	x	x	x	106	26,50
Posten AB	x	x	x	x	x	x	3	16	6	0	23	2	50	8,33
<u>Landstings/ regionala verksamheter</u>														
Sahlgrenska Universitetssjukhus	-	-	21	6	675	428	665	532	684	760	865	1064	5700	569,95
Folk tandvården Västra Götaland	-	-	-	-	-	-	-	375	375	375	738	775	2638	527,60
Folk tandvården Skåne	-	-	-	35	x	13	23	x	925	1150	550	488	3184	454,86
Locum AB	-	-	-	-	-	667	725	696	27	1	28	18	2162	308,86
<u>Kommunal verksamhet</u>														
Familjebostäder i Göteborg AB	22	24	18	3	4	6	6	10	10	10	8	8	129	10,75
Summa:	22	25	39	44	756	1166	1444	1692	2027	2298	2218	2363	14 093,5	
OMX STOCKHOLM LARGE CAP:														
ABB	x	x	x	x	4	1	1	x	x	x	1	1	8	1,60
Ericsson	x	x	x	x	x	x	x	3	4	31	6	6	50	10,00
Swedbank	x	x	x	x	x	4	2	3	3	5	x	x	17	3,40
Nordea	21	x	x	x	x	12	15	12	x	x	x	x	60	15,00
Atlas Copco	x	x	x	x	3	4	3	3	3	3	4	3	26	3,25
Astra Zeneca	x	x	x	x	x	x	x	x	4	4	2	12	22	5,50
NCC	4	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	4	4,00
Skanska Group	x	x	x	x	x	2	x	x	x	x	x	x	2	2,00
Getinge AB	2	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	2	2,00
Telia-Sonera	-	-	4	4	3	x	x	x	x	x	x	x	11	3,67
Summa:	27	0	4	4	10	23	21	21	14	43	13	22	202	

Tabell 4.1 Schematisk framställning av resultatet. X betyder år som ej är med pga. att adoptörer saknas och – betyder att årsredovisning saknas.

4.2 Aggregerad topplista

I Tabell 4.2 på nästkommande sida är verksamheterna rangordnade i en topplista, där man kan utläsa vilka verksamheter som lämnar flest upplysningar om styrkort över åren, oberoende av sektortillhörighet. Verksamheterna är endast med på listan de år upplysningar om styrkort påträffats.

Offentliga verksamheter utgörs av de grå fälten och som man kan se toppar dessa verksamheter listan varje år. För perioden som studerats syns generellt att offentliga verksamheter representerar listans övre halva, medan privata verksamheter återfinns bland de lägre placeringarna. Detta kan även utläsas i totalcolumnen där sju av de totalt tio offentliga verksamheterna hamnar överst på listan. Med undantag för år 2000 är det också till antalet fler offentliga än privata verksamheter som återfinns på listan för respektive undersökningsår. När man närmare studerar vilka offentliga verksamheter som toppar listan kan landsting/regionala verksamheter urskiljas som framträdande från år 2002 och framåt. Vidare kan man mellan 2004 och 2005 utläsa en stor ökning av antalet verksamheter som upplyser om styrkort, både vad gäller offentliga och privata verksamheter.

Nr.	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Totalt
1	Familjeb.	Familjeb.	Sahlgrenska	Folktandv. Skåne	Sahlgrenska	Locum	Locum	Locum	Folktandv. Skåne	Folktandv. Skåne	Sahlgrenska	Sahlgrenska	Sahlgrenska
2	Nordea	SJ	Familjeb.	Sahlgrenska	Lernia	Sahlgrenska	Sahlgrenska	Sahlgrenska	Sahlgrenska	Sahlgrenska	Folktandv. VG	Folktandv. VG	Folktand. Skåne
3	NCC		TeliaSonera	TeliaSonera	Apoteket	Lernia	Folktandv. Skåne	Folktandv. VG	Folktandv. VG	Folktandv. VG	Folktandv. Skåne	Folktandv. Skåne	Folktandv. VG
4	Getinge			Familjeb.	Familjeb. ABB	Folktandv. Skåne	Nordea	Apoteket	Locum	Ericsson	Locum	Locum AB	Locum
5					Atlas Copco Telia Sonera	Nordea	Apoteket	Posten	Familjeb.	Familjeb.	Posten	Astra Zeneca	Familjeb.
6						Apoteket	Lernia	Nordea	Posten	Swedbank	Familjeb.	Familjeb.	Apoteket
7						Familjeb.	Familjeb.	Familjeb. Lernia	Ericsson Astra Zeneca	Astra Zeneca	Ericsson Arbetsförm.	Arbetsförm.	Lernia
8						Swedbank Atlas Copco	Atlas Copco Posten	Atlas Copco Swedbank Ericsson	Swedbank Atlas Copco	Atlas Copco	Atlas Copco	Ericsson	Nordea
9						ABB	Swedbank			Arbetsförm.	Astra Zeneca	Atlas Copco	Ericsson Posten
10							ABB			Locum	ABB	Posten	Atlas Copco
11												SJ ABB	Astra Zeneca
12													Swedbank
13													Arbetsförm.
14													Telia Sonera
15													ABB
16													NCC
17													SJ Skanska Group Getinge

Tabell 4.2 Aggregerad topplista. Gråfält utgörs av offentliga verksamheter och vita utgörs av privata verksamheter.

4.3 Genomsnitt på sektornivå

För att förtydliga föregående avsnitt, där det framkom att offentliga verksamheter lämnar flest upplysningar, följer här en tabell där sektorernas genomsnittliga antal meningar visas per år och slutligen de totala medelvärdena för undersökningsperioden.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Årens totala genomsnitt
Offentlig sektor	22	12,5	19,5	14,67	189	194,3	206,3	241,7	337,8	328,3	316,9	295,37	181,52
Privat sektor	9	x	4	4	3,33	4,75	5,25	5,25	3,5	10,75	3,25	5,5	5,33

Tabell 4.3 Medelvärde för respektive sektor och år. X representerar år som ej är med pga. att adoptörer saknas.

Tabell 4.3 visar att offentlig sektor har ett klart högre genomsnitt på antalet skrivna meningar per år och totalt över perioden. Mellan år 2000 och 2003 var kontrasten mellan sektorerna relativt sett mindre, för att sedan öka betydligt år 2004.

4.4 Sektorernas upplysningskurvor

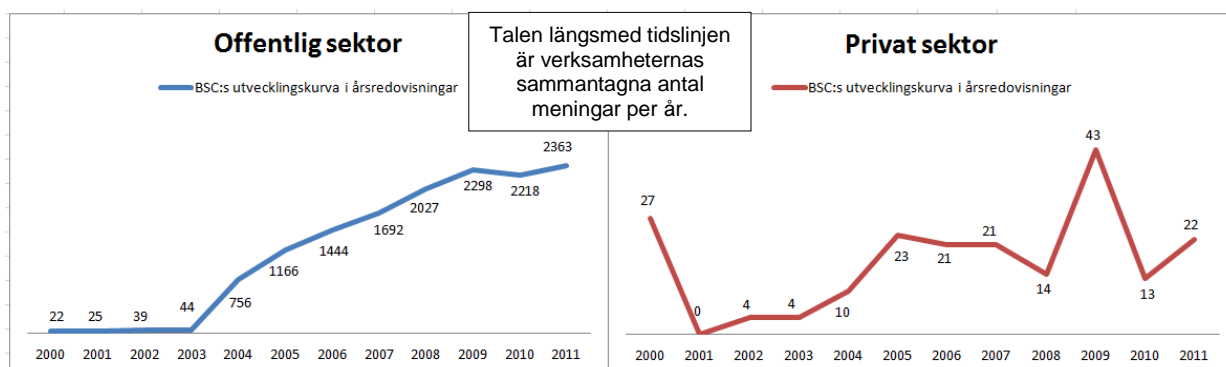


Diagram 4.1 Utvecklingskurvan för upplysningar om styrkort i årsredovisningarna för respektive sektor.

Syftet med Diagram 4.1 ovan är att illustrera hur respektive sektors utvecklingskurva för upplysningar om styrkort i årsredovisningar förändrats över undersökt tidsperiod. Som diagrammet visar har den privata sektorn inom tidsperioden en tidigare uppåtstigande kurva, men sedan fluktuerat över åren. För offentlig sektor ökar antalet meningar markant från 2003 och har sedan en positiv utveckling över åren, med undantag för år 2010 då siffrorna avtog något. Den offentliga sektorn nådde sin högsta nivå år 2011, medan den privata sektorn nådde sin kulmen något tidigare, år 2009.

4.5 Jämförelse efter uppdelning av offentlig sektor

Med hjälp av föregående tabeller har det konstaterats att offentliga verksamheter som adopterat styrkort är klart överrepresenterade vad gäller frivilliga upplysningar om modellen i årsredovisningar. I detta avsnitt delas offentlig sektor upp efter stat, landsting/region och kommun för att se hur verksamheter på respektive nivå förhåller sig till den privata sektorn.

4.5.1 Statliga verksamheter i jämförelse med privata

I Tabell 4.4 redovisas hur många meningar statliga verksamheter i genomsnitt skriver om styrkort över åren, i jämförelse med det privata genomsnittet.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Årens totala genomsnitt
Stat	x	1	x	x	38,50	26	8,33	26,33	6	1	14,5	3,33	13,89
Privat	9	x	4	4	3,33	4,60	5,25	5,25	3,50	10,75	3,25	5,50	5,33

Tabell 4.4 Statliga verksamheter i jämförelse med privata. X representerar år som ej är med pga. att adoptörer saknas.

När enbart statliga verksamheter representerar den offentliga sektorn visar sammanställningen att kvantiteten totalt överstiger den privata sektorn under undersökningsperioden. Differensen är dock avsevärt mycket mindre än den som påvisades vid sektorsjämförelsen, där offentliga verksamheter nådde ett totalt genomsnitt på 181,52 meningar/år, jämfört med de privata 5,33. Under fem av åren upplyser privata verksamheter mer än statliga, varav tre av dessa år helt saknar upplysningar från statliga verksamheter. Differensen under de fem åren är dock relativt liten, vilket följaktligen inte påverkar genomsnittet i någon större utsträckning, eftersom differensen ofta är klart mycket större de år då statliga verksamheter skriver mest.

4.5.2 Landsting/regionala verksamheter i jämförelse med privata

I Tabell 4.5 redovisas hur många meningar landsting/regionala verksamheter i genomsnitt skriver om styrkort över åren, i jämförelse med det privata genomsnittet.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Årens totala genomsnitt
Landsting/region	-	-	21	20,5	675	369,17	471	534,33	502,75	571,5	545,25	586,25	429,68
Privat	9	x	4	4	3,33	4,60	5,25	5,25	3,50	10,75	3,25	5,50	5,31

Tabell 4.5 Landsting/regionala verksamheter i jämförelse med privata. X betyder år som ej är med pga. att adoptörer saknas och - betyder att årsredovisningar saknas.

Som tidigare noterats intog landsting/regionala verksamheter en stark ställning på topplistan, vilket förstärks ytterligare i Tabell 4.5 ovan. Landsting/regionala verksamheters egna genomsnitt är mer än dubbelt så högt som sektorns totala. Därmed bidrar landsting/region starkt till sektorns resultat, men genomsnittet dras ned av övriga nivåers verksamheter, där upplysningar inte lämnas i lika stor omfattning. Mest uppseendeväckande i tabellen är den markanta ökning som landsting/region uppvisar år 2003-2004.

4.5.3 Kommunal verksamhet i jämförelse med privat

I Tabell 4.6 återfinns en uppställning av hur många meningar kommunal verksamhet i genomsnitt skriver om styrkort över åren, i jämförelse med det privata genomsnittet.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Årens totala genomsnitt
Kommun	22	24	18	3	4	6	6	10	10	10	8	8	10,75
Privat	9	x	4	4	3,33	4,60	5,25	5,25	3,50	10,75	3,25	5,50	5,33

Tabell 4.6 kommunal verksamhet i jämförelse med privata. X representerar år som ej är med pga. att adoptörer saknas.

Det framgår från Tabell 4.6 att kommunal verksamhet uppnår ett dubbelt så högt genomsnitt över åren, i jämförelse med privata organisationer. Detta resultat bör dock inte fästas någon vikt vid, då endast Familjebostäder i Göteborg AB representerar den kommunala nivån. För att kunna uttala sig om hur det kan förhålla sig i realiteten krävs fler undersökningsobjekt, då man inte kan utgå från att Familjebostäder i Göteborg AB ensamt framställer en korrekt bild av kommunala verksamheter.

5. DISKUSSION OCH SLUTSATS

I detta kapitel diskuteras resultat och slutsatser. Studiens bidrag till litteraturen presenteras samt förslag till framtida forskning.

Denna studie representerar, enligt vår kännedom, den första som undersöker om det finns ett samband mellan NPM och frivillig rapportering om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar. På förhand fanns en hypotes om att NPM har en drivkraft som gör att offentliga verksamheter lämnar fler frivilliga upplysningar om ekonomistyrningsinnovationer än privata verksamheter. Resultaten som presenterats i studien visar att verksamheter som adopterat styrkort i den offentliga sektorn lämnar fler frivilliga upplysningar om ekonomistyrningsinnovationer, än adoptörer i den privata sektorn. Detta resultat befäster vår hypotes, dvs. att det finns en länk mellan NPM och benägenheten att rapportera frivilligt, i alla fall vad gäller managementmodellen balanserat styrkort. Om denna länk även finns vid frivillig rapportering om andra typer av ekonomistyrningsinnovationer faller utanför ramen för uppsatsen och kan därmed inte besvaras.

Resultaten visade också att landsting/region intog en särställning som driver upp offentliga sektorns upplysningskvantitet, och NPM:s drivkraft till frivillig rapportering kan således sägas vara störst bland dessa verksamheter. Landsting/regionala verksamheter, som huvudsakligen består av hälso- och sjukvård, hade ofta årsredovisningar som var uppbyggda med rubriker enligt styrkortets olika perspektiv, och mängden upplysningar varierade i ett intervall om 19 - 60 A4-sidor. Som nämnt kan mängd ses som en indikation på hur viktigt ett ämne anses vara av verksamheten (Ax & Marton, 2008). Att producera årsredovisningar är kostsamt och att styrkort tilldelas mycket utrymme i landsting/regionala verksamheters årsredovisningar innebär att modellen kan anses vara betydelsefull för organisationerna. Styrkortet tycks vara en del i landsting/regionala verksamheters strategi då de upplyser så konsekvent och omfattande i årsredovisningarna. Statliga och privata verksamheter har under studerad period en större variation och generellt färre upplysningar, och det blir därför mer tveksamt att genom årsredovisningarna påstå att styrkortet är en uttalad strategi för dessa verksamheter.

Vad kan då anledningen vara till att landsting/regionala verksamheter är överrepresenterade när det gäller att upplysa om ekonomistyrningsinnovationer, i detta fall styrkort, i årsredovisningarna?

Som nämnt representeras landsting/region huvudsakligen av verksamheter från hälso- och sjukvård. Enligt Berlin & Kastberg (2011) har det under det senaste decenniet blivit allt vanligare att använda olika modeller för att utvärdera verksamheterna i vårdbranschen och balanserat styrkort är en av de modeller som fått störst genomslagskraft. En anledning till styrkortets popularitet inom sjukvården är att modellens utformning med olika perspektiv underlättar koordinering och planering i verksamheter, som på så vis förbättrar samspelet mellan profession och den administrativa ledningen (Olve et al, 2003). Sjukvårdsbranschen kan vidare karaktäriseras som en kunskapsorganisation, där medarbetarna är den viktigaste tillgången. Personalen och dess utveckling är därför viktig och styrkort lämpar sig därmed då fler perspektiv än det ekonomiska beaktas (Inamdar, Kaplan & Reynolds, 2002). Ytterligare en orsak till styrkortets framgång är att modellen ansågs kunna bidra till det ökade krav om effektivisering som NPM medförde (Inamdar et al, 2002). Styrkortets popularitet i just vårdbranschen kan vara en av förklaringarna till varför det också är dessa verksamheter som i vår studie flitigast upplyser.

Vidare har sjukvårdsbranschen, till skillnad från många andra branscher, en bred intressentgrupp. Finansiella problem, ökad konkurrens och allmänhetens högre krav på god kvalitet i sjukvården, har resulterat i stor medieexponering (Voelker; Rakish & French, 2001). Studier visar att organisationer inom sjukvården agerar proaktivt utifrån externa påtryckningar och förändringar (Inamdar et al, 2002; Malmi, 2001). Detta kan vara en av anledningarna till att sjukvården i stor omfattning lämnar frivilliga upplysningar om sitt arbete med ekonomistyrningsinnovationer till externa intressenter, för att på så sätt visa att man är lyhörd och progressiv. Genom en informationsrik redovisning skapas dessutom öppenhet mot allmänheten som därmed minskar informationsasymmetrin mellan verksamheten och externa parter (Deegan & Unerman, 2011), vilket kan vara viktigt för en starkt uppmärksammas bransch.

Genom de resultat som presenterats och med ovanstående resonemang som grund är en av studiernas slutsatser att NPM är en drivkraft till frivillig rapportering om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar. Offentlig sektor har visat sig lämna fler upplysningar än privat sektor och uppsatsens frågeställning "Har NPM en drivkraft som gör att offentliga verksamheter är mer benägna att frivilligt rapportera om ekonomistyrningsinnovationer än privata verksamheter?" anses således vara besvarad. Som tidigare nämnt berör resultatet upplysningar om balanserat styrkort bland adoptörer och huruvida det även finns en länk mellan NPM och frivillig rapportering om andra ekonomistyrningsinnovationer faller utanför denna uppsats att besvara.

5.1 Studiens bidrag till litteraturen och förslag till fortsatt forskning

Denna studie är, enligt vår kännedom, den första som undersöker om offentliga verksamheter är mer benägna än privata att frivilligt rapportera om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar. Detta blir studiens första bidrag till litteraturen om frivilliga upplysningar och ekonomistyrningsinnovationer. Studiens andra bidrag utgörs av resultatet som visar att NPM är en drivkraft till frivillig rapportering i årsredovisningar. Vidare framkom att landsting/regionala verksamheter är mest benägna att rapportera frivilligt, åtminstone vad gäller styrkort, vilket utgör studiens tredje bidrag till litteraturen.

Denna uppsats är en kvantitativ studie som dels undersöker om offentliga verksamheter lämnar fler frivilliga upplysningar om ekonomistyrningsinnovationer än privata organisationer, dels hur mycket respektive sektor upplyser. För framtida forskning vore det intressant med en kvalitativ undersökning som beskriver vad de olika sektorerna upplyser om när de skriver om ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningarna. Det vore även intressant att göra en liknande kvantitativ studie där fler ekonomistyrningsinnovationer, så som Lean, beaktas för att se om resultatet då ter sig annorlunda. Ett annat förslag är att göra en djupgående studie av enbart offentlig sektor och studera skillnader mellan stat, landsting/regioner och kommuner. Enligt vår studie skrev landsting/regioner överlag mest, och det vore intressant att se om detta resultat kvarstår när fler verksamheter från olika branscher och fler ekonomistyrningsinnovationer inkluderas.

LITTERATURLISTA

Böcker

- Ax, C. & Kullvén, H. (2011) *Den nya ekonomistyrningen*, (4:e upplagan). Malmö: Liber AB
- Berlin, J. & Kastberg, G. (2011) *Styrning av hälso- och sjukvård*. Malmö: Liber AB
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011) *Financial Accounting Theory*, (2: a upplagan). Berkshire: McGraw-Hill
- Edenhammar, H & Thorell, P. (2009) *Företagens årsredovisning- att förstå årsredovisningar*, (6:e upplagan). Västerås: Iustus förlag
- Forsell, A. & Jansson, D. (2000) *Idéer som fängslar – recept för en offentlig reformation*. Malmö: Liber Ekonomi
- Kaplan, R. & Norton, D. (1996) *Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*, Boston: Harvard Business School Press
- Newbold, P., Carlson, W.L. & Thorne, B. (2010) *Statistics for Business and Economics*, (7:e upplagan). Pearson Education
- Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, G. (1998) *Global Warning*, Oslo: Cappelen Akademisk Forlag
- Olve, N-G., Roy, J. & Wetter, M. (1999) *Balanced Scorecard i svensk praktik*, (3:e upplagan). Malmö: Liber AB
- Olve, Nils- Göran; Roy, Jan; Roy, Sofie; Petri, Carl-Johan (2003): *Framgångsrikt styrkortsarbete- Metoder och erfarenheter*. Malmö: Liber AB.
- Patel, R. & Davidson, B. (2011) *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, (4:e upplagan). Lund: Studentlitteratur AB
- Power, M. (1999) *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press
- Smith, D. (2006) *Redovisningens språk*, (3:e upplagan). Lund: Studentlitteratur AB
- ÅRL (2010) Årsredovisningslagen. FARS Samlingsvolym

Artiklar

- Ax, C. & Marton, J. (2008) Human capital disclosures and management practices. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 9(3), pp. 433-445
- Bohmbach-Saager, H., Campbell, D. & Shrives, P. (2001) Voluntary disclosure of mission statements in corporate annual reports: Signaling what and to whom?. *Business and society review*, Vol. 106(1), pp. 65-87

- Common, R.K. (1998) Convergence and transfer: a review of the globalization of new public management. *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 11, pp. 6, pp.440 – 450
- Cooke, T.E. (1989) Voluntary Corporate Disclosure by Swedish Companies, *Journal of Intenational Financial Management and Accounting*, Vol. 1(2), pp.171-195
- Einhorn, E. (2005) The Nature of the Interaction between Mandatory and Voluntary Disclosures. *Journal of Accounting Research* Vol. 43, pp. 593-621
- DiMaggio, J.P. & Powell, W.W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in organization Fields. *American Sociological Review*, Vol. 48(2), pp. 147-160
- Downe-Wamboldt, B. (1992) Content analysis: method, applications, and issues. *Health Care for Women International*, Vol. 13(3), pp. 313
- Guthrie, J.E. & Mathews, M.R. (1985) Corporate social accounting in Australasia. *Research in Corporate Social Performance and Policy*, Vol. 7, pp. 251-77
- Healy, P.M. & Palepu, K.G. (2001) Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31, pp. 405-440
- Hood, C., (1995) The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 93–109
- Hooks, J., Coy, D. & Davey, H. (2002) The information gap in annual reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15(4), pp. 501-522
- Hope, O. (2003) Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts Forecast Accuracy: An International Study. *Journal of Accounting Research* , Vol. 41, pp. 235-272
- Herawaty, M. & Hoque, Z. (2007) Disclosure in the annual reports of Australian government departments. A research note. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 3(2), pp. 147-168
- Inamdar, N., Kaplan, R. & Reynolds, K. (2002) Applying the balanced scorecard in healthcare provider organizations. *Journal of Healthcare Management*, Vol. 47, pp.179-196
- Lapsley, I. & Wright, E. (2004) The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 355-374
- Mahadeoa, J-D., Oogarah-Hanumana, V. & Soobaroyen, T. (2011) Changes in social and environmental reporting practices in an emerging economy (2004–2007): Exploring the relevance of stakeholder and legitimacy theories. *Accounting Forums*, Vol. 35, pp. 158-175
- Malmi, T.(2001) Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research*, Vol. 12, pp.207–220

Milne, M.J. & Adler, R.W. (1999) Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 12 (2), pp. 237-256

Rutherford, B.A. (2000) The construction and presentation of performance indicators in executive agency external reports. *Financial Accountability & Management*, Vol. 16(3), pp. 225-49

Voelker, K.E.; Rakish, J.S. & French, R.G. (2001) The Balanced Scorecard in Healthcare Organizations: A Performance Measurement and Strategic Planning Methodology. *Hospital Topics*, Vol. 79, pp. 13-25

Uppsatser

Ahlkvist, J. & Jörvall, T. (2008) *Balanserat styrkort i sjukvården – en jämförelse mellan offentliga och privata organisationer*, Magisteruppsats i företagsekonomi, Lunds Universitet

Andersson, J. & Ericsson, P. (2002) *Diffusion av balanserat styrkort i offentlig sektor. En studie av adopterande och icke-adopterande kommuner*. Magisteruppsats i ekonomistyrning, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Internetkällor

Leankommun, (2012) Lean i kommunala verksamheter växer. Tillgänglig på Internet: <http://www.leankommun.se/lean-inom-kommunal-verksamhet-vaxer/> [2012-11-11]

Regeringskansliet, (2008a) *Kommuner och landsting- organisationer, verksamhet och ekonomi*. Tillgänglig på Internet: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/09/97/36/cf5a656d.pdf> [2012-11-21]

Regeringskansliet, (2009) *Offentlighet och sekretess hos det allmänna*. Tillgänglig på Internet: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/13/11/79/0d94c84d.pdf> [2012-11-20]

Regeringskansliet, (2011) *Den nationella nivån - riksdag och regering*. Tillgänglig på Internet: <http://www.regeringen.se/sb/d/505/a/3033> [2012-11-20]

Regeringskansliet, (2012) *Den svenska förvaltningsmodellen*. Tillgänglig på Internet: <http://www.regeringen.se/sb/d/505> [2012-11-21]

Statskontoret, (2011) *Den offentliga sektorns utveckling*. Tillgänglig på internet: <http://www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2011/Offentliga-sektorns-utveckling-2011.pdf> [2012-11-20]

Sveriges Kommuner och Landsting, (2009a) *Kommuner, landsting och regioner*. Tillgänglig på internet: http://www.skl.se/kommuner_och_landsting [2012-11-20]

Sveriges Kommuner och Landsting, (2009b) *Så styrs landstingen*. Tillgänglig på internet: http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/om_landsting_och_regioner/sa_styrs_landstingen [2012-11-20]

Sveriges Kommuner och Landsting, (2009c) *Om kommuner*. Tillgänglig på Internet: http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/om_kommuner [2012-11-21]

Årsredovisningar

<i>Verksamheter</i>	<i>År</i>
SJ AB	2001-2011
Arbetsförmedlingen	2009-2011
Apoteket AB	2004-2011
Lernia AB	2004-2011
Posten AB	2000-2011
Sahlgrenska Universitetssjukhus	2002-2011
Folktandvården Västra Götaland	2007-2011
Folktandvården Skåne	2003-2011
Locum AB	2005-2011
Familjebostäder i Göteborg AB	2000-2011
ABB	2000-2011
Ericsson	2000-2011
Swedbank	2000-2011
Nordea	2000-2011
Atlas Copco	2000-2011
Astra Zeneca	2000-2011
NCC	2000-2011
Skanska Group	2000-2011
Getinge AB	2000-2011
Telia Sonera	2002-2011