



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar

– Ett sätt för privata och offentliga verksamheter att skapa legitimitet?

Magisteruppsats
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Företagsekonomiska Institutionen
Vårterminen 2013

Handledare: Christian Ax
Elin Larsson

Författare: Therese Pärsson
Linnea Rantatalo Thomas

FÖRORD

Inledningsvis vill vi rikta ett stort tack till våra handledare Christian Ax och Elin Larsson för den hjälp och konstruktiv kritik vi fått under processen.

Vi vill även tacka Rebecca Pärsson för stöd och feedback under resans gång samt hjälp vid korrekturläsning.

Göteborg 2013-06-04

Therese Pärsson

Linnea Rantatalo Thomas

Sammanfattning

Magisteruppsats i Företagsekonomi, Handelshögskolan, Göteborgs Universitet VT 2013

Författare: Therese Pärsson & Linnea Rantatalo Thomas

Handledare: Christian Ax & Elin Larsson

Titel: Ekonomistyrningsinnovationer i årsredovisningar - Ett sätt för olika verksamheter att skapa legitimitet i sina årsredovisningar?

Bakgrund och problem: Tidigare studier har visat på att årsredovisningar blivit allt mer omfattande, framförallt de frivilliga upplysningarna. Vissa verksamheter väljer att redogöra för ekonomistyrningsverktyg i sina årsredovisningar. En tidigare studie har undersökt ekonomistyrningsinnovationen Balanced Scorecard och kartlagt hur mycket som presenteras i årsredovisningar. En jämförelse har gjorts mellan offentliga och privata verksamheter där man kommit fram till att offentliga verksamheter har en benägenhet att skriva mer om BSC än privata verksamheter. Det finns dock inga tidigare studier som undersökt vad man faktiskt skriver och vilka skillnader som finns mellan privat och offentlig sektor. "Bandwagon-effekten" innebär att företag presenterar sina ekonomistyrningsverktyg då de känner tryck utifrån och vill uppfattas som legitima.

Syfte: Syftet med studien är att öka kunskapen om vad olika slags verksamheter frivilligt rapporterar kring ekonomistyrningsinnovationer i sina årsredovisningar i strävan efter legitimitet. Med utgångspunkt i tidigare studier har en jämförelse gjorts mellan privata och offentliga verksamheter skriver om balanserat styrkort i sina frivilliga upplysningar med avseende på design, användning och etikett.

Metod: Årsredovisningar för perioden 2007-2011 har studerats för totalt tjugo verksamheter för att kunna besvara de tre forskningsfrågorna. Undersökningsobjektet Balanced Scorecard har analyserats utifrån de tre teman *Design, Användning* och *Etikett*.

Resultat och slutsatser: Offentliga verksamheter har ett mer utvecklat BSC jämfört med privata verksamheter enligt Speckbachers et al (2003) teori. En likhet mellan offentliga och privata verksamheter i designen av BSC är att de fyra mest förekommande perspektiv är de samma. Det mest frekvent angivna syftet med BSC i offentliga och privata verksamheter är målstyrningsorienterat. Offentliga verksamheter redogör i större grad än privata verksamheter angående sitt BSC i årsredovisningarna. Under perioden 2007-2011 är verksamheterna relativt konsekventa gällande etikett för BSC.

Förslag till fortsatt forskning: Denna studie undersöker ekonomistyrningsinnovationen BSC. Intressant hade varit att göra en liknande studie men undersöka en annan ekonomistyrningsinnovation såsom ABC eller lean.

Nyckelord: Årsredovisningar, frivilliga upplysningar, legitimitet, Ekonomistyrningsinnovationer, Balanserat styrkort, BSC, strategi, kommunikation.

Innehållsföreteckning

Figurföreteckning	6
Tabellförteckning.....	6
1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Syfte.....	9
1.4 Disposition.....	10
2. Teoretisk referensram	11
2.1 Årsredovisningar.....	11
2.1.1 Frivilliga upplysningar.....	11
2.2 Ekonomistyrningsinnovationer	12
2.2.1 Vad är en ekonomistyrningsinnovation?.....	12
2.2.2 Designattribut.....	13
2.2.3 Retoriska attribut	13
2.2.3.1 Användning.....	13
2.2.3.2 Etikett	14
2.3 Balanced Scorecard	15
2.3.1 Design av Balanced Scorecard.....	15
2.3.2 Design – tre typer av BSC	16
2.3.3 Användning av Balanced Scorecard	16
2.4 Legitimitet	17
2.5 Kontroll och styrning i offentliga och privata verksamheter.....	18
3. Metod	20
3.1 Inledande metod	20
3.2 Val av tidsperiod.....	20
3.3 Val av informationskanal.....	21
3.4 Innehållsanalys	22
3.4.1 Klassificering Balanced Scorecard	23
3.4.2 Klassificering Design	24
3.4.3 Klassificering Användning.....	25
3.4.4 Klassificering Etikett	26

4. Resultat.....	27
4.1 Design	27
4.1.1 Perspektiv i balanserat styrkort.....	27
4.1.2 Orsak/ verkan samband	27
4.1.3 Strategi och mål.....	28
4.1.4 Handlingsplan	28
4.1.5 Belöningsystem.....	29
4.1.6 Kommunikation	29
4.2 Användning.....	30
4.2.1 Syfte.....	30
4.2.2 Omfattning	30
4.2.3 Styrningsprocessen.....	31
4.3 Etikett	31
5. Diskussion, slutsatser och förslag till fortsatt forskning.....	33
5.1 Resultat och slutsatser	33
5.1.1 Design	34
5.1.2 Användning.....	34
5.1.3 Etikett	35
5.2 Studiens vetenskapliga bidrag.....	35
5.3. Förslag till fortsatt forskning	36
Källförteckning.....	37

Figurföreteckning

Figur 1: Ekonomistyrningsinnovation.....	13
Figur 2: Balanced Scorecard	23

Tabellförteckning

Tabell 1: Utvalda verksamheter	21
Tabell 2: Sökord.....	22
Tabell 3: Perspektiv i balanserat styrkort i privata och offentliga verksamheter 2007 till 2011	27
Tabell 4: Orsak/verkan samband privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007-2011	28
Tabell 5: Strategi och mål i privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007-2011.....	28
Tabell 6: Handlingsplan i privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007-2011	29
Tabell 7: Belöningsystem i privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007- 2011.....	29
Tabell 8: Kommunikation i privata och offentliga verksamheter 2007-2011	29
Tabell 9: Syfte 2007 till 2011 i privata och offentliga verksamheter	30
Tabell 10: Omfattning 2007 till 2011 i privata och offentliga verksamheter	30
Tabell 11: Styrningsprocessen i privata och offentliga verksamheter från 2007 till 2011.....	31
Tabell 12: Etikett för balanserat styrkort i privata och offentliga verksamheter från 2007 till 2011 ...	32

1. Inledning

I det första kapitlet får läsaren en bakgrund till vad studien avser behandla. Vidare förs en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens tre frågeställningar. Slutligen redovisas uppsatsen syfte samt disposition över uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Genom åren har företags årsredovisningar blivit allt mer omfattande både vad gäller den reglerande, men även den frivilliga delen av årsredovisningen (Beattie, Dhanani & Jones 2008). Det finns många studier som undersökt hur utvecklingen har sett ut genom att titta på den kvantitativa aspekten i årsredovisningar, dessa har tydligt visat ökade omfattningen av främst de frivilliga upplysningarna (McKinstry 1996, Lee 1994, Bengtsson & Hedblom 2010). De obligatoriska upplysningarna i en årsredovisning innefattar balansräkning, resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse samt även finansieringsanalys för större företag (Årsredovisningslagen 2:1), där fokus ligger på de finansiella delarna.

De frivilliga upplysningarna möjliggör för företagen att redogöra för andra aspekter som icke finansiella mått och övrig information. Vissa företag väljer att i de frivilliga upplysningarna presentera sina ekonomistyrningsverktyg eller styrmedel. Balanced Scorecard, BSC är ett ekonomistyrningsverktyg som utvecklades i början på nittioalet av Kaplan och Norton och har fortsatt att utvecklas sen dess. Användningen av BSC har haft en snabb uppgång sedan initieringen på nittioalet. I en undersökning av 236 nordiska företag kartlades att 27 procent av de undersökta företagen använde sig av BSC vid undersökningstillfället. Undersökningen visar även att 61 procent av undersökningsobjekten kommer använda BSC som ekonomistyrningsverktyg inom ett par år (Nilsson & Kald 2000).

Många nya ekonomistyrningsinnovationer har presenterats i litteraturen under de senaste decennierna (Arwidi & Samuelson 1993). En ekonomistyrningsinnovation kan ses som en samling attribut och genom att förstå dessa kan vi lättare förstå innovationen i sin helhet och se hur den skiljer sig från andra ekonomistyrningssystem (Bjørnenak & Olson 1999). "Bandwagon-effekten" innebär att verksamheter adopterar en ekonomistyrningsinnovation i strävan efter att vinna legitimitet. Tryck från verksamheter som adopterat en innovation kan leda till att andra verksamheter gör detsamma för att inte uppfattas som illegitima (Abrahamson & Rosenkopf 1993). Genom årsredovisningar når företag ut till sina intressenter (Savage 1998 refererad i Holland & Boon Foo 2002) och genom att presentera sina aktiviteter såsom ekonomistyrningsinnovationer vill verksamheterna uppfattas som legitima (Mahadeo, Oogarah- Hanumana & Soobaroyen 2011).

Offentliga och privata företag har olika ägarstruktur vilket också gör att de har olika mål och därmed även olika strategier för att nå dessa mål. Ett privat företag söker att maximera avkastning medan offentliga verksamheter har till uppgift att tillhandahålla tjänster till allmänheten (Samuelsson 2005). Privata företag har därmed större finansiellt fokus medan offentliga verksamheters fokus ligger på att förbättra situationen för allmänheten. Privata företag är beroende av sina kunder medan offentliga verksamheter är mer beroende av politiska aktörer. För att detta politiska system ska fungera är det nödvändigt att offentliga verksamheter lämnar den information som krävs till allmänheten för att få de resurser som behövs (Samuelsson 2005). Det som presenteras i den frivilliga delen av årsredovisningar är information som företag valt att presentera men hur presentationen skiljer sig mellan offentlig och privat sektor är ännu inte undersökt.

1.2 Problemdiskussion

Tidigare studier kartlagt vilka ekonomistyrningsinnovationer som presenteras i årsredovisningar och vilka som är mest frekvent använda (Engström & Sennfors 2012, Enocson & Gydell 2012, All & Svantesson 2008). Syftet i Enocson och Gydells uppsats "New Public Managements drivkraft till frivilliga upplysningar i årsredovisningar" (2012) är att undersöka vad som styr verksamheters tendens att rapportera frivilligt kring interna processer. Det framkommer att mängden information angående BSC i årsredovisningar skiljer sig mellan verksamheter i offentlig och privat sektor. Offentliga verksamheter har en tendens att presentera mer information angående sina BSC i årsredovisningarna. Det finns idag inga kvalitativa undersökningar som visar på vad verksamheter skriver om angående BSC och om detta skiljer sig mellan offentliga och privata verksamheter. Tidigare studier har visat på att omfattningen skiljer sig mellan offentliga och privata verksamheter men det finns ingen tidigare forskning som försökt kartlägga vad verksamheter rapporterar i sina årsredovisningar.

Under de senaste decennierna har många försök gjorts att hantera den offentliga sektorns ineffektivitet och tröghet. Genom privatisering har förutsättningarna gjorts mer lika för privata och offentliga företag med en mer jämn konkurrens. Ett annat sätt att hantera denna tröghet är att många offentliga verksamheter har valt att adoptera privata företags styrmodeller (Samuelsson 2005). Olve, Roy och Wetter (1999) argumenterar för att det finns motiv till anpassning av BSC till offentliga verksamheter då förhållanden är annorlunda. Logiken i BSC är präglad av balans mellan de olika perspektiven som ska gynna långsiktig överlevnad och lönsamhet men i offentliga verksamheter är situationen en annan. Frågan är om det ursprungliga BSC och dess fyra perspektiv utvecklat av Kaplan och Norton är lämpliga för offentliga verksamheter. Kanske bör det finansiella perspektivet ersättas med en bredare bild med fokus på resultat eller prestationer (Olive et. al 1999).

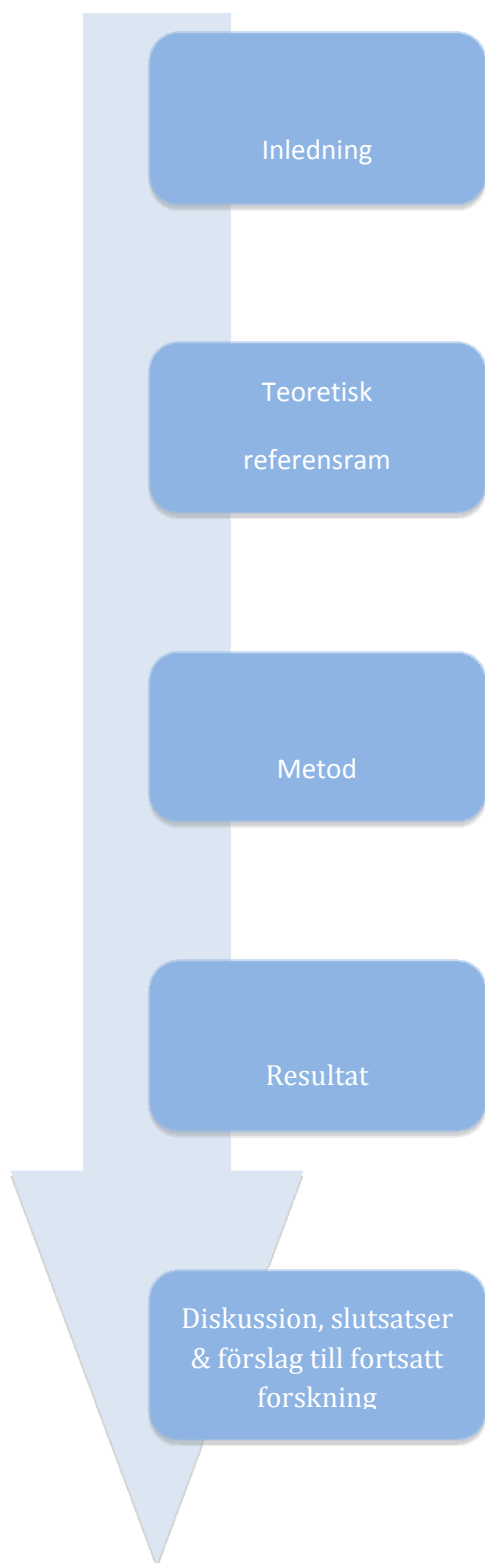
Denna diskussion har lett fram till en huvudfråga samt två underfrågor som med grund i vår studie kommer besvaras senare i uppsatsen:

- Vad skriver offentliga och privata verksamheter angående Balanced Scorecard i årsredovisningar och hur presenteras detta?
- Vilka är skillnaderna och likheterna mellan privata och offentliga verksamheters rapportering angående Balanced Scorecard?
- Kan man se en förändring i vad verksamheter presenterar angående Balanced Scorecard över tid?

1.3 Syfte

Syftet med studien är att öka kunskapen om vad olika slags verksamheter frivilligt rapporterar kring ekonomistyrningsinnovationer i sina årsredovisningar i strävan efter legitimitet. Med utgångspunkt i tidigare studier har en jämförelse gjorts mellan vad privata och offentliga verksamheter skriver om balanserat styrkort i sina frivilliga upplysningar med avseende på design, användning och etikett.

1.4 Disposition



I det första kapitlet får läsaren en bakgrund till vad studien avser behandla. Vidare förs en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens tre frågeställningar. Slutligen redovisas uppsatsen syfte samt disposition.

Kapitel två presenterar den teoretiska referensramen. Först görs en beskrivning av de svenska reglerna kring rapportering av information i årsredovisningar följt av teori om varför verksamheter rapporterar frivilliga upplysningar. Nästa del i kapitlet redogör generellt för ekonomistyrningsinnovationer och därefter för innovationen Balanced Scorecard som studeras i uppsatsen. I sista delen beskrivs kontroll och styrning i de olika verksamheterna.

Kapitel tre ger läsaren insikt i hur vi har gått till väga i arbetet med studien. Här beskrivs de val som gjorts samt hur det konkreta arbetet har genomförts. Kapitlet redogör för val av tidsperiod, val av informationskanal samt för forskningsmetoden innehållsanalys använd i denna studie.

I kapitel fyra presenteras en sammanställning av resultatet för den genomförda studien vilket illustreras med hjälp av tabeller. Till varje tabell finns en beskrivande text där de viktigaste resultaten summeras. Strukturen i kapitlet följer de tre teman: Design, Användning och Etikett.

I studiens sista kapitel fem förs en diskussion kring litteraturen inom frivilliga upplysningar och ekonomistyrningsinnovationer. Detta följs av en diskussion kring studiens resultat som lett till en rad slutsatser. Därefter följer vårt bidrag till litteraturen för att avslutningsvis presentera förslag till fortsatt forskning inom fältet.

2. Teoretisk referensram

Detta kapitel innehåller den teoretiska referensramen för uppsatsen. Först görs en beskrivning av de svenska reglerna kring rapportering följt av teori om varför verksamheter rapporterar frivilliga upplysningar. Nästa del i kapitlet redogör generellt för ekonomistyrningsinnovationer och därefter för innovationen Balanced Scorecard som studeras i uppsatsen. I sista delen redogörs för kontroll och styrning i de olika verksamheterna.

2.1 Årsredovisningar

Den svenska redovisningsregleringen är relativt komplex (Marton, Lumsden, Lundqvist, Petterson & Rimmel 2010). Grundreglerna för redovisningens upprättande finns i bokföringslagen och årsredovisningslagen. I bokföringslagen återfinns de grundläggande reglerna kring vilka som är skyldiga att uppföra bokföring och vad det innebär. Bland annat finns det här reglerat att den löpande bokföringen ska avslutas med en årsredovisning (6:1 BFL) medan reglerna kring innehållet i en sådan återfinns i årsredovisningslagen (Edenhammar & Thorell 2009). För att nå en bättre harmonisering inom EU ska noterade bolag i sin koncernredovisning följa International Financial Reporting Standards, IFRS (antagna av EU) som ges ut av International Accounting Standards Board, IASB (Marton et al 2010). Dessa lagar och kompletterande normgivning bildar tillsammans med god redovisningssed de svenska redovisningsreglerna (Edenhammar & Thorell 2009).

En årsredovisning ska bestå av balansräkning, resultaträkning, noter och förvaltningsberättelse, större företag ska även ha en finansieringsanalys (ÅRL 2kap 1§). Kommuner och landsting lyder under kommunallagen, lagen om kommunal redovisning samt rekommendationer som är utfärdade av rådet för kommunal redovisning (Regeringskansliet 2008). De är enligt lagen om kommunal redovisning skyldiga att upprätta en årsredovisning (1 kap 1§). Det ställs likvärdiga krav på innehållet i kommuners och landstings årsredovisningar (Lagen om kommunal redovisning 3kap 2§).

2.1.1 Frivilliga upplysningar

All information som ett företag publicerar i sin årsredovisning som ej finns nämnd i ovanstående lagar och rekommendationer är således frivillig information (Edenhammar & Thorell 2009, Bengtsson & Hedblom 2010). Årsredovisningar har ökat markant i omfattning både vad gäller den frivilliga icke reviderade delen samt den reglerade reviderade delen (Beattie, Dhanani & Jones 2008). Även om båda delarna har ökat genom åren har dock den frivilliga delen ökat mer i förhållande till den reglerade delen (Lee 1994, McKinstry 1996). Flera studier visar på detta och två exempel är McKinstry i sin artikel "Designing the annual reports of Burton PLC from 1930 to 1994" och Lee i sin artikel "The changing form of the corporate annual report". McKinstry (1996) tar upp utvecklingen av modeföretaget Burtons årsredovisning mellan 1930 till 1994. Från två sidor 1930 till sextio sidor 1994 har årsredovisningen blivit ett "public relation"-verktyg

(McKinstry 1996). Lee (1994) visar i sin studie av tjugofem mycket stora brittiska industriföretags årsredovisningar att mellan 1965 och 1988 har den reglerade delen ökat med 67 procent och att den frivilliga delen har ökat med hela 164 procent.

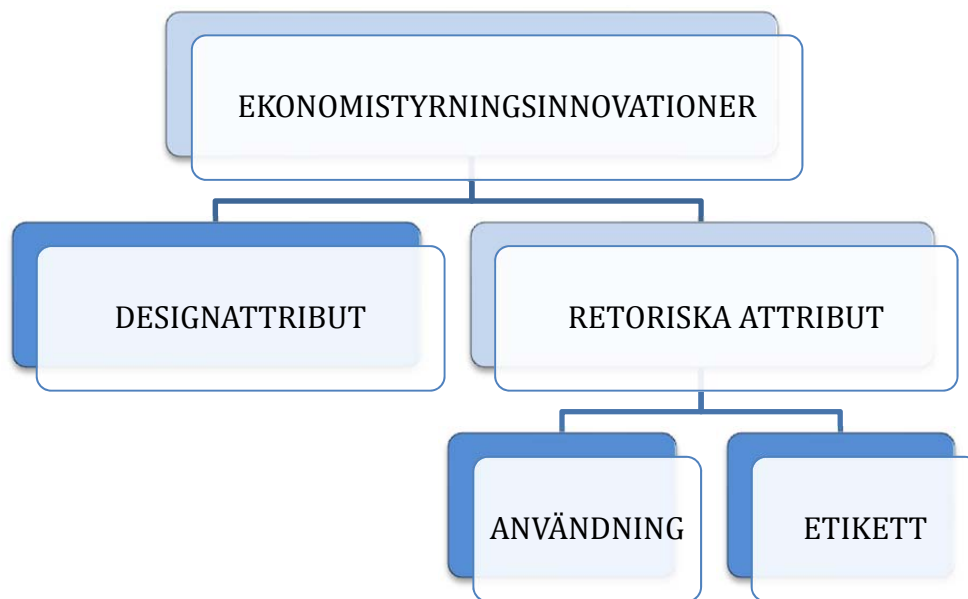
2.2 Ekonomistyrningsinnovationer

2.2.1 Vad är en ekonomistyrningsinnovation?

Rogers (1995) definierar en innovation som en idé, praktik eller objekt som uppfattas som ny av en individ eller annan adoptionsgrupp. Innovationer sprids genom att människor pratar med varandra vilket möjliggör informationsdelning av nya idéer som leder till antingen adoption eller avvisning av innovationen. Utveckling av en innovation är processen då en ny idé formas till att möta potentiella adoptörers behov (Rogers 1995). Ax och Bjørnenak (2007) beskriver en innovation som ett lyckat införande av en idé eller ett fenomen som uppfattas som ny i ett specifikt socialt system. Koncept som Balanced Scorecard kan ha existerat i en annan form tidigare men den nya kombinationen av attribut och egenskaper samt hur den presenteras för adoptörer kan göra att den uppfattas som ny (Ax & Bjørnenak 2007).

Under de senaste decennierna har en stor mängd olika ekonomistyrningsinnovationer presenterats i litteraturen (Ax & Bjørnenak 2005). Innovationerna är ofta presenterade som ekonomistyrningsmodeller betecknade med akronymer såsom ABC, EVA eller med klatschiga namn för att dra till sig uppmärksamhet, exempelvis Balanced Scorecard eller Intellektuellt kapital (Ax & Bjørnenak 2007). En ekonomistyrningsmodell syftar till ett schema över hur ett ekonomistyrningssystem är designat (Arwidi & Samuelson 1993). Modellerna designas ofta olika av leverantörer och borde snarare beskrivas som en samling av olika attribut. Att förstå olika designattribut hjälper oss att förbättra förståelsen för innovationen, se vad som är "nytt" med innovationen och vad som gör att den skiljer sig gentemot tidigare modeller (Bjørnenak & Olson 1999).

Traditionellt sett har ekonomistyrningsinnovationer uppfattats som uniforma och statiska objekt som inte förändras vid spridning. Detta kan dock ses som en för enkel beskrivning och det är mer realistiskt att se spridningsprocessen som en mer dynamisk process där innovationerna förändras. Här kan adoptörer och leverantörer medvetet eller omedvetet ha en inverkan på innehåll och användning av innovationen och skapa sin egen version av den. Ekonomistyrningsinnovationer kan ses som modeller bestående av designattribut och retoriska attribut. Retoriska attribut och designattribut kan ändras, kompletteras, kombineras och på andra sätt ändra sammansättning. Vissa innovationer har mer eller mindre rum för tolkning beroende på graden av otydlighet i definitionen av innovationen. I exempelvis ABC-konceptet är det mindre rum för tolkning jämfört med BSC där det finns en bredare tolkning. (Ax & Bjørnenak 2007)



Figur 1: Ekonomistyrningsinnovation

Ekonomistyrningsinnovationer kan delas in i designattribut och retoriska attribut (Ax & Bjørnenak 2007). De retoriska attributen består i denna undersökning av Användning och Etikett.

2.2.2 Designattribut

Designattribut representerar den tekniska specifikationen vilken kan ses som den "hårda" delen av innovationen. Sammansättningen av designattribut definierar de tekniska aspekterna av en innovation och alla ekonomistyrningsinnovationer har specifika designattribut (Ax & Bjørnenak 2007). I ekonomistyrningsmodeller kan dessa attribut ses som specifika designattribut, exempelvis typ av kostnadsobjekt såsom kunder, produkter etcetera eller typ av data som finansiell och icke-finansiell (Bjørnenak & Olson 1999, Ax & Bjørnenak 2007). Det kan finnas en skillnad i hur designattributen är sammansatta i litteraturen och i hur det fungerar i praktiken (Bjørnenak & Olson 1999).

2.2.3 Retoriska attribut

Retoriska attribut representerar alla påstådda fördelar med en innovation och kan ses som den "mjuka" sidan av innovationen. Retoriska attribut används för att övertyga ledning och chefer om värdet en innovation har för företaget. Här kan fokus ligga på många olika aspekter av innovationen, exempelvis vilka fördelar den erbjuder, användningsområden och problem innovationen kan lösa (Ax & Bjørnenak 2007). Två retoriska attribut är Användning och Etikett som beskrivs nedan.

2.2.3.1 Användning

Vilket användningsområde en ekonomistyrningsinnovation har kan ses som ett retoriskt attribut (Ax & Bjørnenak 2007). Ekonomistyrningsmodeller implementeras i företag för att ha två syften; att underlätta beslutsfattande och möjliggöra kontroll av avdelningschefer (Abernethy & Bouwens 2005). Vilka avdelningar som påverkas av

innovationen och till vilken utsträckning innovationen inverkar på organisationen kan ses som ekonomistyrningsinnovationens omfattning. Innovationen kan påverka en enskild avdelning eller inkludera hela verksamheten (Sisaye & Birnberg 2012). Effekterna av en ekonomistyrningsinnovation är komplexa då det är många olika intressenter som påverkas. Ekonomistyrningsinnovationer påverkar det adopterande företaget internt i form av mått och mål och kan även påverka samhället i sin helhet genom att förbättra produktivitet och arbetsförhållanden. Adoption av en ekonomistyrningsinnovation kan också påverka efterföljande adoptörer och deras prestationer och legitimitet (Birkinshaw, Hamel & Mol 2008).

2.2.3.2 Etikett

Processen då ekonomistyrningsinnovationer kommer till kan delas upp i fyra faser: motivation, uppfinning, implementering samt teoretisering och etikett. Den sista fasen är en social process där individer internt och externt förklarar och validerar ekonomistyrningsinnovationen för att bygga upp innovationens legitimitet. Teoretisering handlar om att bygga en logik mellan en organisations möjligheter och innovationens lösningar. Det handlar även om att kommunicera denna logik till nyckelpersoner inom och utanför organisationen. Att etikettera är att namnge ekonomistyrningsinnovationen så att den reflekterar teoretiseringen. Etikett har visat sig ha en betydande effekt på acceptansen av innovation (Birkinshaw et al 2008, Eccles & Nohria 1992).

Rationella ekonomistyrningssystem har etiketter som signalerar till intressenter att cheferna jobbar för effektiva mål och att dessa mål uppnås på ett effektivt sätt. Chefer uppfattas som rationella om de tros använda tekniker som intressenter uppfattar som effektiva. Exempelvis konceptet "Quality Circles" kommunicerar att produktkvalitet är största fokus och att man uppnår detta genom att hålla möten med anställda där produktkvalitén främjas. Osäkra förhållanden kan göra att chefer använder tekniker som uppfattas som rationella och framåtverkande för att signalera rationalitet och att man gör framsteg till intressenter. Detta leder också till att antalet innovationer som dyker upp och används fluktuerar med konjunkturen och är fler i vissa perioder och färre i andra. Chefer kan signalera att man använder samma tekniker som andra moderna företag använder sig av (Abrahamson 1996). Chefer använder koncept och etiketter de tycker passar som en del i deras kommunikation för att uppmuntra, inspirera, begära eller på andra sätt skapa handlingar i organisationen. Stor del av den hysteri som finns kring etikett kan ses som ett sätt att ge energi till företag (Eccles et al 1992). Massmedia kan också spela en roll genom att exempelvis lyfta fram en innovation på ett positivt sätt och signalera detta till många mottagare (Abrahamson 1996).

Interna nyckelpersoner som är involverade i förändringsprocessen såsom chefer och anställda har som främsta uppgift är att bygga upp legitimitet för innovationen hos de anställda på företaget (Birkinshaw et al 2008, Stjernberg 1993). De försöker teoretisera värdet av den nya innovationen och namnge den på sådant sätt att anställda ser dess

potentiella värde och även ser överensstämmelsen med organisationens normer (Birkinshaw et al 2008). Interna nyckelpersoner har en fördel då de har erfarenhet inom organisationen och kan på så sätt skapa legitimitet och validera innovationen. Externa nyckelpersoner har en viktig roll i att skapa legitimitet som oberoende experter både inom företaget men även utanför företagens gränser där det är viktigt även externt hur företaget och innovationen uppfattas (Birkinshaw et al 2008).

2.3 Balanced Scorecard

2.3.1 Design av Balanced Scorecard

1990 initierade Robert Kaplan och David Norton (1996) en studie som grundade sig i tron om att dåvarande prestationsmått, baserade främst på finansiella aspekter höll på att bli obsoleta. De menade att dåvarande prestationsmått var för ensidiga och utan fokus på framtida värdeskapande. I dagens komplexa företagsmiljö blir utmaningen att tolka företagens mål och kartlägga hur man ska uppnå dessa. De utvecklade BSC som en förlängning av finansiella prestationsmått genom att inkludera fler perspektiv. (Kaplan & Norton 1996)

BSC översätter ett företags vision och strategi till en uppsättning mångsidiga mått som utgör ett företags strategiska mät- och styrningsmodell. Även BSC innefattar finansiella prestationsmått men då inkluderas även pådrivarna för dessa. Utöver det finansiella perspektivet består BSC av ytterligare tre perspektiv: kund, interna processer samt lärande och tillväxt. Detta möjliggör kontrollen av både finansiella resultat och uppbyggandet av immateriella tillgångar nödvändiga för framtida tillväxt. BSC kombinerar historiska finansiella mått med mått på framtida pådrivare för tillväxt. Dessa mått härstammar från företagens egen strategi och är utformade som en tolkning av strategin. De fyra perspektiven inkluderar mål och mått både på kort och på lång sikt. Mellan dessa perspektiv bör också finnas en balans mellan dess beståndsdelar såsom mål och indikatorer (Kaplan & Norton 1996). Dessa fyra perspektiv tillhör grundversionen av styrkortet men verksamheter kan utveckla dessa till att passa deras affärskultur (Ax, Johansson & Kullvén 2009, Olve et al 1999). I Sverige har medarbetarna traditionellt en stark ställning vilket kommer till uttryck i de svenska BSC med att ett femte perspektiv, nämligen medarbetarperspektivet som är vanligt förekommande (Ax, Johansson & Kullvén 2009, Ax & Bjørnenak 2005, Olve et al 1999). I originalversionen finns det istället ett medarbetarfokus inom lärande och utvecklingsperspektivet (Ax & Bjørnenak 2005).

Tillsammans skapar perspektiven en möjlighet att kommunicera strategiska mål och hur man vill uppnå dem. Detta samband mellan mål och hur man planerar att uppnå dem reflekteras i orsak/verkan samband mellan och inom perspektiv. Alla mått behöver inte hänga samman med mått i ett annat perspektiv. Dock måste minst ett mått i varje perspektiv ha samband med ett mått i ett annat perspektiv (Soderberg, Kalabnanam, Sheehan & Vaidyanathan 2011). För att förstå kostnad eller prestation för en produkt är

det nödvändigt att förstå vilka faktorer som inverkar på kostnad eller prestation. Detta är en viktig grundtanke i BSC där exempelvis ökad kundnöjdhet antas resultera i ökad lönsamhet (Bjørnenak & Olson 1999).

2.3.2 Design – tre typer av BSC

Det finns många olika definitioner på vad ett BSC är och vilka kriterier det bör uppfylla (Speckbacher, Bishof & Pfeiffer 2003, Soderberg et al 2011). Tre typer av BSC har identifierats där Typ 1 BSC är den minst utvecklade versionen och Typ 3 är ett fullt utvecklat BSC. Dess ursprung är från Kaplan och Nortons grundmodell och dess utveckling men har utformats av Speckbacher et al (2003). Nedan beskrivs de tre olika BSC-versionerna och skillnaderna mellan dem.

Typ 1 BSC är ett flerdimensionellt ramverk som kombinerar finansiella mått med icke-finansiella mått. Detta grundar sig i att tidigare prestationsmått gjorda för den industrialiserade miljön inte längre passar det nya informationssamhället med större fokus på immateriella tillgångar. Det är inte allt värdeskapande i ett företag som kan mätas med finansiella mått. Allt av värde i ett företag innebär inte längre endast fysiska tillgångar utan även immateriella tillgångar. Materiella och immateriella tillgångar skapar värde tillsammans och kan inte värderas enskilt. Ett företags strategi bygger på hur man länkar samman dessa olika tillgångar. *Typ 1 BSC* kan definieras som ett prestationsmått som mäter immateriella tillgångar i strategiska icke-finansiella mått. Den har en specifik struktur för att mäta immateriella och materiella tillgångar bestående av fyra perspektiv: finansiellt-, kund-, interna processer och lärande-, utveckling och tillväxtperspektivet. (Speckbacher et al 2003)

Typ 2 BSC är ett flerdimensionellt ramverk som beskriver strategi på ett specifikt sätt. *Typ 2 BSC* ses som en mer utvecklad variant av *Typ 1* där *Typ 2* är ett strategiskt styrkort som inte bara är en ansamling mått utan även en kartläggning av strategin genom orsak/verkan samband. Denna strategikarta beskriver omvandlingen från immateriella tillgångar till materiella tillgångar och finansiella resultat. (Speckbacher et al 2003)

Typ 3 BSC är ett strategiskt ekonomistyrningsverktyg som implementerar strategi via kommunikation, handlingsplaner och incitament. Utöver strategi genom orsak/verkan samband i *Typ 2 BSC* inkluderar *Typ 3 BSC* även ett informationssystem som möjliggör implementering av strategin. Detta genom att definiera mål, handlingsplaner och resultat samt genom att länka incitament till BSC-mått. Den tydligaste fördelen med ett BSC är när användningen går från måttverktyg till ett styrverktyg, vilket kräver information och kommunikation inom företaget. Det skapar en kontinuitet mellan den uttalade strategin och hur man faktiskt agerar. (Speckbacher et al 2003)

2.3.3 Användning av Balanced Scorecard

Det finns många syften till varför verksamheter använder sig av BSC (Wiersma 2009, Malmi 2001). Huvudsyftet med att använda BSC i verksamheter är att implementera strategi (Kaplan & Norton 1996, 2001). I artikeln "For which purposes do managers use

Balanced Scorecards? An empirical study” undersöker Wiersma (2009) syftet med användning av BSC i nitton holländska företag. Totalt 224 svar kom in från olika chefer och resultatet var att chefer använder BSC i första hand för beslutsfattande och för att effektivisera beslutsprocessen. På andra plats kommer samordning följt av egenkontroll. Ytterligare ett vanligt syfte kan vara att gå från strategi till handling (Malmi 2001).

Det är viktigt att BSC omfattar hela verksamheten och kommuniceras till anställda på alla nivåer i företaget och inte endast berör ledningen. Strategiska mål uppsatta på högre nivå i företaget kan tolkas och omformuleras till mer operativa mål ute på avdelningarna (Kaplan & Norton 1996). Dock är BSC oftast använt på framförallt företagsnivå och enhetsnivå vilket en studie av australiensiska företag visar. I studien av Bedford, Brown, Malmi och Sivabalan (2008) uppger 96 procent av de tillfrågade företagen att BSC används på företagsnivå. 91 procent svarade att implementeringen även sker på enhetsnivå. Däremot är det endast 62 procent av företagen som uppger att de använder sig av BSC på individnivå (Bedford et al 2008).

BSC används för att utveckla en långsiktig strategi kopplad till mål. Detta kräver att man genomför den kritiska styrningsprocessen. Processen, som består av fyra steg är avgörande för en lyckad implementering av strategin i verksamheten. BSC-processens första steg är att klargöra och tolka verksamhetens vision och strategi till specifika mål. Nästa steg i processen handlar om att kommunicera genom hela verksamheten och binda samman strategiska mål och mått. I detta steg är det viktigt att hela verksamheten förstår den långsiktiga strategin. Tredje steget handlar om att planera, sätta mål och rikta strategiska initiativ. I sista steget gäller det att främja strategisk feedback och lärande. Detta är det viktigaste steget då det ger verksamheten möjlighet att övervaka, justera och om det behövs förändra strategin. (Kaplan & Norton 1996)

Enligt Kaplan och Norton (1996) är den mest innovativa och viktigaste delen med BSC uppföljning och feedback av uppsatta mål. Det handlar både om att se huruvida man uppnått sina mål och om att se till att framtida förväntningar uppnås. (Kaplan & Norton 1996)

2.4 Legitimitet

Årsredovisningar är en viktig kommunikationskanal för verksamheter gentemot sina intressenter och betraktas som ett logiskt medel för att kommunicera sina försök att legitimisera sina aktiviteter (Savage 1998 refererad i Holland & Boon Foo 2002). En anledning till att verksamheter väljer att frivilligt lämna information i årsredovisningar exempelvis kring ekonomistyrningsinnovationer, är för att uppfattas som legitima (Mahadeo, Oogarah- Hanumana & Soobaroyen 2011, Deegan & Unerman 2012).

Legitimitet bygger på ett så kallat socialt kontrakt mellan verksamheten och dess intressenter för att verksamheterna vill vinna legitimitet hos intressenterna (Deegan 2002). Det sociala kontraktet representerar de förväntningar samhället har av hur

verksamheter bör uppträda. Verksamheter strävar efter att uppfattas agera i linje med gällande gränser och normer uppställda av samhället (Deegan & Unerman 2011). Kontraktet innebär att verksamheter informerar kring faktiska förändringar i prestationer samt aktiviteter för att upprätthålla kontraktet (Deegan 2002).

Verksamheters överlevnad är beroende av upprätthållandet av det sociala kontraktet. Uppfattar samhället att en verksamhet brutit kontraktet, det vill säga att verksamheten inte agerar på ett accepterat eller illegitimt sätt kan verksamhetens överlevnad hotas. Resultatet kan bli att kunder och leverantörer sviker, skatter höjs och finansieringen stängs av (Deegan 2002). Legitimitet är nödvändigt för alla verksamheter men anses påverka vissa mer än andra och kan bero på att vissa verksamheter är mer synliga eller i större utsträckning är beroende av politiskt och socialt stöd (Dowling & Pfeffer 1975).

Om verksamheter tar sig an ett nytt ekonomistyrningsverktyg eller en ny ekonomistyrningsinnovation upplever andra verksamheter att ett tryck uppstår på dem att adoptera innovationen. Detta kallas även för "Bandwagon- effekten". Vilket gör att andra verksamheter adopterar innovationen för att inte framstå som illegitima gentemot dess intressenter. Genom detta kan en innovation få stor spridning relativt snabbt då trycket ökar på allt fler verksamheter att adoptera innovationen (Abrahamson & Rosenkopf 1993).

2.5 Kontroll och styrning i offentliga och privata verksamheter

I boken "Organizational governance and control" har författaren Samuelson (2005) identifierat likheter och skillnader i kontrollen av privata och offentliga verksamheter. En av de största skillnaderna mellan privata och offentliga verksamheter är ägarstrukturen. Ägare till privata företag har fokus på att maximera framtida avkastning medan ägare till offentliga verksamheter är allmänheten. I offentliga verksamheter kan det uppstå intressekonflikter när aktörer från olika politiska partier ska enas vilket kan leda till en splittrad strategi och delade meningar om vad man vill uppnå. Ett exempel från detta är sjukvården som under många år varit komplex och haft en splittrad syn på vad strategi är. Beslut som fattas i offentliga verksamheter fattas inte alltid på ekonomiska grunder. Andra faktorer som att öka antalet anställningsplatser för att minska arbetslöshet kan inverka vid beslutsfattande. Privata företag är beroende av intäkter som drivs in av kunder. För att kunna fortsätta driva sin verksamhet krävs att det finns en efterfrågan på företagets produkter. Offentliga verksamheter är istället beroende av politiker genom att de måste övertyga dem om att förse verksamheten med resurser för att verksamheten ska kunna fortsätta drivas. (Samuelson 2005)

För att det politiska systemet ska fungera är offentliga företag förpliktigade att förse allmänheten med den information som efterfrågas (Samuelson 2005). I och med finanskriserna har allmänheten börjat kräva en mer transparent och öppen styrning (Herawaty & Hoque 2007). I privata företag är situationen annorlunda, de vill ge allmänheten tillgång till den information de är förpliktigade att upplysa om i

årsredovisningar och andra rapporter. Anledningen till detta är att man inte vill ge konkurrenter tillgång till värdefull information om företaget (Samuelson 2005). Företag kan känna en viss oro att lämna ut för mycket information och släppa in granskare då de tillgångar som företaget bygger upp är tänkta att skapa framtida affärsfördelar, vilka kan bli lätta för konkurrenter att kopiera om de blir kända (Olve et al 1999). Företag generellt upplyser dock allt mer om sin verksamhet, detta delvis på grund av nya regler och krav men även för att upplysa intressenter om verksamheten (Samuelson 2005).

Offentliga verksamheter har i allmänhet ett lägre tryck på prestationsmätt, istället ligger fokus främst på att hålla nere kostnader. I privata verksamheter är avkastning på insatt kapital ett viktigt prestationsmätt, men i offentliga verksamheter är istället det främsta målet att tillhandahålla efterfrågade tjänster under en budget som restriktion. Idag har dock offentliga verksamheters resultat- och balansräkning blivit allt mer lika privata företags. Sedan 1980 har den offentliga verksamheten reformerats i många länder. Den offentliga sektorn hade växt och blivit svårare att kontrollera och hade troligen blivit alltför ineffektiv och byråkratisk. Många nya reformer har försökt hantera dessa problem delvis genom att uppmuntra konkurrens mellan offentliga och privata företag genom bland annat privatisering. Detta har suddat ut uppdelningen mellan privata och offentliga verksamheter. Andra initiativ för att hantera denna tröghet i offentliga verksamheter är bland annat att importera modeller från den privata sektorn. Distributionen av resurser blir därmed mer marknadsmässiga och mer lika den privata sektorns. Under perioder med ett högre finansiellt tryck på marknader exempelvis under tider av finanskris finns det en större benägenhet att vilja ha mer kontroll inom företagen (Samuelson 2005).

3. Metod

Detta kapitel ger läsaren insikt i hur vi har gått till väga i arbetet med studien. Här beskrivs de val som gjorts samt hur det konkreta arbetet har genomförts. Kapitlet redogör för val av tidsperiod, val av informationskanal samt för forskningsmetoden innehållsanalys använd i denna studie.

3.1 Inledande metod

Som redan påpekats finns forskning och studier kring hur mycket verksamheter väljer att skriva i sina årsredovisningar, både kring ekonomistyrningsinnovationer men även generellt. Utifrån detta vill vi ta steget längre och ta reda på vad verksamheter skriver om ekonomistyrningsinnovationer med utgångspunkt i BSC.

Det är ett omfattande arbete att kartlägga vilka verksamheter som anger att de använder sig av BSC i sina årsredovisningar. Vi har därför valt att basera uppsatsen på en tidigare studie för att istället kunna fokusera på den kvalitativa innehållsanalysen. Vi har utgått från den tidigare studien "New Public Managements drivkraft till frivilliga upplysningar i årsredovisningar" av Enocson och Gydell (2012) där totalt tjugo verksamheter har studerats. Tio av dessa är från den privata sektorn och tio från den offentliga sektorn där fem utgör statliga verksamheter, fyra är landsting- eller regionverksamheter och en av dem utgör kommunal verksamhet. I denna undersökning kommer vi dock inte ta hänsyn till de olika nivåerna inom offentlig sektor utan kommer se samtliga som offentliga verksamheter. Urvalet av offentliga verksamheter är baserat på antalet anställda och ett kriterium är att den offentliga sektorn ska ha bestämmande inflytande över verksamheten. Verksamheterna från privat sektor är hämtade från OMX Stockholm Large Cap. De tillhör olika branscher och urvalet är baserat på antalet anställda där de med flest anställda och som upplyser om BSC är en del av studien. (Enocson & Gydell 2012)

3.2 Val av tidsperiod

Tidsintervallet i Enocson och Gydells studie är från 2000 fram till 2011. I inledningsfasen av vår studie insåg vi att antalet verksamheter som har en årsredovisning minskar desto längre bakåt i tiden man tittar. Detta gäller framförallt inom den offentliga sektorn. År 2000 fanns det endast två årsredovisningar tillgängliga, Posten AB och Familjebostäder AB varav endast den senare upplyser om BSC. Detta tillsammans med tidsutrymmet för uppsatsen gjorde att vi endast valt att titta på fem år, från 2007 fram till 2011.

I tabell 1 presenteras de verksamheter som undersöks och som därmed ligger till grund för resultatet i uppsatsen. För de privata verksamheterna är det totalt fyra verksamheter per år under tidsperioden 2007 till 2011 som anger att de använder sig av BSC i sin årsredovisning. För de offentliga verksamheterna är det sex verksamheter 2007, sju 2008-2009, åtta 2010 och nio verksamheter 2011 som rapporterar kring BSC.

Offentlig sektor		Privata verksamheter	
Statliga verksamheter			
Arbetsförmedlingen*	2009-2011	ABB	2010-2011
Apoteket AB	2007-2011	Astra Zeneca	2008-2011
Lernia AB	2007	Atlas Copco	2007-2011
Posten AB**	2007-2011	Ericsson	2007-2011
SJ AB	2011	Getinge AB	
Landsting/regionala verksamheter		NCC	
Folktandvården Skåne	2008-2011	Nordea	2007
Folktandvården Västra Götaland	2008-2011	Skanska	
Locum AB	2007-2011	Swedbank AB	2007-2009
Sahlgrenska universitetssjukhus	2007-2011	Telia Sonera	
Kommunal Verksamhet			
Familjebostäder Göteborg AB	2007-2011		

*Arbetsförmedlingen började först 2009 ge ut en egen årsredovisning

**För Posten AB är 2009 undantaget pga. att ingen upplysning av BSC fanns.

Tabell 1: Utvalda verksamheter

I tabellen återfinns alla verksamheter som finns med i originalstudien men det är endast de i svart text som är del av vår uppsats. Övriga verksamheter i ljusgrå text utgör alltså verksamheter som inte inom tidsperioden 2007 till 2011 uppger att de arbetar med BSC men som i den tidigare studien av Enocson och Gydell (2012) fanns med på grund av upplysningar tidigare år. I denna studie inkluderas verksamheter det året som de anger att de arbetar med BSC. Detta innebär att alla undersökta verksamheter inte är med samtliga år.

3.3 Val av informationskanal

Ett företag eller en organisation har många externa intressenter som alla har olika informationsbehov (Smith 2006). För företag är årsredovisningen ett viktigt dokument eftersom det är det huvudsakliga kommunikationsverktyget mellan företaget och dess intressenter. Detta innebär att intressenter vill ha tillförlitlig information i årsredovisningen kring framtida värdeskapande utveckling i organisationen (Ax & Marton 2008). Nyttan med årsredovisningar är de beslut som leder till förbättringar tack vare den tillgängliga informationen medan kostnaden utgör vad det kostar att ta fram och publicera årsredovisningarna (Smith 2006). Eftersom kostnaden faller på företaget som publicerar informationen är det extra viktigt att nyttan för det som de väljer att publicera överstiger kostnaderna. Vad som publiceras signalerar vad företagen anser är viktigt att rapportera (Ax & Marton 2008).

Då årsredovisningar kan vara omfattande var ambitionen inledningsvis att endast undersöka de frivilliga delarna i årsredovisningarna från de organisationer som ingår i studien. För att göra detta måste först frivilliga upplysningar definieras. Som stöd

används lagar och rekommendationer men även tidigare studier på området. Slutsatsen är att frivilliga upplysningar utgör allt som inte står reglerat i lag. Det innebär allt förutom finansiell information i form av balansräkning, kassaflödesanalys, resultaträkning, noter, förvaltningsberättelse samt revisionsberättelse (Bengtsson & Hedblom 2010, ÅRL). Detta betyder att även framsidor, bilder med mera tagits med i undersökningen. Dock insåg vi på ett tidigt stadium att en del av verksamheterna anger att de arbetar med BSC i förvaltningsberättelsen (exempelvis Familjebostäder 2010). Även upplysningar kring belöningsystem kopplade till BSC förekommer i de reglerade delarna (exempelvis ABB 2011) vilket innebär att vi var tvungna att utöka omfattningen av vår studie till att inte enbart inkludera de frivilliga delarna.

3.4 Innehållsanalys

Studiens resultatkapitel utgår från en forskningsmetod kallad innehållsanalys. En innehållsanalys kan vara antingen kvantitativ eller kvalitativ. Avser studien att räkna ord eller meningar är den kvantitativ, är syftet däremot istället att analysera texten är metoden kvalitativ. Metoden innebär att en text utifrån specifika kriterier kodifieras till olika kategorier (Milne & Adler 1999).

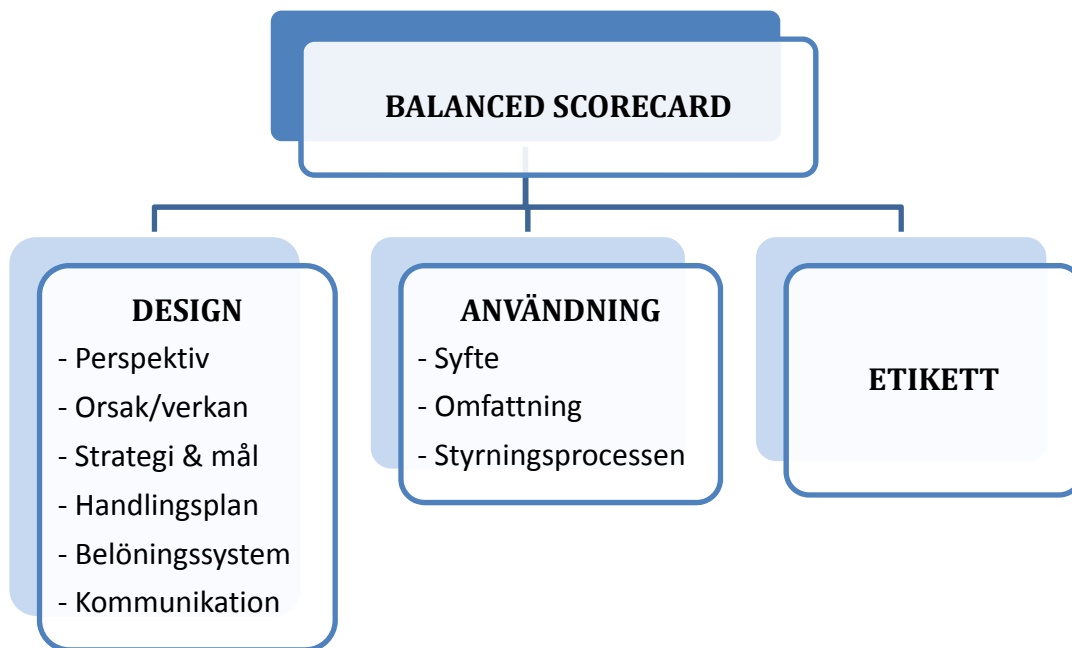
Genom att bygga vidare på den tidigare studien har vi fått tillgång till information kring hur mycket varje organisation skriver angående BSC. Denna information i kombination med sökord underlättar i sökprocessen. Sökorden vi använt oss av återfinns i tabell 2.

Styrkort	Scorecard
Styrmodell	BSC
Balans/-erad/-erande/-erat	Balanced
Nyckeltal	Key Performance Indicator, KPI
Perspektiv	Perspective
Prestationsmått	Styrtal, styrmått
Belöning/-ssystem	Compensations
Måltal	Handlingsplan

Tabell 2: Sökord

Majoriteten av träffarna erhöles från styrkort samt Scorecard i de fall årsredovisningarna varit på engelska. I övrigt gav sökorden relativt få för oss relevanta träffar särskilt belöning/compensation, styrtal och styrmått som gav en hel del träffar men som inte hade någon anknytning till BSC.

Vi började med att läsa igenom årsredovisningarna och markerade och plockade ut avsnitten kring BSC, de så kallade meningsbärande enheterna (Graneheim & Lundman 2003). Meningarna om ekonomistyrningsinnovationen analyseras sedan med avseende på tre teman som visas nedan.



Figur 2: Balanced Scorecard

Det första är *Design*, det vill säga vilka designattribut verksamheternas BSC består av. De två andra teman, *Användning* och *Etikett* består av retoriska attribut där vi analyserar verksamheternas rapportering av användningen av BSC samt vad de kallar sitt BSC.

I ett första steg arbetade vi tillsammans och analyserade några årsredovisningar för att säkerställa att vi har samma tankar om vad de olika teman, kategorierna och underkategorierna innebär. Resterande delen av analysarbetet delades upp mellan oss för att underlätta och effektivisera processen. I vissa årsredovisningar med färre träffar används sökorden för att hitta relevant information. I andra årsredovisningar däremot som har betydligt mer information kring sitt arbete med BSC, lästes årsredovisningen i sin helhet. Exempelvis Sahlgrenska Universitetssjukhus har byggt upp den frivilliga delen av sin årsredovisning utifrån de olika perspektiven. I dessa fall har vi antagit att all information inom de olika perspektiven är kopplat till BSC.

3.4.1 Klassificering Balanced Scorecard

En diskussion under arbetet med resultatet var kring Atlas Copco. I samtliga sina årsredovisningar mellan åren 2007 och 2011 anger de att de arbetar med styrkort under rubriken "Intern Kontroll" (2011 sid. 135) samtidigt som de i sin hållbarhetsredovisning talar om en "Intressentmodell" (2011 sid. 107). Även om deras Intressentmodell påminner om ett BSC finns det inget konkret som anger att det är ett styrkort. Då någon koppling mellan deras styrkort och intressentmodellen inte förekommit samt från resultatet i Enocsons och Gydells studie, gjordes bedömningen att Atlas Copcos Intressentmodell inte utgör något BSC.

I Folktandvården Skånes årsredovisning för 2008 saknas helt etikett för BSC. Dock kan man se i innehållsförteckningen (2008 sid. 2) att årsredovisningens kapitel är

uppbbyggda efter ett BSC, som i fallet med Folktandvården Västra Götaland. Folktandvården Västra Götaland däremot anger klart och tydligt att det rör sig om deras styrkort. För åren 2009 till 2011 talar Folktandvården Skåne om en "Strategisk plan" (2009 sid. 2, 2010 sid. 2, 2011 sid. 12). Med tanke på innehållet i årsredovisningarna och resultatet i Enocsons och Gydells (2012) studie har strategisk plan setts som en synonym till BSC.

3.4.2 Klassificering Design

Med temat *Design* är avsikten att se hur verksamheter anger i sina årsredovisningar att de har designat sitt BSC. Inom temat används kategorierna Perspektiv, Orsak/verkan, Strategi och mål, Handlingsplan, Belöningssystem och Kommunikation. Inom vissa kategorier har det sedan blivit ett antal underkategorier.

Under perspektiv har vi som underkategorier listat de perspektiv vi förväntat oss hitta samt de vi faktiskt hittat. Vi har i den här kategorin försökt samla samman perspektiv trots att verksamheter använder sig av en terminologi anpassat till sin verksamhet och till sin bransch. Exempelvis skriver Sahlgrenska Universitetssjukhus (2011 sid. 11) om patientperspektivet medan Familjebostäder (2010 sid. 31) talar om "Attraktiv hyresvärd" som ett perspektiv i deras styrkort. Då hyresgäster kan ses som Familjebostäders kunder och patienter kan ses som kunder till Sahlgrenska har dessa placerats i kundperspektivet. Trots att verksamheter använder olika terminologier använder de alla termen "perspektiv" vilket innebär att det varit relativt enkelt att klassificera vad som utgör ett perspektiv. Då det förekommer flera perspektiv i samma verksamhet har även en rad med "anger inget perspektiv" inkluderats för att ge en bild av hur många verksamheter som inte anger perspektiv.

Orsak/verkan innebär att det finns ett samband mellan de olika perspektiven och att verksamheterna tydligt visar på detta samband. Dock anger inte verksamheterna att ett samband mellan perspektiven finns. Istället har vi tolkat att om ett mål i ett perspektiv lett till uppfyllelse av ett mål i ett annat perspektiv som ett orsak/verkan samband. Exempelvis kan från Sahlgrenskas årsredovisning följande läsas.

"Det negativa ekonomiska resultatet beror även på minskad ersättning från Hälso- och sjukvårdsnämnderna för s.k. målrelaterad ersättning om 23,4 mnkr. Det senare beror på att det fortfarande finns patienter som har fått vänta mer än 90 dagar på besök eller behandling (vårdgarantin) samt på att inte vårdvolymerna för psykiatrisk vård uppnåddes."

(Sahlgrenska Universitetssjukhus 2007 sid. 6)

Här kopplar Sahlgrenska samman ekonomiperspektivet med kundperspektivet, genom att resultatet påverkades negativt då ett mål (vårdgarantin) i kundperspektivet inte uppfylldes.

Strategi och mål avser att undersöka om verksamheter kopplar sitt BSC till strategi, styrmått, måltal, strategiska mål, målfuppföljning samt jämförelse över tid. Kategorin

Handlingsplan innebär att undersöka om verksamheterna har en uttrycklig handlingsplan som är kopplat till verksamhetens arbete med BSC. Har verksamheter i sin årsredovisning angett att de har någon form av handlingsplan utan att den går att koppla till deras BSC har detta alltså inte inneburit en träff.

Belöningsystem har vi delat upp i två olika kategorier, belöning och ersättning. Anledningen är att ett företag talar om en variabel ersättning till personer i ledningen medan verksamheter inom den offentliga sektorn talar om att avdelningarna får en typ av extra anslag i de fall de klarar styrkortsmålen. Vi anser att det är en stor skillnad på dessa och har därför valt att separera dem och kallar ersättning kopplat till individer för Belöning och ersättning kopplat till avdelnings prestationer för Ersättning.

Underkategorier till kategorin Kommunikation är mål, strategi, vision och affärsidé. Här kartlades om underkategorierna kommuniceras genom BSC. I många verksamheter kommuniceras detta i årsredovisningen men det framgick inte om det var en del av BSC i vilket det då inte räknats som en träff.

3.4.3 Klassificering Användning

Användning som är det andra temat, avser att undersöka hur verksamheter skriver att de använder sig av sitt BSC med kategorierna Syfte, Omfattning och Styrningsprocessen.

Syftet med användning av BSC är oftast inte utskrivet klart och tydligt. Ett undantag är Locum AB som väldigt klart och tydligt skriver vad de vill åstadkomma genom sitt arbete med vad de benämner balanserade styrkort.

"Syftet är att åstadkomma en långsiktigt hållbar utveckling av landstingets vårdfastigheter"

(Locum AB 2008 sid. 75)

I flera fall är det svårt att urskilja ett syfte. Oftast berodde det på att verksamheten inte anger något. Vid andra tillfällen var det för att de angav flera syften till varför verksamheterna använder BSC. Ett exempel är Familjebostäder Göteborg AB som anger följande:

"Balanserad styrning tillämpas inom bolaget och koncernen. Genom målstyrningen ges en allsidig bild av verksamheten och goda förutsättningar skapas för att styra verksamheten och nå uppsatta mål samt därigenom långsiktigt upprätthålla en god kvalitet."

(Familjebostäder Göteborg AB 2009 sid. 11)

Som citatet visar har Familjebostäder tre syften med användningen av BSC vilket innebär att i den underkategorin kan det finnas fler träffar än verksamheter. Citatet visar även att verksamheter uttrycker sitt syfte på olika sätt. För att inte göra tolkningar räknas det endast som ett syfte då verksamheterna anger att det är ett syfte, ett mål, en målsättning eller att de vill uppnå något med hjälp av BSC. För att ge läsaren en bild av

hur många verksamheter som anger syfte respektive inte anger syfte finns underkategorin "anger inget syfte".

Inom Omfattning undersöks om det är hela verksamheten, ledningen eller avdelningar/enheter som omfattas och använder BSC. Styrningsprocessen syftar till att undersöka hur verksamheterna anger att de arbetar med processen att implementera ett BSC. Styrningsprocessen utgår från Kaplan och Nortons (1996) steg i den kritiska styrningsprocessen som redogjorts för i den teoretiska referensramen.

Inledningsvis fanns även en kategori med benämningen Effekter. Syftet var att studera om verksamheterna anger att deras arbete med BSC resulterat i positiva eller negativa effekter. Dock var verksamheterna, både de offentliga och de privata alltför vaga kring effekter för att på ett tillförlitligt sätt kunna hänföra effekterna till BSC. Detta gjorde att denna kategori sedermera togs bort.

3.4.4 Klassificering Etikett

Etikett handlar om vad företagen kallar det vi genom uppsatsen benämner Balanced Scorecard, BSC. Under etikett har vi valt att lista det verksamheterna mest frekvent kallar sitt BSC, där rubrikerna väger tungt i avgörandet. Anledningen är att verksamheterna kan vilja variera sitt språk i årsredovisningarna för att undvika stolpig text. Vi har alltså inte räknat antal gånger som verksamheterna nämner verktyget utan endast vad de mest frekvent kallat BSC.

4. Resultat

I detta kapitel presenteras en sammanställning av resultatet för den genomförda studien vilket illustreras med hjälp av tabeller. Till varje tabell finns en beskrivande text där de viktigaste resultaten summeras. Strukturen i kapitlet följer de tre teman som nämndes i metoden: Design, Användning och Etikett.

4.1 Design

4.1.1 Perspektiv i balanserat styrkort

Nedan kartläggs vilka perspektiv i det balanserade styrkortet som är inkluderade i de undersökta företagens årsredovisningar och om detta förändrats över den undersökta tidsperioden 2007 till 2011.

Perspektiv	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Total	Summa	Summa
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011	summa	privata %	offentliga %
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=57	n=20	n=37
Icke-finansiellt				1							1	5%	0%
Finansiellt/ Ekonomiskt	1	1	2	1		6	6	6	5	6	34	25%	78%
Kund	1	1	2			6	5	5	5	4	29	20%	68%
Interna processer/verksamhet	1	1	1			6	6	6	5	5	31	15%	76%
FoU/FoUU						2	1	1	1	1	6	0%	16%
Medarbetar	1	1	2			6	6	6	6	7	35	20%	84%
Samhälls/Medborgar						2	2	2	2	2	10	0%	27%
Marknads	1	1	1								3	15%	0%
Saknar perspektiv	3	3	2	3	4	0	1	1	2	2	21		
Summa saknar perspektiv %	75%	75%	50%	75%	100%	0%	14%	14%	25%	22%		75%	16%

Tabell 3: Perspektiv i balanserat styrkort i privata och offentliga verksamheter 2007 till 2011

Sammantaget innehåller de offentliga verksamheternas årsredovisningar fler perspektiv än de privata verksamheterna.

En likhet mellan offentliga och privata verksamheter är att de fyra mest frekventa perspektiven är samma. Det mest förekommande perspektivet i de privata företagen är finansiella-/ekonomiperspektivet vilket 25 procent av företagen anger. I de offentliga verksamheterna är medarbetarperspektivet det mest förekommande där 78 procent anger det perspektivet. Totalt sett är de mest frekvent använda perspektiven medarbetarperspektivet samt det finansiella/ekonomiska. Därefter kommer interna processer/ verksamheten och kund.

Över tid fluktuerar antalet perspektiv verksamheterna anger, både i privata och offentliga. Det går dock att se en svag trend i att privata verksamheternas allt mer sällan presenterar sina perspektiv.

4.1.2 Orsak/ verkan samband

I tabell 4 visas om det funnits orsak/verkan samband mellan perspektiven i verksamheternas årsredovisningar under åren 2007-2011.

Orsak/Verkan	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter				
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9
						2	1	3	3	3
Summa %						33%	14%	43%	38%	33%

Tabell 4: Orsak/verkan samband privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007-2011

Totalt har tolv orsak/verkan samband hittats, alla dessa i de offentliga verksamheternas årsredovisningar. Över tiden fluktuerar antalet orsak/verkan samband i de offentliga verksamheternas årsredovisningar.

4.1.3 Strategi och mål

Tabell 5 visar hur strategi och mål presenteras i de undersökta företagens årsredovisningar och hur detta utvecklats under åren 2007 till 2011.

Strategi & mål	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Summa privata %	Summa offentliga %
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=20	n=37
Strategikoppling	2	2	2	2	2	5	6	4	5	7	50%	73%
Styrmått		2	3	3	3	6	7	5	7	7	55%	86%
Måltal %, kr, specifikt				1		6	6	5	6	6	5%	73%
Strategiska mål		1	1	1	1	3	3	3	3	4	20%	43%
Uppföljning av mål						2	3	3	3	3	0%	38%
Jämförande mellan år						2	3	3	3	3	0%	38%
Summa %	8%	21%	25%	29%	25%	67%	67%	55%	56%	56%		

Tabell 5: Strategi och mål i privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007-2011

Styrmått är ofta förekommande i de undersökta årsredovisningarna, detta är främst tydligt i de offentliga verksamheterna där de flesta undersökningsobjekten använt sig av styrmått. De privata verksamheterna skriver aldrig om uppföljning och jämförande av mål mellan år. Detta förekommer dock vid några tillfällen i de offentliga verksamheterna.

Offentliga verksamheter är betydligt mer utförliga i sin information kring strategi och mål kopplat till BSC jämfört med privata. Offentliga verksamheter är bättre på att redogöra för hela processen i form av strategikoppling, mått och mål samt uppföljning av dessa. I några av de offentliga verksamheterna täcks alla de olika aspekterna av strategi och mål medan betydligt färre täcks i de privata företagens årsredovisningar.

Den horisontella summeraden (antal träffar genom antal möjliga träffar) visar på att strategi och mål kopplat till BSC är relativt stabilt över tid, både i de offentliga och privata verksamheterna.

4.1.4 Handlingsplan

Nedan redovisas antal träffar på verksamheter som i sin årsredovisning skriver att de jobbar med handlingsplaner. Resultaten redovisas för offentliga och privata verksamheter för åren 2007 till 2011.

Handlingsplan	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter				
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9
						4	4	3	3	3
Summa %						67%	57%	43%	38%	33%

Tabell 6: Handlingsplan i privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007-2011

I tabellen framgår att handlingsplaner endast presenteras i offentliga verksamheters årsredovisningar. I de privata företagens årsredovisningar har inga handlingsplaner identifierats. Genomsnittligt är det nästan hälften av de offentliga verksamheterna som skriver om handlingsplaner kopplat till BSC i sina årsredovisningar. I de offentliga verksamheterna har trenden varit att handlingsplaner minskat något under tidsperioden från 67 procent 2007 till 33 procent 2011.

4.1.5 Belöningsystem

Tabell 7 redogör för vilka olika belöningsystem som det rapporteras om i årsredovisningar för offentliga och privata verksamheter. Här skiljs på belöningsystem och ersättning där tidsaspekten är från 2007 till 2011.

Belöningsystem	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Summa privata	Summa offentliga
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=20	n=37
Belöning		1	1	2	2						6	0
Ersättning						1	3	3	3	3	0	13
Summa %		25%	25%	50%	50%	17%	43%	43%	38%	33%	30%	35%

Tabell 7: Belöningsystem i privata och offentliga verksamheters årsredovisningar 2007-2011

Privata verksamheter behandlar belöningsystem i form av belöning till styrelse och chefer medan det i offentliga verksamheter istället handlar om ersättning till avdelningar och likande. Belöningsystem kopplande till styrkort är något vanligare i offentliga verksamheter (35 procent) än i privata verksamheter (30 procent) men totalt är det ungefär en tredjedel av verksamheterna som anger att de har någon form av belöningsystem knutet till BSC.

Det går även att urskilja en svag ökning av antalet belöningsystem från ingen träff 2007 till 2 träffar (50 procent) 2011 i de privata verksamheterna. I de offentliga verksamheterna finns sedan 2009 en svag nedåtgående trend i antalet belöningsystem.

4.1.6 Kommunikation

I tabell 8 är träffarna för kommunikation i de olika årsredovisningarna redovisade. Träffarna är fördelade över åren 2007 till 2011 och mellan de offentliga och privata verksamheterna.

Kommunikation	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Summa privata %	Summa offentliga %
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=20	n=37
Mål			1	1	1	4	5	3	3	3	15%	49%
Strategi	1		1		1	1	4	4	3	4	15%	43%
Vision						1	2	2	2	2	0%	24%
Affärsidé						1	1				0%	5%
Summa %	5%		10%	5%	10%	29%	43%	32%	25%	25%		

Tabell 8: Kommunikation i privata och offentliga verksamheter 2007-2011

Offentliga verksamheter kommunicerar mer kring mål, strategi, vision och affärsidé kopplat till BSC än privata verksamheter. Det som mest kommuniceras i BSC är mål och strategi, vilket också är det enda som kommuniceras i de privata verksamheternas årsredovisningar. Både i privata och offentliga verksamheter fluktuerar kommunikationen i BSC under den undersökta perioden vilket illustreras i den horisontella summeraden.

4.2 Användning

4.2.1 Syfte

I tabellen nedan illustreras de olika syften som presenterats i de undersökta årsredovisningarna för privata och offentliga verksamheter samt hur fördelningen har sett ut under 2007 till 2011.

Syfte	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Summa privata	Summa offentliga	Total summa
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011			
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=20	n=37	n=57
Nå uppsatta mål						3	1	1	1	1	0	7	7
Omsätta mål	1	1	1	1	1				1		5	1	6
Effektivisera		1	1			1	1			1	2	3	5
Ge allsidig bild						1	1	1	1	1	0	5	5
Hjälp för att gå från ord till handling	1							1		1	1	2	3
Kommunikation									1	2	0	3	3
Långsiktig hållbarhet						1		1			0	2	2
Styra verksamheten							1	1			0	2	2
Nå vision							1	1			0	2	2
Tydliggöra mål och handlingsplaner							1				0	1	1
Ökad systematik i arbete med utv. & lärande									1		0	1	1
Öka lönsamhet											0	0	0
Anger inget syfte	2	2	2	3	3		2	3	4	5	12	14	26
Summa anger inget syfte %	50%	50%	50%	75%	75%	0%	29%	43%	50%	56%	60%	38%	46%

Tabell 9: Syfte 2007 till 2011 i privata och offentliga verksamheter

Offentliga verksamheter är betydligt bättre på att kommunicera syftet med att ha ett BSC och anger ofta fler än ett syfte. Totalt är det knappt hälften (46 procent) av de undersökta företagen som inte angett något syfte med BSC i årsredovisningen. Syftet att nå eller omsätta sina mål är det mest förekommande syftet både totalt sett och för de offentliga och privata verksamheterna var för sig. Det finns en svag trend under tidsperioden att verksamheterna i stort blivit sämre på att presentera syftet med sitt BSC. Denna trend är främst tydlig i de offentliga verksamheterna. 2007 anger alla de undersökta offentliga verksamheterna syftet med sitt BSC men 2011 anger 56 procent inget syfte med sitt BSC.

4.2.2 Omfattning

BSC omfattning i offentliga och privata verksamheters årsredovisning visas i tabell 10. Detta redovisas för åren 2007-2011.

Omfattning	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Summa privata, %	Summa offentliga, %
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=20	n=37
Hela verksamheten		1	1	2	1	5	6	7	4	8	25%	81%
Ledningen							1		1		0%	5%
Avdelningar/verksamhet									1	1	0%	5%
Anger omfattning, %	0%	25%	25%	50%	25%	83%	100%	100%	75%	100%		

Tabell 10: Omfattning 2007 till 2011 i privata och offentliga verksamheter

I de privata verksamheterna är det svårare att identifiera omfattning utifrån årsredovisningarna än i de offentliga verksamheterna. När omfattning kunnat identifieras i de privata verksamheternas årsredovisningar har resultatet varit hela verksamheten (25 procent). Detta är dock bara i ett fåtal fall. I de offentliga verksamheterna omfattas i några fall endast ledningen (5 procent) eller avdelningar (5 procent) och omfattar i de fallen alltså inte hela verksamheten. De offentliga verksamheternas styrkort omfattar dock oftast hela verksamheten. Det som skrivs angående omfattning av BSC har varierat över tid och det går inte att urskilja någon trend.

4.2.3 Styrningsprocessen

Tabell 11 illustrerar hur de undersökta verksamheternas styrningsprocesser ser ut och vad som ingår i processen. Jämförelse mellan privata och offentliga verksamheters processer över tidsperioden 2007-2011 syns också i tabellen.

Styrningsprocessen	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Summa privata %	Summa offentliga %
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=20	n=37
Klargöra/tolka strategi	1	1	2	1		2	4	3	3	4	25%	43%
Kommunicera		1	1	1	1	2	4	3	4	5	20%	49%
Koppla mål och mått	1	1	4	3	2	4	4	5	5	5	55%	62%
Planera, strategiska initiativ					1	2	3	3	3	3	5%	38%
Feedback/lärande						1	3	3	3	3	0%	35%
Summa %	10%	15%	35%	25%	20%	37%	51%	49%	45%	44%		

Tabell 11: Styrningsprocessen i privata och offentliga verksamheter från 2007 till 2011

Styrningsprocessen är mer utförligt beskriven i offentliga verksamheters årsredovisningar med fler träffar på respektive "steg" än de privata verksamheterna.

"Koppla mål och mått" är det som är mest frekvent beskrivet i både de offentliga (62 procent) och privata (55 procent) verksamheternas årsredovisning. De privata företagen saknar nästan helt "planera, strategiska initiativ" och "feedback/lärande" vilka förekommer relativt frekvent i de offentliga företagens årsredovisningar.

I de privata verksamheterna syns en topp mitt i tidsperioden följt av nedåtgående trend. De offentliga verksamheterna har en svagt avtagande trend över tiden, från 51 procent 2008 till 44 procent 2011.

4.3 Etikett

Det balanserade styrkortets olika etikett i de undersökta företagens årsredovisningar har nedan kartlagts för åren 2007-2011 i en tabell.

Etikett	Privata verksamheter					Offentliga verksamheter					Summa privata %	Summa offentliga %
	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=6	n=7	n=7	n=8	n=9	n=20	n=37
Balanserat styrkort	2	2	2	1	1	4	3	1	3	5	40%	43%
Styrkort	1	2	2	2	2	1	2	3	2	1	45%	24%
Balanced Scorecard											0%	0%
Scorecard				1	1						10%	0%
BSC	1										5%	0%
Balanserad målbild						1	1	1	1	1	0%	14%
Styrmodell								1	1	1	0%	8%
Strategisk plan								1	1	1	0%	8%
Saknar etikett							1				0%	3%
Summa anger etikett %	100%	100%	100%	100%	100%	100%	86%	100%	100%	100%		

Tabell 12: Etikett för balanserat styrkort i privata och offentliga verksamheter från 2007 till 2011

Den mest frekvent använda etiketten för BSC är "Balanserat styrkort" i de offentliga verksamheterna (43 procent). I de privata verksamheterna är benämningen "Styrkort" mest frekvent förekommande (45 procent). I de privata företagen används i några fall "Scorecard" och "BSC", i dessa fall är årsredovisningarna på engelska. I de offentliga verksamheterna används istället i några fall "Balanserad målbild", "Strategisk plan" eller "Styrmodell". I ett fall 2008 saknas etikett helt hos ett privat företag men det framgår ändå i deras årsredovisning att det handlar om ett balanserat styrkort. I övriga fall nämns etikett.

Användningen av etikett ligger i de privata verksamheterna stabilt på "Balanserat styrkort" och "styrkort" för alla verksamheter över tiden (utan att här beakta vilket språk årsredovisningen är skriven på). I de offentliga verksamheterna ses en trend i att man använder sig av andra benämningar på BSC än "balanserat styrkort" och "styrkort".

5. Diskussion, slutsatser och förslag till fortsatt forskning

I studiens sista kapitel förs en diskussion kring litteraturen inom frivilliga upplysningar och ekonomistyrningsinnovationer. Detta följs av en diskussion kring studiens resultat som lett till en rad slutsatser. Därefter följer vårt bidrag till litteraturen för att avslutningsvis presentera förslag till fortsatt forskning inom fältet.

Verksamheters årsredovisningar har blivit allt mer omfattande (Bengtsson & Hedblom 2010) både vad gäller den reglerade delen och den frivilliga delen (Beattie, Dhanani & Jones 2008, Lee 1994, McKinstry 1996). Det finns studier som skildrar vilka ekonomistyrningsinnovationer verksamheter frivilligt väljer att kommunicera till sina intressenter via årsredovisningen (Engström & Sennfors 2012). Många verksamheter använder sig av ekonomistyrningsinnovationer och anger samtidigt att de kommer fortsätta använda sig av dem (Nilsson & Kald 2000). En annan studie visar skillnader i mängden information olika verksamheter väljer att presentera angående en ekonomistyrningsinnovation (Enocsson & Gydell 2012). Samma studie har kommit fram till att offentliga verksamheter är mer benägna att rapportera frivilligt kring ekonomistyrningsinnovationen, BSC än privata verksamheter. (Enocsson & Gydell 2012). En anledning till att verksamheter delar information är för att vinna legitimitet. Vilken information man lämnar i årsredovisningar angående BSC skiljer sig mellan verksamheter. Vår studie visar på att det inte endast är mängden som skiljer sig åt mellan olika verksamheter utan även innehållet kring ekonomistyrningsinnovationen, BSC i årsredovisningar. Denna studie identifierar likheter men även skillnader som finns i rapporteringen kring BSC i frivilliga upplysningar samt på förändringar som sker över tid i vad verksamheter rapporterar.

5.1 Resultat och slutsatser

Enligt vår kännedom finns det inga tidigare studier som undersökt vad verksamheter frivilligt rapporterar i årsredovisningar angående ekonomistyrningsinnovationen BSC. Ett mål med uppsatsen är att undersöka om det finns några likheter och/eller skillnader mellan offentliga och privata verksamheters rapportering om BSC. Denna studie har identifierat både skillnader och likheter i vad olika verksamheter väljer att upplysa kring ekonomistyrningsinnovationen BSC. Resultat och slutsatser utgår från huvudfrågan för uppsatsen: *Vad skriver offentliga och privata verksamheter angående Balanced Scorecard i årsredovisningar och hur presenteras detta?* Utifrån denna huvudfråga har vi formulerat två underfrågor som besvaras med utgångspunkt i våra valda teman Design, Användning och Etikett.

- Vilka är skillnaderna och likheterna mellan privata och offentliga verksamheters rapportering angående Balanced Scorecard?
- Kan man se en förändring i vad verksamheter presenterar angående Balanced Scorecard över tid?

5.1.1 Design

En slutsats är att offentliga verksamheter generellt ligger längre fram i utvecklingen av BSC enligt Speckbachers et al (2003) teori. Det är endast några av de offentliga verksamheterna som har ett fullt utvecklat *Typ 3 BSC* med orsak/verkan samband kopplat till perspektiv (Soderberg et al 2011), handlingsplaner och belöningsystem. Enligt vad som kan utläsas ur verksamheternas årsredovisning har vissa privata verksamheter utvecklat ett *Typ 1 BSC* enligt Speckbacher et al (2003). Några av de privata verksamheterna uppfyller dock inte alla krav som finns på ett *Typ 1 BSC*. Anledningen till att ingen av de privata verksamheterna har mer än ett *Typ 1 BSC* är att de inte har något orsak/verkan samband under de undersökta åren. De skriver inte heller om handlingsplaner men har i vissa fall belöningsystem kopplat till deras BSC.

En likhet mellan de två verksamheterna är att de fyra vanligaste perspektiven är samma. Tre av dem förekommer i Kaplan och Nortons (1996) grundmodell bestående av fyra perspektiv. Det fjärde och vanligaste perspektivet totalt sett är medarbetarperspektivet. Det visar på att svenska verksamheter oavsett slag har ett starkt medarbetarfokus i enlighet med senare teori (Ax, Johansson & Kullvén 2009, Ax & Bjørnenak 2005). I årsredovisningarna beskriver några få privata verksamheter marknadsperspektivet samtidigt som några få offentliga verksamheter istället beskriver samhällsperspektivet. Privata verksamheter är beroende av kunder som driver in intäkter och kräver att marknaden efterfrågar deras produkter (Samuelson 2005). I offentliga verksamheter är den ekonomiska aspekten inte alltid den viktigaste, andra samhällsmässiga aspekter såsom att öka antalet anställningsplatser för att minska arbetslösheten kan spela in vid beslutsfattande (Samuelson 2005).

Under tidsperioden har de offentliga verksamheterna överlag minskat sin redogörelse för designen av BSC. Detta är tydligast de senare två-tre åren då det finns en svag nedåtgående trend. De privata verksamheternas redogörelse för designen av BSC är relativt stabil. Privata verksamheter har dock ökande rapportering kring belöningsystem och minskande rapportering gällande perspektiv.

5.1.2 Användning

Offentliga verksamheter är bättre än privata verksamheter på att i årsredovisningarna kommunicera sitt syfte med att använda BSC. Det mest frekvent angivna syftet både för privata och offentliga verksamheter är målstyrningsorienterat syfte. Detta är något som går emot teorin som snarare trycker på strategi och strategikoppling som syfte för BSC (Kaplan & Norton 1996, 2001, Malmi 2001). Det är endast några av de offentliga verksamheterna som lever upp till den kritiska styrningsprocessens alla steg för att utveckla en långsiktig strategi kopplat till mål (Kaplan & Norton 1996). De privata verksamheterna uppfyller i några fall de första tre stegen i styrningsprocessen medan några få offentliga har en fullständig process.

Överlag är de offentliga verksamheterna mer utförliga i sin redogörelse angående sitt BSC. Offentliga företag är förpliktigade att förse allmänheten med den information som efterfrågas (Samuelson 2005). Privata verksamheter kan istället välja att begränsa vilken information verksamheten vill dela. Privata verksamheter vill inte avslöja de tillgångar som är tänkta att skapa framtida affärsfördelar, vilka kan bli lätta för konkurrenter att kopiera om de blir kända (Olve et al 1999).

Det går inte att urskilja någon övergripande trend i hur verksamheterna redogör för användningen av BSC. Under den undersökta tidsperioden finns dock en trend att både privata och offentliga verksamheter anger syfte med BSC allt mer sällan.

5.1.3 Etikett

Det är endast en verksamhet som i sin årsredovisning har ett BSC utan etikett. Åren efter ser årsredovisningen i stort sett likadan ut, med skillnaden att verksamheten nu anger att de arbetar med BSC. Detta kan vara ett tecken på att verksamheten vill identifiera sig med andra verksamheter inom samma område och skapa legitimitet (Abrahamson 1996).

De flesta av verksamheterna uppger att det arbetar med balanserat styrkort som signalerar att man arbetar med en allmänt erkänd ekonomistyrningsinnovation. Chefer kan vilja uppfattas som rationella i sitt handlande och kan därför adoptera ekonomistyrningsinnovationer som uppfattas som rationella och som används av moderna företag (Abrahamson 1996). Chefer använder koncept och etiketter de tycker passar som en del i deras kommunikation för att uppmuntra, inspirera eller på andra sätt skapa handlingar i organisationen (Eccles et al 1992). Att använda sig av balanserat styrkort kan indikera på att man har ett balanserat arbetssätt och styr verksamheten därefter. En stor del av företagen anger "Styrkort" som etikett vilket kan lägga större tyngdpunkt på att det är just ett styrmedel. I några fall har offentliga verksamheter namngett sina BSC till "Strategisk plan" eller "Balanserad målbild". Här kan det vara andra aspekter som man vill lyfta fram. Organisationer vill namnge sin modell på ett sådant sätt att anställda ser dess potentiella värde och även ser överensstämmelsen med organisationens normer. Detta kan vara en anledning till varför det är en spridning i etiketterna bland de undersökta verksamheterna.

Under tidsperioden 2007-2011 är de undersökta verksamheterna relativt konsekventa i vilken etikett man använder för sitt BSC.

5.2 Studiens vetenskapliga bidrag

Tidigare kvantitativa studier om balanserat styrkort i årsredovisningar har visat på att offentliga verksamheter skriver mer om styrkort än privata företag. Denna undersökning är dock den första enligt vår kännedom, som kartlagt vad man faktiskt skriver om balanserat styrkort i årsredovisningar. Studiens första bidrag till forskningen blir därmed kartläggningen av vilken information som kommuniceras om BSC i årsredovisningar. Offentliga och privata verksamheter kan vinna legitimitet på olika sätt.

Detta illustreras i vår undersökning som visar på att information som presenteras i årsredovisningarna skiljer sig åt. Att upplysa om sina ekonomistyrningsinnovationer kan vara ett sätt för olika verksamheter att vinna legitimitet. Vidare har studien identifierat vilka likheter och skillnader det finns i den information som presenterats om ekonomistyrningsinnovationen BSC i offentliga respektive privata verksamheters årsredovisningar. Offentliga verksamheter beskriver mer utförligt om design och användning av sitt BSC. Privata verksamheter är mer återhållsamma vad gäller vilken information man presenterar i sina årsredovisningar om BSC. Offentliga och privata verksamheter använder olika etiketter på sina BSC vilket tyder på att verksamheterna vinner legitimitet i sina årsredovisningar på olika sätt. Detta är ett andra vetenskapligt bidrag till litteraturen. Studien inkluderar årsredovisningar för åren 2007-2011 för att även få en tidsaspekt. Genom detta kan vi se att det inte går att urskilja någon klar trend i vad verksamheterna presenterar om BSC i årsredovisningar under den undersökta tidsperioden.

5.3. Förslag till fortsatt forskning

Denna studie undersöker ekonomistyrningsinnovationen BSC. En annan infallsvinkel hade varit att göra en liknande studie, men istället undersöka en annan ekonomistyrningsinnovation såsom ABC eller lean.

I denna undersökning skiljs inte på olika offentliga verksamheter utan de har hanterats som en grupp. En annan vinkling hade kunnat vara att undersöka om det finns skillnader inom den offentliga sektorn i vad man presenterar angående BSC.

Vår studie utgår från vad verksamheter rapporterar i sina årsredovisningar. För att få en mer ingående förståelse för verksamheters BSC kan man genomföra en mer djupgående studie kring hur verksamheternas BSC ser ut i verksamheten kontra vad som presenteras i årsredovisningar.

Källförteckning

- Abernethy, M. A. & Bouwens, J. (2005) Determinants of Accounting Innovation Implementation. *Abacus*. Vol 41, No 3, pp 217-240.
- Abrahamson, E. (1996) Management Fashion. *Academy of Management Review*. Vol. 21, No. 1, pp. 254-285.
- Abrahamson, E. & Rosenkopf, L. (1993) Institutional and Competitive Bandwagons: Using Mathematical Modeling as a Tool to Explore Innovation Diffusion, *The Academy of Management Review*, Vol 18, No 3, pp. 487-517.
- All, J. & Svantesson, J. (2008) *Frivilliga upplysningar om ekonomistyrning I årsredovisningar -En studie av 29 svenska företag* Kandidatuppsats i Redovisning/Ekonomistyrning, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
- Arwidi, O. & Samuelson, L.A. (1993). The development of budgetary control in Sweden - a research note. *Management Accounting Research*. Vol 4, pp. 93- 107.
- Ax, C. & Bjørnenak, T. (2007) Management accounting innovations: origins and diffusion. I Hopper, T., Northcott, D. & Scapens, R. (red.) *Issues in management accounting* (3:e upplagan) Prentice Hall: London
- Ax, C. & Bjørnenak, T. (2005) Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research* 16 pp. 1-20
- Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2009) *Den nya ekonomistyrningen*(4:e upplagan) Liber AB: Malmö
- Ax, C. & Marton, J. (2008) Human capital disclosures and management practices. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 9(3), pp. 433-445
- Beattie, V., Dhanani, A. & Jones, M.J. (2008) Investigating presentational change in U.K. annual reports -A longitudinal perspective. *Journal of Business Communication*, vol. 45, nr. 2, 2008, pp. 181.
- Bedford, D., Brown, D.A., Malmi, T. & Sivabalan, P. (2008) Balanced Scorecard Design and Performance Impact: Some Australian Evidence. *Jamar* Vol. 6 · Number 2 · 2008
Tillgänglig:<http://www.cmaweblines.org/joomla4/images/stories/JAMAR%202008%20Summer/JAMARv6.2-BSC%20Impacts.pdf>
- Bengtsson, K. & Hedblom, K. (2010) *Ericsson – 1901 till 200*, Magisteruppsats i Företagsekonomi, externredovisning, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
- Birkinshaw, J., Hamel, G. & Mol, M.J. (2008) Management Innovation, *Academy of Management Review*, No. 4, pp. 825-845.

- Bjørnenak, T & Olson, O. (1999) Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 325-338.
- Deegan, C. (2002) The legitimizing effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 15 (3), pp. 282-311.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011) *Financial Accounting Theory*. (2:a europeisk upplaga) Mc Graw- Hill Education: Maidenhead
- Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975) Organizational legitimacy: Social Values and Organizational Behavior, *Pacific Sociological Review*, Vol. 18, No 1, s 122-136.
- Eccles, R.G. & Nohria, N. (1992) *Beyond the Hype: Rediscovering the Essence of Management*. Harvard Business School Press: United States of America
- Edenhammar, H. & Thorell, P. (2009) *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar*, (7:e uppdaterade upplagan) Iustus: Uppsala
- Engström, F. & Sennfors, B. (2012) *Kommunikation av Managementinnovationer i årsredovisningar – Är mode en drivkraft?* Kandidatuppsats i Ekonomistyrning, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
- Enocson, C. & Gydell, S. (2012) *New Public Managements drivkraft till frivilliga upplysningar i årsredovisningar*, Kandidatuppsats i Företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
- Graneheim, U.H. & Lundman, B. (2004) Qualitative content analysis in nursing research: concepts, procedures and measures to achieve trustworthiness. *Nurse Education Today*. Vol 24, pp. 105-112.
- 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
- Kaplan, R. & Norton, D. (2001) *The Strategy-Focused Organization: How to Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business School Press: Boston, MA.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996) *The Balanced Scorecard: translating startegy into action*, Harvard Business School Press: United State of America
- Lee, T. (1994) The changing form of the corporate annual report, *The Accounting Historians Journal*, vol. 21, nr. 1, pp. 225.
- Mahadeo, J.D., Oogarah-Hanumana, V., & Soobaroyenb, T. (2011) Changes in social and environmental reporting practices in an emerging economy (2004–2007): Exploring the relevance of stakeholder and legitimacy theories. *Accounting Forum* No. 35 pp. 158– 175.

- Malmi, T. (2001) Balanced scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research* 12, pp. 207–220.
- Marton, J., Lumsden, M., Lundqvist, P., Pettersson, A.K. & Rimmel, G. (2010) *IFRS – i teori och praktik*, (2:a upplagan). Bonnier utbildning AB: Stockholm
- McKinstry, S. (1996) Designing the annual reports of Burton PLC from 1930 to 1994 *Accounting, organizations and society*, vol. 21, nr. 1, pp. 89-111.
- 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
- Nilsson, F. & Kald, M. (2000) Performance Measurement At Nordic Companies. *European Management Journal*. Vol 18, No 1, pp. 113-127.
- Olve, N-G., Roy, J. & Wetter, M. (1999) *Balanced Scorecard i svensk praktik*, (3:e upplagan). Liber: AB Malmö
- Regeringskansliet (2008) *Kommuner och landsting – organisation, verksamhet och ekonomi*, Finansdepartementet. [Elektronisk] Tillgänglig på: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/09/97/36/cf5a656d.pdf> [2013-05-23].
- Rogers, E. M. (1995) *Diffusion of Innovations*. 4:e upplagan. The Free Press: New York
- Samuelsson, L. A. (2005) *Organizational governance and control : a summary of research in the Swedish society*. Economic Research Institute, Stockholm School of Economics: Stockholm
- Savage 1998 refererad i Holland, L. & Boon Foo, Y. (2002) Differences in environmental reporting practices in the UK and the US: the legal and regulatory context. *The British Accounting Review*. No 35, pp 1-18.
- Sisaye, S. & Birnberg J.G. (2012) The Extent and Scope Dimensions of Process Innovations. *An organizational learning approach to process innovations: the extent and scope of diffusion and adoption in management accounting systems*. I Epstein, M. (edi.) *Studies in Managerial and Financial Accounting* Vol. 24, pp. 41-50
- Smith, D. (2006) *Redovisningens språk*, (3:e upplagan). Studentlitteratur AB: Lund
- Soderberg, M., Kalabnanam, S., Sheehan, N. T. & Vaidyanathan, G. (2011) When is a balanced scorecard a balanced scorecard? *International Journal of Productivity and Performance Management*. Vol. 60, No. 7, pp. 688-708.
- Speckbacher, G., Bishof, J. & Pfeiffer, T. (2003) A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, Vol. 14, Issue 4, pp. 361-387.

Stjernberg, T. (1993) Organizational Innovations in a Long-Term Perspective: Legitimacy and Soul-of-Fire as Critical Factors of Change and Viability. *Human Relations*. Vol 46, No. 10, pp. 1193-1219.

Wiersma, E. (2009) For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research* No. 20 pp. 239–251.

Årsredovisningar

ABB	2010-2011
Apoteket	2007-2011
Arbetsförmedlingen	2009-2011
Astra Zeneca	2008-2011
Atlas Copco	2007-2011
Ericsson	2007-2011
Familjebostäder Göteborg AB	2007-2011
Folktandvården Skåne	2008-2011
Folktandvården Västra Götaland	2008-2011
Lernia AB	2007
Locum AB	2007-2011
Nordea	2007
Posten AB	2007-2008, 2010-2011
Sahlgrenska Universitetssjukhus	2007-2011
SJ AB	2011
Swedbank AB	2007-2009