



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# **Ekonomistyrningens förändring i turnaroundföretag**

**Kandidatuppsats i företagsekonomi**  
**Ekonomistyrning**  
**Vårterminen 2005**

Författare: Pierre Börjesson 79  
Martin Sörensson 80

Handledare: Mats Strid

## SAMMANFATTNING

### Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Ekonomistyrning, Kandidatuppsats, VT 2005

**Författare:** Pierre Börjesson och Martin Sörensson

**Handledare:** Mats Strid

**Titel:** Ekonomistyrningens förändring i turnaroundföretag

**Bakgrund och problem:** Turnaround management är konsten att undvika konkurs eller en allvarligt olönsam situation genom att snabbt och systematisk verkställa en rad åtgärder. Bland dessa åtgärder har ekonomistyrning en stor betydelse. Genom att studera hur ett företags ekonomistyrning förändras under processen med att vända företagets negativa utveckling, kan vi få en uppfattning om vad inom ekonomistyrning som används för att skapa framgång och lönsamhet i en krisdrabbad verksamhet.

**Syfte:** Vår studie ska klargöra hur ekonomistyrningen används och förändras i turnaroundföretag.

**Avgränsningar:** Vi kommer i den här studien enbart att beakta företag som har gjort en framgångsrik turnaround. Fokus kommer att ligga på övergripande förändringar i ekonomistyrningen, vilket innebär att vi inte kommer att fördjupa oss i specifika ekonomistyrningsmetoder.

**Metod:** Studien har en explorativ karaktär och bygger på en kvalitativ ansats. Empirin är hämtad från sex intervjuer genomförda med personer med stor erfarenhet av turnaroundprocessen. Empirin är huvudsakligen analyserad utifrån institutions- och förändringsteorier.

**Resultat och slutsats:** Vi har funnit att ekonomistyrningens förändring i turnaroundföretag bottenar i att anpassa ekonomistyrningen till företagets nuvarande situation. Det är tydligt att ekonomistyrningen inte har utvecklats i takt med den övriga organisationens utveckling. De ekonomistyrningsmodeller och -metoder som en gång passade företaget, stämmer inte längre överens med företagets verksamhet. Ekonomistyrningens tillvägagångssätt är i dessa krisdrabbade företag så pass etablerat och inbitet att metoderna är en del av företagets kultur, trots att de är felaktiga. I arbetet med att förändra detta har vi märkt att företag går ifrån ett starkt konservativt till ett mer förändringsvänligt förhållningssätt och att drastiska omstruktureringar i hela organisationen initierar förändringsarbetet. Ledningen går ifrån en hård styrning i början av en turnaround till att därefter tillämpa en mer indirekt styrning. Vad vi dock anser är att företagsledare inte uppnår den dynamiska ekonomistyrning som innebär en konkurrensfördel utan snarare endast lyfter fram ekonomistyrningen så att den blir statistiskt anpassad till den önskade företagskulturen och den rådande marknaden.

**Förslag till fortsatt forskning:** Två studier vi anser vara av intresse är att undersöka om det går att uppnå en självföränderlig ekonomistyrning eller om förändringen måste vara stötvis statisk, samt att genomföra en liknande studie som denna men med en kvantitativ ansats och med inriktning mot en specifik bransch eller företag med en viss omsättning.

---

<b>1 INLEDNING</b>	<b>1</b>
<b>1.1 BAKGRUND</b>	<b>1</b>
<b>1.2 PROBLEMDISKUSSION</b>	<b>2</b>
<b>1.3 SYFTE</b>	<b>2</b>
<b>1.4 AVGRÄNSNINGAR</b>	<b>2</b>
<b>1.5 DISPOSITION</b>	<b>2</b>
<b>2 METOD</b>	<b>4</b>
<b>2.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT</b>	<b>4</b>
<b>2.2 OLIKA FORMER AV UNDERSÖKNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>2.3 VAL AV UNDERSÖKNINGSMETOD</b>	<b>5</b>
<b>2.4 PRIMÄRDATAINSAMLING</b>	<b>5</b>
2.4.1 UTFORMNING AV INTERVJUER	5
2.4.2 VAL AV INTERVJUPERSONER	6
2.4.3 PRESENTATION AV EMPIRI	6
<b>2.5 SEKUNDÄRDATA OCH TEORETISK REFERENS RAM</b>	<b>6</b>
<b>2.6 ANALYSMODELL</b>	<b>7</b>
<b>2.7 VALIDITET</b>	<b>7</b>
<b>2.8 RELIABILITET</b>	<b>8</b>
<b>3 TEORETISK REFERENS RAM</b>	<b>9</b>
<b>3.1 TURNAROUND MANAGEMENT – DEFINITION</b>	<b>9</b>
<b>3.2 TURNAROUND – DEFINITION</b>	<b>9</b>
<b>3.3 TURNAROUND MANAGEMENT OCH DESS TILLVÄGAGÅNGSSÄTT</b>	<b>11</b>
<b>3.4 EN TURNAROUNDS OLIKA FASER</b>	<b>13</b>
3.4.1 FAS 1 – DEN INLEDANDE ANALYSEN	13
3.4.2 FAS 2 – ÅTGÄRDSFASEN	14
3.4.3 FAS 3 – ÅTERHÄMTNINGS- OCH TILLVÄXTSFASEN	14
<b>3.5 SAMMANFATTNING TURNAROUND MANAGEMENT</b>	<b>15</b>
<b>3.6 EKONOMISTYRNING – DEFINITION OCH SYFTE</b>	<b>15</b>
<b>3.7 EKONOMISTYRNINGENS STYRVERKTYG</b>	<b>16</b>
3.7.1 FORMELLT STYRSYSTEM	16
3.7.2 ORGANISATIONSSTRUKTUR	18
3.7.3 MINDRE FORMALISERAD STYRNING	20
<b>3.8 EKONOMISTYRNINGENS UTGÅNGSPUNKTER</b>	<b>20</b>
<b>3.9 SAMMANFATTNING EKONOMISTYRNING</b>	<b>21</b>
<b>3.10 EKONOMISTYRNINGENS FÖRÄNDRINGSPROCESS</b>	<b>22</b>
3.10.1 INSTITUTIONER	23
3.10.2 REGLER OCH RUTINER	24
3.10.3 INSTITUTIONALISERING	24
3.10.4 INSTITUTIONALISERAD EKONOMISTYRNING	27
3.10.5 TRE DIKOTOMIER FÖR INSTITUTIONELL FÖRÄNDRING	28
<b>3.11 SAMMANFATTNING EKONOMISTYRNINGENS FÖRÄNDRINGSPROCESS</b>	<b>30</b>

---



<b>4 EMPIRI OCH ANALYS</b>	<b>31</b>
<b>4.1 FAS 1 – DEN INLEDANDE ANALYSEN</b>	<b>31</b>
4.1.1 DEN INTERNA ANALYSEN	32
4.1.2 EKONOMISTYRNING I DEN INLEDANDE ANALYSEN	33
4.1.3 INNEBÖRDEN AV EKONOMISTYRNINGENS FÖRÄNDRING	34
<b>4.2 FAS 2 – ÅTGÄRDSFASEN</b>	<b>35</b>
4.2.1 STRATEGIERN IMPLEMENTERAS	35
4.2.2 EKONOMISTYRNINGEN I ÅTGÄRDSFASEN	36
4.2.3 INNEBÖRDEN AV EKONOMISTYRNINGENS FÖRÄNDRING	37
<b>4.3 FAS 3 – ÅTERHÄMNING- OCH TILLVÄXTSFASEN</b>	<b>38</b>
4.3.1 EKONOMISTYRNING I ÅTERHÄMNING- OCH TILLVÄXTSFASEN	39
4.3.2 INNEBÖRDEN AV EKONOMISTYRNINGENS FÖRÄNDRING	40
<b>4.4 RESULTAT AV EMPIRI OCH ANALYS</b>	<b>40</b>
<b>5 SLUTSATS</b>	<b>43</b>
<b>5.1 FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER</b>	<b>43</b>
<b>6 REFERENSER</b>	<b>45</b>

# 1 INLEDNING

## 1.1 Bakgrund

Enligt Statistiska centralbyrån (SCB 1) gick över 8 000 svenska företag i konkurs år 2004. Många av dem kan ha varit dömda redan på förhand på grund av en bristfällig affärsidé, medan andra kan ha gått i konkurs beroende på en icke handlingskraftig ledning eller avsaknaden av kapital. Många av dessa företag kan en gång ha varit vinstgivande, men med tiden har de hamnat efter med utvecklingen, vilket har lett till att lönsamheten har försvunnit. Likt människor som ignorerar tecken på sjukdom och vägrar göra något åt det grundläggande problemet, kan dessa företag många gånger ha stoppat huvudet i sanden och fortsatt som tidigare tills det har varit för sent.

Det finns dock undantag. Ungefär 150 företag ansökte om och genomgick förra året en formell företagsrekonstruktion. Av dessa lyckades många undvika konkurs och därmed räddades hundratals, om inte tusentals arbetstillfällen (B. Andersson, personlig kommunikation, 21 april, 2005). Ytterligare företag räddades av så kallade privata företagsänglar och några enstaka räddades av de riskkapitalbolag som har inriktat sig på företag med obestånds- och lönsamhetsproblem. Utöver dessa finns det ett antal företag som genomgår en "vändning" på grund av duktiga företagsledare. Emellertid hade förmodligen fler företag kunnat räddas om bara företagen hade uppmärksammat problemen i tid och haft kunskapen om hur de kunde vända den negativa utvecklingen.

Den kris som företag på väg mot konkurs möter innebär stora påfrestningar för hela organisationen. Vikten av att drastiskt förändra situationen och företagets styrning är avgörande. Utifrån dessa situationer, och viljan att överleva, har Turnaround Management (TM) vuxit fram. Denna ledarskapsstrategi är i många fall nyckeln till framgång för de företag som i grunden har en bärande affärsidé men som har hamnat i problem. Begreppet, som har vuxit fram under de senaste 25 åren, definieras enligt Arpi och Wejke (1999/2000) som

ett systematiskt och snabbt verkställande av en rad åtgärder för att rätta till en allvarligt olönsam situation. Det kan röra sig om hantering av en finansiell katastrof eller åtgärder för att undvika uppkomsten av en sådan katastrof. (s. 25)

Större förståelse för TM:s innebörd kan fås efter definiering av vad en turnaround är. Slatter (1984) definierar turnaround som en situation där ett företags

financial performance indicates that the firm will fail in the foreseeable future unless short-term corrective action is taken. (s. 14)

TM är således konsten att undvika en kommande konkurs eller en allvarligt olönsam situation genom att snabbt och systematiskt verkställa en rad åtgärder. Bland dessa åtgärder har ekonomistyrning en stor betydelse. Enligt Baldvinsdottir (1997) har ekonomistyrningen, samt ledningens och personalens förtroende för den, många gånger en avgörande betydelse för om ett företag åter skall bli lönsamt. Genom att studera hur ett företags ekonomistyrning förändras under processen med att vända företagets negativa utveckling, kan vi få en uppfattning om vad inom ekonomistyrningen som används för att skapa lönsamhet i en krisdrabbad verksamhet. Genom att analysera och sprida den kunskapen kan vi komma ett steg längre med att kunna rädda fler i grunden livskraftiga företag från konkurs.

## 1.2 Problemdiskussion

Utifrån ovanstående bakgrund har vi kommit fram till följande problemformulering:

*Hur används och förändras ekonomistyrningen i ett företag som genomgår en turnaround?*

Att studera hur ekonomistyrningen verkar och förändras under en turnaroundprocess anser vi vara särskilt intressant, då alla områden inom ett företag utsätts för påtagliga och genomgripande förändringar under en sådan process. Alla områden inom företaget måste undersökas, analyseras och åtgärdas. Detta gäller naturligtvis även för företagets ekonomistyrning. Det handlar om att rädda företaget från konkurs, vilket innebär att enbart de bästa åtgärderna är tillräckliga för att lyckas vända företagets negativa utveckling.

Dagens ekonomistyrning är ett brett begrepp (Ax, Johansson & Kullvén, 2002) och innefattar inte bara områden som kalkylering, budgetering och intern redovisning. Områden som organisationsform, ansvarsfördelning och företagskultur påverkar i allra högsta grad hur ett företag uppnår sina övergripande ekonomiska mål. Dessa områden är således redskap inom ekonomistyrningen och påverkas alla när ett företag gör en turnaround.

Det finns idag få empiriska studier på det här området. Bland annat gjorde Sudarsanam och Lai (2001) en empirisk studie på effektiva turnaroundmetoder, men tittade inte specifikt på ekonomistyrningen. Burns och Scapens (2000) har studerat ekonomistyrningens förändring, men inte specifikt under en turnaroundprocess. Vi anser att genom att kombinera dessa båda områden får vi ett nytt och intressant perspektiv.

## 1.3 Syfte

Syftet med den här studien är att empiriskt undersöka hur ekonomistyrningen verkar och förändras i ett företag som gör en turnaround. Resultatet skall vi analysera med hjälp av institutions- och förändringsteorier.

## 1.4 Avgränsningar

Vi kommer i den här studien enbart att undersöka företag som har gjort en lyckad turnaround. Fokus kommer att ligga på övergripande förändringar i ekonomistyrningen, vilket innebär att vi inte kommer att fördjupa oss i specifika ekonomistyrningsmetoder.

## 1.5 Disposition

- I Kapitel 2, *Metod*, presenterar vi hur vi har valt att gå till väga vid genomförandet av vår studie. Vi redogör för vår undersökningsmetod och dess för- och nackdelar. Dessutom kommenterar vi studiens validitet och reliabilitet.
- I Kapitel 3, *Teoretisk referensram*, redovisar vi de teorier vi har haft som utgångspunkter för vår empiriska undersökning och som vi använt som stöd för vår analys.



- I Kapitel 4, *Empiri och analys*, presenterar vi vårt empiriska material samtidigt som vi analyserar detsamma utifrån vår problemformulering och med hjälp av vår teoretiska referensram. Kapitlet avslutas med att problemformuleringen besvaras.
- I Kapitel 5, *Slutsats*, utgår vi från vad vi kommit fram till i analysen och resonerar kring vad svaret på vår problemformulering får för konsekvenser. Vi ger dessutom förslag på vidare studier.

## 2 METOD

### 2.1 Tillvägagångssätt

Innan vi går in på att förklara vårt val av metod och redogör för för- och nackdelar, beskriver vi här hur vi praktiskt har gått till väga vid vår undersökning. Inledningsvis genomförde vi en intervju med en person som arbetar med den formella företagsrekonstruktionsprocessen, en process som förenklat innebär att rädda företag från konkurs genom att omarbete skulder och få fram likvida medel. Syftet med intervjun var att få en grundläggande förståelse för hur en företagsrekonstruktion går till och för att få ett bättre underlag för vidare intervjuer. Därefter genomförde vi intervjuer med personer på två av de tre riskkapitalfonder som i Sverige uteslutande arbetar med att investera i företag med lönsamhetsproblem och/eller rekonstruktionsbehov, så kallade turnaroundföretag. Syftet med dessa intervjuer var att få en bild av hela turnaroundprocessen ur ett ägarperspektiv – från att ett företag har problem och nya ägare kommer in, till att företaget visar god lönsamhet och säljs. För att även få en konkret bild av vilka specifika ekonomistyrningsåtgärder som operativt genomförs i den här typen av problemföretag, intervjuade vi i sista steget tre personer med lång och gedigen erfarenhet av att arbeta operativt med att vända företag med lönsamhetsproblem. Dessa personer har och har haft befattningar såsom VD, economichef och controller. Totalt har vi därmed genomfört sex intervjuer.

Vid sidan av intervjuerna har vi studerat litteratur för att få en uppfattning om de teorier som berör områdena TM och turnaround, ekonomistyrning och ekonomistyrningens förändring. Dessa litteraturstudier har använts för att få en bra bakgrundsbild av vår studies område samt för att analysera och strukturera vårt empiriska material.

### 2.2 Olika former av undersökningar

Kunskapssyftet med en undersökning har en avgörande inverkan på hur man utför en undersökning. Enligt Lekwall och Wahlbin (2001) finns det tre typer av undersökningar – explorativa, beskrivande och förklarande. En explorativ undersökning syftar till att utforska områden där den tidigare kunskapen är begränsad eller obefintlig. Ofta leder en explorativ studie till att mer konkreta och intressanta forskningsfrågor upptäcks. En beskrivande studie har till syfte att beskriva ett visst fenomen. Det kan handla om att skildra ett företags organisationskultur eller en viss företagshändelse. I kontrast till en beskrivande studie står en förklarande studie. Här är det centrala förståelsen eller tolkningen av ett skeende. Ofta ställs frågor som: Vad är X? Hur är X relaterat till Y? De olika typerna av studier behöver inte ses som avskilda från varandra, utan en undersökning kan ha inslag av olika inriktningar.

Kunskapssyftet med vår studie har en explorativ karaktär med inslag av beskrivande moment. Den generella kunskapen om det empiriska området är begränsad, varför det blir naturligt att söka mer kunskap. Samtidigt kommer vi att beskriva moment i turnaroundprocessen för att få en helhetsförståelse.

Då vår studie är av explorativ karaktär, kommer vi att använda oss av en induktiv ansats när vi drar slutsatser om vårt problemområde. En induktiv ansats innebär att vi från en enskild händelse sluter oss till en princip eller en generell slutsats. Utgångspunkten är att vi utifrån empiri sluter oss till generell kunskap på teoretisk nivå. Motsatsen är en



deduktiv ansats, vilken innebär att vi från generella principer drar slutsatser om en enskild händelse (Andersen, 1998).

### **2.3 Val av undersökningsmetod**

Med bakgrund i bland annat en studies tillvägagångssätt, dess problemformulering och syfte, avgörs vilken undersökningsmetod som bör användas. Normalt skiljer man på kvalitativa och kvantitativa undersökningsmetoder. Kvalitativa metoder kännetecknas av att de inte använder sig av siffror eller tal, utan att de fokuserar på mjuka data. Vanliga kvalitativa metoder är samtalet eller informantintervjun, metoder där intervjuaren styr samtalet så lite som möjligt. Kvantitativa metoder däremot har sin utgångspunkt i statistik och matematik. Med hjälp av dessa instrument kvantifieras insamlade uppgifter och sorteras därefter i olika grupper. Vanliga kvantitativa metoder för insamling av muntliga yttranden är standardiserade intervjuer och enkäter med frågeformulär (Holme & Solvang, 1997).

Som en konsekvens av att vår problemformulering och vårt syfte med studien har en explorativ karaktär och en induktiv kunskapsansats, har vi använt oss av en kvalitativ undersökningsmetod. Den kvalitativa metoden har tillåtit oss att genomföra ostrukturerade intervjuer, så kallade informantintervjuer, vilket varit nödvändigt för att vi skulle få en förståelse för vad som händer i ett turnaroudföretag. Våra sista intervjuer blev dock något mer strukturerade på så sätt att vi kunde ställa mer specifika frågor, då vår kunskap om ämnet hade ökat. Den kvantitativa metoden hade inneburit att vi hade behövt producera strukturerade frågor på förhand, vilket inte hade varit möjligt då vår kännedom om problemområdet inledningsvis var låg. Vid ett sådant förfarande hade frågorna med stor sannolikhet blivit irrelevanta vid genomförandet av de inledande intervjuerna.

### **2.4 Primärdatainsamling**

Huvudmetoderna för att samla in kvalitativ primärdata är observationer, ostrukturerade intervjuer och projektiva tekniker (Holme & Solvang, 1997). Den metod vi använt oss av för insamlande av primärdata har varit ostrukturerade personliga intervjuer, det vill säga intervjuer med hög andel övergripande frågor. Fördelen med ostrukturerade personliga intervjuer är att man får en bra dialog med intervjupersonerna och att man får en flexibilitet som gör att man kan ställa följdfrågor och fördjupa sig i de mest relevanta områdena. Vidare är de ostrukturerade intervjuerna lämpliga när man inte har möjlighet att observera det aktuella fenomenet (Wiedersheim & Ericsson, 1999). Nackdelarna är att det blir svårt att intervjua många personer på grund av tidsåtgången, att det kan vara svårt att få till stånd en intervju då de eventuella intervjupersonerna är upptagna och att det kan uppstå en viss intervjuareffekt, att den som intervjuar påverkar intervjupersonens svar (Lekwall & Wahlbin, 2001). Då kunskapen om vårt problemområde är begränsat och eftersom det är svårt på grund av tidsåtgången att observera en hel turnaroundprocess, ansåg vi att de ostrukturerade intervjuerna var att föredra.

#### **2.4.1 Utformning av intervjuer**

Varje intervju varade 60 till 90 minuter. Intervjupersonerna hade i förväg fått reda på varför vi ville prata med just dem och vilket område vi skulle komma att beröra. Vid

själva intervjutillfället fick de fritt redogöra för processen vid en turnaround. Där vi ansåg det relevant bröt vi in med frågor och bad om fördjupningar och klargöranden. I samförstånd med intervjupersonerna spelade vi in samtliga intervjuer för att ha möjlighet att gå tillbaka och lyssna på intervjuerna igen. Detta för att undvika missförstånd och förlora relevant information. Samtidigt möjliggjorde inspelandet att vi kunde delta mer aktivt i den enskilda intervjun. Nackdelarna med att använda bandspelare är att det tar lång tid att lyssna igenom intervjuerna och att intervjupersonerna kan känna sig hämmade (Trost, 1997). I vårt fall ansåg vi det vara värdefullt att kunna gå tillbaka och lyssna på intervjuerna för att inte gå miste om relevant information, vilket gjorde att vi valde inspelning.

#### **2.4.2 Val av intervjupersoner**

Att få intervju relevanta intervjupersoner har varit ett av de svåraste områdena i vår studie. Inledningsvis försökte vi göra en fallstudie på ett företag som genomgått en turnaround, men på grund av framför allt tidsbrist var det inget företag som hade möjlighet att ställa upp. Vi inriktade oss därför på att få intervju personer med erfarenheter från att arbeta med turnaroundföretag och företag med lönsamhetsproblem. De personer vi har intervjuat har vi kommit i kontakt med via personliga kontakter och genom sökning på Internet. Detta innebär att vi inte har gjort något systematiskt val av intervjupersoner med uppställda kriterier. Tillvägagångssättet vid val av intervjupersoner kommer därmed att ha en negativ inverkan på studiens relevans, vilket vi kommer att diskutera nedan under kapitel 2.7. Vi vill dock påpeka att samtliga intervjupersoner har varit oberoende av varandra och har haft god inblick i hur man arbetar med turnaroundföretag.

#### **2.4.3 Presentation av empiri**

I empiri- och analysavsnittet presenteras inte intervjupersonerna eller material från intervjupersonernas företag med namn. Bakgrunden är att vi inte vill sprida information som är känslig ur företagssynpunkt på ett oönskat sätt. Genom den utlovade anonymiteten i empiri- och analysavsnittet önskade vi också uppnå att intervjupersonerna skulle få möjlighet att prata mer fritt och obehindrat under intervjuerna samt att vi skulle få möjlighet att spela in intervjuerna. Intervjupersonerna kommer dock att presenteras med namn i källförteckningen längst bak i rapporten. För att säkerställa trovärdigheten och riktigheten i empirin har intervjupersonerna fått uttala sig om materialet innan rapporten lämnades in för tryck.

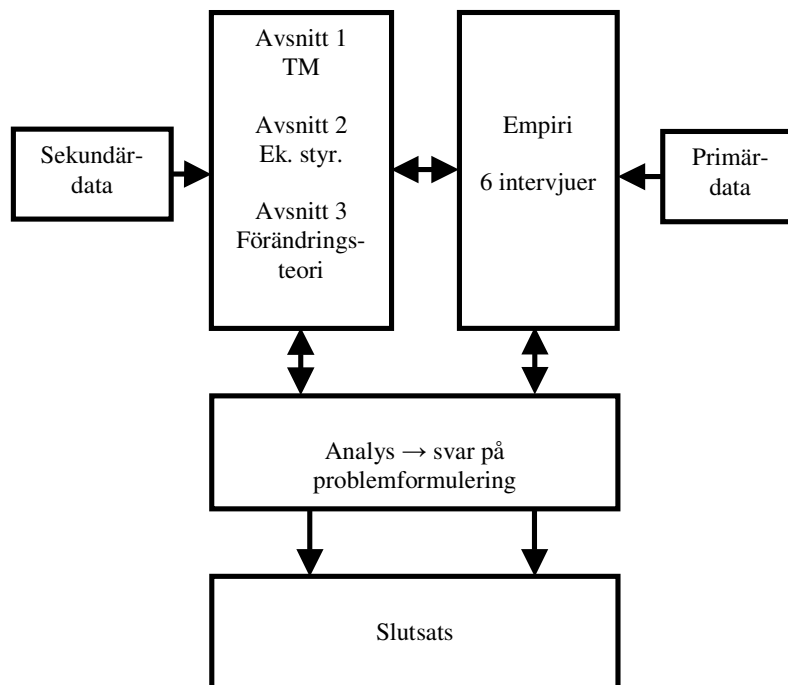
### **2.5 Sekundärdata och teoretisk referensram**

Sekundärdata har använts för att få en uppfattning om studier som gjorts inom turnaround och ekonomistyrningsområdena, samt att få teorier att ställa vår empiri mot för att kunna analysera och dra relevanta slutsatser. Sekundärdata har hämtats på Ekonomiska biblioteket i Göteborg genom sökverktygen Gunda och Libris, samt genom de databaser som biblioteket tillhandahåller. De databaser vi har använt oss av är Affärsdata, Business Source Premier och S-WoBA. De sökord som vi har använt oss av är "ekonomistyrning", "Management Control", "Management Accounting", "Turnaround Management", "Corporate Turnaround", "Corporate Restructuring", "företagsrekonstruktion" och "lönsamhetsproblem". Vidare har vi använt oss av källor som är refererade till genom de böcker och artiklar som vi har kommit i kontakt med

genom ovanstående sökvägar. Vi har dessutom använt oss av Internet för att hitta information om intervjupersonernas företag och om organisationer engagerade i TM. Våra sekundärdata har sedan legat till grund för och utgjort vår teoretiska referensram.

## 2.6 Analysmodell

För att besvara vår problemformulering har vi valt att dela upp vår teoretiska referensram i tre avsnitt. Det första avsnittet behandlar TM och turnaroundprocessen och avser att ge en bakgrundsbild av området och ge grundläggande struktur till analysen. Det andra avsnittet handlar om ekonomistyrning och dess olika beståndsdelar. Det här avsnittet har som syfte att på ett överskådligt sätt redogöra för ekonomistyrningens beståndsdelar samt att bygga upp en begreppsapparat som skall användas för att kunna identifiera och analysera vad som förändras inom ekonomistyrningen under en turnaroundprocess. Det tredje avsnittet presenterar teorier om ekonomistyrningsförändringar i allmänhet och vad som ger upphov till och påverkar förändringsprocessen. Det här avsnittet har som syfte att ligga till grund för analysen av vår empiri. Tillsammans bildar de tre avsnitten en ram som har gjort det möjligt att inhämta och strukturera empirin samt att, tillsammans med den inhämtade empirin, analysera och besvara problemformuleringen. I slutsatsen avser vi vidga perspektivet och resonera och diskutera kring varför svaret på problemformuleringen blev vad det blev och vad det får för konsekvenser för ekonomistyrningen i stort.



Figur 2:1 Modell över hur vi har gått till väga för att besvara vår problemformulering.

## 2.7 Validitet

När det gäller kvalitativ forskning bygger resultatet på forskarens tolkning av praktiken, vilket gör att undersökningens resultat kan skilja sig beroende på vem som har analyserat informationen och hur praktiken uppfattades (Merriam, 1988/1994). Tre faktorer som är negativa för vår studies interna validitet, resultatens överensstämmelse

med praktiken, är att den präglas av hur vi har uppfattat praktiken, att vi saknar en ordentlig urvalsprocess samt att informationsinsamlingen har skett under en begränsad tidsperiod om en månad. En längre tidsperiod hade gett oss en djupare insikt i problemområdet, vilket skulle ha kunnat nyansera vår uppfattning av praktiken. Även ett mer konsekvent och planerat tillvägagångssätt vid urvalet av intervjupersoner hade bidragit till en högre validitet. Dock anser vi, att genom att ta del av litteratur som berör problemområdet, låta intervjupersonerna läsa och kommentera våra resultat, låta kollegor kommentera arbetet efterhand samt genom att redogöra för vilka utgångspunkter vi har haft för undersökningen, att vi väger upp de negativa faktorerna och att vi därmed har nått en tillfredsställande intern validitet.

När det gäller den externa validiteten, resultatens gångbarhet i andra situationer, är den svårare att bedöma. Vilka olika ekonomistyrningsåtgärder företagsledningen i ett företag genomför i en turnaroundsituation är högst specifika och beror på företagets problem. En studie som skulle byggas upp på samma sätt som vår, men där man hade använt sig av andra intervjupersoner med andra erfarenheter, hade sannolikt gett ett annorlunda resultat. Ett sätt att öka den externa validiteten hade enligt Lekwall och Wahlbin (2001) varit att utöka antalet intervjupersoner. Fler intervjuer skulle ge en bredare och mer verklighetsförankrad bild av problemområdet. Tidsbristen hos en del av de företag vi varit i kontakt med utgjorde dock en begränsning i det här avseendet. De hade helt enkelt inte tid att ställa upp för en intervju. Vi upplever dock att de intervjupersoner vi träffat har varit samstämmiga vad gäller de kritiska skeendena och vilka åtgärder som bör tillämpas i en turnaroundsituation. Detta skulle peka på att den externa validiteten är god med reservation för att de är få intervjupersoner som uttalat sig.

## **2.8 Reliabilitet**

För reliabilitet, resultatens upprepbarhet, gäller samma problematik kring tolkningen av praktiken som för den interna validiteten. Reliabiliteten och den interna validiteten hänger därför tätt samman. Ökas den interna validiteten, ökar även reliabiliteten (Merriam, 1988/1994). Bortser vi ifrån den subjektiva uppfattningen av praktiken och dess inverkan på reliabiliteten, finns det enligt Goetz och LeCompte (1984) tre sätt att visa att resultaten kan upprepas. Dessa är forskarens position, triangulering och ”att följa i samma spår”. Forskarens position innebär att noga redogöra för gjorda antaganden och förhållningssätt vid genomförandet av undersökningen. Triangulering innebär att man använder sig av flera informationskällor, flera forskare och flera metoder. Med uttrycket ”att följa i samma spår” menas att metoden skall vara så pass utförligt förklarad att någon annan skall kunna använda den som manual för att upprepa undersökningen.

För att öka reliabiliteten i vår studie har vi noga redogjort för hur vi har gått till väga vid undersökningen och vad vi har använt oss av för teorier för att analysera empirin. Vi har dessutom använt oss av olika informationskällor för att få en tydligare och mer riktig bild av problemområdet. Skulle undersökningen upprepas anser vi dock att det är mindre troligt att samma resultat skulle erhållas. Företagens problem och sättet företagsledningarna löser dem på varierar över tid. Detta innebär dock inte att reliabiliteten i studien är låg, då ämnet av naturen är föränderligt.

### 3 TEORETISK REFERENSRAM

Vår teoretiska referensram består som vi tidigare nämnde av tre avsnitt. I det första avsnittet behandlar vi TM och turnaroundprocessen. I det andra avsnittet definierar vi begreppet ekonomistyrning och redogör för de grundläggande ekonomistyrningsverktygen som är relevanta för vår studie. I det tredje och sista teoriavsnittet, redogör vi för teorier om ekonomistyrningens förändringsprocess.

#### AVSNITT I

##### **3.1 Turnaround Management – definition**

Turnaround Management (TM) är, som vi tidigare påpekat, ett relativt nytt begrepp, vilket har vuxit fram de senaste 25 åren. Enligt Hoskisson och Turk (1990) definieras begreppet TM som en “major change on the composition of a firm’s assets combined with a major change in its corporate strategy”(s. 460). Definitionen syftar på den stora mängd handlingar och åtgärder som ledarskapsstilen innefattar. Definitionen ovan går dessutom i hög grad i linje med ordet turnarounds språkliga betydelse. Exempel på synonyma ord är reversion (återgång), flip-flop (vändning) och change of mind (ändring av uppfattning).<sup>1</sup>

TM är något som tillämpas då en verksamhet är utsatt för mycket påfrestande utmaningar. Slatters (1984) definition av vad en turnaround är, vilken vi redogjorde för i första kapitlet, uttrycker att det aktuella företaget står inför ett konkurshot. TM, i det sammanhang som vi behandlar ämnet, avser försöket att åtgärda en allvarlig krissituation, varför vi anser att Arpis och Wejkes (1999/2000) definition, är rak, tydlig och fullständig:

Turnaround Management är ett systematiskt och snabbt verkställande av en rad åtgärder för att rätta till en allvarligt olönsam situation. Det kan röra sig om hantering av en finansiell katastrof eller åtgärder för att undvika uppkomsten av en sådan katastrof. (s. 25)

Enligt Arpi och Wejke (1999/2000) innebär TM inte något tillfälligt överlevnadsledarskap, utan handlar om att skapa en klar och bestående konkurrensfördel som dessutom stöds av kunderna. Därtill anser de att det behövs en övergripande affärsstrategi som fungerar långt efter att den akuta turnaroundperioden är över.

##### **3.2 Turnaround – definition**

Som tidigare nämnts betyder ordet turnaround att vända eller ändra någonting. Begreppet har definierats som

a substantial and sustained positive change in the performance of a business.  
(Bibeault, 1982, s. 81)

---

<sup>1</sup> Synonymer funna genom <http://www.visualthesaurus.com>, 2005-05-18.

a noticeable and durable improvement in performance that turns around the trend of results from down to up, from not good enough to clearly better, from underachieving to acceptable, from losing to winning. (Goodman, 1982, s. 45)

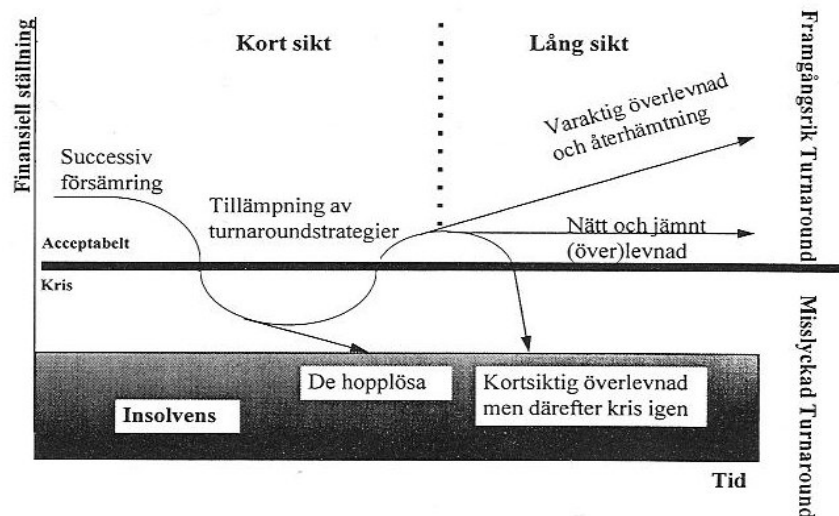
those firms whose financial performance indicates that the firm will fail in the foreseeable future unless short-term corrective action is taken. (Slatter, 1984, s. 14)

a business firm that faces financial disaster or action taken to prevent the occurrence of that financial disaster. (Sloma, 1985, s. 98)

Utifrån ovanstående påståenden kan vi konstatera att en turnaround kan avgränsas till en situation där ett företag står inför konkurshot eller lider av allvarlig olönsamhet, men även till ett agerande där företagets ledning genomför eller har genomfört en rekonstruktion.

Den rekonstruktion TM medför kan många gånger uppfattas som en omfattande omstrukturering i vilken en eventuell personalnedskärning ingår. Enligt Arpi och Wejke (1999/2000) är detta inte helt korrekt. Personalnedskärning kan ingå som en del i en turnaroundplan, men den utgör definitivt inte en turnaround i sig själv. Inte heller är genomgripande kostnadsbesparingar en garanti för att ett problemföretag kommer att överleva. Av definitionerna av både TM och vad en turnaround är framgår att arbetet och processen ämnar att resultera i bestående lönsamhetsförbättringar. För ett konkurshotat företag innebär detta genomgripande förändringar på alla plan inklusive det strategiska planet.

Arbetet med en turnaround kan enligt Slatter (1984) resultera i fyra olika scenarion, vilka illustreras nedan:



Figur 3:1 Olika resultat av TM. Fredricsons (1997) översättning av Slatters (1984) modell.

Av figuren ovan framgår att en misslyckad turnaround innebär att företaget ej klarar sig från konkurs eller att en likvidation är mer lämplig än en fortsättning av verksamheten. Misslyckandet kan delas upp i två kategorier – de hopplösa och kortsiktig överlevnad. De hopplösa kännetecknas av att de har höga fasta kostnader, mycket snabb minskning i efterfrågan på sina produkter eller tjänster, tillgångar som ej kan generera kassaflöde samt kraftig pris konkurrens som ej kan bemötas. En Turnaround som resulterar i kortsiktig överlevnad innebär att verksamheten tar sig ur det direkta konkurshotet och



genererar vinst. Konkursshotet återkommer dock, vilket Slatter (1984) anser bero på att ledningen har misslyckats med att skapa komparativa fördelar för företaget. Slatter hävdar vidare att dessa två scenarion gäller företag som har en svag affärsidé och en bristfällig fundamental struktur.

Återstår gör två scenarion. Scenariot med en knapp överlevnad innebär att företaget klarar sig, men arbetar hårt för att inte åter hamna i svårigheter. Slatter (1984) påstår att denna sorts återhämtning antagligen inte blir långvarig, då en förändring i branschstrukturen eller nedgång i konjunkturen kan innebära en omedelbar kris.

Det sista scenariot, varaktigt överlevnad och återhämtning, innebär att företaget genererar lika mycket eller mer vinst än vad det gjorde innan försämringen uppstod. Enligt Slatter är det här det enda scenariot som kan beskrivas som en riktigt lyckad turnaround.

En lyckad turnaround kan beskrivas utifrån de olika faser som företaget går igenom under turnaroundprocessen. Dessa faser kan betecknas något olika forskare emellan, men innebär i princip detsamma. Mer ingående om hur dessa faser karaktäriseras och vad som ingår i respektive fas kommer vi att diskutera nedan.

### ***3.3 Turnaround Management och dess tillvägagångssätt***

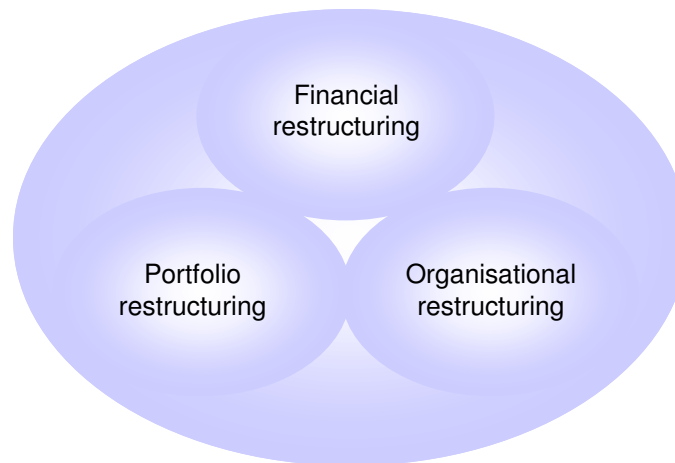
Forskare lyfter fram olika teorier om hur företagsledare brukar och bör gå till väga för att rekonstruera och vända ett företags negativa utveckling. Varför teorierna skiljer sig beror på att det finns olika typer av problem och därmed olika lösningar. Tourtellot (2004) anser till exempel att ett företag i en allvarlig nedgång eller kris måste göra genomgripande förändringar och att företaget måste upphöra med att fortsätta göra som det alltid har gjort. "Business as usual" fungerar inte. Det faktum att varje turnaround är unik påverkar dock vilka faktorer som är avgörande för en lyckad turnaround. Exempelvis påverkar såväl den befintliga ledningen som den tillgängliga informationen hur det inledande arbetet kommer att se ut. Sudarsanam och Lai (2001) har fokuserat sin forskning på vad de anser är avgörande åtgärder och poängterar, precis som Hofer (1980), att de viktigaste insatserna för att lyckas med en turnaround är de initiala åtgärderna. Om inte dessa utförs och lyckas kommer det inte att finnas något företag att rädda. Dessa initiala åtgärder kategoriserar Sudarsanam och Lai (2001) till operationella, finansiella samt tillgångs- och kapitalstrukturella. På det operationella planet krävs exempelvis kostnadsreduceringar, avvecklingar och enhetsammanslagningar. I så stor utsträckning som möjligt skall finansiella rekonstruktionsmöjligheter ses över, varmed avses att återbetalningstider förlängs, korta skulder omförhandlas till långa och räntesatser omförhandlas till mer fördelaktiga nivåer. Genom att granska tillgångs- och kapitalstrukturen menar Sudarsanam och Lai att företagsledare skall skära ner storleken på tillgångarna för att frigöra kapital och på så sätt kunna betala av skulder och akuta åtaganden.

Hofer (1980) anser att TM kan delas upp i två delar, som i symbios existerar i olika grad genom hela processen. Dessa två delar är operativt TM och strategiskt TM. Med operativt TM avser Hofer främst fyra övergripande åtgärder, varav ingen nödvändigtvis behöver ändra företagets affärsstrategi. Dessa är: öka intäkterna, minska kostnaderna, minska tillgångarna och minska skulderna och därmed även ränteavgifterna. När det gäller strategiskt TM vill Hofer dela upp arbetet i två delar; det arbete som innebär

förändringar i organisationen för att företaget skall bli konkurrenskraftigt i befintligt affärsområde, samt det arbete som innebär att introducera företaget på nya marknader och affärsområden. Vanligt är att strategiskt TM involverar förändringar inom positionering, marknadsföring, produktion och teknik.

Skillnaden mellan operativt och strategiskt TM kan vara svår att urskilja. Hofer (1980) menar dock att strategiskt TM syftar till att skifta och nyansera affärsidén medan operativt TM siktar på att förbättra tillvägagångssättet när det gäller att genomföra affärsidén. Båda typerna av TM engagerar företaget både kort- och långsiktigt, men fokus beror på företagets situation. Vanligt i praktiken, enligt Hofer, är att i en akut krissituation fokusera på operativt TM. På lång sikt måste ledare arbeta med strategiskt TM för att kunna skapa de bestående konkurrensfördelar som en lyckad turnaround kräver.

Bowman och Singh (1993) framhäver också att TM-arbetet kan delas upp i olika delar. De förespråkar dock en modell med tre olika arbetsmoment enligt figuren nedan:



*Figur 3:2 Turnaround Managements olika arbetsmoment. Fritt efter Bowman & Singh (1993).*

Med "portfolio restructuring" syftar Bowman och Singh på företagets affärsområden och bredd. Genom försäljning och även uppköp av dotterbolag kan en mer lönsam organisation skapas. Denna organisationsförändring ämnar att antingen skapa en större bredd på verksamheten eller att differentiera företaget på ett mer framgångsrikt sätt. I stort sett kan man se det som att ledningen skall avgöra vad företaget är bra på att göra och för vilka företaget skall göra detta. "Financial restructuring" innebär granskning av kapitalstrukturen. Huvudsyftet är att få in nytt kapital till den krisdrabbade verksamheten för att sedan kunna förändra, förädla och utveckla. Det optimala är att finna kapitaltillskott från befintliga och/eller nya ägare, för att på så sätt undvika att ta nya lån. Utöver detta ingår även omförhandling av lånevillkor och ränteavgifter. Det sistnämnda arbetsmomentet, "organisational restructuring", fokuserar på ekonomistyrning. För att exemplifiera vilka åtgärder Bowman och Singh syftar på kan fördelning av ekonomiskt ansvar, produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning nämnas.

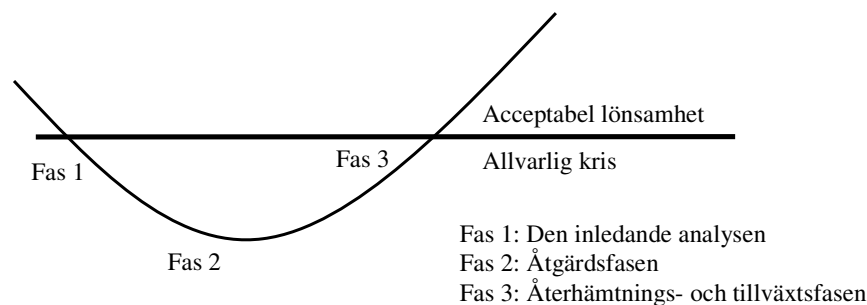


Den största skillnaden mellan dessa två sistnämnda uppdelningar är att Hofer (1980) har valt att dela upp processen utifrån tidens gång medan Bowman och Singh (1993) delar upp arbetet efter vilka moment som skall ses över. Det finns fler varianter på hur forskare har valt att specificera tillvägagångssättet för TM, men oavsett uppdelning kan vi, med hjälp av tidigare nämnda forskare, urskilja följande huvudpunkter:

- Motverka den akuta krisen genom att sälja tillgångar och på så sätt frigöra kapital, omförhandla lån till mer förmånliga villkor och hitta nytt kapital genom antingen befintliga ägare eller nya investerare.
- Hindra att företaget direkt återgår till en konkurshotad situation genom att öka intäkterna och minska kostnaderna.
- Se över strategin och den befintliga affärsidén för att skifta/nyansera verksamheten till en mer lönsam inriktning.
- Utveckla bestående och skapa nya konkurrensfördelar.

### 3.4 En turnarounds olika faser

Som vi tidigare lyft fram innebär TM att olika åtgärder verkställs för olika situationer och vid olika tidpunkter i en turnaround. En turnaround kan således delas in i olika faser. Utifrån ovanstående teorier och ett urval av artiklar, har vi konstruerat en modell som illustrerar de olika faserna i en turnaround och vad som karaktäriserar dem. Då forskarna är samstämmiga anser vi att modellen representerar forskarnas gemensamma uppfattning om en turnarounds olika faser.<sup>2</sup>



Figur 3:3 Företagets utveckling under en lyckad turnaround. Fritt efter Arpi och Wejke (1999/2000), Bowman och Singh (1993), Finkin (1992), Heugen och Shenk (2004), Hofer (1980), Platt (1995) samt Sudarsanam och Lai (2001).

#### 3.4.1 Fas 1 – Den inledande analysen

Företaget uppvisar i den inledande fasen en kraftigt nedåtgående trend i lönsamheten, vilket indikerar att en allvarlig kris kommer att uppstå om ingen förändring sker. Vad många företag misslyckas med i denna fas är att identifiera och analysera problemens allvar och därmed åsidosätts nödvändiga åtgärder. I TM innebär dock denna fas att ekonomisk information analyseras just för att kunna identifiera problem och deras

<sup>2</sup> Modellen och exemplifieringarna i de olika faserna grundar sig inte i någon specifik teoretikers ansats utan bygger på den samlade kunskap vi funnit genom ett antal olika artiklar. I huvudsak kan Arpis och Wejkes (1999/2000), Bowmans och Singhs (1993), Finkins (1992), Heugens och Shenks (2004), Hofers (1980), Platts (1995) samt Sudarsanams och Lais (2001) teorier nämnas. Där specifika åsikter har framförts källanges detta.

omfattning. Hur analysen går till och vad den skall utreda varierar. Hofer (1980) lyfter fram att ledare skall fråga sig huruvida verksamheten kan vara lönsam långsiktigt och om en god avkastning på investerat kapital kan förväntas. Ett ”ja” är dock inte tillräckligt. Hofer hävdar att ett företags fortlevnadsvärde måste vara högre än dess likvidationsvärde för att ett åtgärds paket och nya investeringar skall vara meningsfulla. Enligt Sudarsanam och Lai (2001) skall man i analysen granska såväl operationella och finansiella rekonstruktionsmöjligheter. Detta går i linje med både Hofers (1980) och Bowmans och Singhs (1993) teorier. Omfattningen av den inledande analysen avgörs av hur mycket tid som på grund av konkurshotet står till förfogande samt vilken information som finns tillgänglig. Utifrån denna analys utarbetas sedan en åtgärdsplan vilken visar vad företaget skall göra och vem som ska vara ansvarig.

### **3.4.2 Fas 2 – Åtgärdsfasen**

Denna fas karaktäriseras av kraftfulla förändringar och ingripanden. Analysen från den inledande fasen har identifierat problemområden samt resulterat i strategier för att komma till rätta med problemen. Har företaget akuta problem med likviditeten handlar de första åtgärderna i den här fasen om att ”stoppa blodflödet”. Uttrycket är vanligt inom näringslivet och innebär att stoppa den likviditet som uttryckligen rinner ut ur företaget. Att inte ”stoppa blodflödet” skulle innebära att företaget fortsätter sin nedgång i samma hastighet och går således i konkurs. De initiala åtgärder som krävs är exempelvis de som Hofer (1980) lyfter fram under operativt TM.

När väl likviditeten i bolaget är stabil, syftar åtgärderna till att implementera de strategier företagsledningen har utarbetat för att lösa företagets problem.

### **3.4.3 Fas 3 – Återhämtnings- och tillväxtsfasen**

I den tredje fasen har de åtgärder som genomfördes i fas två börjat ge resultat. Den negativa utvecklingen har brutits och företaget håller nu på att återhämta sig. I denna fas är det troligt att personalen återfår motivation då nytt hopp har skapats genom positiva förändringar. Å andra sidan är det möjligt att förändringarna har skapats på bekostnad av personalens förmåner och trygghet. Om så är fallet är det viktigt att ledningen återskapar trygghet och förtroende bland de kvarvarande för att motivation och effektivitet skall återkomma (Finkin, 1992).

I den här fasen kan vissa affärsområden ha avvecklats och nya, mer lönsamma, introducerats. Med största sannolikhet har en nyansering av affärsidén genomförts och en ny anda i organisationen skapats (Finkin, 1992). Det som är viktigt i denna fas är att identifiera vilka komparativa fördelar företaget kan skapa, och sedan påbörja skapandet av dessa. Att inte skapa nya komparativa fördelar skulle kunna innebära att företaget återgår till en kris eller att återhämtningen stannar upp.

En lyckad turnaround och därmed återhämtning, innebär oftast att företaget uppnår ett stadium där det finns möjlighet för tillväxt. Detta beror på att implementerade strategier har marknadsanpassat företaget. Det är vanligt att företagsledare i denna fas vill expandera för att ta sig ur den situation som företaget en gång har befunnit sig i, och istället skapa en organisation som är mer framgångsrik (Fredricson, 1997). Hur företaget fortsätter utvecklingen av en förbättrad verksamhet är högst specifikt och saknar således teoretisk anknytning. Många forskare spekulerar dock i att uppköp av

mindre företag, samgåenden eller en försäljning av företaget är lämpligt i denna fas (Slatter, 1984).

### **3.5 Sammanfattning Turnaround Management**

TM är konsten att undvika en kommande konkurs eller allvarligt olönsam situation genom att snabbt och systematiskt verkställa en rad åtgärder. Denna ledarskapsstrategi skall anammas då företag befinner sig i kris eller är på väg mot konkurs. Lyckosamt arbete med TM leder till en turnaround som lyfter företaget från olönsamhet och kris till lönsamhet och tillväxt. Vägen dit är utmanande för hela organisationen. Åtgärder som är vanliga i den inledande fasen är en grundlig analys som leder till att företagets problem lokaliseras. Parallellt med det här krävs åtgärder såsom kostnadsbesparingar, lönsamhetsberäkningar, intäktsgenerering, försäljning av tillgångar för att frigöra kapital och omförhandling av lånevillkor. Dessa åtgärder syftar till att ”stoppa blodflödet” och därmed undvika att företaget går i konkurs. Först efter dessa åtgärder kan ledningen börja med att fokusera på en strategisk rekonstruktion. Denna ämnar förändra och förbättra, exempelvis ett företags positionering, för att på så sätt skapa bestående lönsamhetsförbättringar och konkurrensfördelar. Resultatet av en turnaround grundar sig i vilka förutsättningar som rådde, krisens omfattning och tillgången på tid före en eventuell konkurs.

## **AVSNITT II**

Följande avsnitt bygger i huvudsak på ekonomistyrningens framställning i olika läroböcker för universitet och högskola. Vi anser att de böckerna ger avsnittet en rimlig vetenskaplig nivå, då syftet enbart är att ge en överskådlig bild av ekonomistyrningens olika delar samt att bygga upp en begreppsapparat inför vår analys.

### **3.6 Ekonomistyrning – definition och syfte**

Ekonomistyrning är idag ett brett begrepp som innefattar en rad olika metoder och tekniker. Från att tidigare nästan enbart ha förknippats med budgetering, produktkalkylering och intern redovisning, ingår idag områden som företagskultur, motivationsuppbyggnad och organisationsstruktur. Många gånger är de områden som ingår i begreppet ekonomistyrning en fråga om åsikter, vilket innebär att det som innefattas i varje företags ekonomistyrning är unikt (Ax, Johansson & Kullén, 2002).

Anthony och Govindarajan (2001) definierar ekonomistyrning som “the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization’s strategies” (s. 6). Definitionen betonar styrningsdelen av begreppet och att syftet med processen är att genomföra företagets strategier för att uppnå organisationens mål. I styrningen ingår även att planera, genomföra, följa upp, utvärdera och anpassa organisationens verksamhet (Ax et al., 2002). I Nationalencyklopedin (1991) finns en annan definition av begreppet ekonomistyrning. I den anges att ekonomistyrning ”avser avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål” (5:e bandet, s. 351). Här ligger betoningen mer på målen och ekonomidelen av begreppet. De ekonomiska målen som avses kan vara av både finansiell och ickefinansiell karaktär. Det innebär att målen inte

bara berör till exempel lönsamhet och soliditet, utan också kvalitet och kundnöjdhet. De senare målen, vilka är av ickefinansiell karaktär, är även de av en ekonomisk karaktär då de i slutändan påverkar organisationens resultat (Ax et al., 2002).

Gemensamt för alla olika inriktningar och definitioner är att ekonomistyrning skall syfta till att motivera, inspirera, upptäcka och korrigera. De två första orden ”motivera” och ”inspirera” har en framåtblickande karaktär, medan orden ”upptäcka” och ”korrigera” har en mer bakåtblickande och kontrollerande karaktär. Enligt Källström (1990) skall dessa aspekter vara överordnade ekonomistyrningens olika åtgärder.

En förutsättning för att ekonomistyrningen skall bli framgångsrik är att organisationen uppnår målkongruens. Begreppet målkongruens handlar om relationen mellan organisationens mål och de mål som individerna som arbetar inom organisationen har. Ett huvudsyfte med ekonomistyrningen är därmed att individernas handlande, med hänsynstagande för deras preferenser och mål, uppmuntras så att organisationens övergripande mål främjas. Misslyckas organisationen med att uppnå målkongruens i ekonomistyrningsarbetet kommer suboptimeringseffekter att uppstå, vilket leder till att organisationen inte arbetar effektivt (Anthony & Govindarajan, 2001).

För att få en större förståelse för vad ekonomistyrning innebär redogör vi nedan för begreppets olika beståndsdelar.

### **3.7 Ekonomistyrningens styrverktyg**

För att kunna uppnå de styreffekter och mål som ekonomistyrningen syftar till används, som vi tidigare nämnt, olika tekniker och metoder, så kallade styrverktyg. Enligt Samuelsson et al. (2001) kan ekonomistyrningens styrverktyg delas in i tre huvudgrupper: formellt styrsystem, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning. Dessa tre huvudgrupper är inte åtskilda, utan de samverkar och är beroende av varandra. Det är kombinationen av dem som formar helheten och leder till en framgångsrik ekonomistyrning.

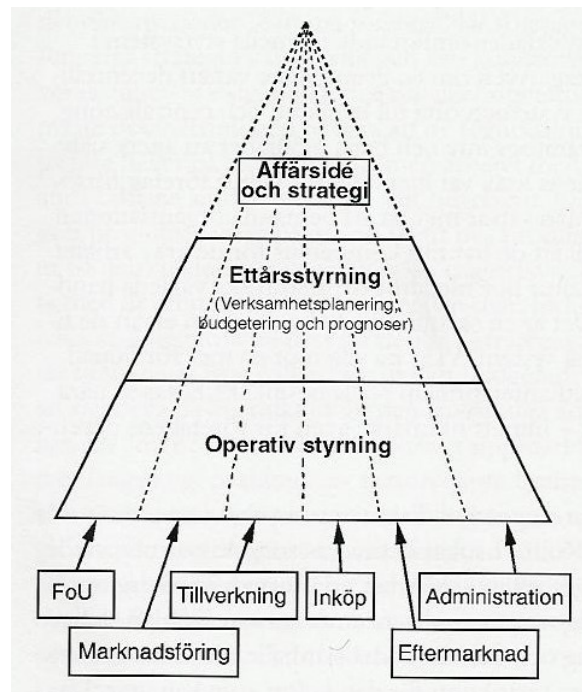
#### **3.7.1 Formellt styrsystem**

I *Controllerhandboken* ger Samuelsson et al. (2001) ett förslag till innehåll för ett formellt styrsystem. Styrsystemet innefattar de tre nivåerna strategi, ettårsstyrning och operativ styrning. Varje nivå innehåller fyra komponenter:

1. Fastställande av mål
2. Fastställande av handlingsalternativ
3. Uppföljning av utfall och fastställande av avvikelse från mål
4. Fastställande av handlingsalternativ för en bättre måluppfyllelse än utfallet

Den strategiska nivån tillhör normalt sett inte det formella styrsystemet, utan utgör grunden för de övriga två nivåerna. Ettårsstyrningen innefattar en nedbrytning av strategierna till verksamhetsplaner avseende produkter och marknader. Dessutom läggs i de flesta fall en budget för nästkommande år (period), vilken kontinuerligt granskas. Den operativa styrningen i sin tur bestämmer vad som skall tillverkas, när det ska göras och hur (Samuelsson et al., 2001).

Bilden nedan illustrerar de tre nivåerna strategi, ettårsstyrning och operativ styrning.



Figur 3:4 Styrsystemets organisatoriska uppdelning, (Samuelsson et al., 2001, s. 35).

För att det formella styrsystemet skall bli effektivt krävs det styrmedel. Det är hjälpmedel som kan sägas utgöra ekonomistyrningens tekniker. Enligt Ax et al. (2002) räknas traditionellt sett produktkalkylering, budgetering och intern redovisning som ekonomistyrningens vanligaste styrmedel.

### *Produktkalkylering*

I alla företag fattas en rad olika beslut. Vissa av dem handlar om vilka priser som skall sättas på olika produkter, andra handlar om att granska redan fattade beslut och utvärdera insatserna. I många fall används en sammanställning av intäkter och kostnader för varje specifik produkt, det vill säga produktkalkyler, för att fånga upp de ekonomiska konsekvenserna. Kalkyler kan upprättas för många olika objekt, till exempel kundorder, tjänster, varor och avdelningar. Kalkyler kan dessutom användas vid lönsamhetsberäkningar, kostnadskontroller och produktval. Det finns ett stort antal olika kalkyleringsmetoder, där de vanligaste är självkostnads- och bidragskalkylering. Det är av yttersta vikt att företagen använder rätt typ av kalkyleringsmetod, då en felaktig metod kan ge helt fel signaler beträffande till exempel på vilka produkter ett företag tjänar sina pengar (Ax et al., 2002).

### *Budgetering*

Budgetens huvudsyften är att utgöra underlag för det kommande året vad gäller till exempel ansvarsfördelning, uppföljning, resursfördelning och målsättningar. Den syftar också till att samordna och skapa kommunikation mellan företagets olika enheter. Budgeten bygger i huvudsak på utfall från tidigare perioder och på företagets strategiska plan. De vanligast förekommande budgetarna är resultat-, likviditets- och balansbudgetar. Resultatbudget visar hur intäkter och kostnader förhåller sig till varandra. Likviditetsbudgeten är en plan för hur pengar ska anskaffas och användas och

balansbudgeten visar vilka tillgångar och skulder företaget förväntas ha vid en viss tidpunkt. Budgetar upprättas inte enbart för hela företag, utan också för till exempel divisioner, funktioner, avdelningar och kundgrupper. Längden på budgetperioden varierar. Den vanligaste perioden är ett år, men budgetar görs även för längre och kortare tidsperioder (Olsson & Skärvad, 2005).

#### *Intern redovisning*

Som namnet antyder är den interna redovisningen till för företagets interna intressenter. Dessa kan vara företagsledningen, divisionschefer, resultatansvariga och ansvariga för avdelningar, kunder och projekt. Den interna redovisningen skiljer sig från den externa på så sätt att den går in på verksamheten i sina beståndsdelar samt att det inte finns specifika regler uppsatta för den. Syftet är att den skall ge intressenterna möjlighet till bättre styrning genom att följa upp verksamhetens enheter. Exempelvis genom att styra ansvaret i form av timansvar, kostnadsansvar eller resultatansvar för olika enheter i företaget och att hantera interna händelser såsom processen från inlevererat material till färdiga produkter. Vidare är den interna redovisningen en källa för prissättning på produkter, för prestationsmätning genom beräkning av nyckeltal, för budgetuppföljning och budgetuppställande, för produktkalkylering och för internprissättning och lagervärdering (Ax et al., 2002).

### **3.7.2 Organisationsstruktur**

Inom en organisation arbetar en mängd olika individer som skall uppnå ett gemensamt mål. Organisationsstrukturen beskriver förhållandet mellan organisationens individer och de olika enheter de tillhör (Anthony, 1988/1990). Några centrala aspekter inom organisationsstrukturen är verksamhetens utformning, arbetets utförande, ansvar och befogenheter samt beslut- och personalstruktur. Av dessa är det organisationsform, ansvarsfördelning och belöningssystem som har starkast koppling till ekonomistyrningen (Ax et al., 2002).

#### *Organisationsform*

Det finns olika organisationsformer som alla har sina för- och nackdelar. Det som avgör företagets val av organisationsform är enligt Olsson och Skärvad (2005) bland annat dess storlek, antalet verksamhetsområden och verksamhetens art. Enligt Hatch (2000) är de vanligaste organisationsformerna idag divisions- och funktionsorganisationer. Under senare år har även matrisorganisationer och process- och projektorganisationer blivit vanligare. Nedan redogör vi kort för hur ekonomistyrningen verkar i de olika organisationsformerna.

Enligt Ax et al. (2002) fungerar ekonomistyrningen i divisions- och funktionsorganisationer som ett sätt för överordnade enheter att kontrollera och styra underordnade enheter. Detta görs genom de formella befogenheter som följer med den hierarkiska uppbyggnaden. De övergripande ekonomiska målen för organisationen bryts ner på de olika divisionerna eller funktionerna. Ekonomistyrningen i de här organisationsformerna är därmed vertikal. När det kommer till process- och projektorganisationer anser Ax et al. att huvuduppgiften för ekonomistyrningen blir att koordinera processer och aktiviteter så att alla steg blir resurssnåla. Styrningsmässigt ses företaget som en kedja av processer där råmaterial kommer in i företaget och förädlas i en kedja till färdiga produkter anpassade för kunden. En ökad kundtillfredsställelse leder till ökade intäkter och därmed måluppfyllelse på högre



nivåer i företaget. Ax et al. anser att ekonomistyrningen i de här organisationsformerna verkar horisontellt. Ekonomistyrningen i en matrisorganisation blir enligt Ax et al. en kombination av den horisontella och den vertikala ekonomistyrningen. I den hierarkiska strukturen tar varje enhet ansvar var för sig och ser till att uppfylla sina mål, samtidigt som det horisontella perspektivet syftar till att effektivisera de olika stegen i värdekedjan. Tillsammans uppnås en ekonomistyrning som beaktar både den vertikala och den horisontella dimensionen i verksamheten.

#### *Ansvarsfördelning*

Samtidigt som företagen beslutar sig för en viss typ av organisation preciserar de även de olika organisationsenheternas ekonomiska ansvar. Att fördela ekonomiskt ansvar är enligt Olsson och Skärvad (2005) ett centralt styrmedel inom ekonomistyrningen och innebär att de olika enheterna får ekonomiska krav på sig. Två viktiga principer för ansvarsfördelningen är påverkbarhetsprincipen och befogenhetsprincipen, den senare även kallad ansvarsprincipen. Principerna innebär i grunden att de anställda ska kunna påverka det område de har ansvar för samt att de ska ha befogenheter att göra så.

Det finns fyra huvudslag av ekonomiskt ansvar:

- Lönsamhets- eller räntabilitetsansvar
- Resultatansvar
- Intäkts- eller bidragsansvar
- Kostnadsansvar

Ett lönsamhetsansvar utgår från ägarnas avkastningskrav på verksamheten. Det innebär att enheten ansvarar för intäkter och kostnader i förhållande till det kapital som har tagits i anspråk. Vanligtvis har bara de högsta enheterna inom ett företag, till exempel företagsledningen, ett lönsamhetsansvar (Ax et al., 2002).

När en enhet har ett resultatansvar innebär det att enheten ansvarar för skillnaden mellan intäkter för prestationer och kostnader för resursutnyttjanden. Ofta får enheter som svarar för en del av företagets verksamhet, samtidigt som den överordnade enheten ansvarar för kapitalförsörjningen, ett resultatansvar (Samuelsson et al., 2001). Exempel på enheter som kan ha ett resultatansvar är divisioner och serviceenheter (Olsson & Skärvad, 2005).

Intäkts- och bidragsansvar har vanligtvis enheter som ansvarar för försäljning av produkter. Ansvaret mäts som intäkter minus försäljningsomkostnader eller som intäkter minus både standardtillverkningskostnader och försäljningsomkostnader (Samuelsson et al., 2001).

En kostnadsenhet är en enhet som enbart har ansvaret för sina kostnader. Kostnaderna mäts i monetära termer medan prestationerna mäts i ickemonetära termer (Anthony, 1988/1990). Exempel på rena kostnadsenheter är enheter som arbetar med forskning och utveckling samt olika staber, såsom en ekonomistab (Samuelsson et al., 2001).

#### *Belöningsystem*

Enligt Samuelsson et al. (2001) är anledningarna till att företag använder sig av belöningsystem många. Framför allt handlar det om att rekrytera, motivera och behålla kvalificerad personal. Den grundläggande tanken är att företaget skall vara attraktivt

och framför allt att de anställda skall prestera något utöver det vanliga. Belöningar är inte bara av finansiell karaktär, såsom bonuslön, utan också av ickefinansiell karaktär som till exempel extra ledighet, befordran och utvidgning av ansvarsområde. Ax et al. (2002) tar upp exempel på förhållanden som är viktiga att beakta vid valet av belöningsgrund. Det gäller avvägningen mellan att belöningen skall vara baserad på individens eller gruppens prestation. Vid individbaserad belöning är det viktigt att individens prestation går att urskilja, annars finns risken att enskilda personer favoriseras. När det gäller gruppbaserad belöning ökar istället risken för så kallade fripassagerare. Det gäller för företagen att vara vaksamma på problematiken, då ett felaktigt belöningsystem kan motverka syftet med sig självt.

### **3.7.3 Mindre formaliserad styrning**

Enligt Samuelsson et al. (2001) utvecklades under 70- och 80-talen omfattande formella styrsystem i företagen, vilket ledde till centralisering och byråkrati. En konsekvens av det här blev att individens kompetens inte tillvaratogs och att hans eller hennes möjlighet att påverka sin situation och sina arbetsuppgifter minimerades. Nu försöker företagen rätta till problemen, något de gör genom att utveckla den mindre formaliserade styrningen. Ax et al. (2002) pekar på tre viktiga områden inom den här typen av styrning – företagskultur, lärande och medarbetarskap.

Enligt Olsson och Skärvad (2005) handlar företagskultur om hur man inom företaget lever, tänker, handlar och är. Mer konkret handlar det om hur man inom företaget fattar beslut, kommunicerar och vilka värderingar som finns. Syftet med en viss företagskultur är enligt Bang (1999) att ge de anställda en "karta" att handla efter då de löser olika problem och hamnar i olika beslutssituationer. Ax et al. (2002) skriver att det övergripande målet med företagskultur är att få ett mer ändamålsenligt medel för företagen att planera, samordna och motivera sina anställda. Bruzelius och Skärvad (1995) har fördjupat sig i sambandet mellan företagskultur och företagets effektivitet. De menar att en stark företagskultur skapar målmedvetenhet, motivation och struktur. Vidare säger de även att en stark företagskultur många gånger har en större inverkan på företagets effektivitet än andra slag av styrmedel.

De två andra områdena inom den mindre formaliserade styrningen – lärande och medarbetarskap – är nära besläktade med företagskulturen. Områdena handlar om att skapa lärande organisationer och låta medarbetarna vara med och påverka vid olika typer av beslut. Kompetensutveckling och demokratisering av arbetslivet är nyckelord här. Om företagen är skickliga på de här områdena skapas en organisation som är mer dynamisk och som har lättare att förändra sig och fånga upp nya impulser (Ax et al., 2002).

### **3.8 Ekonomistyrningens utgångspunkter**

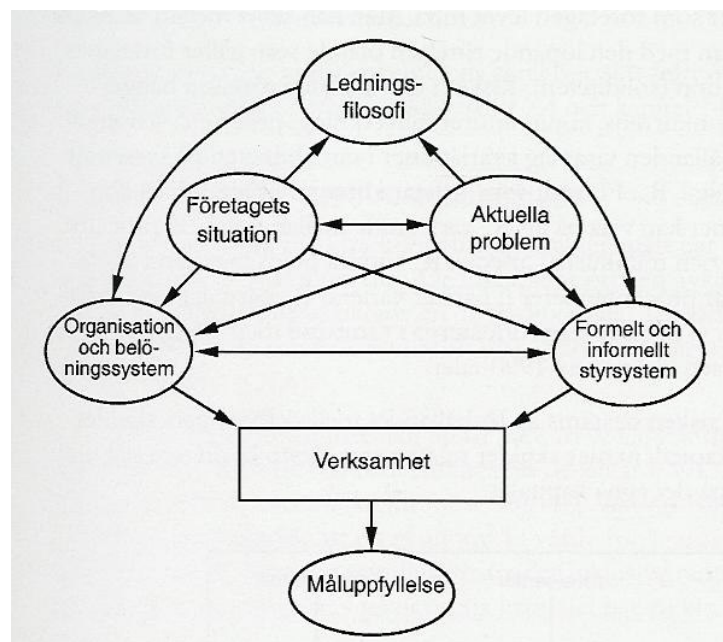
Enligt Källström (1990) kan ekonomistyrningen aldrig ses som en isolerad händelse. Den måste inte bara utformas med hänsyn till organisationens syften och mål, utan också med hänsyn till övriga styrande krafter och hur dessa inverkar på den totala styreffekten. Olsson och Skärvad (2005) skriver att det är företagets övergripande strategi som är utgångspunkten för all ekonomistyrning. Mål och strategier översätts och bryts ner till verksamhetsplaner och konkreta handlingsprogram. Ax et al. (2002) poängterar även att det inte finns något självändamål med ekonomistyrning, utan att



dess övergripande syfte är att hjälpa till i arbetet med att uppnå företagets strategiska mål. Ekonomistyrningens utgångspunkter är alltså företagets strategi som i sin tur är beroende av företagets vision och affärsidé. För att utgångspunkterna, det vill säga företagets strategier, ska bli relevanta är det enligt Anthony (1988/1990) också viktigt att ekonomistyrningen följer upp och kontrollerar utfallet samt delger företagsledningen resultatet. Ekonomistyrningen måste således fungera i båda riktningar, annars finns det stor risk att strategierna blir fel och att företaget blir ineffektivt.

Enligt Samuelsson et al. (2001) sker större förändringar av ekonomistyrningen genom att något omvälvande händer. Det kan vara en kraftig lönsamhetskris eller ett företagsförvärv. Händelsen leder till att företaget behöver se över sin situation och sina strategier, vilket in sin tur innebär att ekonomistyrningen kan komma att förändras.

Samuelssons et al. (2001) resonemang om vad som styr ekonomistyrningens förändring sammanfattas i bilden nedan.



Figur 3:5 Styrningens bestämningsfaktorer (Samuelsson et al., 2001, s. 41).

I vår uppsats studerar vi, som vi tidigare nämnt, hur ekonomistyrningen förändras då företaget går från kraftig lönsamhetskris till att bli framgångsrikt, det vill säga då företaget genomför en turnaround. Utgångspunkten för ekonomistyrningens förändring blir i vår studie de turnaroundstrategier som beslutas och genomförs av ett företags ledning.

### 3.9 Sammanfattning ekonomistyrning

Ekonomistyrning kan definieras som ledningens medel att påverka organisationen och de anställda att genomföra företagets strategier, eller att, avsiktligt påverka en verksamhet och dess befattningshavare för att uppnå ställda ekonomiska mål. Syftet med ekonomistyrningen är alltså att åstadkomma en medveten styrning av

beslutsfattande och agerande inom en organisation för att uppnå bättre resultat, lönsamhet och finansiell ställning.

För att kunna uppfylla sitt syfte består ekonomistyrningen idag av tre huvuddelar – formellt styrsystem, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning. Det formella styrsystemet består av styrmedel som produktkalkylering, budgetering och intern redovisning. Området organisationsstruktur handlar om att välja rätt organisationsform för företaget, fördela ekonomiskt ansvar och utforma ett belöningsystem som motiverar och passar företagets struktur och mål. Den mindre formaliserade styrningen behandlar områden som företagskultur, lärande och medarbetarskap. Syftet med de delarna är att skapa en mer dynamisk och flexibel organisation för att bättre kunna uppnå de ekonomiska målen. De olika områdena inom ekonomistyrningen skall inte ses som åtskilda, utan de är beroende av varandra. Det är helheten som gör att ekonomistyrningen blir effektiv.

Utgångspunkterna för ekonomistyrningen är företagets övergripande strategier och mål. För att strategierna skall vara relevanta för företaget krävs det att ekonomistyrningsprocessen fungerar i båda riktningar. Strategier måste kunna brytas ner i verksamhetsplaner och delmål för olika enheter, men verksamheten måste också kunna utvärderas och informationen måste rapporteras tillbaka till ledningen. Utan återkopplingen skulle utgångspunkterna bli felaktiga och därmed skulle företaget bli ineffektivt.

### AVSNITT III

Avsnittet presenterar i huvudsak delar av Burns och Scapens (2000) artikel ”Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework”, vilken utreder ekonomistyrningens förändringsprocess och möjliga institutionalisering.

#### **3.10 Ekonomistyrningens förändringsprocess**

Enligt Burns, Ezzamel och Scapens (1999) hävdar ett flertal undersökningar inom ekonomistyrning att traditionella ekonomistyrningssystem och metoder fortfarande tillämpas i såväl stora som små organisationer. Vad Burns et al. dock har funnit är att en stor förändring i ekonomistyrningens funktion och roll har skett. Förändringen har huvudsakligen gällt *hur* ekonomistyrning utövas, snarare än vilka metoder som används. Vidare hävdar de att förändringar i ekonomistyrning oftast har ett starkt samband med förändringar i ledningen av företaget och vilken sorts strategi som implementeras.

Burns och Scapens (2000) lyfter fram att mycket av den forskning som tidigare skett inom ekonomistyrningsområdet, har sett dess roll ur ett statiskt perspektiv och har poängterat att förändringen av den är ett resultat av en annan övergripande förändring inom företaget. Lite forskning har fokuserats på varför, och hur en organisations ekonomistyrning blir vad den är, det vill säga ekonomistyrningens förändringsprocess. De anser att denna process har starka drag av institutionalismens utgångspunkter.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Av utrymmesskäl och problemformuleringens karaktär har vi valt att inte redogöra för institutionalismen innebörd. Då emellertid Burns och Scapens (2000) förändringsteorier har sin utgångspunkt i

Burns och Scapens (2000) anser att inte bara företag i sig kan institutionaliseras utan även funktioner inom ett företag och därmed även ekonomistyrningen. De bygger sitt antagande på att arbetssysslor många gånger utgörs av vanor och direktiv, det vill säga rutiner och regler.<sup>4</sup> För att förklara vad Burns och Scapens anser med att ekonomistyrningen kan institutionaliseras krävs att vi definierar institutionalisering och dess beståndsdelar.

### 3.10.1 Institutioner

Institutionalisering betyder etablering som fast inrättning eller sedvänja (Nationalencyklopedins Ordbok, 2000). Detta går väl i linje med Hamiltons (1932) definition av en institution, vilken indikerar att en institution är en social konstruktion,

a way of thought or action of some prevalence and permanence, which is embedded in the habits of a group or the customs of people. (s. 84)

Utifrån Hamiltons definition kan vi förstå att uttrycket innebär en grups allmänt förekommande tänkesätt eller handlande, grundat i vanemässiga tankar och reaktioner. För att, ur en ekonomisk synvinkel, kunna analysera relationen mellan en institution och de aktiviteter som den utvecklar och har utvecklats ifrån, kommer vi dock att använda oss av Barleys och Tolberts (1997) definition av vad en institution är:

The shared taken-for-granted assumptions which identify categories of human actors and their appropriate activities and relationships. (s. 96)

Denna definition av vad en institution är lyfter fram de givna antaganden som formar och formas av individuella aktörers aktiviteter. Således framhävs även i denna definition, att givna antaganden för det beteende som gäller, är ett resultat av en grups aktiviteter. Följaktligen är institutioner ett strukturellt fenomen, vilket definierar aktiviteter och relationer mellan medlemmar av en specifik social grupp (Burns & Scapens, 2000). Utifrån detta perspektiv kan vi ytterligare förtydliga relationen mellan aktiviteter och institutioner med Burns och Scapens liknelse av relationen mellan tal (aktivitet) och språk (institution). För effektiv kommunikation krävs att talet underställer sig språkets struktur och normer. På liknande sätt, för att sociala aktiviteter skall bli utförda, kräver språket givna antaganden om talets utförande. Då talet utvecklas över tid i enlighet med sociala grupper utveckling förändras även språket. På samma sätt är institutioner resultatet av sociala grupper beteenden.

I praktiken innebär detta att det finns givna antaganden som visar vilka beteendemönster som förväntas av specifika grupper, alltså företagets kultur. Medlemmarna i dessa grupper kan och kommer att ta för givet att "this is the way things are".<sup>5</sup> Vidare vill vi dock poängtera att Burns och Scapens (2000) anser att beteenden

---

institutionalismen, anser vi dock att en mycket kortfattad förklaring kan underlätta resonemanget om institutioners förändring. Institutionalismen lyfter fram ekonomins evolutionära karaktär och bör inte studeras utifrån föreställningar som "allmän jämvikt", utan bör istället ses som en process där aktörer och institutioner interagerar. Skolan hävdar att individer och grupper inte alltid agerar rationellt utan istället agerar enligt vad som anses rimligt och lämpligt utifrån den kunskap de har (Nationalencyklopedins 9:e band, 1992, s. 494; Nationalencyklopedins 14:e band, 1994, s. 107). För vidare information sök efter inrikningens upphovsmän: Veblen, Rogers-Commons och Mitchell.

<sup>4</sup> Rutiner och regler definieras nedan.

<sup>5</sup> För att kvarhålla Burns och Scapens (2000) tydlighet med vad som menas med institutioners, regler och rutiners olika påverkan har vi valt att bibehålla originalspråkets formuleringar i vissa specifika fall.

kan vara institutionaliserade till olika grad. Styrkan av institutionaliseringars överlevnad beror på hur lång tid de funnits etablerade och till vilken grad de är accepterade och praktiserade av kollektivet. Institutionaliseringar som funnits under kort tid och inte är fullständigt etablerade ännu, är alltså lättare att förändra och har svagare förmåga att påverka förändringens utveckling.

Utifrån ett ekonomistyrningsperspektiv menar Mouritsen (1994) att ekonomistyrningens utformning, på lång sikt, kan underställa sig de givna tankemönster som indikerar hur saker skall utföras och lösas. Tillvägagångssättet är alltså ett resultat av de rutiner och regler som finns.

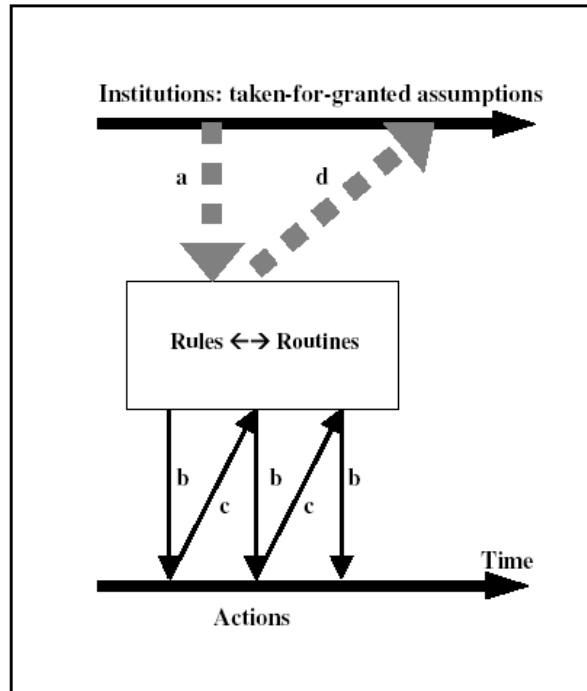
### 3.10.2 Regler och rutiner

I vårt sammanhang kan regler definieras som *formella* riktlinjer som förevisar hur "things should be done". Regler kan alltså likställas med direktiv och bygger på att individer inte alltid agerar rationellt i varje situation. Enligt Scapens (1994) är regler nödvändiga för att koordinera och för att ge logik till aktiviteter utförda av individer. Detta för att skapa ett regelbundet och rationellt tillvägagångssätt. Genom att regelbundet och frekvent rätta sig efter regler kan individers och gruppers beteenden bli pragmatiska samt stegvis baseras på know-how och implicita kunskaper. Dessa pragmatiska och regelbundna beteenden kan beskrivas som rutiner, eftersom de representerar det vanemässiga beteendet av en grupp. Rutiner kan alltså, i detta sammanhang, definieras som sättet som "things are actually done" (Burns & Scapens, 2000). Vidare förändras regler vanligtvis i intervall, medan rutiner har förmågan att fortlöpande utvecklas då de upprepas i den dagliga verksamheten.

Rutiner kan i omvänd ordning lägga grunden till regler. Detta gäller i till exempel situationer där ett företag utan förkunskaper har arbetat fram ett tillvägagångssätt och därmed rutiner. För att inte förlora kunskapen och rutinerna kan det vara bra att uttryckligt formulera regler som företaget kan kommunicera till nya medarbetare, oavsett om tillvägagångssättets skapare finns kvar i företaget eller ej (Burns & Scapens, 2000). Således föreligger alltså en dubbelsidig relation mellan regler och rutiner.

### 3.10.3 Institutionalisering

Under ovanstående två rubriker har vi definierat de beståndsdelar som Burns och Scapens (2000) tar upp i sina institutionsteorier inom ekonomistyrning. Med hjälp av dessa definitioner kan vi nu redogöra för institutionalisering samt resonera om hur ekonomistyrningen som institution kan bli oföränderlig, trögrörlig eller föränderlig. För att på ett lättförståeligt och relativt kortfattat sätt beskriva institutionalisering belyser vi nedan den modell de skapat för att illustrera teorin.



Figur 3:6 Institutionaliseringsprocessen (Burns et al., 2003, s. 32).

Burns et al. (2003) poängterar att modellen ovan inte syftar till att bistå med operativa verktyg för empirisk forskning utan modellens syfte är att förklara det analytiska konceptet som kan användas för att förstå ekonomistyrningens förändringar.<sup>6</sup>

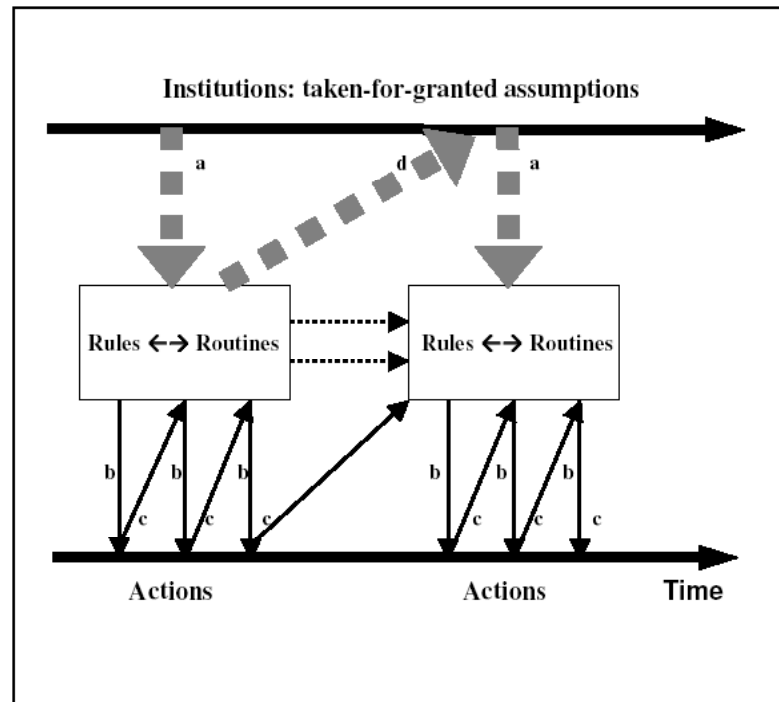
Modellen visar såväl samtidig som efterföljande påverkan. Institutioner formar aktiviteter direkt vid en specifik tidpunkt, medan aktiviteter influerar institutioners utveckling över tid genom frekvent återskapande och överföring. I modellen illustreras institutioner (givna antaganden) på ovansidan av den översta tidsaxeln och visar genom linje (a) hur regler och rutiner får sitt ursprung. Enligt förklaring i tidigare kapitel förekommer en kontinuerlig och ömsesidig påverkan mellan regler och rutiner. Det är denna interaktion som sedan formar linje (b) som resulterar i gruppmedlemmars aktivitet. På detta sätt skapas alltså ordning och organisation i ekonomistyrningen. Linje (b) visas som en heldragen linje eftersom det finns en direkt påverkan mellan aktiviteter och regler och rutiner. Aktiviteterna är regler och rutiner satta i praktik. Linje (a) däremot, är en bred linje då anknytningen är mer trögrörlig och statisk, samt streckad eftersom påverkan är mer abstrakt och indirekt än vad påverkan av linje (b) är.

Nästa steg i processen är att både institutioner och aktiviteter förändras genom den interaktion som skapas mellan regler och rutiner. Förändringar är många gånger långsamma och subtila men kan även vara av starkare karaktär. Linje (c) representerar återskapandet av regler och rutiner över tid, genom rutinernas återkommande upprepning i praktiken. I ett mycket längre perspektiv blir regler och rutiner institutionaliserade, det vill säga givna antaganden, och påverkar på så sätt institutionens konstruktion. Rutiner blir alltså icke ifrågasatta beteenden som visar hur

<sup>6</sup> Modellen är ursprungligen skapad av Burns och Scapens (2000) för att illustrera ekonomistyrningsförändringar, men kan även appliceras på andra områden för att förklara fundamentala egenskaper av institutionaliseringens förändringsprocess.

saker skall utföras. Denna process illustreras av linje (d). Linjen är bred och streckad eftersom processen är trögrörlig och indirekt.

Den sistnämnda processen som bygger på alla de samband och interaktioner som vi diskuterat, leder som sagt till att institutionen på lång sikt förändras. Detta i sin tur medför att nya regler och rutiner utformas, vilket illustreras i figuren nedan.



Figur 3:7 Institutionaliseringsprocessen med utveckling (Burns, et al., 2003, s. 32).

Vad som har tillkommit på den senare bilden är en ny ruta med regler och rutiner. Den nya rutan symboliserar förändringen. Mellan rutorna finns streckade linjer vilka visar att befintliga regler och rutiner påverkar nya direktiv och vanor genom att anpassa de nytillkomna till de gamla. Detta kan innebära att nya regler motarbetas av gamla rutiner, så att dessa gamla rutiner, och indirekt även de gamla reglerna, lever vidare. Denna påverkan är beroende av hur länge reglerna och rutinerna funnits i organisationen och hur väl etablerade dessa var. Om den befintliga institutionen står fast vid den gamla strukturen, kan regler och rutiner utvecklas på ett sätt som skapar konflikt. Institutionen kommer att motarbeta den utveckling av rutiner som anställda längre ner i hierarkin initierar. På liknande sätt kan anställda motarbeta en nytvecklade institution då dess utveckling gått längre än vad rutinerna stödjer. För att lyckas med en implementering av nya regler, exempelvis en ny budgetprocedur, är det mycket viktigt att de nya reglerna är applicerbara på den befintliga institutionen, och att befintliga rutiner kan anpassas till de nya reglerna. Om de nya reglerna inte överensstämmer med rådande institution eller rutiner anser Burns et al. (2003) att implementeringen behöver ett medvetet och kraftfullt stöd för att lyckas. Detta stöd kan vara i form av exempelvis klar och tydlig kommunikation genom hela organisationen och på alla nivåer, en kommunikation som motiverar varför förändringen blir en förbättring. Dessutom är det viktigt att omfattande utbildning och passande resurser finns tillgängliga för implementeringsprocessen.



I enlighet med Burns et al. (2003) har vi tidigare påpekat att regler, rutiner och institutioner skapar en strukturerad organisation. Dessutom påpekar de att ett företags regler, rutiner och institutioner utgör vad som är företagets know-how. Denna know-how kan utvecklas över tid och förmedlas till nya medlemmar oberoende av, om de anställda som var med och skapade den finns kvar i organisationen. Vidare poängterar de att regler, rutiner och i synnerhet institutioner bidrar till att skapa en gemensam bild av företagets situation, vilket minskar risken för konflikter grundade i åsiktsskillnader.

### 3.10.4 Institutionaliserad ekonomistyrning

Burns och Scapens (2000) påstår att ekonomistyrningen i många företag har institutionaliserats på grund av att tillvägagångssättet inte ifrågasatts. Metoderna och tillvägagångssättet följer en mentalitet som förklaras med uttryck som ”business as usual”. Systemet består av självgående rutiner som inte nödvändigtvis optimeras till rådande situation, utan tillämpas på alla situationer oavsett karaktär. Ibland kan vissa moment utföras oavsett om de egentligen tillför verksamheten något värde. Inte bara ekonomistyrningen som helhet fortsätter utan att ifrågasättas, utan även rutinerna i sig etableras som sedvänja. Rutiner blir alltså en sorts manual som styr företaget och visar hur personalen förväntas handla i vissa givna situationer och bete sig gentemot andra grupper i företaget. I värsta fall kan ifrågasättande av etablerade rutiner innebära ett avvikande beteende som inte uppskattas av medarbetare och chefer. Såväl företagsledare som anställda tar ekonomistyrningens utformning och tillvägagångssätt som givna.

Enligt Burns och Scapens (2000) är det svårt att förändra ekonomistyrningens tillvägagångssätt i de organisationer där ekonomistyrningen har institutionaliserats kraftfullt. Ju djupare rutiner och tankemönster etablerar sig bland de anställda och i verksamheten, desto större risk är det att dessa rutiner påverkar en eventuell förändringsprocess negativt. Detta beror enligt Burns och Scapens på att en förändring av etablerade tankemönster kan innebära otrygghet för vissa personer. I synnerhet om förändringens syfte och innebörd är svåra att förstå och ta till sig. Med detta som bakgrund hävdar de att det krävs att ledningen förstår individens och grupperns beteende och åsikter, för att kunna uppnå en positiv förändring. Burns och Scapens lyfter fram tre orsaker till varför individer medvetet eller omedvetet motarbetar förändringar:

- Formellt och öppet motstånd på grund av konkurrerande intressen
- Motstånd på grund av rädsla eller otrygghet som grundas i avsaknaden av kunskap eller erfarenhet som behövs för att klara av förändringen
- ”Mental lojalitet” till etablerade tankemönster införlivade i befintliga rutiner, vilka i sin tur motsätter sig förändring

Burns et al. (1999) poängterar, som vi tidigare har nämnt, att dagens ekonomistyrning behöver involvera hela organisationen. Vanligt för företag med interna problem är att endast ett fåtal personer arbetar med den ekonomiska styrningen, vilken dessutom begränsas till faktorer som exempelvis kundorder eller tillgång på råvarumaterial. Burns et al. anser att hela organisationen behöver vara engagerad i ekonomistyrningen. Detta genom att tillämpa exempelvis rullande budgetar som personalen är med och beräknar eller genom att information analyseras på lägre nivåer. På det här sättet skulle fler medarbetare förstå sig på utfallet av deras insatser och därmed bli mer delaktiga i processen. Med en större förståelse i hela organisationen anser Burns et al. att

förändringar blir lättare att genomföra och framför allt, att möjliga förbättringar upptäcks lättare och oftare. Dessutom hävdar de att införandet av ett tillvägagångssätt enligt ovan leder till att en mer innovativ och föränderlig ekonomistyrning skapas. Burns och Scapens (2000) anser att företaget skall sträva efter att skapa en företagskultur och ekonomistyrning som självant utvecklas och förändras, det vill säga inte fastnar i befintliga institutionella tillstånd. På så sätt kan ledningen fokusera på styrningsidéer, koncept, tekniker och system, snarare än på vilken metod som är optimal för exempelvis produktkalkylering. Burns et al. (1999) säger i sin forskning att dagens företag inte skall ha "Corporate controllers" utan "Business analysts" som inte bara har finansiell kunskap utan även analytisk förmåga och ett strategiskt och affärsmässigt tänkande.

### 3.10.5 Tre dikotomier för institutionell förändring

Burns och Scapens (2000) beskriver tre dikotomier<sup>7</sup> som de anser ger insikt i ekonomistyrningens förändringsprocess. Dessa är:

- Formell kontra informell förändring
- Revolutionär kontra evolutionär förändring
- Regressiv kontra progressiv förändring

#### *Formell kontra informell förändring*

Formell förändring förekommer genom medveten omstrukturering. Detta kan ske genom exempelvis introducering av nya regler som förändrar rutinerna eller genom handlingar från en inflytelserik individ eller grupp. Informell förändring sker däremot genom mer underliggande handlingar som ämnar skifta etablerade tankemönster och därmed rutiner i organisationen. Med största sannolikhet kräver en lyckad implementering av formella förändringar att nya tankemönster skapas, det vill säga informella inslag och åtgärder. Om processen med informella förändringar inte sker samtidigt som de formella förändringarna sker, är det stor risk att oro och motstånd uppstår, vilket i sin tur kan leda till att förändringarna misslyckas (Burns & Scapens, 2000).

Karaktäristiskt för dessa förändringar är att till exempel nya direktiv från ledningen har stor påverkan, i synnerhet initialt, på den formella processen, men endast en liten påverkan på den informella processen. Förändringar initierade av underordnade enheter som regelbundet arbetar med ekonomistyrningen, har större förändringsmöjligheter på de underliggande tankemönstren och rutinerna, samt har möjlighet att forma både den formella och informella förändringsprocessen (Burns & Scapens, 2000).

#### *Revolutionär kontra evolutionär förändring*

Medan revolutionär förändring innebär fundamentala upplösningar av befintliga tankemönster och rutiner, det vill säga i förlängningen institutionaliseringar, fokuserar evolutionär förändring på stegvis växande och till en början små förändringar av etablerade rutiner. Den evolutionära förändringsprocessen innebär att förändringarnas omfattning och antal successivt växer fram. Revolutionär implementering av förändringsåtgärder behöver inte nödvändigtvis innebära upproriska metoder. Begreppet avser mer vilken omfattning på förändringen som implementeringarna har. Det är

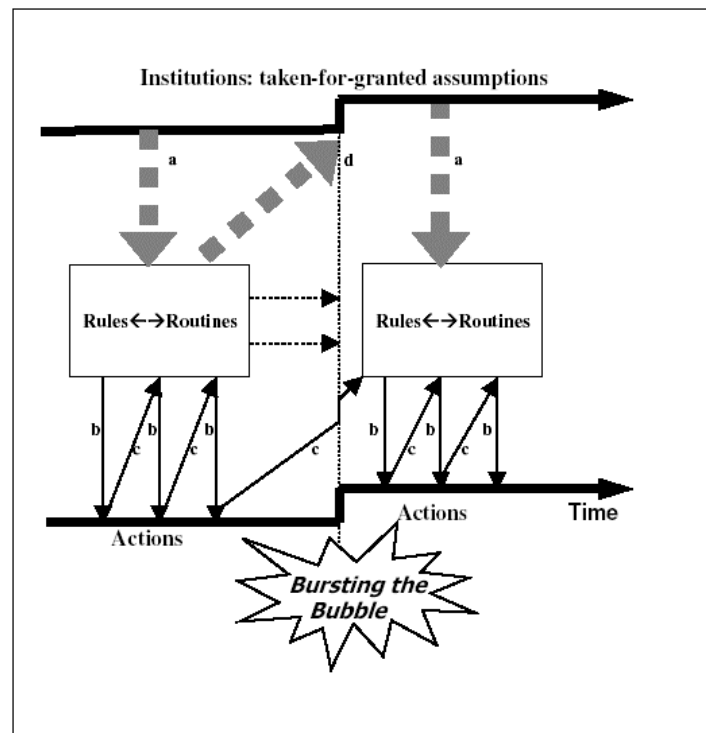
---

<sup>7</sup> Dikotomi – delning av en klass i två av varandra uteslutande underklasser.



vanligt att revolutionära förändringar sker vid stora externa omställningar, såsom förvärv, fusioner, marknadskollaps men även då ett företag står inför ett konkurshot (Burns & Scapens, 2000).

Resultatet av en revolutionär förändring är enligt Burns et al. (2003) att hela institutionens referensram förändras, således även regler och rutiner, och därmed även aktiviteter. För att exemplifiera denna förändring återgår vi till den illustration vi tidigare tagit från Burns et al.



Figur 3:8 Institutionaliseringsprocessen vid revolutionär förändring (Burns et al., 2003, s. 57)

Bilden är densamma som den sista vid beskrivningen av institutionaliserings förändringsprocess, med undantag för den revolutionära förändring som symboliseras av den vertikala linjen i mitten. Burns et al. har valt att kalla fenomenet för "Bursting the Bubble" och menar med detta att företagets givna antaganden har ifrågasatts och därmed är de inte längre tagna för givna. Antagandena blir "tagna till ytan" och utmanas av nya antaganden. Det finns alltså en stor chans att den tidigare institutionen förändras och att sättet att tänka växlar. Burns et al. poängterar att så länge bubblan förblir sprucken råder stor risk för en kaotisk organisation. Det är viktigt att nya antaganden snabbt konstrueras för att undvika detta tillstånd. När sedan dessa nya antaganden blir accepterade kan en ny institution etableras. Således skapas en ny företagskultur.

#### *Regressiv kontra progressiv förändring*

Denna dikotomi har Burns och Scapens (2000) hämtat från Tools (1993) forskning. Enligt Burns och Scapens artikel började Tools forskning med att identifiera innebörden av "ceremonial behaviour" och "instrumental behaviour". "Ceremonial behaviour" uppkommer från ett synsätt som åtskiljer människor från befintlig makt och kunskap för att kunna bibehålla strukturen, medan "instrumental behaviour" uppkommer från ett synsätt där bästa tillgängliga kunskap och teknik skall tillämpas på problem och där relationer främjas. Efter detta döpte Tool (1993) beteenden som förstärker "ceremonial

behaviour” till regressiv förändring i syfte att lyfta fram att institutionell förändring inte främjas. ”Instrumental behaviour” döptes till progressiv förändring för att betona tillvägagångssättet att söka efter nya och bättre lösningar genom att ifrågasätta.

Denna dikotomi diskuterar snarare hur ekonomistyrning kan påverkas av en företagsledning, än vad ekonomistyrningen är och hur man skall förändra den. Burns och Scapens (2000) påpekar att dikotomin lyfter fram vikten av att förändra även om förändringen i sig möjligtvis inte ger någon stor förändring. Avsaknaden av ett progressivt förhållningssätt kan leda till en stärkt regressiv attityd, vilket skulle kunna institutionalisera funktioner kraftfullt och därmed försvåra för framtida förändringar.

### **3.11 Sammanfattning Ekonomistyrningens förändringsprocess**

Burns och Scapens (2000) hävdar att ekonomistyrning kan vara en föränderlig process snarare än ett statiskt verktyg för ledningens strategiska arbete. De utgår ifrån institutionalismen och lyfter fram hur regler och rutiner påverkar ett företags aktiviteter och kultur. Genom företagsledningen och företagskulturen implementeras regler (formella direktiv), som i sin tur leder till rutiner (anställdas subjektiva tolkning av reglernas ändamål). Regler och rutiner interagerar i en ständig process vilket leder till aktivitetens föränderliga natur. Å andra sidan hävdar Burns och Scapens att aktivitetens interaktion med praktiken är upphovet till reglernas och rutinernas förändring. Vad de konstaterar är att det råder en ständig och ömsesidig påverkan. Detta gäller alltså inte bara aktiviteter och regler och rutiner, utan även regler och rutinernas påverkan på institutionen. Med institution menar Burns och Scapens de givna antaganden som föreligger. Institutionen formar individuella aktörers beteenden men är samtidigt ett resultat av en gruppens aktiviteter. Dessa givna antaganden är viktiga för att ett företag skall kunna behålla både tempo och aktiviteter, men kan även bli en bromsande effekt för företagets eller funktionens utveckling. Institutionalisering i sig innebär alltså förändring, vilket i sin tur innebär att avsaknaden av institutionalisering likställs med en oföränderlig organisation. Ju längre en institution har funnits och ju mer accepterad en institutions regler och rutiner är, desto mindre chans är det att nya regler och rutiner kan institutionaliseras.

Människor tenderar att motsätta sig förändringar av rutiner genom att bevara sina aktivitetens struktur. Detta beror i huvudsak på åsiktsskillnader, otrygghet grundad i inkompetens och mental lojalitet till etablerade tankemönster och handlingar. Resultatet är funktionens och företags stelhets och trögrörlighet. Att inte ifrågasätta befintliga tillvägagångssätt innebär en oföränderlig institution.

Det finns tre dikotomier som ger insikt i hur institutionaliserad förändring sker, och således ger inblick i hur ekonomistyrningens förändringsprocess ser ut. Dessa betecknas som formell kontra informell förändring, revolutionär kontra evolutionär förändring och regressiv kontra progressiv förändring.

## 4 EMPIRI OCH ANALYS

Från att i föregående kapitel ha redogjort för olika teorier, presenterar vi i följande kapitel resultatet av vår studie. I kapitlet utgår vi ifrån en turnarounds tre faser, vilka vi redogjorde för i TM-teorin i kapitel 3.5. Dessa faser är den inledande analysfasen, åtgärdsfasen och återhämtnings- och tillväxtfasen. I samband med redovisningen analyserar vi resultatet med hjälp av de ekonomistyrningsbegrepp och de förändringsteorier vi presenterat i teorikapitlet. Avslutningsvis sammanfattar vi vårt resultat och besvarar därmed vår problemformulering.

I enlighet med resonemanget i metodkapitlet redovisas intervjupersonerna anonymt. För att strukturera framställningen och för att underlätta för läsaren delar vi in intervjupersonerna i tre kategorier efter deras bakgrund och yrkesinriktning. Dessa kategorier är konsulter, Investment Managers och företagsledare. Då vi hänvisar till någon av intervjupersonerna använder vi ovanstående benämningar.

### 4.1 Fas 1 – Den inledande analysen

För att få en bild av vad som är företagets problem och vad som kan göras åt det, är konsulterna, företagsledarna och Investment Managerna eniga om att det första de måste göra är en grundlig analys av företaget. Utan en analys anser de inte att det är möjligt att börja med rätt åtgärder. Detta är också i linje med vad de forskare vi har studerat inom TM-processens område säger (se t.ex. Bowman & Singh, 1993; Finkin, 1985; Hofer, 1980; Sudarsanam & Lai, 2001).

Den inledande analysens utformning är enligt alla kategorier av intervjupersoner ungefär densamma. Det som skiljer är var betoningen av analysen ligger. Enligt den ena av företagsledarna skall analysen delas upp i en extern och en intern del. Den externa delen skall analysera branschen som helhet och se vad konkurrenterna gör och hur marknaden ser ut. I den interna analysen anser han att allt i företaget skall analyseras. Alla produktionsprocesser skall undersökas och analyseras, tekniken som används skall granskas, företagets produkter och produktutbud måste utvärderas, personalresurser och samtliga kostnader måste gås igenom. Enligt företagsledaren skall analysen leda fram till vad som är företagets problem, på vilka produkter och marknader företaget tjänar eller förlorar pengar, vilka möjligheter som finns inom branschen och slutligen till att kunna skapa en gemensam och korrekt uppfattning av företagets situation och vad som måste göras för att klara sig ur krisen.

Den andra företagsledaren och en av konsulterna betonar i högre grad vikten av den interna analysen framför den externa. De anser att när företagets kris är riktigt djup måste företaget först och främst analysera resultat- och balansräkningen för att se hur de kan frigöra likviditet för att säkra företagets överlevnad den närmsta tiden. När det är gjort, anser de att det är tid att göra en mer grundlig analys där de tar hänsyn till mer externa faktorer. Med undantag för ovanstående resonemang är samtliga intervjupersoner överens om analysens utförande och vilka problemfaktorer som är viktiga att identifiera.

Vad gäller analysernas tillvägagångssätt är intervjupersonerna även där samstämmiga. Det handlar om att titta på befintlig information och att skaffa ny relevant information. De anser att den befintliga informationen många gånger kan vara både otillräcklig och

felaktig. För såväl den interna som den externa analysen, skall man enligt samtliga intervjupersoner, prata med så många medarbetare som möjligt. De anser att det är nödvändigt för att förstå hur de anställda upplever situationen och problemen. Även externa aktörer, som leverantörer, kunder och konkurrenter, kan bidra med värdefulla aspekter.

#### 4.1.1 Den interna analysen

Vi anser att det är i den interna analysen som ekonomistyrningen används och granskas för första gången under en turnaroundprocess. För att företaget skall få fram information om hur effektivt olika processer genomförs och på vilka produkter eller tjänster företaget tjänar sina pengar, måste företaget använda sig av informationssystem, intern redovisning och prestationsmätning.

Enligt en Investment Manager är många gånger ekonomifunktionen dåligt utvecklad i företag med problem. I mindre bolag säger han att det oftast bara finns någon enstaka person som sköter redovisningen och att det inte görs några ordentliga kalkyler eller analyser på vad siffrorna egentligen innebär. På vad företaget tjänar sina pengar vet de oftast inte. Företag använder många gånger en gammal produktkalkyl från den tid då företaget startades och sätter priser med hjälp av den. Investment Managern hävdar att eftersom företaget har utvecklats fungerar i de flesta fallen inte den gamla kalkylmetoden, utan den leder till en felaktig bild och därmed felaktig prissättning. För att han skall kunna göra en bedömning av företaget och se om det är möjligt att vända på utvecklingen, måste han i många fall få in mer information och bygga ut ekonomianalyserna för att få en korrekt bild. Det handlar om att införa riktiga men ändå enkla kalkylmetoder som är anpassade till företagets verksamhet idag och ta fram nyckeltal som ger relevant information om företaget.

Den ena av företagsledarna, som har erfarenhet från större företag, säger att det mesta av informationen som behövs finns tillgänglig, men att de genomförda analyserna är felaktiga. Han menar att företaget därmed inte behöver bygga ut ekonomifunktionen, utan bara analysera siffrorna bättre. Han påpekar dock, precis som den ena Investment Managern, att de kalkylmodeller och prestationsmått som används, har en tendens att inte längre passa företagets verksamhet och produktutbud. Det han säger är att företaget har utvecklats och produktutbudet har förändrats, medan kalkylmodeller och prestationsmått är desamma. Resultatet blir att modellerna inte längre ger en korrekt bild av företagets situation och därmed tas beslut på felaktiga grunder. Företagsledaren hävdar att företaget fastnar i gamla banor och tänkesätt vilket medför att analyserna blir allt för rutinmässiga, något han anser många gånger ligger till grund för företagets problem.

Den andra företagsledaren stämmer in i vad de övriga intervjupersonerna säger om den interna analysen, men betonar också företagets personalsammansättning, företagskultur och hur organisationen är uppbyggd. Han anser att för att kunna vända företagets negativa utveckling måste även dessa områden analyseras och utvärderas. Att ha rätt personal med rätt kompetens på rätt plats och att de motiveras att utföra rätt åtgärder och att sträva mot rätt mål, hävdar han, är mycket viktigt för att företagets problem skall kunna lösas. Ett felaktigt belöningsystem eller en organisationsenhet som har ett felaktigt ekonomiskt ansvar, säger han, har stor påverkan på att företaget hamnar i problem.

Den ena av företagsledarna ger ett exempel på det sista som beskrivs i föregående stycke, det vill säga vikten av att varje enhet i en organisation har rätt ekonomiskt ansvar. Han berättar om ett företag där varje division hade ett resultatansvar. Enligt resultatet på varje division gick i stort sett samtliga divisioner med vinst, men ändå gick företaget som helhet med förlust. När den nya ledningen fördelade företagets samtliga kostnader på divisionerna efter dess storlek, visade det sig att endast tre divisioner gjorde ett positivt resultat. Många av divisionscheferna blev mycket förvånade över vad de fick reda på och när de fick klart för sig hur situation var, kunde helt andra krav ställas på dem. Genom att divisionscheferna insåg problematiken kunde de också göra något åt problemen.

#### 4.1.2 Ekonomistyrning i den inledande analysen

Som vi kan se av vad intervjupersonerna säger och som vi skrev i inledningen till den interna analysen är det i analysfasen som ekonomistyrningen börjar användas och förändras när ett företag gör en turnaround. Källström (1990) säger att ekonomistyrningen har fyra överordnade ord. Två av dem, att upptäcka och att korrigera, finns tydligt med i analysfasen. För att företagsledningen skall kunna få en bild av företagets problem måste de samla in information och göra analyser av vad som sker i de olika processerna. De måste upptäcka de fel och brister som finns och därefter korrigera dem. Anthony (1988/1990) påpekar att det är viktigt att ekonomistyrningen fungerar i båda riktningarna, det vill säga både uppifrån och ner och tvärtom. En konsekvens av att ledningen behöver upptäcka och korrigera i den inledande analysfasen, blir att ekonomistyrningen arbetar nerifrån och upp. Informationen hämtas inte enbart från de formella ekonomistyrningsverktygen, till exempel produktkalkylering och prestationsmätning, utan också från de områden som tillhör organisationsstrukturen och den mindre formaliserade styrningen. Företagsledarna beskriver att de går igenom hur organisationsformen och delegeringen av ekonomiskt ansvar passar företagets verksamhet idag. Dessutom tittar de på hur den personal som företaget har och den företagskultur som råder, överensstämmer med företagets övergripande mål. Den grundliga analys som intervjupersonerna nämner att de gör, stöds av teoretiker inom både TM och ekonomistyrningens förändringsprocess. Såväl Sudarsanam och Lai (2001) som Bowman och Singh (1993) poängterar vikten av att tidigt analysera situationen för att förstå vad problemet är och vilka åtgärder som är både nödvändiga och lämpliga. Utifrån Burns och Scapens (2000) teorier om ekonomistyrningen som en institution, kan vi se att det intervjupersonerna gör genom analysen är att de identifierar och kartlägger företagets institutionella förhållanden.

Ser vi till hur ekonomistyrningen förändras under den inledande analysfasen, kan vi utifrån intervjupersonerna se att det inte handlar om att införa några avancerade modeller eller kalkyler. Det handlar om att ta reda på hur läget ser ut och att anpassa ekonomistyrningen inom företaget till den verksamhet och det produktutbud som företaget har vid tidpunkten ifråga. En Investment Manager nämner dock att ekonomifunktionerna i många mindre företag är dåligt utvecklade och att få personer är involverade i arbetet med dem. I dessa fall handlar förändringen om att utveckla ekonomistyrningen, införa fler mått och nyckeltal och göra fler kalkyler och analyser som passar företagets situation. Utan den förändringen är det inte möjligt att utvärdera företaget och se vad som är bristfälligt i verksamheten. Att dessa kalkyler och analyser inte har införts och genomförts tidigare kan bero på dåligt ekonomiskt kunnande från dem som arbetar med ekonomistyrningen. Det här resonemanget stöds av Burns och



Scapens (2000) forskning om att implementeringar är svåra att genomdriva då inkompetens skapar otrygghet i en förändring. Denna otrygghet leder i sin tur till att det byggs upp ett motstånd som förhindrar implementeringen av de metoder som bättre passar företagets verksamhet. I de fall där endast ett fåtal arbetar med ekonomistyrningen kanske ledningen inte ens får reda på vad som bör implementeras på grund av de involverades okunskap om befintliga metoder.

En av företagsledarna påpekar att även om ekonomifunktionen är väl utbyggd, görs många av analyserna och kalkylerna på rutin. En konsekvens av det är att de formella styrmedlen inom ekonomistyrningen inte utvecklas i takt med företaget, vilket i sin tur innebär att de ger fel information om till exempel vad företaget kan sätta för pris på sina produkter. Den felaktiga informationen leder till felaktiga beslut och därmed till att företaget prioriterar fel områden. Samma problematik gäller för organisationsstrukturen och den mindre formaliserade styrningen. Exemplet om ansvarsenheter som den ena av företagsledarna ger, pekar på att den ansvarsfördelning som en gång passade företaget inte längre gör det. Företaget har utvecklats men de interna processerna har inte följt med i utvecklingen.

#### **4.1.3 Innebörden av ekonomistyrningens förändring**

Övergripande, med stöd av såväl Burns och Scapens (2000) som Burns et al. (2003) forskning, kan vi förklara hur ekonomistyrningen inledningsvis ser ut och hur den sedan förändras genom den första fasen. Till att börja med kan vi konstatera att ekonomistyrningen vanligtvis är starkt institutionaliserad. Detta grundar vi bland annat i de uttalanden som säger att ekonomistyrningen inte utvecklats i takt med den övriga organisationen, att ekonomistyrningen har fastnat i de metoder och modeller som krävdes vid uppstartandet av företaget och att ekonomifunktionen fungerar bra men utför rutiner som ej passar rådande situation. Burns och Scapens (2000) hävdar att då rutiner rotat sig fast i organisationen, utvecklas inte processer och därmed följer de heller inte verksamhetens utveckling. Dessutom innebär en starkt etablerad ekonomistyrning att tänkbara förändringar blir svåra att implementera. Detta betyder att om ekonomistyrningens tillvägagångssätt har institutionaliserats, leder detta till att ingen utveckling av ekonomistyrningen sker och att risken för en företagskris därmed ökar. Ledningen har redan från början haft en regressiv förändringsförhållning vilket inte har främjat varken formella eller informella förändringar. Ekonomistyrningen som institution har etablerats för kraftfullt, vilket har inneburit att rutiner inte har ifrågasatts och att styrningen därmed inte har anpassats till förändrade förhållanden. Ekonomistyrningen har helt enkelt rullat på som vanligt. Resultatet är att analyser utförs på felaktiga grunder, som förvisso passar de givna antaganden som finns, företagets sätt att tänka, men inte den marknad som företaget agerar på. Detta har starkt bidragit till den kris som företaget befinner sig i.

Då samtliga intervjupersoner anser att en grundläggande analys är det första momentet att genomföra, kan vi förstå att det är nödvändigt att vara insatt i den rådande kulturen, det vill säga de rådande institutionella förhållandena. Efter att denna kunskap finns kan ledningen förstå hur personalen tänker och först då begripa hur implementeringar av nya regler kommer att påverka och påverkas av de etablerade tanke- och beteendemönsterna. Med denna kunskap kan ledningen kommunicera en rättvisande bild av situationen för att skapa en gemensam uppfattning genom hela organisationen och därmed minska riskerna för motstånd till förändringarna. Till följd av ovanstående





resonemang kan ledningen motivera personalen till förändringarna och därmed påbörja förändringen av institutionen, det vill säga företagets kultur. Det handlar alltså om att anpassa företagets ekonomistyrning och sätt att tänka till företagets situation. Dessa teorier från Burns och Scapens (2000) och Burns et al. (2003) kan undersökas utifrån Källströms (1990) enklare modell, där ekonomistyrningen i sig skall upptäcka och korrigera, det vill säga enligt Burns och Scapens samt Burns et al., att förstå sig på situationen och förändra institutionen.

## **4.2 Fas 2 – Åtgärdsfasen**

Enligt samtliga kategorier av intervjupersoner är målet med den inledande fasen, att genom en extern och intern analys, komma fram till vad som är företagets grundläggande problem. När samtliga inom företagsledningen har en samstämmig bild av vad som är problemet, utarbetas enligt den ena av företagsledarna, strategier för hur problemet skall lösas. Han anser att om den första analysen är rätt leder resultatet fram till rätt strategier. Enligt Ax et al. (2002) och Olsson och Skärvad (2005) är det denna strategi som sedan implementeras med hjälp av ekonomistyrningen och således utgör grunden för hur ekonomistyrningen kommer att förändras. Det är också så samtliga intervjupersoner anser att ekonomistyrningen verkar.

### **4.2.1 Strategierna implementeras**

Enligt den ena av företagsledarna skall ledningen koncentrera sig på ett fåtal viktiga faktorer när det gäller att implementera en ny strategi. Han anser att det oftast räcker med fem huvudåtgärder för att få ett bra resultat. Fler faktorer, hävdar han, leder till att tiden går utan att resultatet förbättras nämnvärt. I första hand anser han att det gäller att hitta en organisationsform som passar den nya eller moderniserade strategin. Nyckeln till framgång är att få en organisation som sätter fokus på rätt faktorer. Han exemplifierar med att nämna ett företag som har varit produktionsfokuserat, men där ledningen nu har kommit fram till att det måste vara mer försäljningsorienterat. Nyckeln blir i det här fallet att bygga upp en mer försäljningsfokuserad organisation, förklarar han.

Den andra företagsledaren håller med om ovanstående resonemang, men anser också att en organisationsförändring inte bara behöver betyda att företaget betonar en annan del av organisationen. Det kan även handla om att gå från en typ av organisationsform till en annan, till exempel från en divisionsorganisation till en processorganisation eller en matrisorganisation.

När det första steget med organisationsförändringen är klart, anser en Investment Manager att det gäller att hitta rätt personer. Man måste ta reda på vilka personer som har kunskap om marknaden, få dem in i organisationen och ge dem mål att uppnå. För att motivera personerna till att nå målen kan en bonus kopplas till dem. Han betonar att det är viktigt att bonus ges på rätt mål, annars finns risk att suboptimeringar uppstår. Han säger att om det är en ny sammansatt personalgrupp är det oftast bättre att sätta bonus på de mål gruppen uppnår tillsammans. Ytterligare en åtgärd som är viktig i den här fasen är enligt samma Investment Manager, att den ekonomiska ansvarsfördelningen blir rätt i den nya organisationen. Vilket ekonomiskt ansvar de olika enheterna skall ha och på vilka faktorer enheterna skall mätas är svåra frågor som ofta leder till diskussion.

För att den nya organisationen skall tas väl emot och accepteras av den befintliga personalen anser den ena av företagsledarna att det gäller att arbeta med företagskulturen. Han anser att det måste till en krismedvetenhet i organisationen för att förändringarna skall gå att genomföra på ett smidigt sätt. Företagsledaren avslutar med att säga att det inte finns några åtgärder som är rätt eller fel. Det gäller att styra mot det som är det viktiga. Han menar att man aldrig kan veta exakt vad som gäller. Så länge man hamnar i rätt riktning är det bra.

De övriga intervjupersonerna stämmer väl in i ovanstående resonemang och tillvägagångssätt med några få tillägg. Den andra företagsledaren betonar vikten av att åtgärderna som skall genomföras, genomförs snabbt. Risker finns annars, hävdar han, att personalen inte tror på förändringen och därmed inte aktivt arbetar för att förbättra verksamheten. Får man inte med sig personalen anser han att det blir svårt att vända företagets negativa utveckling. Vidare hävdar han att belöningssystemen inte bara ska vara av monetär karaktär, utan även andra typer av belöningar är viktiga. Han menar att det inte bara är pengar som är avgörande för att motivationen hos personalen skall höjas.

En av konsulterna betonar vikten av att det ibland inte finns tid och pengar till att genomföra så omfattande förändringar, såsom en organisationsförändring, med en gång efter att de nya strategierna är klara. Han menar att det istället kan behövas åtgärder för att få kontroll på likviditeten i bolaget innan ledningen kan implementera de nya strategierna.

#### 4.2.2 Ekonomistyrningen i åtgärdsfasen

Utifrån vad företagsledarna, konsulterna och Investment Managerna säger, kan vi tydligt se hur ekonomistyrningsverktygen används för att implementera turnaroundföretagets nya strategier. De har utgått från företagets problem, utarbetat strategier och implementerar nu strategierna med hjälp av organisationsstrukturen och den mindre formaliserade styrningen. Enligt Samuelsson et al. (2001) är det också just när någon händelse har inträffat som ekonomistyrningen förändras. Företagsledningen har insett att företaget har problem, de analyserar problemet och vidtar sedan åtgärder för att ta sig ur krisen.

Anthony (1988/1990) skriver, vilket vi redogjort för tidigare, att ekonomistyrningen skall verka båda uppifrån och ner, och nerifrån och upp. I åtgärdsfasen arbetar ekonomistyrningen tydligt uppifrån och ner. Företagsledningen utgår ifrån de nya strategierna och implementerar dem med hjälp av ekonomistyrningsverktyg. Som intervjupersonerna redogör för ovan, förändrar de exempelvis företagets organisationsform, belöningssystem, personalsammansättning och företagskultur. Dessa åtgärder, i synnerhet i kombination, innebär en omfattande förändring för hela verksamheten. I linje med både Tourtellot (2004) och Burns och Scapens (2000) krävs en drastisk och genomgripande förändring för att kunna förändra verksamheten.

Återgår vi till det exempel den ena företagsledaren nämner i den inledande analysfasen angående olönsamma enheter, kan vi relatera till Burns och Scapens (2000) forskning. Ledningen insåg att hela företaget med dess divisioner var olönsamt, trots att samtliga divisionschefer trodde att just deras division gjorde ett positivt resultat. För att kunna lyckas med förändringar i ekonomistyrningen och organisationen vidtog ledningen vad



Burns och Scapens kallar informella åtgärder. Ledningen förändrade divisionschefernas uppfattning om lönsamhet genom att kommunicera och påvisa divisionernas egentliga resultat. Först därefter hade ledningen och de övriga i företaget en gemensam uppfattning, vilket möjliggjorde genomförandet av formella förändringar utan större motstånd. Detta exempel visar tydligt hur ledningen först arbetade informellt med att bygga upp förutsättningar för att lyckas med de formella förändringarna.

Enligt den ena av företagsledarna kopplas ofta en bonus till företagets nya mål för att få medarbetare att arbeta effektivt och acceptera den nya organisationen. Bonus skall alltså motivera de anställda att förändra sina rutiner till att passa de nya regler som implementeras. Med en bonus uppstår med stor sannolikhet inte samma motstånd till förändringen. Bonussystemet används därmed som ett informellt ingripande för att kunna lyckas med de nya formella målsättningarna. Ledningen arbetar alltså med att förändra de tänkesätt som finns i organisationen, det vill säga institutionen (Burns & Scapens, 2000). Även den andra företagsledaren, vilken påpekar att det kan handla om att skifta fokus från produktionsorientering till försäljningsorientering för att lösa företagets problem, vill förändra den befintliga institutionen. De givna antagandena om hur grupper i företaget skall agera måste brytas för att inte samma sorts verksamhet och kultur skall fortsätta (Burns & Scapens).

Den ena av företagsledarna nämnde att åtgärder skall genomföras snabbt, annars stödjer inte personalen förändringarna. Detta kan vi koppla till Burns och Scapens (2000) forskning om revolutionär kontra evolutionär förändring. Evolutionär förändring arbetar mer implicit och därmed långsammare än vad revolutionär förändring gör. Av bland annat den anledningen eftersträvar TM att ledare till en början har ett revolutionärt förhållningssätt, vilket lättare bryter upp de etablerade institutionella förhållandena jämfört med vad evolutionära förändringar gör. En evolutionär förändring som eftersträvar en alltför genomgripande förändring möter alltför starkt motstånd i de etablerade rutinerna.

### 4.2.3 Innebörden av ekonomistyrningens förändring

I den första fasen kunde vi se att ledningen identifierade de institutionella förhållandena. Med kunskap om dessa kunde ledningen sedan förstå hur förändringsarbetet skulle implementeras i organisationen. De förändringar som sker i ekonomistyrningen under den andra fasen i turnaroundprocessen handlar om att anpassa företaget till den rådande situationen och marknaden. Detta genom att skapa en institution som går i linje med marknadens krav och företagets förutsättningar (Burns & Scapens, 2000). Det handlar inte heller i denna fas om att införa avancerade metoder utan att få den ekonomistyrning som råder, att motsvara vad verksamheten kräver och behöver. För att kunna genomföra dessa förändringar, sprider ledningen den kunskap som anskaffades i analysfasen. Detta för att säkerställa en gemensam och överensstämmande bild av företagets situation och problem. Analysen vägleder alltså hur detta arbete skall påbörjas och implementeras, genom den uppfattning av situationen som har skapats. Denna uppfattning är viktig att alla i organisationen förstår för att inte någon skall motsätta sig förändringarna. Som en av intervjupersonerna säger är nyckeln till framgång att sätta fokus på rätt saker. Detta innebär, enligt Burns och Scapens, att organisationens medlemmars tänkesätt är anpassat till den verksamhet som ledningen vill uppnå. Genom att anpassa ekonomistyrningen till företagets situation skapas förutsättningar för att anpassa företaget till marknadens situation.

Intervjupersonernas erfarenheter avslöjar att tillvägagångssättet handlar om att bryta de tänkesätt som råder och skapa de tänkesätt som krävs, behövs och passar företagets situation på marknaden. Som vi ovan nämner används revolutionära ingripanden. Detta visar hur Burns och Scapens (2000) teori om "Bursting the Bubble" realiseras i praktiken. På ett distinkt och tydligt sätt bryter ledningen upp den etablerade institutionen för att kunna skapa en ny och bättre marknadsanpassad institution. Att organisationen skulle övergå till kaos undviks dock då ledningen redan innan ingripandet har en strategi för hur företagets ska se ut, alltså vilken sorts institution som eftersträvas. Därefter implementeras evolutionära förändringar i form av såväl formella som informella förändringar. Vi kan alltså se att åtgärderna i fas två är av grövre karaktär och mer övergripande natur. Detta innebär dock inte att de är av större vikt än de åtgärder som genomförs i fas ett. Ledningen arbetar nu kontinuerligt med att anpassa regler och därmed rutiner och aktiviteter genom att analysera resultat och att påverka institutionen.

### **4.3 Fas 3 – Återhämtnings- och tillväxtfasen**

I den tredje och sista fasen i turnaroundprocessen handlar företagets agerande om att granska och utvärdera de åtgärder som vidtogs i åtgärdsfasen. Utöver detta skall ledningen återigen fokusera på mer övergripande strategiska frågor istället för den andra fasens fokus på operationella åtgärder.

Enligt den ena av företagsledarna är styrningen mer indirekt i den tredje fasen. Den nya organisationen är på plats och uppföljning och utvärdering tar vid. Ledningen går från att använda sig av direkt styrning till att ta ett steg tillbaka för att utvärdera och kontrollera. Här krävs det att informationssystemen, den interna redovisningen och prestationsmätningen fungerar så att ledningen får den information som den behöver. Visar informationen att de nya strategierna och de vidtagna åtgärderna inte fungerar, måste ledningen återigen agera. En Investment Manager poängterar också att om inte företaget utvecklas enligt planerna måste mer noggranna analyser göras.

Enligt den andra företagsledaren blir en konsekvens av att organisationen har satt sig och att styrningen blir mer indirekt, att risken ökar för att företaget åter ska bli mer trögrörligt. Detta beror i så fall på att den nya institutionen håller på att befästa och att regler och rutiner börjar forma aktiviteterna. Detta är samtidigt upphovet till varför företagets aktiviteter nu är mer marknadsanpassade. Dessa regler och rutiner som leder till aktiviteter är som tidigare sagt i ständig interaktion, vilket leder till att de institutionella förhållandena utvecklas. Samtidigt innebär institutionaliseringen att organisationen återigen fastnar i ett tänkesätt. Den ena av företagsledarna anser att det är viktigt att ledare och de som arbetar med ekonomistyrning utvecklar styrningen allt eftersom företaget och marknaden utvecklas.

Andra förändringar som sker i den här fasen är enligt den ena av företagsledarna att befintliga styrinstrument förändras och att nya implementeras. Det han avser är att belöningsystemen förändras genom att belöningar, vilka under den andra fasen utgick från övergripande mål, under den tredje fasen förändras till att utgå från mer individuella prestationer. Detta blir möjligt genom att den nya organisationen sätter sig och att de anställda har kommit in i de nya arbetsformerna. Ett annat exempel på hur styrinstrumenten förändras under den tredje fasen är en fortsättning på ett exempel som vi redogjorde för under den andra fasen. Det handlade om ett företag som hade varit

produktionsorienterat och som efter en grundlig analys hade byggt upp en ny säljorganisation. I den tredje fasen, hävdar företagsledaren, handlade det om, att efter att den nya organisationen var på plats och fungerade, att utveckla nya och enkla säljinstrument för säljarna. De behövde instrument så att de direkt kunde se hur mycket pengar de tjänade på olika kunder och produkter.

Ett exempel som den ena av företagsledarna ger på ett nytt styrverktyg som kan vara aktuellt att implementera är balanserade styrkort. Med styrkortet anser han att det är möjligt att motivera personal på alla nivåer inom företaget genom att koppla bonus till hur de mål, som är satta enligt styrkortet och som berör just en specifik avdelning, uppnås.

Den andra företagsledaren poängterar dessutom att det i den här fasen krävs ett annat ledarskap på lägre nivåer inom företaget, vilket leder till att företaget måste satsa på att vidareutveckla personalen genom utbildning och genom att arbeta med att få personalen mer delaktig i företagets utveckling.

#### **4.3.1 Ekonomistyrning i återhämtnings- och tillväxtsfasen**

I den inledande fasen såg vi att ekonomistyrningen verkade nerifrån och upp, medan vi i den andra fasen såg att ekonomistyrning verkade uppifrån och ner. I den tredje fasen, återhämtnings- och tillväxtsfasen, ser vi att ekonomistyrningen fungerar i båda riktningarna. Enligt intervjupersonerna har ledningen tagit ett steg tillbaka i denna fas och granskar och utvärderar de åtgärder den vidtagit. Detta kan ledningen göra då en mer välanpassad styrning skapats och då organisationen som institution harmoniserar med marknaden och vad ledningen vill uppnå med den. Ledningen förlitar sig på att det nya informationssystemet fungerar och att det ger dem rättvisande och nödvändigt beslutsunderlag. Om det visar sig att företaget inte utvecklas enligt planerna och att strategierna är felaktiga, går ledningen åter in och agerar. Det vi ser här är att ledningen vill uppnå ett stadium där organisationen i sig själv följer marknadens utveckling utan att nya direktiv från ledningen krävs. Utifrån Burns och Scapens (2000) teorier skulle detta innebära att ledare i turnaroundföretag vill uppnå en organisation där institutionen ständigt ifrågasätts och förändras med rutiners och reglers påverkan av aktiviteter anpassning till marknaden. Enligt Anthony (1988/1990) och Olsson och Skärvad (2005) är det precis så här ekonomistyrningen skall fungera. Om ekonomistyrningen fungerar i båda riktningar leder detta till att företaget blir dynamiskt och att olika förändringar i omvärlden kan fångas upp av företaget och att det därmed skulle kunna förändras och anpassas därefter. Precis som en av företagsledarna poängterar ökar dock risken att företaget i den här fasen åter blir stelt och trögrörligt. Detta beror på att nya regler och rutiner etableras. När dessa har accepterats och institutionaliserats ökar risken för att personalen motsätter sig eventuella förändringar igen. Av den anledningen motiveras personalen till individuella förändringar i både sitt beteende och tänkesätt genom individuella belöningar. Den samlade aktiviteten från individerna blir sedan de rutiner som etableras. Belöningar används alltså för att styra förändringar. Ytterligare en aspekt som är viktig för att inte fastna i en och samma institution är att ständigt ifrågasätta regler och rutiner. Detta gäller såväl ledningen som enskilda individer i hela organisationen. Ifrågasättande medför nämligen förändringspotential. Med detta resonemang vill vi referera tillbaka till vår tidigare diskussion om lärande organisationer i kapitel 3.7.3.

### 4.3.2 Innebörden av ekonomistyrningens förändring

De förändringar av ekonomistyrningen som genomförs i den här fasen är mindre kraftfulla än de som genomförs i fas två. För att använda Burns och Scapens (2000) terminologi, kan vi säga att ledningens åtgärder och förändringar har övergått från ett revolutionärt förhållningssätt till ett evolutionärt, där mindre kraftfulla och gradvisa ingripanden gäller. Enligt intervjupersonerna har den nya organisationen börjat etablera sig och det är nu märkbart om åtgärderna ger önskat resultat. Utvecklas företaget enligt planerna sker mindre och färre ingripanden. Fortfarande arbetar ledningen med såväl formella som informella förändringar. De formella förändringarna har dock bytt karaktär. Istället för formella direktiv för hur personal skall bete sig införs formella styrverktyg som syftar till att hjälpa personalen, exempelvis säljinstrument. Informella förändringar genomförs genom att motivera personalen med belöningssystem. Med dessa olika styrmedel kan vi referera till Källströms (1990) ord om ekonomistyrningen, i detta fall att motivera och inspirera. Säljinstrumenten till att inspirera och belöningarna till att motivera.

Vidare arbetar ledningen med att vidareutveckla och utbilda personalen, detta för att ha rätt kompetens och ledarskap. Utan rätt kompetens är det möjligt att institutionens utveckling avstannar, antingen på grund av okunskap eller på grund av otrygghet. Dessutom arbetar ledningen med att involvera samtliga medarbetare i ekonomistyrningen. Detta för att uppnå en förändringsbar organisation där alla förstår vad deras insats innebär, såväl ekonomiskt som övergripande för företaget. Den ena företagsledaren nämnde balanserat styrkort som ett bra verktyg för att motivera. Med ett balanserat styrkort motiverar ledningen inte enbart företagets personal, utan kommunicerar också företagets situation. Det skapas alltså en gemensam och rättvisande bild av företaget.

Det vi kan se är att ledningen numer inte vill ingripa på samma sätt som tidigare. Ledningen ingriper bara aktivt om så krävs för att inte utvecklingen skall bli negativ. Detta är möjligt eftersom institutionen har etablerats och tydligt vägleder hur medarbetare skall agera. Företagets styrning karaktäriseras alltså inte längre som en hård styrning utan snarare som en lärande och indirekt styrd organisation. Vi vill påstå att vi kan se en tendens till att ledningen vill uppnå en organisation som utvecklar sig själv i takt med marknadens utveckling. Detta skulle i så fall kunna innebära att ledningen kan fokusera på övergripande strategi istället för operativa styrmedel. Med detta vill vi belysa Samuelssons et al. (2001) modell som illustrerar styrsystemets organisatoriska uppdelning (se kapitel 3.7.1). Vi kan i denna modell se hur företagets ledning har skiftat fokus från den operativa styrningen till den strategiska.

### 4.4 Resultat av empiri och analys

Burns et al. (1999) påpekar att det inte handlar om att införa modernare och mer avancerade ekonomistyrningsmetoder för att kunna få bättre information och för att kunna driva verksamheten mer framgångsrikt. De anser istället att det handlar om *hur* företaget använder sig av sin ekonomistyrning. Vad vi kan förstå är att krisdrabbade företag oftast har en starkt institutionaliserad ekonomistyrning. Regler och rutiner ifrågasätts inte, vilket har bidragit till att ekonomistyrningsaktiviteterna inte har utvecklats i takt med övriga delar av organisationen och är således inte anpassade till den rådande situationen och marknaden. Detta är dock något som turnaroundföretag förändrar genom olika metoder och faser.

I den första fasen verkar ekonomistyrningen nerifrån och upp. Information samlas in och bearbetas via de formella styrverktygen, organisationsstrukturen och den mindre formaliserade styrningen. Målet är att få en bild av var och varför företaget förlorar sina pengar, samt att komma fram till vad företaget måste göra för att lösa sina problem. Detta innebär att ledningen sätter sig in i den rådande kulturen, det vill säga de befintliga institutionella förhållandena. Med kunskap om detta kan ledningen förmedla en överensstämmande bild samt förstå hur åtgärder skall implementeras för att möta minsta möjliga motstånd. Ser vi till hur ekonomistyrningen förändras under den här fasen, handlar det om att anpassa ekonomistyrningen till den verksamhet och det produkt-/tjänstutbud som företaget har vid tidpunkten ifråga. De analyser och kalkyler som görs inom företaget har inte följt med företagets övriga utveckling, vilket innebär att de ger fel information till användarna och därmed även en felaktig bild av verkligheten. Det handlar alltså om att anpassa företagets ekonomistyrning och sätt att tänka till den rådande marknadssituationen.

I den andra fasen, åtgärdsfasen, verkar ekonomistyrningen uppifrån och ner. Ledningen har med hjälp av den analys de gjorde i den inledande fasen kommit fram till strategier för att vända företagets negativa utveckling. För att implementera dessa strategier använder sig företagsledningen av olika ekonomistyrningsverktyg. Med hjälp av verktyg såsom organisationsformer, belöningsystem och personalsammansättningar verkställer ledningen de nya strategierna och anpassar företaget till vad som krävs av det för att vända den negativa utvecklingen. Användandet av dessa verktyg leder till att institutionen bryts upp, något som eftersträvas för att kunna införa nya tänkesätt och beteendemönstren. "Bursting the Bubble" beskriver ledningens taktik på ett utförligt sätt, det vill säga att ledningen medvetet bryter upp de givna antagandena för att sedan kunna forma en ny institution grundat på nya antaganden. På detta sätt kommer en ny företagskultur att formas. De förändringar som sker med ekonomistyrningen i turnaroundprocessens åtgärdsfas handlar alltså om att omvandla sättet att tänka i företaget så att företagets strategier kan implementeras.

I den tredje fasen, återhämtnings- och tillväxtfasen, ser vi att ekonomistyrningen fungerar i båda riktningarna. Företagets ledarskap karaktäriseras inte längre som en hård styrning utan snarare som indirekt styrning, vilken främjar till en lärande organisation. Då institutionen är etablerad och accepterad vägleds medarbetare på ett klart och tydligt sätt. Detta banar väg för ledningen att åter skifta fokus från operativa åtgärder till strategisk utveckling. Endast då det krävs ingriper ledningen aktivt i den operativa verksamheten. Viktigt för ledningen är också att utbilda och involvera samtliga medarbetare i företaget. Då kompetensen inom företaget höjs, finns det större möjligheter till att en utveckling av ekonomistyrningen sker. Dessutom leder ett större engagemang från personalen till att ekonomistyrningen blir lättare att förändra, då alla har en gemensam bild av företagets situation. Vi ser en tendens att ledningen vill uppnå en organisation och ekonomistyrning som självmant justeras efter marknadens utveckling.

Avslutningsvis vill vi sammanfatta vår analys med några övergripande aspekter. Utifrån vår analys av empirin kan vi se att företagsledningars tillsammans med ekonomistyrningen går från ett starkt regressivt förhållningssätt, till en mycket mer progressiv förhållning. Den tidigare avsaknaden av en progressiv anda har lett till en stärkt regressiv förhållning, vilket innebär en starkare etablerad institution med mindre möjligheter till förändring. Företagsledningarna arbetar nu med att hitta nya lösningar på såväl de ursprungliga som eventuellt kommande problemen. Därtill kan vi konstatera att



ledningen till en början arbetar med revolutionära förändringar för att bryta den institution med motståndskraftiga rutiner som finns. Därefter arbetar ledningen tillsammans med hela organisationen med evolutionära förändringar för att inte åter fastna i en institutionaliserad ekonomistyrning. Tillvägagångssättet med dessa förändringar blandas kontinuerligt med såväl formella som informella förändringar. Detta för att genomföra implementeringarna på ett framgångsrikt sätt genom hela organisationen.



## 5 Slutsats

I analysen kan vi se hur det sker en kraftig förändring av ekonomistyrningen under turnaroundprocessen. Som vi har konstaterat för anpassas ekonomistyrningen till företagets nuvarande situation och tillstånd. Trots att några av intervjupersonernas svar pekar mot att ekonomistyrningen skulle börja fungera dynamiskt i den sista fasen, återhämtnings- och tillväxtfasen, vill vi ändå säga, att det enda som har skett i turnaroundprocessen är att företagets ekonomistyrning har gått från ett statiskt tillstånd till ett annat. Det senare statistiska tillståndet är dock mera anpassat till företagets verklighet och har därför hjälpt företaget att vända den negativa utvecklingen. Såvida man inte kontinuerligt arbetar med att anpassa företagets ekonomistyrning, anser vi dock att risken är stor att företaget åter kommer att hamna i svårigheter om ett antal år, då ekonomistyrning återigen inte har följt med i företagets övriga utveckling.

Vi anser att för att undvika ovanstående problem, måste det ställas helt andra krav på Controllern och andra som arbetar med ekonomistyrning. Ekonomistyrningens institutionaliserade karaktär måste poängteras för dessa personer, så att de kan arbeta mer aktivt med att informera och utbilda övrig personal om vad ekonomistyrning syftar till och vad olika metoder används för. Samtidigt med det här måste ekonomistyraren vara mer aktiv i företagets olika processer så att någon hela tiden ifrågasätter företagets agerande. Detta innebär att controllerns och ekonomistyrarens arbete i större utsträckning kommer att fokuseras på att tala med människor än att sitta och analysera siffror. Analyserna måste istället ske av de personer som är närmast verksamheten.

För att framtidens controllers och ekonomistyrare skall arbeta på ovanstående sätt, hävdar vi att universitet och högskolor måste ta ett större ansvar. På skolorna studerar många av dem som i framtiden kommer att arbeta med de här frågorna i näringslivet. Den bild som vi studenter ges av ekonomistyrningen i de läroböcker och genom den undervisningen som bedrivs, åtminstone på Handelshögskolan i Göteborg, poängteras över huvudtaget inte ekonomistyrningens institutionaliserade karaktär. Här anser vi att det måste till en förändring. Istället för att undervisa om till exempel alla de specifika kalkyleringsmodeller som finns, borde undervisningen handla mer om hur man skapar en dynamisk och föränderlig ekonomistyrning.

Problemet med att ekonomistyrningen har en institutionaliserande karaktär, drabbar inte bara turnaroundföretag utan samtliga företag inom näringslivet. När det gäller turnaroundföretag blir emellertid det här extra tydligt. Genom att uppmärksamma det här fenomenet även inom välmående företag, borde det finnas möjligheter till att förbättra deras lönsamhet avsevärt. Att företagen lyckas med att skapa en självföränderlig ekonomistyrning, tror vi mycket väl kan komma att bli en konkurrensfördel i framtiden.

### 5.1 Förslag till vidare studier

Utifrån vad vi kommit fram till i den här studien, anser vi det vara intressant att studera om det är möjligt att åstadkomma en självföränderlig ekonomistyrning eller om ekonomistyrningens förändring alltid kommer att vara stötvis statisk.

En annan studie vi tycker skulle vara intressant att göra är en liknande studie som den här, med förändringen att man skall ha en kvantitativ ansats och titta på





turnaroundföretag som verkar inom samma branscher eller inom ett visst omsättningsintervall.

## 6 REFERENSER

### Artiklar

- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, 18, (1), 93-117.
- Bowman, E. H., & Singh, H. (1993). Corporate Restructuring: Reconfiguring the firm. *Strategic Management Journal*, 14, 5-14.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (1999). Management accounting change in the UK. *Management Accounting*, 77, (3), 28-30.
- Chowdhury, S. D., & Lang, J. R. (1993). Crisis, decline, and turnaround: A test of competing hypotheses for short-term performance improvement in small firms. *Journal of Small Business Management*, 31, (4), 8-17.
- Finkin, E. F. (1985). Company Turnaround. *Journal of Business Strategy*, 5, (4), 14-24.
- Finkin, E. F. (1992). Structuring a Successful Turnaround. *Journal of Business Strategy*, 13, (4), 56-58.
- Hamilton, W. H. (1932). Institution. *Encyclopedia of Social Science*, 73 (4), 560-595.
- Heany, D. F. (1985). Business in profit trouble. *Journal of Business Strategy*, 5, (4), 4-12.
- Heugens, P. P. M. A. R., & Schenk, H. S. (2004). Rethinking corporate restructuring. *Journal of Public Affairs*, 4, (1), 87-101.
- Hofer, C. W. (1980). Turnaround Strategies. *Journal of Business Strategy*, 1, (1), 19-31.
- Hoskisson, R. E., & Turk, T. A. (1990). Corporate Restructuring: Governance and control limits of the internal capital market, *Academy of Management Review*, 15, (3), 459-77.
- Mouritsen, J. (1994). Rationality, institutions and decision making: reflections on March and Olsen's rediscovering institutions. *Accounting, Organizations and Society*, 19, (2), 193-211.
- Platt, H. D. (1995). Teaching turnaround management and bankruptcy. *Financial Practice and Education*, 5, (4), 74 -79.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices. *Management Accounting Research*, 5, (3), 301-321.

Sudarsanam, S., & Lai, J. (2001). Corporate Financial Distress and Turnaround Strategies: An Empirical Analysis. *British Journal of Management*, 12, 183-199.

Tourtellot, P. L. (2004). Successful Corporate Turnarounds: Operational Expertise Makes the Difference. *Journal of Private Equity*, 7, (4), 68 –71.

### **Böcker**

Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Anthony, R. N. (1990). *Administrativ styrning – om ekonomistyrning i decentraliserade organisationer*. (G. Johansson övers.). Lund: Studentlitteratur. (Originalarbete publicerat 1988).

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). *Management Control Systems*. (10:e uppl.). Singapore: McGraw-Hill.

Arpi, B., & Wejke, P. (2000). *Turnaround management*. (L. Jernberg övers.). Stockholm: Ekerlids Förlag. (Originalarbete publicerat 1999).

Ax, C., Johansson, C., & Kullvén, H. (2002). *Den nya ekonomistyrningen*. Malmö: Liber AB.

Bang, H. (1999). *Organisationskultur*. (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Bibault, D. B. (1982). *Corporate Turnaround*. New York: McGraw-Hill.

Bruzelius, L. H., & Skärvad, P. -H. (1995). *Integrerad organisationslära*. Lund: Studentlitteratur.

Goetz, J. P., & LeCompte, M. D. (1984). *Ethnography and Qualitative Design in Educational Research*. Orlando, Florida: Academic Press.

Goodman, S. J. (1982). *How to manage a turnaround: A Senior Manager's Blueprint for Turning an Ailing Business into a Winner*. New York: Free Press.

Hatch, M. J. (2000). *Organisationsteori. Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. (B. Nilsson övers.). Lund: Studentlitteratur. (Originalarbete publicerat 1997).

Holme, I. M., Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Källström, A. (1990). *Uppdrag styreffekt – om controllern och ekonomistyrningsprocessen*. Malmö: Liber AB.

Lekwall, P., Wahlbin, C. (2001). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Förlag.

- Merriam, S. B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. (B. Nilsson övers.). Lund: Studentlitteratur. (Originalarbete publicerat 1988).
- Olsson, J., & Skärvad, P. -H. (2005). *Företagsekonomi 100*. Malmö: Liber AB.
- Samuelsson, L. A. (Red.). (2001). *Controllerhandboken*. (7: e uppl.). Lidingö: Industrilitteratur AB.
- Slatter, S. (1984). *Corporate Recovery: Successful Turnaround Strategies and Their Implementation*. Harmondsworth: Penguin.
- Sloma, R. S. (1985). *The turnaround manager's handbook*. New York: Free Press.
- Tool, M. (1993). *Institutional Economics*, Boston & London: Kluwer Publishers.
- Trost, J. (1997). *Kvalitativa intervjuer* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Widersheim-Paul, F., Eriksson, T. (1999). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber Hermods.

### Encyklopedier

- Nationalencyklopedin*. (1991). (band 5). Höganäs: Bra Böcker AB.
- Nationalencyklopedin*. (1992). (band 9). Höganäs: Bra Böcker AB.
- Nationalencyklopedin*. (1994). (band 14). Höganäs: Bra Böcker AB.

### Publikationer

- Baldvinsdottir, G. H. (1997). *Att övervinna misstro mot ekonomisk information – en fallstudie av Legoverken AB*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Företagsekonomiska institutionen.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (2003). *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*. Oxford: Elsevier/CIMA Publishing.
- Fredricson, R. (1997). *Turnaround Management* (Uppsala MBA Studies 1997/5). Uppsala: Uppsala universitet, Företagsekonomiska institutionen.

### Statistik

- SCB 1 (elektronisk) (2005), Antal konkurser i Sverige. Tillgänglig (online): <http://www.ssd.scb.se/databaser/makro/Visavar.asp?yp=tansss&xu=C9233001&huvudtabell=KonkurserAnst&deltabell=R&deltabellnamn=Konkurser%2C+antal+anst%E4llda+i+riket+efter+n%E4ringsgren+SNI+2002+och+f%F6retagsform%2E+M%E5nad&omradekod=Nv&omradetext=N%E4ringsverksamhet&preskat=O&innehall=KonkurserAnstallda&starttid=1994M01&stopptid=2005M04&Prodid=Nv1401&fromSok=&Fromwhere=S&lang=1&langdb=1> (25 maj 2005)



**Intervjuer**

Andersson, Börje, 21 april 2005, Ackordscentralen Göteborg AB, Göteborg.

Brandeby, Martin, 29 april 2005, Återvinning och miljö AB, Göteborg.

Hermelin, Olof, 26 april 2005, Svenskt rekonstruktionskapital AB, Stockholm.

Jonsson Henrik & Berglund Mikael, 25 april 2005, Catella Holding AB, Stockholm.

Nilsson Mats, 17 maj 2005, Nordic Capital, Göteborg.

van Gelderen Peter, 2 maj 2005, Deloitte Consulting, Göteborg.