



School of Economics  
and Commercial Law  
GÖTEBORG UNIVERSITY

Integrerad civilekonomutbildning  
Bachelor Thesis, ICU2005:26

# Lärandestil, tyst kunskap och användningen av formella styrverktyg bland ekonomiansvariga i åtta småföretag

*Kandidatuppsats*

Mikaela Adiels, 821230

Sara Elmquist, 740916

Elin Ohlsson, 760709

*Handledare:*

Lars-Eric Bergevärn

**Företagsekonomi/Ekonomistyrning**  
VT2005

## **Förord**

Författarna vill på detta sätt passa på att tacka de personer som varit författarna till hjälp vid skrivandet av denna kandidatuppsats.

Författarna tackar den småföretagare som ställt upp och haft synpunkter på intervjuguiden samt fungerat som testperson för att utvärdera den lärandestilsmodell som använts i denna uppsats.

Under uppsatsarbetet har författarna haft förmånen att träffa ett antal tillmötesgående respondenter som gett en inblick i hur ekonomistyrningen fungerar i verkligheten. Författarna vill därför tacka respondenterna som tagit sig tid att beskriva sitt arbete. Utan dessa respondenters medverkan hade inte denna uppsats varit möjlig att genomföra.

Ett tack riktas även till Andreas Göthberg på Tillväxt 2000, som inledningsvis var till hjälp vid författarnas kontakt med respondenterna.

Slutligen riktas ett stort tack till handledare Lars-Eric Bergevärn som varit en inspirationskälla för författarna under arbetets gång. Lars-Eric Bergevärn har även genom konstruktiv kritik hjälpt författarna att föra arbetet med uppsatsen framåt.

Göteborg i maj 2005

Mikaela Adiels

Sara Elmquist

Elin Ohlsson

## **Sammanfattning**

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

**Författare:** Mikaela Adiels, Sara Elmquist och Elin Ohlsson

**Handledare:** Lars-Eric Bergevärn

**Nyckelord:** Formella styrverktyg, lärandestil, tyst kunskap, småföretag, ekonomiansvarig.

**Titel:** Lärandestil, tyst kunskap och användningen av formella styrverktyg bland ekonomiansvariga i åtta småföretag

**Bakgrund och problem:** Ett ”gap” mellan teori och praktik har uppmärksamats inom området ekonomistyrning och de formella styrverktygen används inte alltid på det sätt som förespråkas i teorin. Detta leder in författarna på följande problemformuleringar: I vilken utsträckning används de formella styrverktygen i småföretags ekonomistyrning? Använder sig de ekonomiansvariga på småföretag av någon form av tyst kunskap i arbetet med de formella styrverktygen? Framträder något samband mellan hur mycket information de ekonomiansvariga använder i arbetet med de formella styrverktygen och deras lärandestil? Har den ekonomiansvariges lärandestil och användning av de formella styrverktygen ett samband med dennes utbildning? Finns det ett samband mellan den ekonomiansvariges lärandestil och i hur hög grad denne använder de formella styrverktygen i den ekonomiska styrningen av ett småföretag?

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv beskriva hur ekonomistyrningen ser ut i småföretag och huruvida den ekonomiansvariges lärandestil och utbildning påverkar användningen av de formella styrverktyg som används i småföretagets ekonomistyrning. Uppsatsen har ett förklarande syfte och lägger tyngd på jämförelsen mellan åtta ekonomiansvariga där ekonomistyrningen är i fokus.

**Metod:** Denna uppsats har en kvalitativ metod och åtta ekonomiansvariga på småföretag intervjuas. Under intervjun ställs frågor rörande de formella styrverktygen; produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. Frågor rörande tyst kunskap och lärande ställs också. Författarna utreder vilken lärandestil respektive ekonomiansvarig har enligt Kolbs modell och analys sker där hänsyn tas till lärandestil, användning av de formella styrverktygen, utbildning och informationsanvändning.

**Resultat och slutsatser:** Undersökningen visar att de formella styrverktygen är enklare utformade i verkligheten än i teorin och att dessa bland annat måste anpassas efter företagets behov. Författarna kan urskilja ett samband mellan informationsanvändning och lärandestil. Vad gäller lärandestilarna ”idégivare” och ”förklarare” och användningen av de formella styrverktygen går det att utläsa ett samband. Det finns även ett samband mellan graden av ekonomisk utbildning och huruvida respondenterna betonar det abstrakta framför det konkreta och om de prövar sig fram eller observerar. Författarna finner även spår av tyst kunskap hos samtliga ekonomiansvariga.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING .....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemformulering.....	2
1.3 Syften.....	3
1.4 Inledande om metod.....	4
1.5 Avgränsningar.....	4
1.6 Författarnas förståelse .....	5
1.7 Uppsatsens fortsatta disposition.....	5
2 REFERENSRAM .....	6
2.1 Företagsekonomi.....	6
2.1.1 Ekonomistyrning.....	6
2.2 Produktkalkylering.....	6
2.2.1 Självkostnads-kalkylering .....	7
2.2.2 Bidragskalkylering.....	7
2.3 Budgetering.....	8
2.4 Prestationsmätning.....	9
2.5 Ekonomistyrning i småföretag.....	11
2.6 Lärande .....	12
2.6.1 Kolbs lärandestilar .....	12
2.6.2 Styrning och utbildningstyp.....	14
2.7 Tyst kunskap.....	15
2.8 Ekonomistyrning, lärande och tyst kunskap.....	17
3 METOD .....	19
3.1 Val av metod.....	19
3.2 Datainsamling .....	19
3.2.1 Sekundärdata.....	19
3.2.2 Primärdata.....	20
3.3 Val av företag och respondenter .....	20
3.3.1 Intervjuernas genomförande .....	21
3.3.2 Tillvägagångssätt vid utredning av respondentens lärandestil .....	23
3.4 Gradering av respondenternas svar.....	25
3.4.1 Gradering av användningen av de formella styrverktygen.....	25
3.4.2 Gradering av respondenternas informationsanvändning .....	26
3.5 Studiens trovärdighet .....	26
3.5.1 Validitet .....	26
3.5.2 Reliabilitet.....	27
3.5.3 Källkritik.....	27

4 EMPIRI.....	27
4.1 Respondent A på företag A.....	27
4.2 Respondent B på företag B .....	27
4.3 Respondent C på företag C .....	27
4.4 Respondent D på företag D.....	27
4.5 Respondent E på företag E.....	27
4.6 Respondent F på företag F.....	27
4.7 Respondent G på företag G.....	27
4.8 Respondent H på företag H.....	27
5 RESULTAT OCH ANALYS .....	27
5.1 Respondenternas utbildning.....	27
5.2 Respondenternas lärandestil enligt Kolbs modell.....	27
5.3 Samband mellan respondenternas utbildning och lärandestil.....	27
5.4 Samband mellan användning av de formella styrverktygen och utbildning.....	27
5.5 Samband mellan användning av de formella styrverktygen och lärandestil .....	27
5.6 Respondenternas informationsanvändning och lärandestil.....	27
5.7 Lärandestil och tyst kunskap.....	27
6 SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE DISKUSSION .....	27
6.1 Slutsatser.....	27
6.2 Diskussion.....	27
6.3 Förslag på fortsatta studier.....	27
REFERENSER .....	27
BILAGOR.....	27

## 1 INLEDNING

*Detta kapitel inleds med en bakgrund till ämnet i denna kandidatuppsats. Sedan presenteras uppsatsens problemformulering och syfte samt de avgränsningar författarna har gjort. Slutligen beskrivs uppsatsens fortsatta disposition.*

### 1.1 Bakgrund

Under början av 1980-talet observerades ett "gap" mellan teori och praktik inom området ekonomistyrning. Studier har visat att teoretiska metoder och modeller oftast inte används i den utsträckning som teorin förespråkar. Istället används enklare varianter av metoder och företagen anammar sällan nya teoribaserade metoder (Scapens, 1985). En förklaring till "gapet" är att teorin inte lyckats återspegla de situationer en praktiker verkligen ställs inför eftersom forskningen inte har utgått från dennes verklighet (Ax et al., 2002). Debatter inom detta område ägde rum under senare delen av 1980-talet. Johnson och Kaplan var två ledande aktörer i den så kallade "Relevance Lost" debatten (Ask, 2005). Johnson och Kaplan hävdade att inga förändringar skett inom ekonomistyrningen sedan 1920-talet och att styrningen nu var bristfällig och inte bidrog med någon relevant information (Johnson & Kaplan, 1991).

Ekonomistyrning kan sägas vara mätning och rapportering av finansiell information. Denna information skall vara ett hjälpmedel för företaget i dess strävan att nå de uppsatta målen (Horngren et al., 1999). Lönsamhet, likviditet och soliditet kan vara exempel på ekonomiska mål och olika styrverktyg kan vara till hjälp vid företagets strävan att nå dessa mål (Ax et al., 2002). Vidare klassificerar Ax et al. (2002) styrverktygen i tre olika grupper och dessa är; formella styrverktyg, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning. Formella styrverktyg är hjälpmedel som till största delen är av metodkaraktär och innefattar bland annat produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. Organisationsstruktur behandlar i sin tur till exempel organisationsformer och ansvarsfördelning, medan mindre formaliserad styrning berör bland annat lärande och företagskultur.

Sveriges universitet och andra utbildningsenheter koncentrerar i mångt och mycket sina exempel på de stora, internationellt kända företagen och de verktyg dessa använder i sin företagsdrift. Detta, samt den bild media de senaste åren givit av att våra städer (såsom Bengtsfors, Trollhättan och Gislaved) ofta är beroende av ett enda större företag som arbetsgivare, kan bidra till en allmän uppfattning om att det är just de stora företagen som dominerar i Sverige. Ett beaktande av Statistiska Centralbyråns (SCB) redovisade siffror av antal registrerade företag i Sverige visar dock att de stora företagen, det vill säga företag med fler än 50 anställda, utgör endast en procent av det totala antalet företag (Länk 1)<sup>1</sup>. Sveriges största företag må stå för den största delen av BNP, men det är ändå småföretagen som ligger till grund för det svenska företagandet.

När det gäller småföretag saknas ofta formell ekonomisk utbildning i större utsträckning och istället finns ekonomiska kunskaper som uppkommit på annat sätt. Vissa företagare sägs ha "affärsnäsa" och kan intuitivt förstå ekonomin i företaget (Anderson & Helander, 1993). Denna intuition skulle kunna benämnas "tyst kunskap", ett uttryck som bland andra Michael Polanyi hjälpt till att föra fram genom sina studier. Detta

---

<sup>1</sup> Länk avser i uppsatsen hänvisning till en internetlänk, vilken går att finna i sin helhet i referenslistan.

uttryck kan bland annat beteckna sinnesintryck och uppfattningar, vilka ses som självklara i det mänskliga beteendet (Länk 2). Tyst kunskap kan även beskrivas som den form av kunskap som inte går att förklara eller sätta ord på. Begreppet kan ses som den erfarenhetsmässiga kunskap som erhållits genom praktiskt lärande.

Lärande kan ske på olika sätt varav ett är genom handling och ett annat är att ta till sig teoretiska kunskaper (Kolb, 1984). När det gäller lärande behandlar Kolb (1984) detta ämne i sin modell benämnd ”*Learning Style Inventory*” (LSI) där modellen ”*Learning Style Type Grid*” ingår. Genom att en person får rangordna ett antal begrepp som beskriver lärande, kan en persons lärandestil framträda. Turner (1997) har vidare observerat ett samband mellan lärandestil och hur mycket information företagsledare som driver småföretag använder i arbetet med de formella styrverktygen.

### 1.2 Problemformulering

Idag har forskningen tagit fasta på det faktum att det föreligger ett ”gap” mellan teori och praktik. En av de stora utmaningarna inom ekonomistyrningsområdet är att minska detta ”gap” (Ax et al., 2002). För att öka förståelsen för hur ekonomistyrningen ser ut i praktiken och i vilken utsträckning, det vill säga hur mycket, de formella styrverktygen används kan följande delfråga ställas:

*1. I vilken utsträckning används de formella styrverktygen i småföretags ekonomistyrning?*

De formella styrverktygen som används i praktiken behöver nödvändigtvis inte överensstämma i sin utformning med de styrverktyg som beskrivs i teorin, även om syftet med dem är detsamma. Företag kan till exempel utveckla egna nyckeltal eller egna metoder för produktkalkylering. En arbetshypotes kan vara att en ekonomiansvarig som inte använder de formella styrverktygen på det sätt som förespråkas i teorin istället går på känsla och använder tyst kunskap i sitt arbete. Med ekonomiansvarig menas här den person som dagligen arbetar med bland annat produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. Det blir då av vikt att utreda den tysta kunskapens utbredning inom dessa områden.

*2. Använder sig de ekonomiansvariga på småföretag av någon form av tyst kunskap i arbetet med de formella styrverktygen?*

Ett samband har tidigare observerats mellan företagsledares lärandestil och hur mycket information de använder i arbetet med de formella styrverktygen (Turner, 1997). En fråga väcks då rörande om det finns något samband mellan de ekonomiansvarigas informationsanvändning och deras lärandestil även i denna undersökning.

*3. Framträder något samband mellan hur mycket information de ekonomiansvariga använder i arbetet med de formella styrverktygen och deras lärandestil?*

En arbetshypotes kan vara att graden av ekonomisk utbildning har ett samband med vilken lärandestil den ekonomiansvarige har och att graden av utbildning även påverkar i vilken utsträckning de formella styrverktygen används. Detta leder till följande delfråga:

*4. Har den ekonomiansvariges lärandestil och användning av de formella styrverktygen ett samband med dennes utbildning?*

Ytterligare en arbetshypotes kan vara att den ekonomiansvariges lärandestil är en bidragande orsak till graden av användning av de styrverktyg som används i praktiken. Detta leder fram till följande huvudproblem som skall undersökas i denna kandidatuppsats:

*Finns det ett samband mellan den ekonomiansvariges lärandestil och i hur hög grad denne använder de formella styrverktygen i den ekonomiska styrningen av ett småföretag?*

### **1.3 Syften**

Syftet med denna uppsats är att utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv beskriva hur ekonomistyrningen ser ut i småföretag och huruvida den ekonomiansvariges lärandestil och utbildning påverkar användningen av de formella styrverktyg som används i småföretagets ekonomistyrning. Uppsatsen kommer därför att lägga tyngd på jämförelsen mellan åtta ekonomiansvariga där ekonomistyrningen är i fokus.

Enligt Jacobsen (2002) skall det upplägg av undersökningen som passar bäst till problemformuleringen väljas. Jacobsen skriver vidare att det går att dela in undersökningar i två huvudtyper där den ena är beskrivande och den andra förklarande. Den beskrivande undersökningen har för avsikt att beskriva en situation eller händelse och i en beskrivande undersökning är beskrivningen och inte förståelsen i fokus. Den beskrivande undersökningen kan till exempel bestå i att undersöka och beskriva ett antal individer (Andersen, 1998). Inom problemområden där det redan finns någon typ av kunskap och modeller kommer undersökningen att bli beskrivande (Patel & Davidson, 2003). Kring ämnet denna undersökning berör finns redan kunskap rörande till exempel tyst kunskap och modeller som berör lärande. Detta tillsammans med att författarna till denna uppsats skall intervjua åtta ekonomiansvariga på småföretag leder till att undersökningen i denna uppsats blir beskrivande.

Den förklarande undersökningen fokuserar istället på orsak-verkan-relationer och denna typ av undersökning har också ofta ett generaliserande syfte, det vill säga syftet är att se om det finns ett mönster av orsak och verkan (Andersen, 1998). Då författarnas ambition är att förklara skillnader och/eller likheter mellan de åtta ekonomiansvarigas lärandestil och deras användning av de formella styrverktygen får denna uppsats också ett förklarande syfte.

Då syftet för en undersökning är att undersöka mindre kända företeelser och då kunskapen om företeelsen ifråga är knapp, genomförs en explorativ undersökning (Andersen, 1998). Det främsta syftet med en explorativ undersökning är att inhämta så mycket kunskap som möjligt rörande det valda problemområdet (Patel & Davidson, 2003). Trots att det finns kunskap om begreppet tyst kunskap har författarna inte kunnat finna att tyst kunskap studerats inom ekonomistyrningen utan har större fäste inom till exempel ämnet medicin. Därför får undersökningen även ett explorativt inslag då en explorativ undersökning syftar till, som författarna tidigare nämnt, att undersöka mindre



kända företeelser. Bergström och Lumsden (1993) har i sin studie tittat på småföretag och dess ekonomisystem (redovisning, budgetering och kalkylering). Bergström och Lumsden har inte tagit hänsyn till människan och dess betydelse vid användning av ekonomisystem. Att ta hänsyn till människans påverkan på ekonomistyrningen har däremot författarna till denna uppsats delvis gjort i form av lärandestil och tyst kunskap.

### 1.4 Inledande om metod

Denna uppsats bygger på en kvalitativ undersökning där åtta stycken ekonomiansvariga på småföretag skall intervjuas. Dessa personer kommer att få besvara frågor rörande dennes användning av produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. De kommer även att få rangordna ett antal begrepp som har med lärande att göra för att författarna till denna uppsats skall kunna ta fram en personlig lärandestil enligt Kolbs modell. Intervjuerna med dessa personer utförs ur ett perspektiv som ligger i gränslandet mellan formella och mindre formella styrverktyg då, detta är vad undersökningen primärt behandlar.

Arbetsgången har inletts med en litteraturstudie inom de berörda områdena. Inledningsvis kontaktades Tillväxt 2000, som är en satsning på tillväxtföretag inom Business Region Göteborg. Projektet Tillväxt 2000 riktas mot små och medelstora företag i Göteborgsregionen och målgruppen är företag som har en uttalad vilja att växa på en marknad utanför Göteborg. Medfinansiärer till Tillväxt 2000 är Länsarbetsnämnden, Länsstyrelsen och Västra Götalandsregionen. Målet med projektet är att ”tillföra kompetens, inspiration och erfarenhet som ger förutsättningar för långsiktig och lönsam tillväxt i deltagande företag” (Länk 3). Tillväxt 2000 har varit till hjälp med kontaktinformation till ett antal möjliga respondenter. Dessa respondenter arbetar på företag med färre än 50 anställda och företagen är enligt EU:s definition småföretag (Länk 4). Vidare information rörande metoden finns att läsa i kapitel 3.

### 1.5 Avgränsningar

Då ekonomistyrningen i småföretag är i fokus i denna uppsats har företag med fler än 49 anställda utelämnats. Även enmansföretag har utelämnats ur undersökningen då dessa ofta är företag där ägaren valt att starta bolaget för att där redovisa sina extrainkomster och på så sätt uppnå skattemässiga fördelar (Bergström & Lumsden, 1993). De företag som ingår i undersökningen är lokaliserade i Västra Götalandsregionen, eftersom de företag som Tillväxt 2000 riktar sig till är lokaliserade inom detta område.

Undersökningen behandlar inte organisationsstruktur som styrverktyg trots att detta är en faktor som påverkar styrningen i företaget. Då det gäller de formella styrverktygen är inte det primära förekomsten av dessa utan själva användningen. Denna uppsats behandlar inte heller *behovet* av information som de ekonomiansvariga har i sitt arbete med de formella styrverktygen.

Den relativt begränsade tid som står författarna till buds leder till att valet av företag blir begränsat till antalet. Detta innebär i sin tur att uppsatsens resultat endast återger förhållandena i de företag som undersökts och inte förhållandena som råder i småföretag i allmänhet.

### **1.6 Författarnas förförståelse**

Författarna till denna kandidatuppsats studerar på civilekonomprogrammet på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. På kandidatnivå läser författarna fördjupningskursen i redovisning och i denna kurs fördjupas kunskaperna i både ekonomistyrning och externredovisning. En av författarna har arbetslivserfarenhet från ett familjeägt småföretag samt erfarenhet från bankvärlden där en del av kunderna består av småföretagare. En annan av författarna är uppvuxen i ett småländskt småföretagarhem samt har studerat psykologi vid Halmstads Högskola. Författarna har använt kontakten med en småföretagare för att utvärdera tydligheten i intervjuguidens frågor.

### **1.7 Uppsatsens fortsatta disposition**

*Kapitel 2 Referensram:* Detta kapitel innehåller djupare förklaringar av begrepp som används i uppsatsen. Vidare beskrivs modeller och tidigare studier som berör ekonomistyrningen i småföretag. Kapitlet syftar till att ge en teoretisk referensram för uppsatsen.

*Kapitel 3 Metod:* I detta kapitel utvecklas beskrivningen av metod och tillvägagångssätt vid insamling av data och genomförande av intervjuer. Här diskuteras även studiens tillförlitlighet.

*Kapitel 4 Empiri:* I detta kapitel presenteras information rörande de valda respondenterna som framkommit vid intervjutillfällena. Här ges även en kort presentation av företagen.

*Kapitel 5 Resultat och analys:* Här analyseras och tolkas det empiriska materialet och detta kommer att ställas i relation till referensramen.

*Kapitel 6 Slutsatser och avslutande diskussion:* Analysen i kapitel 5 ligger till grund för de slutsatser och diskussioner som tas upp i detta kapitel. Här presenteras även förslag till fortsatta studier inom området.

### **2 REFERENSRAM**

*Detta kapitel behandlar teorier rörande de formella styrverktygen produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. Därefter skildras lärande och tyst kunskap och inom lärande beskrivs Kolbs modell som används för att bestämma en persons lärandestil.*

#### **2.1 Företagsekonomi**

Företagsekonomi kan sägas vara ett ”samlingsnamn för studier av företag med syfte att höja kunskapsnivån om företags förutsättningar och villkor samt deras verksamheter” (Länk 5).

Ax et al. (2002, s. 14) förklarar istället ämnet som ”läran om företags hushållning med begränsade (eller knappa) resurser”. Företagsekonomi kan vidare delas upp i de sju delämnena extern redovisning, marknadsföring, finansiering, organisation och administration, kostnads- och intäktsanalys och ekonomistyrning (Ax et al., 2002). Denna uppsats är inriktad mot delämnet ekonomistyrning.

##### **2.1.1 Ekonomistyrning**

Ekonomistyrning definieras som den mätning och rapportering av ekonomisk och icke-ekonomisk information som hjälper företaget att nå sina mål (Horngren et al., 1999). För att kunna identifiera och bemöta de ekonomiska förändringar ett företag kan stå inför används ekonomistyrning. Då företaget är uppmärksam på förändringar som sker erhålls en god grund för att kunna uppfylla de ekonomiska mål som satts upp (BAS-kontogruppen, 2003).

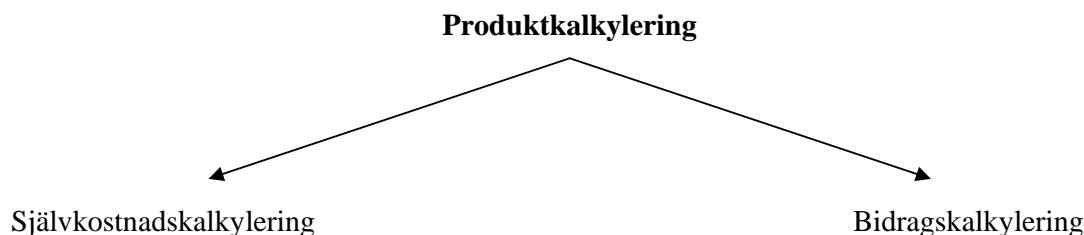
Ekonomiska mål för ett företag kan exempelvis vara att ta en viss marknadsandel, höja lönsamheten eller öka produktkvaliteten. De ekonomiska målen kan delas upp i två slag, finansiella eller icke-finansiella, beroende på deras karaktär. Vanliga begrepp vid mål av finansiell karaktär kan vara bland annat intäkter, kostnader, resultat och lönsamhet. Dessa står oftast i fokus då begreppet ekonomistyrning behandlas, men på senare tid har även ekonomiska mål av icke-finansiell karaktär belysts (Ax et al., 2002). Exempel på icke-finansiella mål är kundnöjdhet, medarbetarkompetens och antal besökare per försäljning.

För att uppnå de ekonomiska målen kan styrverktyg av olika slag användas. De kan delas in i tre grupper; formella styrverktyg, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning. Formella styrverktyg är verktyg som sägs vara av metodkaraktär och till dessa räknas bland annat produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning (Ax et al., 2002). Dessa tre formella styrverktyg kommer att beskrivas i det följande.

#### **2.2 Produktkalkylering**

Kalkyler har en lång tradition och produktkalkylering, som är en översikt över en produkts intäkter och kostnader, ligger till grund för olika beslut förknippade med en speciell produkt. Produktkalkylering kan delas in i två olika synsätt, självkostnads- och

bidragskalkylering, se figur 2.1. Framförallt den förstnämnda dominerar i svenskt näringsliv (Ax et al., 2002).



Figur 2.1 Självkostnadskalkyleringens uppdelning.  
Källa: Ax et al. (2002).

Motiv till att produktkalkyler tas fram kan bland annat vara prissättning eller offertgivning. Ett annat exempel är vid lönsamhetsbedömningar då priset är känt eller redan fastställt till marknadens rådande prisnivå (Bergstrand, 2003).

### 2.2.1 Självkostnadskalkylering

Under 1930-talet publicerades ett antal rekommendationer (Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar, EP) som ledde till en etablerad terminologi som används än idag (Ax et al., 2002). Självkostnadskalkyler dominerar som huvudsaklig metod i tillverkningsindustrin, oavsett kalkylsituation, och bidragskalkylering används i störst utsträckning vid uppföljning av beslut (Ask & Ax, 1997).

Det karakteristiska för självkostnadskalkylering är att företagets samtliga kostnader tas med i produktkalkylen och dessa fördelas ut på ett logiskt sätt. Företagets kalkylobjekt, till exempel en vara eller en order, anses orsaka kostnader och därför skall de belastas med sin andel av denna. Det kan dock uppstå kostnader för omorganiseringar eller produktutveckling som helt saknar samband med kalkylobjektet och att dessa skall belasta kalkylobjektet är inte säkert (Bergstrand, 2003). Beroende på ett företags antal varor och tjänster samt graden av likhet eller olikhet i exempelvis material, tillverknings sätt och försäljningskanaler, kan det lämpa sig med olika metoder för att beräkna självkostnaden. Ingen metod kan påstås vara den generellt mest fördelaktiga utan det är beroende av företagets situation (Ax et al., 2002).

### 2.2.2 Bidragskalkylering

Det andra synsättet på produktkalkylering är bidragskalkylering. Det utmärkande draget för bidragskalkylering är strävan efter att endast ta med kostnader som orsakats av kalkylobjekten, så kallade särkostnader. Särkostnaderna kan alltså inte bestämmas generellt, utan beror på vilken kostnad ett visst kalkylobjekt orsakar. När alla särkostnader för kalkylobjektet räknats fram subtraheras dessa från försäljningspriset (särinntäkten) och på så vis fås det så kallade bidraget (Bergstrand, 2003). Detta bidrag kan även benämnas täckningsbidrag då det skall bidra till täckandet av företagets övriga kostnader samt till vinsten (Ax et al., 2002).

Huruvida bidragskalkylering eller självkostnadskalkyleringen skulle användas debatterades under första hälften av 1900-talet. Under 1950-talet gjordes inlägg i diskussionerna som ledde till en allmän uppfattning om att det kunde finnas behov av båda synsätten på produktkalkylering hos företagen (Bergström & Lumsden, 1993). Detta är något som även Lindvall (2001, s.193) beskriver då han skriver att ”olika beslut kräver olika beslutsunderlag och därmed olika kalkyler”.

### **2.3 Budgetering**

Budgetering har, till skillnad från kalkylering, inte en särskilt lång tradition. Först i början på 1950-talet var budgetar sporadiskt förekommande i svenska företag (Arwidi & Samuelson, 1991) och i småföretag var styrning med hjälp av budgetar mycket begränsad ända fram på 1960-talet (Bergström & Lumsden, 1993).

Enligt Horngren et al. (1999, s. 873) definieras budget enligt följande;

“The quantitative expression of a plan of action and an aid to the coordination and implementation of the plan.”

Enligt den första delen av definitionen är budget en handlingsplan uttryckt med kvantitativa mått. I många sammanhang är dessa kvantitativa mått finansiella, det vill säga ofta i kronor och ören, men de kvantitativa måtten kan även vara icke-finansiella, till exempel antal kontaktade kunder. Första delen i definitionen åskådliggör även att budgeten är en handlingsplan som visar på vad som planeras och förväntas hända i framtiden, inte vad som faktiskt kommer att hända. Den andra delen handlar om budget som hjälpmedel för samordning och genomförande av handlingsplanen, vilket är aktuellt när olika avdelningar och medarbetare inom företaget skall arbeta mot samma mål (Anthony & Govindarajan, 2001; Horngren et al., 1999).

Denna definition stämmer väl överens med Lundén & Smitterbergs (2003, s. 8) förklaring som menar att ”en budget är en plan som översatts till siffror” och ofta definieras ”...som en ekonomisk handlingsplan, vilken är upprättad i syfte att styra handlandet mot vissa mål”. Författarna fortsätter beskriva budgeten som en ”mer eller mindre intelligent gissning om framtiden”. Det finns alltid moment av osäkerhet i en budgets information och vid ytterligheterna, ingen osäkerhet eller mycket stor osäkerhet, finns sällan anledning till budgetarbete (Johansson, 2005). Dock ligger graden av säkerhet i informationen oftast någonstans mellan dessa ytterligheter och då har budgeten ett syfte fortsätter Johansson (2005). Några av fördelarna med budgetarbete är att det leder till planering av diverse aktiviteter inom företaget, till exempel inköp, produktion och personalrekrytering. Budgetar kan också vara till hjälp vid fördelning av resurser inom företaget, så kallad resursallokering. Ytterligare fördelar är att budgeten samordnar och motiverar de olika enheterna och dess medarbetare så att alla arbetar mot samma mål och anstränger sig för att nå dit (Ax et al., 2002).

Många företag säger sig använda prognoser istället för budgetar. Enligt Ax & Johansson (2001) är skillnaden mellan dessa begrepp att budgetering består av aktivt planerade handlingar, medan prognostisering är mer som en passiv framskrivning utan aktiva åtgärder. Ett typiskt exempel på en prognos i vardagen är väderprognosen som inte består av någon aktiv handlingsplan utan är en förutsägelse om framtiden. Begreppen

prognos och budget tycks dock blandas ihop. I företag som anger att de gör en prognos har det i många fall visat sig att de ändå gör något som liknar en traditionell budget (Ax & Johansson, 2001).

Budgetens nackdelar och dess vara eller icke vara har diskuterats kraftigt och då särskilt under 1980-talet. Bland argumenten för att inte budgetera brukar det tas upp att framtiden är osäker och att en budget endast ger en falsk säkerhet. Att budgeten låser företaget till ett visst agerande, alltså verkar konserverande och att budgetarbetet är mycket arbetsamt och tidskrävande är ytterligare motargument. I kritiken mot budget nämns också suboptimeringar i form av exempelvis egoistiskt avdelningstänkande, samt upphov till politiska spel inom företaget (Bergstrand & Olve, 1996).

Resultat-, likviditets- och balansbudget är de vanligaste budgettyperna i småföretag och de kallas huvudbudgetar. För att sammanställa en huvudbudget kan det underlätta om budgetarbetet bryts ned till delbudgetar för exempelvis försäljning, produktion och inköp. Det vanligaste underlaget till budgetar bland småföretag är troligtvis föregående års siffror, men det kan även vara konkurrenternas priser och marknadsandelar eller marknadens efterfrågan (Lundén & Smitterberg, 2003).

Budgeteringen inbegriper förutom planering även uppföljning. Vid budgetuppföljning ställs de budgeterade värdena mot de verkliga värdena, vilket förutsätter att det finns möjlighet till jämförelse mellan dessa (Bergström & Lumsden, 1993). Budgetuppföljningen kan sägas ha både ett kontrollerande syfte, det vill säga att det verkliga utfallet granskas, och ett lärande syfte. Det lärande syftet innebär att de som tar del av budgetuppföljningen lär av sina erfarenheter (Thomasson et al., 2002). Vidare krävs ofta olika typer av kvantitativ data vid budgetuppföljningen, men de värden som registreras i redovisningen brukar främst anses vara det verkliga utfallet, vilket gör det önskvärt att kunna samköra budgeten med redovisningen vid uppföljningsarbetet. Denna koppling mellan redovisning och budget har i sin tur lett till att exempelvis förändringar i kontoplansutvecklingen indirekt påverkat budgetens utformning (Bergström & Lumsden, 1993).

### **2.4 Prestationsmätning**

Att mäta de prestationer som utförs av företaget och att utvärdera de resultat som verksamheten nått upp till kallas prestationsmätning. Väl utförda utvärderingar får företaget att fokusera på viktiga förhållanden (Lindvall, 2001). Det är alltså viktigt att relevanta prestationsmått (även kallade nyckeltal eller styrtal) används. Enligt Lindvall (2001) går det huvudsakligen att identifiera tre olika förhållningssätt till prestationsmåten:

1. Mätningarna ses som ett sätt att följa upp vad som skett i företaget i förgången tid.
2. Mätningarna ses som en uppföljning av huruvida olika personer lyckats nå sina uppsatta mål.
3. Mätningarna ses som ett sätt att utvärdera hur resultatet uppnåts och hur framtida resultat skall uppnås.

Prestationsmätning kan exempelvis vara betydelsefullt vid implementeringen av företagets strategi. Detta beror på att det som mäts blir det som läggs vikt vid, vilket innebär att det är viktigt för företaget att mäta och följa upp den information som har betydelse för den strategiska inriktning som företaget valt (Lönqvist & Lind, 1998). Att mäta och utvärdera med hjälp av prestationsmått är väsentligt för ett företag. Det behövs goda underlag för att framgångsrikt kunna planera och ta beslut som berör olika delar av rörelsen. Prestationsmått är viktiga då det gäller att utvärdera hur resultatet av tagna beslut har fallit ut. En företagsledning kan också vara intresserad av att sporra sina medarbetare till att göra ett bra arbete och detta kan uppnås bland annat genom att det finns uppsatta mål och kontinuerlig prestationsutvärdering. I dessa fall går mätningarna ut på att utgöra underlag för beslut rörande de anställdas löner, bonussystem och fortsatta karriär inom företaget (Horngren et al., 1999).

För att ta fram de prestationsmått företaget valt ut som relevanta för styrningen används både intern och extern information. Intern information kan vara produktionstid eller uppgifter hämtade från redovisningen såsom omsättning och extern information kan vara branschens genomsnittliga nyckeltal eller branschpriser på en råvara som används i produktionen (Horngren et al., 1999). Prestationsmått kan sägas utgöra en god hjälp vid till exempel identifiering och analysering av förändringarna i ett företags ekonomiska situation (BAS-kontogruppen, 2003).

Prestationsmått ett företag använder i styrningen kan även delas upp i antingen finansiella eller icke-finansiella mått. Mätningen av finansiella prestationer dominerar enligt Ax et al. (2002) i praktiken. Exempel på finansiella mått är räntabilitet på totalt kapital eller sysselsatt kapital. På senare tid har dock användningen av icke-finansiella prestationsmått ökat. Detta beror bland annat på att företagsmiljön förändrats och att fokus då flyttats från finansiella mätningar till exempelvis mått som mäter leveranstider, servicegrad, beläggningsgrad eller kundtillfredsställelse (Ax et al., 2002).

Lygonis (1994) använder begreppet ”planeringstal” eftersom hon anser att begreppet nyckeltal är alltför snävt. Det vidare begreppet ”planeringstal” används av Lygonis för att täcka in de numeriska tal som återger information genom att två tal divideras med varandra, det som vanligtvis kallas nyckeltal. ”Planeringstal” används även för att täcka in tal som kan jämföras med varandra, såsom budget jämfört med utfall. Författarna till denna uppsats använder istället begreppet prestationsmätning för att täcka in dessa båda områden.

Historiskt sett har de flesta företag förlitat sig på de finansiella prestationsmått och inte tagit till vara på den information som går att utvinna ur de icke-finansiella mått. Som tidigare nämnts har användningen av icke-finansiella mått dock ökat, men även om företag idag till hög grad har anammat de icke-finansiella prestationsmått är det därmed inte sagt att dessa kommer ta över som företagets viktigaste prestationsmått. Det bästa för företagen är helt enkelt en kombination av finansiella och icke-finansiella prestationsmått (Adler, 1999). Enligt flera definitioner avser prestationsmätningen att mäta de ekonomiska utfallen av företagets verksamhet, vilket inte stämmer in på de icke-finansiella mått. Enligt Samuelson (2004) är mått ändå relevanta eftersom de icke-finansiella prestationsmått har sin grund i att mäta kvaliteten på företagets produktion och bidrar på så sätt ändå till ekonomin eftersom en förutsättning att nå uppsatta ekonomiska mål är att arbetet sköts med hög kvalitet.

Det är även av vikt att uppmärksamma det faktum att varje företag behöver sin egen unika sammansättning av prestationsmått. Det finns också mått som endast är relevanta för en speciell verksamhet eller bransch och som inte skulle vara värdefulla för ett annat företag. Denna typ av mätning kallas lokal prestationsmätning (Ax et al., 2002).

Många företag använder sig av prestationsmått som inte fyller sin funktion. Ofta missförstås måtten eller så används mått som är felaktigt konstruerade (Adler, 1999). Enligt Drucker (1995) är det viktigaste för ett företag att verkligen utreda vilka prestationsmått som är de mest relevanta för just den egna verksamheten. Han skriver vidare att måttens funktion inte är att ge de svar som förväntas utan att få den berörda personen att ställa de rätta frågorna. Detta förutsätter att varje chef har tänkt igenom och är införstådd med vilken information som behövs och att denna information presenteras kontinuerligt. Slutligen förutsätter detta även att informationen verkligen används i beslutstagandet.

Prestationsmått kan vara både en fördel och en nackdel för ett företag. Enligt Samuelson (2004) kan de mått som stöder företaget vara mycket fördelaktiga för utvecklingen. Dåliga mått kan däremot få motsvarande konsekvenser. Därför sätter Samuelson upp ett antal kriterier för väl fungerande mått. Det är bland annat viktigt att de är ”valida, robusta, precisa, integrerade, i rimlig skala och användbara” (1986, s. 703).

### **2.5 Ekonomistyrning i småföretag**

Ekonomistyrning är ett värdefullt hjälpmedel för småföretag då det gäller att skapa tillväxt (Simons, 1995). Den information ekonomistyrningen innehåller och det sätt företaget väljer att utforma den på beror på den situation företaget befinner sig i samt företagens förutsättningar (Lundberg, 1999). Enligt Bergström och Lumsden (1993) har de flesta kalkylmetoder utvecklats med stora företag i åtanke. Till en början ansågs detta inte ha någon betydelse då det bedömdes lätt för småföretag att ändå använda metoderna. Bergström och Lumsden fortsätter dock med att konstatera att det på senare tid har kommit fram att småföretag är i behov av metoder som är anpassade till deras storlek eftersom de befintliga verktygen är alltför detaljerade och besvärliga för småföretag att använda. Även Birger Rapp, professor i ekonomiska informationssystem vid Linköpings universitet, menar att småföretag vill ha mer individuellt anpassade verktyg som passar det egna arbetssättet. Till exempel ekonomiska affärssystem av standardmodell passar enligt Birger Rapp inte de individuella och unika behov som ett småföretag har. Dessutom konkurrerar småföretagen genom att vara ”nischade” och utföra sitt arbete på ett annorlunda sätt, vilket ställer krav på att affärssystem och metoder går att anpassa (Återgivit i Åslund, 2004).

Som tidigare nämnts har budgetering en relativt kort tradition i Sverige (Arwidi & Samuelson, 1991). I småföretag har styrning med hjälp av budgetar varit mycket begränsad ända in på 1960-talet (Bergström & Lumsden, 1993). Bergström och Lumsden fortsätter att framställa hur företagen kritiserades för bristande kontroll av sina verksamheter från bland annat företagsorganisationer som SAF, vilka förespråkade budget i företagsstyrningen. Företagsorganisationernas förespråkanden kan troligtvis förklara budgetens växande betydelse i småföretag.



På senare år har också datoriseringen angivits som en anledning till att småföretagaren har ökat användandet av budgetar. Datoriseringen har även inneburit att det blivit enklare för småföretagare att applicera budgeteringsarbetet på den egna verksamheten. Genom att ta hjälp av datatekniken är det möjligt att på kort tid ta reda på utfall, vilket är betydande för företag där besluten bör genomföras på kort tid (Arwidi & Samuelson, 1991).

Prestationsmätningen i småföretag bör vara begränsad till ett mindre antal mått eftersom ”företagaren ofta saknar företagsekonomisk utbildning, varför de valda nyckeltalen måste vara lätta att förstå och åtgärda” (BAS-kontogruppen, 2003, s. 40). Det är vidare av vikt att ha kunskap om måtten för att kunna analysera dessa då följderna annars kan bli att framtagandet av måtten inte uppfyller den roll det var avsett att uppfylla. Liksom inom budgeteringsarbetet har senare års datorisering hjälpt till att öka användandet av prestationsmått i småföretag genom utvecklandet av nya datorprogram (BAS-kontogruppen, 2003).

### 2.6 Lärande

Mindre formaliserad styrning har på senare tid blivit allt mer vanlig och exempel på ett mindre formaliserat styrverktyg är enligt Ax et al. (2002) lärande. Lärande kan ses som en bestående förändring hos en person på grund av gjorda erfarenheter eller som en uppfattning om hur det arbete som utförs på ett företag skall förändras och bli bättre. Trots att det finns många sätt att lära sig på kan det erfarenhetsbaserade lärandet sägas vara det som bäst passar målet med lärandet (Ax et al., 2002). Vidare kan två typer av lärande identifieras, nämligen enkretslärande (”single-loop”) och flerkretslärande (”double-loop”). Enkretslärande bygger på att ett problem löses utan att orsaken till problemet reds ut. När det gäller flerkretslärande innebär detta att problemet granskas mer ingående och att även orsaken till problemet löses (Morgan, 1999). Flera teorier som behandlar lärandestilar har presenterats och en av de mest kända är Kolbs modell, som kommer att beskrivas mer ingående i följande avsnitt (Länk 6).

#### 2.6.1 Kolbs lärandestilar

Målet med en vuxen persons lärande är att kunna tillämpa ny kunskap och nya färdigheter för att lösa praktiska problem som uppstår (Kolb et al., 1991).

För att kunna bedöma och utvärdera hur olika individer lär sig skapade Kolb bland annat modellen ”Learning Style Inventory”. För att kunna ”placera in” en person i modellen krävs att personen i fråga fyller i ett frågeformulär där begrepp som har med lärandestil att göra rangordnas och ett resultat kan då räknas fram (Kolb et al., 1991). För vidare information om tillvägagångssätt, se kapitel 3.

Modellen som beskriver en persons lärandestil består av fyra metoder för lärande, vilka presenteras nedan (Kolb, 1984).

##### *Konkret erfarenhet (”Concrete Experience , CE”)*

En person som är orienterad mot denna del av modellen är mer fokuserad på att ”känna” än att ”tänka”. Personen använder sig alltså mer av intuition för att lösa problem istället för att närma sig problemet på ett systematiskt och vetenskapligt sätt. En orientering

mot denna del av modellen innebär också att personen i fråga fungerar väl i ostrukturerade situationer och är bra på att ta intuitiva beslut.

### *Reflekterande observation ("Reflective Observation, RO")*

En orientering mot denna del av modellen innebär att förståelse betonas framför praktisk tillämpning. Personen i fråga är mer intresserad av *hur* saker och ting fungerar och mindre intresserad av *vad* som fungerar. Denna person är bra på att se saker och ting utifrån olika perspektiv och litar på sina egna tankar och känslor för att forma åsikter.

### *Abstrakt föreställning ("Abstract Conceptualization, AC")*

Denna del av modellen fokuserar på en användning av logik. Abstrakt föreställning kan sägas vara motsatsen till konkret erfarenhet. En person som är orienterad mot denna del av modellen är mer fokuserad på att "tänka" än att "känna" och är bra på till exempel systematisk planering och kvantitativa analyser.

### *Aktivt experimenterande ("Active Experimentation, AE")*

I denna del fokuseras på praktisk tillämpning och inte på reflekterande förståelse och den är motsatsen till reflekterande observation. En person som är orienterad mot denna del av modellen är mer intresserad av vad som egentligen fungerar och bryr sig mindre om vad som sägs vara den absoluta sanningen, vilket medför att personen i fråga hellre handlar än betraktar. Denna person är bra på att få saker gjorda och gillar att se resultat.

Genom att använda en kombination av resultatet från den rangordning av begreppen som personen gjort, kan en indikation ges huruvida personen i fråga betonar det abstrakta framför det konkreta och huruvida samma person betonar aktivt experimenterande framför reflektion. En persons lärandestil är en kombination av de fyra olika metoderna för lärande. Eftersom det inte är troligt att en persons lärandestil beskrivs helt korrekt genom bara en av de fyra metoderna att lära sig (beskrivna ovan) räknas en kombination av resultatet från rangordningen fram. Denna kombination förenar de fyra olika metoderna till en persons lärandestil och kan placeras in i Kolbs diagram, "Learning Style Type Grid", vilken beskrivs närmare i kapitel 3. Det finns enligt Kolb et al. (1991) fyra olika lärandestilar, vilka presenteras nedan.

### *"Idégivare" ("Diverger")*

Personer med denna lärandestil intresserar sig för människor och kan se situationer utifrån flera olika perspektiv. Lärandestilen betonar konkret erfarenhet (CE) och reflekterande observation (RO). "Idégivare" presterar bra i situationer där alternativa idéer tas fram, som till exempel vid "brainstorming" och lär genom att observera hur andra personer arbetar. Vidare är dessa personer påhittiga och mer orienterade mot att gå på känsla.

### *"Förklarare" ("Assimilator")*

Inom denna lärandestil är de dominerande metoderna abstrakt föreställning (AC) och reflekterande observation (RO). Personer med denna lärandestil är bra på att ta fram teoretiska modeller och det är viktigt för dessa personer att teorierna är logiska och precisa. "Förklarare" föredrar att läsa sig till information istället för att pröva sig fram. Personer med denna lärandestil är också mer fokuserade på olika idéer och begrepp än på människor.

### *"Sammanställare" ("Converger")*

Denna lärandestil betonar främst metoderna abstrakt föreställning (AC) och aktivt experimenterande (AE) och kan ses som en motsats till "idégivaren". Personer med denna lärandestil föredrar att handskas med tekniska problem framför sociala frågor. Den styrka personer med denna lärandestil har är att de är bra på att ta beslut och lösa problem. "Sammanställare" föredrar att få en teoretisk bakgrund till ett problem för att sedan kunna tillämpa kunskapen praktiskt.

### *"Prövare" ("Accommodator")*

Inom denna lärandestil betonas konkret erfarenhet (CE) och aktivt experimenterande (AE). "Prövare" är bra på att få saker och ting gjorda och dessa personer är ofta risktagare som gillar när det händer saker, men kan dock ses som lite påstridiga. Vidare är det vanligt att dessa personer löser problem genom att gå på känsla och prova sig fram.

"Learning style inventory" mäter inte en persons lärandestil med 100 procent säkerhet och ger inte en fullständig bild över hur en person lär sig. För att erhålla en fullständig bild krävs även annan information, men modellen kan ändå ge en fingervisning om en persons lärandestil (Kolb et al., 1991).

När det gäller lärandestilar menar Turner (1997) att en företagsledares lärandestil har betydelse för hur ett ägarlett småföretag styrs. Turner har med hjälp av Kolbs olika lärandestilar kommit fram till att beroende på vilken lärandestil företagsledaren har så har denne också olika behov vad gäller till exempel information och hur denna skall tas fram. Lärandestilen påverkar också, enligt Turner, hur mycket hjälp från till exempel andra personer som företagsledaren vill ha och utnyttjar. Enligt Turner kan "förklarare" generellt sägas behöva stora mängder information i sitt arbete. Ur Turners studie går även att utläsa att både "förklarare" och "sammanställare" behöver en stor mängd information i sitt arbete med de tre formella styrverktygen produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. "Idégivare" och "prövare" använder enligt Turner mindre information då det gäller dessa tre formella styrverktyg.

### **2.6.2 Styrning och utbildningstyp**

Samband mellan informationsanvändning, utbildning och styrning är något som Bergström & Lumsden (1993) konstaterar. Enligt Bergström & Lumsden (1993) använder företagsledare med utbildning inom teknik, på akademisk eller gymnasienivå, generellt ekonomisystem (bland annat budgetering och kalkylering) som helhet i högre grad än vad företagsledare med utbildning inom ekonomi på samma utbildningsnivåer gör. Detta förklaras av Bergström & Lumsden (1993) som ett resultat av att tekniskt utbildade personer ofta får träning i att använda kvantitativ information under sin utbildningstid. Vid en uppdelning av ekonomisystemen visade det sig dock att företagsledare med ekonomisk utbildning använder till exempel budgetar i hög grad som styrverktyg, medan företagsledare med teknisk utbildning istället använder kalkyler i hög grad.

### 2.7 Tyst kunskap

Enligt Andersson et al. (2003) har livslångt lärande blivit alltmer uppmärksammat i Sverige. Författarna skriver att "Fokuseringen på lärande innebär också att blicken i viss utsträckning flyttas från den formella utbildningen till det informella lärande som sker i vardagsliv och arbetsliv, och till det lärande som sker i icke-formella utbildningssammanhang". Moxnes (1984) skriver att erfarenhetsbaserad kunskap är kunskap som oftast fungerar, men att den nödvändigtvis inte är sann. Då en person lär genom erfarenhet förknippas kunskapen oftast med något som känns meningsfullt för den som lär sig.

Teorierna med oformulerbar och formulerbar kunskap är ett problem som diskuterats under mycket lång tid. Molander (1996, s. 36) ställer frågorna "Vad är kunskap? Hur lär vi?". Flera författare behandlar fenomenet tyst kunskap, vilket innebär att begreppet fått ett antal olika förklaringar. Tyst kunskap finns också benämnt på ett flertal sätt, bland annat som "Personlig kunskap" eller "Tyst kompetens". Till exempel skriver Rolf (1991, s. 13) att "personlig kunskap uppstår när kunskapstraditioner förenas med individuell upplevelse". Vidare ger Rolf (1990, s. 6) en förklaring till det alternativa begreppet tyst kompetens som en term som "kan fås att inbegripa känslor, attityder och värderingar som sätts in i handlingen".

Ännu en författare som definierat begreppet tyst kunskap är Molander (1996, s. 38). Han skriver att "den levande kunskapen, som den bärs och yttrar sig i mänskligt liv och engagemang, står i centrum för den tysta kunskapen, inte det nedskrivna, det abstrakta, det distanserade". Tyst kunskap kan också beskrivas som den kunskap som förknippas med känslor, tumregler och intuition (Von Krogh et al., 2000).

Det finns två grundläggande sätt att betrakta kunskap. Det ena är att helt förlita sig till den vetenskapligt baserade kunskapen och då anse att hela världen och allt vårt mänskliga handlande är möjligt att dokumentera och beskriva. Det andra sättet att se på det är att uppmärksamma den tysta kunskapen och understryka det faktum att det finns kunskap som inte är uttalad (Lundequist, 1983). Det synsätt som grundar sig i den tysta kunskapen går i sin tur att dela upp i två olika teorier. Den första av dessa båda teorier går ut på att tala om tyst kunskap som den erfarenhetsmässiga kunskap en person erhållit genom någon typ av lärande. Detta synsätt betonar de orsaker som har givit upphov till kunskapen. Det andra synsättet är att tyst kunskap är den del av kunskapen som är just "tyst", den går inte att förklara eller sätta ord på.

Två personer som tagit fasta på varsitt av dessa synsätt är Michael Polanyi och Ludwig Wittgenstein och dessa personer nämns ofta i samband med begreppet tyst kunskap. Michael Polanyi, som anser att tyst kunskap handlar om kunskapens upphov, föddes i Ungern 1891. Han utbildade sig till läkare och kom efter tjänstgöring i första världskriget att forska inom kemi. Senare intresserade han sig även för ekonomi och hade en professur vid en samhällsvetenskaplig fakultet i Manchester. Efter sin pension använde han sina erfarenheter från de olika områdena för att filosofera över tyst kunskap (Rolf, 1990). Det var Polanyi som myntade ovan nämnda begrepp, "personlig kunskap", med vilket han avsåg att förknippa en person med dennes kultur, upplevelser, känslor och intressen. Polanyi strävade efter att försöka bygga en bro mellan marxismen, vars ideologi såg vetenskap som styrd av de mänskliga och samhälleliga

intressen som förelåg, och positivismen, som såg på vetenskap som helt beroende av allmänt logik och erfarenhet (Rolf, 1991).

Vidare utgår Polanyis teorier inom ämnet ur grundantagandet att "we can know more than we can tell" (Bordum, 2002, s. 50). Exempel på detta är praktiska kunskaper som användandet av verktyg, vilket innebär att arbetet går att utföras skickligt utan att användaren av verktygen egentligen kan förklara exakt hur det går till. Denna kunskap grundar sig alltså i erfarenhet och går inte att förklara muntligt på ett tydligt sätt (Molander, 1992). Kegan (1982) tar fasta på Polanyis teorier då han beskriver tyst kunskap som något som går att betrakta som en form av inbäddad kunskap. En person kan inneha kunskapen och utföra den utan att tydligt kunna uttala handlingen och endast forma omedvetna tankar om den.

Ludwig Wittgenstein, som anser att tyst kunskap innefattar den kunskap som är helt omöjlig att uttala, föddes i Wien 1889. Han utbildade sig till ingenjör, men kom att ägna större delen av sitt liv åt filosofi och det så kallade "osägarhetstemat". Här läggs vikten vid just detta att det finns en form av kunskap som inte går att förklara eller uttala. Ur Wittgensteins synsätt sätter språket en begränsning. Rolf (1990, s. 13) tolkar Wittgenstein och skriver att det finns "en bestämd gräns bortom vilken kunskap finns, som i princip inte kan formuleras".

Skillnaden mellan de två teorierna blir således att Polanyis resonemang går ut på att det finns kunskap, som när den slutligen blir uttalad kommer att föra innehavaren än närmare sin egen personlighet, sin kultur, sina känslor och sina intressen samt att den kommer att bli möjlig för andra att ta del av. Wittgensteins resonemang grundar sig på att den tysta kunskapen är och kommer förbli outtalad och därför inte kan komma någon till del, mer än just innehavaren i den stund kunskapen används. Wittgensteins osägarhetstema utgör alltså en teori som går djupare än Polanyis teori. "För Polanyi finns alltid någon osagd kunskap kvar, för Wittgenstein finns det någon kunskap som aldrig kan utsägas" (Rolf, 1991 s. 36).

Det finns dock risker med att som Wittgenstein betrakta vissa kunskaper som helt osägbara. Enligt Andersson (1996) ligger dessa risker i att det genom detta synsätt blir möjligt att osynliggöra de fall då det inte finns någon kunskap inom området överhuvudtaget. Detta kan leda till att nya arbetsmetoder inte utvecklas under förväntningen att arbetet i sig skapar ny erfarenhetsbaserad kunskap.

I mitten av 1980-talet blev diskussionerna kring tyst kunskap aktuella i Sverige bland annat på grund av den allmänt starka tron på vetenskapligt baserad kunskap. Under denna tid hade den datorisering som pågått lett till att nyckelpersoner på olika företag förväntades "arkivera" sin kunskap i företagets databaser. I Sverige finns en stark tradition att förlita sig på den "vetenskapliga rationaliteten" och praktisk kunskap benämns genom svenska språket ofta som "konst". Exempel på detta är "lärarkonsten" och "matlagingskonsten". Begreppet "konst" signalerar här att kunskapen ligger i själva utförandet (Molander, 1992).

Oscar Öquist (1995) är en författare som är starkt kritisk till den påverkan ny teknik har på människan. Öquist (1995, s. 7) skriver "Djupt inne i mig växer en känsla av att vi i vår teknikberusning riskerar att förlora vår finaste resurs, förmågan att uppfatta och

reagera på vaga signaler”. I boken diskuteras genomgående hur teknikens utveckling mot att hjälpa människan att förstå naturen har fått oss att förlora vår kunskap i att avläsa svaga signaler. En talande anekdot drar paralleller mellan svårigheter att programmera in all kunskap i ett datorprogram och då Sokrates ber den religiöse profeten Euthryphos förklara regelmässigt hur fromhet känns igen. Trots att Euthrypos mycket väl kan skilja fromhet från icke-fromhet kan han inte ge några klara mått på hur det skall mätas. Han kan bara ge exempel på situationer han upplevt då människor utfört fromma handlingar.

Ett citat av Ingela Josefsson, professor och prorektor vid Södertörns högskola, beskriver på ett målande sätt hur tyst kunskap kan definieras:

”Vem som helst kan på en kvart lära sig att ta ett blodprov. Men att få patienten lugn så att kärlen kommer fram är en kunskap som måste förvärvas. Det är också en kunskap som är svår att beskriva och när man försöker göra det kommer man i konflikt med det etablerade akademiska vanetänkandet” (Länk 7).

### **2.8 Ekonomistyrning, lärande och tyst kunskap**

Diskussionen angående huruvida det existerar ett ”gap” mellan teori och praktik inom ekonomistyrningen får stort utrymme inom företagsekonomin. Det genomslag Johnson och Kaplan har haft med sina resonemang tyder på att det verkligen föreligger någon form av ”gap” mellan teori och praktik inom ekonomistyrningen. Det faktum att många företag överlever utan att reflektera över problemet visar på att detta ”gap” ändå är fyllt med något. Om inte de formella ekonomistyrningsverktygen används på det sätt teorin förespråkar bör det finnas andra faktorer som gör att det fortfarande finns företag som når de mål som satts upp.

Bergström och Lumsden (1993) anser att en persons utbildning kan sägas ha betydelse för ekonomistyrningens utformning. Dessa författare har kommit fram till att då utformningen av de formella styrverktygen utförs av företagets företagsledare och denna person till exempel har en teknisk utbildning har kalkyleringen en mer avancerad utformning. Den utbildning en person har torde i någon mån ha påverkat personens sätt att söka och ta till sig ny information. Då målet med en vuxen persons lärande är att lösa problem, grundas viljan att lära sig i ett upplevt behov av nya kunskaper (Kolb et al, 1991). Det finns olika metoder för en person att ta till sig ny kunskap och olika lärandestilar har presenterats tidigare i texten. Vissa personer lär sig exempelvis genom att praktisera medan andra föredrar att läsa sig till kunskapen.

Den kunskap som används vid ett yrkesutövande är troligtvis inte sprungen endast ur teorier. Den utbildning en person har och den praktiska erfarenhet personen besitter kan tillsammans ligga till grund för hur arbetet utförs. Inom alla yrkesområden kan det därför finnas någon form av tyst kunskap som är individuell för en person eller för ett företag. Den tysta kunskapen kan erhållas genom den formella utbildningen, men även genom det lärande som sker i icke-formella utbildningssammanhang som uppstår då en person ställs inför nya problem vilka behöver en lösning. När det gäller tyst kunskap i företag kan detta yttra sig som outtalade kunskaper om hur arbetet skall utföras och hur verksamheten ser ut. En person kan veta vad som fungerar och inte fungerar i olika situationer och sägas ha ”affärnsnäsa” och denna kunskap bygger på en form av

fingertoppskänsla. Känslan, tillsammans med ett formellt styrverktyg kan vara avgörande då det gäller att ta beslut inom företaget (Ericson, 2001). Ericsons förklaring stämmer överens med Polanyis teorier om en existerande, inbäddad kunskap som är svår att sätta ord på.

Ännu en reflektion är huruvida ”gapet” mellan teori och praktik inom de formella styrverktygen är större då det gäller småföretag än då det gäller stora företag. Andersson (1995) skriver att i småföretag grundas besluten ofta på den personliga kunskap en småföretagare besitter till skillnad från stora företag där mer formell information används i beslutsfattandet. Vidare skriver Lundberg (1999) att hur informationen i ekonomistyrningen utformas beror på de förutsättningar företaget har och vilken situation företaget befinner sig i.

Författarna till denna uppsats söker således utröna huruvida det föreligger ett samband mellan de nämnda områdena: ”gapet” mellan teori och praktik inom de formella styrverktygen, lärande enligt Kolbs lärandestilar, tyst kunskap enligt Polanyis teorier och den aktuella situationen i småföretag.

### 3 METOD

*Detta kapitel syftar till att beskriva arbetet med uppsatsen och vilka val författarna gjort när det gäller till exempel val av respondenter. Vidare beskrivs hur intervjuerna genomförts och hur respondenternas lärandestil tagits fram. Slutligen följer ett avsnitt där uppsatsens trovärdighet diskuteras.*

#### 3.1 Val av metod

Då problemformuleringen formulerats och undersökningens utformning valts, skall metodansats väljas, det vill säga om metoden skall vara kvalitativ eller kvantitativ (Jacobsen, 2002). En kvalitativ metod utgår ofta från ett färre antal enheter och det är därför möjligt att fånga upp många nyanser genom att en djupare analys kan genomföras. Den kvantitativa metoden innebär istället att ett stort antal enheter undersöks. Eftersom undersökningen kommer att genomföras genom ett antal intervjuer med ekonomiansvariga på småföretag används en kvalitativ metod.

Den kvalitativa metoden är att föredra i de fall då det kan vara svårt att samla in information genom till exempel enkäter (Jacobsen, 1993) och då verbala beskrivningar söks (Backman, 1998). Eftersom författarna vill fånga upp nyanserad information från respondenterna rörande områdena formella styrverktyg, tyst kunskap och lärande är genomförande av kvalitativa intervjuer ett bättre alternativ än genomförande av en enkätundersökning.

#### 3.2 Datainsamling

Ett steg i undersökningsprocessen är enligt Jacobsen (2002) att bestämma hur informationen skall samlas in. Det finns två typer av information, nämligen primärdata och sekundärdata. Dessa kommer att beskrivas närmare nedan.

##### 3.2.1 Sekundärdata

Tidigare insamlad information som används i uppsatsen kallas sekundärdata. Ett problem med sekundärdata är att informationen ofta är insamlad för ett annat ändamål med en annan problemformulering (Jacobsen, 2002). Exempel på detta i denna kandidatuppsats är de studier som är utförda av Bergström och Lumsden (1993) och Turner (1997). När det gäller Bergström och Lumsden har de undersökt företagsledare i småföretag och Turner har i sin artikel undersökt företagsledare som i samtliga fall även är ägare till småföretaget. Författarna till denna uppsats har istället valt att undersöka den ekonomiansvarige i småföretaget och därför kan inga generella paralleller dras till deras studier. I tre fall är dock respondenten både ekonomiansvarig och företagsledare/ägare.

När det gäller arbetsprocessen inleddes denna med att söka litteratur rörande de områden som behandlas i uppsatsen för att författarna skulle kunna bilda sig en uppfattning om hur mycket studier som gjorts inom området tidigare. Författarna använde sig av databaserna Gunda, Libris samt Business Source Premier och genom sökningar i dessa databaser kunde sekundärdata inhämtas.



### 3.2.2 Primärdata

Information som samlas in av författarna genom intervjuer eller enkäter kallas primärdata och denna metod innebär att datainsamlingen utförs med en viss problemformulering i åtanke (Jacobsen, 2002). Författarna till denna uppsats har valt att samla in information genom intervjuer med ekonomiansvariga på småföretag. För att kunna utnyttja den tid som står till förfogande för intervjuerna på bästa sätt och för att samma frågor skall ställas till samtliga respondenter har en intervjuguide sammanställts.

En nackdel med att genomföra kvalitativa intervjuer är att det endast är möjligt att intervjua ett fåtal personer. Detta leder till att någon generell slutsats inte kan dras (Jacobsen, 2002). Ytterligare en nackdel som Jacobsen (2002) nämner är att informationen som fås ur intervjuer kan vara svår att tolka. Dock kan en fördel vara att respondenten inte styrs i någon riktning vad gäller detaljer eftersom respondenten själv har möjlighet att berätta utifrån sin egen synvinkel. Intervjuaren kan då anpassa följdfrågor som passar in i sammanhanget, men ändå hålla intervjun inom det avsedda ämnet (Holme & Solvang, 1997). Författarna till denna kandidatuppsats ställde vid samtliga intervjuer följdfrågor till respondenterna och dessa följdfrågor upplevdes av författarna som ett bra sätt att få respondenterna att vidareutveckla sina svar. Följdfrågorna var även ett sätt för författarna att tydligt visa sitt intresse för respondenternas svar.

Vid kvalitativa intervjuer skall intervjuaren försöka förstå den intervjuades sätt att tänka och handla. Detta är inte en självklarhet och missuppfattningar kan uppstå, vilket kan vara en nackdel med den kvalitativa metoden (Trost, 1997). Kvalitativa intervjuer innebär också att den mänskliga faktorn kommer in i bilden (Merriam, 1994). Den mänskliga faktorn kan sägas ha spelat in då de genomförda intervjuerna berörde ämnet budgetering. Under intervjuerna upplevde författarna att svaren rörande budgetering var tillräckliga, men vid sammanställningarna av empirin insåg författarna att ett mer specifikt svar skulle ha efterfrågats angående vilken typ av huvudbudget företaget använder.

Ytterligare en nackdel med den kvalitativa metoden är att den är tids- och arbetskrävande (Patel & Davidsson, 2003). Dock anser författarna att fördelarna, som till exempel den detaljerade informationen som fås med denna metod, väger upp det faktum att metoden är tidskrävande.

### 3.3 Val av företag och respondenter

Författarna har valt att intervjua åtta ekonomiansvariga på småföretag. Med ekonomiansvarig menas den person som sköter det dagliga arbetet med ekonomin och som arbetar med produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning.

Enligt Bergström och Lumsden (1993) är företagsledare, som har en positiv inställning till tillväxt, ofta höganvändare av ekonomisystem. Ekonomisystem innehåller enligt Bergström och Lumsden (1993) bland annat kalkylering och budgetering. För att öka sannolikheten att komma i kontakt med företag som använder dessa styrverktyg valde författarna att koncentrera undersökningen till tillväxtföretag. Därför togs hjälp av Tillväxt 2000 som gav förslag på småföretag att kontakta.

För att dessa ekonomiansvariga skulle kunna väljas ut behövde begreppet småföretag definieras. Enligt EU:s definition av småföretag har dessa mellan 10 och 49 anställda. Företag med färre än 10 anställda definieras som mikroföretag (Länk 4). Tillväxt 2000 definierar dock mikroföretag som företag med mellan en till fyra anställda (Länk 8). Eftersom författarna tagit hjälp av Tillväxt 2000 vid kontakt med företagen i studien används även deras definition av mikroföretag. Då studien syftar till att undersöka ekonomiansvariga på småföretag bortses därför ifrån mikroföretag med en till fyra anställda och företag med fler än 49 anställda. En bidragande orsak till att mikroföretagen valdes bort var att det i denna grupp ingår bolag som inte har några anställda, utan endast består utav en person som genom bildandet av ett bolag vill få skattelättnader (Bergström & Lumsden, 1993). I EU:s definition av små och medelstora företag ingår även gränsvärden för årsomsättning och balansomslutning. Detta bortses från i denna studie då detta skulle försvåra valet av småföretag och i sin tur ekonomiansvariga avsevärt.

Av Tillväxt 2000 erhöles en lista med förslag på sexton företag att kontakta. Av dessa sexton hade åtta ekonomiansvariga möjlighet att ta emot författarna för en intervju. När det gäller valet av respondenter kan inte detta sägas vara det absolut bästa eftersom författarna varit beroende av att ta med företag i undersökningen som varit villiga att ställa upp. Författarnas definition på en ekonomiansvarig är, som nämnts tidigare, att denna person dagligen arbetar med bland annat produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. De flesta respondenter arbetar med alla de tre formella styrverktygen, men i några fall hade respondenten inte ansvar för alla tre. Så var till exempel fallet när det gäller respondent D, men författarna vill dock påpeka att denna respondent var den person på företag D som hade den mest övergripande kunskapen om de tre formella styrverktygen. Därför hade ingen annan person på detta företag kunnat ge en bättre bild av arbetet med styrverktygen.

### 3.3.1 Intervjuernas genomförande

Vid telefonkontakt med företagens ekonomiansvariga bokades intervjutillfällena in och författarna informerade även hur lång tid intervjun skulle ta i anspråk. Syftet med intervjun förklarades och innan intervjutillfället skickades även ett brev till de ekonomiansvariga för att ge ytterligare information rörande intervjun och uppsatsens problemområde, se bilaga 1. I brevet klargjordes att medverkan i undersökningen var helt frivillig och att den ekonomiansvarige när som helst hade rätt att avbryta sin medverkan. Det klargjordes även att både företaget och den ekonomiansvarige anonymiseras (HSFR, 1990). Denna information förtydligades även vid intervjutillfället. Att respondenterna skulle anonymiseras var något som författarna bestämde redan från början. Författarna ansåg att detta förmodligen skulle leda till att respondenterna skulle bli mer öppna under intervjuerna. Dessutom ansåg författarna att det fanns en risk att respondenterna skulle känna sig "utsatta" då deras lärandestil skulle utvärderas, om anonymisering inte skedde.

Enligt Trost (1997) kan det vid en intervju vara en fördel att vara fler än en intervjuare eftersom intervjuerna då kan stödja varandra. Därför valde författarna att samtliga tre författare skulle närvara vid intervjuerna. Trost (1997) nämner vidare att fler än en intervjuare dock kan innebära en risk att den intervjuade känner sig underlägsen. Författarna stod ändå fast vid beslutet att genomföra den första intervjun med tre

### 3 METOD

---

intervjuare och då detta inte upplevdes vara något problem för respondenten så närvarande alla tre även under resterande intervjutillfällen. Inte heller under följande intervjuer upplevdes detta som något problem.

Vid kvalitativa intervjuer kan en intervjuguide med fördel användas (Trost, 1997). Därför utformades en intervjuguide som tog upp de frågor som författarna hade för avsikt att ställa vid intervjutillfällena, se bilaga 2. Vid intervjuguidens utformning hämtade författarna inspiration från Ax och Dergård (2002). Författarna upplevde intervjuguiden som ett bra stöd under intervjuerna. Då författarna hade ansvar för var sitt område i intervjuguiden kunde frågorna memoreras, vilket medförde att författarna på ett enkelt sätt kunde urskilja om respondenten i ett svar även gav svar på en fråga som ännu inte ställts.

För att kunna få ut så mycket information som möjligt utav en intervju är det en fördel att använda en bandspelare. Vid användning av bandspelare kan intervjuaren koncentrera sig på respondentens svar och ställa lämpliga följdfrågor. En annan fördel är också enligt Trost (1997) att intervjun kan skrivas ut så att svaren kan gås igenom ordagrant. En nackdel med att använda bandspelare är att det är tidskrävande att lyssna igenom banden och skriva ned innehållet. Författarna anser dock att fördelarna med att använda bandspelare överväger nackdelarna.

Vid intervjutillfället tillfrågades respondenten om denne accepterade att författarna spelade in intervjun. Författarna förklarade att inspelningen var ett sätt att säkra att all information uppmärksammades och att bilden av respondenten och dess arbete med de formella styrverktygen återgavs på ett sätt som speglar verkligheten. Författarna poängterade även att ingen utomstående skulle få tillgång till det inspelade intervjumaterialet. Efter denna förklaring var det ingen av respondenterna som ställde sig frågande till användandet av bandspelare.

En fördel som författarna upplevde vid intervjutillfället var att författarna kunde förklara frågorna om respondenten uppfattade dem som otydliga eller klargöra vad författarna avsåg med olika begrepp. Vidare kunde det vid intervjutillfället vara svårt att få specifika svar på en fråga, men författarna upplevde i gengäld att svaren varit uttömmande och gett en bredare förståelse för frågeområdet. När det gäller området tyst kunskap som behandlades under intervjutillfällena visade det sig att flera respondenter hade svårt att hänföra begreppet till sitt eget arbete. Därför kom respondenternas svar snarare att handla mer om andra anställdas tysta kunskap än respondenternas egna tysta kunskap. Detta tror författarna beror på det faktum att den tysta kunskapen kan betraktas som en form av inbäddad kunskap och att den blir tydlig först i en handling. Författarna upplevde det som att respondenterna troligtvis hade lättare att observera andras tysta kunskap än att sätta ord på sin egna. Författarna hade förmodligen erhållit mer information rörande respondenternas tysta kunskap om en deltagande observation hade genomförts istället för kvalitativa intervjuer.

Vid den inledande kontakten och i brevet som skickades för konfirmation till respondenten angav författarna att intervjun skulle ta en timme i anspråk. I de flesta fall stämde detta överens med den verkliga tidsåtgången, då författarna var noga med att disponera tiden. Att intervjun inte skulle ta mer tid i anspråk än vad som inledningsvis utlovats ansåg författarna vara av vikt för att visa respondenten respekt och

uppskattning för att denne tagit sig tid för intervjun. I några fall uttryckte respondenterna en bit in i intervjun att mer tid stod till författarnas förfogande vid behov. Ingen intervju krävde dock mer tid än en timme och en kvart.

### 3.3.2 Tillvägagångssätt vid utredning av respondentens lärandestil

Under intervjun blev de ekonomiansvariga ombegagna att rangordna ett antal begrepp som har med lärande att göra. Rangordning av dessa begrepp är ett första steg för att kunna utreda respondenternas lärandestil enligt Kolbs modell. För att författarna skulle veta hur proceduren skulle gå till studerades avsnittet om modellen i Kolb et al. (1991). Enligt Kolb et al. (1991) skall ett frågeformulär fyllas i av respondenten. Frågeformuläret består av nio grupper av begrepp med fyra begrepp i varje grupp. Respondenten skall markera det begrepp som passar bäst in på personens lärandestil med 4. Det begrepp som stämmer näst bäst in på respondenten skall markeras med 3 och så vidare till 1. Då frågeformuläret endast fanns tillgänglig på engelska översatte författarna begreppen i frågeformuläret till svenska, se figur 3.2.

1.	discriminating sektiv	tentative försiktig	Involved involverad	practical praktisk
2.	receptive mottaglig	relevant ställningstagande	Analytical analytisk	impartial opartisk
3.	feeling känna	watching iaktta	Thinking tänka	doing göra
4.	accepting accepterande	risk taker risktagare	Evaluative utvärderande	aware uppmärksam
5.	intuitive intuitiv	productive produktiv	Logical logisk	questioning ifrågasättande
6.	abstract teoretisk	observing observerande	Concrete konkret	active aktiv
7.	present-oriented nutidsorienterad	reflecting reflekterande	future-oriented framtidorienterad	pragmatic saklig
8.	experience erfarenhet	observation observation	conseptualization magkänsla	experimentation experimenterande
9.	intense intensiv	reserved reserverad	Rational rationell	responsible ansvarsfull

Figur 3.2 Kolbs frågeformulär med författarnas svenska översättning.  
Källa: Kolb et al.(1991).

Författarnas ambition var att förenkla besvarandet av frågeformuläret. Därför tillverkades 36 kort med ett begrepp på varje. Dessa kort placerades sedan framför respondenten fyra åt gången i samma ordning som Kolb et al. (1991) presenterar begreppen i frågeformuläret. Respondenten kunde då lätt flytta runt och ändra rangordningen av begreppen tills denne var nöjd.

Respondenten fick rådet att först välja ut det begrepp som respondenten tyckte beskrev dennes lärandestil bäst och att sedan välja ut det begrepp som stämde in sämst på

### 3 METOD

dennes lärandestil. Därefter fick respondenten rådet att rangordna de två återstående begreppen och placera dem emellan de två ytterligheterna. Istället för att respondenten skulle fylla i frågeformuläret själv fick denne alltså rangordna de olika korten, medan en av författarna antecknade respondentens val. Det begrepp som respondenten tyckte stämde bäst in på dennes lärandestil gavs 4 och sedan fick de resterande begreppen 3, 2 och 1 i fallande ordning. Siffran antecknades av författarna bredvid respektive begrepp, se figur 3.3. Denna rangordning av begreppen tog i genomsnitt tio minuter för respondenterna att genomföra.

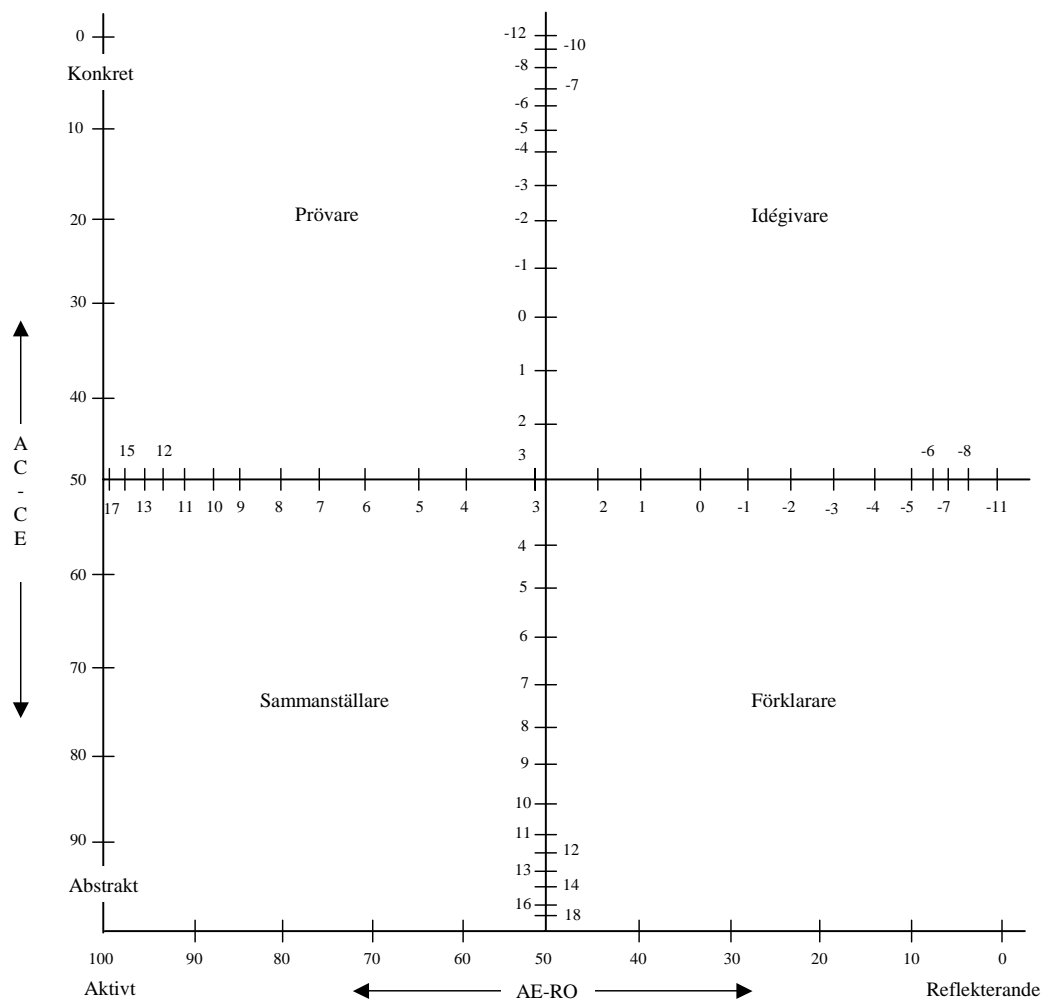
Nästa steg var att utvärdera respondentens rangordning av de olika begreppsparen i frågeformuläret. De fyra kolumnerna i frågeformuläret, se figur 3.3, motsvarar Kolbs fyra olika lärandemetoder. Genom att summera rangordningssiffrorna för de sex förutbestämda begreppen i varje kolumn, som är fetmarkerade i figur 3.3, erhöles ett värde för vardera kolumn. Detta värde motsvarar värdet för den lärandemetod respektive kolumn representerar.

	<b>CE</b>	<b>RO</b>	<b>AC</b>	<b>AE</b>
1.	__selektiv	<b>__försiktig</b>	__involverad	<b>__praktisk</b>
2.	<b>__mottaglig</b>	__ställningstagande	<b>__analytisk</b>	__opartisk
3.	<b>__känna</b>	<b>__iaktta</b>	<b>__tänka</b>	<b>__göra</b>
4.	<b>__accepterande</b>	__risktagare	<b>__utvärderande</b>	__uppmärksam
5.	<b>__intuitiv</b>	__produktiv	<b>__logisk</b>	__ifrågasättande
6.	__teoretisk	<b>__observerande</b>	__konkret	<b>__aktiv</b>
7.	<b>__nutidsorienterad</b>	<b>__reflekterande</b>	__framtidorienterad	<b>__saklig</b>
8.	<b>__erfarenhet</b>	<b>__observation</b>	<b>__magkänsla</b>	<b>__experimenterande</b>
9.	__intensiv	<b>__reserverad</b>	<b>__rationell</b>	<b>__ansvarsfull</b>

Figur 3.3 Omarbetat frågeformulär.

Källa: Kolb et al. (1991).

För att få fram vilken lärandestil respondenten kan anses ha enligt Kolbs modell, utgicks ifrån varje kolumns framräknade värde. Genom att räkna fram skillnaden mellan abstrakt föreställning och konkret erfarenhet (AC-CE) och skillnaden mellan aktivt experimenterande och reflekterande observation (AE-RO) kunde en punkt tas fram i diagrammet genom att använda graderingen på de korsande axlarna, se figur 3.4. Punkten visar vilken lärandestil respondenten har och huruvida respondenten betonar aktivt experimenterande framför reflektion och om denna person betonar det konkreta framför det abstrakta. För att förenkla förståelsen för modellen har författarna använt en svensk översättning av de olika lärandestilarna (Länk 9).



Figur 3.4 Learning Style Type Grid.  
Källa: Kolb et al., 1991, s. 63 (översättning).

### 3.4 Gradering av respondenternas svar

För att underlätta jämförelsen mellan respondenterna då det gäller hur mycket information de använder sig av och i hur stor utsträckning de använder de formella styrverktygen har författarna till denna uppsats gjort två olika graderingar. Dessa graderingar kommer att användas i analysen i kapitel 5. Graderingarna innebär att författarna till denna uppsats inte återger förhållandena på varje enskilt företag som beskrivits i kapitel 4 ännu en gång i kapitel 5. Detta leder till att kapitel 5 blir mindre omfattande och informationen mer överskådlig än vad det annars skulle blivit.

#### 3.4.1 Gradering av användningen av de formella styrverktygen

Vid gradering av användningen av de formella styrverktygen har författarna tagit hänsyn till i hur stor utsträckning de olika styrverktygen används. I begreppet användning tas även hänsyn till hur avancerade styrverktygen är. Hur avancerade de formella styrverktygen är kan enligt författarna ge en indikation på hur stor vikt

respondenten lägger på dessa i sitt arbete. Kriterierna gav författarna en helhetsbild av användningen av de formella styrverktygen och helhetsbilderna låg sedan till grund för graderingen av respondenterna. Graderingen utgår från en skala där ett plus (+) är lägst och tre plus (+++) är högst. Varje styrverktyg graderades var för sig och graderingen är en jämförelse inom gruppen. För underlag till graderingen, se bilaga 3.

### **3.4.2 Gradering av respondenternas informationsanvändning**

Vid gradering av respondenternas informationsanvändning granskade författarna de olika formella styrverktygen var för sig. När det gäller produktkalkylering utgicks från hur detaljerad och hur mycket information som krävs för att utföra de produktkalkyler som respondenterna använder. Vid det formella styrverktyget budgetering uppskattades huruvida informationen i budgeten grundar sig på statistik eller om det rör sig mer om gissningar och hur mycket intern och extern information som används. Informationsanvändningen rörande prestationsmått graderades till största del utefter hur många mått som används. Då det var svårt för författarna att bedöma informationsanvändningen på en tregradig skala användes istället en tvågradig sådan där en punkt (•) är lägst och två punkter är högst (••). Graderingen är en jämförelse inom gruppen. För underlag till graderingen, se bilaga 4.

### **3.5 Studiens trovärdighet**

I uppsatsen skall författarna enligt Jacobsen (2002) utvärdera huruvida de kan lita på de resultat som tagits fram och om resultaten är giltiga för andra eller om de bara gäller studien i fråga. Generalisering av resultaten i denna undersökning är inte möjlig på grund av att en mindre grupp respondenter undersökts och resultaten gäller således endast denna grupp.

#### **3.5.1 Validitet**

Validitet, eller giltighet, betecknar enligt Jacobsen (2002) huruvida det som skall mätas verkligen mäts. För att utreda om frågorna i intervjuguiden uppfattas på det sätt som författarna avsett har frågorna testats på en utomstående småföretagare innan intervjutillfällena. Detta ledde till en viss förfining av frågorna rörande tyst kunskap och lärande. Dessutom fick småföretagaren rangordna begreppen som baseras på Kolbs modell. Efter sammanställning av småföretagarens rangordning av de begrepp som har med lärande att göra kunde författarna konstatera att småföretagarens lärandestil stämde överens med den bild som författarna sedan tidigare haft av denna person. Småföretagarens medverkan var till hjälp för att författarna skulle kunna utvärdera om den gjorda översättningen av begreppen från engelska till svenska var genomförd på ett bra sätt. Detta gjordes eftersom svårigheter uppstod för författarna vid översättningen då ett antal begrepp hade flera betydelser på svenska. De begrepp som vållade problem var "discriminating" och "conceptualization". Efter överläggning med testpersonen och handledaren kom författarna fram till att begreppen bäst översätts med "selektiv" respektive "magkänsla". Då det gäller begreppet "conceptualization" har detta i uppsatsens referensram (avsnitt 2.6.1) översatts till "föreställning", men då författarna ansåg att begreppet "magkänsla" lättare gick att applicera på lärandestil valdes denna översättning i samband med respondentens rangordning av begreppen rörande lärandestil. Då det gäller författarnas gradering av användningen av de formella

styrverktygen och graderingen av respondenternas informationsanvändning kan det diskuteras hur rättvisande bild av verkligheten dessa ger. Graderingen påverkas av hur mycket varje respondent har berättat om de olika formella styrverktygen. Möjlighet finns att någon respondent haft ett större intresse för något styrverktyg och därför berättat mer om detta. Uppfattningen författarna fått av hur verkligheten ser ut kan på så sätt ha påverkats av de olika respondenterna. Författarna kan vid graderingen även ha påverkats av den bild författarna fått av respondenten vid det personliga mötet, men då författarna är tre till antalet ökar dock sannolikheten att en rättvisande bild har uppnåtts.

Författarnas bild av användningen hade möjligtvis blivit mer rättvisande om respondenterna själva fått gradera till exempel sin informationsanvändning då det gäller de olika formella styrverktygen. Dock finns en uppenbar nackdel med att låta respondenterna själva gradera sin informationsanvändning och i vilken utsträckning de formella styrverktygen används, eftersom författarna då blir beroende av vad respondenten anser är till exempel mer eller mindre användning.

### **3.5.2 Reliabilitet**

Reliabilitet, eller tillförlitlighet, anger enligt Andersen (1998) i hur hög grad resultatet påverkas av tillfälligheter. Trost (1997) skriver att reliabilitet innebär att en mätning vid ett tillfälle skall ge samma resultat som en mätning vid ett senare tillfälle. Han skriver vidare att idén om reliabilitet bygger på att kvantitativa studier och mätningar görs och att situationen i alla avseenden skall vara standardiserad. När kvalitativa intervjuer genomförs är det istället en förutsättning att standardiseringsgraden är låg. Därför menar Trost (1997, s. 100) att det blir ”en smula egendomligt att tala om reliabilitet eller tillförlitlighet vid kvalitativa intervjuer”. Därför har författarna till denna uppsats valt att inte diskutera reliabilitet vidare.

### **3.5.3 Källkritik**

Författarna till denna uppsats har använt sig av Kolbs modell för att utreda vilken lärandestil respektive respondent har. Det faktum att Kolb har satt sin personliga prägel på denna modell är ofrånkomligt. Kritiska röster från början på 1980-talet rörande Kolbs modell hävdade att denna modell var baserad på empiriskt material som då ännu inte publicerats. Detta skulle medföra att trovärdigheten inte gick att kontrollera (Freedman & Stumpf, 1980).

Författarna anser att den artikel av Turner (1997) som hänvisas till i referensramen har vissa brister. Studien är inte utförd på en tillräckligt stor urvalsgrupp och någon generalisering kan därför inte göras av Turners resultat. Artikeln har enligt författarna ett mindre vetenskapligt angreppssätt och har därmed lägre trovärdighet än en akademisk artikel.

Litteratur rörande tyst kunskap är till stor del präglad av författarnas, till exempel Öquist (1993), egna åsikter och tankar kring ämnet. Ämnet tyst kunskap innebär delvis filosofiskt tänkande vilket gör det svårt för författarna till denna kandidatuppsats att i vissa fall avgöra vad i litteraturen som är vedertagen sanning och vad som endast är personliga reflektioner inom ämnet.



### 4 EMPIRI

*I detta kapitel redovisar författarna för de intervjuer som genomförts. Inga egna värderingar har tagits med, utan empirin utgörs endast av respondenternas svar. Då respondenternas svar eller uttryck återgetts ordagrant i texten markeras detta med citationstecken.*

#### 4.1 Respondent A på företag A

Företag A är verksamt inom återförsäljning av butiks- och kontorsmaterial. Försäljningen sker primärt genom telefonsäljare som ringer kunderna. Kunden behöver sedan inte själv ringa tillbaka för att åter beställa en vara utan blir kontaktad av säljaren efter den normala förbrukningstiden.

Företag A har funnits sedan 1997 då det startades av två personer som fortfarande äger företaget till lika delar. Respondent A, som författarna till uppsatsen träffade vid intervjutillfället, är en av de två grundarna och arbetar som VD på företaget. Respondent A har en praktisk yrkesutbildning, men har inte använt sig av den utbildningen mer än i början av sin yrkeskarriär. Senare har respondent A kompletterat med kurser inom bland annat företagsekonomi och ledarskap. Respondent A uttrycker sig som så att istället för att gå den ”billiga” vägen genom universitetet så har respondenten tagit den ”dyra” vägen och lärt sig av misstagen.

De båda grundarna till företaget arbetade under en period på ett liknande försäljningsföretag. Respondent A och dennes nuvarande affärspartner var till en början anställda på det företaget som säljare, men med tiden kom deras arbetsuppgifter att bestå av att leda arbetet och driva företaget. Respondent A hade ansvaret för ekonomin och båda två arbetade även med projektledning. Efter detta bildades företag A och i företagets styrelse sitter i dagsläget endast de två grundarna, några externa styrelseledamöter finns inte.

Företag A har ungefär 20 anställda, varav 16 arbetar med försäljning av förbrukningsvaror. Företagets löpande uppgifter som har med ekonomi att göra sköts inte av respondent A. Dessa uppgifter sköts av en annan person på företaget som även får hjälp från en ekonomikonsult vid bokslut och liknande. Företag A har en försäljningschef och försäljningsavdelningen är uppdelad på tre försäljningsteam. Det finns även ett antal som arbetar med ”stora kunder” och ett antal som ägnar sig endast åt försäljning av mer tekniska produkter, men det är förbrukningsförsäljning som är företagets huvudsakliga prioritering. Företag A har även en administrationsavdelning som innefattar lager och kundtjänst. Trots att respondent A formellt är VD på företaget så är det viktigt för de båda grundarna att ha konsensus då beslut tas och de ”bollar” idéer och åsikter mellan varandra. På företag A läggs inte så stor vikt vid bruttoomsättning utan respondent A betonar att intresset för täckningsbidragsomsättning är större och målsättningen för denna är just nu 21 miljoner. Enligt respondent A innebär detta ungefär 30 miljoner i bruttoomsättning.

Företag A arbetar endast i viss utsträckning med produktkalkylering och detta förklarar respondent A med att företaget inte själva tillverkar några produkter utan istället köper in allt för vidareförsäljning. Från början utgicks från att 270 procent lades på inköpspriset, men vid inköp numera tittar de i stort var prisnivån ligger på marknaden

och så sätts ett pris efter detta. Varorna säljs utifrån prislista, men säljarna har mycket stor möjlighet att justera priset när det behövs. Detta hänger samman med att säljarnas täckningsbidrag kontrolleras kontinuerligt, det vill säga säljarnas löner är baserade på provisioner som är grundade på täckningsbidraget. De har alltså möjlighet att justera priset till kunden, men om en säljare rabatterar bort förtjänsten på en vara blir det ingen förtjänst för varken företaget eller säljaren. Detta sätt att prissätta, där det ligger relativt fritt hos säljarna att sätta priserna, fungerar eftersom det gynnar säljarna själva att få ut ett så bra pris som möjligt. Detta system är relativt självstyrande och gör att det inte koncentreras särskilt mycket på produktkalkylering. De gånger produktkalkylering är aktuellt är då nya produkter tas in och det rör sig om ett nytt område, eller då det behövs en ändring i prislistan på grund av att marknaden kräver ett annat pris än det som är satt i prislistan.

Sättet att arbeta med produktkalkylering och prissättning har sett ut på samma sätt sedan företaget startade och några planer på att börja produktkalkylera i större utsträckning finns inte. Respondent A uttrycker sig som så att produktkalkylering inte är företagets kritiska punkt, utan att produktkalkyler är viktigare för företag med mindre marginaler. För företag A är det viktigare med säljfokus än att produktkalkylera och det är avgörande att det fungerar med säljteamen, att säljarna orkar och mår bra, det ger mer utdelning än att hålla på att ”finlira” med produktkalkyler.

Då det gäller budgetering arbetar respondent A främst med försäljningsbudgeten. De två delägarna diskuterar fram en önskvärd försäljningssiffra samt den förväntade avkastningen på denna. Sedan ”bollas” detta vidare till företagets försäljningschef som tar ställning till om detta är möjligt att uppnå med de resurser som finns i dagsläget eller om resurserna behöver utökas. Försäljningschefen återkommer sedan med sina förutsättningar och slutligen sätts en budget där ställning tas till huruvida kostnaderna för utökade resurser går ihop med de förväntade ökade intäkterna. Respondent A anser dock att det är viktigt att tänka på att en budget är en budget och att det alltid händer saker under året i vilket fall.

På den direkta frågan om budgetarbetet fungerar bra svarar respondent A att förra årets budget avvek ordentligt mot utfall och att detta är intressant att undersöka orsakerna till. Respondent A tycker ändå att det är värt arbetet som läggs ned på budgeteringen. Tidigare gjordes budgetarbetet helt frikopplat från redovisningen och då var det mycket svårt att följa upp. Nu är budgeten ihopkopplad med redovisningen genom ett program som respondent A själv har byggt. Programmet producerar en rapport varje månad där även utfallen för tidigare månader och år är synliga. Respondent A fortsätter att berätta att hans tidigare erfarenheter har lärt honom att inte låta budgetarbetet bli alltför omfattande, eftersom det då inte blir något aktivt verktyg som är till nytta.

De första åren, då företaget var helt nystartat, genomfördes inget budgetarbete överhuvudtaget. Istället sattes mål upp för dagen eller för månaden. Allt eftersom företaget växte ökade dock behovet av denna typ av information. Särskilt när olika chefsnivåer bildades, såsom försäljningschef och teamledare. Av denna anledning har mer fokus lagts på budgetering de senaste åren. Informationen som används vid budgeteringen är ofta förgående års resultat. Strävan ligger i att ständigt förbättra för varje år som går. Informationen till budgeten hämtas också från hur det ser ut på marknaden just nu.

Det prestationsmått som är av störst värde för respondent A är dagsförsäljningen. Dagligen sammanställs rapporter över hur försäljningssiffrorna ser ut. Även orderstock och antal samtal per dag är mycket viktigt. Företag A har ett program som uppdateras automatiskt varannan minut där respondent A kan följa försäljningen hela dagen via datorn. De traditionella nyckeltalen så som soliditet och räntabilitet tas fram vid bokslut, men respondent A ser inget större värde i dessa tal. Han menar att på företag A är de mycket pragmatiska och går efter erfarenhet. De traditionella nyckeltalen är av intresse då det har med finansiering att göra, men eftersom företag A är självfinansierat och inte har några lån så finns det inte heller några externa intressenter att rapportera detta till.

De anställda på företag A har olika mått de använder. Säljarna följs upp utefter sina individuella försäljningssiffror. De får en rapport varje vecka där de själva kan se utfall över hur många timmar de har arbetat, hur många samtal som hunnits med under den tiden och hur många ordrar och vilka försäljningssiffror det har lett till. Informationen stäms också av mot budgeten för perioden. Även teamledaren tar del av utfallet och sätter även upp egna mål som skall nås upp till av teamet. Kundtjänst mäts utifrån hur många samtal det har varit, vilken typ av ärenden och vad utfallet har blivit på dessa. Lagret tittar på hur många kollin som beställts under en dag eller under en period. De förändringar som gjorts i prestationsmätningen är att säljarna sedan två och ett halvt år arbetar i det nämnda datasystemet. Tidigare var systemet pappersbundet och det innebar mer arbete att följa upp. Respondent A har som tidigare nämnts själv skapat det system som används i dag, men ett inköpt affärssystem finns också där det går att få fram information om den aktuella situationen.

Några vidare planer på att förändra prestationsmätningen finns inte i dagsläget. Respondent A tycker att det går i vågor vilket behov det finns att mäta prestationerna. Det kan till exempel vara så att många skickar tillbaka en vara under en period och att uppföljningar måste göras för att se hur många returer företaget får av en vara.

Då det gäller tyst kunskap är respondent A:s första tanke att det kan vara svårt att veta var intuition slutar och erfarenhet börjar och tvärt om. Han förklarar vidare att då det gäller det intuitiva så är det stämningen på företaget det främst handlar om. Detta innefattar till exempel hur folk mår och om det händer något som han inte är direkt medveten om. Dock anser inte respondent A att det är någon egenskap som just han besitter, utan att alla gör det mer eller mindre. Erfarenheter från tidigare använder han sig av mer i själva arbetet med företaget och han vet sedan innan att "ligger vi på denna nivå när det gäller detta så behöver vi inte lägga så mycket mer tid på det".

Även säljarna på företag A har stor användning för kunskap som inte är rent uttalad. Kunskapen får arbetas upp för att säljarna skall veta när de kan sänka priset och när de skall ligga kvar. Vidare anser respondent A att en del prestationsmått och andra sätt att arbeta har "adderats med tiden" med hjälp av den erfarenhet som han skaffat inom det aktuella området.

Respondent A anser att det inte är säkert att han hade arbetat på samma sätt om han hade utbildat sig. Han tycker det är svårt att säga om utbildning eller praktisk erfarenhet är det bästa. Respondentens tro på "den lite praktiska synen" har kommit av att egna mätverktyg har skapats och att han hela tiden själv försökt hitta den snabbaste vägen fram till målet. Då respondent A anser att denna syn fungerar har han fortsatt arbeta på

detta sätt istället för att använda sig av någon modell. Han säger att ”man har fått försöka snappa upp hur andra gör och testa sig fram”. Med detta menar respondenten att grundstommen till en idé kan ha fått från någon annan och att han sedan har kunnat vidareutveckla detta. När det gäller informationssökning funderar respondenten själv ut vad som behövs och därefter arbetar respondenten med externa konsulter som ger sin syn på till exempel hur försäljningen kan förbättras och vilka resurser som behövs för detta.

### **4.2 Respondent B på företag B**

Företag B, som är ett familjeföretag har varit verksamt i ungefär 20 år. Respondent B är andra generationen i företaget och han tog för nästan tre år sedan över VD-posten efter sin far som arbetar kvar i företaget på en annan position. Företag B har 17 anställda varav fem stycken ingår i ägarfamiljen. Företag B sysslar med partihandel inom sin bransch och omsätter ungefär 200 miljoner kronor. All försäljning sker via näthandel och går på export direkt till slutkunder i främst utvecklingsländer. Utöver att köpa och sälja hela partier, köper företag B även till sina lager. Förutom lagret vid företagets lokaler utanför Göteborg finns ytterligare ett i Sverige och två i Europa. På lagret utanför Göteborg arbetar 5 personer och på de andra lagren är verksamheten uthyrd och betalas per arbetad timma.

Respondent B är utbildad civilingenjör och har tidigare arbetat åtta år på ett större internationellt företag. Respondenten har även läst en påbyggnad i företagsekonomi för civilingenjörer under perioden då han arbetade inom det större internationella företaget. Påbyggnaden inom ekonomi gav, enligt respondenten, en viss förståelse för resultat- och balansräkningar och en allmän förståelse för ekonomi.

Företag B arbetar endast med produktkalkylering i viss utsträckning. De har påslag som är uträknade utifrån fasta och rörliga kostnader, men det är mest ”på en höft” för att utröna om den aktuella affären är vettig att genomföra. Företag B är beroende av leverantörernas utbud och de arbetar som respondenten kallar det, på leverantörens marknad. Företaget kan inte styra särskilt mycket *vad* som skall köpas in, utan i stort sett allt som går att komma över köps in om priset verkar tillräckligt lågt. När bedömningen görs av vad som skall köpas in går respondenten och hans farbror, som båda är inköpare, på priset och den känsla som de har. Varje affär innebär en ”handpåläggning” då det tas hänsyn till inköpspriset och vad produkten troligen kan säljas för. Försäljningspriset tas fram genom att ”tänka efter ganska raskt vad marknadspriset är idag och känna efter hur trenderna på marknaden känns”. Sedan räknas de fasta och rörliga kostnaderna av. Ibland kan även en ”strategisk prislapp” läggas på om företag B skulle vilja börja köpa in från en speciell leverantör, vilket då kan leda till sämre marginaler under en inköpningsfas. I princip vet respondent B ungefär vilka kostnader företaget har totalt i genomsnitt per inköpsvolym. Det kan variera lite mellan produkttyperna, men med hjälp av den framräknade genomsnittskostnaden uppger respondenten att det relativt enkelt går att avgöra om en affär kommer att ge vinst.

När det gäller försäljningssidan så sätter företag B ut priserna på hemsidan för varje produkt. Prissättningen fungerar ungefär som på börsen. Om exempelvis produkten sålt snabbt eller om många efterfrågar den så höjs priset nästa gång samma eller en liknande

produkt läggs ut till försäljning. Emellanåt kan tillfällena uppstå då företaget är osäkra på vilket försäljningspris som skall läggas ut på hemsidan. Det kan exempelvis vara då helt nya produkter från en helt ny leverantör köpts in eller om någon produkt skall återupptas i sortimentet efter några års frånvaro. Vid de fallen blir prissättningen ”mer på känsla” uppger respondent B. Några kunder kontaktas och på så vis försöker företag B stämma av vad priset borde ligga på. Om företag B fortfarande upplever osäkerhet läggs en mindre volym ut först på hemsidan och så tas hänsyn till hur stor efterfrågan blir. Företaget arbetar alltså med rörlig prissättning som är helt marknadsstyrd. Försäljningspriset är egentligen inte direkt beroende av inköpspriset, utan produkterna säljs till högsta möjliga pris på marknaden. Märker respondenten att försäljningspriset sänks så försöker han ”dra åt priskranen” vid nästa inköpstillfälle.

Informationen till produktkalkylerna hämtas i huvudsak från företagets affärssystem som är tillverkat av dem själva. Det är en databas med varje produkt som företaget säljer för tillfället eller har sålt någon gång tidigare. Företag B försökte köpa ett affärssystem, men det fanns inget som var tillräckligt väl anpassat så för ungefär fem år sedan började en av de anställda att bygga företagets affärssystem och nu arbetar två personer med detta kontinuerligt.

Efterkalkyler utförs inte löpande på företaget, utan då det är nödvändigt. Det är oftast respondenten som utför dessa genom att han tittar på en affär och försöker jämföra med de kostnader företaget har kring just den leverantören eller just det produktslaget. Detta för att kunna ta fram en mer exakt beräkning än de grova tumreglerna. Statistiken är dock svår att få ut, fortsätter respondent B. Just denna fråga ligger i företagets projektkö. Enkelheten skulle behöva förbättras så att ett ”knapptryck” ger den dagliga statistiken för att underlätta produktkalkyleringen. Idag tar det flera timmar att ta fram de siffror som behövs och det gör att det blir mer lönsamt att ”gå på känslan”.

Företag B påbörjade år 2005 ett nytt budgetarbete. Innan dess arbetade respondenten med fragment eller varianter av en budget. Exempelvis betraktades försäljningsstatistiken och denna försöktes prognostiseras. Kostnaderna har enligt respondent B inte begränsats utan istället har en efterkontroll skett för att hindra alltför höga kostnader i framtiden. Respondenten uppger att han inte vill arbeta med budget i budgetens klassiska bemärkelse eftersom han anser att budgeten är ett instrument som inte fungerar helt tillfredsställande.

Tanken med det nya budgetarbetet är att göra en rullande budget. Företagets redovisningssystem har varit utgångspunkten när det nya budgetsättet tagits fram. Varje konto i företagets kontoplan har brutits ned i tio undergrupper, en för varje arbetsgrupp eller så kallade redovisningsställen. Var och en av arbetsgrupperna delar alltså på till exempel representationskontot eller utbildningskontot. Sedan har en budget för varje arbetsgrupp och konto tagits fram med hänsyn till när under året utgifterna inträffar. Sedan skjuts denna budget ett kvartal eller ett år framåt. Företag B försöker göra budget för ett år framåt, men ett kvartal är mera rimligt med hänsyn till de svängningar som sker på marknaden. Respondent B försöker sätta en nivå utifrån styrelsens synvinkel på försäljningsvolym och nettovinst. Sedan arbetar respondenten också fram behovsrelaterade delbudgetar tillsammans med berörda parterna på företaget. Då börjar arbetet med att respondenten och respektive arbetsgrupp utgår från syftet med utgifterna. Det viktigaste, anser respondenten, är att tänka och se på vad som vill

uppnås, såsom exempelvis ökad försäljning av visst produktslag, ökad utveckling på it-sidan, ökad försäljningsmarknad och så vidare.

Att utgå ifrån företagets kontoplan är något som respondent B började med för att hitta ett sätt att budgetera. Han tror inte att det kommer vara det arbetssättet om ett par år eftersom det blir aningen bakvänt. Med en del konton har det varit opraktiskt att tänka på det här viset, som till exempel löner och hyror. Då har respondenten istället tagit föregående års utfall och ökat med kommande års höjning. När detta budgetarbete gjordes första gången i början på 2005 gick det bra, men det nya arbetssättet ligger egentligen i "startgroparna" och därför vet respondenten inte hur budgetarbetet kommer fungera i framtiden. Respondentens strävan är att de anställda skall vara med och ta fram budgeten och att det på så vis skall bli intressant för de anställda att följa upp och påverka så framsteg sker.

Att respondent B genomfört denna förändring i budgetarbetet beror på att en viss kontroll ville uppnås. Förhoppningen är att det skall fungera som ett instrument för att arbeta framåt strategiskt, men han tänker inte forcera in det om det inte verkar fungera. Respondent B har för avsikt att ägna sammanlagt en vecka per år på företagets budgetarbete. Om budgeten kommer att fungera mestadels som en "loggbok" kommer respondenten inte att lägga mycket tid på budgetarbetet, utan istället stämma av resultat- och balansräkningen månadsvis för att se hur det gick.

På varje månadsmöte presenterar respondent B fem prestationsmått. All personal på kontoret och förmannen på lagret deltar på månadsmötena. Informationen till prestationsmått hämtas delvis från företagets inköpta bokföringssystem Hogia i form av ren bokföringsstatistik. Även företagets affärssystem används för att få fram säljstatistiken. För att underlätta arbetet har företag B nyligen uppgraderat till en mer avancerad variant av systemet Hogia.

"Ordergång" och "bruttovinst på tagna ordrar" är två av måtten och dessa ger en indikation hur nästa månad kommer att gå. "Fakturerad och utlevererad volym" anger hur den senaste månaden gick för företag B och är det tredje av de fem måtten. "Kostnad per volym" är i princip alla rörliga och fasta kostnader per månad dividerat med utlevererad volym. Detta mått följs upp för att se kostnadseffektiviteten. Det femte måttet är "materialomsättningshastigheten", det vill säga hur många dagar har en specifik volym i företagets sortiment legat på olika instanser i produktionsflödet. Respondenten uppger att kapitalomsättningshastighet visserligen är det mest intressanta ur penninghänseende, men det är inget som någon på företaget direkt kan påverka.

Prestationsmått som respondenten tar fram anges främst i volym istället för i kronor eftersom priserna fluktuerar på marknaden och därmed inte går att påverka för de anställda. Respondent B har infört ett slags belöningssystem för de anställda och detta baseras på prestationsmått.

På vissa specifika områden anser respondent B att tyst kunskap används, men detta är något som eventuellt har strukturerats bort under omorganiseringen. Företag B är numera omstött arbetsorganisatoriskt på det vis som respondenten anser vara mest fördelaktigt. Detaljkunskaper, i synnerhet på produktområdet finns dock fortfarande kvar på samma position i företaget. Det är en av familjemedlemmarna som besitter

denna kunskap och har arbetat med det i stort sett hela sitt liv. Den erfarenhet som personen i fråga besitter bedömer respondenten vara svår att ta över. Det går att läsa eller prata sig till en del av den men det tar tid. Detta är något som respondenten och ännu en av de yngre familjemedlemmarna arbetar på att ta till sig.

Respondent B har som tidigare nämnts läst till civilingenjör och byggt på med företagsekonomi. Mer kunskap är dock önskvärd inom ekonomi och eventuellt går respondenten en fortsättningskurs nu när dessa frågor är mer aktuella. Om det skulle visa sig att exempelvis det nya arbets sättet för budgeteringen inte skulle fungera kommer respondenten tillfälligt avvakta och i framtiden eventuellt anställa en person med civilekonomexamen eller liknande kompetens. Om företag B fortsätter växa och respondenten känner ett behov av en controller kommer en rekrytering antagligen att ske, såvida inte respondenten själv skaffar den kunskapen som behövs. Respondenten är dock inte positiv till att anlita en konsult eftersom en längre tid i verksamheten krävs. Emellertid anser respondent B att företaget är för litet för att de själva skall kunna besitta detaljkunskaper inom specifika områden och kan inom sådana områden anlita en konsult. Respondent B satsar framför allt sin tid på kompetens inom affärer. När det gäller affärssinnet, ”om en affär skall göras eller ej”, anser sig respondent B ha ett ”konkret arv”. Detta är något som han sysslat med i hela sitt liv även om inte studierna var direkt inriktade mot detta.

De metoder och arbetssätt som respondent B använder sig av idag anser han bero på tidigare erfarenheter och en känsla. Erfarenheterna har uppkommit under studietiden, ifrån det tidigare nämnda internationella företaget, men till största del är det intryck ifrån det egna företaget. Respondenten arbetade under ett halvår på olika positioner inom företaget, pratade med de anställda och fick en känsla för vad som fungerade bra och mindre bra. Den första förändringen som respondenten gjorde upplevde han blev alltför lik sin tidigare arbetsgivare, vilket ledde till ytterligare en omstrukturering för cirka ett år sedan.

### **4.3 Respondent C på företag C**

År 1999 startade företag C sin verksamhet inom konsultbranschen. Omsättningen kommer troligtvis att hamna på 130 miljoner i år, från att ha varit cirka 100 miljoner föregående år. Företaget har varit självfinansierat under hela verksamhetstiden och ägs av de tre grundarna. Förutom huvudkontoret i Göteborg har företaget kontor i tre svenska städer och har totalt ett tjugotal anställda.

Respondentens formella befattning på företaget är ekonomi- och personalchef, men internt används inga titlar. De tre grundarna är en nära arbetande ledningsgrupp som delar på VD-skapet och allt som det för med sig. Grundarna vill helst inte ”sätta etiketter”, men eftersom titlar kan behövas externt gentemot kund eller leverantör så används de ibland. Respondenten har en civilingenjörsexamen och har även kompletterat med en påbyggnadsutbildning inom företagsekonomi.

Företaget är återförsäljare och, som respondenten uttrycker det, bedriver de ett ”två-frontkrig”. Först skall slutkunden övertygas att välja företagets lösning och produkter, sedan måste företag C se till att de köps in till rätt pris från underleverantören. Företaget fakturerar tjänstetimmarna, men den största delen av förtjänsten kommer från marginalen

vid inköp av produkterna. Företag C gör en form av produktkalkyler för varje affär. Säljarna träffar först kunden och bildar sig en uppfattning om hur slutkunden arbetar idag och vad de vill ändra på. Efter ett tag växer det fram vad som skall göras och åstadkommas. Sedan omsätter säljarna detta i produkter, rabatter och lösningar. Vid nästa möte ges ett förslag på vad det skall kosta, vilken tid det skall ta och så vidare där hänsyn tagits till vem kunden är, vilka produkter som är aktuella, olika rabatter och villkor från kunden, vad som skall bytas in, hur det skall finansieras och så vidare. Ett egenutvecklat databassystem håller reda på allt som säljarna måste ta hänsyn till och säljarna kan använda många olika lösningar för att hitta den rätta marginalen.

Vid produktkalkyleringen i det egenutvecklade systemet är grunden dels slutkunden och vilka rabatter som underleverantören har för denna, dels produkten och vilka rabatter som finns kopplade till denna typ av produkt. Dessa grunddata hämtas hem en gång i månaden via mail eller webben från underleverantörerna och sedan är det bara frågan vilka rabatter som skall läggas ovanpå. Listpriserna är mycket höga och används aldrig rakt av, så är det i hela branschen. Därför börjar sedan "det stora förhandlingsspelet" om inbyte och dess värde, eventuella förstärka rabatter, hänsyn till konkurrenter och så vidare. En fast prislista kan enligt respondenten aldrig göras. Affärsmannskapet är otroligt viktigt och priserna och lösningarna blir olika från varje affär. Storleken kan variera från några 100.000 kronor för de mindre affärerna och upp till mellan fem-sex och tio miljoner kronor för de större.

Säljarna upprättar var och en sina produktkalkyler i ett egenutvecklat "registersystem" som gör det möjligt för alla inom företaget att se företagets offerter och ordrar. Företag C har ett krav på att alla inom företaget skall kunna läsa någon annans offert och kunna förstå hur tankegångarna har gått och vad som hänt. Detta för att uppdrag skall kunna överlämnas mellan säljarna och så att administrationen i efterhand kan stämma av leverantörs och kundfakturor. Detta är enligt respondenten en form av efterkalkyl, eller i alla fall en slags efterkontroll för att se om det verkligen blev som det var tänkt. Detta gör att företag C ser marginalen i varje affär, först som offert och sedan som order.

Respondenten uppger att produktkalkylerna fungerar tillfredsställande och är tillförlitliga. Det system som de utvecklat själva för detta ändamål tror respondenten kan vara en av deras konkurrensfördelar eftersom de snabbt kan få ut en offert och systemet ger företaget en väldigt bra kontroll. Ibland kan produktkalkylerna dock bli otroligt komplexa. Särskilt när tillbehör skall köpas in i en annan valuta och hänsyn måste tas till valutarisk. Respondenten uppger att cirka 10 procent av företagets affärer är så pass invecklade att de kan vara svåra att sätta sig in i och stämma av. Därför har produktkalkyleringen utvecklats så att hänsyn kan tas till valutan, men redan när offertverktygen som används vid produktkalkyleringen utvecklades var det känt hur strukturen såg ut och detta har gjort att inga andra direkta förändringar har skett i detta moment. Inga framtida förändringar i produktkalkyleringen planeras för framtiden.

Företag C är, enligt respondenten, inte särskilt budgetstyrda, men de har en slags budgetprocess. Ledningsgruppen, det vill säga de tre grundarna, åker iväg en gång om året och sitter ned med medhavd information för att göra upp den årliga budgeten i grova tal. Hänsyn tas då, å ena sidan, till kostnaderna för kommande år och på så vis är det alltså en kostnadsbaserad budget enligt respondent C. Å andra sidan tas även hänsyn till befintlig kundstock och hur de kunderna förväntas växa. Alltså tittar företag C dels



nerifrån vad det kostar att driva verksamheten, dels uppifrån genom att anta vad företaget kan åstadkomma.

Delbudgetar görs för respektive kontor och summeras sedan ihop till en huvudbudget. Respektive kontor är inte med och tar fram budgeten, men hänsyn tas till de olika kontorens situation och tidigare utfall. Ambitionen är att det skall vara en lika stor utmaning för de fyra kontoren. Budgetförslaget diskuteras av de tre i ledningsgruppen och de ser hur de kan argumentera för en upp- eller nedgång i respektive kontors mål utifrån siffrorna. Det är alltså relativt styrt av hur det gick förra året och hur situationen ser ut idag. Resultatet blir en ny budget som är klar första juli för ett år framåt och detta årliga budgetarbete följs sedan upp en gång i halvåret.

Respondenten anser att det är värt den arbetstid som läggs ned på budgetarbetet eftersom de tre i ledningsgruppen inte ägnar mer än en eller två dagar per år åt detta ändamål. Inga framtida förändringar är planerade i budgetarbetet, utan den mesta fokuseringen går åt till att jaga affärer och driva företagsprocessen framåt. Styrning med hjälp av budget sker alltså inte i särskilt hög grad, men det gör däremot nyckeltalsstyrning fortsätter respondent C.

Generellt är den största intäktskällan för företag C marginalen från de produkter som de köper in, vilket gör att marginal kopplat till volym står i fokus. Enligt respondenten är det ett "TB1-mått" som företag C arbetar med. Eftersom en stor volym kräver mer logistik och mer personal har respondent C fört in ett fokus i företaget på att ha en så hög marginal som möjligt och då hellre en lägre volym. Respondenten berättar om en "marginaljusterad" kurva som de tittar på för respektive kontor och som sedan slås samman till en total marginaljusterad kurva. De anställda inom företag C har anammat detta mått och förstår, som respondenten uttrycker det, "ingen blir hjälte genom att göra en stor order volymmässigt utan genom att göra den marginalmässigt". Företag C har ständigt uppdaterad statistik dag för dag hur de ligger till. Varje veckomöte presenterar den ekonomiansvarige respondenten hur företaget ligger till per kontor och totalt sett med hjälp av det egenutvecklade order- och fakturasystemet.

Säljarnas löner inom företag C består av en fast och en rörlig del. Säljarens lön är beroende av hur det går för respektive kontor och inte på individuella prestationer. Respondent C uppger att företaget strävar efter att de anställda skall hjälpa varandra. Övrig personal, såsom tekniker, administratörer och projektledare, har en lägre andel rörlig lön eftersom de inte har lika stor möjlighet som säljarna att påverka försäljningen. Samma dag som månadsperioden är över kan alla inom företaget se i det interna systemet vilken lön de får för månaden. Denna prestationsmätning fungerar enligt respondenten i stort sett fullt ut. Det planeras inga framtida förändringar i företagets prestationsmätning. Det finns önskemål från säljare att löneberäkningen skall vara mer individuellt baserad men enligt respondenten vill företaget försöka behålla känslan av "en för alla, alla för en".

De mer traditionella nyckeltalen som soliditet och räntabilitet används inte direkt inom företag C. Möjligtvis när företaget blir granskat utifrån, men eftersom företag C är helt självfinansierat fyller de ingen större funktion. Nyckeltalsmål som styrelsen satt är tillväxt och vinst, men företaget arbetar främst med tidigare nämnda marginal tillsammans med volym och även delvis med omsättningen per anställd.

Generellt sett vill företag C komma ifrån ett alltför stort fokus på de tre områden som berörs i intervjun. Istället för osäkerhet och frågor som tar energi inom dessa områden vill företaget vara öppna och tydliga så att det centrala istället är vad företaget kan göra tillsammans med sina kunder.

Enligt respondent C skulle det inte gå att starta ett liknande företag idag från noll och överleva även om spelreglerna var kända. "By the book" skulle alltså inte fungera och det anger respondenten som exempel på hur tyst kunskap används i dessa sammanhang. Deras kontakter och samarbeten med underleverantörer fungerar som ett slags inträdeshinder för andra företag. Respondenten berättar vidare att otroligt mycket kreativitet, vändningar, "klurigheter och tjat" krävs i varje affär för att få en marginal som går att överleva på. I den meningen är det en form av tyst kunskap. Produktkalkyleringen i företag C är komplex och rörlig och inom företaget brukar produktkalkyleringen kallas för "säljarens kreativitet". Respondenten uppmuntrar och gör hjältar av de som lyckas få fram bra marginaler ur affärerna.

Enligt respondent C blir det när det gäller budgetering en bedömning med hjälp av tyst kunskap hur mycket varje person antagligen kommer kosta, samt vad och hur mycket som måste säljas för att kunna genomföra detta. Respondenten nämner att det blir en hel del "magkänsla" och att det brukar räcka långt när det gäller budgetering. När det gäller prestationsmått är företag C stringenta på att det skall fungera på ett visst sätt. Respondent C påpekar att företaget inte skall ha en mängd olika prestationsmått och att det grundar sig på respondentens tidigare erfarenheter i branschen.

Respondenten berättar att de metoder och arbetssätt som används i ekonomifunktionen beror på att respondenten hela tiden utformar systemet och försöker hitta en lösning utifrån de behov och förutsättningar som råder på företag C. Respondent C prövar alltså en lösning och fungerar inte denna kan han göra en ändring i systemet. Att välja ett affärssystem och sedan vara tvingad att rätta sig efter det har aldrig varit aktuellt. Respondenten anser att öppenhet och tydlighet är viktiga begrepp för företag C när metoder och arbetssätt utformats. Alla inom företaget skall kunna se ekonomisk information "on line" och det mailas även ut denna typ av information med veckoprotokollet.

Respondenten uppdaterar löpande sina egentillverkade ekonomistyrningsverktyg allteftersom behov uppstår. Böcker läses emellanåt, men främst tas hänsyn till vad andra gör och det finns en känsla för vilka områden företaget inte riktigt är i frontlinjen på. Främst "kluras" det inom företaget självt och intryck från omvärlden tas med. Respondenten anser att hans utbildning har stor betydelse för hans sätt att lösa problem och om kunskap inom ett område upplevs som svag så tas hjälp in utifrån.

#### **4.4 Respondent D på företag D**

Företag D grundades för 30 år sedan och har i dagsläget ungefär tio anställda. Grundaren till företaget, som importerar och säljer varor inom partihandel, arbetar fortfarande kvar som VD. Omsättningen för 2004 låg runt cirka 50 miljoner.

Respondent D, som läst ekonomi på högskolenivå, har arbetat på företaget i två år och är en av två personer på företagets ekonomiavdelning. Till sin hjälp har respondenten

även en konsult som hjälper till med controllerarbetet på företaget. Denna konsult har under tio år varit anlitad av företaget och tanken är att respondenten skall ta över alla dennes uppgifter i framtiden.

Det är främst säljchefen som ansvarar för produktkalkyleringen. På företaget följs en mall som arbetats fram under ett antal år och används vid prissättning. Denna mall justeras efterhand eftersom det blir större och större konkurrens på den marknad företag D agerar, vilket leder till att företaget måste pressa marginalerna. Alla kostnader från det att varan hämtas tills den befinner sig på företaget samt alla omkostnader på företaget tas med i produktkalkylen. Säljarna är inte så insatta i hur stora kostnaderna egentligen är utan vet bara att de inte får gå under en viss prisnivå. Varje vecka följs försäljningen upp och respondent D tittar då så att täckningsbidraget på varje order ligger över en viss nivå. Respondent D förklarar att om täckningsbidraget ligger under en viss nivå är det förmodligen något fel i prisbildningen och detta måste då justeras. Respondent säger också att det är viktigt med uppföljning varje vecka eftersom marginalerna måste hålla rätt nivå och inte bli för små.

Marginalen har varierat över åren. Då företaget grundades var de i stort sett ensamma inom sin bransch i Norden och då hade företaget höga marginaler. I dag är situationen annorlunda och företaget har en marginal på 12-15 procent, men måste ibland gå ned till 10 procent. Respondent D säger att även om omsättningen har ökat genom åren så har vinstmarginalen minskat och företaget måste istället fokusera på att sälja stora volymer. Om marginalen är under 10 procent är det en larmsignal för respondent D som måste gå vidare och klargöra varför. Om något fel dyker upp så tar respondent D det med säljarna för att få en förklaring. Ibland kan en lägre marginal vara satt av säljarna för att företaget skall kunna sälja in sig till en ny kund och då är denna lägre marginal befogad. Säljarna har dock inte så stor frihet att sätta priser på produkterna. De kan göra det i viss mån men prislistorna som företaget har skall följas. Detta beror på att företaget både säljer till återförsäljare och slutkund och får då inte sälja för billigt till slutkunderna.

Något tillfälle då produktkalkylerna inte har fungerat har inte uppstått eftersom produktkalkylerna justeras efterhand. Dock läggs inte alltför mycket tid ned på detaljerna då tid är något som är dyrbart på företaget.

Det är i första hand säljchefen och VD:n som budgeterar. En dag på hösten och en dag på våren brukar läggas på att gå igenom budgeten och under hela året följs budgeten successivt upp. Respondenten anger att eftersom successiv uppföljning sker, så brukar budgeten överensstämma bra med utfallet. Arbetet med budgeten ligger på säljchefen eftersom denne är den mest insatta när det gäller företagets produkter och hur konkurrensen ser ut. Det görs olika budgetar för olika produkter och för att få fram information till budgeten tas hänsyn bland annat till gamla budgetar samt historisk försäljning och huruvida denna ökat eller minskat. Respondent D säger också att det är mycket gissningar i budgeten, men att säljarna är mycket duktiga på att känna av marknaden. Respondent D uppger att det är mycket arbete med budgeten, men att det är värt den tid som läggs ned. Respondent D anser också att det är viktigt att själv veta vilka förväntningar företaget har, vilket kan utläsas ur budgeten.

Företagets strategi ses i nuläget över på företaget och en ändring i strategin kommer även att påverka budgeten. Respondent D säger att företaget förut varit mycket generösa

med att kreditera varor för att vara kunderna till lags. Efter 30 år i branschen har dock kundstocken förändrats. Dels efterfrågas en annan typ av produkter, dels ser orderstrukturen annorlunda ut, vilket leder till att även företagets strategi måste ändras.

Det mått som respondent D arbetar med dagligen är täckningsbidraget. Respondenten följer upp varje faktura för att se "vinsten" på dem. För att ta fram täckningsbidraget används ett dataprogram som plockar uppgifter från ordersystemet där en specifik kunds faktura kan tas fram och respondenten kan därmed se vilket täckningsbidrag fakturan har. Den tidigare nämnda konsulten förde in dataprogrammet eftersom det egna affärssystemet inte räckte till i detta avseende.

Lageromsättningen och lageromsättningshastigheten är andra mått som används i företagets prestationsmätning. Andra ekonomiska mått såsom soliditet och räntabilitet på eget kapital används inte i det dagliga arbetet på företaget utan tas endast fram i samband med bokslutet. De mått som används på företaget är inte specifika för branschen utan respondent D säger att det är mått som respondenten känner igen från sin utbildning. Respondenten berättar även att vissa prestationsmått valts ut som passar företaget, men att dessa kan komma att ändras i framtiden om företaget ändrar inriktning.

Det är främst respondent D och VD:n som använder prestationsmåten, men även säljchefen är intresserad och säljarna "tvingas" att bli intresserade av täckningsbidraget. Att säljarna "tvingas" bli intresserade av täckningsbidraget säger respondent D beror på att de alltid blir tillfrågade varför de sålt till ett visst pris och varför täckningsbidraget är så lågt, vilket leder till att de blir mer medvetna om täckningsbidraget. Även om säljarna inte mäts och deras lön inte är provisionsbaserad så fungerar ändå försäljningen på ett tillfredsställande sätt. I och med att företaget är relativt litet så tycker respondent D att det arbete som hon utför kompletterar det arbete som andra på företaget utför och att de rätta måten på så sätt kan tas fram.

Respondent D beskriver att det finns mycket tyst kunskap på företaget eftersom ett flertal personer arbetat länge på företaget och därför besitter grundlig erfarenhet om branschen. Respondenten berättar att företagets VD har mycket tyst kunskap då det gäller de produkter som företaget främst sålde tidigare. Nu har produkterna och kunderna förändrats och därför har den tysta kunskapen kopplad till dessa produkter inte längre blivit nödvändig och att det nu behövs ny kunskap angående de produkter och kunder som är aktuella i dag. Respondenten förklarar vidare att tyst kunskap visar sig i företagets produktkalkylering eftersom de av erfarenhet vet hur stora påslag som kan göras på produkterna för att kunderna fortfarande skall vara intresserade av att köpa. Vidare anser respondenten också att säljarna är duktiga på att sätta sig in i hur kunderna tänker och de vet i förhand vad som kommer hända med en affär eller en kundkontakt. Företagets säljchef har tidigare arbetat som vanlig säljare och inom företagets produktion och innehar genom detta mycket erfarenhetsbaserad kunskap vad gäller företagets produkter.

När respondent D kom till företaget var det på förhand bestämt vilka arbetsuppgifter hon skulle ha, men arbetet har förändrats efterhand och meningen är att respondenten skall bli företagets controller. En del saker har respondenten förändrat så att det skall passa hennes sätt att arbeta, vilket är möjligt eftersom arbetet är relativt självständigt.

Respondent D säger att utbildningen hjälpt respondenten med förståelsen för ekonomin. Då praktiska problem uppstår i det dagliga arbetet har respondenten stor hjälp av en kollega som arbetat på företaget i stort sett sedan starten.

### **4.5 Respondent E på företag E**

Företag E är verksamt inom partihandel med maskiner och annan utrustning. Företaget importerar varor från andra länder, men tillverkar även vissa varor själva. Försäljning av begagnade varor som restaurerats sker också. Företag E har funnits i sin nuvarande skepnad sedan år 2000 och företaget är ett familjeföretag med tre delägare som äger olika stora delar i företaget. För den egna produktionen och för restaurationen av de begagnade produkterna finns två verkstäder.

Företag E omsätter ungefär 26 miljoner kronor om året och anställer ungefär 15 personer på årsbasis. De tre delägarna är alla verksamma inom företaget och det finns tre säljare, fem personer på serviceavdelningen, en på verkstaden och en på lagret. Slutligen finns det också en ekonomiansvarig på företaget som är den person författarna till denna uppsats träffade under intervjutillfället.

Respondent E har varit anställd sedan tre år tillbaka och varit ekonomiansvarig under hela sin anställningstid på företag E. Respondent E har tidigare varit anställd inom en stor börsnoterad koncern under 23 år. Respondent E har ingen formell högskoleutbildning och uttrycker sig som så att ”jag insåg snabbt att det är bättre att börja arbeta och tjäna pengar”. Det fanns ingen direkt företrädare till respondent E på företaget. En anhörig till en av delägarna skötte tidigare ekonomin på deltid och då en extern styrelse tillsattes ansåg denna att ekonomiarbetet borde förbättras. Respondent E sköter nu hela ekonomifunktionen ensam.

Då det gäller produktkalkylering har respondent E själv tagit fram en kalkyl på den del av verksamheten som består av egen tillverkning. I denna produktkalkyl tas hänsyn till antal arbetstimmar och materialkostnad. Tidigare tillverkades dessa produkter genom legotillverkning, men då tillverkarna släppte på företagets krav och inte följde de ursprungliga mallarna har företag E gått tillbaka och producerar dem själva tills vidare. De begagnade produkterna restaureras av en extern leverantör i företagets verkstad och denne fakturerar sin kostnad i helhet. Detta medför att respondenten anser att det är relativt enkelt att jämföra kostnaden mot inkomsten för företag E. Det har visat sig att det blir mer fördelaktigt för företag E att importera vissa produkter och sälja vidare än att restaurera och sälja begagnade. Enligt respondent E kalkyleras inte de produkter som köps in och säljs vidare alls i någon formell mening. Inköpskostnaden jämförs helt enkelt mot intäkten och dessa jämförs emellanåt med tidigare köp och försäljningar. Företaget har insett värdet av att importera produkter direkt från Kina eftersom en stor del av de produkter som köps från länder i Europa redan har importerats från Kina. Således blir marginalerna markant större på produkter som direktimporteras.

Om efterkalkyler säger respondent E att företaget arbetar med SPCS bokföringssystem där exakt information om försäljning och inköpspris går att hämta. Där går att se när försäljningen passerat break-even. Vissa av de importerade produkterna behöver följas upp, särskilt när det rör sig om en ny produkt och det händer att retur görs och

garantier faller ut. Respondenten förklarar att produkternas höga marginaler gör att efterkalkyler blir onödiga, ”vi vet att om vi åker på några smällar så löser det sig ändå”.

Respondent E anser att företagets produktkalkylering fungerar tillfredsställande och inga förändringar inom detta område är planerade. Svårigheterna som finns ligger i att mäta tiden på verkstaden för de egenproducerade varorna. Ibland kan förberedelser göras för framtida beställningar och arbetet utförs inte enligt löpandebandprincipen, vilket gör att det kan vara svårt att produktkalkylera.

Respondent E uppger att det var först förra året som en ordentlig årsbudget producerades. Varje avdelning så som verkstad, försäljning och service har en egen budget och förra året infördes också vissa interndebiteringar. Respondenten anser att viktiga delar i budgeten är företagets lönekostnader och avsättningar. Ett mål är att öka omsättningen varje år och anställs någon ny behöver det budgeteras hur motsvarande omsättningsökning skall genereras. Respondent E anser att ju mer ordning som skapas desto mer effektivt blir företaget och det leder till att desto mer pengar går att tjäna. Ordning och reda leder också till kortare lagertider, mindre spill och färre onödiga inköp.

Det har varit en ambition med respondent E:s arbete att få igång arbetet med till exempel budget, ordentlig redovisning och prognoser på företag E. Respondent E uppger att detta ligger i linje med företagsledningens önskemål. Vidare anser respondent E att arbetet med budgeten inte är särskilt betungande. Det läggs ned ungefär en vecka per år på budgetarbetet och det är till största delen respondent E som själv genomför arbetet. Vissa diskussioner om upplägget genomförs med övriga på företaget. Respondent E säger dock att slutligen är det ändå omsättningen varje månad som granskas och ger en indikation på hur det gått för företaget.

Eftersom arbetet med budgetering är en relativ ny företeelse på företag E så uppger respondent E att det är ett arbete som hela tiden är under utveckling. Respondent E uppger att eftersom företaget är ett entreprenörsföretag snarare än ett förvaltande företag så uppstår hela tiden nya situationer att ta ställning till och ändras efter.

Prestationsmått för företag E används i utvärderingen av verksamheten består först och främst i att titta på marginal och omsättning. Enskilda produkter utvärderas inte efter någon särskild mall utan det är en allmän kunskap vilka priser produkterna skall ha och vilka rabatter som kan medges. Genom det analysprogram som finns i SPCS går det enkelt att se likviditets- och kassaställning. För varje säljare görs en omsättningsrapport en gång i månaden som säljarna själva får ta del av. För respondent E är dessa rapporter främst av intresse för att se vem som har fakturerat vad. Säljarna arbetar inte på provision så deras löner är inte beroende av vad deras individuella omsättningsrapport säger. Däremot har företag E från och med i år infört en vinstutdelning som är gemensam för alla, uträknat från företagets resultat. Några vidare förändringar av företagets prestationsmätning planeras inte.

Säljarna på företag E besitter enligt respondenten en mycket bra känsla för vad de skall ta betalt. De vet vad saker kostar och de vet vilka marginaler som finns. Respondent E förklarar att denna information naturligtvis finns dokumenterad i datasystemet, men säljarna behöver inte ta reda på uppgifter då kunden ringer utan kan för det mesta ge ett

kostnadsförslag direkt. Denna gedigna erfarenhet som säljarna besitter skulle kunna betecknas tyst kunskap. Respondent E anser att hans arbetssätt troligtvis beror på den långa erfarenheten från hans förra arbetsplats. Respondenten uttrycker sig som så att ”allt är ju liknande här, det är bara i mycket mindre skala. Ledtiderna är kortare och alla kan hjälpa till med allt”.

Även inom området att ta till sig ny kunskap hänför respondent E mycket till sin förra arbetsplats och hur denna har präglat honom inom de områden intervjun har berört. Respondent E menar att han redan har facit på ”hur saker och ting skall gå till”. Det är på grund av den erfarenheten respondent E vet vilka arbetssätt som skall införas. Kunskaperna fanns sedan tidigare och respondent E har sett till att anpassa dem efter den verksamhet företag E bedriver. Hur arbetet går till beror också på de mål företagets styrelse satt upp. Om problem dyker upp diskuteras detta inom företaget, externa tjänster hyrs inte in. ”Så komplicerat skall det inte vara, vi löser problemen själva” menar respondent E.

### **4.6 Respondent F på företag F**

Företag F grundades i slutet på 1970-talet och har i dagsläget omkring 20 anställda, både i och utanför Sverige. Företaget är ett handelsföretag och omsatte år 2004 närmare 40 miljoner kronor.

Respondent F arbetar som ekonomichef på företag F och har haft denna position i närmare fem år. Respondenten har tidigare arbetat med ekonomi på andra företag och har en högskoleexamen i ekonomi. Då respondent F anställdes hade det tidigare inte funnits någon utpräglad ekonomichef på företaget, men företaget kände ett behov av att anställa en ekonomichef med erfarenhet.

När det gäller produktkalkylering så är det främst säljavdelningen som arbetar med detta. Säljavdelningen är uppdelad i grupper och ansvarar för olika produkter. Säljarna besitter kunskap rörande leverantörerna och kan förhandla priser. Respondent F säger att en viktig fråga är hur mycket som skall köpas från leverantören, för om företaget vet hur mycket som behöver köpas in, så kan också kostnaden för inköpen räknas ut. Vilket pålägg som görs på de olika produkterna beror på hur det ser ut på marknaden, men vissa produkter har generella priser. Det är också mycket vanligt med rabatter i den bransch som företaget befinner sig i och rabatterna kan variera från kund till kund. En vanlig kund får ungefär 20 procent rabatt på en viss artikel, medan en kund som köper in större volymer får mer rabatt.

Priset till kunden kan avläsas i prismatriser som företaget byggt upp och är beroende av vad kunderna köper och hur mycket och hur ofta. Systemet infördes för cirka två år sedan eftersom företaget insåg att upplägget företaget hade, rörande de cirka 1500 produkterna, inte fungerade. Prismatrisen är databaserad och ett kundregister är kopplat till denna. Detta underlättar för säljarna då det kan vara svårt för dem att lägga upp prislistor, eftersom det bland annat inte går att kombinera två olika priser på en och samma kund. Prislistan är inte kopplad till en viss artikel utan varje artikel ligger under ett artikelnummer och en procentsats kopplas till denna. Den ursprungliga prislistan har respondent F tagit fram tillsammans med företagets VD och beslut tas även rörande prishöjningar. Dessa prishöjningar beror på vilket pris företagets leverantörer tar ut,

men respondent F säger att dessa prishöjningar inte alltid accepteras av företagets kunder. Respondent F säger att företaget gör efterkalkyler, men påpekar att dessa inte görs på det detaljerade sätt som större företag gör eller som lärs ut på högskolorna.

Det finns egentligen inga tillfällen då produktkalkylerna inte fungerar i företaget. Prismatriserna fungerar och de är väldigt enkla. Småfel kan förekomma, men de beror ofta på att någon slagit in fel siffror och inte på själva systemet. Respondent F fortsätter att berätta att företaget märker om kunderna slutar köpa och eftersom företaget säljer kvalitetsprodukter där personliga säljbesök är en förutsättning för försäljning så kan pris och volym diskuteras.

För cirka ett år sedan hade företaget en genomgång för att se hur stora fraktkostnaderna var för företaget. Förändringar har därefter gjorts i företagets produktkalkyl när det gäller hemtagningskostnaderna, där företaget är mer noggranna idag. Dock planeras inte några framtida förändringar inom produktkalkyleringen och respondent F säger att eftersom bolaget är relativt litet så är det inte möjligt att köpa in nya avancerade system.

Företag F gör en budget per år och i budgetarbetet används företagets inköpta redovisningssystem. Budgetarbetet påbörjas någon gång i september och ett antal delbudgetar upprättas som sedan sätts ihop till en huvudbudget. VD:n på företaget ansvarar för försäljningssiffrorna och diskuterar dessa med de försäljningsansvariga. Efter diskussion fås en total försäljningssiffra som fördelas på respektive säljare. VD:n ansvarar också för löner och övriga kostnader tar respondent F hand om. Respondenten säger att det diskuteras kring marknadsföring och reklam med försäljningsavdelningen, eftersom respondenten inte har någon större insikt i detta. Oftast är respondent F färdig med sin del av budgeten lite tidigare än VD:n och skickar över sin del som består av en excelmall. VD:n fyller i försäljningssiffrorna och skickar tillbaka mallen till respondent F som fördelar ut de flesta av summorna. Då summorna är utfördelade på de olika kontona så ses budgeten igenom och ändringar kan göras.

Det är alltså VD:n på företaget tillsammans med respondent F som tar fram företagets budget. Idag flyter arbetet bra och respondent F arbetar med sin del av budgeten under cirka en vecka. Då respondent F påbörjade sin anställning hade företaget inte tidigare gjort någon budget. Dessutom var både respondent F och företagets VD nya på sina poster och på företaget, vilket medförde att budgetarbetet krävde relativt mycket tid. Det kunde i efterhand konstateras att denna första budget inte blev helt korrekt. Respondent F har infört att varje person på företaget är ett eget kostnadsställe, vilket underlättar budgetarbetet. Dessutom har VD:n tagit fram en procentuell fördelning av den totala budgeten per månad eftersom det på grund av säsongsvariationer i försäljningen inte går att fördela budgeten jämnt över året. Budgeten följs upp en gång varje månad och det är respondent F som ser över uppgifterna från redovisningssystemet medan säljarna istället tittar på försäljningsstatistiken.

Respondent F säger att han har nytta av budgeten eftersom det för respondenten är lättare att bedöma försäljningssiffrorna genom att jämföra med tidigare utfall. Respondent F säger också att det givetvis går att diskutera om till exempel försäljningsmålen är rätt satta från början, men att det är psykologiskt viktigt att hålla målen eller gärna ligga lite över. Respondenten arbetar i nuläget på att försöka få de enskilda säljarna att meddela hur mycket resurser de behöver i sitt arbete, till exempel



hur många övernattningar säljaren kommer att ha under året. Dock har inte detta uppnåtts ännu.

Varje månad får styrelsen se ett antal nyckeltal och dessa får de skicka till sig via mail. Styrelsen får se rullande försäljning, kreditdagar per kund, lagrets omsättningshastighet, soliditet och likviditet. Dessutom får styrelsen se en kassaflödesanalys och en total sammanställning av resultaträkningen.

Säljarna har inte någon provisionsbaserad lön utan har fasta månadslöner. En årlig bonus kan dock erhållas och denna är individuell. Säljarna mäts genom att stämma av om säljaren kostar mer än vad han eller hon skall enligt uppsatta mål. Kostar säljaren mer måste företaget agera för då är det något som inte stämmer. Inga förändringar planeras just nu när det gäller prestationsmätningen eftersom det finns andra områden som är mer aktuella i nuläget.

Respondent F anser att det finns mycket tyst kunskap på företaget bland annat eftersom grundaren fortfarande arbetar kvar på företaget. Respondent F säger sig även själv besitta tyst kunskap eftersom respondenten tidigare arbetat med ekonomi på flera andra företag. Respondenten plockar nu ”bra” bitar från olika företag och försöker föra in dessa i företaget. Respondenten säger också att det är mycket vanligt att andra på företaget är emot dessa nya idéer eftersom de inte tidigare arbetat på det sättet på företaget. Respondenten har bland annat effektiviserat arbetet när det gäller månadsbokslut, något som respondent F säger sig ha med sig från tidigare erfarenheter.

Huvudskälen till att de metoder och arbetssätt som används på företaget verkligen används är att de fungerar. Tidigare hade företaget ett affärssystem som de inte använde, men respondenten säger att han nu har fått arbeta fram nya metoder utifrån sina egna erfarenheter.

### **4.7 Respondent G på företag G**

Företag G verkar i en högteknologisk bransch och produkten företaget säljer består av ungefär 30 procent hårdvara och 70 procent mjukvara. Hårdvaran är standardutrustning och mjukvaran utvecklas från projekt till projekt utifrån kundens behov. Företag G startade 1999 och har kunder över hela världen. Företaget har ett trettiotal anställda uppdelat på avdelningarna för utveckling, ekonomi, marknad, produktion, sälj och support. Förra året omsatte företag G 56 miljoner kronor. Företag G är ett expansivt tillväxtföretag och har fram tills nu inte haft någon regelrätt ekonomifunktion, utan denna funktion har varit utlagd på en redovisningsbyrå. Allteftersom företaget växte ansågs det dock aktuellt att förlägga den inom den egna verksamheten. De tre områden intervjun berör; produktkalkylering, budgetering och prestationsmått är därför områden som inte har fokuserats på i så stor utsträckning tidigare. På grund av detta fokuseras till stor del på de befintliga styrverktygen som utvecklats efter att den ekonomiansvarige tillträtt.

Respondent G, som är ekonomiansvarig på företaget, har endast varit anställd under en kortare tid och därför träffade författarna till denna uppsats även den redovisningsansvarige under intervjutillfället. Respondent G är utbildad civilekonom och har även kompletterat med ytterligare utbildning på högskolenivå efter några

yrkesverksamma år. Respondenten har en gedigen arbetslivserfarenhet från olika företag, både svenska och internationella. Respondent G säger att produktkalkyleringen inte är det som är mest aktuellt för företaget att koncentrera sig på i dagsläget. Sedan tidigare har det funnits vissa schabloner som offerter och underlag räknats fram efter. Vad som är viktigt är att börja räkna fram den tidsåtgång som går åt till olika produkter och försäljningsprojekt. Ett affärssystem har införskaffats som går att använda som verktyg vid kalkylering. Där lagras nu de standardkostnader för de delar i produkten som är hårdvara. Problemet är enligt respondent G att produkten innehåller en stor del mjukvara som sällan är standardiserad. Enligt respondenten bör dessa delar vid prissättning betraktas som projekt även i fortsättningen. Företagets redovisningsekonom förklarar att då det inte funnits någon som varit ansvarig för detta har det inte heller varit möjligt att utföra några efterkalkyler då olika personer har haft olika uppgifter vad gäller utfall för projekt och försäljningar.

Även de utvecklingsprojekt företag G bedriver skall följas upp så att det fastställs var resurserna läggs. De materialkostnader som uppstår vid utvecklingsprojekt hänförs redan idag till produkterna och försäljningsprojekten. Dock finns en del andra kostnader som i framtiden skall definieras och hänföras. Respondent G förklarar att då företaget fortfarande är under utveckling, läggs en stor del av resurserna fortfarande på dessa utvecklingsprojekt och detta medför att det ännu inte är någon idé att lägga för mycket tid på att produktkalkylera. Respondent G fortsätter, ”Vi har inte tillräcklig kunskap ännu, produkterna är inte klara, det finns annat som är viktigare”.

Vidare säger respondent G att det som står i fokus just nu är att tillsammans med de ansvariga för varje avdelning definiera vad som skall mätas så att ”samma språk talas här på företaget”. Alla måste vara överens om vad som egentligen är ett försäljningsprojekt, vad som är en produkt och vad som är ett utvecklingsprojekt. Vissa utvecklingsprojekt har hunnit bli standardprodukter men det finns många andra områden som är under konstruktion, några som kan vara färdiga snart och några som kanske inte är färdiga förrän om fem år. På så sätt finns olika produktlivscykler och det gäller att sortera upp dessa i olika områden.

Innan respondent G anställdes på företaget var budgetarbetet en fråga för VD:n och ägarna. Den slutliga budgeten har varit för helåret och har aldrig varit periodiserad. Respondent G är ansvarig för budgetarbetet som kommer periodiseras och hon planerar inför år 2006 att arbetet skall delegeras till de ansvariga för varje avdelning. Avdelningscheferna kommer således att ansvara för omkostnaderna för sin avdelning. Säljarna kommer vidare att få sätta upp sin egen försäljningsbudget.

I budgetarbetet som kommer att införas på företag G kommer först vissa antaganden göras angående marknadsandelar och tidsplaner för alla ansvariga. Då avdelningscheferna satt upp respektive avdelnings budget, säljarna gjort sin försäljningsbudget och VD:n gett sin syn på varje enskild budget kommer respondent G tillsammans med den redovisningsansvariga att lägga ihop de olika delbudgetarna till en huvudbudget.

Vidare anser respondent G att rullande budgetar inte fungerar. Hon säger att vi människor helt enkelt tänker i kalenderår. Internt ser respondenten budgeten som ett styrinstrument. Hon berättar att eftersom detta är ett ungt företag behöver budgeteringen

styras upp men det är viktigt att inte kväva den entusiasm som finns på företaget. Budgeten kommer att behövas i denna organisation som ett sätt att utbilda och lära de anställda vad saker och ting kostar samt vilka resurser som krävs. Budgeten fungerar också som ett verktyg för att få de anställda att tänka igenom vad det är de vill uppnå nästa år och för att sätta korta mål. I efterhand går det att se hur väl de uppsatta målen stämmer överens med utfallet.

I framtiden tror respondenten att det arbete som läggs ner på budgetarbetet kommer att påbörjas i september till oktober och sedan slutföras i december. Budgetarbetet kommer alltså att sträcka sig över en längre period, men den faktiska arbetstiden kommer endast att utgöras av några timmar vid olika tillfällen. Det är viktigt att komma ihåg att förutsättningarna förändras hela tiden, det blir justeringar under arbetets gång.

Av erfarenhet vet respondenten att budgetarbetet kan utmynna i för mycket intern politik på ett företag. Hon anser att ledningen måste vara tydlig med vilka krav som ställs och att budgeten skall hållas. Det är viktigt att budgeten i slutändan läggs fram som något fastställt, som inte går att diskutera när budgeten väl är satt.

Respondenten betonar slutligen att det viktigaste är försäljningsbudgeten och att den skall visa om produktionen går ihop tidsmässigt så det blir tydligt vilka nyanställningsbehov som föreligger. I detta avseende kommer budgeten att fungera som en prognos.

För företag G är det mest aktuella prestationsmålet likviditet. Detta samt kassaflödesanalysen är det viktigaste för ett tillväxtföretag enligt respondenten. Vidare är företagets skuldsättning av intresse. Respondenten nämner vidare att nettorelsekapital i relation till försäljning och kundfordringar är ett viktigt prestationsmål för företaget. De icke-ekonomiska prestationsmål som är av störst intresse är orderstocken och orderprospekt. Respondenten anser att de berörda prestationsmåten är de som är viktigast för tillväxtföretag. Varje månad rapporteras dessa mål i en VD-rapport till styrelsen. Respondenten inför för tillfället att informationen skall förmedlas till ledningsgruppen. Tidigare har VD:n berättat om likviditet, försäljning och order på veckomöten för de anställda och sättet att sprida denna information är något som respondenten anser behöver formaliseras.

Vad gäller personliga prestationsmål för de anställda så kommer detta bli mer aktuellt i framtiden då företaget just nu håller på att sammanställa en övergripande lönepolicy. I dagsläget har olika personer på olika befattningar sin lön eller bonus kopplad till olika prestationsmål. Respondent G säger att hon tror på den typen av incitament och att hon tycker att företaget skall ha en nedskrivna policy angående sådana incitamentprogram. Vidare berättar respondent G att hon strävar efter att formulera framgångsfaktorerna i företaget och att det skall göras försök att "kanalisera" dessa på varje anställds arbete och därifrån få ut en individuell prestationsmätning.

När det gäller tyst kunskap så anser respondenten att det finns en erfarenhet som kommer från tidigare arbetsplatser inom de berörda områdena. Den redovisningsansvarige fyller i med att den tysta kunskapen kan ligga i hur ens eget arbete är organiserat, att erfarenheten säger en att det är bättre att göra på ett visst sätt utan att det behövs formas till direkta tankar eller ord.

Respondent G tycker den tysta kunskapen mer visar sig i organisationen. Att det är väsentligt för ett företag att alla känner varandra internt så att det inte utförs dubbelarbete. Att det föreligger en företagskultur där det inte finns så mycket konkurrens utan att alla samverkar. Om en person sitter inne med en massa kunskap som inte förmedlas till berörda avdelningar så kommer kunskapen inte företaget till godo. Det är viktigt att lära sig att samspela med andra så att inte olika moment blir utförda på ett visst sätt som inte stämmer överens med hur övriga arbetar. Denna form av tyst kunskap är aktuell för respondenten då hon är relativt nyanställd på företaget och måste anpassa sig till det klimat som råder på företag G.

Både respondent G och den redovisningsansvariga anser också att den tysta kunskapen visar sig ju längre erfarenhet en person har. Ju mer erfarenhet desto mer kunskap finns om hur saker och ting fungerar. Respondenten anser att med mycket erfarenhet är det inte så svårt att till exempel komma till en ny arbetsplats eftersom det då är mer tydligt vilken information som kommer att behövas och vilket tillvägagångssätt som skall väljas för att utföra arbetet. Vidare anser respondent G att det är viktigt att bygga en företagskultur där de anställda består av en blandning av tjejer, killar, unga, äldre, mycket erfarenhet och lite erfarenhet. För att få en bra blandning krävs enligt respondenten också viss tyst kunskap.

Då det gäller lärande och problemlösning anser respondent G att det bästa sättet är att läsa sig till kunskapen. Vidareutbildningar och kurser som stämmer överens med de arbetsuppgifter och områden där frågeställningar föreligger, är att föredra enligt respondenten.

### **4.8 Respondent H på företag H**

Företag H är ett familjeägt företag som bildades för cirka 20 år sedan. Företaget är ett tillverkande företag och befinner sig i en bransch med relativt få aktörer. Omsättningen ligger på ungefär 33-34 miljoner och antalet anställda är i dagsläget 37 stycken. Företag H äger tillsammans med en stor europeisk aktör ett försäljningsbolag. Till detta bolag säljer företaget sina produkter som bolaget i sin tur säljer vidare till slutkund.

På företag H har respondent H som är ekonomiansvarig intervjuats. Respondent H har arbetat på företaget i snart två år och är anställd för att sköta ekonomin på familjeföretaget. Respondenten har en högskoleexamen i ekonomi och har cirka 15 års erfarenhet från liknande arbete på ett större företag.

Produktkalkylering görs inte av respondenten själv, utan av andra på företaget. Ett datasystem som är integrerat relativt långt används vid företagets produktkalkylering. Företaget kan sägas sälja tre olika saker, nämligen artiklar, tjänster och strukturer. En struktur består av antingen en artikel och en tjänst tillsammans som bildar en slutprodukt eller en struktur som består dels av en artikel, en tjänst och en understruktur, vilket enligt respondenten kan ses som ett halvfabrikat.

I företagets system sker produktkalkyleringen på en lägstanivå och produkter ”byggs” därefter upp genom att ta med tjänstekostnaden, artikelkostnaden och kostnader för understrukturer, vilka i sin tur är sammansatta av artiklar och tjänster. På detta sätt fås en slutkostnad för den struktur eller produkt som slutligen säljs. Slutkostnaden för en

produkt påverkas då nya inköp av ingående artiklar görs. Då lagret fylls på kan styckkostnaden för en artikel skilja sig mot tidigare inköpta artiklar eftersom företag H köper mycket utomlands. Detta nya styckpris slår igenom i produktkalkylen, vilket leder till att kalkylen uppdateras när dessa artiklar börjar användas i produktionen och produkten får en ny slutkostnad. Produktens säljpris ändras dock inte, men på grund av den nya slutkostnaden fås ett annat täckningsbidrag. Det är alltså inköpspriserna som påverkar produktkalkylerna.

Priserna på företagets produkter uppdateras cirka en gång per år. Det är inte respondent H som sätter priserna utan det görs av en annan anställd tillsammans med det tyska försäljningsbolaget, men det handlar dock inte om några stora prisförändringar. Då priserna sätts undersöks andra liknande produkter i världen och företaget tittar på vilket segment det vill ligga i. Företagets produkter är kvalitetsprodukter som inte många andra kan tillverka eftersom det är relativt kostsamt. Därför tas ett högre pris ut, men respondent H säger att priset inte får vara för högt eftersom företaget då kan förlora kunder. I dagsläget är inte företaget så priskänsliga, men skulle det bli utsatt för större konkurrens skulle företaget bli mer känsligt för vilket pris de satte på sina produkter.

Företaget följer upp täckningsbidrag på alla sina produkter. Till detta arbete kan samma datasystem som vid produktkalkyleringen användas, eftersom all information finns där. Respondenten fortsätter vidare berätta att han tycker att det är av största vikt att endast ta fram sådan information som företagets anställda själva förstår och som de framförallt har användning för.

Affärssystemet som företaget använder sig av är ett system som de köpt in och som de sedan anpassat och förfinat under många års tid. För att kunna göra rättvisande produktkalkyler har det skett många mindre justeringar av systemet. Då det gäller ändringar i systemet så görs dessa i så stor utsträckning som möjligt av företaget själva, eftersom det är dyrt att låta en datakonsult göra det. Innan företaget anlitar en datakonsult är det också viktigt att företaget verkligen är säkra på att de vill ha den nya funktionen och att de tidigare försökt genomföra förändringen själva. Några större förändringar har dock inte gjorts i företagets produktkalkyleringssystem.

Respondent H tycker att produktkalkyleringen på företaget fungerar tillfredsställande. Vissa mindre fel har förekommit, men dessa har inte påverkat företagets resultat eller beslutstagande. Dessa mindre fel har oftast bestått av att någon på företaget slagit in fel siffra, men dessa fel går att upptäcka då det går att följa de olika transaktionerna i systemet. Eftersom företagets produktkalkyleringssystem innehåller mycket modifieringar och anpassningar, blir det kostsamt att flytta över alla dessa modifieringar till ett nytt system. Därför ser inte respondent H att företaget inom en snar framtid kommer att byta system, men han utesluter inte att företaget har ett nytt system om några år.

Det är respondent H som arbetar med budgeteringen i företaget. Företaget budgeterar dock inte i så stor utsträckning. Respondenten säger att någon traditionell budget inte upprättas, men att budget ändå används även om företaget inte har en ”uttalad” budget. Respondent H arbetar med jämförelsetal och jämför med hur det sett ut föregående år och säger själv att det är en form av budgetarbete även om det inte är frågan om en ”klassisk” budget.

Respondent H vet exakt hur mycket företaget behöver omsätta vid den bruttovinst företaget har idag och då kan en önskad nivå på försäljningen per dag tas fram. Genom att en önskad försäljningsnivå tas fram per dag medför att avstämning kan ske varje dag. Respondenten beskriver också att det finns ett annat sätt att titta på hur det går för företaget och det är att se efter hur många tomma lådor det finns. Varje order får nämligen en låda som går genom hela produktionen och finns det få tomma lådor går det bra för företaget. Respondent H tittar också på hur mycket företaget behöver fakturera per dag för att nå break-even och ligger faktureringen på en högre nivå så vet han att det blir pengar över.

Respondenten säger att det alltid varit så att företaget inte behövt tänka så mycket på budgetering eftersom företaget vuxit ända sedan starten. Att en ekonomiansvarig anställdes berodde dock på att företaget kände att de började tappa kontrollen eftersom de växt så mycket. Respondent H fortsätter vidare att budget är viktig, men att det beror på vilken nivå budgetarbetet läggs på. Respondenten arbetar med att ta fram nya styrinstrument, vilka skulle kunna utläsas ur en traditionell budget nedbruten på olika nivåer. Det är möjligt att det blir förändringar och mer budgetarbete i framtiden, men att detta beror på hur företaget kommer att växa i framtiden.

Företag H tar fram de nyckeltal de är tvungna att ta med i årsredovisningen och har inte arbetat med så många andra prestationsmått. Respondent H tycker att nyckeltalen skall ses som en hjälp för att kunna se förändring. Det som företaget arbetar med nu är att i framtiden kunna mäta kapacitetsutnyttjande på ett annat sätt än vad som görs idag. I dagsläget kan inte rapporter tas fram som visar hur det går i produktionen, något som enligt respondenten vore önskvärt. Arbetet med att förfina mätetalen och att kunna ta fram effektivitetsmått har redan påbörjats. Respondent H anser att dessa mått skulle kunna underlätta för företaget då de skulle kunna se hur många anställda som behövs i till exempel produktionen och inte hamna i en situation där för många personer anställts. Med hjälp av ett kapacitetsmått skulle företaget kunna veta exakt när det är dags att nyanställa. Respondent H har inte gjort några förändringar när det gäller prestationsmått sedan han kom till företaget utan säger att det är först nu som detta arbete kan påbörjas eftersom andra saker prioriterats tidigare.

Respondenten anser att det finns tyst kunskap som används främst vid produktkalkyleringen och då försäljningspriserna bestäms. Respondenten har 15 års erfarenhet från en annan bransch, men säger att saker han lärt sig förut går att applicera på verksamheten i företag H. Respondenten beskriver att han kan se de problem som fanns hos sin tidigare arbetsgivare och dra paralleller mellan de olika företagen. Eftersom det företag respondenten arbetade på tidigare var i nästa fas, kan respondenten se att vissa mindre problem som företag H har idag förmodligen kommer att bli större. Därför kan arbete läggas ned på att försöka lösa, eller åtminstone minimera effekterna av, dessa problem redan nu.

Respondent H anser att det finns mer tyst kunskap på företag H än hos respondentens förra arbetsgivare som var betydligt större. Hos den förra arbetsgivaren hade den tysta kunskapen istället omvandlats till dokumenterad kunskap. Respondent H tycker inte att han har behövt uppdatera sig så mycket under tiden på företaget, men vid tillfällen då

## 4 EMPIRI

---

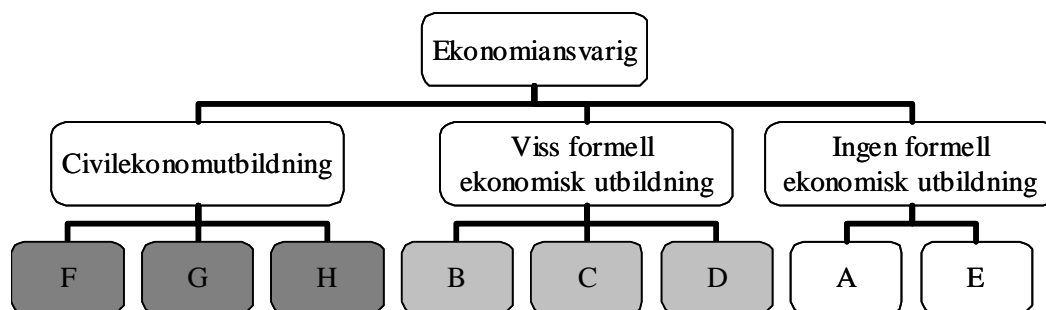
detta behövs har respondenten valt ut de viktigaste områdena och fördjupat sin kunskap inom dessa.

## 5 RESULTAT OCH ANALYS

I detta kapitel binder författarna samman den information som erhållits genom intervjuerna med den teori som presenteras i referensramen. Författarna visar även vilken lärandestil respektive respondent har och i hur stor utsträckning de formella styrverktygen produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning används.

### 5.1 Respondenternas utbildning

Respondenterna kan delas in i grupper utifrån graden av formell ekonomisk utbildning, se figur 5.1. Med "civilekonomutbildning" avser författarna att respondenten har en civilekonomexamen och med "viss formell ekonomisk utbildning" avses att respondenten har läst ett fåtal ekonomikurser på högskolenivå tillsammans med annan högskoleutbildning. "Ingen formell ekonomisk utbildning" innebär att respondenten inte har läst ekonomi på högskolenivå.



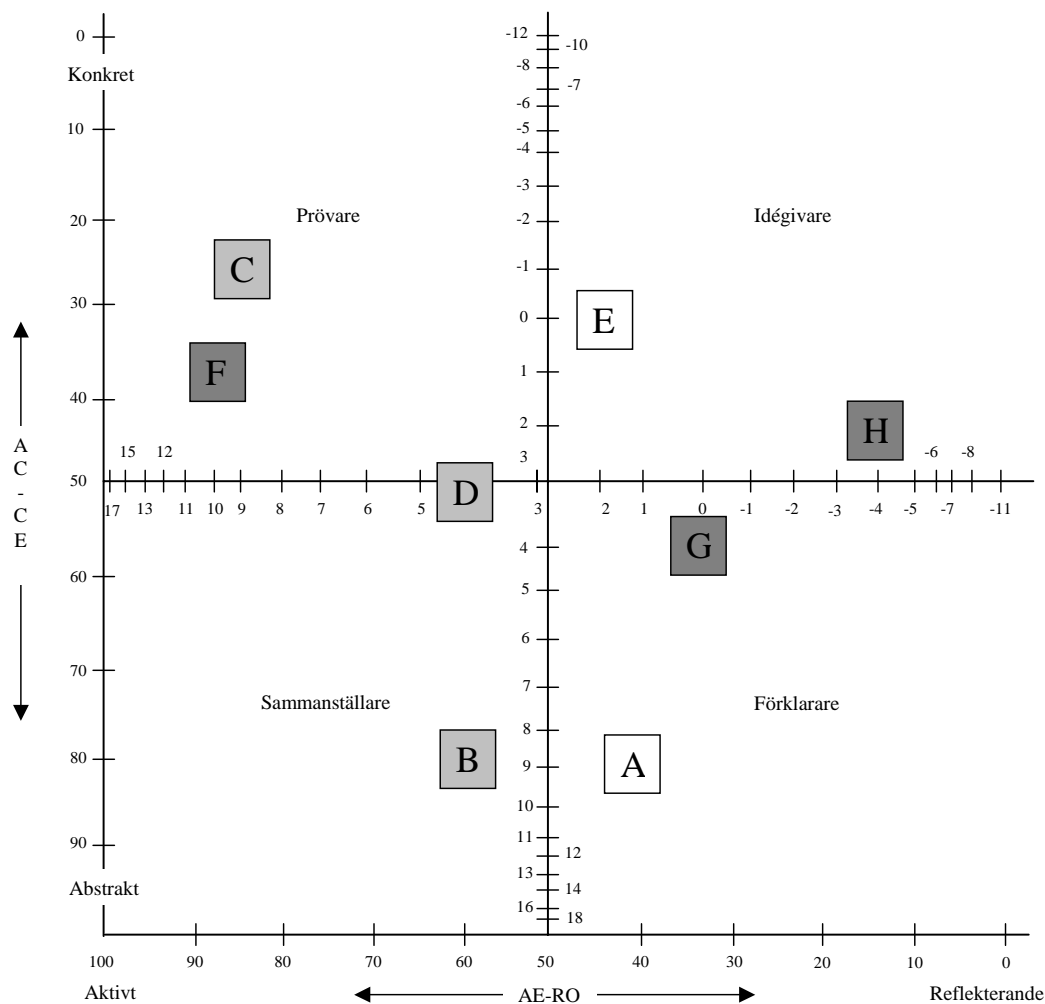
Figur 5.1 Respondenternas grad av formell ekonomisk utbildning.

### 5.2 Respondenternas lärandestil enligt Kolbs modell

Efter respondenternas rangordning av begreppen som beskriver lärande, kunde författarna placera in respondenterna i Kolbs modell. Den lärandestil som respektive respondent har anser författarna stämma relativt väl överens med den bild som författarna själva fått av respondenterna vid intervjutillfällena. Samtliga fyra lärandestilar är representerade bland de åtta respondenterna författarna intervjuat och hur dessa är fördelade presenteras i figur 5.2. I figuren går även att utläsa vilken grad av formell ekonomisk utbildning som respektive respondent har genom att de olika respondenterna har fått olika färgmarkeringar.



## 5 RESULTAT OCH ANALYS



Figur 5.2 Respondenternas lärandestil enligt Kolbs modell.

Källa: Kolb et al. (1991).

Respondenterna C och F är ”prövare”. Detta innebär enligt Kolbs modell att de betonar både det konkreta, det vill säga att de ”går på känsla”, samt det aktiva, vilket innebär att de prövar sig fram. Ett exempel på att respondent C prövar sig fram är att respondenten kontinuerligt utformar företagets datasystem och försöker hitta en lösning som passar de behov som uppstår på företaget. När det gäller respondent F så har denne arbetat fram olika metoder och arbetssätt med hjälp av en ”känsla av vad som fungerar”. Denna känsla har respondenten erhållit genom sin erfarenhet.

De respondenter som är ”idégivare” (E och H) betonar det konkreta, det vill säga de ”går på känsla”. De betonar även reflekterande, vilket innebär att de observerar. ”Idégivare” är även bra på att se situationer utifrån olika perspektiv. Då det gäller respondent E så kan denne sägas ha observerat hur det fungerade på sin tidigare arbetsplats och drar paralleller till sitt nuvarande arbete. Respondent E uppger till exempel att ”allt är ju liknande här, det är bara i mycket mindre skala”. Även respondent H har lång erfarenhet och har observerat hur arbetet på sin tidigare

arbetsplats fungerade. Respondent H säger sig kunna applicera de saker han lärt sig, på sin tidigare betydligt större arbetsplats, i sitt arbete idag. Därför kan respondent H sägas vara bra på att se situationer utifrån olika perspektiv.

Respondenterna A och G är ”förklarare” och betonar enligt Kolbs modell både det abstrakta och det reflekterande. Detta innebär att de använder sig av teorier och att de även är observerande. En ”förklarare” arbetar gärna med kvantitativa analyser, vilket exempelvis respondent A gör. Respondent A har statistik över de anställda som uppdateras varannan minut och som denne följer dagligen. Då det gäller respondent G kan denne sägas använda mycket teoretiska begrepp och under intervjun framgick detta tydligt då respondenten till stor del använde sig av teorier i sina argument.

Respondent B är enligt Kolbs modell en ”sammanställare” och respondent D ligger på gränsen mellan att vara en ”prövare” och ”sammanställare”. Dock anser författarna att den bild de fått av respondent D och att de svar respondenten gav under intervjuerna tyder mer på att denne är en ”sammanställare”. ”Sammanställaren” betonar både det abstrakta, det vill säga det teoretiska, och det aktiva. Att det aktiva betonas innebär enligt Kolbs modell att respondenterna prövar sig fram. En ”sammanställare” är bra på att ta beslut och föredrar att först inhämta teoretiska kunskaper för att sedan tillämpa dessa praktiskt. Då det gäller respondent D finns exempel på att denne föredrar att ta till sig teoretiska kunskaper först för att sedan tillämpa dessa. Respondent D säger sig ha haft användning av sin utbildning inom ekonomi och att den numera är till hjälp i det dagliga arbetet. Respondent B är bra på att ta beslut och detta fick författarna flera exempel på under intervjun. Respondent B berättade till exempel om de beslut denne tagit rörande budgetarbetet och att respondenten skulle ta nya beslut om budgetarbetet ifall detta inte fungerar. Denna beskrivning stämmer även in på det faktum att respondent B enligt Kolbs modell prövar sig fram.

### **5.3 Samband mellan respondenternas utbildning och lärandestil**

Det går att utläsa samband mellan graden av ekonomisk utbildning hos respondenterna och huruvida de betonar det konkreta framför det abstrakta och huruvida de betonar aktivt experimenterande framför reflekterande. Samtliga respondenter som har civilekonomutbildning (F, G och H) ligger utefter den horisontella axeln mellan det konkreta och det abstrakta. En person som ligger mer åt det konkreta ”går mycket på känsla” och en person som istället ligger mer mot det abstrakta är mer fokuserad på att ”tänka” än på att ”känna”. De respondenter som är civilekonomer fokuserar ungefär lika mycket på att ”tänka” som på att ”känna”. En anledning till detta kan vara att samtliga tre civilekonomer har arbetat med ekonomi i ungefär 15-20 år och på så sätt erhållit erfarenhet och kunskap inom området. Denna erfarenhet och kunskap kan användas i respondenternas dagliga arbete med de formella styrverktygen och medför att respondenterna delvis kan ”gå på känsla” och inte endast förlita sig på teorier. Dock har dessa respondenter även en gedigen teoretisk bakgrund inom ekonomi i form av en civilekonomutbildning, vilket förmodligen medför att dessa respondenter även fokuserar på att ”tänka”.

De respondenter som har ”viss formell ekonomisk utbildning” (B, C och D) fokuserar enligt Kolbs modell mer på att aktivt experimentera än på att reflektera. Ett exempel på att dessa personer hellre handlar än betraktar är respondent B som anger att han påbörjat

budgetarbetet på ett sätt, men att han kommer fortsätta att testa sig fram och förändra arbetssättet om det till exempel visar sig att budgeten bara blir en "loggbok". Respondent C, som är "prövare" och både aktivt experimenterar samt "går på känsla", anger exempelvis att denne "går på magkänsla" när det gäller budgeten och att detta brukar räcka långt. Både respondent B och C fokuserar enligt Kolbs modell på att aktivt experimentera. Dessa respondenter är utbildade civilingenjörer och på tekniska utbildningar ingår laborationer som en del av undervisningen. Dessa laborationer innebär praktiskt experimenterande och kan ha påverkat respondenternas sätt att lösa problem. Respondent C och B uppger båda att deras tidigare erfarenheter, som de erhållit genom bland annat utbildningen, har påverkat deras sätt att arbeta och lösa problem. En möjlighet är därför att dessa respondenter föredrar att aktivt experimentera framför att reflektera på grund av hur de lärt sig att hantera problem under sin tekniska utbildning.

Det går även att se ett samband mellan de respondenter som ingår i gruppen "ingen formell ekonomisk utbildning" (A och E). Dessa två respondenter föredrar enligt Kolbs modell att observera andra personer i deras arbete för att lära sig framför att aktivt experimentera själva. Dock experimenterar även dessa respondenter till viss del. Respondent A säger till exempel att "man har fått snappa upp hur andra gör och försöka testa sig fram". Respondenten utgår därför från att observera hur andra personer gör för att sedan utveckla och anpassa till exempel arbetssätt efter sina behov. Att respondent A och E föredrar att betrakta framför att handla kan bero på att de inte har någon formell ekonomisk utbildning. Därför har de istället observerat andra personer och deras arbetssätt under den tid de arbetat på andra företag. Respondent E, som har längre erfarenhet än respondent A, beskriver också att han genom sin erfarenhet vet "hur saker och ting skall gå till" och han kan därför sägas "gå på känsla". Detta stämmer överens med den placering respondenten får i Kolbs modell, där denne ligger närmare det konkreta än det abstrakta.

### **5.4 Samband mellan användning av de formella styrverktygen och utbildning**

Efter en gradering av användandet av de formella styrverktygen kan ett samband utläsas mellan graden av formell ekonomisk utbildning och användandet av de formella styrverktygen, se figur 5.3. I denna figur går även att utläsa vilken lärandestil respondenten har, vilket har presenterats tidigare.

## 5 RESULTAT OCH ANALYS

Respondent	A	B	C	D	E	F	G	H
Produktkalkylering	+	+	+++	++	++	+++	+	+++
Budgetering	++	++	+	++	++	+++	+++	+
Prestationsmätning	+++	+++	++	++	+	+++	+++	+
Lärandestil	Förklarare	Sammanställare	Prövare	Sammanställare/ Prövare	Idégivare	Prövare	Förklarare	Idégivare

Figur 5.3 Gradering av användningen av de formella styrverktygen.

De respondenter som har civilekonomutbildning (F och G) använder de formella styrverktygen budgetering och prestationsmätning i större utsträckning än de som har lägre formell ekonomisk utbildning. Det går även att utläsa att de civilekonomutbildade budgeterar i större utsträckning än de respondenter som har teknisk utbildning (B och C). Detta stämmer överens med vad Bergström och Lumsden (1993) skriver angående användandet av budgetar som styrverktyg. I deras studie visade det sig att personer med högre ekonomisk utbildning använder budget i högre grad som styrverktyg än personer med teknisk utbildning. Dock bör uppmärksammas att detta samband inte går att utläsa då det gäller respondent H, som också har civilekonomutbildning. Bergström och Lumsden (1993) skriver också att personer med teknisk utbildning istället använder produktkalkylering i högre grad än de personer med ekonomisk utbildning. Detta går inte tydligt att utläsa genom att jämföra de respondenter med teknisk utbildning (B och C) och de respondenter med civilekonomutbildning (F, G och H) som ingår i denna undersökning. Den studie Bergström och Lumsden (1993) har utfört behandlar företagsledare. I denna kandidatuppsats är de respondenter som har teknisk utbildning (B och C) även företagsledare, men de respondenter som har civilekonomutbildning (F, G och H) är inte företagsledare. Ett liknande samband som det Bergström och Lumsden (1993) kommit fram till angående budgetens användning och utbildningstyp, går ändå att urskilja.

### 5.5 Samband mellan användning av de formella styrverktygen och lärandestil

De respondenter (E och H) som är "idégivare" använder de formella styrverktygen i mindre omfattning än övriga respondenter. "Idégivare" presterar enligt Kolbs modell bra i situationer där alternativa idéer tas fram, som till exempel vid "brainstorming". Detta kan vara en anledning till att "idégivarna" använder de formella styrverktygen i mindre omfattning och istället "går mer på känsla".

Ett mönster går också att urskilja när det gäller de respondenter som är "förklarare" (A och G). Dessa respondenter använder sig i högre grad av prestationsmätning och budgetering än vad de använder sig av produktkalkylering. En "förklarare" använder enligt Kolbs modell mycket teoretiska modeller. Detta stämmer då det gäller respondenternas (A och G) budgetering och prestationsmätning. Även produktkalkylering borde enligt detta resonemang användas i stor utsträckning. En anledning till att så inte är fallet kan vara att respondenterna A och G arbetar på företag som inte har behov av produktkalkylering för tillfället.

När det gäller de två respondenter (C och F) som är ”prövare” så kan ett samband endast ses rörande graden av produktkalkylering. Respondent F använder både budgetering och prestationsmätning i högre grad än respondent C. En ”prövare” ”går mycket på känsla” enligt Kolbs modell och detta skulle kunna förklara varför respondent C inte använder sig så mycket av budgetering och prestationsmätning. Även om respondent F också är en ”prövare” finns en möjlighet att dennes teoretiska bakgrund ”tar över” och gör att användningen av de formella styrverktygen därför blir högre för respondent F än respondent C.

### 5.6 Respondenternas informationsanvändning och lärandestil

Enligt Turner (1997) kan ett samband ses mellan en företagsledares lärandestil och hur mycket information denna person använder i arbetet med de tre formella styrverktygen produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. En gradering av mängden information som respondenterna i denna undersökning använder då det rör sig om de tre formella styrverktygen går att utläsa i figur 5.4.

Respondent	A	B	C	D	E	F	G	H
Produktkalkylering	•	•	••	•	•	••	••	••
Budgetering	••	•	••	•	•	••	••	•
Prestationsmätning	••	••	••	••	•	••	••	•
Lärandestil	Förklarare	Sammanställare	Prövare	Sammanställare/ Prövare	Idégivare	Prövare	Förklarare	Idégivare

Figur 5.4 Gradering av informationsanvändning hos respondenterna.

Turners (1997) undersökning visar på att ”förklarare” använder mycket information i sitt arbete med de formella styrverktygen. Detta samband kan ses i denna undersökning när det gäller respondenterna A och G. Dessa respondenter kan sägas använda mycket information i arbetet med de formella styrverktygen. Turner skriver att även ”sammanställare” använder mycket information. Detta är ett samband som dock inte går att utläsa tydligt genom att studera respondent B och D. Båda dessa respondenter (B och D) är bland de respondenter som använder minst information i arbetet med de formella styrverktygen. Personer som är ”idégivare” använder enligt Turner mindre information än ”sammanställare” och ”förklarare”. Detta samband går att utläsa då det gäller respondent E och H. Dock kan inte respondent C och F sägas använda mindre information, vilket Turner påvisar. Ett samband kan även utläsas mellan de två respondenter (C och F) som är ”prövare”. Dessa respondenter använder båda mycket information. Detta samband skiljer sig mot vad Turner observerat då det gäller ”prövare” och hur mycket information de använder.

Det går även att se ett samband mellan respondenternas användning av de formella styrverktygen och respondenternas informationsanvändning. De respondenter som använder de formella styrverktygen i större utsträckning använder också mer information än de respondenter som använder de formella styrverktygen endast i viss

utsträckning. Detta samband är inte överraskande utan logiskt, då användning av de formella styrverktygen i större utsträckning också kräver mer information.

### **5.7 Lärandestil och tyst kunskap**

Enligt Kolbs modell fokuserar en person som är "prövare" eller "idégivare" mer på att "känna" än en person som är "förklarare" eller "sammanställare". Att säga att en person går på känsla kan vara ett annat sätt att uttrycka att personen i fråga använder sig av den tysta kunskapen. Detta skulle innebära att en "prövare" eller en "idégivare" använder sig mer av tyst kunskap i sitt arbete än personer med de andra två lärandestilarna. Ett samband mellan lärandestilar och graden av användning av tyst kunskap kan utläsas då det gäller "idégivare", men inte då det gäller "prövare". De respondenter som är "idégivare" använder de formella styrverktygen i mindre omfattning än övriga respondenter. "Idégivarna" har även en lägre informationsanvändning än övriga respondenter. En möjlighet skulle då vara att dessa respondenter istället använder sig av den tysta kunskapen. Vid intervjutillfällena uppmärksammar dock samtliga respondenter på ett eller annat sätt den tysta kunskap som grundats i tidigare erfarenheter och någon större skillnad mellan respektive respondents svar gällande tyst kunskap enligt Polanyis teorier går inte att utläsa.

### 6 SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE DISKUSSION

*I detta avslutande kapitel presenteras de slutsatser uppsatsarbetet har lett fram till och författarna ger svar på de frågor som presenterades i problemformuleringen i kapitel 1. Vidare följer författarnas egna reflektioner och avslutningsvis författarnas förslag till fortsatta studier.*

#### 6.1 Slutsatser

Författarna har sammanfattningsvis kommit fram till följande:

- De formella styrverktygen är enklare utformade i verkligheten än i teorin och dessa måste anpassas efter företagets behov.
- Ett tydligt samband mellan tyst kunskap och de fyra lärandestilarna går inte att urskilja. Däremot ser författarna spår av tyst kunskap hos alla respondenter.
- Författarna kan urskilja ett samband mellan informationsanvändning och lärandestil.
- Respondenternas ekonomiska utbildningsgrad har ett samband med i vilken utsträckning dessa prövar sig fram eller observerar eller betonar det abstrakta framför det konkreta.
- Ett samband går att utläsa mellan lärandestilarna ”idégivare” och ”förklarare” och användningen av de formella styrverktygen.

Denna uppsats huvudsyfte är att utreda om det finns något samband mellan den ekonomiansvariges lärandestil och de formella styrverktyg som denne använder i den ekonomiska styrningen av ett småföretag. Inledningsvis formulerades ett antal delproblem.

*I vilken utsträckning används de formella styrverktygen i småföretags ekonomistyrning?*

Efter genomförda intervjuer med de åtta ekonomiansvariga visade det sig att ingen utav respondenterna är främmande inför begreppen produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning. Samtliga respondenter säger sig till någon grad använda de formella styrverktygen. Även de respondenter som inledningsvis anger att något styrverktyg används endast i viss utsträckning, kan under intervjun ändå berätta om användningen och ge åtminstone ett exempel på hur eller när de olika styrverktygen används. Däremot har författarna observerat att de olika formella styrverktygen används olika mycket av de olika respondenterna. Efter intervjuerna står det klart att respondenternas användning av de formella styrverktygen delvis anpassas till de olika företagets behov och företagets verksamheter. Flera respondenter uppger även vikten av att arbetet med de formella styrverktygen skall vara enkelt och anpassningsbart. På dessa småföretag råder ofta brist på tid och respondenterna betonar att företagets affärsverksamhet är viktigare än att fördjupa sig i detaljer rörande företagets ekonomistyrning. Detta innebär att även då de formella styrverktygen används i de undersökta småföretagens ekonomistyrning, överensstämmer dessa i de flesta fall inte i sin utformning med de formella styrverktyg som beskrivs i teorin.

*Använder de ekonomiansvariga på småföretag någon form av tyst kunskap i arbetet med de formella styrverktygen?*

Respondenterna betonar i många fall vikten av den kunskap de erhållit genom tidigare erfarenheter och att detta påverkar sättet de arbetar med de formella styrverktygen idag. En respondent säger sig till exempel veta av erfarenhet att budgetarbetet kan utmynna i för mycket intern politik på ett företag och använder denna kunskap för att utforma budgetarbetet på det företag denne arbetar idag så att detta problem inte skall uppstå. På den direkta frågan om respondenterna använder tyst kunskap i arbetet med de formella styrverktygen har respondenterna i de flesta fall svårt att sätta ord på sin egna tysta kunskap. Däremot kan samtliga respondenter redogöra för hur tyst kunskap kommer in inom andra områden på företaget och hur den används av andra anställda.

*Framträder något samband mellan hur mycket information de ekonomiansvariga använder i arbetet med de formella styrverktygen och deras lärandestil?*

Författarna till denna uppsats kan observera ett samband mellan respondenternas informationsanvändning och deras lärandestil då det gäller samtliga lärandestilar. I denna undersökning har de respondenter som är "förklarare" en stor informationsanvändning. Även de respondenter som är "prövare" använder enligt denna undersökning mycket information. När det gäller "idégivare" och "sammanställare" använder dessa istället mindre information i arbetet med de formella styrverktygen. Dock ger inte denna undersökning några generella svar, utan beskriver endast hur det förhåller sig bland de åtta respondenterna.

*Har den ekonomiansvariges lärandestil och användning av de formella styrverktygen ett samband med dennes utbildning?*

De respondenter som har civilekonomutbildning kan samtliga sägas betona det abstrakta och det konkreta ungefär lika mycket. De inriktar sig alltså både på att "känna" och på att "tänka". Respondenterna som har "viss formell ekonomisk utbildning" fokuserar mer på att pröva sig fram än på att observera hur andra gör medan de respondenter utan formell ekonomisk utbildning är mer orienterade mot att observera andra än att själva pröva sig fram. Även då det gäller användningen av de formella styrverktygen går det att se ett samband med utbildningen. De respondenter som är civilekonomer kan sägas använda de formella styrverktygen i större utsträckning än övriga respondenter. Även om civilekonomerna har en teoretisk utbildning att luta sig mot kan dock detta utslag bero på att civilekonomerna har lättare för att prata om och beskriva de formella styrverktygen.

*Finns det ett samband mellan den ekonomiansvariges lärandestil och i hur hög grad denne använder de formella styrverktygen i den ekonomiska styrningen av ett småföretag?*

Författarna har utrett vilken lärandestil respektive respondent har enligt Kolbs modell. Efter en gradering av användandet av de formella styrverktygen bland respondenterna jämfördes om det finns ett samband mellan graden av användning av de formella styrverktygen och vilken lärandestil respektive respondent har. Ett samband går att urskilja då det gäller lärandestilarna "idégivare" och "förklarare". En "idégivare"



använder enligt denna undersökning de formella styrverktygen i mindre omfattning än de respondenter med de andra lärandestilarna. De respondenter som är ”förklarare” använder prestationsmätning och budgetering i större utsträckning än produktkalkylering. Sambanden som går att urskilja mellan lärandestil och graden av användning av de formella styrverktygen kan inte betraktas som generellt, utan gäller endast de respondenter som ingår i denna undersökning.

### 6.2 Diskussion

”Gapet” mellan teori och praktik, då det gäller användningen av de formella styrverktygen, har diskuterats. Författarna till denna uppsats anser att ”gapets” existens har påvisats genom de intervjuer som genomförts med de åtta respondenter som ingår i denna undersökning. Det är även tydligt att ”gapet” mellan teori och praktik är något som respondenterna själva är väl medvetna om. Respondent F påpekar till exempel under intervjun att då det gäller exempelvis efterkalkyler görs inte dessa efter de detaljerade teorier som lärs ut på högskolorna. Det faktum att de formella verktygen hos de flesta respondenter är utformade på ett enklare sätt än i teorin beror förmodligen på att småföretagen fokuserar på verksamheten och på att ”jaga affärer” istället för att ”gräva ned sig i siffror”. Flera av respondenterna anger att det viktiga inte är att lägga tid på att utforma verktygen utefter någon exakt teori utan att det finns annat som prioriteras, till exempel att utveckla produkterna (enligt respondent G), att ha säljfokus (enligt respondent A) eller att satsa kompetensen inom affärerna (enligt respondent B). Det är tydligt för författarna att de undersökta formella styrverktygen; produktkalkylering, budgetering och prestationsmått i stor utsträckning är anpassade till företagets egen verksamhet och dess behov. Respondent H säger till exempel att eftersom företaget har haft tillväxt sedan starten har det inte varit nödvändigt att lägga så mycket energi på budgeteringen. Att till exempel budgetering används i olika utsträckning i de olika företagen kan även bero på företagets finansieringssituation. Då företagen skall låna externt från exempelvis banker efterfrågas till exempel likviditetsbudget och olika nyckeltal. En förklaring till att vissa företag budgeterar mindre skulle kunna vara att de är självfinansierade och helt enkelt inte har krav på sig att budgetera och beräkna nyckeltal i samma omfattning som låntagare. Att respondenternas användning av de formella styrverktygen varierar kan vidare förklaras av till exempel vilken bransch företagen befinner sig i och vilken konkurrenssituation som råder.

Att användningen av de formella styrverktygen skiljer sig åt mellan respondenterna kan delvis förklaras med skillnader i lärandestil. Dock kan inte lärandestilen ge en fullständig bild av en person. Möjligheter finns även att personer växlar mellan olika lärandestilar i olika situationer. En person kan veta vad som fungerar och inte fungerar i olika situationer och sägas ha ”affärnsnäsa”. Denna kunskap bygger på en form av fingertoppskänsla. Känslan, tillsammans med ett formellt styrverktyg kan vara avgörande då det gäller att ta beslut inom företaget. En tanke är att respondenternas arbete med de formella styrverktygen påverkas av både respondenternas lärandestil, deras tysta kunskap och företagets behov. Den tysta kunskap respondenterna använder sig av i arbetet med de formella styrverktygen framgår tydligast då intervjuerna med respektive respondent studeras ”mellan raderna”. Samtliga respondenter förstår frågorna om tyst kunskap och verkar på det klara med att det finns något som skulle kunna kallas

tyst kunskap. Samtliga respondenter kan också i någon mån relatera detta begrepp till andra personer på företaget. Det framkommer dock ett problem i undersökningen av detta fenomen. Den tysta kunskapen verkar vara just tyst. Polanyis teorier, om att en person kan inneha kunskapen och utföra den utan att tydligt kunna uttala handlingen samt endast forma omedvetna tankar om den, verkar stämma till den grad att det blir svårt att genomföra undersökningen. Flertalet respondenter kunde genast återge situationer då andra på företaget använder den tysta kunskapen. Respondenterna A, D och E anger till exempel att företagets säljare besitter tyst kunskap i arbetet. Respondenterna B och F talar istället om den erfarenhetsmässiga tysta kunskap som finns hos de personer som funnits med på företaget sedan starten och respondent C talar om den tysta kunskap som används i kontakterna med underleverantörerna. Det verkar som att det är lättare för respondenterna att iaktta andra och återge denna tysta kunskap än att betrakta sig själva och sitt eget arbete för att se hur den tysta kunskapen används. Författarna till denna uppsats anser att det skulle gå att få fram mer information om hur den tysta kunskapen används då det gäller de formella styrverktygen, men att det då hade behövts mer ingående studier som till exempel att följa en respondent och observera dennes arbete under en längre tid.

I studierna kring ämnet tyst kunskap har författarna till denna uppsats upprepade gånger stött på teorier om att den tysta kunskapen går förlorad då företag mer och mer försöker "arkivera" de anställdas kunskaper i företagets databaser. Författarna till denna uppsats anser däremot att de anpassade datasystem som företagen bygger ofta kommer att innehålla en form av "inbäddad" tyst kunskap som är individuell för varje företag och således kommer hela företaget till godo, istället för bara en person. Denna "inbäddade kunskap" kommer således att utgöra en konkurrensfördel för just det företaget. Författarna anser att företag som förstått värdet av datorer som hjälpmedel och har sett till att anpassa de databaserade styrverktygen till den egna verksamheten har ett försprång.

I detta uppsatsarbete var det författarnas intention att söka förhållandet mellan områdena "gapet" mellan teori och praktik inom de formella styrverktygen, lärande enligt Kolbs lärandestilar, tyst kunskap enligt Polanyis teorier och den aktuella situationen i småföretag. Sambanden mellan dessa områden är dock komplexa och kräver fortsatta studier.

### **6.3 Förslag på fortsatta studier**

Under uppsatsens gång har författarnas intresse väckts rörande ytterligare områden möjliga att studera.

Det vore intressant att studera en större grupp respondenter som verkar inom samma bransch och deras lärandestilar. Detta eftersom branschen kan påverka i vilken utsträckning som respondenterna använder de formella styrverktygen och att företagets behov då går före den ekonomiansvariges lärandestil. Dessutom skulle det vara intressant om samtliga respondenter arbetar på företag som alla befinner sig i samma mognadsfas, det vill säga om samtliga företag är till exempel nyetablerade och unga eller etablerade och mogna.

## 6 SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE DISKUSSION

---

För att ytterligare utreda vilket samband som föreligger mellan hur mycket information den ekonomiansvarige behöver och dennes lärandestil kan den ekonomiansvariges informationsbehov studeras mer ingående. Det skulle även vara av intresse att använda fler modeller för att fastställa hur den ekonomiansvariga är som person och hur denne arbetar med de formella styrverktygen.

För att erhålla en djupare förståelse för hur den tysta kunskapen påverkar de ekonomiansvarigas arbete krävs att de ekonomiansvarigas arbete studeras under en längre tidsperiod. Att följa en ekonomiansvarig skulle göra det lättare att få grepp om dennes tysta kunskap och hur den används. Detta eftersom det har visat sig i denna undersökning att de ekonomiansvariga har haft svårt att själva sätta ord på sin egen tysta kunskap.

## REFERENSER

Adler, R. (1999). *Management accounting – making it world class*. Oxford: Reed Educational and Professional Publishing Ltd.

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

Anderson, J. & Helander, B. (1993). Ekonomistyrning i små företag. Ingår i Närings och Teknikutvecklingsverket (Red.), *Riskbedömning – Ekonomistyrning och riskhantering i små företag: En rapport från riskbedömningsprojektet* (pp. 29-53). Stockholm: Nutek.

Andersson, J. (1995). *Bilder av småföretagares ekonomistyrning* (licentiatuppsats, Linköpings Universitet).

Andersson, J-U. (1996). Förtroghetskunskap – sjuksköterskans, forskarens eller vårdlärarens problem? Ingår i A. Gustavsson (Red.), *Tyst kunskap – vad är det egentligen? Rapport från CKVO – seminariet kunskapsbildning i vård och omsorg*. (pp. 41-49). (Andra upplagan). Stockholm: Pedagogiska Institutionen Stockholms Universitet.

Andersson, P., Sjösten, N-Å. & Ahn, S-E. (2003). *Att värdera kunskap, erfarenhet och kompetens – Perspektiv på validering*. (Forskning i fokus, 9). Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001). *Management Control Systems* (Tionde upplagan). New York, NY: McGraw-Hill.

Arwidi, O. & Samuelson, L. (1991). *Budgetering i industriföretagets styrsystem*. Stockholm: Mekanförbundets Förlag.

Ask, U. & Ax, C. (1997). *Produktkalkylering i litteratur och praktik – en beskrivande och förklarande studie av svensk verkstadsindustri* (doktorsavhandling, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet).

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

Ax, C. & Johansson, C. (2001). *Budgetlös styrning eller lös budgetstyrning?* Opublicerat manuskript, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Backman, J. (1998). *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur.

BAS-kontogruppen i Stockholm AB. (2003). *BAS Nyckeltal – för bättre analys och effektivare ekonomistyrning* (Andra upplagan). Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Bergstrand, J. (2003). *Ekonomisk styrning* (Tredje upplagan). Lund: Studentlitteratur.

- Bergstrand, J. & Olve, N-G. (1996). *Styr bättre med bättre budget* (Fjärde upplagan). Malmö: Liber-Hermods.
- Bergström, I. & Lumsden, M. (1993). *Ekonomisystem i mindre företag* (doktorsavhandling, Högskolan i Luleå och Handelshögskolan vid Göteborgs universitet).
- Bordum, A. (2002). From tacit knowing to tacit knowledge – emancipation or ideology? *Critical Quarterly*, 44, (3), 50-54.
- Drucker, P. (1995). The information executives truly need. *Harvard Business Review*, 73, (1), 54-62.
- Ericson, M. (2001). *Strategi Kunskap Känsla*. Lund: Studentlitteratur.
- Freedman, R. D. & Stumpf, S. A. (1980). Learning Style Theory: Less than meets the eye. *Academy of Management Review*, 5, (3), 445-447.
- Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder* (Andra upplagan). Lund: Studentlitteratur.
- Horngren, C., Bhimani, A., Foster, G. & Datar, S. (1999). *Management and cost accounting*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall Inc.
- HSFR (1990). *Forskningsetiska principer*.
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jacobsen, J. K. (1993). *Intervju – Konsten att lyssna och fråga*. Lund: Studentlitteratur.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance lost – The rise and fall of management accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kegan, R. (1982). *The Evolving Self*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Kolb, D. (1984). *Experiential learning – experience as the source of learning and development*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall P T R.
- Kolb, D., Rubin, I. M. & Osland, J. (1991). *Organizational Behavior – An Experimental Approach*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Lindvall, J. (2001). *Verksamhetsstyrning – Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*. Lund: Studentlitteratur.
- Lundberg, H. (1999). *Strategisk ekonomistyrning i små företag* (licentiatuppsats, Luleå Tekniska universitet).

- Lundén, B. & Smitterberg, A-B. (2003). *Budget: handbok för småföretag*. (Femte upplagan). Näsviken: Björn Lundén Information.
- Lundequist, J. (1983). Ideologi och teknologi. Ingår i B. Göranson (Red.), *Datautvecklingens filosofi – Tyst kunskap och ny teknik* (pp. 63-84). Stockholm: Carlsson & Jönsson Bokförlag AB.
- Lygonis, D. (1993). Planeringstal i nystartade företag. Ingår i Närings och Teknikutvecklingsverket (Red.), *Riskbedömning – Ekonomistyrning och riskhantering i små företag: En rapport från riskbedömningsprojektet* (pp. 55-68). Stockholm: Nutek.
- Lönnqvist, R. & Lind, J. (1998). *Internredovisning och prestationsmätning* (Andra upplagan). Lund: Studentlitteratur.
- Merriam, S. B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Molander, B. (1992). Tacit knowledge and silenced knowledge: Fundamental problems and controversies. Ingår i B. Göranson & M. Florin (Red.), *Skill and education: Reflection and experience* (pp. 9-31). London: Springer-Verlag London Limited.
- Molander, B. (1996). *Kunskap i handling* (Andra upplagan). Göteborg: Bokförlaget Daidalos AB.
- Morgan, G. (1999). *Organisationsmetaforer*. Lund: Studentlitteratur.
- Moxnes, P. (1984). *Att lära och utvecklas i arbetsmiljön*. Borås: Bokförlaget Natur och Kultur.
- Patel, R. & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (Tredje upplagan). Lund: Studentlitteratur.
- Rolf, B. (1990). Tyst kunskap – Wittgensteins osägarhet och Polanyis personliga kunskap. Ingår i K. Johanessen & B. Rolf, (Red.), *Om tyst kunskap – två artiklar* (Andra upplagan), (pp. 3-45). Uppsala: Uppsala universitet, Centrum för didaktik.
- Rolf, B. (1991). *Profession, tradition och tyst kunskap*. Övre Dalkarlslyttan: Bokförlaget Nya Doxa AB.
- Samuelson, L. A. (2004). *Controllerhandboken* (Åttonde utgåvan). Stockholm: Industrilitteratur AB.
- Scapens, R. W. (1985). *Management accounting – A review of recent developments*. London: MacMillan Publishers LTD.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Thomasson, J., Arvidson, P., Lindquist, H., Larson, O. & Rohlin, L. (2002). *Den nya affärsredovisningen* (Trettonde upplagan). Malmö: Liber Ekonomi.

Trost, J. (1997). *Kvalitativa intervjuer* (Andra upplagan). Lund: Studentlitteratur.

Turner, R. (1997). Management accounting and SMEs: A question of style? *Management accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 75, (7), 24-25.

Von Krogh, G., Ichijo, K. & Nonaka, I. (2000). *Enabling knowledge creation*. New York, NY: Oxford University Press.

Åslund, B. (2004, april, 1). Företagets hjärta. *Computer Sweden*, s. 23.

Öquist, O. (1995). *Tyst erfarenhet – Om intuition och sinnlighet i en teknikpräglad kultur*. Helsingborg: Carlsson Bokförlag.

### **Föreläsningar**

Föreläsningssanteckningar från 2005-01-19, föreläsning 1 med Urban Ask i kursen Ekonomistyrning på c-nivå på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Föreläsningssanteckningar från 2005-02-08, föreläsning 9 med Christer Johansson i kursen Ekonomistyrning på c-nivå på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

### **Internetlänkar**

Länk 1

[http://www.scb.se/templates/tableOrChart\\_\\_\\_\\_30142.asp](http://www.scb.se/templates/tableOrChart____30142.asp) 2005-04-16

Länk 2

[http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h\\_search\\_mode=simple&h\\_advanced\\_search=false&t\\_word=tyst+kunskap&btn\\_search=S%F6k+i+NE](http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h_search_mode=simple&h_advanced_search=false&t_word=tyst+kunskap&btn_search=S%F6k+i+NE) 2005-04-16.

Länk 3

<http://www.tillvaxt2000.nu> 2005-04-18.

Länk 4

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/n26026.htm> 2005-04-18.

Länk 5

[http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h\\_search\\_mode=simple&h\\_advanced\\_search=false&t\\_word=f%F6retagsekonomi&btn\\_search=S%F6k+direkt%21](http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h_search_mode=simple&h_advanced_search=false&t_word=f%F6retagsekonomi&btn_search=S%F6k+direkt%21) 2005-04-18.

Länk 6

<http://larstilar.cfl.se/?sid=1271> 2005-05-27

Länk 7

<http://www.ur.se/lunchakademin/78> 2005-04-18.

Länk 8

<http://tillvaxtmikro.iweb.nu/> 2005-04-20

Länk 9

<http://larstilar.cfl.se/?sid=1305> 2005-05-27

### **Muntliga källor**

Intervju med respondent A på företag A 05-05-02

Intervju med respondent B på företag B 05-05-09

Intervju med respondent C på företag C 05-05-03

Intervju med respondent D på företag D 05-05-03

Intervju med respondent E på företag E 05-05-09

Intervju med respondent F på företag F 05-05-10

Intervju med respondent G på företag G 05-05-17

Intervju med respondent H på företag H 05-05-04

### **Övriga källor**

Ax, C. & Dergård, J. (2002). Företagets redovisning, 10 poäng. Underlag till praktikfall i Ekonomistyrning.



## **BILAGOR**

Bilaga 1: Brev till respondenter

Bilaga 2: Intervjuguide

Bilaga 3: Underlag vid gradering av användningen av de formella styrverktygen

Bilaga 4: Underlag vid gradering av respondenternas informationsanvändning

## Bilaga 1: Brev till respondenter



School of Economics  
and Commercial Law  
GÖTEBORG UNIVERSITY

### Tack för att Ni vill medverka i denna undersökning!

Vi kontaktade Er för några dagar sedan angående en tid för intervju. Av denna anledning skickar vi Er nu detta brev för att ytterligare förtydliga avsikten med undersökningen.

Vi är tre studenter som läser tredje året på civilekonomprogrammet på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Vi skriver just nu vår kandidatuppsats inom företagsekonomi och har valt att undersöka ekonomistyrningen i småföretag.

Vid intervjutillfället kommer vi att ställa ett antal frågor rörande produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning (nyckeltal). Vi vill undersöka hur dessa verktyg används och om Ni eventuellt använder Er av andra verktyg.

Vidare kommer frågor att ställas angående Er bakgrund och vi kommer att be Er rangordna ett antal begrepp som har med lärandestil att göra.

Informationen vi samlar genom våra intervjuer kommer vi sedan att koppla mot tidigare kunskaper inom området.

Ni medverkar frivilligt i denna undersökning och Ni kan avbryta Er medverkan när som helst. Svaren som lämnas under intervjun kommer inte att användas för kommersiellt bruk, utan kommer endast att användas i denna undersökning. Vi har även tystnadsplikt. Anonymisering görs både av företaget och Er.

Vid ytterligare frågor är Ni välkommen att kontakta oss eller vår handledare Lars-Eric Bergevarn (e-post: [lars-eric.bergevarn@handels.gu.se](mailto:lars-eric.bergevarn@handels.gu.se), Telefon 031-773 14 64)

Tack på förhand för Er medverkan i denna undersökning. Var vänlig att kontakta oss snarast vid eventuella förhinder från Er sida.

Med vänliga hälsningar,

Mikaela Adiels

Sara Elmquist

Elin Ohlsson

---

FÖRETAGSEKONOMISKA INSTITUTIONEN  
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION  
Göteborg University School of Economics and Commercial Law

Box 610                      Telefon:  
SE 405 30 Göteborg      031-773 10 00 Växel  
Sweden                      Int +46 31 773 10 00

## **Bilaga 2: Intervjuguide**

### **Inledning**

Vi läser vår näst sista termin på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet och samlar information till vår kandidatuppsats inom ekonomistyrning. Under studietiden lär vi oss om ekonomistyrning som mestadels verkar anpassad för stora företag och vi vill försöka förstå hur det fungerar i verkligheten. De flesta företagen i Sverige har trots allt färre än femtio anställda och det skulle vara intressant att se vilken ekonomistyrning som används i praktiken och varför, samt att se hur en ekonomiansvarig arbetar.

Åtta intervjuer och litteraturstudier kommer leda fram till vår uppsats. Uppsatsen kommer att vara offentlig handling, men vi kommer inte att benämna företag eller personer med namn och vi kommer inte heller rapportera om något specifikt företag till Tillväxt 2000.

Någon fråga innan vi börjar?

**Allmänna frågor om företaget** (kontrollera att tidigare framtagna företagsbeskrivning är korrekt)

- 1 Hur länge har företaget funnits?
- 2 Hur ser ägarstrukturen ut? (Ingår i koncern?) Organisationsstruktur?
- 3 Vilken bransch verkar företaget i och vad är den huvudsakliga verksamheten/produkterna?
- 4 Hur många anställda har företaget?
- 5 Hur stor omsättning har företaget?

### **Allmänna frågor om den ekonomiansvarige**

- 6 Vilken befattning har du på företaget?
- 7 Hur länge har du arbetat på företaget?
- 8 Har du arbetat i denna befattning under hela din arbetstid?
- 9 Har du arbetat på något annat företag tidigare?
- 10 Vad har du för utbildning?
- 11 Hur har du lärt dig jobbet?

### **Frågor om de formella styrverktygen: produktkalkylering, budgetering och prestationsmätning**

- 12 Är det något av dessa tre verktyg som inte används av företaget?

### **Frågor om delområdet produktkalkylering**

Allmänt

- 13 Vilka produktkalkyler upprättar du?
- 14 Vad innehåller de? (självkostnads- eller bidragskalkyler?)

Användning

- 15 Hur kommer det sig att du upprättar denna/dessa produktkalkyleringsmetoder?
- 16 När används denna/dessa produktkalkylmetoder?
- 17 Hur ofta upprättas produktkalkyler?
- 18 För vilka kalkylobjekt upprättas produktkalkyler?

- 19 Varifrån hämtas information till produktkalkylerna? Vilka datakällor används?
- 20 Utförs både för-/efterkalkyler?
  - Ja – Varför, i vilka situationer och av vem?
  - Nej – Varför inte?
- 21 Anser du att era produktkalkyler fungerar tillfredsställande?
- 22 Något tillfälle då produktkalkyler brukar användas men inte fungerar fullt ut?
  - Ja – Hur gör du då? Används annan information?
  - Nej – Varför inte?

#### Förändringar

- 23 Har du gjort några förändringar i företagets produktkalkylering?
  - Ja – Varför och hur gjordes dessa förändringar?
  - Nej – Varför inte?
- 24 Planerar du några framtida förändringar i produktkalkyleringen?
  - Ja – Varför och vilka förändringar?
  - Nej – Varför inte?

#### Frågor om delområdet budgetering

##### Allmänt

- 25 Vilken/vilka typer av budget används i företaget? Huvud- och delbudgetar?
- 26 Vilka budgetar upprättar du?

##### Användning

- 27 Hur kommer det sig att du upprättar denna/dessa budgetar?
- 28 Vilken/vilka befattningshavare använder budgetar i ert företag?
- 29 Hur ofta upprättas budgetar?
- 30 Varifrån hämtas information till budgetarna som upprättas? Används marknadsundersökningar, tidigare utfall, redovisningssystemet?
- 31 Anser du att budgetarbetet fungerar tillfredsställande?
  - Nej – Varför inte?
- 32 Något tillfälle då budget brukar upprättas, men inte fungerar fullt ut?
  - Ja – Hur gör du då? Används annan information?
  - Nej – Varför?

##### Förändringar

- 33 Har du gjort några förändringar i företagets budgetarbete?
  - Ja – Varför och hur gjordes dessa förändringar?
  - Nej – Varför inte?
- 34 Planerar du några framtida förändringar i budgetarbetet?
  - Ja – Varför och vilka förändringar?
  - Nej – Varför inte?

#### Frågor om delområdet prestationsmått (ett samlingsnamn för nyckeltal, finansiella- och icke-finansiell mått, branschspecifika mått och så vidare.)

##### Allmänt

- 35 Vilka prestationsmått upprättas på företaget?
- 36 Vilka prestationsmått använder/upprättar du som ekonomiansvarig?
- 37 Hur är de uppbyggda? Beskriv och exemplifiera gärna.
- 38 Är det några av företagets prestationsmått som ni konstruerat själva?

### Användning

- 39 Hur kommer det sig att du beräknar denna/dessa prestationsmått?
- 40 Vilken/vilka befattningshavare använder prestationsmått i ert företag?
- 41 Hur ofta beräknas prestationsmått?
- 42 Varifrån hämtas information till prestationsmått som beräknas? Används redovisningssystemet, listor på produktionsutfall, försäljningsvolym?
- 43 Anser du att prestationsmätningen fungerar tillfredsställande?  
Nej – Varför inte?
- 44 Något tillfälle då prestationsmått brukar beräknas, men inte fungerar fullt ut?  
Ja – Hur gör du då? Används annan information?  
Nej – Varför?

### Förändringar

- 45 Har du gjort några förändringar i företagets prestationsmätning?  
Ja – Varför och hur gjordes dessa förändringar?  
Nej – Varför inte?
- 46 Planerar du några framtida förändringar i företagets prestationsmätning?  
Ja – Varför och vilka förändringar?  
Nej – Varför inte?

### Tyst kunskap

- 47 Säger ordet tyst kunskap dig något?

*Förklaring: Det brukar sägas vara kunskap som inte går att förklara eller sätta ord på och som inte bygger på en uttalad handling utan baseras på personlig erfarenhet.*

- 48 Är det något som du känner att du använder dig av inom de områden vi har berört?  
Produktkalkylering? Budgetering? Prestationsmått?  
Ja – På vilket sätt?  
Nej – Varför inte?

### Lärande

- 49 Vilka är huvudskälen till att du använder dig av just de metoder och arbetssätt som du som ekonomiansvarig gör idag?
- 50 Har du i din roll som ekonomiansvarig upplevt att du behöver uppdatera med nya metoder eller verktyg?  
Ja – På vilket sätt? Hur har du gått tillväga?  
Nej – Varför inte?
- 51 Hur skulle du beskriva ditt/dina sätt att lösa problem?

### Bilaga 3: Underlag vid gradering av användningen av de formella styrverktygen

#### Respondent A

Produktkalkylering	+	Används endast i viss utsträckning. Tittar i stort på var prisnivån ligger på marknaden. I och för sig TB, men fritt för säljarna att sätta priser. Delegerat. Deras löner baseras på detta. Viktigare med säljfokus och säljarna än "finlir" med produktkalkyler.
Budgetering	++	Främst försäljningsbudget. Föregående års utfall samt hur det ser ut på marknaden används. "Bollas" fram och tillbaka med budgetförslag. Numera är budget ihopkopplad med redovisningen och det gör det lättare att följa upp. Tidigare erfarenheter "–Inte låta bli alltför omfattande".
Prestationsmätning	+++	Dagligen sammanställs rapporter över hur försäljningssiffrorna ser ut. Även orderstock och antal samtal per dag är mycket viktigt. Alla mäts med anpassade mått. Soliditet och räntabilitet vid bokslut. Respondenten använder både egenutvecklat system och nyinköpt affärssystem.

#### Respondent B

Produktkalkylering	+	I viss utsträckning. Påslag är uträknade, men mest "på en höft". Beroende av leverantörers utbud. Går på "känsla" vid inköp. Försäljningspris tas fram genom att "tänka efter ganska raskt vad markandspriset är idag och känna efter hur trenderna på marknaden känns". Prissättning mer på känsla vid nya produkter och testar sig fram om osäkra på pris. Efterkalkyler ej lönsamt idag, (alltför tidskrävande). Mer lönsamt att gå på känsla.
Budgetering	++	Nytt budgetarbete. Företagets redovisningssystem är utgångspunkten. Kontoplan har brutits ned i undergrupper per arbetsgrupp. Även föregående utfall används. Används för att engagera anställda.
Prestationsmätning	+++	Företagets egentillverkade affärssystemet och redovisningssystemet används. Fem prestationsmått tas fram (ej traditionella, anpassade och påverkbara för anställda). Belöningsystem baserat på dessa.

#### Respondent C

Produktkalkylering	+++	Egenutvecklat datasystem används och är konkurrensfördel. Hänsyn tas till information om kund, produktkostnad, inbyte, rabatter, finansiering och konkurrenter för varje affär. Även information från underleverantör en gång per månad. Alla skall kunna läsa varandras. Affärsmannaskap är viktigt.
Budgetering	+	Inte särskilt budgetstyrda. Hänsyn till olika kontors tidigare utfall, situation och kommande kostnader. Även hur kundstock kan förväntas växa. Del- och huvudbudgetar. Lite tid på budget eftersom fokus är att jaga affärer.
Prestationsmätning	++	Nyckeltalsstyrning används i hög grad. Ständig uppdaterad statistik dag för dag från egenutvecklat system. Marginal kopplat till volym står i fokus och är spridd modell på företaget. Även omsättning per anställd, tillväxt och vinst mäts. Ej soliditet och räntabilitet eftersom självfinansierade.

**Respondent D**

Produktkalkylering	++	Alla kostnader tas med för varje produkt, men ej för detaljerat då "tid är dyrbart". Säljchef har ansvar. Egentillverkad prissättningsmall som justeras efter konkurrenssituation. Säljarna vet att ej gå under viss nivå. Tumregel; minimum 10 % marginal. Uppföljning varje vecka.
Budgetering	++	Hänsyn till gamla budgetar och säljchefs känsla för konkurrensen idag. Successiv uppföljning, brukar överensstämna. Vilka förväntningar företaget har kan utläsas i budget. Dock mycket gissningar i budget och känna av marknaden.
Prestationsmätning	++	Lageromsättningen och lageromsättningshastigheten. Soliditet och räntabilitet på eget kapital vid bokslut. TB dagligen. Vissa mått har valts ut som passar företaget. Används främst av respondent och VD.

**Respondent E**

Produktkalkylering	++	Respondent tagit fram egen kalkyl med hänsyn till arbetstimmar och materialkostnad. Svårt att få fram precis information till egen produktion. Försäljning och inköpspris via bokföringssystem. Delegerat. Enskilda produkter kalkyleras ej. Allmän kunskap vilka priser och rabatter. Efterkalkyler onödiga, "om vi åker på några smällar så löser det sig ändå".
Budgetering	++	Nytt budgetarbete. Diskussioner med övriga på företaget. Varje avdelning har egen budget. Interndebiteringar. Budget skapar ordning och leder till effektivitet. Används vid beslut om nyanställning.
Prestationsmätning	+	Marginal och omsättning (omsättningsrapport per säljare). Analysprogram i bokföringsprogram visar likviditets- och kassaställning. Vinstutdelningssystem.

**Respondent F**

Produktkalkylering	+++	Främst säljard. Hänsyn tas till prognostiserad försäljning, marknaden, rabatter i databaserad prismatris med kundregister kopplat till. Förändringsarbete har gjorts. Prismatriser har utvecklats av respondent och VD och fungerar tillfredställande. Enkla efterkalkyler.
Budgetering	+++	Använder redovisningssystem och försäljningsstatistik tillsammans med VD:ns och säljarnas kompetens. Varje person är kostnadsställe. Hänsyn till säsongvariationer. Del och huvudbudget. Uppföljning varje månad.
Prestationsmätning	+++	Försäljning, kreditdagar per kund, omsättningshastighet, soliditet, likviditet, kassaflödesanalys och resultaträkning en gång per månad. Fast månadslön med bonus för säljare som stäms av mot uppsatta försäljningsmål och kostnader.

**Respondent G**

Produktkalkylering	+	Inte mest aktuellt i dagsläget. Offerter och "underlag". Nytt affärssystem för kalkylering. Definierar vad som skall mätas med ansvariga för varje avdelning. Tidsåtgång och materialkostnader per produkt och försäljningsprojekt. Standardkostnader för hårdvaran. Mjukvaran betraktas som projekt. Hänsyn till marknaden/efterfrågan. Men "inte tillräcklig kunskap om produkt ännu".
Budgetering	+++	Används som utbildnings-, styr- och beslutsverktyg. Respondent ansvarig som vidare delegerar ut på avdelningsansvariga som besitter information. Säljarna sätter upp egen försäljningsbudget. Sedan till VD och slutligen tillbaka till respondent. Hänsyn till marknadsandelar och tidsplaner för ansvariga. Del- och huvudbudget. Viktigaste är försäljningsbudgeten.
Prestationsmätning	+++	Likviditet, kassaflödesanalys är viktigast eftersom tillväxtföretag. Även skuldsättning samt nettorörelsekapital i relation till försäljning och kundfordringar. Orderstock och orderprojekt. Sammanställer övergripande lönepolicy. Mål att "kanalisera" framgångsmått på anställdas arbete.

**Respondent H**

Produktkalkylering	+++	Integrerat datasystem används. Tar hänsyn till tjänste-, artikel och understrukturskostnader. Kalkyl uppdateras då artiklar med annat pris börjar användas i produktionen. Hänsyn till marknaden och företagets kundsegment. Följer TB på alla produkter genom justerade och integrerade datasystemet. Fungerar tillfredsställande.
Budgetering	+	Arbetar inte med "klassisk" budget. Arbetar med jämförelsetal från föregående år. Önskad försäljningsnivå tas fram. Budget är viktigt men nedlagd arbetstid skall vara anpassat efter behov.
Prestationsmätning	+	Endast nyckeltal för årsredovisning. Rapporter från produktionen kan ej tas fram i dagsläget, vilket vore önskvärt. Jobbar på att få fram effektivitetsmått och förfina mätetal.



## Bilaga 4: Underlag vid gradering av respondenternas informationsanvändning

### Respondent A

Produktkalkylering	•	270% lades på inköpspriset tidigare. Numera tittar de i stort på var prisnivån ligger på marknaden. I och för sig TB, men fritt för säljarna sätta priser. Delegerat. Deras löner baseras på detta.
Budgetering	••	Budget ihopkopplad med redovisning genom ett program som respondent A själv har byggt. Föregående års utfall samt hur det ser ut på marknaden används.
Prestationsmätning	••	Dagligen sammanställs rapporter över hur försäljningssiffrorna ser ut. Även orderstock och antal samtal per dag är mycket viktigt. Alla mäts med anpassade mått. Soliditet och räntabilitet vid bokslut.

### Respondent B

Produktkalkylering	•	Påslag är uträknade, men mest "på en höft". Går på "känsla" vid inköp. Försäljningspris tas fram genom att "tänka efter ganska raskt vad markandspriset är idag och känna efter hur trenderna på marknaden känns". Prissättning mer på känsla vid nya produkter och testas fram om osäkra på pris. Efterkalkyler ej lönsamt idag då det är alltför tidskrävande. Blir mer lönsamt att gå på känslan.
Budgetering	•	Företagets redovisningssystem är utgångspunkten. Kontoplan har brutits ner i undergrupper per arbetsgrupp. Även föregående utfall används.
Prestationsmätning	••	Affärssystemet och redovisningssystemet används. Fem prestationsmått tas fram (ej traditionella, påverkbara för anställda).

### Respondent C

Produktkalkylering	••	Hänsyn tas till info om kund, produktkostnad, inbyte, rabatter, finansiering och konkurrenter med hjälp av egenutvecklat system. Även info från underleverantör en gång per månad. Alla skall kunna läsa varandras.
Budgetering	••	Hänsyn till olika kontors tidigare utfall, situation och kommande kostnader. Även hur kundstock kan förväntas växa. Del- och huvudbudgetar.
Prestationsmätning	••	Ständig uppdaterad statistik dag för dag från egenutvecklat system. Marginal kopplat till volym står i fokus och är spridd modell på företaget. Även omsättning per anställd, tillväxt och vinst mäts. Ej soliditet och räntabilitet eftersom självfinansierade.

### Respondent D

Produktkalkylering	•	Alla kostnader tas med för varje produkt, men ej för detaljerat då "tid är dyrbart".
Budgetering	•	Hänsyn till gamla budgetar och säljchefs känsla för konkurrensen idag. Mycket gissningar i budget. Känna av marknaden.
Prestationsmätning	••	Lageromsättning och lageromsättningshastighet. Soliditet och räntabilitet på eget kapital vid bokslut. TB dagligen. Vissa mått har valts ut som passar företaget.

### Respondent E

Produktkalkylering	•	Egen kalkyl med hänsyn till arbetstimmar och materialkostnad. Svårt att få fram precis information till egen produktion. Försäljning och inköpspris via bokföringssystem. Delegerat. Enskilda produkter kalkyleras ej. Allmän kunskap vilka priser och rabatter. Efterkalkyler onödiga, "om vi åker på några smällar så löser det sig ändå".
Budgetering	•	Arbetet under utveckling. Diskussioner med övriga på företaget. Varje avdelning har egen budget. Interndebiteringar.
Prestationsmätning	•	Marginal och omsättning (omsättningsrapport per säljare). Analysprogram i bokföringsprogram visar likviditets- och kassaställning.

**Respondent F**

Produktkalkylering	••	Hänsyn tas till prognostiserad försäljning, marknaden, rabatter i databaserad prismatris med kundregister kopplat till.
Budgetering	••	Använder redovisningssystem och försäljningsstatistik tillsammans med VD:ns och säljarnas kompetens. Varje person är kostnadsställe. Hänsyn till säsongsvariationer. Uppföljning varje månad.
Prestationsmätning	••	Försäljning, kreditdagar per kund, omsättningshastighet, soliditet, likviditet, kassaflödesanalys och resultaträkning en gång per månad. Fast månadslön med bonus för säljare som stäms av mot uppsatta försäljningsmål och kostnader.

**Respondent G**

Produktkalkylering	••	Offerter och "underlag". Nytt affärssystem för kalkylering. Definierar vad som skall mätas med ansvariga för varje avdelning. Tidsåtgång och materialkostnader per produkt och försäljningsprojekt. Standardkostnader för hårdvaran. Mjukvaran betraktas som projekt.
Budgetering	••	Skall delegeras ut på avdelningsansvariga som besitter information. Säljarna sätter upp egen försäljningsbudget. Sedan till VD och slutligen till respondent. Hänsyn till marknadsandelar och tidsplaner för ansvariga. Del- och huvudbudget.
Prestationsmätning	••	Likviditet, kassaflödesanalys och skuldsättning. Nettorörelsekapital i relation till försäljning och kundfordringar. Orderstock och orderprojekt. Sammanställer övergripande lönepolicy.

**Respondent H**

Produktkalkylering	••	Integrerat datasystem används. Tar hänsyn till tjänste-, artikel- och understrukturskostnader. Kalkyl uppdateras då artiklar med annat pris börjar användas i produktionen. Hänsyn till marknaden och företagets segment.
Budgetering	•	Arbetar med jämförelsetal från föregående år, ej "klassisk" budget. Önskad försäljningsnivå tas fram.
Prestationsmätning	•	Endast nyckeltal för årsredovisning. Rapporter från produktionen kan ej tas fram i dagsläget.