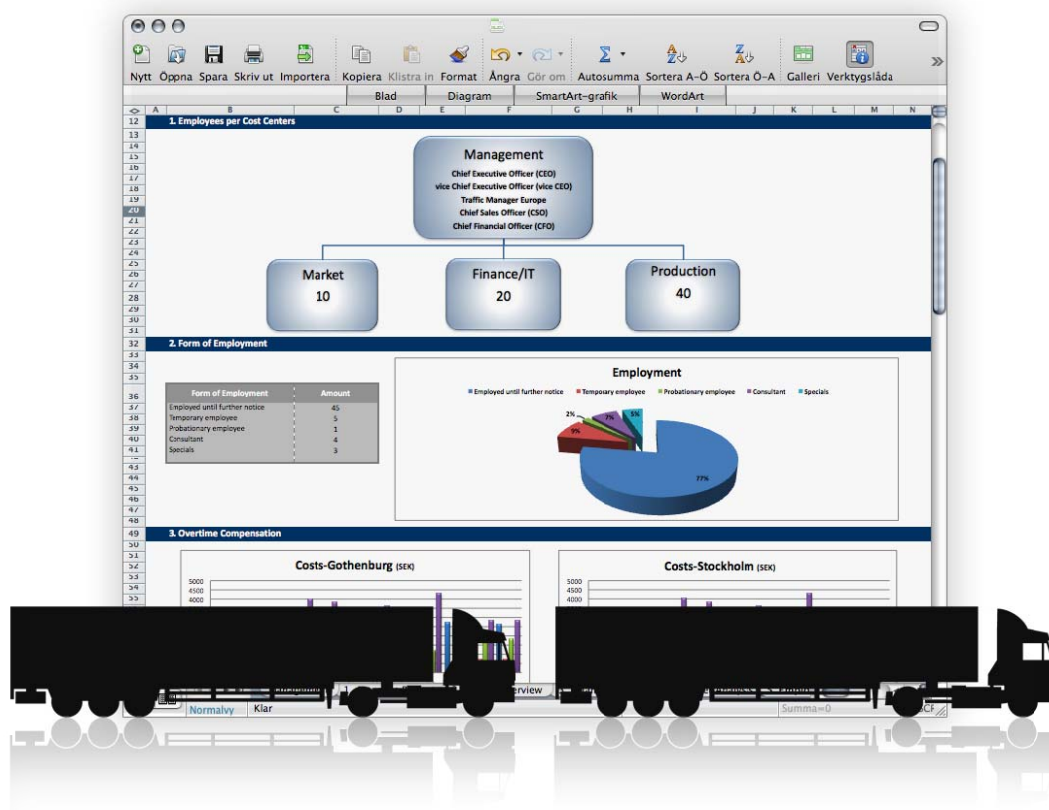




Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Utveckling av ett ekonomistyrsystem för AB Spedition Group - Ett aktionsforskningsprojekt under tidspress



Kandidatuppsats i företagsekonomi
Ekonomistyrning
Höstterminen 2008
Handledare: Olov Olson
Författare: Klara Brogren
Christofer Montell

FÖRORD

Då vår uppsats beskriver ett projekt som delvis liknar ett konsultuppdrag har vi skyldighet att hantera den därefter. Uppsatsen behandlar ämnesområden som i många fall är konfidentiell information varför bolag och berörda parter benämningar är fiktiva.

Vi vill rikta stor tacksamhet till de personer på företaget vilka gjort denna uppsats möjlig att genomföra. Ett särskilt tack riktas till den person som benämns CFO i uppsatsen för att vi erbjöds möjligheten att genomföra det projekt vilket uppsatsen behandlar. Vi vill även tacka Eric Tengstrand, Hannah Widstam och Jesper Magnusson för värdefulla råd och kommentarer under arbetets gång.

Sist men inte minst vill rikta ett stort tack till vår handledare professor Olov Olson, som väglett oss med sin mångåriga erfarenhet av ekonomistyrning.

Tack!

Göteborg den 12:e december 2008

Klara Brogren

Christofer Montell

SAMMANFATTNING

Kandidatuppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Ekonomistyrning VT 08.

Författare: Klara Brogren och Christofer Montell

Handledare: Olov Olson

Titel: Utveckling av ett ekonomistyrssystem för AB Spedition Group - ett aktionsforskningsprojekt under tidspress

Bakgrund och problem: Idag saknar den nybildade koncernen AB Spedition Group ett gemensamt ekonomistyrssystem. Uppsatsen behandlar utformningen av ett system som kan harmonisera koncernens interna månadsrapportering. Författarnas frånvaro av tidigare erfarenheter inom området och en snäv tidsram ledde fram till uppsatsens syfte.

Syfte: Det övergripande syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur vi går tillväga vid utformningen av ett ekonomistyrssystem under en normal kandidatuppsatsperiod, samt ge råd till framtida studenter som skall genomföra ett liknande projekt.

Avgränsningar: Uppsatsen avgränsas genom att systemet enbart utvecklas med det svenska bolaget i fokus. Vidare avgränsas studien genom att enbart omfatta utformandet av ekonomistyrssystemet, och behandlar därmed inte den efterföljande implementeringen.

Metod: En kvalitativ fallstudie har genomförts i form av aktionsforskning. Litteraturstudien har genomförts till största del utifrån läroböcker vilka behandlar väletablerade strukturella teorier och modeller inom ekonomistyrning. Empiriskt material har dokumenterats i en fältdagbok enligt narrativ metod och redovisas i form av fem arbetsfaser. Ekonomistyrssystemet har utvecklats med hjälp av en trestegsmetod vilken omfattar följande steg: definiering av affärsmål, utformning av rapporter samt hantering av rapporter.

Resultat och slutsatser: Ett ekonomistyrssystem har utvecklats i form av två huvudrapporter, en för koncernnivå och en för kontornivå. Rapporterna innehåller delrapporter som mäter företagets prestation utifrån finansiella och ickefinansiella perspektiv. Även om tiden utgjort en kritisk faktor under studiens genomförande har författarnas teoretiska kunskaper visat sig vara tillräckliga för att utforma ett ekonomistyrssystem.

Förslag till fortsatt forskning: En undersökning om ekonomistyrssystemets för- och nackdelar kontra de rapportmöjligheter ett integrerat affärssystem erbjuder, kan anses vara intressant. En mer genomarbetad studie om hur väl ekonomistudenters förkunskaper möter näringslivets krav kan anses angeläget.

ABSTRACT

Bachelor's thesis in Business Economy, University of Gothenburg, School of Business, Economy and Law, Management Accounting, Autumn 08.

Authors: Klara Brogren and Christofer Montell

Tutor: Olov Olson

Title: The development of a Management Accounting Information System for AB Spedition Group- an action research project during limited timeframe.

Background and Problem: The newly established AB Spedition Group is currently lacking a common Management Control Information System. This report discusses and demonstrates the development of a system which will serve to harmonize the internal monthly reporting within the Group. The authors' lack of experience within the field combined with a short timeframe led to the defined objective of the report.

Objective: The bachelor's thesis main objective is to describe and analyse the process of developing a Management Accounting Information System during a normal thesis period, and contribute with advice to future students considering to conduct similar projects and thesis topics.

Delimitations: The thesis is delimited as the development of the Management Accounting Information System only focuses on the Swedish firm. Further the thesis is delimited by only treating the development of the System and not the implementation of the System.

Method: A qualitative case-study has been conducted through action research. The literature study is mainly based on textbooks that contain well established Management Accounting theories and models. The empirical information has been documented in accordance with a narrative method in a field diary, and has been published in five "phases". The Management Accounting Information System has been developed following a three step method which entails the following steps; Defining Business Objectives, Defining Performance Measures and Managing through Measurement.

Result and Conclusions: The process of developing the Management Accounting System has resulted in two main reports, one for the Group and one for the Company. The reports consist of sub-reports that measure the group's and the company's performance from a financial and non-financial perspective. Even though the timeframe has been a critical factor during the study and the development of the System, the theoretical knowledge of the authors has been sufficient enough to develop a Management Accounting Information System.

Proposals for future studies: To explore the pros and cons of this study's Management Accounting Information System in contrast to an integrated business system would be an interesting subject for future studies. A more thorough study concerning how well prepared business students are for the business world would also be of particular interest.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Problemdiskussion.....	2
1.3	Frågeställning.....	2
1.4	Syfte	2
1.5	Avgränsningar	3
1.6	Definition av ekonomistyrssystem.....	3
2.	Metod	4
2.1	Val av företag.....	4
2.2	Val av forskningsansats och metod	4
2.3	Forskningsmetodik	4
2.4	Informationsinsamling.....	6
2.5	Design av ett balanserat prestationsmätningssystem	7
2.6	Kriterier vid värdering av kvalitativa metoder	9
2.7	Studieprocessens fem faser.....	10
2.8	Kritik.....	11
3.	Teori.....	13
3.1	Ekonomistyrning och ekonomisystemet	13
3.1.1	Ekonomistyrning.....	13
3.1.2	Ett förändrat informationsbehov	14
3.1.3	Rapporter	14
3.2	Finansiella ansvarsheter	16
3.2.1	Sammanfattning och kriterier för ansvarsdelegering	17
3.3	Prestationsmätning	17
3.3.1	En introduktion till prestationsmätning.....	17
3.3.2	Kriterier för effektiv prestationsmätning.....	18
3.3.3	Finansiella prestationsmått.....	18
3.3.4	Flerdimensionella prestationsmått	20
3.4	Traditionella och moderna styrmedel – två exempel	21
3.4.1	Budgetering	22
3.4.2	Benchmarking.....	23
4.	Framväxten av ett Ekonomistyrssystem.....	24

4.1	Den första fasen: Inhämta bakgrundsinformation.....	24
4.2	Den andra fasen: Ledningens definition av affärsmålen.....	26
4.3	Den tredje fasen: Utformning av rapportstruktur.....	28
4.3.1	Val av programvara	28
4.3.2	Ansvarsfördelning och huvudrapportens framväxt	28
4.3.3	Flerdimensionella mått och delrapportens framväxt	29
4.4	Den fjärde fasen: Utformning av rapportpunkter	29
4.4.1	Systemlösningen – en sammanställning	29
4.4.2	Innes prestationsmättningsformulär.....	31
4.4.3	Gemensamma rapportpunkter: koncernnivå och kontorsnivå	32
4.4.4	Koncernunika rapportpunkter	38
4.4.5	Kontorsunika rapportpunkter	44
4.4.6	Ekonomistyrssystemets funktionalitet	47
4.5	Den femte fasen: Verifiering av systemlösning och en framtidsutblick.....	47
4.5.1	Verifiering av systemlösning	47
4.5.2	Ekonomistyrssystemets begränsningar	47
4.5.3	Företagets syn på nästa steg.....	48
5.	Diskussion.....	49
5.1	Utformningen av ett ekonomistyrssystem	49
5.2	Att kombinera kandidatuppsats med praktik- en god möjlighet?	52
5.2.1	Aktionsforskning under tidspress.....	52
5.2.2	Att översätta akademiska kunskaper till praktik- en reflektion.....	54
6.	Slutsats	55
6.1	Studiens bidrag	57
6.2	Förslag till framtida forskning.....	57
6.3	Avslutning	58
7.	Källhänvisning.....	59
BILAGA:	Översikt rapportstrukturen	

1. INLEDNING

Följande kapitel har för avsikt att redogöra för uppsatsämnet. Inledningsvis beskrivs bakgrunden till ämnesvalet för att fånga läsarens intresse samt den problematik som uppsatsen belyser. Problemdiskussionen resulterar i en tvådelad frågeställning följt av ett övergripande syfte. Avslutningsvis redogörs för de avgränsningar som varit nödvändiga att göra på grund av studiens förutsättningar.

1.1 Bakgrund

I mars år 2008 bildades en ny aktör på den nordiska logistikmarknaden när private equity-bolaget Finans AB förvärvade den svenska speditjonsfirman AB Spedition Sverige och de två norska speditjonsfirmorna AS Spedition Norge och AS Spedition Danmark. Förvärvet var enligt Finans AB första steget i en process mot att skapa en större nordisk aktör som på sikt skall kunna börsintroduceras.

"I samband med uppköpet infördes en mer professionell syn på ekonomisk verksamhetsledning och uppföljning. Vi saknar idag ett fungerande verktyg för att kunna utvärdera, prognostisera och styra verksamheten. Detta måste åtgärdas omgående."

- Chief Financial Officer (CFO) på AB Spedition Sverige

Ovanstående citat är hämtat från det första möte vi höll med företaget AB Spedition Sverige, där vi sedermera tilldelades den uppgift, vilken utgör grunden för denna uppsats.

Vi kom in i bilden då AB Spedition Sverige stod inför en stor utmaning. Koncernen önskade en harmonisering av rapporteringen mellan de i koncernen ingående bolagen, och AB Spedition Sverige fick uppgiften att utforma ett förslag. CFO på det svenska bolaget ville skapa ett förslag byggt på teoretiska grunder och kom i kontakt med studentföretaget HandelsConsulting AB, där Klara arbetar. Efter ett inledande samtal med företaget beslutades att uppdraget, istället för att bli ett konsultuppdrag, kunde vara ett intressant ämne för en kandidatuppsats.

Det stod klart redan då vi antog erbjudandet från AB Spedition Sverige att vår uppsats skulle ta en annorlunda form. Då projektet gick att likna vid ett konsultuppdrag krävdes anpassningar efter ett sådant upplägg. Vi insåg att vi stod inför en fantastisk möjlighet. Uppdragets karaktär innebar dock en stor utmaning då ingen av oss hade tidigare erfarenhet av något liknande.

Resonemanget om våra akademiska kunskaper var tillräckliga väckte intresse för Handelshögskolan i Göteborgs egen definition på vilka kunskaper en ekonomstudent vid universitetet förväntas besitta.

"Stor tyngd läggs vid att utveckla din förmåga att identifiera, analysera och lösa olika problem och utvecklingsfrågor, ofta med hjälp av praktikfall." – Handelshögskolan i Göteborg om Handelshögskolans ekonomprogram

Vi kunde, utifrån detta citat, inte tänka oss ett bättre praktikfall för att pröva våra kunskaper.

1.2 Problemdiskussion

Idag finns inget enhetligt ekonomistyrssystem i koncernen. Av den anledningen har CFO på dotterbolaget AB Spedition Sverige fått i uppdrag att utforma ett sådant system för koncernen.

Avsaknaden av ett ekonomistyrssystem skapar ett flertal negativa konsekvenser. Uppföljning och analys av verksamheten samt den med detta område intimt förknippade prognosverksamheten är exempel på aktiviteter vilka upplevs som otillfredsställande i dagens situation. En avsaknad av ett enhetligt ekonomistyrssystem leder vidare till att kopplingen mellan befattning och ansvarsområde upplevs som otydlig, vilket ytterligare försvårar den löpande rapporteringen inom företaget.

För att lösa likartade problem förlitar sig många företag till affärssystem ur vilka en stor mängd rapporter går att skapa. Koncernen har idag inget intresse av att upphandla och implementera ett fullskaligt affärssystem. Istället vill ledningen ha en kostnadseffektiv lösning där fokus skall ligga på att utveckla ett enkelt och användarvänligt styrverktyg.

Frånvaron av praktisk erfarenhet utgör ett problem. För att kunna utforma ett ekonomistyrssystem får vi förlita oss på den information vi kan finna i litteraturen, och tar del av genom samspråk med lektorer och berörda parter inom företaget.

Då vi under en normal kandidatuppsatsperiod dels ska utveckla ett ekonomistyrssystem för AB Spedition Sverige samt skriva en uppsats är tiden en kritisk faktor. Uppsatsen blir ett projekt under tidspress vilket blir en stor utmaning.

1.3 Frågeställning

För att kunna utveckla ett ekonomistyrssystem för AB Spedition Sverige ställer vi följande frågor:

Huvudfråga:

Hur kan ett (praktiskt användbart) ekonomistyrssystem utformas under en normal kandidatuppsatsperiod utifrån våra och AB Spedition Sveriges förutsättningar?

Delfråga:

Vilka rapporter kan vara relevanta för att kunna utvärdera, analysera och prognostisera AB Spedition Sveriges prestation?

1.4 Syfte

Det övergripande syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur *vi går tillväga* vid utformningen av ett ekonomistyrssystem under en normal kandidatuppsatsperiod, samt ge råd till framtida studenter som skall genomföra ett liknande projekt.

1.5 Avgränsningar

Studien avgränsas till att enbart omfatta utformandet av ekonomistyrssystemet. Med detta avses att den efterföljande implementeringen och konsekvenserna av denna inte behandlas i uppsatsen.

Studien avgränsas vidare genom att enbart utveckla systemet med det svenska bolaget som studieobjekt. Detta kan motiveras utifrån ett flertal skäl. Vår basering i Göteborg med närhet till informationskällor är ett sådant skäl. Vidare är AB Spedition Sverige ansvariga för utvecklingen av systemet.

1.6 Definition av ekonomistyrssystem

"I ekonomistyrssystemet insamlas ekonomisk information vilken sedan kommuniceras till ledningen för att denna skall kunna fatta beslut. Alla företag utvecklar olika system som tillmötesgår kraven från deras ledning. Den teknologi som stödjer ekonomistyrssystemet kan också variera betydligt mellan företag." (svensk översättning)

– Atrill & McLaney (1994)

Under hela vår uppsatsperiod har vi diskuterat hur vår systemlösning skall benämnas. AB Spedition Sverige har använt begreppet "verksamhetsledningssystem", medan vi snarare har använt begreppet "prototyp till rapportsystem". I definitionen ovan ryms dock det system vi har utvecklat, och för att undvika begreppsförvirring har vi valt att konsekvent använda begreppet "ekonomistyrssystem".

2. METOD

Följande kapitel syftar till att redogöra för den metod och det tillvägagångssätt som lett fram till den slutliga rapporten för studien. En studie kan bearbetas utifrån olika ansatser och metoder, och nedan ämnar vi redogöra för de val vi har gjort avseende dessa. Den metod man utgår ifrån ska vara relevant för studien och passa väl in på det som ska studeras.

2.1 Val av företag

Vi kom i kontakt med AB Spedition Sverige genom studentföretaget HandelsConsulting AB. Företaget efterfrågade studerande inom ekonomistyrning för att få hjälp med att utveckla ett verksamhetsledningssystem för hela koncernen. Projektet kom dock att genomföras som en kandidatuppsats och har ingen koppling till HandelsConsulting AB.

2.2 Val av forskningsansats och metod

Ansats

Den ansats man väljer att utgå ifrån i sin studie beror på vilka egenskaper man vill att resultatet ska belysa. Kortfattat kan *deduktiv* ansats beskrivas som ett angreppssätt där forskaren utifrån vetenskapliga teorier analyserar sina resultat. En *induktiv* ansats däremot innebär att forskaren drar generaliserade slutsatser av studien utan specifika teoretiska grunder (Holme & Solvang 1997). En kombination av dessa två angreppssätt är ofta mer realistisk och benämns *abduktiv* ansats (Alvesson & Sköldberg 1994). Denna faller inom ramarna för vår studie då rapporten får växa fram genom en kombination av vetenskapliga teorier och empiriska källor.

Kvalitativ och kvantitativ metod

Vid insamling av information finns det enligt Holme & Solvang (1997) två tillvägagångssätt, kvantitativ och kvalitativ metod. En kvantitativ metod innebär att en mängd information insamlas vilken sedan analyseras genom ofta statistiska metoder. En kvalitativ metod innebär att en djupgående informationsinsamling genomförs, exempelvis genom intervjuer eller deltagande observationer (*ibid.*). Då vi kommer att genomföra studien i samarbete med AB Spedition Sverige har vi för avsikt att göra en kvalitativ studie.

2.3 Forskningsmetodik

Fallstudie

Fallstudier är en frekvent använd metod vid analys av företag och organisationer. Metodens syfte är att med hjälp av insamlad information skapa ett helhetsperspektiv av ett förlopp (Sohlberg 2002). Enligt Lundahl och Skärvad (1992) syftar fallstudier även till att utveckla

hypoteser och formulera och pröva teorier. Informationsinsamling görs oftast utifrån en mängd olika hjälpmedel såsom enkäter, intervjuer, workshops m.m. (*ibid.*).

Valet mellan att studera ett eller ett flertal fall är en fråga om studiens djup eller bredd skall prioriteras. Vid studier av ett fåtal fall kan man göra djupgående, mer detaljerade studier och analysera fallen utifrån olika perspektiv. Metodens generaliserbarhet kan dock ifrågasättas (*ibid.*). *Gummesson (1985)* menar att en kvantitativ metod förvisso redovisar information från många fall, men då studierna ofta är ytliga kan forskaren gå miste om betydande informationsunderlag. En generalisering i dessa fall behöver därför inte nödvändigtvis generera en bättre analys än vid en fallstudie, då fallstudien tillåter forskaren att komma nära in på studieobjektet. Den mer djupgående informationen vilken kan insamlas medför, enligt *Gummesson (1985)*, att generaliserbarheten kan bli lika god som vid en kvantitativ metod.

Aktionsforskning

Syftet med fallstudier är som ovan nämnts att göra en djupgående studie genom exempelvis intervjuer och undersökningar. *Gummesson (1985)* menar dock att även dessa studier tenderar att bli ytliga och hänvisar till metoder för ännu djupare studier.

Konsulter deltar ofta i förändringsprocesser men bidrar sällan till forskningsutveckling. Forskare däremot genomför kvantitativa eller kvalitativa studier men hamnar ofta utanför kärnan i den aktiva processen, varvid djupet i studien kan gå förlorat. *Gummesson (1985)* menar att en integration av konsultrollen i en forskningsstudie kan resultera i kvalitativ forskning. Denna metod kallas aktionsforskning.

Metoden innebär att studieobjektet inte särskiljs från den part som skall genomföra studien, vilket kan tolkas som ett samarbete mellan den forskande enheten och studieobjektet. Syftet med metoden är att den forskande parten kan ha en direkt påverkan på området som skall studeras. Möjligheten för studien att få ett lyckat resultat ökar desto bättre den forskande parten samarbetar tillsammans med studieobjektets representanter (*Stjernström, Lund & Olin 2006*).

Det existerar idag många olika tolkningar av aktionsforskning, dock framgår det av *Lorentz (2004)* resonemang att det är "en verksamhet som bedrivs av forskare som i sitt forskningsarbete tar hjälp av personer på plats som i sin tur genomgående bidrar till att lösa forskarens problem". Då vår uppgift är att lösa problemet med företagets verksamhetsledning, och de kontinuerligt skall bistå oss med relevant information för att lyckas, anser vi att *Lorentz (2004)* resonemang överensstämmer med vår verksamhet.

Vid aktionsforskning är forskaren fri från begränsningar vad avser metod för datainsamling (*Gummesson 1985*). Då forskaren befinner sig mitt i forskningsprocessen kommer hon/han med största sannolikhet att ta del av både kvalitativ och kvantitativ information, och enligt *Gummesson (1985)* är det inte av någon större relevans att särskilja dessa. Det bör dock noteras att då syftet med aktionsforskning är att aktivt ta del av förändringsprocessen ligger kvalitativa metoder för datainsamling nära till hands (*ibid.*). Detta kan ske genom strukturerade intervjuer likväl som sporadiska, informella intervjuer. För dokumentation av studierna kan forskaren välja att notera all information hon/han tar del av, men då detta kan vara svårt vid sporadiska "intervjuer" kan forskaren välja att enbart notera den information vilken anses vara relevant för studien (*ibid.*). Den sistnämnda metoden innebär dock att det

är svårt för utomstående parter att bedöma huruvida forskarens analyser och slutsatser är riktiga. *Gummesson (1985)* menar trots detta att metoden är att föredra då den underlättar forskarens roll som konsult.

För att vår studie skall uppnå ett gott resultat tror vi att det krävs ett nära samarbete med AB Spedition Sverige. Då vår studie har karaktären av ett konsultuppdrag kommer vår roll att liknas vid en konsultroll där vi aktivt deltar i utvecklingsarbetet. Därför anser vi att aktionsforskning är den metod som bäst lämpar sig för vår studie.

2.4 Informationsinsamling.

Vid informationsinsamling skiljer man på primär- och sekundärdata. Primärdata är empirisk information vilken primärt är ämnad för studien. Sekundärdata innefattar all annan information vilken inte enbart är ämnad för vår studie (*Dahmström 1991*).

Narrativ teori och metod

Narrativ studie, även kallad berättelseforskning, syftar till att dokumentera och analysera skriftliga och muntliga berättelser (*Johansson 2005*). En berättelse, menar *Johansson (2005)* och refererar till kommunikationsforskaren Adelswärds definition: "...kan uppstå när man i ord återger något som har hänt". Det finns vissa kriterier för att kunna definiera en berättelse där *Johansson (2005)* framhäver de temporala och kausala kriterierna som de mest inflytelserika. Det första kriteriet åsyftar den kronologiska tidsföljden, vilket är mycket väsentligt för att kunna återge en berättelse, medan det kausala kriteriet framhäver vikten av något slags orsakssammanhang mellan olika händelser.

Insamling av data

För att tillförlitligt kunna referera tillbaka till information vi tar del av under studieperioden skall vi, enligt narrativ metod, föra en så kallad fältdagbok i vilken vi dokumenterar relevant information för studien. Då vår datainsamling primärt kommer att utgöras av informella intervjuer anser vi att fältdagbok kan vara en lämplig metod för att dokumentera insamling av data. Denna typ av data benämns primärdata då den avser information vilken insamlats för studiens syfte. Utifrån vår fältdagbok kommer relevant information återges i uppsatsen i kronologisk följd men med hänsyn till kausaliteten mellan olika händelser.

Litteraturstudie

Genom att studera litteratur skall vi söka efter relevant sekundärdata för att utifrån teoretiska modeller och teorier kunna styrka utformningen av ekonomistyrningssystemet. Genom litteraturgranskning kan vi även finna brister och problem forskare tidigare stött på i relation till ämnet. Dessa bör beaktas för att undvika en upprepning av redan dokumenterade misstag.

Vår litteraturstudie kommer till största delen genomföras utifrån läroböcker vilka behandlar väletablerade teorier och modeller inom ekonomistyrning. De teorier vi kommer att redogöra för är främst av strukturell karaktär, vilket kan ifrågasättas i en kandidatuppsats. Det finns dock ett flertal orsaker till vårt val, där tidsaspekten blir den avgörande. För att ha en möjlighet att läsa in oss på ämnet, utveckla systemet och skriva uppsatsen tvingas vi

prioritera mellan ovanstående moment. Vi väljer att prioritera utvecklingen av systemet och beskrivningen av den processen framför en mer djuplodande litteraturstudie, då vi befarar att uppsatsen annars inte med säkerhet kan genomföras inom givna tidsramar.

Vi kommer i projektet närma oss ett mycket stort antal ämnen. Det finns inte någon möjlighet att redogöra för alla de ämnen vilka vi, om än ytligt, behöver läsa om för att kunna genomföra studien. Vi har därför formulerat tre kriterier vilka kommer att avgöra om en teori eller modell skall ingå i uppsatsens teoriavsnitt.

1. Intressant ur ett mer övergripande perspektiv, det vill säga förklara stora sammanhang.
2. Intressant ur ett nytänkandeperspektiv, det vill säga behandla en aspekt vilken företaget aldrig tidigare tänkt på.
3. Nödvändigt för förståelsen av arbetet, det vill säga beskriva rena teorier vilka vi refererar till vid större vägval under processens gång.

2.5 Design av ett balanserat prestationsmätningssystem

För att strukturera vår utvecklingsprocess har vi valt ett tillvägagångssätt där vi utgår ifrån *Innes (2004)* trestegsmetod. Metoden förklarar hur utveckling och implementering av ett prestationsmätningssystem kan gå till.

Ett prestationsmätningssystem kan innefatta många olika aspekter och kan utvecklas på en mängd olika sätt. Enligt *Innes (2004)* kan man enkelt designa ett prestationsmätningssystem utifrån en trestegsmetod vilken har följande struktur:

Steg 1: Definiera och kongruera de mål som verksamheten försöker uppnå.

Steg 2: Designa mätetal vilka stimulerar händelser och uppförande till stöd för målen.

Steg 3: Hantera mätetalen på ett lämpligt sätt.

Steg 1: Definiera affärsmål

Handlingskraftiga strategier kan enligt *Innes (2004)* utformas genom tre olika angreppssätt, där företagets visioner bryts ned i specifika affärsmål. Alla tre angreppssätten innebär att företagets "senior management" samlas i workshops för att kartlägga affärsmålen.

Det första angreppssättet benämns "*The Customer/Stakeholder Approach*", och innebär att en lista sammanställs med kunders och aktieägars krav utifrån parametrarna kvalitet, tid, pris och flexibilitet. Resultatet blir två explicita listor med ovannämnda parter krav, vilka företaget bör tillmötesgå. Listorna jämförs för att balansera och plocka ut särskilt viktiga behov från både kunder och aktieägare. Utifrån listorna utarbetar därefter företaget tydliga affärsmål.

Det andra angreppssättet benämns "*What/How*"-metoden, och innebär att ledningen resonerar sig fram till vilka övergripande mål de vill uppnå för att sedan klarlägga hur dessa mål skall uppnås. Metoden bildar genom vad- och hur- frågorna en dominoeffekt genom

verksamheten där frågorna bryter ned företagets visioner i konkreta affärs mål på olika nivåer inom organisationen.

En tredje metod benämns *"The Five-year Vision Approach"*, och utgår från ett framtidsperspektiv där ledningen visionerar kring hur företagets mål och strategier kommer att se ut under den kommande femårsperioden. För bästa resultat hålls ett antal workshops där resonemanget förs utifrån en mängd olika parametrar, finansiella likaväl som icke-finansiella. Metoden skall resultera i följande punkter:

- En tydlig vision om framtiden.
- En sammanställning av affärs mål.
- Ett utbud av tänkta projekt eller aktioner för att nå de uppsatta målen.
- Ett utbud av mått för att mäta företagets prestation i förhållande till deras uppsatta affärs mål.

Vi väljer att utgå från ett framtidsperspektiv vid kartläggning av företagets affärs mål. Valet grundar sig på att koncernen där företaget ingår är nybildad, vilket kan tänkas öka behovet av en tydlig syn på framtiden.

Steg 2: Utformning av prestationsmätning

Att enbart kartlägga ett företags affärs mål fyller ingen funktion om inte mått utvecklas som kan väga hur väl företaget presterar för att uppnå målen. Vilka mått som är lämpade för att mäta prestationer inom företaget varierar och beror på för vem och för vad dessa är avsedda (*Innes 2004*).

Centrala frågeställningar vid definition av lämpliga mått är enligt *Innes (2004)*: Varför mäter vi det? Till vilket affärs mål relaterar detta mått? Vilket mål skall uppnås? Hur skall det mätas? Hur kan vi försäkra måttets kontinuitet och att det leder till handling?

Utifrån frågorna skapas ett prestationsmättningsformulär i vilket måttets utformning och innebörd struktureras.

Innes (2004) betonar vikten av att uppmärksamma vilken typ av beteende det specifika måttet uppmuntrar till samt om detta beteende är önskvärt. Om frågorna är svåra att besvara bör man omstrukturera måttet för att det skall lämpa sig för önskad mätning.

Steg 3: Hantera mätetalen på ett lämpligt sätt

Innes (2004) lyfter fram fyra hinder i samband med implementering av prestationsmätningssystem:

1. Brist på tid och möda.
2. Underskattning av IT resurser som behövs för att implementera måtten, vilket kan resultera i förseningar och att projektet stannar av.
3. Rädsla för att bli mätt.

4. Affärsmål definierade på fel nivå inom företaget. Förändringar i strategin på andra nivåer kan underminera de uppsatta målen.

För att minimera ovanstående risker är det enligt *Innes (2004)* väsentligt att ledningen prioriterar projektet och stödjer utvecklingsarbetet under hela processen. Utvecklingen måste genomföras på ett sådant sätt att hänsyn tas till kulturella och etablerade beteenden. Vidare krävs goda resurser framförallt gällande IT-utrustning för att kunna implementera måtten. En god koppling mellan prestationsmått och belöningsystem är ytterligare en framgångsfaktor för att minska risken för att måtten inte fyller sitt syfte (*ibid.*).

2.6 Kriterier vid värdering av kvalitativa metoder

Kopplingen mellan empiri och teori avgör studiens *validitet*. Den grundläggande frågan är: Måts verkligen det som forskaren avser att mäta (*Sohlberg 2002*)? Validitet är ett grundkrav för både kvalitativa och kvantitativa undersökningar, men är enligt *Svenning (2000)* betydligt lättare att uppnå genom kvalitativa metoder då dessa utförs mer djupgående och forskaren har en närmare relation till studieobjektet. Enligt *Lundahl & Skärvad (1992)* delas validitet in i inre och yttre validitet. Inre validitet innebär att exempelvis intervjuunderlaget i en studie verkligen mäter det som är avsett med underlaget. Yttre validitet syftar till att avgöra om de svar som intervjun genererar stämmer överens med hur verkligheten ser ut. Omständigheter som kan bidra till att svaren inte överensstämmer med verkligheten är exempelvis att intervjuade personer ljugar eller minns fel.

För att en studie skall garantera sin *reliabilitet* krävs att undersökningar genomförs på liknande sätt och att de är så standardiserade som möjligt (*Lundahl & Skärvad 1992*). Detta är viktigt då syftet är att kunna genomföra samma undersökning och kunna förvänta sig ett likadant resultat. Reliabilitet kan vara svårt att uppnå med en kvalitativ studie då denna ofta är anpassad för en specifik fallstudie.

Vi finner vissa svårigheter med att uppskatta hur den inre validiteten i studien påverkas av vårt val av metod, där ostrukturerade intervjuer utgör den primära insamlingsmetoden av data. Den yttre validiteten tror vi kommer påverkas positivt då vi får möjlighet att under ett antal veckor arbeta nära in på studieobjekten. Utifrån de relationer vi hinner bygga upp bör vi på ett bättre sätt, än vid exempelvis en enstaka intervju, kunna avgöra om svaren överensstämmer med verkligheten.

Då vi genomför en kvalitativ studie kan vi inte garantera att studien kan genomföras återigen genom samma tillvägagångssätt, varför det blir svårt att styrka studiens reliabilitet.

Ovannämnda begrepp är framförallt tillämpbara vid bedömning av mätningar, men då kvalitativa studier i stor utsträckning inte enbart behandlar mätningar kan det vara lämpligt att även ta hänsyn till andra kriterier. Enligt *Bryman (2002)* kan validitet och reliabilitet kopplas till de tre begreppen *pålitlighet*, *tillförlitlighet* och *överförbarhet*.

Pålitlighet kan liknas vid kvantitativa metoders reliabilitet. För att begreppet skall gälla måste forskaren kunna påvisa att denna har haft ett granskande synsätt under forskningsprocessen. Detta kan styrkas genom en fullständig redogörelse för de faser som studieprocessen har inneburit (*Bryman 2002*).

Studiens *tillförlitlighet* anser *Bryman (2002)* kan styrkas genom att den utförts i enlighet med tillgängliga regler samt att rapporten och de utfall som studien har resulterat i presenteras för de parter vilka varit delaktiga i studieprocessen.

En studies *överförbarhet* liknar *Bryman (2002)* vid extern validitet. För kvalitativa studier kan detta vara svårt att garantera då studien som tidigare nämnts, ofta fokuserar på en eller ett fåtal fall.

För att kunna styrka studiens pålitlighet dokumenterar vi genom att föra fältdagbok relevant information. Fältdagboken innefattar inte en fulländad redogörelse för hela processen men metoden är förenlig med *Gummessons (1985)* tolkning av aktionsforskning, då man enbart är nödgad att dokumentera för studien intressant information. Både ekonomistyrssystemet och uppsatsen skall i slutet verifieras av företagets representanter vilket styrker den färdiga rapportens tillförlitlighet. Då vår studie är en fallstudie och har karaktären av ett konsultuppdrag är det svårt garantera rapportens överförbarhet.

2.7 Studieprocessens fem faser

Ovanstående metoder skall omsättas i praktisk handling. Av den anledningen har vi delat in den empiriska delen av studien i fem faser, vilka kan sägas vara vår kombination av *Innes* trestegsmetod (2004) med den aktionsforskning vi skall genomföra. Vårt deltagande kommer delvis att skilja sig åt i de olika faserna, vilket nedan redogörs för.

Den första fasen: Inhämta bakgrundsinformation

Under den första fasen skall information insamlas om branschen och företaget. Insamlingen kommer att genomföras genom att läsa broschyrer om företaget, söka på Internet om branschen och företaget samt framförallt genom samtal med främst CFO och CEO.

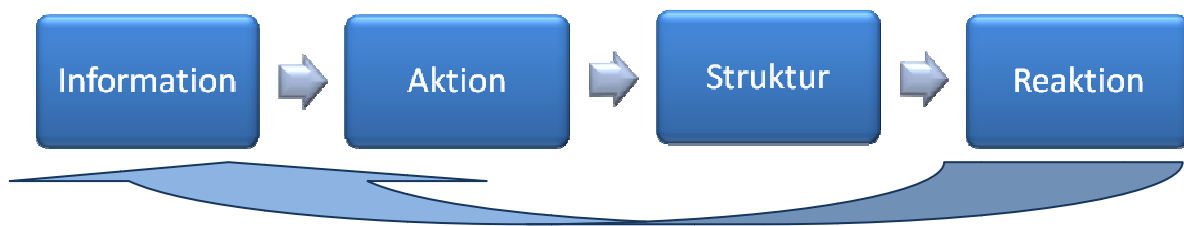
Den andra fasen: Definiera affärsmål

Vid workshops där delar ur företagets ledningsgrupp medverkar skall företagets framtidsutsikter behandlas. Den första workshopen innefattar fria diskussioner om visioner och målsättningar för företaget, medan efterföljande workshops kommer att ha en tydlig inriktning, exempelvis vilka affärsmål företaget skall ha inom marknadsområdet. Vår roll begränsas i fasen till att lyssna, ställa klarläggande frågor och dokumentera.

Den tredje och fjärde fasen: Utformning av rapportsystemet och rapportpunkter

I den tredje och fjärde fasen skapas slutprodukten vilken bygger på det kontinuerliga samarbetet mellan oss och företagets representanter. Det faller sig omöjligt att i detalj redogöra för alla de tillfällen då information kommer att utbytas. Då utvecklingsprocessen kommer präglas av en återkommande procedur beskrivs nedan denna.

Proceduren kan enklast förstås genom en illustration:



FIGUR 1: UTVECKLINGSPROCESSEN

Utifrån de workshops vilka beskrivits ovan (den första fasen) hämtas *information* för att kunna *agera* och skapa en *struktur* från vilken ekonomistyrssystemet kan vidareutvecklas. Strukturen stäms av med ledningen och utifrån deras *reaktion* ges vi möjlighet att vidareutveckla systemet. Denna procedur kan liknas vid en "loop", vilken återkommer i takt med att detaljeringsnivån på systemet ökar.

Den femte fasen: Verifiering av systemlösning och en framtidsutblick

Projektet avslutas med en presentation av det färdigutvecklade systemet för företagsledningen. Under presentationen skall systemets disposition och funktionalitet förevisas och ledningen kan ge sin syn på slutresultatet.

I anslutning till mötet kommer företagets representanter att få tillfälle att diskutera vilka svårigheter ett införande av systemet kan medföra. Vår roll begränsas till att leda diskussionen utifrån frågor hämtade från tredje steget i *Innes (2004)* modell.

2.8 Kritik

Vid aktionsforskning bör forskaren ifrågasätta vilka effekter metoden leder till. Forskaren bör exempelvis reflektera över om det är möjligt att göra kritiska analyser när man inte har den traditionella distansen till studieobjektet. För att metoden skall leda till ett tillförlitligt resultat bör forskaren distansera sig från studieobjektet för att försöka föra resonemanget utifrån ett objektivt perspektiv (*Stjernström, Lund & Olin 2006*).

Vi inser att objektiviteten är en kritisk faktor för vår studie. För att skapa egna uppfattningar, vilka inte enbart formas av företagets idéer, kommer vi att motivera våra val utifrån ett antal strukturella teorier och modeller. Tiden är dock en begränsande faktor, vilket leder till att litteraturstudien måste ske parallellt med utvecklingsprocessen. Utan en ordentlig akademisk förstudie finns därmed risken att en del val inte alltid blir fattade ur ett objektivt perspektiv.

Dokumentation genom fältdagbok tror vi lämpar sig mycket bra för vår studie då metoden är förenlig med konsultrollen. Det bör dock noteras, att då vi enbart dokumenterar den information som vi anser vara relevant för studien finns en risk att dessa bedömningar blir

subjektiva. Utomstående parter har ingen möjlighet att kontrollera om information stämmer och om våra analyser är riktiga, vilket i sin tur kan ifrågasätta studiens tillförlitlighet.

Då majoriteten av informationen om AB Spedition Sverige är insamlad direkt från företaget avser vi beakta att denna kan bära spår av subjektivitet. Det bör dock noteras att den interna informationen om företaget är av högsta relevans för att kunna göra de bedömningar vilka krävs för att utforma ekonomistyrssystemet.

Innes (2004) trestegsметод för att designa och implementera ett prestationsmätningssystem kommer att utgöra grundstrukturen för systemets utveckling. Denna metod kan anses vara en handledning snarare än en vetenskapligt förankrad modell, och en utveckling av ett ekonomistyrssystem kan påverkas av en mängd andra faktorer än de vilka omnämns i trestegsmetoden. Det bör exempelvis noteras att det ekonomistyrssystem vi utvecklar inte enbart kommer bestå av prestationsmått. I frånvaro, av en för oss känd, bättre modell har vi därför valt att utgå från trestegsmodellen.

3. TEORI

Följande kapitel redogör primärt för den teoretiska referensram vi utgått från vid utformandet av ekonomistyrningsystemet. De teorier och modeller vilka beskrivs är till stor del strukturella teorier hämtade från läroböcker inom ekonomistyrning. Inledningsvis beskrivs ekonomistyrning och det interna informationsbehovet, vilket följs av avsnitt om finansiella ansvarsenheter, prestationsmätning och exempel på styrmedel.

3.1 Ekonomistyrning och ekonomisystemet

3.1.1 Ekonomistyrning

Ekonomistyrningens syfte

En traditionell definition av ekonomistyrning är:

”Ekonomistyrning avser all den planering och uppföljning som bedrivs i ett företag där måttenheten är pengar.” (Ax, Johansson & Kullvén 2002).

En modernare definition av ekonomistyrning är:

”Ekonomistyrning syftar till att influera medarbetare att handla på ett önskvärt sätt för att uppnå organisationens mål och strategier.” (Merchant & Van der Stede 2007).

Traditionellt har ekonomistyrningen kännetecknats av framförallt kvantitativa metoder såsom kalkylering, budgetering och ett starkt fokus på finansiella nyckeltal. Under de senaste åren har det skett en viss utvidgning av ämnesområdet då intresset för kvalitativa metoder och icke- finansiella faktorer ägnats större uppmärksamhet. *”Från traditionell ekonomistyrning mot modern verksamhetsstyrning”* heter Lindvalls (2007) bok inom området och titeln kan sägas sammanfatta kärnan av denna ämnesutvidgning.

Styrmedel

Ekonomistyrning ligger till grund för att fatta beslut om organisationers mål och strategier, men dagens ekonomistyrning understryker även vikten av motiverade arbetare för att kunna uppnå dessa mål (Merchant & Van der Stede 2007). Hjälpmedlen som används för att styra företaget mot organisationens mål benämns styrmedel. Dessa kan delas in i tre kategorier. Formella styrmedel är exempelvis budgetering, prestationsmätning och benchmarking. Mindre formella styrmedel är exempelvis företagskultur och medarbetarskap. Organisationsstrukturen är den tredje kategorin. Där ingår exempelvis områdena organisationsform och ansvarfördelning (Ax, Johansson & Kullvén 2002). Vår uppsats behandlar främst formella styrmedel.

Ekonomistyrningens praktiska tillämpning

I början av 1980- talet uppmärksammades ett gap mellan de teoretiska modeller vilka diskuterades inom akademien och de praktiska tillämpningar vilka användes i verkligheten. Studier har sedan dess bekräftat gapet, där det framkommit bland annat att många metoder

endast används i liten utsträckning i praktiken och att organisationer föredrar enkla varianter framför mer sofistikerade. Att minska gapet mellan teori och praktik beskrivs som en av ekonomistyrningens största utmaningar idag (Ax, Johansson & Kullvén 2002).

3.1.2 Ett förändrat informationsbehov

Relevant information är grundläggande för att styra en organisation. Informationen används för att budgetera kommande perioder och följa upp verksamheten, samt för att ledningen skall kunna fatta välgrundade beslut (Atrill & McLaney 1994).

Information kan enligt (Atrill & McLaney 1994) delas in i två kategorier. *Funktionell information* skall ha förmågan att förändra ledningens beslut i en för företaget positiv riktning. *Dysfunktionell information* innebär tvärtom en påverkan av ledningens beslut i en negativ riktning. En rapport som innehåller enbart *data* påverkar inga beslut (Atrill & McLaney 1994).

Dagens dynamiska och snabbt föränderliga affärsklimat har skapat ett ökat behov av information för att kunna fatta beslut gällande verksamhetens framtid. Förändringen i omvärlden och de villkor som ställs på företagen från intressenter och medarbetare innebär också att företag måste ställa högre krav på den information som skall stödja ledningen (Lindvall 2007). Mattson (2002) menar att information för att hålla hög kvalitet skall uppfylla tre kriterier. Den skall vara korrekt, aktuell och komplett.

3.1.3 Rapporter

De högre kraven på informationen har bland annat tagit sig uttryck i en förändrad informationsdistribution. Istället för att ekonomiavdelningen månatligen producerar och distribuerar en månadsrapport bör berörd personal själv kunna söka ut relevant information ur ekonomisystemet. En flexibel rapportering öppnar också möjligheterna till fenomen som simulering och ad hoc- rapportering. Kritiker menar dock att metoden kan ifrågasättas, då verksamheten riskerar att missa viktig information (Lindvall 2007).

Vid beslut om huruvida en rapport skall tas fram bör nyttan överstiga kostnaden. I praktiken är dock utvärderingen ofta svår att genomföra, då det sällan är uppenbart om en rapport exempelvis innehåller *information* eller *data*. Vidare påverkar psykologiska och beteendemässiga faktorer i hög utsträckning på vilket sätt en person tillgodogör sig innehållet i en rapport, och således om informationen kan klassificeras som funktionell eller dysfunktionell. Mottagarens tolkning blir därför i slutändan ofta avgörande för rapportens nytta (Atrill & McLaney 1994).

Ekonomistyrssystemet

I ett ekonomistyrssystem insamlas ekonomisk information vilken sedan kommuniceras till ledningen för att denna skall kunna fatta beslut. Omfattningen och utformningen av systemet varierar beroende på en mängd faktorer såsom organisationens storlek och verksamhet samt vilken utbildningsnivå användarna besitter (Atrill & McLaney 1994). Ett mer generellt begrepp är ekonomisystem, i vilket ekonomistyrssystemet kan sägas vara en del.

Ett ekonomisystem måste alltid utformas på ett sådant sätt att det stödjer ekonomistyrningen (Magnusson & Follin 2003).

Ekonomisystemets grundstruktur

Ekonomisystemet består i stora drag av en grundstruktur med fyra funktioner.

- *Inläsning av data:* Alla system tar emot indata, antingen genom manuell registrering eller via inläsning från system tidigare i informationskedjan.
- *Kontroller och bearbetning av information:* Grundinformationen behöver i många fall förändras enligt i förväg definierade styrregler.
- *Lagring:* De flesta system har en funktion för lagring av information, vilken kan omfatta enskilda transaktioner likväl som aggregerade summor.
- *Informationsförädling och informationsuttag:* Informationsuttaget kan ske genom förprogrammerade rapporter, skapade rapporter eller export till andra system och databaser. (Magnusson & Follin 2003)

Integrerade och modulbaserade system

För att lösa sitt behov av ett ekonomistyrssystem väljer många företag att köpa ett integrerat system som täcker majoriteten av företagets informationsbehov (Magnusson & Follin 2003). Ett integrerat system benämns ofta affärssystem och sammanlänkar de olika enheterna i företaget genom en gemensam databas (Magnusson & Olsson, 2005). Det finns en rad fördelar med en sådan lösning, exempelvis innebär det ofta minskade administrativa kostnader och bättre datakvalitet då datan enbart behöver skrivas in en gång (Magnusson & Olsson, 2005). En annan fördel är leverantörens ansvar för funktionalitet och uppdateringar vilket många företag finner praktiskt (Magnusson & Follin 2003). Däremot medför detta ett större beroende av leverantören, då utveckling av systemet främst sker på deras initiativ. Även om ett komplett integrerat system är flexibelt i mångt och mycket innehåller det med största sannolikhet många funktioner som användaren aldrig kommer nyttja, och kundanpassningen av ett sådant system kan leda till höga kostnader (Magnusson & Follin, 2003).

Modulbaserade system är anpassade lösningar där man bygger ett informationssystem av olika anpassade moduler. Modulbaserade system bygger på att information delas genom gemensamma gränssnitt vilket för sin funktion kräver standardisering gällande begrepp, gränssnitt, rutiner och verktyg. För varje ändamål väljs den bäst anpassade lösningen i form av en fristående modul, exempelvis en lönomodul, en rapportmodul etcetera. Med ett modulariserat system kan man lättare underhålla och uppdatera nya funktioner samtidigt som man minskar beroendet av leverantörer som vid fallet med integrerade system. En lyckad standardisering av gränssnittet utgör dock en kritisk framgångsfaktor för att få ett välfungerande helhetssystem (Magnusson & Follin 2003).

Standardsystem

Med standardsystem avses färdigutvecklade system som kan användas inom alla typer av affärsområden. Ett standardsystem kan vara uppbyggt av moduler eller vara helt integrerade system (Nilsson 1991). Ett sådant system är konstruerat efter hur affärsprocesserna ser ut i en standardorganisation. Med detta följer både för- och nackdelar. Magnusson & Olsson

(2005) nämner exempelvis möjligheten att effektivisera företagets processer i samband med övergången till ett nytt affärssystem. *Davenport (1998)* hävdar dock att ett företag förlorar en del av sin konkurrenskraft genom att anpassa sina affärsprocesser efter den standardlösning som eventuellt också konkurrenter använder sig av. De förändrade kraven på information leder ofta till att företag måste göra förändringar gällande styrverktygens och uppföljningssystemens utformning. Enligt *Magnusson och Follin (2003)* bör fokus ligga på att skapa flexibla lösningar som medger rörelseutrymme och möjlighet till förändring av systemet.

3.2 Finansiella ansvarsenheter

Vid en beskrivning av en organisatorisk struktur indelas enheterna ofta efter vilka uppgifter de ansvarar för (*Samuelsson 2004*). Även formuleringen av vilket ekonomiskt ansvar en enhet har utgår ifrån dess uppgifter. Nedan redogörs för de fyra huvudtyper av ekonomiskt ansvar *Merchant & Van der Stede (2007)* definierar.

Investeringsenhet

Investeringsenhet syftar på de ansvarsenheter vilka har en chef som hålls ansvarig för de resultat enhetens investeringar genererat. Exempel på sådana enheter är ett företag i sin helhet, dotterbolag eller divisioner inom ett företag. (*Merchant & Van der Stede 2007*)

Resultatenhet

Resultatenheter är ansvarsenheter där chefen står ansvarig för vinst. Till skillnad från investeringsenheter räknas vinsten som skillnaden mellan intäkter och de kostnader vilka är hänförliga till att generera intäkterna, men denna jämförs inte mot den bakomliggande investeringen (*Merchant & Van der Stede 2007*). En förenklad form av resultatenhet benämns *bidragsenhet*. I dessa fall begränsas ansvaret till att omfatta enhetens intäkter minskat med standardtillverkningskostnad och försäljningskostnader, det vill säga ett täckningsbidragsansvar. (*Samuelsson 2004*)

Intäktsenhet

Intäktsenheter är enheter där chefen hålls ansvarig för intäkterna. Ett typiskt exempel är en försäljningschef (*Merchant & Van der Stede 2007*). Mätmetoden kan utgöra ett problem om intresset enbart riktas mot en ökning av omsättningen utan att väga in resultateffekten. (*Samuelsson 2004*)

Kostnadsenhet

Kostnadsenheter är ansvarenheter vilkas chefer hålls ansvariga för kostnader. Kostnader är finansiella beräkningar av den input vilken kommer ansvarenheten tillhanda. Det finns två olika typer av kostnadsenheter, standardkostnadsenheter och så kallade "*discretionary cost centers*". De förstnämnda, exempelvis en tillverkningsenhet, karaktäriseras av att det är relativt enkelt att beräkna värdet av "output", då förhållandet mellan "input" och "output" är linjärt och stabilt. Avdelningar för Forskning och Utveckling samt stabsfunktioner utgör exempel på "*discretionary cost centers*". Förhållandet mellan "input" och "output" är avsevärt mycket svårare att estimeras på dessa, framförallt då "output" kan vara svårt att definiera i monetära termer. (Merchant & Van der Stede 2007)

3.2.1 Sammanfattning och kriterier för ansvarsdelegering

För de ovan presenterade kategorierna av finansiella ansvarenheter bör noteras att det finns en hög grad av variation inom respektive kategori vad avser enhetens utformning och vilket ansvar som åligger chefen. Ett profit center kan exempelvis vara alltifrån en liten säljande enhet där vinstmarginalen utvärderas till en komplex världsomspännande organisation där alla delar av input och output tas med och där utvärderingen sker på högsta bolagsnivå (Merchant & Van der Stede 2007). Christer Dagman (2008), universitetslektor på Handelshögskolan i Göteborg, lyfter under en föreläsning fram fyra grundläggande kriterier för ansvarsfördelning:

- *Syfteskriteriet*: Att ansvarsfördelningen uppfyller det yttersta syftet, nämligen att utlösa åtgärder som är fördelaktiga för företaget.
- *Acceptanskriteriet*: Att erhålla acceptans för det delegerade ansvaret och de principer det bygger på.
- *Precisionskriteriet*: Att de mått man använder för att mäta ansvaret är precisa och korrekta.
- *Påverkbarhetsprincipen*: Att kunna påverka det man har ansvar för och de mått man mäts mot.

3.3 Prestationsmätning

3.3.1 En introduktion till prestationsmätning

"What you measure is what you get" är ett uttryck inom managementlitteraturen vilket närmast utvecklats till ett axiom (Merchant & Van der Stede 2007). Uttrycket har på senare tid fått utstå viss kritik. Kritikerna hävdar exempelvis att de viktigaste elementen i ett företags strategi inte går att mäta, såsom design, image, renommé och kunskap. Genom att prioritera mätbara faktorer, snedvrids företagets fokus från att prioritera de riktiga värdeskaparna i företaget till att prioritera mätbara faktorer (Innes 2004). Det finns vidare en väldokumenterad risk att mätningen i sig blir det primära, medan verksamheten hamnar i

skymundan. En utökad administrativ kontroll med hjälp av fler mätningar kan också bero på en oförmåga hos chefer att förstå och leda verksamheten (*Lindvall 2007*).

Ett intimt förknippat ämne är belöningsystem. Genom att knyta belöningar till ett urval av prestationsmått kan företagsledningen signalera i vilka prestationer som bedöms vara särskilt viktiga (*Samuelsson 2004*). Utformandet av och diskussionen kring belöningsystem är ett mycket omfattande område, men vi nöjer oss med att konstatera att det finns en tydlig relation mellan prestationsmått och belöningsystem.

Trots kritiken kvarstår prestationsmätningen som en viktig del inom ekonomistyrningen. Genom att omformulera företagets strategier till mål och knyta mått till dessa kan efterlevnaden av företagets strategi stärkas (*Ax, Johansson & Kullvén 2002*).

3.3.2 Kriterier för effektiv prestationsmätning

Vid utvärdering av vilka prestationsmått som bör nyttjas presenterar (*Merchant & Van der Stede 2007*) ett antal kriterier. Ett mått skall vara:

- *Kongruent* med den övergripande målsättning vilken skall avspeglas.
- *Kontrollerbart* för den som skall utvärderas med måttet, det vill säga utfallet skall kunna påverkas.
- *Precist*, slumpen skall ha en minimal påverkan och måttet skall ge ett så nära exakt svar som möjligt.
- *Objektivt*, exempelvis skall de personer som skall utvärderas genom ett mått inte sköta rapporteringen av detsamma.
- *Aktuellt*, det skall inte gå för lång tid mellan prestationens utförande och mätningen av densamma.
- *Förståeligt*, dels skall de anställda som utvärderas genom ett mått känna till vad de hålls ansvariga för, och dels måste de förstå vad de kan göra för att påverka utfallet av prestationsmätningen.
- *Kostnadseffektivt* med avseende på att kostnaden för att genomföra mätningen inte skall överstiga nyttan av genomförandet.

3.3.3 Finansiella prestationsmått

Marknadsbaserade prestationsmått

Marknadsvärdet anses generellt utgöra den bästa approximationen av ett företags teoretiska värde, under förutsättning att företagets aktie handlas på en välfungerande kapitalmarknad. Prestationsmått knutna till exempelvis värdeutvecklingen på företagets aktie har ett stort antal fördelar. De anses vara precisa och objektiva, samt går att utvärdera dagligen (*Merchant & Van der Stede 2007*). Däremot uppfyller vårt aktuella företag inte det grundläggande kravet på att aktien skall vara noterad, och av den anledningen diskuterar vi inte marknadsbaserade mått vidare.

Redovisningsbaserade prestationsmått

Ur ett historiskt perspektiv har organisationer i hög utsträckning förlitat sig på prestationsmått baserade på finansiell redovisningsinformation. Inom akademien och bland praktiker har detta ifrågasatts. De redovisningsbaserade måtten har exempelvis fått utstå kritik för att vara för kortsiktiga och tillbakablickande (Lindvall 2007). Trots detta tyder aktuell forskning på att måtten kvarstår som en viktig parameter i de allra flesta företags utvärdering av chefer (Merchant & Van der Stede 2007).

Det finns två huvudtyper av mått inom kategorin: *residualmått* samt *kvotmått*. *Rörelseresultat* och *Earnings Before Interest and Taxes (EBIT)* kallas residualmått medan *Return On Investment (ROI)* och *Return On Equity (ROE)* utgör exempel på kvotmått (ibid.).

Fördelar med redovisningsbaserade prestationsmått

Redovisningsbaserade prestationsmått uppfyller många av kriterierna för effektiv prestationsmätning. De är, relativt många andra mått, *aktuella* då redovisningen skall uppfylla externa krav på att uppdateras inom vissa intervall. De kan också sägas vara *precisa* och *objektiva* av samma anledning, då utförliga regelverk medför en likformighet i hur redovisningen skall genomföras (Merchant & Van der Stede 2007). Visserligen medger dessa regler utrymme för tolkningar, men i jämförelse med kassaflödesbaserade mått syftar redovisningen till att matcha in- och utbetalningar ur företaget. Matchningen skapar ofta en mer rättvisande bild av den ekonomiska prestationen (Smith 2007). Vid en jämförelse med alternativa mått såsom försäljning, antal sålda varor med flera, är redovisningsbaserade mått också *kongruenta* med de flesta företags övergripande målsättning, nämligen vinstmaximering. Kravet på *förståelighet* uppfylls också, då måtten är så etablerade att de sällan behöver någon förklaring. *Kontrollerbarheten* löses genom att chefer på ansvarsenheter högre upp i hierarkin hålls ansvariga för fler poster i resultaträkningen än chefer på lägre nivåer. I jämförelse med marknadsbaserade mått är redovisningsbaserade klart mer lämpliga på lägre nivåer: en mellanchefer kan näppeligen påverka aktiekursens utveckling i samma utsträckning som sin egen enhets resultatutveckling. Slutligen är de mycket *kostnadseffektiva*, då redovisningen i vilket fall måste produceras (Merchant & Van der Stede 2007).

Begränsningar med redovisningsbaserade prestationsmått

Det finns dock ett flertal anledningar till varför redovisningsbaserade mått inte är perfekta indikatorer på ett företags prestation (Merchant & Van der Stede 2007). *Kongruensen* mellan företagets värde och de redovisningsbaserade vinstmåtten har i studier visat sig vara bristfällig, särskilt i fall där mätningarna avser korta tidsperioder (Merchant & Van der Stede 2007.) Detta beror på många olika faktorer, varav många går att härröra till redovisningens grundläggande principer. Försiktighetsprincipen medför exempelvis att värdeskapande aktiviteter som höjer företagets marknadsvärde inte får tas upp i redovisningen (Smith 2007). De redovisningsbaserade måtten ignorerar också vilken risknivå och förändring i risknivå vinsten skapats under (Merchant & Van der Stede 2007).

En av de allvarligaste och oftast anförda kritikerna mot redovisningsbaserade mått handlar om dess tillbakablickande karaktär. I tider där nya konkurrenter dyker upp och försvinner, produktlivscyklerna kortas och marknader ändrar karaktär över en natt, är kritiken mer aktuell

än någonsin (*Merchant & Van der Stede 2007*). Gårdagens prestationer är inte alltid en tillförlitlig indikator på framtida värdeskapande, menar *Merchant & Van der Stede (2007)*.

3.3.4 Flerdimensionella prestationsmått

Alternativa mätetal får ökad spridning

Under slutet av 1900- talet växte en kritik mot den etablerade ekonomistyrningen fram. Boken "*Relevance Lost*" släpptes år 1987 och fick ett mycket stort genomslag. I boken ifrågasatte författarna ekonomistyrningens relevans genom påståenden om att redovisningsrapporterna inte vägledde chefer i deras arbete med att reducera kostnader och öka produktiviteten. Rapporterna ansågs inte komma i tid, de saknade relevanta detaljer och de månatliga lönsamhetskontrollerna skapade ett kortsiktigt beteende (*Samuelsson 2007*).

Repliken på ovanstående kritik lät inte vänta på sig. Ett flertal modeller utvecklades under de kommande åren, varav den idag mest väletablerade är "*Balanced Scorecard*". Nedan redogörs för "*Balanced Scorecard*" samt för begreppet *hälsobokslut*, vilket introducerades så sent som 2001 (*Samuelsson 2007*). De två begreppen tjänar som exempel på flerdimensionella prestationsmått, där även icke-finansiella indikatorer ingår. Det bör dock poängteras att konceptet med flerdimensionella prestationsmått existerade innan BSC och "*Relevance Lost*"- debatten. Exempelvis använde General Electrics under 1950- och 60- talen ett uppföljningssystem bestående av åtta nyckeltal varav flertalet var av icke- finansiell karaktär (*Merchant & Van der Stede 2007*.)

"The Balanced Scorecard" (BSC)

Modellen togs fram i samspel mellan Robert Kaplan och olika företag och presenterades år 1992. BSC kan enkelt förklaras som ett format för att sammanfatta ett företags verksamhet genom att använda ett antal nyckeltal uppdelade på fyra perspektiv. Perspektiven är följande: det *finansiella*, *kundens*, *interna processer* samt *lärande och utveckling*. Sammanlagt knyts till dessa perspektiv högst 15-20 mått, varav flertalet är icke-monetära. I somliga fall kan mätningen vara av rent kvalitativ art (*Samuelsson 2007*).

Om en organisation hittar rätt ledande indikatorer för att mäta verksamheten och därefter tillskriver dessa en relativ betydelse gentemot de andra måtten, kommer en ökad lönsamhet uppstå. Så lyder den centrala bakomliggande idén till BSC (*Merchant & Van der Stede 2007*).

Hälsobokslut

Under det senaste decenniet har studier om hälsofrämjande insatser ökat markant. *Samuelsson (2004)* redogör för en svensk studie av hälsofrämjande åtgärder där produktivitetseffekter översatt i finansiella termer visade sig vara ca fem gånger större än förändringen av sjukfrånvarokostnader. Enligt *Samuelsson (2004)* finns även en koppling mellan lönsamhet och frånvaro, där en hög frånvaro ofta tenderar att ge ett lägre resultat. År 2001 presenterade regeringen begreppet *hälsobokslut* för första gången, men först efter ett par år kunde man styrka begreppet med modellförslag. Idag finns fortfarande inga tydliga direktiv vad ett hälsobokslut skall innefatta men syftet är att minska de kostnader som beror av ohälsa genom att integrera dessa frågor med andra redovisningsbaserade rapporter (*ibid.*).

Fördelar med flerdimensionella prestationsmått

Ett flertal studier visar att vissa icke-finansiella mått har en signifikant koppling till ett företags framtida finansiella prestation. Genom att hålla en chef ansvarig för indikatorer på framtida värdeskapande skapar detta incitament till att göra avkall på kortsiktiga vinster till förmån för högre servicegrad, mer personalutbildning och kontinuerlig utveckling av interna processer. Balansen mellan kort och lång sikt kan således sägas bidra till att flerdimensionella prestationsmått är mer *aktuella* än enbart finansiella mått. Då måtten, om de är rätt viktade, syftar till att avspegla organisationens övergripande strategi, är de också *kongruenta* med densamma. Måttens mångsidiga karaktär uppfyller vidare kriteriet på *flexibilitet*. Slutligen kan måtten sägas bidra till en ökad *förståelse*, då de skapar ett samband i den orsakskedja vilken skall sluta med ett ökat värdeskapande. Flerdimensionella mått kan sägas ge vägledning mot det målet (*Merchant & Van der Stede 2007*). Erfarenheter av praktiskt hälsobokslutsarbete visar att införandet av begreppet signalerar allvar och tyngd, och bidrar till att sätta hälsofrågan på agendan (*Samuelsson 2004*).

Begränsningar med flerdimensionella prestationsmått

För att de icke-finansiella måtten skall fungera som en indikation på framtida värdeskapande måste dessa väljas och viktas med stor omsorg. Det finns exempel på hur företag valt mått, och i efterhand upptäckt att dessa inte har någon koppling till framtida ekonomisk prestation. Mätbarheten utgör också en svårighet. Många av de icke-finansiella måtten kan tas fram med flera olika metoder, vilka således kan komma att presentera olika svar. Kriteriet om precision uppfylls således inte alltid. En undersökning visar att företag, på grund av svårigheten att mäta icke-finansiella faktorer, viktas det finansiella perspektivet tungt. Studien visade att företag i genomsnitt viktas det finansiella perspektivet så högt som 55 % av de ingående perspektiven (*Merchant & Van der Stede 2007*). Det finns också ett antal undersökningar som visar ett tvetydigt resultat ifråga om kopplingen mellan det i BSC ofta ingående måttet kundnöjdhet och lönsamhet (*Cäker 2005*). Det finns ett antal exempel på företag där styrkortsarbetet efter några år kommit att bli en tom ritual, utan egentlig innebörd (*Samuelsson 2004*). Detta har även noterats i samband med införandet hälsobokslut, då kritiker hävdar att det främst handlar om retorik där få i praktiken betraktar investeringar i hälsa på samma sätt som investeringar i materiella tillgångar. I andra fall har arbetet lagts ned då det upplevts som alltför betungande (*ibid.*). För att det balanserade styrkortsarbetet skall bli lyckosamt, krävs anpassningar efter varje unik organisation (*Lindvall 2008*). Detta har medfört att många organisationer idag använder egna varianter av ursprungsmodellen, vilket eventuellt har bidragit till svårigheter med att genomföra en säkerställd utvärdering av genomslagskraften hos BSC i Sverige (*Samuelsson 2004*).

3.4 Traditionella och moderna styrmedel – två exempel

Traditionella styrmedel såsom budgetering och produktkalkylering har länge kritiserats. Många företag har genomgått större förändringar men trots detta används omoderna styrmedel, enligt kritiker (*Lindvall 2007*). Nedan behandlas *budgetering*, samt den moderna metoden *benchmarking*.

3.4.1 Budgetering

Ett företags resultat jämförs ofta i relation till en budget. En vanligt förekommande bild av budgetprocessen är att den kräver mycket arbete för att framställa information vilken inom kort tid ändå blir inaktuell (*Lindvall 2007*). Den traditionella budgetprocessen har vidare kritiserats för att formen prioriterats framför innehållet, och således givit föga utrymme för relevanta analyser (*ibid.*). Trots kritiken är budgeten en av de vanligaste ekonomiska rapporterna som ligger till grund för många företags operativa beslut (*Merchant & Van der Stede 2007*). Informationsteknikens utveckling har underlättat budgetarbetet avsevärt vilket har frigjort tid för mer utarbetade analyser (*Lindvall 2007*).

Vid beslut om att mäta prestation i förhållande till budget bör man, enligt *Innes (2004)*, förutom att mäta det resultat utfallet genererar även väga in det beteende som mätning mot budget kan leda till. För att verka motiverande skall budgetmålen vara utmanande, men nåbara. (*Merchant & Van der Stede 2007*) En annan viktig aspekt av prestationsbedömning utifrån budget är att utfallet i allmänhet jämförs mot ett i förväg definierat mål. Vid förändrade förutsättningar kommer den utvärderades prestationer antingen över- eller underskattas. I teorin borde således utfallet jämföras mot en justerad budget, men detta har visat sig vara ovanligt i praktiken (*Innes 2004*).

En struktur: Att jämföra utfall mot budget

Vid jämförelser baserade på olika mätningar av finansiell prestation kommer dessa, som beskrivits ovan, sannolikt ställas mot en budget. Tre frågor är enligt *Innes (2004)* i det här skedet fundamentala att ställa:

1. Vad har hänt?

Det första steget handlar om att identifiera att det faktiskt rör sig om en avvikelse och framförallt klarlägga vilket område som fordrar en noggrannare undersökning. Erfarenhet, sofistikerade diagnosverktyg eller enkla tumregler utgör exempel på hur frågan kan besvaras.

2. Varför har det hänt?

Det andra steget är att försöka klarlägga orsaken till varför utfallet avviker från förväntningarna.

3. Vad skall vi göra åt det?

I det tredje steget skall åtgärder på rätt nivå i företaget sättas in. Insatsen bör leda till lärande inför framtiden.

3.4.2 Benchmarking

I början av 1980-talet initierade Handelsbankens dåvarande VD Jan Wallander en debatt där budgetens roll som styrverktyg ifrågasattes. Istället förordade Wallander interna jämförelser mellan självständiga resultatenheter, i kombination med en snabb och välfungerande redovisning. *Lindvall (2007)* hävdar att Handelsbankens organisationsstruktur, med decentraliserade resultatenheter vilka bedriver likartad verksamhet på ett flertal geografiska platser, gör dem särskilt lämpliga för en sådan metod. Detta skapade enligt *Lindvall (2007)* möjlighet för företaget att genomföra viktiga interna jämförelser mellan kontoren för att mäta deras prestation.

Metoden kom senare att benämnas *benchmarking*. Metoden innebär att enheter genom att jämföra sig med de bästa inom branschen eller organisationen utvecklar en så kallad "best practise" vilket leder till nödvändiga organisatoriska förändringar (*Lindvall 2007*). *Innes (2004)* refererar till *Kearns* definition av benchmarking: "En kontinuerlig process för att mäta våra produkter, service och utföranden i förhållande till våra tuffaste konkurrenter" (svensk översättning). En viktig förutsättning för att metoden skall vara tillämpbar är att jämförelsen görs mellan företag eller kontor där enheterna är likartade. *Lindvall (2007)* hävdar att detta är anledningen till att benchmarking i högre utsträckning görs inom företag än mellan företag, då möjligheterna för relevanta jämförelser ökar.

4. FRAMVÄXTEN AV ETT EKONOMISTYRSYSTEM

Följande kapitel har för avsikt att redogöra för ekonomistyrssystemets framväxt. Kapitlet redogör för systemets utvecklingsprocess utifrån följande faser: informationsinsamlingen, definition av affärs mål, utformning av rapportsystem, design av rapportpunkter samt verifiering av systemlösning.

4.1 Den första fasen: Inhämta bakgrundsinformation

Branschen och dess framtid

En speditorsfirma har till uppgift att ombesörja transporten av en kunds varor, däremot äger oftast inte speditorsfirman transportmedlet. Speditörens huvuduppgift är således att samordna transporten och vara länken mellan kunden och åkeriet. Detta kräver bland annat kunskap om transportvägar, olika länders lagar och förordningar samt ett välutvecklat affärssinne. Kundens preferenser varierar, då vissa prioriterar kostnadseffektiva lösningar medan andra kräver snabba leveranser. Vissa speditorsfirmor specialiserar sig inom exempelvis en specifik rutt medan andra erbjuder heltäckande logistiklösningar.

Speditorsbranschen har under de senaste 10-15 åren genomgått ett antal viktiga strukturförändringar. CEO på AB Spedition Sverige, reflekterar över utvecklingen: *”De två viktigaste förändringarna är konsolideringen, vilken ägt rum i hela världen men framförallt i Europa, samt globaliseringen. Globaliseringen har bidragit till att speditorsföretag i större utsträckning måste kunna följa sina kunder ut i världen.”* CEO menar vidare att branschen i framtiden kommer präglas av fortsatt globalisering och konsolidering, men även ett ökat intresse av Supply Chain Management. Dock, filosoferar CEO, är en tänkbar utveckling att en kommersiell motkraft mot globaliseringen växer fram. Om produktionen flyttar närmare marknaden innebär detta att kunderna återigen främst efterfrågar transporter på den lokala marknaden.

AB Spedition Group

Speditorsfirman AB Spedition Sverige ingår sedan den 15 mars år 2008 i speditorskoncernen AB Spedition Group. I koncernen ingår förutom AB Spedition Sverige också de norska speditorsbolagen AS Spedition Norge och AS Spedition Danmark (*Hemsida: AB Spedition Sverige*).

Koncernen har idag genom sina dotterbolag representation i Sverige, Norge, Danmark, Finland och England. Totalt omsätter koncernen ca 1,5 miljarder SEK och har ca 300 anställda. (*Hemsida: AB Spedition Sverige*). Gruppens huvudägare är private equity- bolaget Finans AB. (*Folder: AB Spedition Group*).

AB Spedition Sverige

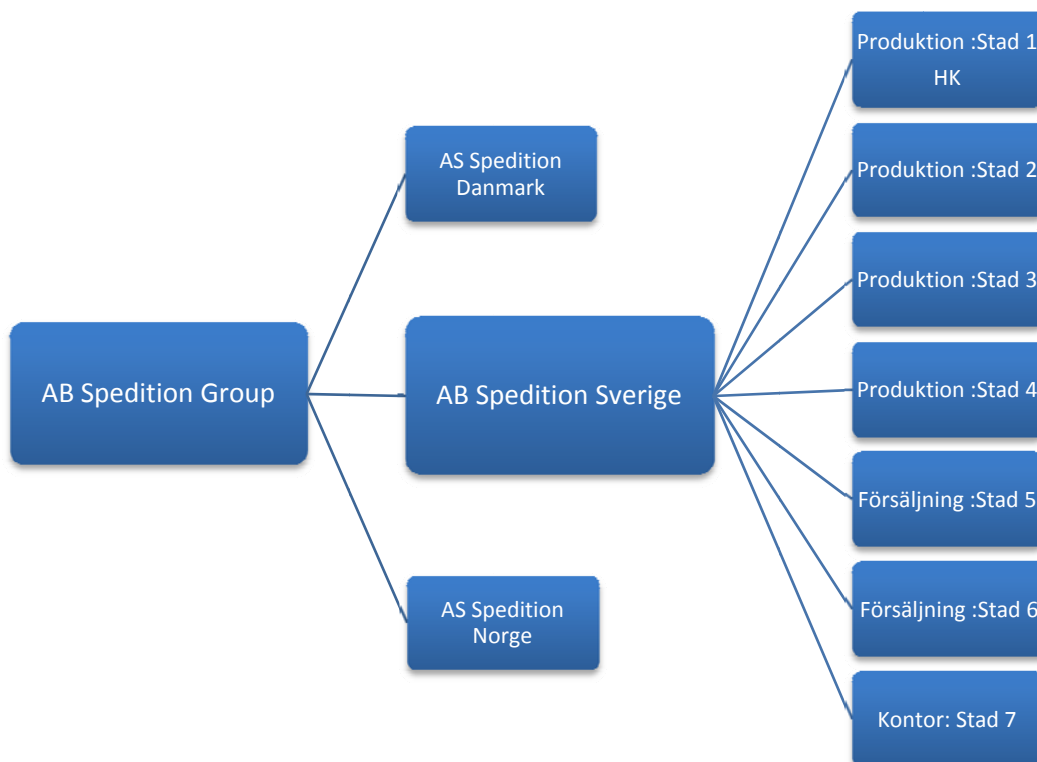
AB Spedition Sverige grundades i mitten av åttiotalet av CEO. Till en början var företaget enbart verksamt inom en nischad rutt, vilken utvecklades vidare då man 1996 startade ett utländskt dotterbolag för att ytterligare förstärka sin position. 1997 intensifierades diskussionerna i företagsledningen om att nischen var för grund, varpå verksamheten

utvidgades till att omfatta även övrig Nordentrafik. År 2000 togs beslut om att ytterligare delar av Europa skulle ingå i transporterbjudandet. I samband med lågkonjunkturen 2001-2002 genomgick företaget en kris, vilket ledde till att verksamheten rekonstruerades 2003. Enligt CEO har företagets tillväxt sedan dess varit mycket god.

Grundaren, och tillika företagets CEO, ställdes år 2007 inför ett avgörande beslut rörande företagets framtid. Den tilltagande globaliseringen fordrade en expansion för att fortsatt kunna erbjuda konkurrenskraftiga lösningar. Den organiska tillväxten kunde inte uppnå den tillväxttakt vilken krävdes, och alternativet blev då att växa genom förvärv. En tillväxt genom förvärv fordrar kapital, vilket medförde att AB Spedition Sverige vände sig till private equity-bolaget Finans AB.

Under år 2008 såldes majoriteten av aktierna till Finans AB, vilka inträdde som ny huvudägare i bolaget

AB Spedition Sverige omsatte under år 2007 ca 450 miljoner SEK och de har idag ca 70 anställda. Huvudkontoret är beläget i Göteborg och därifrån verkar ledningen samt övriga stabsfunktioner såsom IT-, försäljnings- och ekonomiavdelning. Utöver det finns för närvarande fyra produktionskontor samt två försäljningskontor.



FIGUR 2: ORGANISATIONSTRÄD

Operativa befattningar

Försäljarna ansvarar för företagets nyförsäljning och har således ett så kallat intäktsansvar (*Merchant & Van der Stede 2007*). Säljarna är placerade på fyra av företagets sex kontor där två av kontoren enbart bedriver försäljningsverksamhet.

Platschefen ansvarar för den operativa verksamheten på varje enskilt kontor. I huvudsak innebär det daglig ledning av speditörerna och ett visst personligt intäktsansvar.

Speditörerna utför det logistiska arbetet med att koordinera sändningarna för kunden till önskad destination.

4.2 Den andra fasen: Ledningens definition av affärsmålen

Enligt *Innes (2004)* trestegsmetod för att utveckla ett prestationsmätningssystem har vi valt att utgå från ett femårigt framtidsperspektiv där företagets affärsmål definieras.

Huvudmål: Uppnå minst 2 miljarder i omsättning inom 5 år

Den nya ägarstrukturen har medfört nya målsättningar. Finans AB:s syfte med uppköpen och bildandet av en ny större aktör är att på 5-7 års sikt kunna børsintroducera koncernen. En förutsättning för att nå detta övergripande mål är att koncernen skall uppnå en omsättning på ca 4-5 miljarder SEK. Då den svenska marknaden är den överlägset största inom de nordiska länderna med störst andel industrier beräknas AB Spedition Sverige stå för minst hälften av omsättningen. Ledningens bedömning är att 25 % av den totala tillväxten kan ske organiskt. Följaktligen måste den huvudsakliga tillväxten ske genom förvärv. Det rådande konjunkturläget kommer leda till att finansiärer, det vill säga banken, kommer att ställa högre krav på uppköpskandidater. Samtidigt kommer dessa att bli billigare.

Delmål 1: Bibehålla god lönsamhet även i en lågkonjunktur

Företaget har under de senaste åren haft en mycket god lönsamhet. Relativt andra mer kapitalintensiva företag står också AB Spedition Sverige väl rustade med avseende på de förmodat högre kapitalkostnader vilka blir följderna av en lågkonjunktur. Däremot blir det viktigare än någonsin att på alla nivåer i företaget aktivt arbeta med kostnadskontroll och ständiga förbättringar. En noggrann uppföljning av alla kostnadslag är därför högt prioriterat i det nya rapportsystemet vilket skall utvecklas.

Delmål 2: Producera minst hälften av cheferna internt

En förutsättning för att lyckas med den snabba tillväxttakten är en effektiv chefsförsörjning. Ledningens uttalade mål är att producera minst hälften av framtidens chefer internt. CEO understryker vikten av medarbetare och chefer som kan föra vidare den företagsanda och kultur vilken under åren växt fram inom företaget. Detta, betonar CEO, är särskilt viktigt i en expansionsfas.

För att behålla och motivera sina medarbetare har företaget valt att införa ett belöningssystem. Detta innebär att samtliga anställda delar på 10 % av företagets vinst. Fördelningen sker proportionsenligt i förhållande till de anställdas grundlön.

För ledningsgruppen finns ett särskilt chefsprogram, vilket innebär att dessa delar lika på en procentsats av företagets vinst. Företagets belöningsystem har ingen koppling till mer långsiktiga mål eller mål av icke-finansiell karaktär.

Delmål 3: Bibehålla kundnärheten trots ökad tillväxt

Företagets affärsidé bygger på långvariga kundrelationer med hög servicegrad och är deras största framgångsfaktor. För att kunna växa i den takt företaget planerar, och bibehålla sin främsta framgångsfaktor, krävs aktiva insatser från ledning och anställda. CEO poängterar att medarbetarna är företagets viktigaste resurs, och menar att kunniga medarbetare är nyckeln till framgång.

För att öka sina möjligheter att nå målet om snabb tillväxt har AB Spedition Sverige utvecklat en strategi med syftet att uppmuntra speditörernas delaktighet i försäljningsprocessen. Strategin har resulterat i den så kallade "Loopen", ett projekt som följs upp månatligen. "Loopen" syftar till att utöka försäljningen till redan existerande kunder. Detta skall uppnås genom att speditörerna i högre utsträckning tar egna säljinitiativ i samband med kundkontakt. Förutom att leda till merförsäljning syftar "Loopen" till att speditörerna skall ta större kundansvar och bli den naturliga kontaktpersonen på företaget. Under det återkommande månadsmötet får speditörerna tillfälle att utvärdera och utveckla sig själva och de interna försäljningsprocesserna. I dagsläget sker ingen dokumentation av de månatliga uppföljningsmötena. Speditörernas självrapportering har inte heller fungerat tillfredställande. *"Loopen har hittills inte fått den genomslagskraft vi hoppats på"* säger vice CEO på AB Spedition Sverige.

Delmål 4: Effektivisera likviditetsplaneringen

CFO menar att likviditetsplaneringen är en av de största utmaningarna inför framtiden. Företaget har en mycket tydlig så kallad *"asset-light"*- strategi, vilket innebär att de skall ha så lite kapital som möjligt bundet i anläggningstillgångar. Ett exempel på hur företaget arbetat med att vara *"asset-light"* är att de inte äger några egna lastbilar.

Strategin omfattar även omsättningstillgångarna, och i tider där kapitalkostnaderna ökat markant blir strategin allt mer central. En följd av ovanstående är att företagets direkta kostnader till åkerierna utgör den överlägset största kostnadskomponenten, och har således en direkt koppling till företagets intäkter. Fasta kostnader såsom löner, kontorshyra och IT utgör således en mindre del av de totala kostnaderna. Företagets CEO, kommenterar: *"När vi nu går in i en lågkonjunktur kommer många företag verkligen att förstå vad det innebär att vara "asset-light". Vi har haft strategin under en längre tid och hoppas kunna guppa på vågorna när försäljningen viker."*

Delmål 5: Harmonisera rapporteringen inom AB Spedition Group

I samband med fusionen av de tre nordiska speditionsbolagen infördes ökade krav på ett enhetligt planerings- och uppföljningsverktyg. I dagsläget finns inget sådant verktyg. Vid frågan om ett företag med tillväxtambitioner av den storleken inte borde införa ett integrerat affärssystem svarar CEO: *"För att ett sådant projekt skall bli lyckosamt krävs en sanning om varje bolag"*. Med detta avser CEO att en fullständig kartläggning av varje bolags processer är nödvändig innan en upphandling av system kan påbörjas.

Företaget diskuterade för cirka 10 år sedan införandet av "Balanced Scorecard". Grundmodellen ansågs dock inte vara fullt ut tillämpbar i företagets verksamhet, varpå projektet föll i glömska. Ledningen anser dock att styrning med fler parametrar än enbart vinst blir alltmer nödvändigt. Resonemanget går i linje med ökat fokus på kundbearbetande insatser från företagets speditörer och försäljare.

4.3 Den tredje fasen: Utformning av rapportstruktur

Efter ett antal inledande workshops där ovanstående affärsmål definierades påbörjade vi vårt arbete med att utveckla en struktur för hur systemet skulle kunna designas.

4.3.1 Val av programvara

Kalkylprogrammet Excel var från början ett naturligt val av flera anledningar. Excel har ett gränssnitt som är kompatibelt med flertalet övriga program på marknaden, vilket från företagets sida ansågs vara viktigt ur ett framtidsperspektiv. Det är vidare ett lättillgängligt verktyg, med relativt hög användarvänlighet och flertalet verksamma inom företaget har en grundförståelse för programmets funktionalitet. Det ansågs slutligen vara viktigt med en hög flexibilitet, då vår slutprodukt skall kunna vidareutvecklas i takt med att nya krav ställs.

4.3.2 Ansvarsfördelning och huvudrapportens framväxt

En grundläggande förutsättning vid framtagandet av en rapport är klarläggandet av företagsenheternas finansiella ansvar. Vårt nästa steg blev således att reda ut vilket ansvar respektive enhet inom företaget hade.

AB Spedition Sverige har ett ansvar för den avkastning som nyinvesteringar genererar, och utgör således en *investeringsenhet* (Merchant & Van der Stede 2007). En central och komplicerad diskussion handlade dock om huruvida kontoren skulle vara *resultat-* eller *bidragsenheter* (Merchant & Van der Stede 2007). Tidigare har dessa ansvarat för intäkter och kostnader direkt hänförliga till kontorens löpande verksamhet, vilket inneburit ett täckningsbidragsansvar. Inför skiftet till ett nytt rapportsystem ledde diskussionen fram till att även centrala kostnader skall fördelas på kontoren genom en fördelningsnyckel. Exempel på sådana kostnader är administrativa tjänster såsom ekonomi och IT. Fördelningsnyckeln beräknas utifrån antal anställda per kontor.

Uppföljning av företagets produkter, det vill säga fraktlinjer, lyftes också upp för diskussion. I dagsläget grundas produktkalkyleringen enbart på intäkter minskat med direkta kostnader, vilket vi ifrågasatte. CFO berättar: "Det har tidigare gjorts försök att fördela omkostnader på de olika fraktlinjerna, men fördelningarna har visat sig vara missvisande då en betydande del av försäljningen skett internt." Vidare menar CFO att det, även utan problemet ovan, vore mycket svårt att fördela omkostnaderna på varje trafiklinje med en sådan noggrannhet som krävs. Av denna anledning fattades beslut i samråd med företaget att uppföljningen även

fortsättningsvis skall baseras på de fyra parametrarna intäkter, kostnader, sändningar och ton¹.

Vi beslutade oss för att utveckla två övergripande rapportnivåer. Den första omfattar koncernen AB Spedition Sverige med inriktning att den är ett investeringsenhet. Den andra rapporten skapades för kontorsnivån med inriktning att den är en resultatenhet, där även produktuppföljningen ingår som en delrapport.

4.3.3 Flerdimensionella mått och delrapportens framväxt

Det stod redan från företagets sida klart att en redovisningsbaserad uppföljning av resultatet skulle utgöra grundstommen på både koncern- och kontorsnivå. Vid utformandet av denna tilldelades vi tidigare års finansiella rapporter, såsom resultat- och balansräkningar samt budgetrapporter.

Då AB Spedition Sverige är en investeringsenhet beslutades att en särskild delrapport avseende den finansiella uppföljningen skulle ingå i koncernrapporten.

Under en inledande workshop diskuterades vikten av flerdimensionella prestationsmått. Diskussionen återkom i det här skedet, och beslut fattades om att trots allt influeras av "Balanced Scorecard". Influenserna kom att stanna vid definitionen av två kompletterande perspektiv: marknad och anställda.

4.4 Den fjärde fasen: Utformning av rapportpunkter

4.4.1 Systemlösningen – en sammanställning

Nedan redovisas en modell som sammanställer alla rapporter som systemet utgörs av. Två huvudrapporter är indelade i delrapporter som i sin tur innehåller rapportpunkter. Efter sammanställningen redogörs för var och en av rapportpunkterna.

¹ **Intäkter** – verksamhetens intäkter; **kostnader** – verksamhetens kostnader; **sändningar** – antal sändningar; **ton** – mängden transporterat gods

Huvudrapport-Koncernnivå

Delrapporter

• Rapportpunkter

Management Overview

- 1. Key Performance Indicators
- 2. Content

Actual vs Budget

- 1 Actual vs Budget- Profit & Loss

Branch Overview

- 1. Stad 1
- 2. Stad 2
- 3. Stad 3
- 4. Stad 4

Financial Analysis

- 1. Normalized Working Capital
- 2. Followup Overdue Receivables
- 3. Liquidity & Cashflow Analysis
- 4. Overview Cost Components
- 5. Business Ratios

Market Analysis

- 1. Top 10 Customers
- 2. New Contracts Won
- 3. The "Loop" Project

Employee Analysis

- 1. Employee per Cost Center
- 2. Overtime Compensation
- 3. Monthly Health Account

Huvudrapport- Kontorsnivå

Delrapporter

• Rapportpunkter

Managment Overview

- 1. Key Performance Indicators
- 2. Content

Actual vs Budget

- 1. Actual vs Budget - Profit & Loss

Market Analysis

- 1. Top 10 Customers
- 2. New Contracts Won
- 3. The "Loop" Project

Employee Analysis

- 1. Employee per Cost Center
- 2. Overtime Compensation
- 3. Monthly Health Account

Management - Product

- 1. Stad 1 - Product Overview

4.4.2 Innes prestationsmättningsformulär

För varje delrapport skapades ett antal rapportpunkter, vilka knyter an till de affärsmål vilka definierades under Steg 1. Vi återvände härmed till *Innes (2004)* trestegsmodell för att designa rapportpunkterna, vilka i modellen benämns prestationsmått. Då en del av "mått" enbart återger en viss status, exempelvis antal anställda per kostnadsenhet, medan andra är prestationsmått, har vi valt att benämna samtliga rapportpunkter.

Utifrån *Innes (2004)* ramverk har vi valt att fokusera på följande punkter i vårt prestationsmättningsformulär.

RP:	Rapportpunkt: Benämningen för mätetalet.
Källa:	Den person rapportpunkten är framtagen i samråd med.
Syfte:	Syftet med mätetalet klargörs.
Mål:	Kopplingen mellan mätetalet och övergripande affärsmål.
Åtgärder:	Tänkta åtgärder för hur man ska agera på eventuella avvikelser.
Beteende:	Förväntade beteenden från medarbetarna med koppling till rapportpunkten.

Alla punkter är inte tillämpbara för alla rapportpunkter, därför redovisas enbart de punkter som är relevanta för rapportpunkten.

Se bilaga för en fullständig överblick.

4.4.3 Gemensamma rapportpunkter: koncernnivå och kontorsnivå

Delrapport: Management Overview

RP: KEY PERFORMANCE INDICATORS

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
CEO, AB Spedition Sverige

Syfte: Rapportpunkten KPI syftar till att de viktigaste övriga rapportpunkterna och i dessa ingående prestationsmått skall återges i en lättöverskådlig bild för högsta ledningen.

Mål: Rapportpunkten har en koppling till samtliga affärs mål.

Åtgärder: En programfunktion med benämningen "Red Flag" är kopplad till ett lägsta och/eller högsta värde för varje KPI. Om utfallet på KPI:n över/understiger detta kommer talet rödmarkeras och visas i en särskild kolumn. Om talet rödmarkeras kan ledningen snabbt bläddra till den delrapport och rapportpunkt där avvikelserna uppträder för att genomföra en initial orsaksbedömning.

Beteende: Funktionen skall göra ledningen uppmärksam på de delar av verksamheten där utfallet avviker från ett i förväg bestämt intervall av värden.

	Key Performance Indicators		Red flags	Budget
Profit & Loss	EBIT	8 595 000		4 803 931
	EBIT margin	20%		13%
Financial Analysis	DSO	34	34	0
	DPO	37	37	0
	Number of shipments	16 000		35 000
	NWC/Turnover	1,16%		
Market	Revenue from new contracts- KAM	7 215 000		6 083 333
	New contracts- The "Loop" project	36		
Employees	Productivity	97%		
CEO comments:	"We had a turbulent month....."			

Delrapport: Actual vs. Budget- Profit & Loss

RP: ACTUAL vs BUDGET-PROFIT & LOSS

Syfte: Delrapporten Actual vs. Budget är en redovisningsbaserad resultaträkning. Syftet är att redogöra för innevarande månadsresultat jämfört mot budget och föregående års motsvarande period. Ur rapporten hämtas mycket av det underlag, vilket delrapporten Financial Analysis bygger på. Residualmättet EBIT, vilket belöningssystemet bygger på, hämtas ur denna rapport.

Actual vs Budget - P/L 2008

Company: AB Spedition Group
 Month: January 08
 Currency (1.000): TSEK

Profit & Loss	Current Month					Year to date				
	ACTUAL	Budget	Discrepancy	Percent	Last year	ACTUAL	Budget	Discrepancy	Percent	Last year
Revenue										
Freight revenue - domestic	2 000	3 000			2 300	2 000	3 000			2 300
Freight revenue - foreign	40 000	37 000			33 000	40 000	37 000	3 000		33 000
Revenue Air & Sea	0	0			0	0	0	0		0
Revenue 3 p logistics	0	0			0	0	0	0		0
Revenue other services	650	500			600	650	500			600
Total operating income	42 650	40 500	2 150	5%	35 900	42 650	40 500	2 150	5%	35 900
Direct costs										
Freight cost domestic	1 500	20 000			1 600	1 500	20 000	18 500		1 600
Freight cost foreign	28 000	15 000			25 000	28 000	15 000	-13 000		25 000
Freight cost air & Sea	0	0			0	0	0	0		0
Direct cost 3 p logistics	0	0			0	0	0	0		0
Other direct cost	500	400			500	500	400	-100		500
Total Direct cost	30 000	35 400	5 400	15%	27 100	30 000	35 400	5 400	15%	27 100
Gross contribution	12 650	5 100	7 550	148%	8 800	12 650	5 100	7 550	148%	8 800
Gross contribution-margin	30%	13%	17%	25%	25%	30%	13%	17%	25%	25%
Fixed salaries	1 500	1 500	0		1 500	1 500	1 500	0		1 500
Bonuses and other variable salaries	400	300	-100		300	400	300	-100		300
Other personnel expenses	1 000	800	-200		600	1 000	800	-200		600
Intercompany costs personnel	0	0	0		0	0	0	0		0
Total personnel costs	2 900	2 600	-300	-12%	2 400	2 900	2 600	-300	-12%	2 400
External fees	50	50	0		40	50	50	0		40
Office expenses	200	200	0		170	200	200	0		170
Consumable equipment and supplies	60	50	-10		60	60	50	-10		60
Telecommunication and postal services	300	350	50		300	300	350	50		300
Sales and Marketing expenses	40	50	10		70	40	50	10		70
Travel expenses	230	250	20		150	230	250	20		150
Bad debts / provision bad debts	-25	5	30		0	-25	5	30		0
Other operating costs	250	200	-50		800	250	200	-50		800
Exchange rate loss/gain (=gain)	-100	5	105		-100	-100	5	105		-100
Intercompany costs	0	0	0		0	0	0	0		0
Other operating costs	1 005	1 160	155	13%	1 490	1 005	1 160	155	13%	1 490
EBITDA	8 745	1 340	7 405	553%	4 910	8 745	1 340	7 405	553%	4 910
Depreciation and amortisation expenses	150	160	10		106	150	160	10		106
Total operating costs	34 055	39 320	5 265	13%	31 096	34 055	39 320	5 265	13%	31 096
EBIT	8 595	1 180	7 415	628%	4 804	8 595	1 180	7 415	628%	4 804
EBIT margin	20%	3%	17%	13%	13%	20%	3%	17%	13%	13%
Interest income	30	1	-29		10	30	1	-29		10
Interest cost	50	30	-20		65	50	30	-20		65
Exchange rate loss/gain (=gain)	-10	0	10		0	-10	0	10		0
Intercompany interest cost (=income)	0	0	0		0	0	0	0		0
Net financial income	-10	-29	19	-66%	-55	-10	-29	19	-66%	-55
Profit/(Loss) before tax	8 585	1 151	7 434	646%	4 749	8 585	1 151	7 434	646%	4 749

Delrapport: Market Analysis

RP: TOP 10 CUSTOMERS

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
 CEO, AB Spedition Sverige

Syfte: Då de tio största kunderna står för cirka 25 % av den totala försäljningen är uppföljning av dessa intressant. De ger en mycket god indikator på fördelningen av nyförsäljning per befintliga kontra nya kunder.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 3.

Åtgärder: I de fall nyförsäljningen till största del härstammar från redan befintliga kunder bör man även rikta marknadsinsatser mot nya potentiella kunder. I de fall nyförsäljningen till befintliga kunder sviktar bör dessa bearbetas.

Beteende: Rapportpunkten skall skapa en medvetenhet hos försäljare och speditörer om hur deras marknadsinsatser bör riktas.

1. Top 10 Customers

Turnover CPS: 42 650 000

	Adam	Bertil	Cesar	Davis	Eric	Filip	Gustav	Helge	Ivar	Johan
% age of total turnover	31,63%	31,63%	31,63%	31,63%	31,63%	31,63%	31,63%	31,63%	31,63%	31,63%
Turnover										
Turnover 20X8 (tskr)	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000
Turnover 20X7	15 700 000	15 700 000	15 700 000	15 700 000	15 700 000	15 700 000	15 700 000	15 700 000	15 700 000	15 700 000
Change	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000	-2 210 000
Tonnage										
FV 20X8	25 500 000	25 500 000	25 500 000	25 500 000	25 500 000	25 500 000	25 500 000	25 500 000	25 500 000	25 500 000
FV 20X7	21 500 000	21 500 000	21 500 000	21 500 000	21 500 000	21 500 000	21 500 000	21 500 000	21 500 000	21 500 000
Change	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
Sendings										
Sendings 20X8	7 100	7 100	7 100	7 100	7 100	7 100	7 100	7 100	7 100	7 100
Sendings 20X7	4 900	4 900	4 900	4 900	4 900	4 900	4 900	4 900	4 900	4 900
Change	2 200	2 200	2 200	2 200	2 200	2 200	2 200	2 200	2 200	2 200

RP NEW CONTRACTS WON

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
vice CEO, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med rapportpunkten är att utvärdera försäljarnas enskilda prestationer i förhållande till budget, samt kunna benchmarka dem mot varandra för att öka deras prestationer.

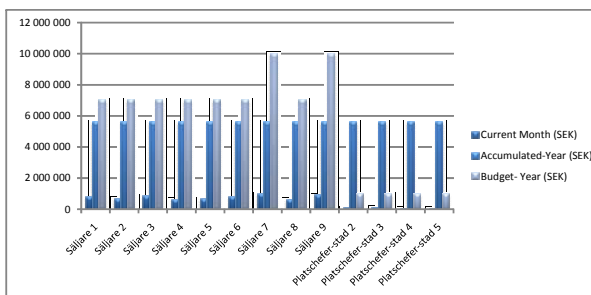
Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1 och 3.

Åtgärder: Vid negativa avvikelser från budgetmålen skall detta uppmärksammas och utredas.

Beteende: Rapportpunkten skall verka motiverande för den enskilde försäljaren och skapa en tävlingsatmosfär inom säljkåren.

2. New Contract won

New Contract won	Current Month (SEK)	Accumulated-Year (SEK)	Budget- Year (SEK)
Sellers			
Säljare 1	800 000	5 633 000	7 000 000
Säljare 2	700 000	5 633 000	7 000 000
Säljare 3	850 000	5 633 000	7 000 000
Säljare 4	625 000	5 633 000	7 000 000
Säljare 5	650 000	5 633 000	7 000 000
Säljare 6	800 000	5 633 000	7 000 000
Säljare 7	1 000 000	5 633 000	10 000 000
Säljare 8	620 000	5 633 000	7 000 000
Säljare 9	900 000	5 633 000	10 000 000
Platschefer-stad 2	80 000	5 633 000	1 000 000
Platschefer-stad 3	100 000	5 633 000	1 000 000
Platschefer-stad 4	50 000	5 633 000	1 000 000
Platschefer-stad 5	40 000	5 633 000	1 000 000



RP: THE "LOOP" PROJECT

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
vice CEO, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med rapportpunkten är att uppmuntra till och följa upp sina speditörers återförsäljningsinitiativ. Det syftar vidare till att kunna benchmarka arbetsgrupper inom varje kontor samt kontoren med varandra. Ett tredje syfte är att få en framåtblickande indikator på hur nyförsäljningen utvecklas.

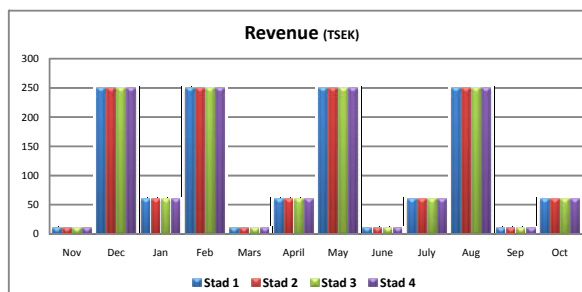
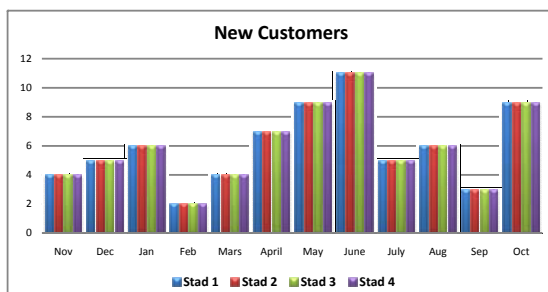
Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 3.

Åtgärder: Prestationsmätningen av hur många säljinitiativ respektive arbetsgrupp och kontor genomför samt den ökade omsättning dessa bidrar med är inte avsett att jämföras mot en budget. Däremot kan arbetsgrupper och kontor jämföras med varandra genom benchmarking.

Beteende: Prestationsmätningen skall verka motiverande för arbetsgrupper och kontor och skapa en tävlingsatmosfär inom speditörskåren.

3. The "Loop" Project

Section	New Customers-Current month	Accumulated customers-past 12 months	Revenue-Current month (SEK)	Accumulated revenue- past 12 months (SEK)
Stad 1	9	71	60 000	1 280 000
Stad 2	9	71	60 000	1 280 000
Stad 3	9	71	60 000	1 280 000
Stad 4	9	71	60 000	1 280 000



RP: FORM OF EMPLOYMENT

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
Accountant, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med rapportpunkten är att skapa en överblick av medarbetarnas anställningsformer och bidra till en välavvägd personalförsörjning.

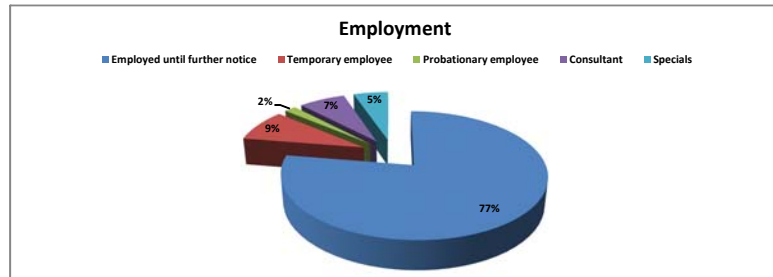
Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1 och 2.

Åtgärder: Om antalet externa konsulter, extraanställda, timanställda och så vidare ökar markant finns anledning att överväga en utökning av den permanenta arbetsstyrkan.

Beteende: Rapportpunkten skall bidra till en ansvarsfull personalpolitik med syftning på att erbjuda extraanställda tillsvidareanställning om detta kan anses lämpligt.

2. Form of Employment

Form of Employment	Amount
Employed until further notice	45
Temporary employee	5
Probationary employee	1
Consultant	4
Specials	3



RP: OVERTIME COMPENSATION

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
Accountant, AB Spedition Sverige

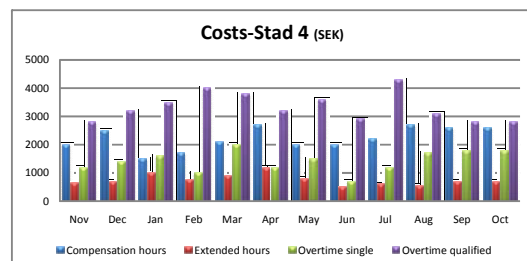
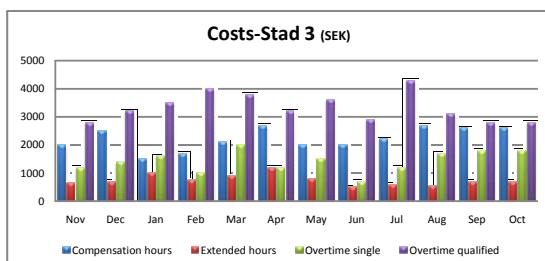
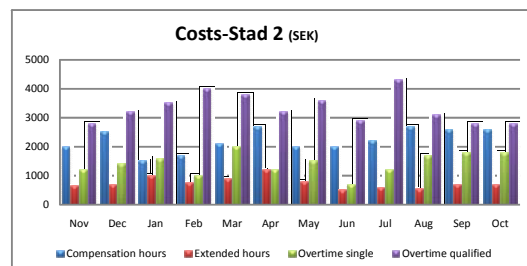
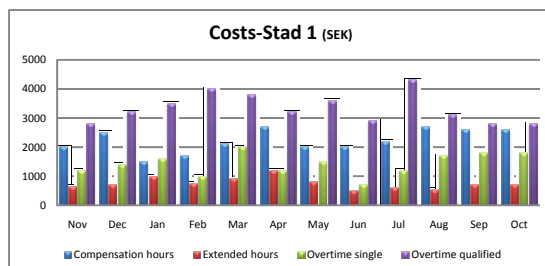
Syfte: Syftet med rapportpunkten är att effektivisera arbets- och personalplaneringen.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1.

Åtgärder: Vid ökning av omotiverade övertidsersättningar bör anledningen till dessa utredas. Det finns två huvudsakliga orsaker till att de kan uppstå: dålig planering av arbetet och/eller personalbrist. Platschefen bär ansvaret för dessa två faktorer, och skall således ställas till svars vid avvikelser.

Beteende: Benchmarking mellan kontoren skall leda till att platscheferna uppmuntras att hålla nere omotiverade övertidsersättningar genom bättre planering.

3. Overtime Compensation



RP: MONTHLY HEALTH ACCOUNT

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
CEO, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med rapportpunkten är att skapa en överblick av sjukfrånvaron samt jämföra produktivitet mot omsättning, för att kunna uppskatta de totala kostnaderna för sjukfrånvaro. Med totala kostnader avses både direkta kostnader i form av sjukersättning och indirekta kostnader, det vill säga uteblivna försäljningsintäkter till följd av lägre produktivitet.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1 och 2

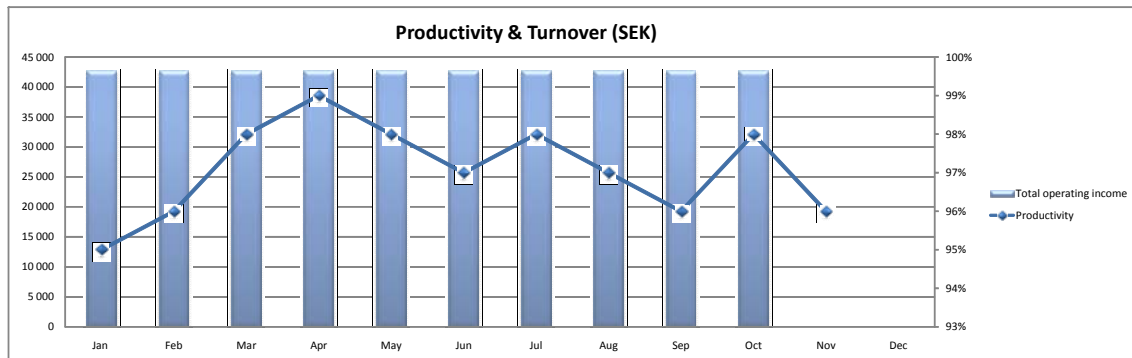
Åtgärder: Rapportpunkten skall fungera som en indikator på hur väl företagets friskvårdsarbete faller ut. Vid negativa avvikelser skall ledningen utreda orsakerna till dessa för att vid behov vidta friskvårdsfrämjande åtgärder.

Beteende: Skapa ett engagemang hos ledningen för ett fortsatt aktivt friskvårdsarbete genom att tydliggöra kostnaderna vid hög sjukfrånvaro.

3. Monthly Health Account

Health ratios						
	Current Month	Accumulated	Same period previous year	Cost per day	Cost current month	Accumulated cost
Absence in days due to illness - short term < 14 days	13	111	10	1000	13000	111000
Absence in days due to illness - long term > 14 days	16	174	0	125	2000	17400
Employee turnover	-1	1	0			
Working days	20	207	20			
PRODUCTIVITY	97%	97%	99%			

	Jan	Feb	Mar	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Sep	Oct	Nov	Dec
Productivity	95%	96%	98%	99%	98%	97%	98%	97%	96%	98%	96%	
Total operating income	42 650	42 650	42 650	42 650	42 650	42 650	42 650	42 650	42 650	42 650	0	0



4.4.4 Koncernunika rapportpunkter

Delrapport: Branch Overview

RP: Branch Overview

Källa: CFO, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med delrapporten och rapportpunkten är tudelat. Dels skall utfallet per kontor kunna jämföras mot budget inom de fyra viktiga prestationsmåten EBIT, täckningsbidrag, antal sändningar och antal ton och dels skall kontoren benchmarkas mot varandra med avseende på ovan nämnda prestationsmått.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1 och 5.

Åtgärder: Vid en budgetavvikelse skall den trestegsmetod vilken redogjorts för tidigare nyttjas: 1. Vad har hänt? 2. Varför har det hänt? 3. Vad skall vi göra åt det?

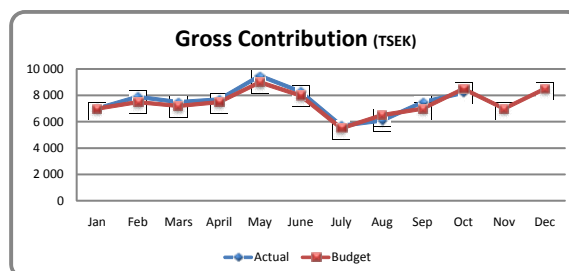
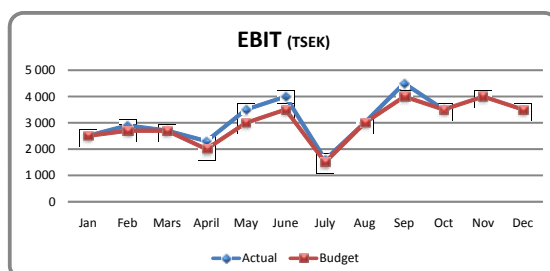
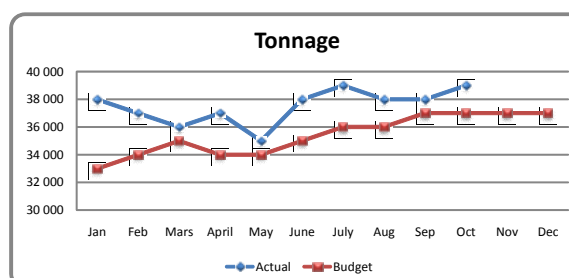
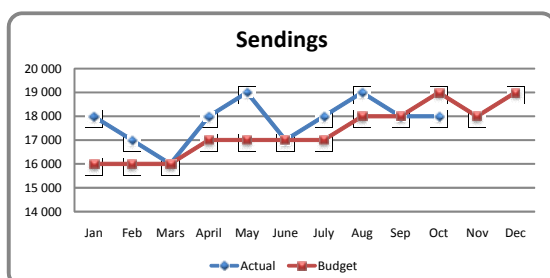
Beteende: Benchmarking mellan kontoren syftar till att öka ambitionen hos anställda att prestera bättre genom att jämföras med det bäst presterande kontoret.

Branch Overview

Content

1. Stad 1
2. Stad 2
3. Stad 3
4. Stad 4

1. Stad 1



Delrapport: Financial Analysis

RP: Normalized Working Capital (NWC)

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
CFO, AB Spedition Group

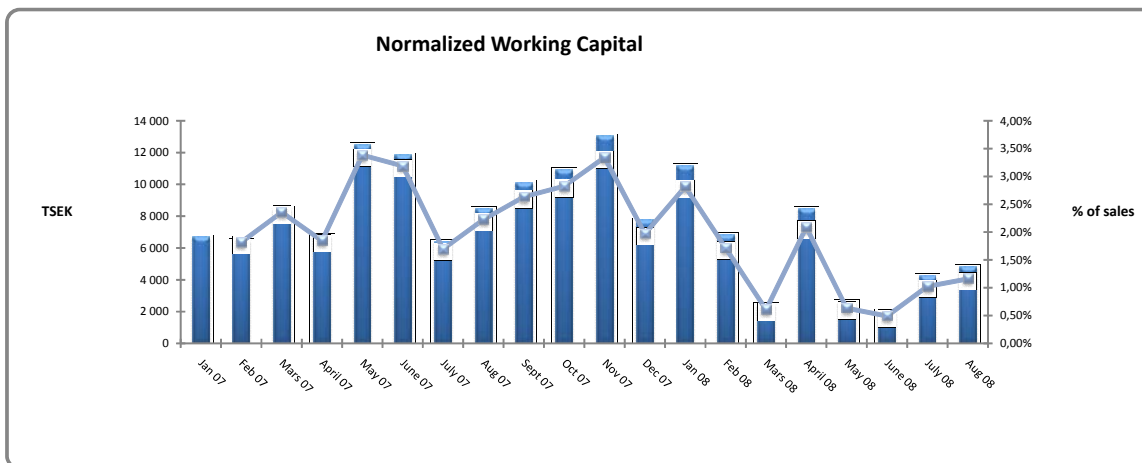
Syfte: Syftet med måtetalet är att företaget skall få en överblick och aktivt kunna arbeta med att minska NWC. Anledningen till att vi använder ett normaliserat värde är att eliminera jämförelsestörande poster, vilka i vårt aktuella fall utgörs av exempelvis en större förfallen fordran hos en leverantör.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 4.

Åtgärder: Då företaget har en relativt sett obetydlig andel kapital bundet i inventarier är det främst kredittiden på leverantörsskulder och kundfordringar vilka kan påverkas. Genom att förhandla med leverantörer om förlängda kredittiden eller ge kortare kredittid till kunder kan NWC minskas och därmed finansieringen av den dagliga driften säkras.

Beteende: Rapportpunkten skall framförallt skapa en uppmärksamhet hos den personal som förhandlar om kredittider om hur den löpande driften av företaget finansieras, samt uppmuntra till hårdare tag vid förhandling om kredittider. Vidare skall rapportpunkten uppmana till att fakturor skickas i direkt anslutning till när leveransen är fullbordad.

1. Normalized working capital



RP: FOLLOWUP OVERDUE RECEIVABLES

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
Accountant, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med rapportpunkten är att följa upp de kundfordringar som överskridit kredittiden och framförallt lägga fokus på problemet med förfallna fordringars inverkan på likviditeten. Fordringar hos agenter redovisas separat då dessa i stor utsträckning "kvittas" mot innevarande leverantörsskulder, dock bör de följas upp för att undvika stora släpande fordringar.

Mål Rapportpunkten är kopplad till delmål 4.

Åtgärder: När en fordran förfaller och betalningen uteblir skall kontakt upprättas med kunden för att påminna denne om betalningen. Mätetalet skall utgöra en indikator på om vissa kunder förefaller ha likviditetsproblem och i sådana fall om deras kreditlimit skall minskas.

Beteende: Mätetalet skall stimulera ett aktivt beteende hos ekonomipersonalen med avseende på deras hantering av förfallna fordringar och kunders kreditlimiter. Det skall inte vara en självklarhet att en kund får behålla sin limit om dennes betalningar vid upprepade tillfällen uteblir.

2. Followup Overdue Receivables

Customers and Agents- 2008	Accounts receivable	Outstanding after >31 days	Whereof Outstanding after >61 days	Whereof Outstanding after >91 days	Total overdue receivables in percentage
January	35 000	3 000	4 000	2000	9%
February	32 000	4000	3000	2000	13%
Mars	23 000	4000	2000	1000	17%
April	20 000	2500	5000	2000	13%
May	34 000	3500	5000	4000	10%
June	35 000	3000	4 000	2000	9%
July	32 000	4000	3000	2000	13%
August	23 000	4000	2000	1000	17%
September	20 000	2500	5000	2000	13%
October	34 000	3500	5000	4000	10%
November	0				#DIVISION/0!
December	0				#DIVISION/0!

Whereof Agents- 2008	Accounts receivable	Outstanding after >31 days	Whereof Outstanding after >61 days	Whereof Outstanding after >91 days	Total overdue receivables in percentage
January	35 000	3 000	4 000	2000	9%
February	32 000	4000	3000	2000	13%
Mars	23 000	4000	2000	1000	17%
April	20 000	2500	5000	2000	13%
May	34 000	3500	5000	4000	10%
June	35 000	3000	4 000	2000	9%
July	32 000	4000	3000	2000	13%
August	23 000	4000	2000	1000	17%
September	20 000	2500	5000	2000	13%
October	34 000	3500	5000	4000	10%
November	0				#DIVISION/0!
December	0				#DIVISION/0!

RP: LIQUIDITY AND CASHFLOW ANALYSIS

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
Accountant, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med en förenklad likviditets- och kassaflödesanalys är att kontinuerligt kontrollera att det förväntade kassaflödet 30 dagar framöver inte orsakar akut likviditetsbrist.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 4.

Åtgärder: Om summan av det förväntade kassaflödet kommande 30 dagar och det förväntade banksaldot blir negativt krävs akuta åtgärder från företagets sida för att inte tvingas ställa in betalningar till leverantörer, löner till anställda etcetera.

Beteende: Mätetalet skall verka som en kontrollmekanism för att inte företaget skall hamna i en akut likviditetskris. Vidare vill man kunna stämma av det aktuella pengaflödet med det förväntade pengaflödet.

3. Liquidity & Cashflow Analysis

30 days Liquidity Analysis		
	Current month	Last month
Cash		
Bank balance SEK	10000	8000
Bank balance EUR	2000	1000
Cash in hand	100	200
Total cash	12100	9200
Receivables/ Payables		
Overdue accounts receivables	4000	8000
Overdue accounts payables	-8000	-9000
Net overdue	-4000	-1000
Total cash and net overdue	8100	8200

30 days Cashflow Analysis		
	Current month	Last month
Expected customers payment	130000	120000
Calculated creditors payment	-80000	-70000
Expected salary payment	-10000	-8000
Expected public taxes	-12000	-4000
Expected cashflow 30 days	28000	38000

RP: RESULT COMPONENTS COMPARED WITH TURNOVER

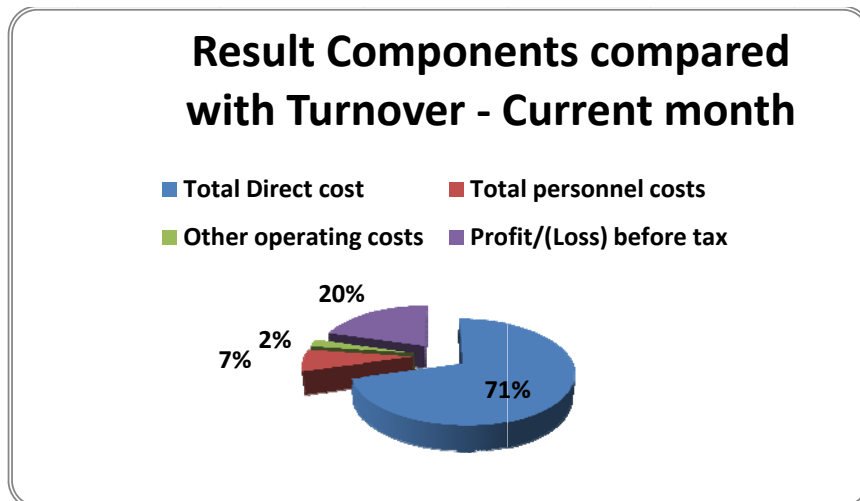
Källa: CFO, AB Spedition Sverige

Syfte: Måttet syftar till att åskådliggöra kostnadskomponenternas och resultatets del av omsättningen på en månatlig basis.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1.

Åtgärder: De olika komponenternas relativa andelar och framförallt hur dessa ökar eller minskar är intressant ur ett ledningsperspektiv. Om en kostnadskomponent exempelvis ökar gentemot övriga komponenter finns anledning att vidare utreda orsaken till detta. Mätetalet kan således indirekt komma att föranleda en bred variation av åtgärder.

Beteende: Med mätetalet vill man skapa en uppmärksamhet på hur kostnadskomponenterna är fördelade och förändras.



RP: PROFITABILITY – PRICE TREND

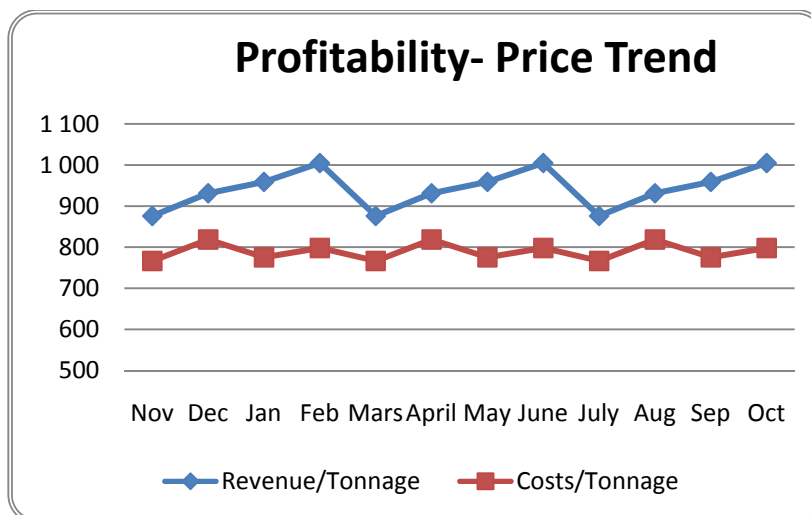
Källa: CFO, AB Spedition Sverige
CFO, AB Spedition Group

Syfte Syftet med mätetalet är att på ett enkelt sätt kunna följa företagets lönsamhetsutveckling.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1.

Åtgärder: För företaget ger en jämförelse av nyckeltalen "Intäkter/Ton" och "Direkta kostnader/Ton" en mycket bra bild av företagets lönsamhetsutveckling. Om de båda kurvorna närmar sig varandra har företaget två huvudsakliga valmöjligheter: Höja utpriset till kunderna eller förhandla om bättre pris med leverantörerna. En sekundär valmöjlighet är givetvis att minska övriga kostnader.

Beteende: Översikt bilden skall uppmuntra chefer, försäljare och speditörer att aktivt arbeta med prispförhandlingar av in- och utpris.



RP: FIXED COSTS – ACTUAL vs. BUDGET PER BRANCH

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
CFO AB, Spedition Group

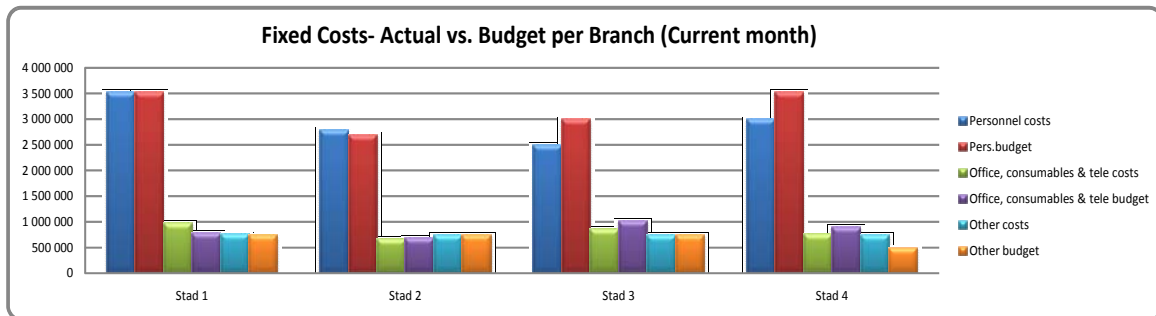
Syfte: Syftet med mätetalet är att benchmarka kontoren mot varandra för att platscheferna skall reducera de kostnader vilka är knutna till den operativa driften av kontoren.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1 och 5.

Åtgärder: Omotiverat höga kostnader för den löpande driften av kontoret skall föranleda åtgärder från ledningen.

Beteende: Mätetalet skall stimulera platscheferna till att kontinuerligt arbeta med kostnadsoptimering rörande den löpande driften av kontorsverksamheten.

Exempelvis skall hyreskontrakt omförhandlas, personalplaneringen optimeras och så vidare.



RP: BUSINESS RATIOS

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
CFO, AB Spedition Group

Syfte: Syftet med boxen "Business Ratios" är att företagsledningen snabbt skall kunna överblicka de viktigaste operativa och finansiella nyckeltalen.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till huvudmålet.

Åtgärder: Beroende av nyckeltalets art.

Beteende: Beroende av nyckeltalets art.

5. Business ratios

Financial ratios	Actual	Budget	Same month last year
Days Sales Outstanding (DSO)	34		35
Days Payable Outstanding (DPO)	37		40
Revenue month	42 650	40 500	35 900
Revenue Accumulated	426 500	40 500	35 900
NWC/Turnover	1,16%		2,22%

Operational ratios	Actual	Budget	Same month last year
No. of shipments	16 000	35000	30000
Total tonnage	37 939	40000	30000
Sendings/Forwarder	533	1167	

RP: EMPLOYEES PER COST CENTERS

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
CEO, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med rapportpunkten är att skapa en överblick över koncernens anställda och vilken enhet de tillhör.

Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 2.

1. Employees per Cost Centers



4.4.5 Kontorsunika rapportpunkter

Delrapport: Employee Analysis

RP: PERSONAL COSTS PER EMPLOYEE

Källa: CFO, AB Spedition Sverige
Accountant, AB Spedition Sverige

Syfte: Syftet med rapportpunkten är att kunna följa upp lönesättning, utbetalad bonus och övriga personalkostnader per kontor.

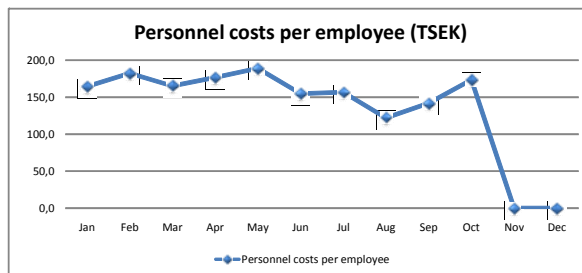
Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1.

Åtgärder: Om de personalrelaterade kostnaderna för ett kontor vid en jämförelse med övriga kontor är höga, kompenseras för regionala löneskillnader, skall förhållandet föranleda åtgärder från ledningsnivå.

Beteende: Rapportpunkten skall leda till att platschefer aktivt arbetar med personalrelaterad kostnadsreduktion. Detta kan åstadkommas genom exempelvis bättre arbetsplanering för att motverka onödiga overtidsersättningar.

1. Personnel Costs per Employee

Month	Total personnel costs	Employees	Personnel costs per employee
Jan	3 289	20	164,5
Feb	3 648	20	182,4
Mar	3 308	20	165,4
Apr	3 535	20	176,8
May	3 784	20	189,2
Jun	3 098	20	154,9
Jul	3 136	20	156,8
Aug	2 442	20	122,1
Sep	2 842	20	142,1
Oct	3 472	20	173,6
Nov	0	20	0,0
Dec	0	20	0,0



RP: PRODUCT OVERVIEW

Källa: CFO, AB Spedition Sverige

Syfte: Rapportpunkten skall utgöra underlag för analys av en produkts lönsamhet och tillväxt.

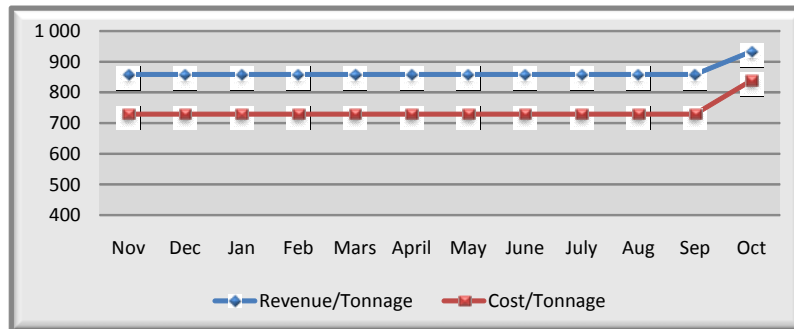
Mål: Rapportpunkten är kopplad till delmål 1.

Åtgärder: Tre nyckeltal valdes ut för att spegla syftet med rapportpunkten. Dessa var "Intäkter/Ton jämfört med Direkta kostnader/Ton", "Tillväxt baserad på omsättning" och "Täckningsbidrag baserat på Intäkter minskat med Direkta kostnader". Vid otillfredsställande utveckling av dessa kan en djupanalys av varje enskild produkt genomföras i indatabladet för produkten.

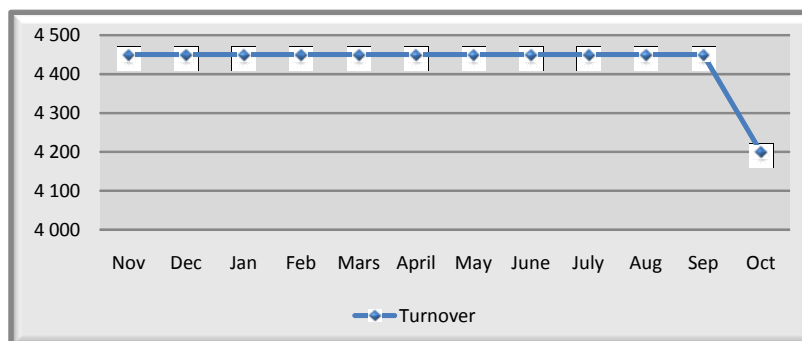
Stad 1: Product Overview

October	Key Performance Indicators:		50 "linje" export	
	Current month	Towards budget	Accumulated	Acc. towards budget
Results	423 211	156 331	3 013 242	-301 782
CM/Sendings	212	-220	395	62
CM ratio	10%	-6%	15%	2%

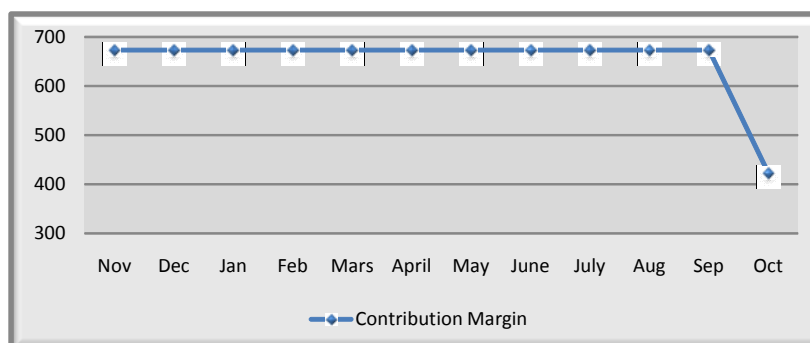
Profitability- Price trend during last 12 months



Growth based on turnover during last 12 months (TSEK)



Results development- Contribution margin during last 12 months (TSEK)



4.4.6 Ekonomistyrssystemets funktionalitet

För att beskriva ekonomistyrssystemets funktionalitet utgår vi från *Magnussons och Follins (2003)* grundstruktur med fyra funktioner:

- *Inläsning av data:* Inläsning av information till ekonomistyrssystemet sker genom manuellt arbete. Informationen hämtas från ett speditionssystem och lagras i en "databank" från vilken relevant information för systemet plockas ut. Både "databanken" och ekonomistyrssystemet baseras på mjukvaran Excel vilket förenklar inläsningen till systemet.
- *Kontroller och bearbetning av information:* För ekonomistyrssystemets flesta rapportpunkter har indatablad skapats för att smidigt kunna uppdatera data för den aktuella månaden.
- *Lagring:* Indatabladen lagrar tidigare månaders resultat då ett antal rapportpunkter redovisar prestationer under det gångna året eller löpande under de senaste tolv månaderna.
- *Informationsförädling och informationsuttag:* Informationsuttaget görs utifrån i förväg definierade styrregler och redovisas i främst grafer och tabeller. Då en månadsrapport har uppdaterats och är klar för rapportering hanteras denna som en statisk rapport. Det vill säga ingen ytterligare information om kommande perioders information skall adderas till rapporten.

4.5 Den femte fasen: Verifiering av systemlösning och en framtidsutblick

4.5.1 Verifiering av systemlösning

Då systemet utvecklats i ett nära samarbete med företagets ledning blev förevisningen av den slutliga versionen inte någon överraskning. En stor del av systemet har verifierats under utvecklingsprocessen, och även slutversionen blev mycket väl emottagen.

4.5.2 Ekonomistyrssystemets begränsningar

Efter den formella avslutande förevisningen hölls en diskussion kring de hinder vilka företaget kan möta i framtiden, med avseende på systemlösningen. Diskussionen utgick från det tredje steget i *Innes (2004)* modell.

Systemet, som det levereras idag, innehåller rapportpunkter som tidigare inte har redovisats i liknande form. Innan systemet tas i bruk, krävs därför en komplettering med aktuell information, vilket kräver *tid och möda*. *Innes (2004)* understryker vikten av att projektet måste styras på ett sätt så att man tar hänsyn till de förändringar systemet leder till. För att

möta förändringar erbjuder AB Spedition Sverige företagets anställda utbildning inom systemets funktionalitet.

Många av systemets funktioner bygger på att data manuellt måste föras in varje månad när rapporterna skall uppdateras. AB Spedition Sverige använder sig idag av ett speditionssystem med mycket god hantering av insamling och lagring av data, men med begränsande funktionalitet avseende kompatibilitet med andra typer av program. För att effektivisera rapportuppdateringen, kunde en makrofunktion kopplas mellan ekonomistyrssystemet och speditionssystemet. Data hade då automatiskt kunnat överföras och på så sätt underlättat det manuella arbetet vilket rapportuppdateringen innebär. Företaget har idag inte förutsättningar för att implementera ett nytt speditionssystem, vilket medför att den tekniska begränsningen kommer kvarstå.

En del rapportpunkter redovisar prestationsmål och resultat för ett antal namngivna medarbetare. Enligt *Innes (2004)* finns en risk att mätningen leder till oönskat beteende bland medarbetarna. Man bör, enligt *Innes (2004)*, under implementeringsfasen vara uppmärksam på om rapporter av denna karaktär skapar negativa beteenden hos berörd personal. CFO tror inte att anställda inom företaget kommer känna sig illa berörda av att bli utvärderade i månadsrapporten. Detta antagande grundar CFO på egna uppfattningar, och framhåller vidare att exempelvis säljarna, vilka mäts individuellt, enbart motiveras av benchmarking. Han menar att följderna förhoppningsvis blir en prestationshöjning som gynnar AB Spedition Sverige.

Det finns vidare, enligt *Innes (2004)*, en risk med att enbart fatta beslut på ledningsnivå. Förfarandet kan leda till ett oönskat beteende bland medarbetare där strategierna undermineras och rapportsystemets syfte går förlorad. Enligt CEO utarbetas idag inte några överordnade strategier för AB Spedition Sverige tillsammans med företagets anställda, det finns ingen suborganisation vilken lyfter fram anställdas åsikter. Däremot sker en indirekt utvärdering genom "Loop"-projektets månadsmöten där ledningen får tillfälle att plocka upp idéer och åsikter från medarbetare.

4.5.3 Företagets syn på nästa steg

CFO ger sin syn på systemets framtid: *"Nästa steg blir att presentera och utbilda ekonomiavdelningens personal i systemet, då dessa i framtiden skall genomföra den månatliga rapporteringen. En gedigen utbildningsinsats krävs, då planen är att driftsätta systemet redan efter årsskiftet 2008-2009. Under det första kvartalet 2009 planerar vi att implementera systemet i övriga bolag inom AB Spedition Group. Verksamhetsledningssystemet kommer underlätta det strategiska och operativa beslutsfattandet väsentligt, samtidigt som rapporteringen blir ensad mellan bolagen."*

5. DISKUSSION

I följande kapitel analyserar vi resultatet av vår studie. Analysen är uppdelad i två delar, där den första delen svarar på våra konkreta frågeställningar om ekonomistyrssystemet medan den andra delen kopplar tillbaka till vårt syfte med studien. Vi behandlar även studiens bidrag och förslag till framtida forskning.

5.1 Utformningen av ett ekonomistyrssystem

Vår huvudfrågeställning, hur ett (praktiskt användbart) ekonomistyrssystem kan utformas utifrån våra och AB Spedition Sveriges förutsättningar, har besvarats löpande under arbetets gång. Den öppna formuleringen medför att det är svårt att analysera och diskutera alla aspekter av frågan. Vi diskuterar nedan utifrån de fem faser, under vilka ekonomistyrssystemet växte fram, ett urval av de ur vår synvinkel mest intressanta valen som vi tillsammans med företaget ställts inför. Då merparten av arbetet genomfördes under den tredje och fjärde fasen är analysen främst inriktad på dessa.

Den första fasen: Inhämta information

Då vi inte hade någon tidigare kännedom om företaget och branschen de verkade i blev den första fasen nödvändig för att kunna förstå vilka förutsättningar vi hade. De primärdata (*Dahmström 1991*) som insamlades var av naturliga skäl subjektiv.

Den andra fasen: Ledningens definition av affärs mål

Den andra fasen inleddes med att vi ställdes inför valet av vilket angreppssätt vi skulle utgå från vid definieringen av företagets affärs mål. Då AB Spedition Sverige ingår i en koncern där ett private equity- bolag är huvudägare ställs tydliga krav på tillväxt, vilket skapade ett behov av en strategisk framtidsutblick. Den ovissa framtid vilken uppkommit till följd av en rådande finanskris och förmodad lågkonjunktur stärkte vår tro på att "*The Five-year Vision Approach*" (*Innes 2004*) var ett lämpligt angreppssätt.

Den tredje fasen: Utformning av rapportstruktur

Valet att inte investera i ett integrerat affärssystem var redan fattat när vi kom i kontakt med företaget, och således har vi inte bearbetat den frågeställningen. Däremot är det relevant att analysera vilka effekter företagets val av lösning kan få, för att skapa en bakgrund till den fortsatta analysen. Notera att vi på intet sätt gör en prestandamässig jämförelse av vår lösning med ett integrerat affärssystem, utan enbart analyserar valet av lösning ur AB Spedition Sveriges synvinkel.

Det unika ekonomistyrssystem vi utvecklat har ur informations- och systemhänseende både för- och nackdelar. Vår utgångspunkt var givetvis att den information vilken skulle inkluderas i rapporten skulle karaktäriseras som det *Atrill & McLaney (1994)* benämner *funktionell*, det vill säga ha förmågan att förändra ledningens beslut i en för företaget positiv riktning. En viktig följd av det nära samarbetet med företagets representanter blev att de rapportpunkter vilka systemet innefattar noggrant förankrades hos de personer som skall ta del av informationen. Detta torde motverka att systemet producerar *data (ibid.)* som inte

utgör underlag för beslut. Då många av rapportpunkterna är obeprövade i företagets kontext finns dock en risk att de inte kommer påverka besluten alls, eller i värsta fall påverka dem i en ofördelaktig riktning. Det intima samarbetet med användarna borde även minimera riskerna för att informationen i rapporterna skall feltolkas, vilket *Atrill & McLaney (1994)* varnar för.

Systemet producerar statistiska månatliga rapporter, och kan således kritiseras för att inte uppfylla de ökade krav på lättillgänglig information vilka idag ofta efterfrågas. En statisk rapportering kan innebära att viktig information förbigås (*Lindvall 2007*). Däremot anser vi att användaren får en vägledning om vilken information som är viktig för att kunna fatta välgrundade beslut.

Under utvecklingsarbetet var intentionen att skapa ett så automatiserat system som möjligt. Däremot innebär företagets tekniska resurser kombinerat med våra IT-kunskaper en begränsning av automatiseringen. Valet av mjukvara innebär dock att systemet i framtiden kan integreras med nya moduler, ur vilka migration av data kan ske. Inmatning av data är den överlägset mest tidskrävande operationen vid det månatliga framtagandet av rapporterna. Den manuella hanteringen medför kostnader, vilket kunnat undvikas vid val av ett standardsystem (*Magnusson & Olsson 2005*). I relation till ett standardsystem blir däremot vår lösning mycket kostnadseffektiv, då inga investeringar i hård- eller mjukvara krävs, inga licenskostnader tillkommer och inget externt systemunderhåll fordras.

Vår systemlösning kan sägas tillmötesgå de krav på flexibilitet avseende vidareutveckling vilka *Magnusson & Follin (2003)* förordar. Med enkla medel kan företaget själva anpassa systemet, vilket var ett ursprungligt krav från företagets sida.

Valet av finansiell ansvarsfördelning spelade en viktig roll vid utformandet av ekonomistyrssystemet. I en analys är framförallt resonemanget kring vilket ansvar kontoren skulle tilldelas intressant, då vår utveckling av systemet tvingade företaget att fatta beslut i en diskussion vilken pågått under en längre tid.

Den utökade ansvarsdelegeringen vilken följer av skiftet från *bidragsenhet* till *resultatenhet* kan analyseras utifrån de kriterier *Dagman (2008)*² lyfter fram:

- *Syfteskriteriet* uppfylls i vårt aktuella fall då kontoren kan bedömas utifrån ett mer rättvisande underlag genom att medvetandegöra platscheferna om hur mycket de centrala funktionerna kostar per kontor.
- *Acceptanskriteriet* uppfylls då platscheferna är väl införstådda i omfattningen av det nya ansvarsområdet.
- *Precisionskriteriet* kan innebära vissa problem, då fördelningen av kostnader bygger på en i förväg beräknad fördelningsnyckel vilken inte med säkerhet återspeglar det faktiska utnyttjandet av stabsfunktioner.
- *Påverkbarhetsprincipen* uppfylls till stor del då platscheferna kan påverka alla intäkter och kostnader förutom hur ovan nämnda fördelningsnyckel bestäms.

Utifrån ovanstående analys är den största enskilda riskfaktorn vi identifierat vid kontorens övergång från *bidragsenhet* till *resultatenhet* att fördelningen av centrala kostnader blir orättvis. Faktisk nyttjandegrad skulle enligt oss kunna utgöra en alternativ beräkningsgrund

² Föreläsning, Handelshögskolan i Göteborg, 080917

för fördelning istället för den relativa andelen anställda. Däremot skulle ett sådant system, med exempelvis någon typ av interndebitering, innebära ökad administration och kräva en fördjupad utredning av konsekvenserna.

Den fjärde fasen: Utformning av rapportpunkter

De rapporter vilka redogjorts för i föregående kapitel anser vi utifrån den teoretiska referensramen och vår aktionsforskning på AB Spedition Sverige vara de mest relevanta för företaget. En fullständig analys av rapportpunkterna utifrån exempelvis *Merchants (2007)* kriterier skulle dock ha blivit alldeles för utrymmeskrävande. Vi diskuterar därför nedan ett urval av de ur vår synvinkel mest intressanta rapporterna.

Ekonomistyrsystemet är på intet sätt ett fullt utvecklat *BSC*, däremot har vi hämtat influenser från ett flerdimensionellt synsätt genom utvecklandet av delrapporterna "*Market Analysis*" och "*Employee Analysis*". *Merchant (2007)* menar att chefer vilka hålls ansvariga för indikatorer på framtida värdeskapande kan motiveras att göra avkall på kortsiktiga vinster till förmån för exempelvis utbildningsinsatser. Genom att integrera exempelvis det interna projektet *The "Loop" Project* i både koncern- och kontorsrapporten, är syftet att platscheferna skall avsätta mer av speditörernas arbetstid till internt utvecklingsarbete. Förhoppningsvis medför de ökade kraven på dokumentation i samband med "*Loopen*" ökade incitament för platscheferna att satsa på projektet. För att minska risken för subjektiva bedömningar vid mätning av utfallet (*Merchant 2007*) har åtgärder vidtagits. Genom att speditörernas självrapportering inte längre utgör underlag för mätningarna, utan enbart registrerade händelser, anser vi att kriteriet på *objektivitet* uppfylls.

Huruvida vår rapportpunkt "*Monthly Health Account*" kan benämnas *hälsobokslut* kan diskuteras. Vi anser dock att den uppfyller det yttersta syftet med begreppet *hälsobokslut*, nämligen att minska kostnader relaterade till ohälsa genom att integrera frågan med andra redovisningsrelaterade rapporter. (*Samuelsson 2004*) Den vaga definitionen av begreppet bidrar vidare till att vi anser att rapportpunkten kan kallas "*Monthly Health Account*". Det finns studier vilka visar ett samband mellan lönsamhet och ohälsa (*Samuelsson*), vilket kan kopplas till kriteriet om *kongruens* (*Merchant 2007*). Däremot är inte vår tillämpning av begreppet *hälsobokslut* tidigare använd, vilket kan anses minska trovärdigheten för dess nytta.

Vi vill dock poängtera att merparten av rapportpunkterna på både koncern- och kontorsnivå är finansiella måttetal. Även delrapporterna "*Market Analysis*" och "*Employee Analysis*" består främst av olika redovisningsbaserade mått. Av de fördelar *Merchant (2007)* nämner med redovisningsbaserade prestationsmått har framförallt *förståelse* och *kongruens* med företagets övergripande målsättning beaktats vid utvecklingen. Då AB Spedition Sverige tidigare framförallt nyttjat finansiella nyckeltal finns en djup förståelse inom företaget för hur dessa fungerar och kan påverkas. I en jämförelse med de icke-finansiella rapportpunkterna i systemet kan det vidare anses vara mer säkerställt att de redovisningsbaserade måtten kongruerar med företagets övergripande målsättningar.

En viktig aspekt att ha i åtanke är frånvaron av belöningsystem knutna till prestationsmåtten. Frågan har inte behandlats grundligt med vare sig företaget eller i teorin. Däremot kan vi konstatera att företagets nuvarande belöningsystem enbart beräknas

utifrån vinst, vilket skulle kunna leda till att de finansiella måtten tillmäts större betydelse relativt de icke-finansiella (*Samuelsson 2004*).

I ett flertal rapportpunkter jämförs periodens utfall mot budgeterat utfall. Förekomsten av budgetjämförelser är ingen nyhet i företagens fall, och inom ramen för vår uppgift har inga frågor om exempelvis budgetprocessen, budgetmålen, nåbarhet etcetera diskuterats.

Däremot är budgeten begränsad ur utvärderingshänseende, då förändrade förutsättningar efter budgetens fastställande inte ger en rättvisande bild åt en prestation (*Lindvall 2007*). Begreppet *benchmarking* införs med systemet som ett komplement till utvärdering genom budget. Benchmarking kan delvis sägas ta hänsyn till ett förändrat makroekonomiskt utgångsläge, under förutsättning att alla enheter verkar under samma förhållanden, vilket är fallet med vårt aktuella företag. Kombinationen av dessa två mått bör bidra till större trovärdighet för de utvärderingar ledningen gör av exempelvis kontoren. Kontorens trots allt relativt likartade verksamhet underlättar jämförelser dem emellan, däremot är det viktigt att poängtera att syftet med benchmarking är att utveckla och lära sig av varandra, inte att skapa en skadlig intern konkurrens (*Lindvall 2007*). Av den anledningen är det viktigt att både ledningen och platscheferna använder informationen i rapporterna för att gräva djupare och finna orsaker till prestationsskillnader mellan enheterna. De tre frågor *Innes (2004)* presenterar för att lära sig av budgetavvikelse torde kunna tillämpas även för att utvärdera benchmarking mellan enheter: Vad har hänt? Varför har det hänt? Vad skall vi göra åt det?

Den femte fasen: Verifiering av systemlösning och en framtidsutblick

De affärs mål som definierats utgår från AB Spedition Sverige samt i viss utsträckning från AB Spedition Group. Allmängiltigheten i systemet kan härmed ifrågasättas, då enbart en bolagsrepresentant från de övriga företagen deltagit i de workshops vid vilka affärs målen definierades. Målen bör förvisso ligga i linje med koncernens övergripande affärs mål men vi har inget underlag som styrker detta. Vi anser att harmoniseringen av rapporterna kräver en säkerställd integrering av affärs målen inom koncernen. Enligt *Innes (2004)* finns annars risken att de enskilda bolagens mål underminerar koncernens övergripande affärs mål.

5.2 Att kombinera kandidatuppsats med praktik- en god möjlighet?

Vår kandidatuppsats har, vilket redan framgått, inte skrivits utifrån "standardmallen" för hur en uppsats brukar skrivas. Vi har gjort många reflektioner under arbetets gång. Dessa kan betraktas som råd till framtida studenter som skall genomföra ett liknande projekt, och därmed återkopplar vi samtidigt till det övergripande syftet med uppsatsen.

5.2.1 Aktionsforskning under tidspress

Det förhållande som mer än något annat försvårat vår forskningsprocess har varit tidsbrist. Tidsbristen har medfört att ständiga prioriteringar präglat det dagliga arbetet. Den första fasen, där vi satte oss in i branschen och företaget, varvades med inläsning av relevant litteratur och tidigare forskning. Vi insåg dock i ett tidigt skede att tidsramen krävde att vi

tidigt skulle gå till aktion, varpå vi valde ett tillvägagångssätt och därefter höll oss strikt till detta. Den teoretiska kvalitén på *Innes (2004)* mycket pragmatiska trestegsmodell kan ifrågasättas, däremot har den utgjort en nödvändig ledstång i den understundom snåriga processen vilken lett fram till vårt resultat.

Uppdragets delvis praktiska karaktär har starkt bidragit till det pressade tidsschemat. I uppdragsbeskrivningen ingick, utöver att utreda hur systemet borde utformas ur ett teoretiskt perspektiv, att de facto genomföra programmeringen i Excel. Det praktiska arbetet behandlas inte i uppsatsen, däremot bör detta tagas i beaktning vid uppskattning av arbetsinsats och tidsåtgång i ett eventuellt framtida likartat projekt. En uppskattning av hur den totala tid vilken vi har förfogat över har disponerats ser ut enligt följande: en femtedel ägnades åt tillgodogörande av litteratur, halva tiden ägnades åt aktionsforskning på företaget och under resterande tid skrev vi uppsatsen.

Bruket av fältdagbok har fungerat över förväntan. En rutin infördes, där den sista halvtimmen av varje dag ägnades åt att nedteckna information och reflektioner. Utöver att bidra till stärkt trovärdighet för studien utgjorde avbrottet en viktig stund för att kunna distansera sig från studieobjektet och kritiskt ifrågasätta den information vi nedtecknade. De temporala och kausala kriterier, vilka anses särskilt viktiga för definierandet av en berättelse (*Johansson 2005*), anser vi har tillmötesgått genom översättningen av fältdagboken till de faser vilka ovan redogjorts för.

Under tidens gång har arbetet lett oss in på otaliga teoretiska sidospår. Ett principbeslut fattades när vi valde att låta utförandet av uppgiften bli det primära. Innebörden av detta blev att vi nödgades låta djupet i vår teoretiska referensram bli underordnad bredden av densamma. Visserligen bidrar detta till att teorierna i referensramen kan uppfattas som basala och sakna önskvärt djup, men utan prioriteringen hade uppdraget inte kunnat genomföras inom givna tidsramar. Även urvalet av de teorier vi redogör för kan ifrågasättas. Exempelvis krävde bara utformandet av rapportpunkterna att vi översiktligt satte oss in i ett stort antal ämnesområden, teorier och modeller. Varför redogör vi då till exempel för begreppet hälsobokslut men inte för likviditetsstyrning, ett exempel på ett ämne vi behandlar i flera rapportpunkter? Det finns inget entydigt svar på den frågan. Vi satte upp tre kriterier, där en teori skulle uppfylla åtminstone ett av dem för att ingå i teorikapitlet:

1. Intressant ur ett mer övergripande perspektiv, det vill säga förklara stora sammanhang. Exempelvis kapitlet om prestationsmätning, vilket stora delar av arbetet bygger på.
2. Intressant ur ett nytänkandeperspektiv, det vill säga behandla en aspekt vilken företaget aldrig tidigare tänkt på. Exempelvis avsnittet om hälsobokslut.
3. Nödvändigt för förståelsen av arbetet, det vill säga beskriva rena teorier vilka vi refererar till vid större vägval under processens gång. Exempelvis kapitlet om finansiella ansvarsenheter.

I vår uppsats anser vi inte att exempelvis likviditetsstyrning är intressant ur ett övergripande perspektiv, det behandlar ingen ny aspekt ur företagens synvinkel och vi tror inte att det är nödvändigt för förståelsen av helheten.

5.2.2 Att översätta akademiska kunskaper till praktik- en reflektion

Vi har under arbetets gång vid åtskilliga tillfällen reflekterat över gapet mellan akademiska studier och praktisk tillämpning i en organisation. Nedanstående reflektioner gör inga anspråk på att vara allmängiltiga, utan utgår enbart från våra upplevelser och beror givetvis på en mängd unika omständigheter i en viss kontext.

En redan tidigare bekräftad omständighet är skillnaden mellan teorins sofistikerade modeller och praktikernas användning av dem (Ax, Johansson & Kullvén 2002). Vi insåg tidigt i arbetet att de teoretiska modeller vilka i skolbänken känns självklara är avsevärt mycket svårare att omsätta i praktik. Ett exempel utgörs av de diskussioner vilka fördes mellan oss och företagets representanter rörande införandet av flerdimensionella mått. Med vår måhända aningen naiva inställning förespråkade vi exempelvis ett fullt utvecklat BSC som ett alternativ till det som kom att bli vår slutprodukt. Vi insåg dock efterhand att ett sådant arbete är långt mer omfattande och tidskrävande än vad vi skulle kunna åstadkomma. Samtidigt visade företaget inget större intresse för att införa BSC, då de ansåg att modellens komplexitet skulle bli svårhanterlig i praktiken.

En annan reflektion handlar om vikten av att integrera verklighetsbaserade praktikfall i universitetsutbildningen. Visserligen har det ingått ett antal sådana fall i vår utbildning, men vi upplever att lösningen på dessa ofta är en aning tillrättalagd och anpassad efter den aktuella kursens litteratur. Vi tror att praktikernas vardag ofta ter sig mer komplicerad än så, vilket är en viktig lärdom för oss inför fortsatta studier.

Vi kan dock konstatera att vår grundläggande utbildning trots allt givit tillräckligt bra förkunskaper för att på kort tid kunna lösa det reella problem vilket studien behandlar. Detta kan betraktas likt en motiverande erfarenhet för ett flertal aktörer: studenten i rollen som konsult, universitetet i rollen som utbildare och företaget i rollen som uppdragsgivare. Det är vår fasta övertygelse att praktiska inslag i en ekonomiutbildning på grundnivå borde införas i högre utsträckning. Vi anser att uppsatsskrivandet på kandidatnivå utgör ett utmärkt tillfälle för studenten att vinna praktisk erfarenhet inför fortsatta studier eller förvärvsarbete.

Uppsatsens upplägg har inneburit svårigheter med att finna inspiration från tidigare dokumentation av uppsatser med liknande karaktär. Då vi upplever att dispositionen av samhällsvetenskapliga akademiska uppsatser är relativt standardiserad har vi funnit det svårt att anpassa vår uppsats efter rådande praxis. Vår bristande erfarenhet inom uppsatsskrivande i kombination med resonemanget ovan har lett till många och långa diskussioner om hur redovisningen av vår studie skulle utformas.

6. SLUTSATS

I följande kapitel redogör vi för de slutsatser vi har dragit av att utveckla ett ekonomistyrssystem för AB Spedition Sverige. Vi gör detta genom att svara på de frågeställningar vi formulerade i inledningen av uppsatsen samt genom att diskutera om syftet uppnåtts.

För att kunna utveckla ett ekonomistyrssystem åt AB Spedition Sverige formulerade vi en huvudfrågeställning: Hur kan ett (praktiskt användbart) ekonomistyrssystem utformas under en normal kandidatuppsatsperiod utifrån våra och AB Spedition Sveriges förutsättningar? Vi formulerade också en delfråga: Vilka rapporter kan vara relevanta för att kunna utvärdera, analysera och prognostisera AB Spedition Sveriges prestation?

Vi utgick från *Innes (2004)* trestegsmetod för hur ett prestationsmätningssystem kan utformas. De tre stegen i metoden anpassade vi efter vår huvudmetod, aktionsforskning. Resultatet blev en forskningsprocess indelad i fem faser där ekonomistyrssystemet växte fram genom ett kontinuerligt samarbete med företaget. Under den första fasen inhämtades information om företaget och branschen, mestadels genom samtal med nyckelpersoner på företaget. I den andra fasen höll vi ett flertal workshops med delar ur företagsledningen där de utifrån ett framtidsperspektiv fick resonera kring företagets affärsmål under de kommande fem åren, vilket resulterade i ett huvudmål och fem delmål. Utifrån affärsmålen inledde vi den tredje fasen med att försöka skapa en struktur för de rapporter vilka utgör grunden i ekonomistyrssystemet. En kritisk fråga blev vilket finansiellt ansvar de olika kontoren skulle tilldelas. Ledningen beslutade med stöd från platscheferna att kontoren i framtiden skall vara "*Profit Centers*", och en analys utifrån fyra kriterier för ansvarsfördelning (*Dagman 2008*³) genomfördes. Den största riskfaktorn med ansvarsdelegeringen anser vi vara den statistiska fördelningsnyckeln genom vilken centrala omkostnader läggs ut på kontoren. *Precisionskriteriet* uppfylls då inte. Utifrån ovanstående resonemang föreslog vi en lösning med två huvudrapporter och under dem ett antal delrapporter. Med vissa influenser från "*Balanced Scorecard*" behandlar delrapporterna olika perspektiv, och tilldelades namn som exempelvis "*Financial Analysis*" och "*Market Analysis*". Under den fjärde fasen utformades ett antal rapportpunkter, ett begrepp som växte fram då ett antal moment i rapporterna inte kan klassificeras som prestationsmått. Merparten av rapportpunkterna utgörs av för företaget välkända redovisningsbaserade mått. De två kriterier vilka vägdes tyngst vid valet av ovanstående mått var *förståelse* och *kongruens* med företagets övergripande målsättning. Dock infördes ett antal icke-finansiella rapportpunkter, exempelvis den av begreppet *hälsobokslut* influerade rapportpunkten "*Monthly Health Account*".

Under den femte fasen samlade vi återigen företagets ledningsgrupp för en slutlig förevisning av systemet. Ekonomistyrssystemet blev mycket väl emottaget och kommer implementeras omedelbart, för att kunna tas i bruk under januari år 2009 i hela koncernen. *Innes (2004)* poängterar dock risken med att enskilda bolag underminerar koncernens övergripande affärsmål. Vi anser av den anledningen att en säkerställd integrering av affärsmålen bör genomföras innan alla bolagen börjar använda systemet. Visserligen kongruerar med stor sannolikhet AB Spedition Sveriges affärsmål med övriga bolags

³ Föreläsning, Handelshögskolan i Göteborg, 080917

affärsmål då detta var utgångspunkten vid de workshops där affärsmålen definierades. Koncernledningen representerades dock enbart vid ett tillfälle.

Vi tror att den främsta nyttan det begränsade införandet av flerdimensionella prestationsmått kommer bidra med är en ökad förståelse, då de synliggör dimensioner av värdekedjan vilka tidigare inte lyfts upp för diskussion (*Merchant 2007*). Därmed inte sagt att företaget tidigare skulle ha varit ovetande om relationen mellan exempelvis ohälsa och omsättning eller vikten av ett proaktivt försäljningsarbete, men det nya styrsystemet kan bidra till att frågorna inte glöms bort. Det finns dock en risk att arbetet med icke-finansiella måttetal blir marginaliserat (*Samuelsson 2004*). En bidragande faktor till detta skulle kunna vara en lågkonjunktur, där fokus ofta flyttas från proaktivt arbete till att "släcka bränder". Ur den aspekten är det olyckligt att måtten införs i den ekonomiskt turbulenta period vi befinner oss i, då de riskerar att falla i glömska.

Det ekonomistyrssystem vi utvecklat under en normal kandidatuppsatsperiod förtjänar givetvis inte att jämföras mot ett integrerat affärssystem, det vore som att jämföra äpplen och päron. Vi är också överens med företaget om att införandet ett heltäckande system på sikt är en mer kompetent lösning, för alla delar av verksamheten. Det finns också, utifrån perspektivet att det inte är en standardlösning, ett antal svagheter med vårt system vilka behandlats i uppsatsen. Vi tror dock att vårt rapportsystem kan fylla företagets nuvarande behov av att följa upp, utvärdera och prognostisera företagets ekonomiska verksamhet.

Vi grundar påståendet på följande systemegenskaper:

- Systemet är kostnadseffektivt, användarvänligt och enkelt att anpassa.
- Rapporterna och den information vilken ingår i dessa systemet är noga förankrade i företagsledningen.
- Systemet öppnar genom införandet av flerdimensionella måttetal dörren för ett fortsatt arbete med att finna framåtblickande indikatorer på värdeskapande.
- Genom att införa benchmarking som ett komplement till utvärdering mot budget kan en mer rättvisande utvärdering genomföras.

Vi anser att det övergripande syftet med uppsatsen har uppfyllts, det vill säga att beskriva och analysera hur vi gått tillväga vid utformningen av ett ekonomistyrssystem under en normal kandidatuppsatsperiod, samt att ge råd till framtida studenter som skall genomföra ett liknande projekt.

I föregående kapitel redogörs för våra erfarenheter och reflektioner av att skriva en kandidatuppsats som inte faller inom "standardmallen" för hur en uppsats brukar skrivas. Ur den diskussionen har vi sammanställt ett antal konkreta råd till studenter, grundade enbart på våra erfarenheter.

- Upprätta en mycket detaljerad tidsplan och håll fast vid den. Planera en väl tilltagen tidsbuffert i slutfasen av uppsatsskrivandet.
- Betänk att praktiskt utvecklingsarbete kan kräva mycket tid. I vårt fall tog programmeringen i Excel avsevärt mycket mer tid än vad vi trodde när vi åtog oss uppdraget.
- Fältdagbok som dokumentationsmetod vid aktionsforskning fungerade mycket bra för oss. Projektet hade aldrig kunnat genomföras genom att hålla strukturerade intervjuer och anteckna dessa i sin helhet.

- Om vi förfogat över mer tid skulle vi valt en smalare frågeställning för att kunna genomföra en fördjupad studie med mer vetenskaplig anknytning.
- Vi anser att det varit oerhört lärorikt att ges friheten att lösa ett verkligt problem för ett företag. Det har skapat en större förståelse hos oss för hur ekonomistyrning fungerar i praktiken.

6.1 Studiens bidrag

Studiens mest konkreta bidrag är den nytta koncernen AB Spedition Group kan få av att använda det ekonomistyrssystem vilket utvecklats som en del i studien. Företagets representanter har uttryckt stora förhoppningar om den nyttan under projektets gång och i samband med slutleveransen av systemet.

Vi tror vidare att studien kan tjäna som en erfarenhetsbank inför ett framtida likartat projekt ur två aspekter.

Dels kan studenter finna motivation till att det under uppsatskurser går att utifrån sina grundläggande teoretiska kunskaper ge ett konkret bidrag till ett företags verksamhet samtidigt som egen kunskap tillgodogörs.

Dels kan studenter/konsulter utifrån vår tillämpning av *Innes* trestegsmetod få vägledning om hur metoden kan användas i praktiken.

6.2 Förslag till framtida forskning

Vi delar upp vårt förslag på framtida forskning i två områden. Den första delen utgår från den praktiska utvecklingen av ett ekonomistyrssystem för ett speditjonsföretag och den andra delen utgår från vår diskussion om hur väl ekonomistudenter möter näringslivets krav.

Vi lämnade AB Spedition Group precis innan systemet skulle implementeras. Det hade varit mycket intressant att följa upp hur företaget upplevde systemet i praktiken. En lämplig utgångspunkt för en sådan studie skulle kunna vara att analysera om/hur de hinder *Innes* nämner har övervunnits.

Företaget kommer troligtvis inom ett antal år ersätta vår lösning med ett integrerat system. Det skulle vara intressant att ett antal år efter skiftet från vår lösning till ett integrerat system kartlägga upplevda och konstaterade för- och nackdelar med en enkel kundanpassad rapportlösning kontra de rapportmöjligheter vilka erbjuds i ett affärssystem.

Det hade vidare varit mycket intressant att genomföra en mer genomarbetad studie av hur väl ekonomistudenters förkunskaper möter näringslivets krav. Vi hoppas att vi med vår uppsats kan ha sått ett frö till en sådan studie.

6.3 Avslutning

Den aktionsforskning vilken denna uppsats bygger på har genomförts under mycket stränga tidskrav och utan tidigare erfarenhet av vare sig praktisk tillämpning av ämnet ekonomistyrning, systemutveckling eller aktionsforskning. Arbetet har dock inneburit att vi haft en otroligt brant inlärningskurva inom ovan nämnda områden. Vi anser att de lärdomar vi dragit av att ställas inför ett verkligt problem väl överensstämmer med innebörden av det inledandet citatet från beskrivningen av Handelshögskolan i Göteborgs ekonomiutbildning.

"...att utveckla din förmåga att identifiera, analysera och lösa olika problem och utvecklingsfrågor, ofta med hjälp av praktikfall."

- Handelshögskolan i Göteborg om Handelshögskolans ekonomiprogram

7. KÄLLHÄNVISNING

Muntliga källor:

Dagman, Christer, Universitetslektor, Föreläsning vid Handelshögskolan i Göteborg, 2008-09-17.

Kontaktpersoner vid AB Spedition Sverige:

Chief Executive Officer (CEO)

Vice Chief Executive Officer (vice CEO)

Chief Financial Officer (CFO)

Accountant

Kontaktpersoner vid AB Spedition Group:

Chief Financial Officer

Publicerade källor:

Alvesson, Mats & Sköldberg, Kaj (1994). *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur

Atrill, Peter & McLaney, E. J. (1994). *Management accounting: an active learning approach*. Oxford, OX, UK: Blackwell Business

Ax, Christian, Johansson, Christer & Kullvén, Håkan (2002). *Den nya ekonomistyrningen*. 2. uppl. Malmö: Liber ekonomi

Bryman, Alan (2002). *Samhällsvetenskapliga metoder*. 1. uppl. Malmö: Liber ekonomi

Dahmström, Karin (1991). *Från datainsamling till rapport: att göra en statistisk undersökning*. Lund: Studentlitteratur,

Gummesson, Evert (1985). *Forskare och konsult: om aktionsforskning och fallstudier i företagsekonomin : en analys av forskarens resp. konsultens roller och metoder med särskild tonvikt på besluts- och förändringsprocesser i företag och andra organisationer*. Lund: Studentlitt.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 2., uppl. Lund: Studentlitteratur

Innes, John (red.) (2004). *Handbook of management accounting*. 3. ed. Amsterdam: Elsevier/CIMA

Johansson, Anna (2005). *Narrativ teori och metod: med livsberättelsen i fokus*. Lund: Studentlitteratur

Lindvall, Jan (2001). *Verksamhetsstyrning: från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*. Lund: Studentlitteratur

- Lorentz, Hans (2004). *Aktionsforskning: om likheter och olikheter i användning och benämning inom pedagogisk forskning*. Lund: Pedagogiska institutionen, Lunds universitet
- Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1992). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. 2., [aktualiserade, uppdaterade och ut.] uppl. Lund: Studentlitteratur
- Magnusson, Åke & Follin, Åsa (2003). *Robusta och flexibla ekonomisystem enligt RP*. Lidingö: Industrilitteratur
- Magnusson, Johan & Olsson, Björn (2005). *Affärssystem*. Lund: Studentlitteratur
- Mattsson, Stig-Arne (2002). *Logistik i försörjningskedjor*. Lund: Studentlitteratur
- Merchant, Kenneth A. & Van der Stede, Wim A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation, and incentives*. New York: Financial Times/Prentice Hall
- Nilsson, Anders G. (1991). *Anskaffning av standardsystem för att utveckla verksamheter: utveckling och prövning av SIV-metoden*. Diss. Stockholm : Handelshögsk.
- Samuelson, Lars A. (red.) (2004). *Controllerhandboken*. 8., [rev.] utg. Stockholm: Teknikföretagen
- Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*. 3., rev. uppl. Lund: Studentlitteratur
- Sohlberg, Peter & Sohlberg, Britt-Marie (2002). *Kunskapens former: vetenskapsteori och forskningsmetod*, 1:a uppl., Liber, Stockholm
- Svenning, Conny (1996). *Metodboken: [samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling : klassiska och nya metoder i informationssamhället*. 5., omarb. uppl. Eslöv: Lorentz

Vetenskapliga artiklar:

- Davenport H, Thomas (1998) "Putting the enterprise into the enterprise system" Harvard Business Review, July 01, 1998
- Stjernstrøm, Else; Lund, Torbjørn & Olin, Anette (2006). *Critical distance – essential closeness*, Publicerad i; Mockler, N. (ed). Local Research, Global Community: Action Research for a New Century. (CARN Bulletin 11A), Förlag; Manchester Metropolitan University.

BILAGA: Översikt rapportstrukturen

Business Reporting AB Spedition Group

Company:
Financial Year:
Month:
Reporting period:
Local currency:

AB Spedition Group

2008

January 08

1

TSEK

Management Overview

Key Performance Indicators

	Key Performance Indicators		Red flags	Budget
Profit & Loss	EBIT	8 595 000		4 803 931
	EBIT margin	20%		13%
Financial Analysis	DSO	34	34	0
	DPO	37	37	0
	Number of shipments	16 000		35 000
	NWC/Turnover	1,16%		
Market	Revenue from new contracts- KAM	7 215 000		6 083 333
	New contracts- The "Loop" project	36		
Employees	Productivity	98%		
CEO comments:	"We had a turbulent month....."			

Content

Frequency	Worksheet	Character of sheet	Colour code
Monthly - only input key figures	1. Actual vs Budget	Front sheet	Blue
Monthly	1.1. Monthly P & L	Hidden sheet	Blue
Yearly	1.2. Monthly P & L 2007	Hidden sheet	Blue
Yearly	1.3. Budget 2008	Hidden sheet	Blue
Monthly	2. Branch Overview	Front sheet	Orange
Monthly	2.1. Input Branch Overview	Hidden sheet	Orange
Monthly	3. Financial Analysis	Front sheet	Grey
Monthly	3.1. WC 2008	Hidden sheet	Grey
Monthly	3.2. GSBD	Hidden sheet	Grey
Monthly	3.3. FTRD	Hidden sheet	Grey
Monthly	3.4. Balance Sheet	Hidden sheet	Grey
Monthly	4. Market Analysis	Front sheet	Green
Monthly	4.1. Input Market & Financial	Hidden sheet	Green
Monthly	5. Employee Analysis	Front sheet	Yellow
Monthly	5.1. Input Employee	Hidden sheet	Yellow

Actual vs Budget - P/L 2008

Company: AB Spedition Group
 Month: January 08
 Currency (1.000): TSEK

Profit & Loss	Current Month					Year to date				
	ACTUAL	Budget	Discrepancy	Percent	Last year	ACTUAL	Budget	Discrepancy	Percent	Last year
Revenue										
Freight revenue - domestic	2 000	3 000			2 300	2 000	3 000			2 300
Freight revenue - foreign	40 000	37 000			33 000	40 000	37 000	3 000		33 000
Revenue Air & Sea	0	0			0	0	0	0		0
Revenue 3 p logistics	0	0			0	0	0	0		0
Revenue other services	650	500			600	650	500			600
Total operating income	42 650	40 500	2 150	5%	35 900	42 650	40 500	2 150	5%	35 900
Direct costs										
Freight cost domestic	1 500	20 000			1 600	1 500	20 000	18 500		1 600
Freight cost foreign	28 000	15 000			25 000	28 000	15 000	-13 000		25 000
Freight cost air & sea	0	0			0	0	0	0		0
Direct cost 3 p logistics	0	0			0	0	0	0		0
Other direct cost	500	400			500	500	400	-100		500
Total Direct cost	30 000	35 400	5 400	15%	27 100	30 000	35 400	5 400	15%	27 100
Gross contribution	12 650	5 100	7 550	148%	8 800	12 650	5 100	7 550	148%	8 800
Gross contribution-margin	30%	13%	17%	25%	25%	30%	13%	17%	25%	25%
Fixed salaries	1 500	1 500	0		1 500	1 500	1 500	0		1 500
Bonuses and other variable salaries	400	300	-100		300	400	300	-100		300
Other personnel expenses	1 000	800	-200		600	1 000	800	-200		600
Intercompany costs personnel	0	0	0		0	0	0	0		0
Total personnel costs	2 900	2 600	-300	-12%	2 400	2 900	2 600	-300	-12%	2 400
External fees	50	50	0		40	50	50	0		40
Office expenses	200	200	0		170	200	200	0		170
Consumable equipment and supplies	60	50	-10		60	60	50	-10		60
Telecommunication and postal services	300	350	50		300	300	350	50		300
Sales and Marketing expenses	40	50	10		70	40	50	10		70
Travel expenses	230	250	20		150	230	250	20		150
Bad debts / provision bad debts	-25	5	30		0	-25	5	30		0
Other operating costs	250	200	-50		800	250	200	-50		800
Exchange rate loss/gain (=gain)	-100	5	105		-100	-100	5	105		-100
Intercompany costs	0	0	0		0	0	0	0		0
Other operating costs	1 005	1 160	155	13%	1 490	1 005	1 160	155	13%	1 490
EBITDA	8 745	1 340	7 405	553%	4 910	8 745	1 340	7 405	553%	4 910
Depreciation and amortisation expenses	150	160	10		106	150	160	10		106
Total operating costs	34 055	39 320	5 265	13%	31 096	34 055	39 320	5 265	13%	31 096
EBIT	8 595	1 180	7 415	628%	4 804	8 595	1 180	7 415	628%	4 804
EBIT margin	20%	3%	17%	13%	13%	20%	3%	17%	13%	13%
Interest income	30	1	-29		10	30	1	-29		10
Interest cost	50	30	-20		65	50	30	-20		65
Exchange rate loss/gain (=gain)	-10	0	10		0	-10	0	10		0
Intercompany interest cost (=income)	0	0	0		0	0	0	0		0
Net financial income	-10	-29	19	-66%	-55	-10	-29	19	-66%	-55
Profit/(Loss) before tax	8 585	1 151	7 434	646%	4 749	8 585	1 151	7 434	646%	4 749

Branch Overview:

Branch Overview

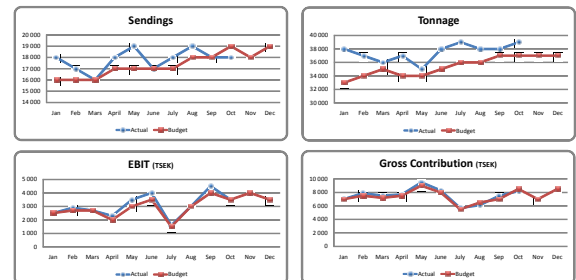
Content

- 1. Stad 1
- 2. Stad 2
- 3. Stad 3
- 4. Stad 4

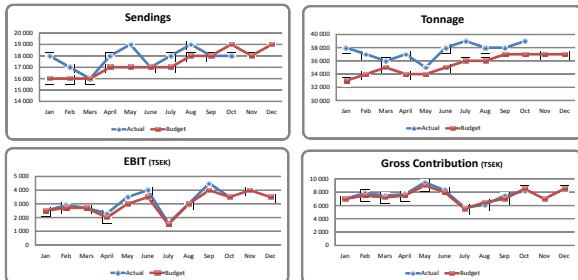
1. Stad 1



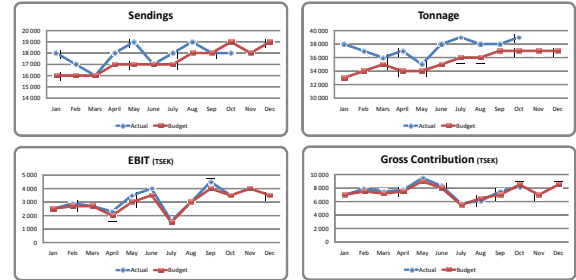
3. Stad 3



2. Stad 2



4. Stad 4



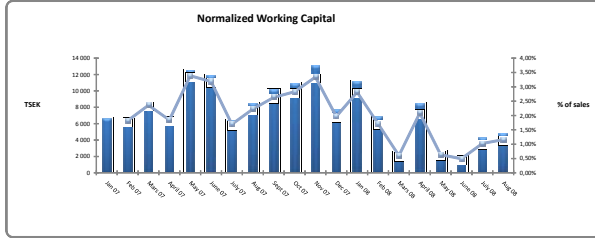
Financial Analysis:

Financial Analysis

Contents

1. Normalized working capital
2. Followup overdue receivables
3. Liquidity & Cashflow Analysis
4. Result components compared with turnover
5. Financial ratios

1. Normalized working capital



2. Followup Overdue Receivables

Customers and Agents - 2008	Accounts receivable	Outstanding after >31 days	Whereof Outstanding after >91 days	Whereof Outstanding after >91 days	Total overdue receivables in percentage
January	35 000	3 000	4 000	2 000	9%
February	32 000	4 000	3 000	2 000	13%
March	23 000	4 000	2 000	1 000	17%
April	20 000	2 500	5 000	2 000	13%
May	34 000	3 500	5 000	4 000	9%
June	35 000	3 000	4 000	2 000	9%
July	32 000	4 000	3 000	2 000	13%
August	23 000	4 000	2 000	1 000	17%
September	20 000	2 500	5 000	2 000	13%
October	34 000	3 500	5 000	4 000	9%
November	0	0	0	0	#DIV/0!/#DIV/0!
December	0	0	0	0	#DIV/0!/#DIV/0!

Whereof Agents - 2008	Accounts receivable	Outstanding after >31 days	Whereof Outstanding after >91 days	Whereof Outstanding after >91 days	Total overdue receivables in percentage
January	35 000	3 000	4 000	2 000	9%
February	32 000	4 000	3 000	2 000	13%
March	23 000	4 000	2 000	1 000	17%
April	20 000	2 500	5 000	2 000	13%
May	34 000	3 500	5 000	4 000	9%
June	35 000	3 000	4 000	2 000	9%
July	32 000	4 000	3 000	2 000	13%
August	23 000	4 000	2 000	1 000	17%
September	20 000	2 500	5 000	2 000	13%
October	34 000	3 500	5 000	4 000	9%
November	0	0	0	0	#DIV/0!/#DIV/0!
December	0	0	0	0	#DIV/0!/#DIV/0!

3. Liquidity & Cashflow Analysis

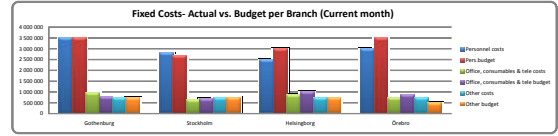
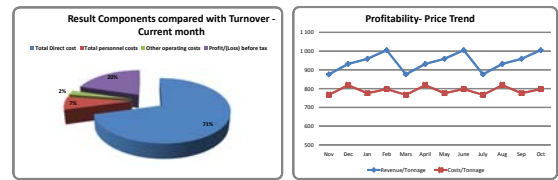
30 Days Liquidity Analysis

	Current month	Last month
Cash		
Bank balance SEK	10000	8000
Bank balance EUR	2000	1000
Cash in hand	100	200
Total cash	12100	9200
Receivables/ Payables		
Overdue accounts receivables	4000	8000
Overdue accounts payables	-8000	-9000
Net overdue	-4000	-1000
Total cash and net overdue	8100	8200

30 days cashflow Analysis

	Current month	Last month
Expected customers payment	130000	120000
Calculated creditors payment	-80000	-70000
Expected salary payment	-10000	-8000
Expected public taxes	-12000	-4000
Expected cashflow 30 days	28000	38000

Overview Cost Components



5. Business ratios

Financial ratios	Actual	Budget	Same month last year
Days Sales Outstanding (DSO)	34	35	35
Days Payable Outstanding (DPO)	27	40	40
Revenue month	42 500	40 500	35 900
Revenue Accumulated	426 500	40 500	35 900
NWC/Turnover	1.18%		2.22%

Operational ratios	Actual	Budget	Same month last year
No. of shipments	16 000	35 000	30 000
Total tonnage	37 838	40 000	30 000
Sending/Forwarder	#DIV/0!/#DIV/0!	#DIV/0!/#DIV/0!	

Market Analysis:

Market analysis

Content

1. Top 10 Customers
2. New Contracts won
3. The "Loop" Project

1. Top 10 Customers

Turnover CPC: 42 650 000

Stage of total turnover	Adm.	Build	Comm.	Oper.	Exp.	Finl.	Handl.	Inst.	Inst.	Inst.
Turnover	31.63%	31.63%	31.63%	31.63%	31.63%	31.63%	31.63%	31.63%	31.63%	31.63%
Turnover 2008 (acc)	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000	13 490 000
Turnover 2007	12 700 000	12 700 000	12 700 000	12 700 000	12 700 000	12 700 000	12 700 000	12 700 000	12 700 000	12 700 000
Change	2 210 000	2 210 000	2 210 000	2 210 000	2 210 000	2 210 000	2 210 000	2 210 000	2 210 000	2 210 000

2. New Contract won

Subarea	Current Month (SEK)	Accumulated Current month (SEK)	Budget Year (SEK)
Subarea 1	800 000	5 433 000	7 000 000
Subarea 2	700 000	5 433 000	7 000 000
Subarea 3	850 000	5 433 000	7 000 000
Subarea 4	625 000	5 433 000	7 000 000
Subarea 5	850 000	5 433 000	7 000 000
Subarea 6	800 000	5 433 000	7 000 000
Subarea 7	1 000 000	5 433 000	10 000 000
Subarea 8	625 000	5 433 000	7 000 000
Subarea 9	800 000	5 433 000	10 000 000
Platshufver-stad 1	80 000	5 433 000	1 000 000
Platshufver-stad 2	100 000	5 433 000	1 000 000
Platshufver-stad 3	100 000	5 433 000	1 000 000
Platshufver-stad 4	40 000	5 433 000	1 000 000

3. The "Loop" Project

Section	New Customers Current month	Accumulated customers (last 12 months)	Revenue Current month (SEK)	Accumulated revenue (last 12 months)
Stad 1	9	71	60 000	1 280 000
Stad 2	9	71	60 000	1 280 000
Stad 3	9	71	60 000	1 280 000
Stad 4	9	71	60 000	1 280 000

Employee Analysis:

Employee

Content

1. Employees per Cost Centers
2. Form of Employment
3. Overtime Compensation

Amount of employees: 75

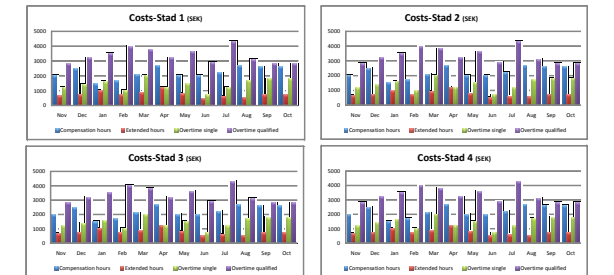
1. Employees per Cost Centers



2. Form of Employment

Form of Employment	Amount
Employed and further notice	45
Temporary employee	5
Probationary employee	1
Consultant	4
Specialist	3

3. Overtime Compensation



Business Reporting AB Spedition Group

Company:	AB Spedition Sverige
Branch	Stad 1
Financial Year:	2008
Month:	January 08
Reporting period:	1
Local currency:	TSEK

Management Overview

Key Performance Indicators

	Key Performance Indicators		Red flags	Budget
Profit & Loss	EBIT	2 445 000		716
	EBIT margin	7%		2%
Market	Revenue from new contracts- KAM	2 125 000		
	New contracts- The "Loop" project	36		
Employees	Productivity	94%		
Branch Manager comments:	"We had a turbulent month....."			

Content

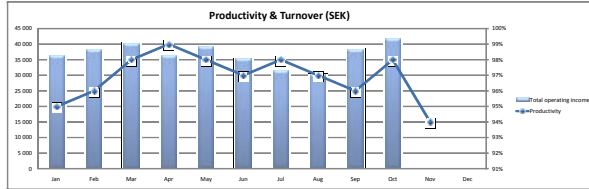
Frequency	Worksheet	Character of sheet	Colour code
Monthly - only input key figures	1. Actual vs Budget	Front sheet	Blue
Monthly	1.1. Monthly P & L	Hidden sheet	Blue
Yearly	1.2. Budget 2008	Hidden sheet	Blue
Yearly	1.3. Monthly P & L 2007	Hidden sheet	Blue
Monthly	2. Market Analysis	Front sheet	Green
Monthly	2.1. Input Market & Employee	Hidden sheet	Green
Monthly	3. Employee Analysis	Front sheet	Yellow
Monthly	4. Management-Products	Front sheet	Turquoise
Monthly	4.1. Input Products	Hidden sheet	Turquoise
Monthly	4.2. Input Products	Hidden sheet	Turquoise

Fortsättning: Employee Analysis

4. Monthly Health Account

Health ratios	Current Month	Accumulated	Same period previous year	Monthly cost	Cost current month	Accumulated cost
Absence due to illness - short-term < 24 days	13	111	13	1000	13000	113000
Absence due to illness - long-term > 24 days	16	174	0	125	2000	17400
Employee turnover	-3	1	0			
Working days	20	207	19			
Productivity	94%	94%	93%			

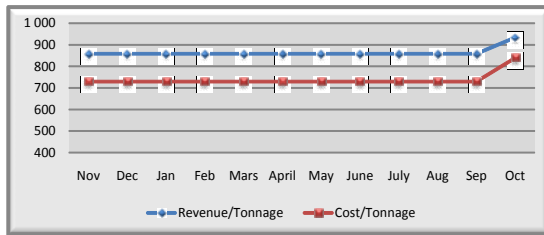
	Jan	Feb	Mar	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Sep	Oct	Nov	Dec
Productivity	95%	96%	98%	99%	98%	97%	98%	97%	96%	98%	94%	0
Total operating income	36 386	38 122	40 305	36 473	39 262	35 187	31 440	30 248	38 413	49 808	0	0



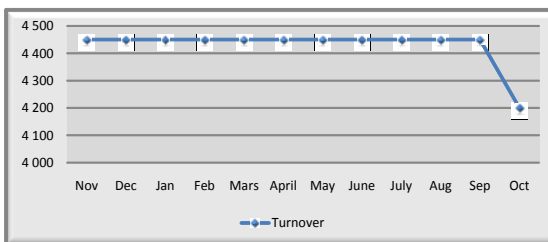
Stad 1: Product Overview

October	Key Performance Indicators: 50 Land 1 Export			
	Current month	Towards budget	Accumulated	Acc. towards budget
Results	423 211	156 331	3 013 242	-301 782
CM/Sendings	212	-220	395	62
CM ratio	10%	-6%	15%	2%

Profitability- Price trend during last 12 months



Growth based on turnover during last 12 months (TSEK)



Results development- Contribution margin during last 12 months (TSEK)

