



School of Economics
and Commercial Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Företagsekonomiska institutionen
Magisteruppsats inom ekonomistyrning
Höstterminen 2008

Styrmedel och strategi ur företagets synvinkel

Författare:

Joakim Fallström, 710410

Niklas Holmström, 680308

Elsa Abad Stefenson, 820217

Handledare:

Johan Dergård



FÖRORD

Detta är en magisteruppsats i ekonomistyrning vid Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Uppsatsen undersöker kopplingar mellan tillverkande företags strategier och de styrmedel de använder.

Vi vill tacka våra intervjupersoner och deras företag som gjort denna uppsats möjlig. Då flertalet av företagen bad att få vara anonyma vid publiceringen av vår studie har vi valt att anonymisera hela det empiriska materialet.

Ett stort tack också till vår handledare Johan Dergård som varit ett stort stöd för oss.

Göteborg 2009-01-12

Joakim Fallström, Niklas Holmström och Elsa Abad Stefenson



SAMMANFATTNING

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,
Ekonomistyrning, Magisteruppsats, Höstterminen 2008**

Författare: Joakim Fallström, Niklas Holmström & Elsa Abad Stefenson

Handledare: Johan Dergård

***Titel:** Styrmedel och strategi – ur företagets synvinkel*

Bakgrund och problem: Ekonomiska frågor har under senare år givits stort utrymmer i media och samhällsdebatten och ekonomistyrningsämnet befinner sig i förändring. Strategisk ekonomistyrning har diskuterats under flera år och många metoder så som aktivitetsbaserad kalkylering (ABC), det balanserade styrkortet (BSC) och målkostnadskalkylering (Target Costing) har utvecklats och introducerats. Samtidigt tar inte företagen till sig och implementerar dessa metoder så som de flesta forskare hade förväntat sig. Flera enkätundersökningar har genomförts utan tydliga svar. Langfield-Smith argumenterar för att forskning och studier istället ska inrikta sig mot hur specifika tekniker eller processer, utvecklade inom strategisk ekonomistyrning, diffunderar och smyger sig in som allmänt vedertagna delar inom en organisation.

Syfte: Vår avsikt är att undersöka hur företag upplever olika styrmedel och eventuella kopplingar mellan styrmedel och strategi. Genom detta hoppas vi kunna urskilja mönster i förhållandet mellan styrmedel och strategi.

Metod: Vi har besökt sju tillverkande företag och intervjuat ekonomichefer eller controllers om deras uppfattning om olika styrmedel och om hur de anser att styrmedlen är kopplade till företagets strategi. Vi har klassificerat företagen enligt Miles och Snows strategiska mönster och vi har använt Merchants och Van det Stedes referensram för att analysera vårt empiriska material.

Resultat och slutsatser: Vi har kommit fram till att strategisk ekonomistyrning och metoder vanligtvis förknippade med ämnet inte används eller diskuteras i större utsträckning bland företagen. Endast ett företag använde balanserat styrkort. Ett annat företag hade använt styrkortet för en tid sedan. De vi intervjuat har haft klara och i princip överensstämmande uppfattningar om vad de formella styrmedlen innebär. När de gäller mindre formella styrmedel har uppfattningarna om styrmedel inte varit lika klara och varierat mellan företagen. Klassificeringen av företagets strategi kunde inte förklara företagets upplevelse av styrmedlen i någon större utsträckning men kunde visa på vissa mönster i samband med referensramen.



INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	1
1.1 <i>Bakgrund</i>	1
1.2 <i>Problemdiskussion</i>	2
1.3 <i>Syfte</i>	3
2. TEORETISK REFERENSRAM	4
2.1 <i>Strategi</i>	4
2.1.1 <i>Försvarare</i>	5
2.1.2 <i>Prospektör</i>	5
2.1.3 <i>Analytiker</i>	6
2.1.4 <i>Reaktör</i>	7
2.1.5 <i>Klassificeringsmodell</i>	8
2.2 <i>Styrmedel</i>	9
2.2.1 <i>Formella styrmedel</i>	9
2.2.2 <i>Organisationsstruktur</i>	11
2.2.3 <i>Mindre formaliserad styrning</i>	12
2.3 <i>Ramverk för kontroll</i>	13
2.3.1 <i>Resultatkontroll</i>	14
2.3.2 <i>Handlingskontroll</i>	14
2.3.3 <i>Personal och kulturell kontroll</i>	15
3. METOD	17
3.1 <i>Val av uppsatsämne</i>	17
3.2 <i>Angreppssätt och undersökningsmetod</i>	17
3.3 <i>Datainsamling</i>	18
3.4 <i>Urval</i>	18
3.4.1 <i>Val av företag</i>	18
3.4.2 <i>Val av personer att intervjua</i>	19
3.5 <i>Intervjuerna och informationshantering</i>	19
3.5.1 <i>Intervjuunderlagets utformning</i>	19
3.5.2 <i>Intervjumetod</i>	20
3.5.3 <i>Informationshantering</i>	21
3.5.4 <i>Analys av data</i>	21
3.5.5 <i>Analysmodell</i>	22
3.6 <i>Metodproblem</i>	22
3.7 <i>Reliabilitet och validitet</i>	23
4. EMPIRI	24
4.1 <i>Alfa</i>	24
4.2 <i>Beta</i>	26
4.3 <i>Gamma</i>	29
4.4 <i>Delta</i>	31



4.5 Epsilon.....	34
4.6 Zeta.....	37
4.7 Eta.....	39
5. ANALYS.....	43
5.1 Strategi.....	43
5.2 Styrmedel.....	46
5.2.1 Formella styrmedel.....	46
5.2.2 Organisationsstruktur.....	49
5.2.3 Mindre formaliserad styrning.....	50
5.3 Ramverk för kontroll.....	51
5.3.1 Resultatkontroll.....	51
5.3.2 Handlingskontroll.....	52
5.3.3 Personal och kulturell kontroll.....	52
6. SLUTSATSER OCH DISKUSSION	54
6.1 Förslag till fortsatta studier.....	56
KÄLLFÖRTECKNING	57
Litteratur.....	57
Rapporter och artiklar.....	58
Offentligt tryckt.....	59
Elektroniska källor.....	59
Muntliga källor.....	59
BILAGA 1: INTERVJUUNDERLAG	60
BILAGA 2: DUPONT-SCHEMA.....	61



FIGUR- OCH TABELLFÖRTECKNING

Figur 1: Klassificering av styrmedel	9
Figur 2: Analysmodell (egen)	22
Figur 3: Ett exempel på DuPont-schema	61
Tabell 1: Jämförelse mellan försvarare, analytiker och prospektör	8
Tabell 2: Alfas strategi	24
Tabell 3: Styrmedel Alfa	26
Tabell 4: Betas strategi	27
Tabell 5: Styrmedel Beta	28
Tabell 6: Gammas strategi	29
Tabell 7: Styrmedel Gamma	31
Tabell 8: Deltas strategi	32
Tabell 9: Styrmedel Delta	34
Tabell 10: Epsilons strategi	35
Tabell 11: Styrmedel Epsilon	36
Tabell 12: Zetas strategi	37
Tabell 13: Styrmedel Zeta	39
Tabell 14: Etas strategi	40
Tabell 15: Styrmedel Eta	41
Tabell 16: Kategorisering av intervjuade företags strategi	46
Tabell 17: Analys av formella styrmedel	49
Tabell 18: Analys av organisationsstruktur	50
Tabell 19: Analys av mindre formaliserad styrning	51



1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

Ekonomiska frågor har under senare år givits stort utrymme i media och samhällsdebatten, speciellt under den nu pågående finanskrisen. En ökad globalisering och internationalisering av marknader, teknik och ekonomi leder till ökade krav på effektiva verksamheter. Många företag möter en hårdare konkurrens som innebär nya utmaningar och hårdare krav för att överleva. Ekonomiska aspekter på den verksamhet som bedrivs blir än viktigare med fokus på styrningen av verksamhetens ekonomi.¹

Ett företags vision och affärsidé utgör utgångspunkten för strategiformuleringar. Visionen anger oftast hur företaget vill att kunderna ska uppfatta företaget eller en beskrivning om vart företaget är på väg och vad företaget vill uppnå. Affärsidén handlar vanligtvis om hur företaget ska gå tillväga för att utvecklas i överensstämmelse med sin vision. Ett företags strategi kan sägas ge en plan för eller en beskrivning av hur affärsidén ska uppnås. Nästa steg vid formuleringen av företagets strategi är att bryta ner företagets huvudmål i delmål. Delmålen är av olika slag och kan uttryckas både i finansiella termer såväl som icke-finansiella termer. När delmål mer konkret formuleras tar verksamhetsplaneringen form mot de olika delarna av företagets verksamhet. Vanliga benämningar är produktionsstyrning, lagerstyrning, marknadsstyrning och ekonomistyrning.²

Begreppet *styrning* används oftast i en vid mening och står för olika typer av åtgärder som syftar till att nå bestämda mål. Det motsvarar engelskans "control" vilket ibland också används för den snävare betydelsen kontroll och uppföljning. Begreppen ekonomistyrningssystem och ekonomiskt styrsystem är synonymer till ekonomistyrning. Ekonomistyrning med mål som gäller för ett företag till exempel lönsamhet benämns ofta på engelska "management control", med mål av redovisningskaraktär "financial control" och för mål som rör optimal resursanvändning ur samhällets perspektiv "economic control".³

Nationalencyklopedin definierar ekonomistyrning som *avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare i avsikt att nå vissa ekonomiska mål*. Stabsfunktionär med ansvar för ekonomistyrning är ofta controllers.⁴ Företagsledningen har huvudansvar för utformningen av ekonomistyrningen. Controllern ansvarar primärt för att ekonomistyrningen är effektiv. Controllern svarar också för att det formaliserade styrsystemet och ekonomistyrningen motsvarar företagets situation och krav samt administrerar ekonomistyrningens löpande processer.⁵ Ekonomiska mål kan avse finansiella mål som räntabilitet och likviditet men även icke-finansiella mål med avseende på till exempel kunder, kvalitet eller produktutveckling. Styrmedel av olika karaktär används för att kunna styra företag i riktning mot dessa ekonomiska mål. Vissa styrmedel så som produktkalkyler och budgetar kan karaktäriseras som hårda medan företagskultur, lärande och ledningsstil brukar karaktäriseras som mjuka.⁶

¹ Ax, Johansson & Kullvén (2005)

² Ibid

³ Samuelson (2004)

⁴ Nationalencyklopedin, elektronisk källa

⁵ Samuelson (2004)

⁶ Ax, Johansson & Kullvén (2005)



1.2 Problemdiskussion

Ekonomistyrningsämnet befinner sig i förändring och diskussioner kring kopplingen mellan strategi och ekonomistyrning har pågått sedan 1981 då Simmonds⁷ myntade termen *strategic management accounting* (SMA) eller på svenska, strategisk ekonomistyrning.⁸

Det råder ingen konsensus om vad strategisk ekonomistyrning innebär. Gemensamma särdrag för de vanligaste definitionerna är att ekonomistyrningens uppgifter breddas och anpassas till företagets strategiska inriktning. Exempelvis innefattas strategisk styrning, strategiformulering, förstärkning av konkurrensfördelar, att söka ta tillvara möjligheter till kostnadsreducering och differentiering men även externt fokus som mot konkurrenter, deras prisnivåer och produktionssätt. Nya metoder som till exempel aktivitetsbaserad kalkylering (ABC⁹), det balanserade styrkortet (BSC¹⁰) och målkostnadskalkylering (Target Costing) har utvecklats och kan klassificeras in under strategisk ekonomistyrning.¹¹

På 90-talet tog Kim Langfield-Smith upp det växande intresset kring relationen mellan ekonomistyrning och strategi. Hon konstaterar att trots det växande intresset har det publicerats relativt få forskningsrapporter som bygger på empiriskt material. De fallstudier som gjorts pekar på en stor potential i samspelet mellan ekonomistyrning och strategi men forskningsresultaten är fragmenterade och ibland motsägelsefulla.¹²

Kald, Nilsson och Rapp menar att en vanlig anledning till att tidigare gjord forskning visar på motsägelsefulla resultat är avsaknaden av en gemensam referenspunkt för företagets strategi.¹³ En konsekvens av detta är olika kategoriseringar av strategibegreppet, vilket bidragit till svårigheten att finna en gemensam åsikt om hur strategi påverkar utformning och användning av styrmedel. Anthony definierar styrmedel som processer, genom vilka ledningen försäkrar att resurser används effektivt i arbetet att fullborda organisationens mål.¹⁴ Mintzberg diskuterar hur olika styrmedel framhålls mer än andra beroende på företagets anpassning till sin omgivning. Företag som förändrar sin organisationsstruktur så att den blir mer komplex bör i högre grad använda styrmedel.¹⁵

I en nyligen publicerad artikel av Kim Langfield-Smith har hon gått igenom de senaste 25 årens utveckling av strategisk ekonomistyrning. Hon konstaterar att det fortfarande inte finns någon gemensam definition av strategisk ekonomistyrning eller ens någon konsensus kring vilka metoder som ska räknas till området. Flertalet av de studier som gjorts angående till vilken grad företag implementerat och använder sig av strategisk ekonomistyrning har genomförts i enkätform och rört enbart en specifik metod, vilken oftast varit ABC. Resultaten från enkätundersökningarna visar oftast på en låg grad av implementering. Langfield-Smith förtydligar att även om ett företag inte implementerat en metod till fullo ”i enlighet med instruktionsboken” så har många av metodens aspekter blivit en del av den praktiska vardagen. Även om ABC inte helt implementerats eller att termen *strategisk ekonomistyrning* sällan

⁷ Simmonds (1981)

⁸ Bhimani & Langfield-Smith (2007)

⁹ Cooper & Kaplan (1991)

¹⁰ Kaplan & Norton (1992)

¹¹ Ax, Johansson & Kullvén (2005)

¹² Langfield-Smith (1997)

¹³ Kald, Nilsson & Rapp (2000)

¹⁴ Anthony (1965)

¹⁵ Mintzberg (1983)



nämns i praktiken är det ändå vanligt att både ekonomer och chefer i företag idag pratar om aktiviteter och kostnadsdrivare som en naturlig del av sitt arbete. Langfield-Smith menar att det finns begränsat värde i nya enkätundersökningar angående strategisk ekonomistyrning eller dess metoder. Framtida forskning bör inrikta sig mot hur specifika tekniker eller processer, utvecklade inom strategisk ekonomistyrning, diffunderar och smyger sig in som allmänt vedertagna delar inom en organisation.¹⁶

Det finns ett tydligt intresse för relationen mellan strategi och styrmedel. Diskussionen om varför ledningsgrupper väljer att använda specifika styrmedel istället för andra och hur valet kan kopplas till strategiformuleringar är något av en outforskad mark som inte kunnat beskrivas utifrån eniga modeller. Langfield-Smith menar att eftersom olika studier använt sig av olika klassificeringsmodeller är det svårt att analysera och jämföra resultaten mellan dessa.¹⁷

1.3 Syfte

Problemdiskussionen mynnar ut i följande syfte:

Vår avsikt är att undersöka hur företag upplever olika styrmedel och eventuella kopplingar mellan styrmedel och strategi. Genom detta hoppas vi kunna urskilja mönster i förhållandet mellan styrmedel och strategi.

¹⁶ Langfield-Smith (2008)

¹⁷ Ibid



2. TEORETISK REFERENS RAM

2.1 Strategi

Kald, Nilsson och Rapp beskriver att ett vanligt problem när ekonomistyrssystem ska analyseras är att det saknas en gemensam referenspunkt för företagets strategi. Miles och Snow, Porter samt Gupta och Govindarajan utgår från samma utgångspunkt: organisationers möjlighet att göra ett strategiskt val. Organisationer påverkar den omgivning de verkar inom genom att välja ett område i vilket deras marknad, produkter, teknik och slutligen strategi är baserade. Författarnas klassificering utgår dock från olika strategiska variabler; strategiskt mönster (Miles och Snow), strategisk position (Porter) eller strategiskt uppdrag (Gupta och Govindarajan). Miles och Snow anser att strategier är resultat av större och mindre beslut vilka tillsammans bildar mönster. De menar även att organisationer anpassar sin strategi till omgivningens krav.¹⁸

Denna studie utgår från Miles och Snows strategiska klassificering eftersom denna bäst överensstämmer med uppsatsens syfte, vilket är att finna mönster i företagets sätt att förhålla sig till strategi och styrmedel.

Miles och Snows klassificerar företags strategi som antingen försvarare (defender), prospektör (prospector), analytiker (analyzer) eller reaktör (reactor).¹⁹ Denna klassificering har diskuterats grundligt och undersökts empiriskt och är idag en väletablerad klassificering.²⁰

Miles och Snow beskriver hur olika strategier växer fram utifrån hur företag angriper tre breda problemområden; det entreprenöriella problemet, det teknologiska problemet och det administrativa problemet. De val som ledningen gör i samband med dessa problem återspeglas sedan i organisationers struktur och processer. Det entreprenöriella problemet handlar om vilka produkter och marknader företaget ska utveckla. Lösningen till hur det entreprenöriella problemet ska implementeras kallas det teknologiska problemet. Utmaningen ligger i att utveckla ett tekniskt system som stödjer företagets produktion och distribution av varor eller tjänster. Dessutom ska kommunikations- och informationsflöden tillsammans med styrsystem utformas till stöd för en väl fungerande verksamhet. Det administrativa problemet i sin tur rör hur företaget ska organiseras och ledas för att minska osäkerheten i det system som organisationen implementerat (som lösning till de två första problemen). Även om företag väljer olika lösningar till problemen menar Miles och Snow att många företag utvecklar liknande lösningar; försvarare, prospektör, analytiker eller reaktör.²¹

¹⁸ Kald, Nilsson & Rapp (2000)

¹⁹ Miles & Snow (1978)

²⁰ Sabherwal & Chan (2001)

²¹ Miles & Snow (1978)

2.1.1 Försvarare²²

Försvararen agerar medvetet för att behålla en omgivning i vilken en stabil organisationsform passar bäst. Stabilitet uppnås först och främst genom att det entreprenöriella problemet löses genom att producera ett begränsat antal olika produkter till ett smalt marknadssegment. Inom denna nisch söker försvararen aggressivt hindra konkurrenter att få fotfäste genom konkurrenskraftig prissättning eller högkvalitativa produkter. Försvararen tenderar att lägga mindre vikt vid utveckling och trender utanför sitt affärsområde och väljer att växa genom att penetrera marknaden och eventuellt genom begränsad produktutveckling.

Eftersom försvararen valt ett smalt produkt/marknadsområde kommer försvararen att investera stora resurser för att lösa sitt teknologiska problem; hur företaget ska producera och distribuera varor eller tjänster så effektivt som möjligt. Den typiska försvararen utvecklar, eller använder en redan etablerad och standardiserad kostnadseffektiv kärnteknik. En del försvarare utökar sin effektivitet genom vertikal integration. Vissa till och med till varje produktionssteg från råmaterial till distribution av den slutgiltiga produkten inom en och samma organisation.

Det administrativa problemet, hur företaget ska uppnå stram organisatorisk kontroll för att säkerställa effektivitet, löses genom en kombination av strukturella och processanpassade mekanismer. Dessa mekanismer inkluderar en centraliserad och formell toppledd organisation dominerad av specialister inom produktion och kostnadskontroll, minimalt sökande i omgivningen efter nya affärsmöjligheter, funktionella strukturer och kommunikation genom formella kanaler med mera.

Försvararens strategi kan vara livskraftig inom de flesta branscher. Stabila branscher med relativt låg teknisk utveckling är de branscher som tydligast favoriserar försvararens strategi. Den främsta risken försvararen möter är om det skulle uppstå större förändringar inom försvararens nisch. Försvararen är beroende av fortsatt livskraft inom sin utvalda, smala marknad. Den här typen av organisation har små möjligheter att finna och utnyttja nya affärsmöjligheter.

2.1.2 Prospektör²³

Prospektören ser det entreprenöriella problemet som en fråga om hur företaget ska finna, utveckla och utnyttja nya möjligheter för både produkter och marknader. För en prospektör kan det vara viktigare att behålla ett rykte och image som nyskapande innovatör än att generera hög lönsamhet. Denna typ av organisation är välmående i dynamiska miljöer och överlever genom en väl utvecklad förmåga att övervaka och bedöma marknader, trender och andra händelser. Eftersom prospektören följer aktiviteter utanför organisationens nuvarande affärsområde är det ofta prospektören som initierar förändring inom sin bransch.

Det teknologiska problemet för prospektören handlar om att skapa och behålla en hög flexibilitet. Tekniska lösningar väljs eller utvecklas sent under produktutvecklingen och det är

²² Ibid

²³ Miles & Snow (1978)



viktigt att undvika att bli fastlåst vid någon enskild teknisk process. Ofta utvecklas tvärtom flera olika tekniker parallellt.

Prospektörens administrativa problem handlar om hur företaget ska underlätta snarare än kontrollera verksamheten. Administrationen behöver vara flexibel och kunna avsätta, fördela och koordinera resurser mellan ett flertal decentraliserade enheter och projekt snarare än att centralt planera och styra verksamheten. Företagsledningen domineras av experter inom marknadsföring, forskning och utveckling. Planering sker brett snarare än intensivt och är inriktad mot resultat snarare än metoder. Produktions- eller projektstrukturer karakteriseras av en låg grad av formalisering, decentraliserad styrning och vågrät såväl som vertikal kommunikation.

Även om prospektörens kontinuerliga utveckling och förändring hjälper till att försvara organisationen i en föränderlig omgivning riskerar den här typen av organisation låg lönsamhet och att överförbruka resurser. Flexibel teknik tillåter snabba reaktioner vid förändring men försämrar effektiviteten när flera olika tekniska lösningar ska underhållas.

2.1.3 Analytiker²⁴

Analytikern försöker minimera risk samtidigt som vinstmöjligheter maximeras. Den erfarna analytikern kombinerar styrkorna hos både prospektören och försvararen. Strategin är krävande att följa, speciellt i en bransch som karakteriseras av en föränderlig marknad och teknisk utveckling. Analytikerns entreprenöriella problem kan uttryckas som hur man ska lyckas finna och utnyttja nya produkt- och marknadsmöjligheter samtidigt som företagets traditionella kärna av produkter och kunder behålls. Lösningen blir att analytikern står beredd att imitera och rör sig mot nya produkter eller nya marknader, men bara efter att prospektörens framgång har blivit påvisad. Samtidigt utgör största delen av analytikerns omsättning av en relativt stabil grupp produkter och kunder. En framgångsrik analytiker kan växa både genom penetrering av existerande marknader såväl som utveckling av nya produkter och nya marknader.

Det teknologiska problemet infattar att organisationen måste lära sig uppnå och försvara balansen mellan de kontrasterande behoven av teknisk flexibilitet och teknisk stabilitet. Analytikern delar upp sin produktion och distribution i två delar; en stabil del liknande försvararens lösning och en flexibel del liknande prospektörens.

Även analytikernas administrativa problem innehåller en del försvarare och en del prospektör. Analytikerns utmaning är hur man ska differentiera organisationens struktur och processer för att tillgodose både stabila och dynamiska verksamhetsområden. Vanligtvis löses det administrativa problemet med någon typ av matrisorganisation. Personer från funktionsinriktade enheter som ingenjörer och produktion går samman med produktansvariga, vanligtvis från marknadsavdelningen, för att forma balanserande koalitioner.

Analytikerns dualistiska uppbyggnad med i grunden två fundamentalt olika system ställer stora krav på balans. Tvillingsystemet med flexibiliteten och stabilitet innebär att

²⁴ Miles & Snow (1978)



organisationen inte fullt ut kan röra sig i någon riktning om organisationens affärsområden skulle utsättas för större förändringar.

2.1.4 Reaktör

En fjärde typ av organisation är reaktören som inte har någon etablerad mekanism för att hantera förändringar i omgivningen. Reaktör är restprodukten av vad som uppstår när en av de tidigare tre strategierna inte genomförs korrekt. Såvida inte en organisation existerar i en skyddad omgivning, som till exempel i en monopolistisk situation, kan organisationen inte fortsätta att vara reaktör utan måste förr eller senare röra sig mot en av de tre konsekventa och stabila strategierna; försvarare, prospektör eller analytiker.²⁵

De flesta empiriska studier baserade på Miles och Snows klassificering exkluderar reaktör eftersom reaktören inte följer en medveten strategi. Egentligen kan inte en reaktörsstrategi betraktas som någon strategi överhuvudtaget.²⁶ Inte heller vi kommer att inkludera reaktören i vår studie.

²⁵ Ibid

²⁶ Sabherwal & Chan (2001)

2.1.5 Klassificeringsmodell

Försvare och prospektörer kan ses som varandras motsatser på var sin ändpunkt på en linje. Analytikern placeras ofta i mitten och representerar en kombination av de två extremerna.²⁷ Därför väljer vi fortsatt i vår uppsats att presentera de strategiska kategorierna enligt denna ordning.

Tabell 1: Jämförelse mellan försvare, analytiker och prospektör²⁸

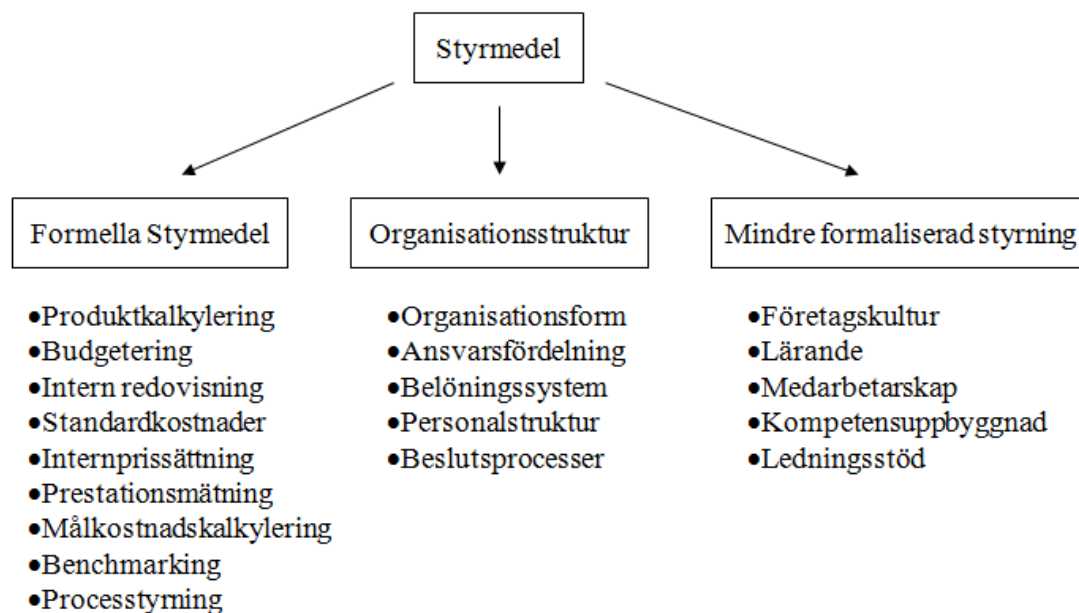
	Frågeställning	Försvare	Analytiker	Prospektör
Entre- prenöriella problemet	Produkter och marknad	Smal och stabil, nischad	Hybrid som inkluderar både stabila och föränderliga områden	Bred och ständigt under utveckling
	Omvärlds- bevakning	Tendens att ignorera händelser utanför sin nisch	Mest begränsad till marknadsbevakning, dock viss forskning och utveckling	Följer utvecklingen inom en mängd varierande områden i ständigt sökande efter nya möjligheter
	Tillväxt	Försiktig tillväxt, främst genom penetrering av marknaden, även vertikal integration	Stabil tillväxt genom penetrering av marknaden såväl som produkt/ marknadsutveckling	Tillväxt genom utveckling av produkter och marknader
Tekno- logiska problemet	Teknik	Kostnadseffektiv	Dualistisk teknisk kärna (både en stabil del så väl som en flexibel del)	Flexibel och prototypisk (engångskaraktär)
		En stabil kärna		Flera olika tekniska lösningar
Admini- strativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Ekonomi och produktionsexperter	Marknadsföring och tekniker tätt följd av produktion	Marknadsföring samt forskning och utveckling
	Planering	Intensiv, kostnadsfokuserad och komplett före handling	Intensiv mellan marknadsavdelning och produktion i stabil del, månsidig mellan marknad, tekniker och produktion rörande nya produkter/marknader	Månsidig, problem orienterad och aldrig helt slutförd före handling
	Styrning och styrsystem	Centraliserad kontroll, formaliserad och vertikala informationssystem	Något centraliserat styrsystem med vertikala och horisontella kommunikationskanaler (matris)	Decentraliserade och horisontella informationssystem
	Prestations- mätning	Mot tidigare år	Både inre och yttre effektivitet i fokus	Mot viktiga konkurrenter

²⁷ Singh (2008)

²⁸ Miles & Snow (1978)

2.2 Styrmedel

För att styra en organisation mot uppsatta ekonomiska mål används olika styrmedel. Samuelson delar in styrmedlen i tre grupper; val av organisation och belöningsystem, formellt styrsystem och mindre formaliserad styrning.²⁹ Att dela upp olika styrmedel i en formell och en informell del är en vanlig uppdelning.³⁰ Ax, Johansson och Kullén bygger vidare och klassificerar olika styrmedel inunder tre grupper. Klassificeringen bygger på styrmedlens huvudsakliga karaktär. Nya idéer och metoder som till exempel aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) har inslag som gör att de inte kan klassificeras in under endast en rubrik. ABC har till exempel inkluderats i blocket om produktkalkylering.³¹



Figur 1: Klassificering av styrmedel³²

2.2.1 Formella styrmedel³³

De formella styrmedlen är hjälpmedel av i huvudsak metodkaraktär och kan sägas utgöra ekonomistyrningens tekniker.

Produktkalkyl innebär en sammanställning av intäkter och/eller kostnader. Kalkyler används i många situationer till exempel prissättning, lönsamhetsberäkningar, kostnadskontroll och produkt- eller tillverkningsval. Vanligt förekommande metoder av produktkalkylering är självkostnadskalkylering, aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) och bidragskalkylering.

²⁹ Samuelson (2004)

³⁰ Anthony & Govindarajan (2007)

³¹ Ax, Johansson & Kullén (2005)

³² Ibid

³³ Ibid



Budget kan beskrivas som en handlingsplan som uttrycker åtaganden och förväntningar för en organisation för en kommande tidsperiod. Resultat-, likviditets- och balansbudgetar är de vanligast förekommande. Även om budgetar oftast innehåller ekonomiska konsekvenser och uttrycks i monetära termer kan icke-finansiella sammanställningar användas, som till exempel arbetstimmar. Dessa kan i sin tur vara underlag för löneberäkningar i en monetär budget. Budgetering är den process som ger en budget som resultat. Processen kan användas för att styra verksamheten mot de mål som ställts upp och kan således utföras som en del av den ekonomiska styrningen. Budgetuppföljningar kan också ingå i denna process. Budgetarnas betydelse och roll varierar mellan olika företag. I de flesta företag är budget en viktig del av ekonomistyrningen.

Lagar och andra regleringar ställer krav på att företaget ska sammanställa en extern redovisning. Interna intressenter som till exempel företagsledning och divisionschefer har ofta ett större informationsbehov. Intern redovisning är frivillig och utformas med hänsyn till interna behov för att ge information till intressenter inom företaget. Informationen används ofta som underlag till beslutsfattande, uppföljning och planering av verksamheten. I tillverkningsföretag är ofta lagerhållning och fysiska flöden av material centrala delar och intern redovisning byggs därför ofta upp för att följa detta flöde.

Standardkostnader är i förväg uträknade kostnader som används för att underlätta bland annat kontroll av ansvarsområden, kalkylering, budgetering, möjliggöra kostnadskontroll och avvikelseanalys, offertarbete och olika prissättningar.

Internprissättning innebär att prestationer mellan olika organisatoriska enheter i samma företag prissätts och debiteras mellan dem så att intäkter och kostnader fördelas på olika enheter inom företaget. Internpriser ska till exempel göra det möjligt att jämföra nyttan med en viss insats från en serviceavdelning med insatsens kostnader. Syften kan vara ge styreffekter på beslut som fattas genom att motivera medarbetarna till ett ekonomiskt tänkande i samklang med företagets bästa eller att möjliggöra mer rättvis bedömning av resultat i företagets olika enheter.

Med prestationsmätning avses att olika aspekter på prestationer mäts. Vanliga benämningar på prestationsmått är nyckeltal, styrtalet och styrmått eller vad som i vissa sammanhang kallas Kritiska Prestations Indikatorer, KPI (Key Performance Indicators). Prestationsmått används ofta för att styra, motivera och informera företagets ansvarenheter och anställda på olika sätt. Måtten kommunicerar ut i organisationen vad som är viktigt att fokusera på och säkerställer att verksamheten bedrivs i enlighet med uppställda mål. Det balanserade styrkortet, BSC (The Balanced Scorecard) lanserades på 1990-talet som ett prestationsmätningssystem och lyfter fram vikten av att komplettera finansiella prestationsmått med icke-finansiella. Styrkortet innebär mer än bara prestationsmätningar och kan övergripande karakteriseras som en metodik, eller samling idéer, om hur företagets vision och strategi både kan sammanlänkas med den kortsiktiga operativa verksamheten och kommuniceras ut till de anställda.

Målkostnadskalkylering (Target Costing) är en strategisk ekonomistyrningsprocess som syftar till att sätta fokus på kostnadsnivåer tidigt i utvecklingsarbete med en produkt. Kostnader påverkas bäst innan de uppstått. Studier har visat att ca 70-90% av en produkts framtida tillverkningskostnad bestäms när beslut rörande tillverkningsätt, material och produktens egenskaper fattas under utvecklingsarbetet.

Benchmarking handlar om att jämföra sig med, bli inspirerad av och lära av andra i syfte att förbättra den egna verksamheten. Ett företag eller en avdelning kan sätta sin verksamhet i relation till såväl andra företag som delar av det egna företaget.

Processtyrning bygger på det horisontella perspektivet; att se företaget som en värdekedja bestående av processer med kunden i centrum. Syftet är att förbättra kundvärden via förbättringar av företagets processer och aktiviteter. Två olika grundläggande filosofier för processtyrning är radikala förbättringar, Business Process Reengineering (BPR) och ständiga förbättringar, Kaizen.

2.2.2 Organisationsstruktur

Organisationsform handlar om olika former för att organisera verksamheten. Två skilda perspektiv är det vertikala perspektivet där företaget betraktas som en hierarki och det horisontella perspektivet där företaget betraktas som en värdekedja. Under det vertikala perspektivet bildar ofta ägarnas krav på företaget utgångspunkt vid utformningen av ekonomistyrningen. I det horisontella perspektivet är det däremot kundvärde som bildar utgångspunkt. Vissa företag kombinerar båda perspektiven i en matrisorganisationsform där både en horisontell och en vertikal ansvarsstruktur existerar parallellt i företaget.³⁴

Fördelning av ansvar är ett centralt styrmedel inom ekonomistyrningen. Det är viktigt att människor ska kunna påverka det som de ansvarar för och ha befogenheter att påverka. Fyra huvudslag av ekonomiskt ansvar är lönsamhetsansvar, resultatansvar, intäkts- eller bidragsansvar och kostnadsansvar.³⁵

Belöningsystem används i många företag för att motivera anställda att utföra sina arbetsuppgifter mer än väl och prestera något utöver det vanliga. Ett annat syfte med belöningsystem kan vara att få anställda att stanna kvar i företaget. Belöningar kan vara såväl av finansiell karaktär som bonuslön såväl som av icke-finansiell karaktär som till exempel befordran.³⁶

Personalstruktur handlar om kategorisering av ett företags personal utifrån skilda uppgifter som till exempel kön, ålder, utbildningsnivå och etnicitet. I vissa sammanhang eftersträvas en viss personalstruktur av ideologiska skäl. Regeringen kräver till exempel att myndigheterna återrappporterar sina mål för bland annat personalstruktur samt vidtagna åtgärder för att nå dessa mål. Personalstruktur definieras av ekonomistyrningsverket som *sammansättningen av myndighetens personal*.³⁷ Ibland bedöms en viss personalstruktur som eftersträvansvärd även för företag. Ett tecken på stort intresse för personalstruktur och att det kan ses som viktigt för att klara av en hårdnande konkurrens är att Statistiska Centralbyrån säljer branschnyckeltal för personalstruktur³⁸.

Beslutsprocesser kan delas upp i strategiska beslut, taktiska beslut och operativa beslut. Strategiska beslut handlar ofta om investeringar, mål, ramar angående tid, ekonomi, funktion

³⁴ Ax, Johansson & Kullvén (2005)

³⁵ Ibid

³⁶ Ibid

³⁷ Ekonomistyrningsverket (2007)

³⁸ Statistiska Centralbyrån, elektronisk källa

med mera. Taktiska beslut rör uppföljning och genomförande av de strategiska besluten medan de operativa besluten fattas fortlöpande.³⁹

2.2.3 Mindre formaliserad styrning

Företagskultur består av många komponenter så som normer, värderingar, symboler, rutiner, jargonger och olika handlingar. Intresset kring företagskultur förklaras ibland av näringslivets behov av mer ändamålsenliga medel för samordning och motivering av anställda, decentraliseringssträvanden och behov av flexibilitet eller missnöje med det traditionella planeringsinriktade ledningssynsättet. Företagskulturen påverkar till exempel de sätt på vilket personer fattar beslut, kommunicerar, bedömer andras ord och handlingar eller vad som är önskvärt.⁴⁰

Idén om lärande organisationer har fått genomslag inom ekonomistyrningsområdet. Lärande kan definieras på olika sätt men kan mer konkret sägas innebära att uppfattningar om hur arbetet ska utföras förändras till det bättre. Det kan i praktiken innebära att utföra arbetet med högre kvalitet, på kortare tid eller lära sig nya arbetsuppgifter.⁴¹

Medarbetarskap handlar om demokratisering av arbetslivet. Utöver att kunna påverka sitt arbete har anställda befogenheter och inflytande i fråga om bland annat arbetsplatsens utformning, arbetets utförande, investeringar, tillsättning av chefer och anställningsförhållanden. Medarbetarskap kan sägas vara en strategi för att öka engagemanget och viljan att göra ett bra jobb. När ett företag kund- och marknadsorienterar sin verksamhet leder det till nya organisatoriska krav. En organisationsstruktur som utmärks av särdragen i medarbetarskap blir mer ändamålsenlig än en traditionell hierarkisk och byråkratisk.⁴²

Kompetensuppbyggnad eller tillförsel av ny kunskap består till främst av två delar. Den ena delen representeras av organisationens åtgärder och investeringar av kompetens, det vill säga kompetensutveckling. Den andra delen representeras av personalomsättning där rekrytering ingår. Vanliga nyckeltal och målformuleringar innefattar personalomsättning och utbildningsdagar. Vardagslärande vid diskussioner och samarbete mellan arbetskollegor utgör en osynlig del av kompetensuppbyggnaden.⁴³

Ledningsstöd handlar om olika stödfunktioner till ledningen som ofta utförs av någon stab eller affärssystem. Till exempel anger Göteborgs Universitetslednings kansli att de ger administrativt stöd och ledningsstöd för beredning, utredning, ekonomi och resor.⁴⁴

³⁹ Samuelson (2004)

⁴⁰ Ax, Johansson & Kullvén (2005)

⁴¹ Ibid

⁴² Ibid

⁴³ Nielsen & Högström (1996)

⁴⁴ Göteborgs Universitet, elektronisk källa

2.3 Ramverk för kontroll

Ändamålen med ekonomistyrning är bland annat att planera och koordinera uppgifter inom organisationen, att kommunicera och utvärdera information, att besluta om vilka åtgärder som ska vidtas samt influera människor till att förändra sitt beteende. Det centrala kontrollproblemet rör hur målkongruens ska skapas, det vill säga att så långt som det är möjligt ska anställdas individuella mål överensstämma med organisationens mål.⁴⁵

En föregångare var Ouchi som redan på 70-talet diskuterade olika typer av kontroll i ett företag. Han lyfte framför allt fram att kontroll av resultat (output) endast fungerar när möjligheten att mäta resultat finns. Saknas mätbarheten kan styrningen inriktas mot regler (rules) och att mäta handlingar (behavior measurement). Förutsättningen för att handlingsmässig kontroll ska kunna leda till måluppfyllelse är att det finns kunskap om vilken verkan individers handlingar har på resultat. I de fall oklarhet råder i båda perspektiven bör kontrollen kompletteras med sociala metoder (ritual and ceremony, clan control) för att kommunicera organisationens övergripande mål.⁴⁶

Simons har utvecklat ett ramverk där han delar in styrsystemet i fyra delar; värdeskapande, gränsskapande, diagnostisk och interaktiv. Det värdeskapande styrsystemet, som ska kommunicera kärnvärderingar och visioner, bildar tillsammans med interaktiva styrsystemet, som vill väcka lärande och utveckla ny strategi genom öppen dialog, vad som ofta benämns en positiv kraft. Medan det gränsdragande styrsystemet, som sätter ramar för vad som är tillåtet, tillsammans med det diagnostiska styrsystemet, som koordinerar och övervakar implementering av strategier, bildar en negativ motkraft. De olika delarna av styrsystemet påverkar vilka strategier som realiserar.⁴⁷

Enligt Merchant och Van der Stede består ett kontrollsystem av en kombination av olika typer av kontroller. Slutmålet med styrning och kontrollsystem är att påverka de anställdas agerande men inriktningen på kontrollsystemet varierar. Merchant och Van der Stede skiljer på kontroll med fokus på producerade resultat, genomförda handlingar eller kategorier av anställda och deras delade värderingar. Det vill säga resultatkontroll, handlingskontroll eller personal och kulturell kontroll (results control, action control or personnel and cultural control).⁴⁸

Vi tolkar Simons ramverk som väl lämpat vid en longitudinell studie där samspelet mellan ramverkets olika delar kan observeras. Eftersom vår studie baseras på endast en intervju hos varje företag och därmed en ögonblicksbild valde vi istället att utgå från Merchant och Van der Stedes ramverk.

⁴⁵ Anthony & Govindarajan (2007)

⁴⁶ Ouchi (1979)

⁴⁷ Simons (2000)

⁴⁸ Merchant & Van der Stede (2007)



2.3.1 Resultatkontroll

Styrning efter resultat används på flera olika nivåer inom de flesta organisationer och innebär att anställda blir ansvariga för sina resultat. Resultatkontroll påverkar de anställdas handlingar genom att de anställda blir medvetna om konsekvenserna av deras handlingar. Företaget bestämmer inte exakt på vilket sätt de anställda ska agera utan de anställda har mandat att själva agera på det sätt de bedömer ger bäst resultat. Särskilt individer i högre befattningar värderar hög grad av självbestämmanderätt och stimuleras av denna typ av styrning. Självbestämmanderätt i sin tur leder ofta till förnyelse och nyskapande. Väldefinierade mål informerar de anställda om vad som förväntas av dem och uppmuntrar dem att göra vad de kan för att nå målen.⁴⁹

Ledare för olika ansvarsenheter ansvarar för att enhetens aktiviteter når ett optimalt förhållande mellan förbrukade resurser och resultat. Förbrukade resurser och intäkter är oftast lätt att göra en objektiv bedömning av, medan att mäta enhetens resultat kan kräva en mer subjektiv bedömning. Även om intäkter kan användas som mått förklarar de inte nödvändigtvis vilket mervärde ansvarsenheten har skapat. Värdet av ett resultat kan vara svårt att bedöma vid till exempel marknadsföring, forskning & utbildning eller kvalitetskontroller.⁵⁰

Förutsättningar för att resultatkontroll ska vara effektiv är dels att önskat resultat är känt, men också att individen själv kan påverka resultatet såväl som att resultatet kan kunna mätas enkelt och tydligt. Om resultatmål eller dimensionerna som mäts inte har definierats korrekt, det vill säga inte överensstämmer med organisationens mål kommer resultatkontroll att uppmuntra anställda att göra fel saker.⁵¹

2.3.2 Handlingskontroll⁵²

Handlingskontroll går ut på att säkerställa att anställda agerar (eller inte agerar) på ett specifikt sätt som företaget vet leder till nytta (eller skada) för organisationen. Handlingskontroll är den mest direkta formen av kontroll då den fokuserar direkt på de anställdas agerande (handlingarna de utför). Även om det är vanligt att handlingskontroll kompletterar resultatkontroll i de flesta organisationer är handlingskontroll bara lämplig under förutsättningarna att ledningen känner till vilka handlingar som är önskvärda och dessutom har förmåga att säkerställa att dessa handlingar genomförs. Styrformen är ett effektivt verktyg för att förbättra samordningen inom organisationen då handlingar lättare kan förutses. I de fall regler, policys, procedurer och kontrollistor används som styrmedel överförs kunskapen på ett effektivt sätt till organisationens anställda och förblir kvar även om beslutsfattare lämnar organisationen, det vill säga ett organisatoriskt minne byggs upp. Handlingskontroll finns i fyra olika grundläggande skepnader: beteenderestriktioner, handlingsansvarighet, förebyggande genomgång (preaction reviews) och överflödighet.

Beteenderestriktioner ska göra det omöjligt, eller åtminstone svårt, för anställda att göra ej tillåtna handlingar. Restriktionerna kan vara fysiska så som lås på lådor, lösenord på datorer

⁴⁹ Merchant & Van der Stede (2007)

⁵⁰ Anthony & Govindarajan (2007)

⁵¹ Merchant & Van der Stede (2007)

⁵² Ibid)



eller begränsad tillgång till olika delar av företagets byggnader. Administrativa restriktioner kan röra begränsningar i rätten att fatta beslut, olika attesträtter eller uppdelning av arbetsuppgifter så att den som registrerar utbetalningar inte också är mottagare av pengarna.

Handlingsansvarighet innebär att de anställda hålls ansvariga för utförda handlingar. Vid implementering krävs:

1. att företaget definierar vilka handlingar som är accepterade och vilka handlingar som inte är accepterade
2. att företaget kommunicerar definitionerna till de anställda
3. att utförda handlingar observeras
4. att belöna väl genomförda handlingar eller bestraffa handlingar som avviker från det accepterade

Vanliga administrativa sätt att kommunicera vilka handlingar de anställda förväntas utföra är till exempel via regler, policys, procedurer eller företagskoder. Vilka handlingar de anställda förväntas utföra kan även meddelas direkt på möten eller enskilt. I vissa fall kanske de inte kommuniceras uttryckligen som till exempel för revisorer som förväntas ha ett ”professionellt omdöme”.

Förebyggande genomgång innebär granskning av en anställds handlingsplan. Granskningen kan leda till att planen behöver modifieras eller att en mer övervägd handlingsplan efterfrågas innan handlingsplanen slutgiltigt godkänns. Det är vanligt med denna typ av handlingskontroll vid planerings- och budgetprocesser.

Överflödighet innebär att företaget tilldelar större resurser, fler anställda eller maskiner än vad som krävs, för att utföra en arbetsuppgift. Överflödighet är kostsamt och endast vanligt vid datainrättningar, säkerhetsfunktioner eller andra kritiska funktioner.

2.3.3 Personal och kulturell kontroll⁵³

Personalkontroll bygger på de anställdas naturliga benägenhet att kontrollera och motivera sig själva och tjänar tre grundläggande syften. För det första förtydligar vissa kontrollåtgärder förväntningar på den anställde att hjälper denne att förstå vad organisationen vill. För det andra säkerställer vissa åtgärder att den anställde har möjligheter att göra ett bra jobb med hjälp av sina färdigheter (som till exempel erfarenhet och intelligens) och tilldelade resurser (som till exempel information och tid) som behövs för att utföra arbetet. För det tredje ökar personalkontroll sannolikheten att den anställde övervakar sig själv.

En metod för att implementera personalkontroll är urval och placering av anställda. Det innebär att hitta rätt person till ett specifikt arbete och ge den anställde en god arbetsmiljö och de nödvändiga resurser som krävs för att göra ett bra jobb. Utbildning är en annan vanlig metod som säkerställer att den anställde gör ett gott jobb. Utbildningen kan vara såväl formell i klassrum men även mer informell som vid mentorskap inom företaget. En tredje metod är att redan vid utformningen av ett jobb se till att låta motiverade och kvalificerade anställda ha en hög sannolikhet att lyckas. Här handlar det främst om en rimlig arbetsbelastning och tilldelning av adekvata resurser.

⁵³ Merchant & Van der Stede (2007)



Kulturell kontroll är uppbyggd för att uppmuntra gemensam övervakning och är som mest effektiv då de anställda har känslomässiga band till varandra. Kultur bygger på delade traditioner, normer, värderingar, attityder och sätt att agera på. Gruppträck verkas för att alla individer i gruppen ska strävar mot samma mål. Genom att dela ut gruppbelöningar ser företagen till att de svaga individerna i gruppen gör sitt bästa för att förbättra sig.

Uppförandekoder, visioner, etiska ställningstaganden och ledarskapsfilosofier används i många organisationer för att visa vilka normer och värderingar ledningen vill ska vara levande i organisationen. Genom rotering av anställda mellan olika arbetsplatser ökar företaget de anställdas förståelse för olika problem inom organisationen. Ledningen kan genom sitt handlande påverka kulturen inom företaget. Genom att ledningen lever som den lär påverkas hela organisationen och drivs i önskvärd riktning.

3. METOD

3.1 Val av uppsatsämne

Vårt val av uppsatsämne förankrades och utvecklades upp under flera diskussioner. Förarbetet bestod av litterära sonderingar där vi kom fram till att det fanns en otydlighet bland forskarna om begreppet strategisk ekonomistyrning. Dessutom saknade vi inom forskningen djupare diskussioner om varför metoder förknippade med strategisk ekonomistyrning inte användes så frekvent bland företagen som forskarna förväntade sig.

Vår kunskap om ekonomistyrning grundas i de föreläsningar och teorier vi tagit del av under våra studier inom ämnet. Att det finns en gråzon mellan teorier och praktiskt verkställande var ett incitament till att djupare undersöka förhållandet mellan teorier och praktik. Vi valde att angripa ämnet utifrån en tydlig frågeställning där styrmedlen vi studerat ställs mot företagens strategier.

3.2 Angreppssätt och undersökningsmetod

Det finns två metodangreppssätt att utgå från under forskningsarbetet. Ett är deduktion och det andra induktion. En deduktiv metodansats innebär att undersökningens slutsatser bygger på generella teorier. Detta är den så kallade bevisföringens väg.⁵⁴ Den induktiva studien bygger på det empiriska materialet för att därefter formulera begrepp i form av hypoteser eller teorier.⁵⁵ I praktiskt utrednings- och forskningsarbete används ofta en kombination av dessa två angreppssätt vilket kallas för abduktion.⁵⁶ Detta tillvägagångssätt stämmer väl in på hur vi har arbetat i studien.

Det är vanligt att skilja mellan kvantitativ och kvalitativ metod. Den kvantitativa studien behandlar hård data, oftast i form av statistiska enkätundersökningar. Den kvalitativa metoden vill skapa en djupare förståelse av den problemkomplexitet som studeras och använder statistik i mindre utsträckning.⁵⁷ Vår studie är i enlighet med abduktion en kombination av kvalitativa och kvantitativa metoder.

I arbetet med att komma åt kopplingen mellan styrmedel och strategi har vi använt oss av fallstudier. Fallstudien undersöker ett fenomen i sin realistiska miljö eller sin kontext, där gränserna mellan fenomen och kontext inte är givna.⁵⁸

⁵⁴ Andersen (1998)

⁵⁵ Backman (1998)

⁵⁶ Alvesson & Sköldberg (1994)

⁵⁷ Andersen (1998)

⁵⁸ Trost (1997)

3.3 Datainsamling

Denna studie baseras på insamlat material i form av primär- och sekundärdata.

Primärdatan till uppsatsen samlades in genom intervjuer. Intervjuerna gjordes med personer med befattningar som har tydlig anknytning till företagets ekonomistyrning, exempelvis controllers och ekonomichefer.⁵⁹

Vi har sökt sekundärdata i form av vetenskapliga artiklar, böcker och uppsatser. Kurslitteratur inom ämnet ekonomistyrning har varit vår utgångspunkt inför den djupare litterära kartläggning som gjorts. Där i angivna referenser och källor har lett oss vidare till ny kunskap och nya perspektiv. Vi använde oss av databaser för vetenskapliga artiklar via Göteborgs universitetsbibliotek så som Business Source Premiere. Där använde vi sökord som "management accounting", "ekonomistyrning", "strategic management accounting" och "strategi" i olika kombinationer. Göteborgs Universitetsbiblioteks sökmotor GUNDA nyttjades för att söka böcker som funna artiklar hänvisade till och vi använde även databasen AffärsData Företagsfakta till att söka företag.

3.4 Urval

Vår studie är till stor del av kvalitativ karaktär vilket har influerat oss både i valet av fallstudieföretag samt valet av intervjupersoner. I den bemärkelsen är urvalet i enlighet med studiens syfte.

3.4.1 Val av företag

Denna studie har för avsikt att förtydliga kopplingen mellan strategi och styrmedel som används för ekonomisk styrning. För att få en tydlig bild och svar som skulle kunna jämföras var det viktigt att finna gemensamma drag hos de intervjuade. Det urvalet skulle dock inte vara helt homogent då studien har som mål att analysera variationer i svaren. Det var viktigt för oss att företagen skulle vara etablerade och tillräckligt stora för att ha en utvecklad ekonomifunktion. Med utgångspunkt i våra bestämda egenskaper valde vi själva de företag som skulle ingå i urvalet.

Målet var att genomföra personliga intervjuer av i huvudsak kvalitativ karaktär. Dessa kännetecknas av att vara tidskrävande⁶⁰ och då avsikten var att intervjua flera företag var det praktiskt att göra en geografisk avgränsning och utgå från Göteborg och närliggande kommuner.

Ytterligare två begränsningar gjordes vilka skulle stödja jämförbarheten mellan våra intervjuer. Vi bestämda oss för att begränsa oss till en grupp av företag och att dessa skulle ha en någorlunda liknande storlek. Den naturliga kopplingen mellan flera av de formella

⁵⁹ Samuelson (2004)

⁶⁰ Trost (1997)

styrmedlen och tillverkande företag gjorde att vi valde gruppen tillverkande företag.⁶¹ Vi beslutade oss för att sätta 100 anställda som ett riktmärke för lägsta nivå och 1000 anställda som högsta nivå på antalet anställda.

Via databasen AffärsData Företagsfakta sökte vi efter företag. Sökningar gjordes genom att ange SNI-koder, ort och antal anställda. Därefter gjorde vi ett bekvämlighetsurval⁶² om nio tillverkande företag inom en timmes bilresa från Göteborg. Ett företag visade sig inte ha någon tillverkning i Sverige och ett annat företag hänvisade oss vidare till moderbolaget i Schweiz vilket medförde att dessa två företag föll bort. Vi genomförde intervjuer med kvarvarande sju företag.

3.4.2 Val av personer att intervjua

Valet av personer att intervjua styr studiens analys och resultat. Vi sökte efter personer med befattningar som har tydlig anknytning till företagets ekonomistyrning och är insatta i företagets strategi. De vi intervjuade arbetade som controllers eller ekonomichefer. Vi anser att valet av dessa befattningar är befogat då dessa oftast har en helhetsbild av företagets verksamhet utifrån ett ekonomiskt perspektiv.

Vid ett tillfälle, Delta, intervjuade vi två controllers men vid övriga tillfällen intervjuade vi endast en person per företag. Vid ett annat tillfälle, Eta, kallade ekonomichefen in produktionschefen under en liten del av intervjun för att svara på några av våra frågor. Två av de intervjuade företagen bad oss vid intervjutillfället anonymisera materialet från intervjuerna. I efterhand inkom önskemål om anonymisering från fler företag. Eftersom majoriteten av de intervjuade företagen bett oss att anonymisera materialet vid publicering valde vi att anonymisera hela det empiriska materialet.

3.5 Intervjuerna och informationshantering

3.5.1 Intervjuunderlagets utformning

Inför intervjuerna arbetade vi fram ett intervjuunderlag.⁶³ Intervjuunderlaget bestod av två delar; en öppen där företagen fick presentera sin verksamhet och en mer styrd där vi utgick från vår kategorisering av styrmedel. Under intervjun skulle både vi och den vi intervjuade kunna ha intervjuunderlaget som en mall att utgå ifrån.

Den första delen av intervjuunderlaget utformades med stödord för att stimulera ett samtal av mer narrativ karaktär där den vi intervjuade fick utrymme för djupare analyser av dennes egen syn på kopplingen mellan olika styrmedel och företagets strategi. Stödorden härleddes till den kategorisering av strategi vi valt från Miles and Snow.⁶⁴

⁶¹ SNI-kod C-Tillverkning, nr 10 - 33

⁶² Trost (1997)

⁶³ Se Bilaga 1: Intervjuunderlag

⁶⁴ Miles & Snow (1978)



För den mer enkätliknande delen av intervjun där vi ville veta om den vi intervjuade ansåg att ett styrmedel var viktigt och även hur stark kopplingen mellan styrmedel och strategi uppfattades utformade vi ett intervjuunderlag där vi snabbt kunde anteckna svaren.

3.5.2 Intervjumetod

För att de intervjuade skulle få möjlighet att förbereda sig inför intervjun valde vi att på förhand skicka vårt intervjuunderlag. Varje intervju tog från en timme och en kvart till två timmar. Vid vissa tillfällen fick vi rundvisningar på företaget. Alla vi tre författare var närvarande vid varje intervju. Vi förde egna anteckningar under intervjuerna samtidigt som intervjuerna spelades in.

Intervjuerna inleddes med att vi presenterade oss själva och vårt ämne för uppsatsen varefter vi bad den vi intervjuade att presentera sig och företaget. Sedan fortsatte intervjun med att vi bad den intervjuade att beskriva företagets strategi. Vi eftersträvade att låta den vi intervjuade tala fritt och bockade under intervjuens gång av de områden som diskuterats. När behov fanns styrde vi intervjun vidare genom att använda stödorden från intervjuunderlaget. Vid de flesta intervjuerna använde den vi intervjuade själv intervjuunderlaget som sitt stöd och hade förberett intervjun med egna anteckningar.

Nästa steg var att ta upp de styrmedel som också fanns angivna i intervjuunderlaget som den vi skulle intervjuas fått före intervjutillfället. Vi bad om att få veta hur den vi intervjuade såg på respektive styrmedel, om företaget använde styrmedlet och i så fall hur styrmedlet användes. Även på vilket sätt styrmedlet var kopplat till och stödde företagets strategi efterfrågades. I det mån det var möjligt följde vi den presenterade strukturen. Vi ville dock inte hindra den vi intervjuade till att tala fritt. De styrmedel som inte nämndes av den intervjuade togs upp av oss. Vi frågade också den vi intervjuade om de i sin ekonomistyrning använde fler styrmedel eller metoder än de vi listat. Vid de flesta intervjuerna hade den vi intervjuade något att tillägga eller något den ville förtydliga om något styrmedel.

Efter den första delen av intervjun övergick vi till de i högre grad styrda enkätliknande frågorna. Den vi intervjuade fick ange hur viktiga olika styrmedel är för företaget, enligt sin uppfattning. Frågan innehöll även en femgradig ordinalskala där den intervjuade fick välja det alternativet som bäst överensstämde med sin egen uppfattning. En ordinalskala innehåller rangordnade värden från det lägsta till det högsta.⁶⁵ Den intervjuade fick välja från ett helt oviktigt styrmedel till ett direkt avgörande styrmedel. Vi översatte de svar vi fick till en sifferskala där 1 motsvarade oviktigt styrmedel och 5 motsvarade direkt avgörande styrmedel. I det fall den vi intervjuade såg styrmedlet om oviktigt och företaget heller inte använde styrmedlet i fråga översatte vi viktigheten för styrmedlet till 0.

Sedan använde vi en liknande femgradig ordinalskala och bad om hur den vi intervjuade uppfattade styrkan i kopplingen mellan styrmedlet och företagets strategi. Lägsta nivå angavs som inget stöd alls till strategin och högsta nivån som mycket starkt sammankopplat med strategin. Även här översatte vi de svar vi fick till en sifferskala där 1 motsvarade inget stöd alls och 5 motsvarade mycket starkt sammankopplat. I det fall den vi intervjuade bedömde att

⁶⁵ Dahmström (2000)

styrmedlet inte gav något stöd alls till strategin och företaget heller inte använde styrmedlet i fråga översatte vi styrkan i kopplingen till strategi till 0.

Den enkätliknande delen av vår studie är av mer kvantitativ karaktär. Dock ska de data vi får tolkas försiktigt då de inte har någon statistisk förankring utan endast kan ge indikationer om mönster hos de vi intervjuat.

3.5.3 Informationshantering

Efter att alla intervjuer genomförts följde ett omfattande arbete med att sammanställa all material. Att tillgå fanns våra anteckningar, svarsformulär med de standardiserade svaren samt de inspelade intervjuerna. Det empiriska materialet utvecklades i beskrivande text. Textstrukturen inleds med bakgrundsfakta om företagen vi intervjuat följt av information om företagens strategi. Sedan övergår den till att ge ingående information om hur företagen upplever olika styrmedel och huruvida de anser att dessa kan kopplas till strategin.

För varje företag redovisas två tabeller vilka är en sammanställning av de kvantitativa enkätliknande frågorna samt våra egna tolkningar av intervjuerna.

Den första tabellen har som syfte att beskriva företagens val av strategi. Utgångspunkten för tabellen är Miles and Snows vetenskapligt förankrade upplägg. Tabellen har som uppgift att ge en överskådlig bild av informationen för vidare analyser.

Den andra tabellen i empirin är av mer kvantitativ karaktär. De standardiserade svaren bearbetades och omkodades till olika siffervärden från 0 till 5. Genom den strukturen blir all data mer lätthanterlig då det är enklare att utgå från en sammanfattad bild inför analysmomentet.

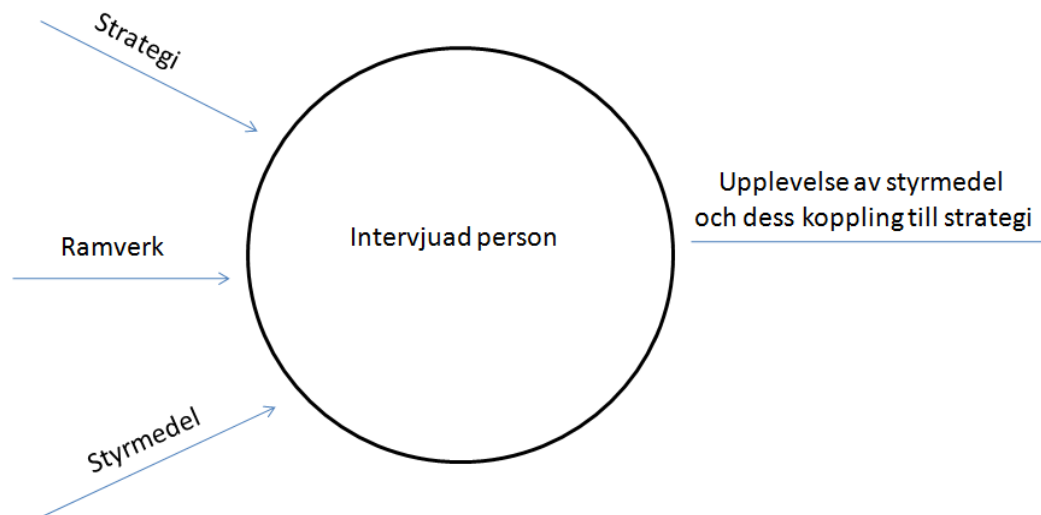
3.5.4 Analys av data

Analysmomentet utgår från den samlade informationen i empirin. Dess uppgift är att fånga upp viktiga underliggande orsaksmekanismer.⁶⁶ I detta avsnitt skall den insamlade datan organiseras, struktureras och tolkas utifrån den teoretiska referensramen. Efter att ha läst de empiriska texterna har vi kunnat se mönster i svaren. För att underlätta analysarbetet och förtydliga empirin har vi valt att använda korstabeller. Korstabeller används för att illustrera samband mellan två variabler.⁶⁷

⁶⁶ Backman (1998)

⁶⁷ Dahmström (2000)

3.5.5 Analysmodell



Figur 2: Analysmodell (egen)

Studiens teoretiska referensram hanterar tre olika plattformar: strategi, styrmedel och ramverk. Uppsatsen vill undersöka om företagens val av styrmedel kan förklaras utifrån deras strategiska mönster. Vi vill också ta reda på huruvida strategi och styrmedel har betydelse för den typ av kontroll företagen använder sig av. De tre plattformarna fungerade som utgångspunkt vid intervjuerna, vilka senare resulterade i det empiriska materialet.

Strategi, styrmedel och ramverk ska, tillsammans med den insamlade datan från intervjuerna, kunna betraktas i en sammanhängande bild. Denna ska därmed visa hur styrmedel och strategi förhåller sig till varandra.

3.6 Metodproblem

Styrning sker inom ett företag på flera olika nivåer, av många olika människor och ur olika perspektiv. Styrmedel som vi i vår studie med utgångspunkt i ekonomistyrning finner vara mindre viktiga eller ha en svagare koppling till strategi, kan vara både viktiga och starkt relaterade till företagets strategi ur en annan synvinkel, till exempel i den operationella styrningen. De styrmedel som de intervjuade inte själv använder, har svårt att relatera till eller ser som givna självklarheter inom organisationen, kan vara svårt att komma åt och uppfatta när vi endast haft ett intervjutillfälle.



3.7 Reliabilitet och validitet

Reliabilitet kan även beskrivas som tillförlitlighet. Med det menas att en undersökning har en tillförlitlig grund. Mätningar och metod skall vara trovärdiga och undersökningen skall kunna visa på hur den påverkats av tillfälligheter. Validitet står för undersökningens relevans och giltighet. Det skall finnas relevans i val av empirisk data och hur väl denna överensstämmer med den teoretiska referensramen.⁶⁸

Att vi i förväg gav den vi intervjuade ett intervjuunderlag gav personen möjlighet att förbereda sig och tänka igenom delar av vår frågeställning innan intervjutillfället. Vi tror att det höjde den allmänna kvalitén på intervjuerna. Vid flera av intervjuerna kommenterade till exempel de vi intervjuade att de läst på företagets strategier. Vissa styrmedel saknar tydliga definitioner och kan uppfattas på mycket olika sätt. Genom att den vi intervjuade först fick beskriva hur den såg på ett styrmedel kunde vi bättre bedöma helheten i svaret när styrkan i koppling till strategi diskuterades.

För att motverka egna feltolkningar och missuppfattningar har vi alla tre författare fört egna anteckningar. Direkt efter genomförd intervju har vi diskuterat hur vi upplevt intervjun och jämfört hur vi uppfattat diskussionerna kring styrmedlen och strategi. Eftersom vi spelade in intervjuerna har vi också gått tillbaka och lyssnat på bandinspelningarna i samband med att empirin nedtecknades. Dessutom har vi skickat de empiriska texterna till de personer vi intervjuat för att ge dem möjlighet att korrigera om fel eller missuppfattningar hade smugit sig in i vår text.

⁶⁸ Andersen (1998)

4. EMPIRI

4.1 Alfa

Intervjun på Alfa gjordes 081210 med deras Group Controller som vi kallar Anders Andersson. Intervjun tog en timma och femton minuter.

Alfa grundades i Göteborg på 1920-talet och börsintroducerade på 1980-talet. Branschen är mycket fragmenterad och Alfa är ensamma om att vara aktiva i mer än ett land. Alfa är störst i Europa med 10 procent av den europeiska marknaden. Koncernen har drygt 600 anställda och omsätter ca 1,5 miljard kronor med en tillväxt omkring fyra procent de senaste åren.

Genom åren har Alfas strategi och inriktning på verksamheten varierat men de har nyligen valt en fastare produktionsinriktad strategi inom en specifik bransch. Trots att de är störst i Europa säger Andersson att de har liten förhandlingsmakt. Leverantörer av råvaror är mycket större än de och kunderna, som ofta består av stat, kommun eller stora entreprenörer, gör i regel stora uppköp och har stor makt i förhandlingar.

Den tekniska nivån på produkten är relativt låg vilket leder till låga barriärer för inträde i branschen. Alfas tillväxt sker till stor del av förvärv av befintliga företag och inkluderar vertikal integration mot en entreprenöriell del där Alfas produkter används. För att bli ännu mer konkurrenskraftiga arbetar företaget för att nå skalfördelar i produktionen och att centralt koordinera verksamheten och samordna maskinella resurser. Samtidigt framhåller Andersson vikten av fortsatt lokal och decentraliserad kundkontakt.

Tabell 2: Alfas strategi

	Frågeställning	Försvarare - Analytiker - Prospektör
Entre- prenöriella- problemet	Affärsområden / segment av marknaden	Arbetar inom en specifik bransch
	Omvärldsbevakning	Främst genom marknadsundersökningar. Utveckling av produkterna.
	Tillväxt	Växer främst genom att ta marknadsandelar genom uppköp av företag, inklusive vertikal integration i kundled.
Tekno- logiska- problemet	Teknik	Enkel, stabil. Koncentration mot kostnadseffektivt.
Administrativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Produktion, produktutveckling. Styr med finansiella styrmedel.
	Planering	Kostnadsorienterad planering.
	Styrning och styrsystem	Centraliserad kontroll via finansiella styrmedel.
	Prestationsmätning	Mot föregående år.

Trots att tekniknivån är låg i verksamheten anser Andersson att produktutveckling är viktigt för att vara konkurrenskraftiga. Han menar att företaget hela tiden försöker förbättra kvalitén



på produkterna samtidigt som de försöker höja den tekniska nivån vilket skulle gynna Alfa eftersom de är störst och har resurserna att följa en sådan utveckling. Alfas kunder efterfrågar dock ännu inte den högre tekniska nivån som produkten har potential för.

Andersson menar att det styrmedel som är viktigast och bäst stödjer företagets strategi är benchmarking. Alfa jämför sig mycket med konkurrenterna framförallt inom produktion. Prestationsmätningar är viktiga och utgör grunden för benchmarking varför han ser kopplingen till strategi som indirekt via benchmarking.

Vidare anser Andersson att även produktkalkylering, budgetering, intern redovisning, standardkostnader och internprissättning är mycket viktiga. Produktkalkyler är en grundläggande bas som hänger ihop med budget. Standardkostnader är snarlika produktkalkyler men riskerar att bli en avstjälningsplats för ineffektivitet⁶⁹. Intern redovisning är viktigt för produktionsekonomin. Internprissättning ses som ett verktyg för avräkning mellan dotterbolagen och ett sätt att styra skatter. Alla dessa fem styrmedel är dock bara indirekt kopplade till strategin via prestationsmätningar.

Målkostnadskalkylering och processtyrning använder de sig inte alls av.

Alfa har en decentraliserad organisationsform där de olika dotterbolagen och avdelningar måste ta ansvar för sina handlingar och marknader. Styrningen av dotterbolagen sker i huvudsak genom prestationer och nyckeltal där DuPont-schema⁷⁰ ofta tydliggör målen. Så länge dotterbolagen ger den överenskomna avkastningen får de styra sig själva. Detta ansvar ser Andersson som viktigt för företaget och deras strategi snarare än organisationsformen i sig.

De har inga enhetliga belöningsystem i företaget vilket Andersson ser som en svaghet då det skulle kunna ha underlättat gehör för strategiska mål. Inte heller personalstruktur och beslutsprocesser ser Andersson som viktigt för driften av företaget. Han säger att de lokala avdelningarna styr sina egna beslutsprocesser och att detta är ett strategiskt val från företagets sida och därför starkt kopplat till strategin.

Styrmedlen i gruppen mindre formaliserad styrning ser Andersson som mindre viktiga för företaget och ofta med otydlig koppling till strategi. Han säger att eftersom företaget är så utspritt över Europa är det svårt att få en enhetlig företagskultur vilket Alfa heller inte strävar efter. Medarbetarskap används inte som styrmedel. Företagets uppbyggnad med många mindre dotterbolag av entreprenöriell typ gör att kunskapen som behövs finns i de olika dotterbolagen och inte är något som moderbolaget behöver ta ansvar för. Däremot säger Andersson att utbildning av personalen inom avdelningarna är viktig och att de vid sin produktionsanläggning vid huvudkontoret ser till att personalen får den utbildning som behövs. Alfa expanderar till stor del genom uppköp av befintliga företag med egna affärssystem men arbetar med att införa enhetliga affärssystem hos alla dotterbolag för att lättare kunna jämföra deras prestationer. Uppbyggnaden av företaget innebär också att mycket lite ledningsstöd behövs.

⁶⁹ Anders menar något i stil med att om standardkostnaderna bygger enbart på verkliga kostnader kan ineffektivitet smyga sig in i standardkostnaderna och då blir ineffektivitet en standard så att säga

⁷⁰ Se Bilaga 2 för en kort förklaring av DuPont-schemat

Tabell 3: Styrmedel Alfa

Typ av styrmedel	Styrmedel	Används	Viktigt	Stödjer strategi	Koppling till strategi
Formella styrmedel	Produktkalkylering	Ja	4	1	Indirekt via prestationsmätning
	Budgetering	Ja	4	1	Indirekt via prestationsmätning
	Intern redovisning	Ja	4	1	Indirekt via prestationsmätning
	Standardkostnader	Ja	4	1	Indirekt via prestationsmätning
	Internprissättning	Ja	4	2	Indirekt via prestationsmätning
	Prestationsmätning	Ja	4	3	Indirekt via benchmarking
	Målkostnadskalkylering	Nej			
	Benchmarking	Ja	5	5	Direkt koppling
	Processtyrning	Nej			
Organisationsstruktur	Organisationsform	Ja	1	1	Inte viktigt
	Ansvarsfördelning	Ja	5	5	Direkt koppling
	Belöningssystem	Ja	1	1	Inte enhetligt
	Personalstruktur	Nej			
	Beslutsprocesser	Ja	1	4	Direkt koppling
Mindre formaliserad styrning	Företagskultur	Ja	1	1	Ej enhetlig inom Alfa
	Lärande	Ja	3	1	Otydlig koppling
	Medarbetarskap	Nej			
	Kompetensuppbyggnad	Ja	3	1	Otydlig koppling
	Ledningsstöd	Ja	1	1	Ej koppling

4.2 Beta

På Beta intervjuade vi Bengt Bengtsson som arbetar som Controller med inriktning på strategi. Intervjun genomfördes 081210 och varade i en timma och femton minuter.

Beta är ett relativt gammalt företag som startades i början av 1900-talet. De har knappt 2000 anställda varav cirka hälften i Sverige. Företaget har god tillväxt på omkring 10 % om året. Omsättning är runt 10 miljarder.

Planeringen inom företaget är uppbyggd i tre steg. De har en grov långsiktig planering, som sträcker sig över fem till tio år, en mer konkret treårsplanering för projekt och utveckling samt budget för ett år framåt. Planeringen är viktig för hela organisationen. I projekten kan dock mindre avvikelser från planeringen göras där nya beslut fattas fortlöpande genom hela projektet. Treårsplanen är heller inte statisk och kan förändras över tiden. Mycket av kontrollen sköts på de olika avdelningarna även om resultaten kontrolleras uppifrån. Hur organisationen presterar mäts både mot tidigare år och mot konkurrenterna.

Företaget har en bred bas av produkter som ständigt utvecklas och förbättras. Mycket forskning sker inom koncernen. De följer med i utvecklingen och ligger på många områden i spetsen av branschen med sina produkter. Bengtsson uppger att deras kunskap om vad konkurrenterna gör är bra. Tillväxten är stabil och bygger på både marknadsutveckling och produktutveckling. Beta arbetar för att vara kostnadseffektiva men arbetar med många produkter och tekniska lösningar. De viktiga avdelningarna för företaget är försäljning, produktutveckling, produktion och eftermarknad/kundsupport.

Tabell 4: Betas strategi

	Frågeställning	Försvare - Analytiker - Prospektör
Entre- prenöriella problemet	Affärsområden / segment av marknaden	Bred bas av produkter som ständigt förbättras.
	Omvärldsbevakning	Följer med i utvecklingen och ligger på många områden långt fram med sina produkter. God kunskap om vad konkurrenterna gör.
	Tillväxt	Stabil tillväxt som bygger på både marknadsutveckling och produktutveckling.
Tekono- logiska problemet	Teknik	Arbetar kostnadseffektivt. Arbetar med många produkter och tekniska lösningar.
Admini- strativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Produktutveckling, produktion och försäljning.
	Planering	Omfattande planering som utvecklas efterhand som processen fortgår. Mindre beslut tas genom hela processen.
	Styrning och styrsystem	Decentraliserad, mycket av kontrollen sker på de olika avdelningarna. Kontrolleras uppifrån.
	Prestationsmätning	Prestationer mäts mot konkurrenter och mot föregående år.

Bengtsson framhåller produktkalkylering och intern redovisning som grundkrav för den strategiska styrningen. Han menar att dessa styrmedel är oerhört viktiga för att kunna mäta lönsamhet och fatta lönsamhetsbeslut. Intern redovisning rapporteras månadsvis och gör att företaget ser att allt följer den uppgjorda planen. Budgetering och standardkostnader är också viktiga för företaget men bara svagt kopplat till strategin. Bengtsson ansåg att budgeteringen skulle kunna vara starkare kopplad till strategin. Produktkalkylering och budgetering förhindrar att personalen avviker för mycket från företagets mål och fokuserar på rätt saker.

Prestationsmätning ser de som viktigt för företaget. De använder sig av både finansiella och icke-finansiella nyckeltal för att mäta sina prestationer. Bland de icke-finansiella måtten nämner Bengtsson bland annat leveransprecision och leveransriktighet. Han menar att detta är mycket viktigt för strategins uppföljning. Kontrollen utgör bland annat grund för förbättringar av verksamheten och bonusutbetalningar. Bengtsson ser benchmarking som ett styrmedel som blir viktigt när företaget mognar och han anser att företaget har för lite benchmarking. Även processtyrning anser Bengtsson används för lite. Han är dock mycket nöjd med produktutvecklingsprocessen.

Organisationsformen i företaget är horisontell och ansvarsfördelningen ses som viktig. Bengtsson ser inte organisationsformen som avgörande utan det är processerna som är viktiga eftersom de handlar om vad företaget ska prestera. Många beslut tas på lägre nivåer i företaget

och då är det viktigt att befogenhet att fatta beslut finns på dessa nivåer. Bengtsson anser det svårt att skapa belöningsystem så att de stödjer strategier. De belöningsystem som finns på Beta styr mer det operativa beteendet.

Beslutsprocesserna anser Bengtsson vara en av de viktigaste grundstenarna för strategin. Dessa processer bygger enligt honom upp den strategiska planen och utvecklar den. Beslut om vilka produkter som företaget skall satsa på och vilka fabriker som behöver utvecklas tas här. Han varnar för att det finns en risk att konkreta dagsaktuella problem tar över på strategins bekostnad.

Bengtsson ser företagskulturen som starkt kopplat till strategierna men menar att den växer fram i organisationen och är mycket svår att styra. "Culture beats strategy" sa han lite skämtsamt. Bengtsson menar att Beta har en operativ kultur där mycket av kulturen är förknippad med processerna inom organisationen. Han ser lärandet som en viktig del i företaget. De försöker få personalen att byta jobb inom organisationen. Bengtsson menar att arbetsrotation höjer kompetensnivån i företaget och gör att de anställda känner sig uppskattade. Kompetensuppbyggnad ses som ett viktigt styrmedel som dock är svårt att bryta ner operationellt. Beta har en långsiktig 3-4 års plan.

Tabell 5: Styrmedel Beta

Typ av styrmedel	Styrmedel	Används	Viktigt	Stödjer strategi	Koppling till strategi
Formella styrmedel	Produktkalkylering	Ja	4	4	Direkt koppling
	Budgetering	Ja	4	1	Svag koppling, skulle kunna vara starkare
	Intern redovisning	Ja	4	4	Direkt koppling
	Standardkostnader	Ja	4	1	Svag koppling
	Internprissättning	Nej			
	Prestationsmätning	Ja	4	4	Direkt koppling
	Målkostnadskalkylering	Nej			
	Benchmarking	Ja	1	1	Används för lite
	Processtyrning	Ja	1	1	Används i produktion
Organisationsstruktur	Organisationsform	Nej		1	Koppling till ansvarsfördelning
	Ansvarsfördelning	Ja	4	2	Koppling till organisationsform
	Belöningsystem	Ja	1	1	Ingen koppling
	Personalstruktur	Nej			
	Beslutsprocesser	Ja	5	5	Direkt koppling
Mindre formaliserad styrning	Företagskultur	Ja	4	4	Växer fram
	Lärande	Ja	4	3	Direkt koppling
	Medarbetarskap	Nej			
	Kompetensuppbyggnad	Ja	4	4	Direkt koppling
	Ledningsstöd	Nej			

4.3 Gamma

På Gamma intervjuade vi Gun Gunnarsson, Business Controller. Intervjun genomfördes 081211 och varade i en timma och femton minuter.

Gamma grundades för ca 60 år sedan. Tillsammans med dotterbolag omsätter Gamma knappt en miljard kronor. Gamma tillverkar och säljer utrustning och komponenter till externa fabriker där sammansättningen av produkter till slutkund sker. Idag ägs Gamma av ett större familjeägt företag som agerar på samma marknad och i vissa avseenden som en direkt konkurrent.

De senaste 20 åren har karakteriserats av stark expansion vilken till stor del skett via förvärv av konkurrerande bolag. Gamma är i hög grad styrt av moderbolaget men har samtidigt en egen, stark position på marknaden idag. Moderbolaget sköter största delen av produktutvecklingen och omvärldsbevakningen som Gamma tar del av. Samtidigt är det en del av koncernens strategi att Gamma fortsätter agera med egna varumärken som en konkurrent till moderbolaget.

Gamma har kunden i fokus och värdesätter kontakten med och responsen från kunden. Gunnarsson ser marknadsavdelningen som den tongivande avdelningen i organisationen. Hon beskriver branschen som mycket innovativ och föränderlig där nya tekniker och material utvecklas kontinuerligt. Gamma har en egen avdelning som arbetar med produktutveckling.

Tabell 6: Gammals strategi

	Frågeställning	Försvarare - Analytiker - Prospektör
Entre- prenöriella problemet	Affärsområden / segment av marknaden	Håller sig till sitt affärsområde, kontinuerlig utveckling.
	Omvärldsbevakning	Ser mest till marknaden, utvecklar produkterna kontinuerligt.
	Tillväxt	Stabil tillväxt genom produktutveckling och förvärv av konkurrerande företag.
Tekno- logiska problemet	Teknik	Kostnadseffektiv och enkel.
Admini- strativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Marknad och produktutveckling.
	Planering	Kostnadsorienterad planering.
	Styrning och styrsystem	Centraliserad styrning, avancerade informationssystem.
	Prestationsmätning	Mot föregående år.

Gunnarsson pekar på budgetering som ett viktigt styrmedel där engagemang skapas i och med budgetprocessen. För Gamma fungerar budgeten som en affärsplan där företaget beskriver hur det tänker agera på marknaden gällande nya marknadsaktiviteter. Budgeten utgör även en grund till företagets balanserade styrkort där vikten ligger i att hitta kvantifierbara mål utifrån vilka organisationen kan arbeta. Gunnarsson ser en stark koppling mellan budgetering och företagets strategi.

Moderbolaget lägger även stort fokus på lönsamhet. Gunnarsson använder Dupont-schema⁷¹ som centralt inslag i Gamma styrning. Hon berättar att schemat tillsammans med det balanserade styrkortet tydliggör och är lätta att prata om med övriga anställda. Förståelse skapas för nyckeltalen som används vid Gamma prestationsmätningar och skapar medvetenhet om lönsamhet inom hela organisationen.

Företaget tar också kontroll över sin lönsamhet genom att fastställa rutiner som hela organisationen måste följa. Gunnarsson exemplifierade genom att ta upp företagets kreditregler och attestregler. Om en kund uteblir med betalning finns det tydliga rutiner på hur organisationen skall gå tillväga när det gäller att fullfölja eller avvakta med ordern mot kund. Attestreglerna definierar organisationens befogenheter. Även dessa är starkt kopplade till lönsamhet, genom exempelvis i de fall det blir aktuellt med en prissänkning för specifik kund.

Gamma har ett utvecklat intranät som innehåller information om rutiner och policy för hela organisationen. Företaget har ingen personalavdelning vilket gör att organisationens chefer har ett extra stort ansvar för hur sin personal tolkar och agerar i rutinfrågor. Intranätet är en genomarbetad manual och ett stöd för chefer i organisationen. Gunnarsson ser revision av rutiner och att rutiner följs som en viktig del av den interna redovisning varför hon uppfattar styrmedlet som starkt kopplat till strategin.

Gunnarsson beskriver hur hon arbetat med benchmarking på eget initiativ. Hon har varit i kontakt med controllers i andra företag inom olika branscher med syfte att få inblick i hur andra företag agerar. Benchmarking har gett henne och Gamma stöd i hur företaget skall arbeta och har även varit till stöd i utformandet av Gamma strategier.

Processer finns med i Gammas balanserade styrkort och är enligt Gunnarsson en mycket viktig del i styrningen. Att kartlägga hur kommunikationsprocesserna skall se ut är enligt Gunnarsson starkt kopplat till företagets strategi. Arbetet med kommunikationsprocesserna har även visat sig betydelsefull gällande hur företaget sköter sin interna redovisning. Gamma har lagt stort fokus på kontroll av informationsflödet ut i organisationen.

Belöningsystem bestäms av ledningen och riktad mot marknadsavdelningen och chefernas prestationer. Bonussystemet är subjektivt men Gunnarsson ser en koppling till strategi via det balanserade styrkortets kvantifierade mål per säljare.

Gunnarsson länkar samman ansvarsfördelning och beslutsprocesser med företagets interna redovisning där intranätet står i fokus och hon anser att styrmedlen är ganska starkt kopplade till företagets strategi. Den redan nämnda manualen på intranätet innehåller regler för beslutsprocesser, funktionsbeskrivningar till varje tjänst, information om vem som rapporterar till vem, vilka kvalifikationer personalen bör ha för tjänsten och hur alla tjänster förhåller sig till varandra i organisationen. Manualen fungerar också som ett viktigt ledningsstöd även om Gunnarsson ser koppling till strategi som svagare i detta avseende.

Företagskulturen beskriver Gunnarsson som betydelsefull för strategin då den binder ihop de anställda att arbeta mot samma mål. Samtidigt berättar hon att den företagskultur hon upplever inte är något som företaget styr över eller arbetar medvetet med.

⁷¹ Se Bilaga 2 för en kort förklaring av DuPont-schemat

Tabell 7: Styrmedel Gamma

Typ av styrmedel	Styrmedel	Används	Viktigt	Stödjer strategi	Koppling till strategi
Formella styrmedel	Produktkalkylering	Ja	4	4	Indirekt via lönsamhet
	Budgetering	Ja	4	4	Direkt koppling
	Intern redovisning	Ja	4	4	Indirekt koppling via revision av rutiner och agerande
	Standardkostnader	Ja	3	1	Viktigt i produktion, ej koppling till strategi – ses mest som en effekt
	Internprissättning	Ja	3	1	
	Prestationsmätning	Ja	3	3	Indirekt koppling genom DuPont - lönsamhet
	Målkostnadskalkylering	Nej			
	Benchmarking	Ja	4	4	Indirekt koppling och stöd för strategierna
	Processtyrning	Ja	3	3	Direkt koppling, är med på BSC
Organisationsstruktur	Organisationsform	Nej			
	Ansvarsfördelning	Ja	3	3	Indirekt via intern redovisning
	Belöningsystem	Ja	1	1	Bonus subjektiv
	Personalstruktur	Nej			
	Beslutsprocesser	Ja	3	3	Indirekt via intern redovisning
Mindre formaliserad styrning	Företagskultur	Ja	4	3	Indirekt koppling genom BSC
	Lärande	Ja	3	3	Närmsta chefs ansvar
	Medarbetarskap	Nej			Närmsta chefs ansvar
	Kompetensuppbyggnad	Ja	2	1	Produktutbildning
	Ledningsstöd	Ja	3	2	Intranätmanualen ses som ledningsstöd. Indirekt koppling

4.4 Delta

Intervjun genomfördes 081212 med Daniela Dansson och David Davisson, Controllers på Delta. Intervjun varade i en timme och fyrtio minuter.

Delta tillverkar avancerad teknisk utrustning. Företaget härstammar från 60-talet ifrån ett par olika företag och är sedan 90-talet en fristående enhet. Företaget har knappt 400 anställda i Sverige och omsättning på drygt 500 miljoner kronor.

Delta är en oberoende underleverantör till kunder mycket starka företag som i sin tur arbetar med slutkunder av kommersiell karaktär eller institutioner. Marknaden i Europa är relativt stabil men under tillväxt i Asien och Ryssland. Projektens värdekedja samlar olika aktörer. I den meningen är Delta många gånger underleverantör i projekten och har därför ett ansvar mot sina kunder att kunna leverera sin produkt i tid. Just för att tiden är en vital faktor använder företaget ett specifikt styrsystem för kontroll av projekten som kallas Critical Chain.

Dansson och Davidsson berättar att ställningen som underleverantör inte kräver omfattande omvärldsanalyser om vad som försiggår i närliggande branscher. Uppföljning av sådant slag görs av huvudkunderna som är de som sammanställer den slutliga produkten. Delta menar dock att mycket av den informationen är välkänd för alla inom den nischade branschen, då den utgörs av få aktörer.

Verksamheten är oerhört forsknings- och utvecklingsintensiv. Detta ställer krav på de anställdas utbildningsnivå, av vilka cirka hälften är universitetsutbildade. Verksamheten utmärker sig för sin projektstyrning som är grunden till hur företaget arbetar. I projekten samordnas de olika avdelningarna, vilket kräver tydliga processer. Projekten är oftast av långsiktig karaktär, där tiden är en viktig faktor. Tongivande avdelningar är de som behandlar design och produktion. Båda dessa kräver stora insatser gällande tid.

Tabell 8: Deltas strategi

	Frågeställning	Försvarare - Analytiker - Prospektör
Entre- prenöriella problemet	Affärsområden / segment av marknaden	Arbetar inom sitt affärsområde. Kontinuerlig teknikutveckling. Söker nå nya geografiska områden.
	Omvärldsbevakning	Har en tendens att inte bry sig om utvecklingen utanför branschen.
	Tillväxt	Stadig tillväxt genom produktutveckling och viss marknadspenetrering.
Tekno- logiska problemet	Teknik	Avancerad teknik. Håller sig om möjligt till kärntekniker men utvecklar nytt vid behov.
Admini- strativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Produktion och design.
	Planering	Intensiv planering av projekt. Kostnadsinriktad och avslutad innan arbetet får börja.
	Styrning och styrsystem	Måttligt centraliserade kontrollsystem. Vertikal och horisontell feedback – matris.
	Prestationsmätning	Mot föregående år och mot planering.

Davidsson kommenterar att projektkalkylering stämmer bättre överens med deras verksamhet än produktkalkyleringen. Han förklarar att arbetet med projekt har en viktig koppling till företagets strategi. De två kostnadsdrivarna är tid och komponentkostnad vilka är grunden till beräkning och sammanställning av projektkalkyler. Företaget lägger stort fokus på marginalerna i projekten.

Budgetering är ett centralt styrmedel i arbetet med att ta fram timkostnads-kalkyler. I budgeten beräknas de olika projektens timpriser samt påläggskostnader för projekten. Budgetarbetet börjar i projekten utifrån prognoser och resursallokering för att sedan byggas upp till organisationens alla delar. Dansson och Davidsson anser att budgetarbetet är viktigt och har direkt koppling till företagets strategi att nå lönsamhet.

Dansson och Davidsson nämner ett antal system för styrning av företaget som utgör grunden till företagets interna redovisning. Projekten följs upp kontinuerligt via en excelapplikation utvecklat av dem själva. Varje kvartal sammanställs informationen i en internrapport som fungerar som en avstämning för projekten där prognos och utfall jämförs. Dansson och



Davidsson ser en stark koppling mellan intern redovisning och företagets strategi då styrningen stödjer det strategiska målet för lönsamhet.

Ett annat system är dokumenthantering som samlar information om vad de anställda bör veta, exempelvis ritningar, policys och regler. Eftersom företaget hela tiden utvecklar nya lösningar är det viktigt att inte slösa tid på att uppfinna hjulet två gånger. Därför är dokumenthanteringssystemet ett viktigt styrmedel. Det kan dessutom kopplas till ett av de strategiska huvudmomenten för användning av utvecklingsmedel effektivt.

Produkterna är mycket kundanpassade och kunden ställer krav på vad produkten skall kosta. Om kostnaden för att producera överstiger det priset kunden är villig att betala kan Delta hamna utanför projektet. Prestationsmätningar får en viktig betydelse i detta sammanhang. Dansson och Davidsson berättar att företaget mäter leveransprecision och kvalitet. Dessa prestationsmått kan direkt kopplas till de strategiska huvudmomenten. Båda anser att styrmedlet är starkast kopplat till strategin.

Benchmarking är inte särskilt förekommande och företaget är försiktig med att dela med sig av sina lösningar. Många av Deltass kunder skulle själva kunna producera de produkter Delta säljer. Dansson och Davidsson berättar att de har hänt att kunder fått in offerter från företaget och sedan beslutat sig att utifrån Deltas beskrivningar producera produkterna själva. Delta vill ha ett nära samarbete med kunderna men är försiktiga med att lämna ut viktig information i ett offertstadium.

Dansson och Davidsson förklarar att projekten är processtyrda. Processerna initieras med offertförfarande till att gå vidare till de vitala delarna vilka är utveckling och design. Därefter går projektet in i en produktionsfas till att sedan slutföras och dokumenteras. Processtyrningen innefattar arbete med ständiga förbättringar. Företaget använder interaktiva metoder som engagerar medarbetarna att kommunicera mellan avdelningar och hela tiden eftersträva effektivare sätt att arbeta. Dansson ger exempel på tavlor som finns i alla avdelningar där personal kan ge förslag till förbättringar. Företaget har sedan en tid tillbaka börjat arbeta med "Visual planning" där alla medarbetare ska skriva upp vad de ska göra för dagen. Meningen är att allt ska vara synligt för alla och alla ska kunna påverka och stödja verksamheten. Projektgenomgången sker varje vecka i form av "pulsmöten" där linjechefer och projektledare diskuterar projektets gång utifrån en matris. Tillfällena ger möjlighet för diskussion mellan avdelningar samt att försöka få ökad förståelse för vad olika delar kan tillföra projektet. Det är ett sätt att bryta kommunikationsbarriärerna och arbeta på ett mer interaktivt sätt.

Organisationsformen är koncentrerad till processerna inom projekten som också fördelar ansvar. Chefer belönas med bonus då de klarar sina budgetar men är egentligen inget som används som styrmedel. Beslutsprocesserna hänger samman med företagets dokumenthantering som även innehåller regler och policy för attest.

Arbete med interaktiva metoder förutsätter en företagskultur som välkomnar det. Dansson och Davidsson är båda överens om att företaget präglas av en "Delta-kultur" där medarbetarna känner samhörighet. De vill dock inte påstå att kulturen är något som styrts utan menar att det är något som byggts upp med tiden och som bara finns där.

Lärande, medarbetarskap och kompetensuppbyggnad sker inom projekten. För varje projekt får medarbetarna ny erfarenhet. En konsekvens av detta är att företaget bygger upp en

arbetsstyrka som har nischad kompetens. Dansson och Davidsson anser att dessa styrmedel är viktiga för strategin då de skapar förutsättning för projekten att klara av sina strategiska mål.

Tabell 9: Styrmedel Delta

Typ av styrmedel	Styrmedel	Används	Viktigt	Stödjer strategi	Koppling till strategi
Formella styrmedel	Produktkalkylering	Ja	4	5	Direkt koppling, de vill dock kalla det projektkalkylering
	Budgetering	Ja	4	5	Direkt koppling
	Intern redovisning	Ja	4	4	Indirekt koppling genom uppföljning av projekt och budget
	Standardkostnader	Nej			
	Internprissättning	Nej			
	Prestationsmätning	Ja	3	3	Direkt koppling
	Målkostnadskalkylering	Ja	3	3	Sätts av kunderna
	Benchmarking	Ja	1	1	Svårt med information
Processtyrning	Ja	4	4	Direkt koppling	
Organisationsstruktur	Organisationsform	Ja	5	5	Koppling till projekt
	Ansvarsfördelning	Ja	4	4	Koppling till projekt
	Belöningsystem	Ja	1	1	Svag koppling
	Personalstruktur	Ja	4	2	Indirekt koppling via projekt
	Beslutsprocesser	Ja	3	4	Koppling till projekt
Mindre formaliserad styrning	Företagskultur	Ja	4	1	Uppträdande
	Lärande	Ja	4	3	Indirekt koppling via projekt
	Medarbetarskap	Ja	4	3	Indirekt koppling via projekt
	Kompetensuppbyggnad	Ja	4	3	Indirekt koppling via projekt
	Ledningsstöd	Nej			

4.5 Epsilon

På Epsilons intervjuade vi företagets ekonomichef som vi kallar Erik Eriksson. Intervjun gjordes 081217 och varade i en timma och trettio minuter.

Epsilon är ett svenskt tillverkande företag som bildades för knappt 100 år sedan och ingår sedan 90-talet i en större europeisk koncern. Verksamheten i Sverige omsätter cirka 200 miljoner årligen med en tillväxt om ca 7 % per år och har omkring 100 anställda.

I början av 2000-talet skedde en större strategisk omorganisation då företaget fick en ny extern VD. Under ett och ett halvt år gjordes stora förändringar i företaget med byte av ledning och nerdragningar av administrativ personal. Företaget bytte i samband med detta även varumärke och gick från att ha sålt sina varor till ett lågt pris till att framhålla sin kvalitet. De såg också över sin placering av de egna butikerna och avvecklade/sålde ut de som ansågs

felplacerade. Detta gjorde att företaget vände en negativ trend med förluster men omsättningsökning flera år i rad till vinst och fortsatt omsättningsökning.

Eriksson framhåller att alla avdelningar är viktiga för företags utveckling men anser att företags mest tongivande avdelningar är marknad och försäljning. Epsilon sköter själva produktutvecklingen och merparten av produktionen för den svenska marknaden men köper in specialprodukter från moderbolaget. Företaget levererar direkt till kund via sina butiker och säljer även till återförsäljare. Företaget säljer i Sverige och på den nordiska marknaden.

De produkter Epsilon framställer utvecklas konstant för att vara konkurrenskraftiga. Företaget växer genom att ta marknadsandelar från sina konkurrenter. Framförallt genom att bygga ut sitt butiksnät och sälja till återförsäljare. Epsilon fokuserar på kostnadseffektiv produktion och håller sig till sin kärnverksamhet.

Epsilon är specialister på sin produktion och styr till stor del med finansiella nyckeltal. Företaget planerar noggrant innan de tar beslut. Kostnader spelar stor roll vid beslutstaganden. Kontrollen är centraliserad och vertikal men ligger nära verksamheten. De mäter till stor del sina resultat mot föregående års prestationer.

Tabell 10: Epsilons strategi

	Frågeställning	Försvarare - Analytiker - Prospektör
Entreprenöriella problemet	Affärsområden / segment av marknaden	Arbetar inom sitt affärsområde.
	Omvärldsbevakning	Framst genom marknadsundersökningar. Utveckling av produkterna.
	Tillväxt	Tillväxt genom att ta marknadsandelar från konkurrenterna. Vertikal tillväxt via butiker med försäljning till slutkund.
Teknologiska problemet	Teknik	Kostnadseffektiva och håller sig till kärnverksamheten.
Administrativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Specialister på produktion och styr med finansiella medel.
	Planering	Noggrann planering. Kostnader spelar stor roll vid beslutstagande.
	Styrning och styrsystem	Centraliserad vertikal styrning men korta beslutsvägar.
	Prestationsmätning	Mot föregående år.

Det absolut mest framträdande styrmedlet i samtalet med Eriksson är budgetering. Han säger att detta är ett krav från moderbolaget och att budgetering är starkt kopplad till företags strategi. Budgeten görs detaljerad med flera kostnadsställen. I den interna redovisningen analyseras dessa kostnadsställen.

Eriksson ser produktkalkylering och standardkostnader som viktiga styrmedel men med en svagare indirekt koppling till företags strategi. Målkostnadskalkylering används inte. Internprissättning ses inte som ett styrverktyg men används vid handel mellan Epsilon och moderbolaget. Prestationsmätning ses som viktigt men med svagare koppling till strategin. Processtyrning finns med i ISO dokumenten men används inte i verksamheten. Benchmarking

är inte så utvecklat men branschstatistik finns att tillgå. Epsilon använder benchmarking vid prissättning men inte för sina processer.

Organisationsformen är hierarkisk och funktionsorienterad med tillhörande normal ansvarsfördelning. Detta ses inte som viktigt för strategin utan mer som passande för organisationen. Chefer har ansvar för att kostnadsbudgetar hålls. Vid investeringar skall VD eller ekonomichef godkänna dessa. På företagets intranät finns information till personalen om olika policys, rutiner och arbetsinstruktioner men även nyheter.

Epsilon använder sig inte av några bonussystem som är kopplade till strategierna. Företaget arbetar med att rekrytera rätt personer till sina tjänster och personalstrukturen kopplas naturligt med företagets strategi då vissa strategiska val kräver specifik kompetens. Epsilon framhåller framförallt rekrytering av butikshefer, kedjehöfer och rätt personer till en ny specialproduktavdelning. Beslutsprocesserna är i viss grad kopplade till investeringar som är viktiga för strategin.

Företaget arbetar inte med att styra företagskulturen men ser att företagskulturen är viktig och är kopplad till strategin. Epsilon använder sig av månadsvisa informationsmöten där VD:n förmedlar information till de anställda och förmedlar företagets ståndpunkter. Eriksson kopplar kompetensuppbyggnad till strategi då strategi ställer krav på kompetens. Epsilon internutbildar personalen för de arbetsuppgifter de skall utföra.

Tabell 11: Styrmedel Epsilon

Typ av styrmedel	Styrmedel	Används	Viktigt	Stödjer strategi	Koppling till strategi
Formella styrmedel	Produktkalkylering	Ja	4	1	Indirekt koppling via budget
	Budgetering	Ja	5	5	Direkt koppling
	Intern redovisning	Ja	4	4	Indirekt koppling via budget
	Standardkostnader	Ja	4	1	Indirekt koppling via budget
	Internprissättning	Nej			
	Prestationsmätning	Ja	4	1	Svag koppling ISO
	Målkostnadskalkylering	Nej			
	Benchmarking	Nej			
Processtyrning	Nej				
Organisationsstruktur	Organisationsform	Ja	2	1	Svag koppling
	Ansvarsfördelning	Ja	2	1	Svag koppling
	Belöningsystem	Nej			
	Personalstruktur	Ja	3	3	Direkt koppling
	Beslutsprocesser	Nej			
Mindre formaliserad styrning	Företagskultur	Ja	3	3	Indirekt koppling
	Lärande	Nej			
	Medarbetarskap	Nej			
	Kompetensuppbyggnad	Ja	3	2	Direkt koppling
	Ledningsstöd	Nej			(SAP)

4.6 Zeta

På Zeta intervjuade vi Zet Zetterström som arbetar som CFO (Chief Financial Officer). Intervjun skedde 081218 och varade i två timmar.

Företaget är ett av de äldsta i Göteborg och specialiserade sig mycket tidigt på tillverkning av en mycket specifik produkt som fortfarande är vad företaget arbetar med. Företaget har drygt 100 anställda och en omsättning på knappt 200 miljoner. Tillväxten är stabil på runt tio procent per år. Zeta är världsledande på tillverkning av sin produkt. Trots en smal nisch framhåller Zetterström att det är viktigt med omvärldsbevakning och att följa helheten.

Planeringen är central och viktig för Zeta och byggs upp av en enkel mall som sträcker sig tre år framåt i tiden. Affärsplanen tar bland annat upp företagets positionering och deras marknadsbeskrivning. Företaget har tydliga rutinbeskrivningar för alla processer på sitt intranät. Beskrivningarna talar också om vilken kvalitet produkterna och processerna skall hålla. I och med de tydliga beskrivningarna och all dokumentation blev deras ISO certifiering som var genomförd 2005 enkel. I sin tillverkning arbetar företaget från råmaterial till färdig produkt. De börjar med olika insamlingsmaterial som de via gjutning smälter ner i ena änden av lokalen för att sedan bearbeta till färdiga produkter i andra änden av lokalen.

Zeta tongivande avdelningar är enligt Zetterström i första hand forskning och utveckling eftersom detta är det som leder företaget mot en lönsam och stabil framtid. Han framhåller även produktion och marknad som mycket viktiga för företaget. För att företaget skall fortsätta att vara framgångsrikt krävs det att produkterna håller hög kvalitet och att de klarar av att leverera rätt saker vid rätt tid.

Tabell 12: Zetas strategi

	Frågeställning	Försvare - Analytiker – Prospektör
Entre- prenöriella problemet	Affärsområden / segment av marknaden	Arbetar inom sitt affärsområde.
	Omvärldsbevakning	God kunskap om vad som händer inom sitt affärsområde och på sin marknad.
	Tillväxt	Tillväxt följer branschens utveckling. Produktutveckling inom branschen och viss marknadspenetrering. (Redan världsledande på sin marknad.)
Tekno- logiska problemet	Teknik	Kostnadseffektiv med stabil kärna.
Admini- strativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Forskning och utveckling, produktion och marknad.
	Planering	Noggrann planering och uppföljning.
	Styrning och styrsystem	I huvudsak funktionell, en del ansvarsspridning.
	Prestationsmätning	Mot fastställd budget och föregående år.



Produktkalkylering beskriver Zetterström som ett av de stora viktiga projekten som ger underlag för beslut om priser, investeringar och kapacitetsutnyttjande. Kopplingen till strategi är dock svag och indirekt. Budgetering är däremot starkt kopplat till strategin och Zeta gör prognoser två gånger om året. Budget bygger på flera antaganden och utgör ett rättesnöre vid uppföljningen som sker via månadsvisa bokslut. Både positiva och negativa avvikelser leder till beslut.

Zeta använder sig av intern redovisning i affärssystemet Jeeves där rutinbeskrivningar och huvudprocessmål finns inlagda. Kalkyldifferenser utgör underlag för diskussioner kring avvikelser. Standardkostnader utgör ett viktigt underlag för marknaden men Zetterström ser inte styrmedlet som kopplat till strategin. Han berättar att Zeta arbetar för att införa standardkostnader på fler ställen i företaget och att standardkostnader kommer att bli viktiga i hela produktionsprocessen. Internprissättning använder de sig inte av inom företaget men mot andra bolag i gruppen.

För några år sedan togs ett balanserat styrkort fram för Zeta. Styrkortet gav bra förståelse och acceptans för icke-finansiella nyckeltal. Idag har Zeta släppt styrkortet men arbetar fortfarande med prestationsmätningar som då utvecklades. Zetterström ser styrmedlet som viktigt och med relativt stark koppling till strategi. Han framhåller att det gäller att hitta effektiva och relevanta mål som speglar kärnvärden kopplade till strategierna. Företaget mäter bland annat antal tillverkade ringar, leveranssäkerhet och kassationer i produktionen och leveransprecision. Prestationsmätningarna är även underlag till bonusutbetalningar i ett belöningsystem.

Zeta använder inte målkostnadskalkylering. De arbetar istället för att arbeta bort trånga sektorer. De arbetar heller inte med ren benchmarking men jämför sig med bilindustrin. Zeta vill ha en tydligare koppling mellan funktion och process men Zetterström säger att de har ett funktionstänk i organisationen och att Zeta inte har någon tydlig processtyrning, ännu.

Organisationsformen anpassar sig efter förutsättningarna. Enligt Zetterström kräver nya förutsättningar nya verktyg som ger förändrad organisationsform. Detta ser han som viktigt men anpassningen är inte kopplat till strategin. Ansvarsfördelningen är viktig i den funktionella organisationsstrukturen och det är även på den nivå som strategin är nedbruten. På avdelningsnivå bryts sedan strategin ner i enskilda handlingsprocesser vilket i hög grad påverkar den dagliga driften.

Företagskulturen är viktig för Zeta anser Zetterström. Han säger att företagskultur är underskattad och tas för given men att det är svårt att påverka kulturen. Det skulle enligt honom innebära att den skulle behöva formaliseras för att företaget skulle kunna styra och forma den dit de skulle vilja. Idag är företagskulturen framväxande och inget som är kopplat till strategin.

Lärandet är viktigt och personalen får lära sig flera stationer för att bli mer flexibel och därmed mer värdefull för företaget. Detta är en del av företagets strategi som de arbetar med. Kompetensbyggnad och ledningsstöd är formaliserad och ingår i företagets medarbetarutvärdering och ses som relativt viktigt i kopplingen till strategin.

Tabell 13: Styrmedel Zeta

Typ av styrmedel	Styrmedel	Används	Viktigt	Stödjer strategi	Koppling till strategi
Formella styrmedel	Produktkalkylering	Ja	4	1	Koppling till 3-årsplan
	Budgetering	Ja	4	4	Direkt koppling
	Intern redovisning	Ja	4	3	Direkt koppling
	Standardkostnader	Ja	4	1	Blir viktigare för strategin
	Internprissättning	Ja	1	1	Ej koppling till strategi
	Prestationsmätning	Ja	4	3	Koppling till belöningsystem
	Målkostnadskalkylering	Nej			
	Benchmarking	Ja	2	1	Ej koppling
	Processtyrning	Nej			
Organisationsstruktur	Organisationsform	Ja	3	1	Indirekt koppling, framväxande
	Ansvarsfördelning	Ja	4	2	Viktigt men svag strategikoppling
	Belöningsystem	Ja	4	4	Direkt koppling till prestationsmätning
	Personalstruktur	Ja	4	4	Direkt koppling till 3-årsplan
	Beslutsprocesser	Ja	4	1	Indirekt koppling
Mindre formaliserad styrning	Företagskultur	Ja	4	1	Framväxande
	Lärande	Ja	4	4	Direkt kopplat
	Medarbetarskap	Ja	3	1	Ej koppling
	Kompetensuppbyggnad	Ja	3	2	Direkt koppling
	Ledningsstöd	Ja	3	2	Direkt koppling

4.7 Eta

Intervju 081219 med Edvard Edvardsson, CFO på Eta. Intervjun varade i en timme och femton minuter.

Företaget grundades på 80-talet i Göteborg. Eta har specialiserat sig på utveckling av lösningar för olika system och flöden. Branschen har sett stora förändringar och idag utvecklar företaget avancerade tekniska system som innefattar både hårdvara som displayer såväl som mjukvara.

Företaget har prioriterat den internationella marknaden och har idag stor internationell närvaro. Etas kundsegment innefattar banker, detaljhandeln, sjukvården, resebranschen samt offentlig sektor. Koncernen omsätter drygt 500 miljoner kronor och har ca 300 anställda globalt spridda i drygt 10 dotterbolag. Företagets huvudägare är ett par investmentbolag och företagets tillväxtsiffror har varit starkt uppåtgående de senaste åren.

Etas framgångar kan i stor utsträckning kopplas till framstegen som gjorts i ny teknik och utveckling av nya produkter. Forskning och produktutveckling har varit en språngbräda, men samtidigt har kunderna inte hunnit i kapp med utvecklingen. Etas kunder efterfrågar många

gångar enklare lösningar medan företaget utvecklar avancerade lösningar som kunderna har svårt att se nyttan med.

Marknaden är ganska fragmenterad och flera av konkurrenternas lösningar liknar Etas, vilket i vissa fall resulterat i aggressiva offertkrig i syfte att vinna affärer. Företaget har därför i några fall fått sänka sina marginaler för att få in specifika affärer. Eta har satsat på kundanpassade lösningar istället för att standardisera produkten.

Enligt Edvardsson kommer Eta att lägga större fokus på att utveckla marknaden och hitta kundsegment som är svåra att nå för konkurrenter snarare än att konkurrera med pris. Företaget bör kunna ta betalt för sina lösningar till kund och förändra lönsamhetsbilden. Fokus kommer att ligga på mjukvarulösningar som visat sig vara unika och svåra för andra företag att konkurrera med.

Kommunikationen mellan olika avdelningar är informell och okomplicerad. Olika avdelningar arbetar relativt självständigt, dock med en nära dialog på management nivå där de olika avdelningarnas fokus stäms av för att säkerställa att samtliga jobbar mot ett gemensamt mål

Tabell 14: Etas strategi

	Frågeställning	Försvarare - Analytiker - Prospektör
Entreprenöriella problemet	Affärsområden / segment av marknaden	Arbetar inom sitt segment med försöker utveckla både produkter och marknad. Kontinuerlig utveckling.
	Omvärldsbevakning	Följer vad konkurrenter gör
	Tillväxt	Tillväxt genom produkt och marknadsutveckling.
Teknologiska problemet	Teknik	Håller sig till kärnverksamheten. Snabb teknikutveckling.
Administrativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	Produktion och produktutveckling.
	Planering	Intensiv planering av nya marknader och produkter.
	Styrning och styrsystem	Decentraliserad, mycket av kontrollen styrs på de olika avdelningarna.
	Prestationsmätning	Både mot konkurrenter och föregående år.

Edvardsson anser att produktkalkylering är basen eftersom det svarar på vad saker kostar. Budgetarbetet och prognoser utförs löpande till stöd för ekonomichefens uppföljning av företagets ekonomiska resultat. Edvardsson påpekar att i en organisation som Eta, där utvecklingsavdelningen har en central roll, är det viktigt att kunna upprätthålla en tydlig ekonomisk styrning.

Prestationsmätningar har en viktig roll för styrningen och stark en koppling till strategin. Företaget använder många nyckeltal varav de flesta finansiellt inriktade. Edvardsson utvecklar en ny mix av nyckeltal som skall vara enkla för hela organisationen att förstå och ta till sig

och samtidigt vara försäljningsrelaterade och produktionsrelaterade som kan informera ledningsgruppen om verksamheternas status.

Benchmarking är något som inte har använts tidigare. Edvardsson anser dock att det är viktigt och ett strategiskt stöd. Han vill kunna jämföra de olika dotterbolagens resultat och arbeta fram en centraliserad organisation. Målkostnadskalkylering används inte av Eta.

Som tidigare nämnts är Etas organisationsstruktur under förändring. Edvardsson ser att den nya organisationsformen har sin förklaring i de strategiska besluten man tagit. Ansvarfördelning och belöningssystem är i detta sammanhang också viktiga styrmedel och kan kopplas till företagets strategi.

De mindre formaliserade styrmedlen är av stor betydelse i den förändringsprocess som sker idag. Företaget går från att vara präglad av en stark entreprenöriell kultur till att satsa på en kultur som är anpassad för en större och internationell organisation. Edvardsson ser en utmaning i att frångå den gamla företagskulturen med risk att förlora engagemanget och den innovations anda som finns inom organisationen.

Tabell 15: Styrmedel Eta

Typ av styrmedel	Styrmedel	Används	Viktigt	Stödjer strategi	Koppling till strategi
Formella styrmedel	Produktkalkylering	Ja	4	5	Direkt koppling
	Budgetering	Ja	3	4	Direkt koppling
	Intern redovisning	Ja	3	3	Direkt koppling, mellan dotterbolag
	Standardkostnader	Ja	3	2	Indirekt koppling
	Internprissättning	Ja	3	3	Direkt koppling, skattetekniskt och mellan dotterbolag
	Prestationsmätning	Ja	4	4	Direkt koppling, viktigare i framtiden
	Målkostnadskalkylering	Nej			
	Benchmarking	Ja	4	4	Direkt koppling, viktigare i framtiden
	Processtyrning	Ja	5	3	Direkt koppling
Organisationsstruktur	Organisationsform	Ja	4	3	Direkt koppling
	Ansvarfördelning	Ja	4	4	Direkt koppling
	Belöningssystem	Ja	4	4	Direkt koppling
	Personalstruktur	Nej			
	Beslutsprocesser	Nej			
Mindre formaliserad styrning	Företagskultur	Ja	4	4	Vill inte påverka den för mycket
	Lärande	Ja	4	4	Direkt koppling
	Medarbetarskap	Nej			
	Kompetensuppbyggnad	Ja	4	4	Direkt koppling
	Ledningsstöd	Ja	5	5	Direkt koppling



Edvardsson lyfter fram lärande och kompetensuppbyggnad som viktiga styrmedel med stark koppling till strategi. En del av Etas strategi är att ta fram globala produkter istället för lokala lösningar och minska på sina lagerkostnader. Det innebär att flera gamla produkter fasas ut och att produktutvecklingen strävar efter att använda komponenter som kan användas i flera maskiner. Försäljningsstrategin är att sälja systemlösningar istället för som idag oftast sälja individuella saker. Här krävs utbildning av säljare och personal på produktutvecklingen för att se helhet och börja tänka i nya banor.

Idag har dotterbolagen flera olika informationssystem och även här krävs en samordning så att hela koncernen arbetar med samma information och på liknande sätt. En del i de nya affärssystem som ska introduceras kommer vara ledningsstöd som Edvardsson bedömer vara av stor vikt och ha mycket stark koppling till framtida strategier.

5. ANALYS

5.1 Strategi

Alfa

Alfa arbetar nästan uteslutande på ett sätt som klassificeras som försvarare enligt Miles och Snows teorier. Företaget har valt specialisera sig på en typ av produkt, en tydlig avgränsad marknad, och koncentrerar sina resurser på att möta kundernas behov inom denna marknad. Tillväxten i företaget sker främst genom att ta marknadsandelar, ofta genom uppköp. Vertikal integration mot en entreprenöriell del förekommer också. Alfa använder sig av enkel och beprövad teknik som håller sig inom företagets kärnverksamhet. Planeringen i företaget sker med fokus på kostnader. De tongivande avdelningarna i Alfa anges vara produktion och produktutveckling. Alfa söker kontinuerligt efter stordriftsfördelar och koncentrerar sig på kostnadseffektivitet inom organisationen och produktionen. Kontrollen är centraliserad där dotterbolag styrs med hjälp av i första hand ekonomiska nyckeltal. Företaget jämför resultat mot föregående år. Allt detta är typiskt för företag som valt försvararstrategi.

När det gäller omvärldsbevakning följer Alfa allmän utveckling inom de geografiska områden där de har verksamhet. Alfa har god kontroll på vad konkurrenterna gör och hur marknaden utvecklar sig. De utvecklar också sina produkter för att göra förbättringar som kan ge dem större konkurrenskraft och är framförallt beredda på ett förväntat tekniksprång i framtiden som de bedömer att konkurrenterna kommer få svårt att följa med i. Ur detta perspektiv följer Alfa en analytikers strategi.

Beta

Beta arbetar med en bred bas av produkter. De har god kännedom om hur branschen utvecklas och vad deras konkurrenter gör. Beta är ofta de som driver på utvecklingen inom branschen. Företagets tillväxt sker med utveckling av både produkter och marknader. På Beta är de tongivande avdelningarna produktutveckling, produktion och försäljning. Mycket av kontrollen och styrningen på Beta sker ute på avdelningarna. Planeringen är omfattande men utvecklas genom processen och är aldrig statisk. I dessa avseenden följer Beta en typisk prospektörs strategi.

Företaget har många produkter och tekniska lösningar. Beta har flera gånger varit först på marknaden med nya tekniska lösningar men arbetar fortfarande aktivt för en kostnadseffektiv teknik. Beta mäter sina prestationer mot sina konkurrenter vilket är typiskt för prospektörer men de mäter även prestationerna mot föregående år. Vi klassificerar Beta som analytiker i båda dessa avseenden men med dragning mot prospektör.

Gamma

Gamma har flera drag av en analytiker. Företaget har nischat sig och specialiserat sig på komponenter inom solskyddsbranschen även om de är aktiva verkar för att utnyttja nya marknadsmöjligheter. Gamma befinner sig i en ovanlig situation då några av konkurrenterna är en del av samma koncern, däribland moderbolaget. Den organisatoriska strukturen kan inte klassas som försvarare då dessa hellre skulle agerat aggressivt för att hindra konkurrenter att



inta marknaden. Den här koncernen väljer att istället samarbeta över gränserna och ser en vinning i att göra det. Arbetet med omvärldsbevakning görs av moderbolaget som sedan underrättar dotterbolagen. Tillväxten sker genom att nya produkter inom produktsegmentet lanseras och genom en del uppköp av mindre konkurrenter. Tongivande avdelningar inom organisationen är marknadsavdelningen och produktutveckling vilket ger indikationer av prospektör. Vi tolkar dock Gamma som i huvudsak analytiker även i detta perspektiv.

Produktutvecklingen sker inom Gammas begränsade affärsområde och handlar många gånger om att anpassa ny teknik till företagets produkter. Företaget har en centraliserad struktur med informationssystem som stödjer koordineringen av verksamheten. Gamma kännetecknas för intensiv planering genom budgetarbete och balanserat styrkort. De följer upp resultatet som i första hand mäts mot tidigare år. Dessa egenskaper motsvarar en försvarares strategi.

Delta

Delta har flera av analytikerns drag. Företaget är nischat inom ett smalt segment där de är experter. Samtidigt har de teknik och kunnande för att utveckla nya produkter och marknader. Deras bransch är dock reglerad i flera avseenden. Delta agerar för att nå och ta marknadsandelar på växande marknader till exempel i Asien. Tekniken är av hög standard och mycket kunskaps- och kompetenskrävande. Däremot är Delta återhållsam när det gäller teknologiska framsteg som inte har en tydlig motivering. Flera projekt har drag av engångsprojekt men det är ändå viktigt att teknik som utvecklas har en marknad och kan återanvändas. Resultat och lönsamhetsorienteringen kräver kontroll och uppföljning samtidigt som Deltas projektorientering kräver flexibilitet. Delta har en matrisorganisation där både produktutvecklare och produktionsledare har betydande roller.

Andra drag tolkar vi som mer i linje med försvararens strategi. Planering och kontroll av kostnader och resultat är omfattande och viktiga innan nya projekt påbörjas. Resultat mäts mot tidigare år och mot projektplaner. Omvärldsbevakning upplevs inte som relevant för Delta då de ser sig som ett mellanled i en värdekedja där få aktörer ingår. Förändringar i branschen sprider sig ändå snabbt.

Epsilon

Epsilon tillverkar och säljer bara produkter som hör till kärnverksamheten. De senaste åren har företaget haft stabil tillväxt. Tillväxt sker genom att penetrera marknaden och genom vertikal integration mot produkternas slutanvändare. Tekniken hos Epsilon är kostnadseffektiv där skalfördelar söks i produktionen. De tongivande avdelningarna är produktion och ekonomi. Epsilon planerar sin verksamhet noga och tar stor hänsyn till kostnader vid beslut. Styrningen av företaget är vertikal och centraliserad. Prestationer mäts mot föregående år. Alla dessa avseenden följer försvararens strategi.

Endast i sin omvärldsbevakning rör sig företaget mot en analytiker då de regelbundet genomför marknadsundersökningar.



Zeta

Zeta har extremt specialiserad tillverkning. Omvärldsanalys ses som viktigt men hålls inom sitt affärsområde. Företagets tillväxt kommer till stor del från branschens tillväxt. Zeta är redan världsledande men vill givetvis ta fler marknadsandelar och utvecklar kontinuerligt kvaliteten på sina produkter. Tekniken har en stabil kärna och planeras noggrant i en kostnadsmedveten process. Prestationer mäts främst mot föregående år. Organisationen är i huvudsak funktionell och centraliserad men ett processtänkande med ansvarsspridning finns. Där ser vi drag av analytiker men tolkar ändå alla ovanstående delar som tillhörande försvararens strategi.

En tydlig bit av analytiker har Zeta i sina tongivande avdelningar som forskning och utveckling tillsammans med produktion och marknad.

Eta

Eta har varit med och utvecklat sin marknad. Tillsammans med marknadsutvecklingen har de utvecklat en rad lösningar och produkter vilket varit grunden för Etas tillväxt. Organisationen har varit decentraliserad där lokala dotterbolag och en del avdelningar haft eget ansvar. Ur dessa aspekter visar företaget upp tydliga drag av prospektör.

I flera andra avseenden visar Eta istället upp drag ifrån analytikerns strategi. Branschen är under konstant utveckling. Teknik och möjligheter ligger långt före de behov kunderna upplever och Eta ser behovet av att kostnadseffektivt kundanpassa sig mer än att söka efter nya tekniska lösningar eller möjligheter på marknaden. Produktion och avdelningen för produktutveckling är de tongivande i företaget som tillsammans med marknadsavdelningen planerar för framtida utveckling. Tekniken ska vara både kostnadseffektiv och tekniskt framstående. Prestationer jämförs mot tidigare års resultat och mot konkurrenter.

Sammanfattning

Bland företagen i vårt urval är Alfa, Epsilon och Zeta de tre företagen med tydligaste drag av försvarare. I samtliga tre fall har vi bedömt sju av de åtta punkter vi tittar på som tillhörande kategorin försvarare. I fallet med Alfa och Epsilon har vi bedömt att deras omvärldsbevakning mer liknar analytikerna och i Zeta fall ser vi att de rör sig mot en processinriktad organisation. Alla tre företagen ligger nära Miles och Snows idealbild av försvararen.

I andra ändan av skalan finns Beta som är det enda företaget med dominerande drag från prospektören. Även avseende teknik och prestationsmätningar där vi bedömt företaget som analytiker drar Beta åt prospektörhållet. Företaget ligger nära Miles och Snows idealbild av prospektören.

Eta har också drag av prospektör i sig men som vi bedömer det arbetar medvetet för att gå mot analytikerns strategi vars drag dominerar. Även Gamma och Delta har flera av analytikerns drag men finns mer åt sidan med försvarare än Eta. I tabell 16 redovisar vi vår samlade bedömning med företagen i ordning från försvarare till prospektör. Denna ordning behålls i resterande tabeller i analysavsnittet.

Tabell 16: Kategorisering av intervjuade företags strategi

	Frågeställning	Alfa	Epsilon	Zeta	Gamma	Delta	Eta	Beta
Entreprenöriella problemet	Affärsområden / segment av marknaden	F	F	F	A	A	P	P
	Omvärldsbevakning	A	A	F	A	F	A	P
	Tillväxt	F	F	F	A	A	P	P
Teknologiska problemet	Teknik	F	F	F	F	A	A	A
Administrativa problemet	Tongivande avdelningar inom organisationen	F	F	A	A	A	A	P
	Planering	F	F	F	F	F	A	P
	Styrning och styrsystem	F	F	F	F	A	P	P
	Prestationsmätning	F	F	F	F	F	A	A

F-Försvarare, A-Analytiker, P-Prospektör

5.2 Styrmedel

5.2.1 Formella styrmedel

Produktkalkylering

Produktkalkylering är ett styrmedel som alla företag anser viktigt för styrningen. Medelvärdet visar på en samlad bild. De flesta företagen använder produktkalkyleringen för att styra produktionen och för att få en grund till lönsamhetsberäkningar och till budget. Däremot finns det en spridning gällande hur företagen uppfattar styrmedlets koppling till strategin.

För Beta, Gamma, Delta och Eta är produktkalkylering ett styrmedel med stark koppling till strategi. Förutom Gamma ser företaget styrmedlet som direkt kopplat. Gamma och de övriga företagen ser styrmedlet som indirekt kopplat till strategi via lönsamhet, budget, prestationsmätning eller planering.

För de företag som ser strategikoppling är produktion och produktutveckling tongivande avdelningar. Beta, Delta, och Eta arbetar inom högteknologiska branscher och Gamma redovisar att produktutveckling även för dem har stor betydelse. Ett sätt att resonera är att produktkalkylering är vital för kontroll av kostnader som uppkommer genom produktutveckling. Kalkyleringen lägger även en grund till hur mycket företagen kan ta betalt för sina differentierade produkter. Alla fyra företag har positionerat sina produkter utifrån dess kvalitet och unicitet.

Alfa, Epsilon och Zeta som inte ser någon koppling till strategi har mindre fokus på produktutveckling än de andra företagen. Produkterna de säljer är av mer standardiserad karaktär trots att Zeta nischat sig inom ett mycket smalt segment.

Budgetering

Budget är, precis som produktkalkylering, ett styrmedel som alla företag arbetar med och anser som viktigt. Epsilon, Gamma, Delta, Zeta och Eta är överens både om att kopplingen till strategi är mycket stark och direkt. Både Alfa och Beta ser kopplingen till strategin som svagare och i Alfas fall som indirekt kopplad via prestationsmätningar. Beta har som beskrivits en decentraliserad organisation där mycket av kontrollen sker på de olika avdelningarna. Alfa tillhör en mycket fragmenterad bransch med flera små dotterbolag där kontrollen mot dem sker via prestationsmätningar. Att företagen har ett mer decentraliserat förhållningssätt kan vara en förklaring till varför budgeten inte ses lika starkt och direkt kopplat till strategin som för övriga företag.

Intern Redovisning

Intern redovisning är för de flesta företagen något viktigt trots att de använder sig av det på olika sätt. En del har utvecklat en intranätstruktur med målet att effektivisera informationsflödet i företaget. Intern redovisningen är för de flesta företagen ett sätt att kommunicera ut företagets strategi, exempelvis genom strategidokument i intranätet. I Alfas fall finns det inte något utvecklad intern redovisning som har för avsikt att kommunicera ut till verksamhetsenheterna. Andersson på Alfa vill hellre beskriva det som ett sätt att följa upp produktionsavdelningarna. Att Alfa har ett annat sätt att se på intern redovisning kan ha påverkat deras syn på kopplingen till strategin.

Standardkostnader

Standardkostnader är ett styrmedel som kopplas till arbetet med produktkalkylering. Eta ser standardkostnader som något viktigt inte minst i företagets arbete med att förbättra lönsamheten medan Delta och Beta, de två andra företagen i analytiker och prospektördelen av vårt urval, inte ser standardkostnader som något viktigt styrmedel. Gamma poängterar att det är produktionen som har mest nytta av standardkostnader. Alla företagen är överens om att kopplingen till strategin är svag. Alfa ser den som indirekt via prestationsmätning och Epsilon via budget. Standardkostnader ses som närliggande produktkalkylering och vi tolkar det som att flera företag inte ser standardkostnader som ett enskilt styrmedel i sig.

Internprissättning

Det företag som använde interprissättning gjorde det oftast som ett verktyg för att minska skatten. Eta och Alfa som har mycket verksamhet i utlandet, i form av dotterbolag ser en koppling, om än inte så stor, till strategin.

Prestationsmätning

Prestationsmätningar ses både som ett mer viktigt styrmedel och med en stark koppling till strategin. De flesta företagen ser det som ett sätt att ha kontroll över verksamheten där styrmedlet används som grund för förbättringsarbete. Företagen använder olika mått kopplade till produktion, kvalitet eller ekonomisk redovisning. Både Beta och Zeta nämnde att prestationsmätningar låg till grund för företagets bonussystem.

Majoriteten av företag såg en direkt koppling till strategin. Vid en indirekt uppfattning sågs den kopplas via lönsamhet eller benchmarking. Epsilon var det enda företaget som inte gjorde



koppling till strategin vilket kan bero på att de istället ser en tydligare koppling till arbetet med ISO certifiering.

Målkostnadskalkylering

Inga av de intervjuade företagen använde målkostnadskalkylering som styrmedel. Delta var de enda som nämnde att företaget styrdes utifrån ett av kundens bestämda kostnadstak vilket påverkade upplägget i projekten. Företagen kände till begreppet *Target Costing* men såg ingen direkt användning för styrmedlet i sitt företag.

Benchmarking

Alla företag utom Epsilon arbetar med benchmarking i någon grad. Två grupper uttalade sig utifrån skalans extremer. Några anser att det är mycket viktigt, medan andra att det är mindre viktigt. Alfa och Eta ser benchmarking som oerhört viktigt och tillsammans med Gamma starkt kopplat till strategin. Både Alfa och Eta arbetar mycket på den internationella planen och har flera utspridda dotterbolag. De har förutsättningar att jämföra olika avdelningar i olika dotterbolag och lära inom koncernen. För Eta är Benchmarking dessutom ett sätt att styra dotterbolagen för att uppnå en mer homogen struktur.

Beta, Delta och Zeta är företag som är ganska nischade inom smala segment. Det kan vara både svårt och känsligt att få tillgång till data att jämföra sig med inom vissa branscher och därmed kan inte benchmarking bli lika betydelsefull eller användbar.

Processtyrning

Fyra av sju företag använder sig av processtyrning. Tankar och uppfattning om styrmedlet är mycket varierande bland företagen. Processtyrning för Gamma utgör den kommunikationsplattform som företaget utvecklat och styrmedlet ses som viktig och starkt kopplat till strategin. För Delta handlar det om styrning av projekten där olika avdelningar ska samarbeta mot samma mål. Processtyrningen har stor betydelse för Delta och anses starkt kopplat till strategin. Eta ser processtyrning som ett av de viktigaste styrmedlen och något som företaget strävar att upprätthålla. Målet är att uppnå effektiva processer där kundgruppens behov står i centrum.

Tabell 17: Analys av formella styrmedel

Styrmedel	Viktigt								Styrka i stöd till strategi							
	Alfa	Epsilon	Zeta	Gamma	Delta	Eta	Beta	Genom- snitt	Alfa	Epsilon	Zeta	Gamma	Delta	Eta	Beta	Genom- snitt
Produkt-kalkylering	4	4	4	4	4	4	4	4,0	1	1	1	4	5	5	4	3,0
Budgetering	4	5	4	4	4	3	4	4,0	1	5	4	4	5	4	1	3,4
Intern redovisning	4	4	4	4	4	3	4	3,9	1	4	3	4	4	3	4	3,3
Standardkostnader	4	4	4	3	0	3	4	3,1	1	1	1	1	0	2	1	1,0
Internprissättning	4	0	1	3	0	3	0	1,6	2	0	1	1	0	3	0	1,0
Prestationsmätning	4	4	4	3	3	4	4	3,7	3	1	3	3	3	4	4	3,0
Målkostnads-kalkylering	0	0	0	0	3	0	0	0,4	0	0	0	0	3	0	0	0,4
Benchmarking	5	0	2	4	1	4	1	2,4	5	0	1	4	1	4	1	2,3
Processtyrning	0	0	0	3	4	5	1	1,9	0	0	0	3	4	3	1	1,6

5.2.2 Organisationsstruktur

Organisationsformen upplevs som ett mycket viktigt och till strategi mycket starkt kopplat styrmedel för Delta som arbetar i projektform. Även Eta, med en pågående omorganisation, ser styrmedlet som mycket viktigt och med stark koppling till strategi. Zeta och Epsilon anser att organisationsformen är viktigt men ser som de resterande bolagen kopplingen till strategi som mycket svag. Att de flesta företagen inte ser organisationsformen som ett styrmedel eller svarar att organisationsformen är mindre viktig tolkar vi som att de ser organisationsformen som en given plattform för verksamhetens upplägg och inte något som reflekteras över.

Ansvarsfördelning är ett styrmedel som alla företag använder och ser som viktigt. Eta, Delta och Alfa ser en mycket stark och direkt strategisk koppling medan Epsilon ser en mycket svag koppling till strategi. Ansvarsfördelning är en central fråga vid Deltas projekt. För Eta och Alfa tolkar vi det att med många små utländska dotterbolag så blir en tydlig och formell ansvarsfördelning viktigare än när det bara är några steg bort till en avdelningschef för att diskutera en frågeställning.

Det *belöningsystem* som de flesta företagen nämnde var deras monetära bonussystem till ledning, avdelningschefer och säljare. Endast Zeta och Eta såg styrmedlet som viktigt med en stark och direkt koppling till strategi. Zeta kopplar belöningsystem till prestationsmätningar. I samtliga kring styrmedlet framhöll ett par av de vi intervjuade att det var svårt att skapa ett bra belöningsystem som stimulerade önskat beteende.

Företagen hade en splittrad bild av vad *personalstruktur* innebar och de flesta företag använder inte styrmedlet. Delta, Epsilon och Zeta såg personalstruktur som viktigt och kopplat till strategi. Delta kopplade styrmedlet via sina projekt medan Zeta och Epsilon såg kopplingen mer direkt. Både Epsilon och Zeta beskrev under intervjuerna hur de under någon period planerat för ny strategisk inriktning och därmed sett att ny kompetens behövdes till företaget vilket kan förklara att deras syn på styrmedlet. Även Eta beskrev medveten rekrytering efter specifik kompetens men säger sig inte använda styrmedlet. Vår tolkning är att Eta inte agerar annorlunda än vad Epsilon eller Zeta gör utan snarare att begreppet personalstruktur inte är något välkänt spritt begrepp som används i praktiken.

Synen på *beslutsprocesser* skiljer sig bland företagen vilket även påverkar spridningen i svaren. För en del företag är beslutsprocesserna en del i det dagliga operativa arbetet. Många förknippar styrmedlet med den interna redovisningen och användning av intranätet. Delta, Zeta och Gamma anser att styrmedlet är viktigt för verksamheten. Beta har däremot uppfattningen att beslutsprocesser är utgångspunkten i den strategiska planeringen och enligt Bengtsson är det operativa inslaget något som stör dess egentliga innebörd. Vi tolkar det som att för Beta med en prospektörs kreativa innovativa process där nya affärsmöjligheter ständigt söks kanske det behövs en skarp formaliserad kontrast när beslut ska fattas om vilka idéer som företaget ska satsa större resurser på.

Tabell 18: Analys av organisationsstruktur

Styrmedel	Viktigt								Styrka i stöd till strategi							
	Alfa	Epsilon	Zeta	Gamma	Delta	Eta	Beta	Genom-snitt	Alfa	Epsilon	Zeta	Gamma	Delta	Eta	Beta	Genom-snitt
Organisationsform	1	2	3	0	5	4		2,1	1	1	1	0	5	3	1	1,7
Ansvarsfördelning	5	2	4	3	4	4	4	3,7	5	1	2	3	4	4	2	3,0
Belöningsystem	1	0	4	1	1	4	1	1,7	1	0	4	1	1	4	1	1,7
Personalstruktur	0	3	4	0	4	0	0	1,6	0	3	4	0	2	0	0	1,3
Beslutsprocesser	1	0	4	3	3	0	5	2,3	4	0	1	3	4	0	5	2,4

5.2.3 Mindre formaliserad styrning

Av de mindre formaliserade styrmedlen är *företagskultur* det som är minst greppbart. Företagen erkänner vikten av dessa men har svårt att motivera hur dessa kan styras. För alla företag är företagskultur något viktigt och kopplat till strategin som inte går att påverka, som växer fram i organisationen utan att någon kan förklara hur och varför.

De flesta företag ser *lärande* som viktigt med en stark koppling mot strategin. Beta, Zeta och Eta ser en direkt koppling medan Delta kopplar lärande via projekten. Gamma lyfter fram närmsta chefs ansvar för lärande medan varken Alfa eller Epsilon ser någon tydlig koppling till strategi.

Delta är det enda företaget som kopplar *medarbetarskap* till strategin. Tillsammans med Zeta ser de två företagen medarbetarskap som viktigt och säger sig arbeta med styrmedlet. Övriga företag har svårt att förhålla sig till styrmedlet som vi tolkar uppfattas otydligt.

De flesta företagen anser att *kompetensuppbyggnad* är ett viktigt styrmedel. Beta och Zeta berättar att de har med styrmedlet i sin strategiska planering. Delta hanterar det inom projekten där de satsar på att utveckla nischad kompetens.

De flesta av företagen tolkar *ledningsstöd* som informationssystem till stöd för ledningen. De företag som säger sig använda det har en aktiv styrelse eller ägare som gärna vill ta del av och påverka verksamheten. Eta ser det som en del av sin nya strategi, där fokus ligger på att hitta enhetliga affärssystem för att hålla samman organisationen, något som Alfa inte anser som nödvändigt trots att de också har en decentraliserad organisation.

Tabell 19: Analys av mindre formaliserad styrning

Styrmedel	Viktigt								Styrka i stöd till strategi							
	Alfa	Epsilon	Zeta	Gamma	Delta	Eta	Beta	Genom-snitt	Alfa	Epsilon	Zeta	Gamma	Delta	Eta	Beta	Genom-snitt
Företagskultur	1	3	4	4	4	4	4	3,4	1	3	1	3	1	4	4	2,4
Lärande	3	0	4	3	4	4	4	3,1	1	0	4	3	3	4	3	2,6
Medarbetarskap	0	0	3	0	4	0	0	1,0	0	0	1	0	3	0	0	0,6
Kompetens- uppbyggnad	3	3	3	2	4	4	4	3,3	1	2	2	1	3	4	4	2,4
Ledningsstöd	1	0	3	3	0	5	0	1,7	1	0	2	2	0	5	0	1,4

5.3 Ramverk för kontroll

5.3.1 Resultatkontroll

Resultatkontroll är den typ av kontroll vi kan se allra tydligast i de undersökta företagen. Alla företagen använder sig av prestationsmätning, det vill säga resultatkontroll, i mer eller mindre hög grad i sina verksamheter. Alla företagen är överens om att prestationsmätningar är viktiga och det var bara Epsilon som inte såg en stark koppling till strategin.

Alfa och Epsilon, med utpräglade försvarsstrategier, har rent finansiellt resultatorienterade kontroller för sina resultat. De styr resultatkontrollen uteslutande med hjälp av budgeterade mål. Zeta med en lika utpräglad försvarsstrategi har ändå flera icke-finansiella nyckeltal och resultat mål som till exempel produktionstider, leveransprecision och leveransriktig utöver finansiella inriktade mål. Zetterström på Zeta berättade hur arbetet med det balanserade styrkortet hade hjälpt Zeta att arbeta med icke-finansiella nyckeltal.

Även övriga företag använder en mix av finansiella såväl som icke-finansiella mål för prestationsmätning och resultatkontroll. För Delta var projektrelaterade resultatmål viktiga och direkt kopplade till strategin. Gamma lyfte fram resultatkontroll på marknadssidan som kopplas till säljarnas bonus. De flesta andra företagen nämnde liknande bonussystem.

5.3.2 Handlingskontroll

När det gäller handlingskontroll utmärker sig speciellt ett företag. Gamma har väl utvecklade rutiner för hur de anställda skall bete sig i de flesta olika situationer. Företaget har omfattande dokumentation med tydliga rutiner för till exempel vilka befogenheter de anställda har, attestrutiner, hur kredithantering ska ske, vem som har ansvar för vad och vilket taxibolag man får kontakta för tjänsteresor. När Gunnarsson berättade om systemet presenterades det som ett mycket viktigt styrmedel med mycket stark koppling till strategi. Uppfattningen vi fick när vi var hos Gamma var att Gamma styr det mesta i företaget med hjälp av dokumentationen som ligger på deras intranät. Vi tolkade intranätet som en levande funktion som användes av personal vid olika problem och frågeställningar.

Även Delta och Zeta berättade att de hade tydliga rutinbeskrivningar för företagets processer och hur företaget skulle positionera sig. Speciellt Delta hade exempel på handlingsstyrda aktiviteter med sina verktyg ”pulsmöten” och ”visual planning”. Övriga företag hade inte lika tydliga exempel.

När vi sammanfattar handlingskontrollen ser vi att de företagen som hade drag av analytiker i sina strategier var de som hade de mest utvecklade rutinerna.

5.3.3 Personal och kulturell kontroll

Personal och kulturell kontroll finns i olika hög grad med i alla sju företagen. Det företag som har minst utvecklad personal och kulturell kontroll är Alfa. Detta kan vara beroende av att företaget är utspritt på många mindre dotterbolag. De ser utbildning av personalen som viktig men inte direkt kopplad till strategi. Alfa förlitar sig istället på resultatkontroll.

Beta prioriterar personalkontroll så som kompetensutveckling högt. Detta är det enda företaget som uttryckligen uppmanar personalen att rotera och byta arbetsplats inom organisationen för att på så sätt öka företagets kompetens och kunskapsnivå. Även om Bengtsson säger att Beta inte arbetar med företagskulturen såg han företagskultur som mycket viktig för företagets utveckling och starkt kopplad till företagets strategi.

Även Delta pratar om sin företagskultur som viktig men inte kopplad till strategi. Deras ”Delta-kultur” beskrivs göra att personalen känner samhörighet. Personalkontrollen beskrivs i arbetssättet med att nya projekt fortlöpande ger personalen ständigt lärande och nya erfarenheter. Företagets uppmuntran av samarbete mellan avdelningarna samt öppenhet med informella kommunikationskanaler ger också företaget högre kompetens.

Gunnarsson på Gamma berättar om en familjär stämning, som binder samman personalen, till att de arbetar mot företagets mål. De har också tydliga beskrivningar av vilka kvalifikationer



som behövs för olika befattningar i företaget. Dessa beskrivningar används vid rekrytering och utgör underlag vid utbildningsbehov av befintlig personal.

På Epsilon har VDn månadsvisa informationsmöten vilket är det närmsta en styrning av företagskulturen vi fått berättat för oss under någon av våra intervjuer. Angående personalkontroll poängterade Eriksson framför allt att de är väldigt noga i sin urvalsprocess när de skall rekrytera ny personal.

På Zeta framhålls lärande som viktigt. De arbetar för att utbilda framför allt personal i produktionen och skapa större flexibilitet genom möjligheter till arbetsrotation. Zeta var det företaget som mest systematiskt gjorde analys av framtida kompetensbehov och strävade efter att skapa högre och rätt kompetens i företaget.

För personal och kulturell kontroll ser vi inga tydliga samband med företagens strategiska inriktning. Personalkontroll förefaller vara viktigt för alla företag oavsett typ av strategi att styra. Alla företagen vill styra sin personal i en riktning som ger företaget mer kunskap och kompetens. Angående kulturell kontroll säger sig inget företag arbeta med företagskultur medan alla företag utom Alfa tycker att företagskultur är viktigt och vissa till och med säger att företagskulturen stöttar strategin.



6. SLUTSATSER OCH DISKUSSION

Vår avsikt är att undersöka hur företag upplever olika styrmedel och eventuella kopplingar mellan styrmedel och strategi. Genom detta hoppas vi kunna urskilja mönster i förhållandet mellan styrmedel och strategi.

Med utgångspunkt i det insamlade materialet och den teoretiska referensramen har vår studie analyserat vilka styrmedel i fallstudien ingående företag anser som viktiga och även vilka styrmedel som anses kopplade till företagets strategi. Vi har använt Miles och Snows⁷² strategiska kategorisering för att bedöma företagets strategiska typ. Strategiområden som vi bedömde var produkter och marknad, omvärldsbevakning, tillväxt, teknik, tongivande avdelningar, planering, styrning och styrsystem samt prestationsmätningar.

Utifrån strategiområdena ser vi att företagen i vårt urval inte är enhetligt försvarare eller prospektörer, utan har flera olika drag i sina strategier. I vårt urval dominerar dragen av försvarare vilket skulle kunna förklaras av att flera av våra studerade företag är gamla och väletablerade och att tillverkande företag skulle kunna finnas i en relativt stabil miljö⁷³. Mot det talar Sabherwal och Chans undersökning som visar på att ca 45 % av alla företag är analytiker, 35 % prospektörer och 20 % försvarare samtidigt som variationerna inom olika branscher är små.⁷⁴ Skillnaden i fördelningen i deras undersökning och vårt urval förtydligar att vårt bekvämlighetsurval sannolikt inte är representativt för alla tillverkande företag och att vi ska vara försiktiga med att dra generella slutsatser. Tilläggas kan göras att Beta i vårt urval har klara drag av prospektör och måste anses vara ett äldre väletablerat företag.

Vi såg stor variation hur företagen i vår fallstudie uppfattade olika styrmedel. Generellt sett såg vi ingen tydlig relation mellan företagets strategiska mönster enligt vår kategorisering och deras uppfattning av olika styrmedel. När vi analyserade det som framkommit i intervjuerna enligt Merchants och Van der Stedes⁷⁵ ramverk såg vi vissa samband med företagets strategiska typ.

Av studiens analys framgår att produktkalkylering, budgetering, internredovisning, prestationsmätning samt ansvarsfördelning är de styrmedel som företagen anser som viktigast för företagen och även starkast kopplat till företagets strategi. Alla de intervjuade företagen arbetar med produktkalkylering, budgetering och prestationsmätningar. Dessa styrmedel spelar också en stor roll för upprätthållandet av resultatkontroll. Styrmedlen används för att bygga upp och förankra metoder för att mäta och följa upp verksamheten. Fallstudieföretagen med strategityp närmast försvarare är mest fokuserade på resultatkontroll.

Företagen har ofta utvecklat interna system, intranät, som är till för att kommunicera ut viktig information till alla delar av företaget. Dessa intranät spelar en stor roll minst för att upprätthålla handlingskontroll. Vi såg tydligt att i vårt urval var det företagen med starkast drag av analytiker som också hade de mest utvecklade rutinerna för handlingskontroll.

Alla studerade företag beskrev företagskultur som viktigt och ofta också som starkt kopplat till strategi. Samtidigt var det inget företag som sa sig arbeta med företagskultur som

⁷² Miles & Snow (1978)

⁷³ Snow & Hrebiniak (1980)

⁷⁴ Sabherwal & Chan (2001)

⁷⁵ Merchant & Van der Stede (2007)



styrmedel. Företagen menade att det är att styra eller påverka kulturen medvetet. För de flesta företagen var det något som växte fram med tiden. Vår tolkning är att företagen inte *medvetet* arbetar med sin företagskultur utan tar mycket av den som självklar. Så självklar att de omedvetet agerar i enlighet med företagets oskrivna lagar.

Flera av de styrmedel vi valde att diskutera var oklara och svårare att få grepp om för företagen. De formella styrmedlen som till exempel budgetering är allmänt kända och även om de inte används så har företagen och controllers en relativt klar uppfattning om styrmedlen. Däremot styrmedel som personalstruktur, ledningsstöd och medarbetarskap bär inte samma tydlighet med sig om vad de innebär vilket kan ha påverkat deras åsikt om viktighet och kopplingen till strategin.

Organisationsform och ansvarsfördelning skapade också variation bland svaren. Även om ett par företag sa att dessa styrmedel inte var kopplade till strategi har så kan vi inte tolka det som att valen av organisationsform och ansvarsfördelning skulle vara betydelselösa. Förmodligen tas organisationsformen som självklar och given i något avseende, eller möjligtvis som någon annans ansvarsområde. De varierande svaren angående personalstruktur kanske beror på att vi pratade med ekonomer och inte någon från personalavdelningen?

Företagens förhållningssätt till belöningsystem var överraskande. Vi har hört så mycket om hur svenska företag har häpnadsväckande bonussystem. Ledningsgrupper får konstant kritik för de ofantliga kvantiteter pengar de fått som belöning. Dessa händelser har gett oss intrycket att belöningsystem varit ett betydelsefullt styrmedel och att det även haft en koppling till företagets strategi. Svaren vi fick från fallstudieföretag visar på att så är inte fallet. Kopplingen till strategin uppgavs vara ganska liten. En möjlig förklaring kan vara att de företag vi intervjuat inte är av den storlek som tas upp i media eller att de inte velat skylta med sina bonussystem vid intervjutillfället.

Något som också överraskade oss var att vi i våra intervjuer inte själva upplevde starkare koppling till strategier. Ofta upplevde vi att man arbetade på ett sätt som upplevdes som självklart. Begreppet strategisk ekonomistyrning användes inte och de flesta av metoderna nämndes inte spontant under intervjutillfällena. Alla företagen pratade om vikten av små lager och ständiga förbättringar men ingen nämnde JIT eller TQM. Inget företag använde ABC-kalkyler eller Target Costing. Gamma var det enda företaget som använde balanserat styrkort men det berodde mer på kontrollern än ett strategiskt val uppifrån. Zeta hade använt BSC och verkade mycket nöjda med sin erfarenhet men när väl acceptans och förståelse för icke-finansiella nyckeltal hade accepterats i organisationen valde Zeta att vidareutveckla sitt sätt att arbeta.



6.1 Förslag till fortsatta studier

För att få en djupare förståelse tror vi att en studie med liknande uppbyggnad som vår men endast för ett företag hade varit intressant och givande. Gärna då intervjua personer på flera olika nivåer inom företaget för att kunna få en bild av helheten och inte som i vårt fall endast en persons bild av företaget vid ett tillfälle. Lämpliga personer att intervjua skulle kunna vara någon styrelseledamot, VD, någon i övriga bolagsledningen, verksamhetschefer, arbetsledare, marknadsförare, säljare och tillverkande personal förutom ekonomichef, controllers och övriga på ekonomiavdelningen. Studien skulle kunna breddas att inkludera fler styrmedel utanför ekonomistyrningsområdet men ändå relevant för ett företag, till exempel inom verksamhetsstyrning.

Vi tror att en framtida studie som använder Miles och Snow⁷⁶ kategorisering av strategier skulle kunna ha nytta av självskattningstesten som Snow och Hrebiniak⁷⁷ utvecklat.

En studie om förändringar över tid hade också varit intressant. Vår studie som så många utgick från strategin som given och tittade på hur styrmedlen kopplades till strategin. Kober, Ng och Paul⁷⁸ ifrågasätter vad som formar vad och menar att även de styrmedel ett företag använder påverkar företagets realiserade strategi⁷⁹. Simons ramverk⁸⁰ skulle kunna stötta en sådan studie.

⁷⁶ Miles & Snow (1978)

⁷⁷ Snow & Hrebiniak (1980)

⁷⁸ Kober, Ng & Paul (2007)

⁷⁹ Mintzberg (1978)

⁸⁰ Simons (2000)



KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

- Alvesson, M. & Sköldbörg, K. (1994). *Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: studentlitteratur
- Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten - val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard Business School. Boston
- Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. Boston: McGraw-Hill
- Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2005). *Den nya Ekonomistyrningen*. Malmö: Liber ekonomi
- Backman, J. (1998). *Rapporter och uppsatser. Hur man söker, skriver och läser vetenskapliga dokument*. Lund: Studentlitteratur
- Dahmström, K. (2000). *Från datainsamling till rapport- att göra en statistisk undersökning*. Lund: studentlitteratur
- Jonsson, P. & Mattsson, S-A. (2005). *Logistik – läran om effektiva materialflöden*. Lund: Studentlitteratur
- Merchant, K.A. & Van der Stede W.A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. New York: Financial Times/Prentice Hall
- Miles, R. & Snow, C. (1978). *Organisational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill
- Mintzberg, H. (1983). *Structures in fives: Designing effective organizations*. Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Nielsen, P. & Högström, M. (1996). *Att arbeta med kompetensredskapet*. Stockholm: Arbetskyddsnaönden
- Samuelson, L.A. (2004). *Controllerhandboken*. Stockholm: Teknikföretagen: Industrilitteratur
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall
- Trost, J. (1997). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur



Rapporter och artiklar

- Bhimani, A. & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*. Vol. 18, Issue 1, pp 3-31
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1991). Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*. Vol. 69, Issue 3, pp130-135
- Kald, M., Nilsson, F. & Rapp, B. (2000). On Strategy and Management Control: The Importance of Classifying the Strategy of the Business. *British Journal of Management*. Vol. 11, Issue 3, pp 197-212
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*. Vol. 70, Issue 1, pp 71-79
- Kober, R., Ng, J. & Paul, N.J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*. Vol. 18, Issue 4, pp 425-452
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 22, No 2, pp 207-232
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 21, No. 2, pp. 204-228
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*. Vol. 24, Issue 9, pp 934-948
- Ouchi, W.G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*. Vol. 26, Issue 9, pp 833-848
- Sabherwal, R. & Chan, Y.E. (2001). Alignment Between Business and IS Strategy: A Study of Prospectors, Analyzers, and Defenders. *Information Systems Research*. Vol. 12, No. 1, pp. 11-33
- Simmonds, K. (1981). Strategic Management Accounting. *Management Accounting*. Vol. 59, No. 4, pp. 26-30
- Singh, P. (2008). Job analysis for a changing workplace. *Human resource management Review*. Vol. 18, Issue 2, pp 87-99.
- Snow, C.C. & Hrebiniak, L.G. (1980). Strategy, Distinctive Competence, and Organizational Performance. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 25, Issue 2, pp 317-336.



Offentligt tryckt

Ekonomistyrningsverket (2007). *Handledning för redovisning av kompetensförsörjning*.
Publikationsnummer 2007:42

Elektroniska källor

Göteborgs Universitet. Universitetsledningens kansli. <http://www.rk.gu.se/>.
Besökt 2009-01-09

Nationalencyklopedin. *Ekonomistyrning*. <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/artikel/160246>.
Besökt 2009-01-07

Statistiska Centralbyrån. *Branchindex personalstruktur*.
http://www.scb.se/templates/Form_212706.asp.
Besökt 2009-01-04

Muntliga källor

(Anonymiserade)

Alfa, Intervju med Anders Andersson, Group Controller, 2008-12-10

Beta, Intervju med Bengt Bengtsson, Controller, 2008-12-10

Gamma, Intervju med Gun Gunnarsson, Business Controller, 2008-12-11

Delta, Intervju med David Davidsson och Daniela Dansson, Controller,
2008-12-12

Epsilon, Intervju med Erik Eriksson, Ekonomichef, 2008-12-17

Zeta, Intervju med Zet Zetterström, CFO, 2008-12-18

Eta, Intervju med Edvard Edvardsson, CFO, 2008-12-19

Vid behov av källkontroll kontakta författarna.



BILAGA 1: INTERVJUUNDERLAG

Bakgrund: *Berätta lite om företaget och din tjänst.*

- Verksamhet sedan hur länge
- Lite historia (senaste större omorganisation eller strategisk förändring)
- Storlek på företag (omsättning och antal anställda)
- Ägarstruktur

Strategi: *Berätta lite om vad som kännetecknar er bransch och vilka strategier ni har.*

- Affärsområden / Segment av marknaden
- Omvärldsbevakning (konkurrenter och andra affärsområden)
- Tillväxt (Marknadspenetrering och/eller utveckling, produktutveckling)
- Teknik
- Tongivande avdelningar (styrande allianser)
- Planering
- Styrning och styrsystem, Prestationsmätning

Styrmedel: *Vilka styrmedel använder företaget för er ekonomistyrning?*

- | Formella styrmedel | Organisationsstruktur | Mindre formaliserad styrning |
|---|--|---|
| <input type="checkbox"/> Produktkalkylering | <input type="checkbox"/> Organisationsform | <input type="checkbox"/> Företagskultur |
| <input type="checkbox"/> Budgetering | <input type="checkbox"/> Ansvarsfördelning | <input type="checkbox"/> Lärande |
| <input type="checkbox"/> Intern redovisning | <input type="checkbox"/> Belöningssystem | <input type="checkbox"/> Medarbetarskap |
| <input type="checkbox"/> Standardkostnader | <input type="checkbox"/> Personalstruktur | <input type="checkbox"/> Kompetensutbyggnad |
| <input type="checkbox"/> Internprissättning | <input type="checkbox"/> Beslutsprocesser | <input type="checkbox"/> Ledningsstöd |
| <input type="checkbox"/> Prestationsmätning | | |
| <input type="checkbox"/> Målkostnadskalkylering | | |
| <input type="checkbox"/> Benchmarking | | |
| <input type="checkbox"/> Processtyrning | | |

För varje styrmedel som används inom företaget vill vi prata om:

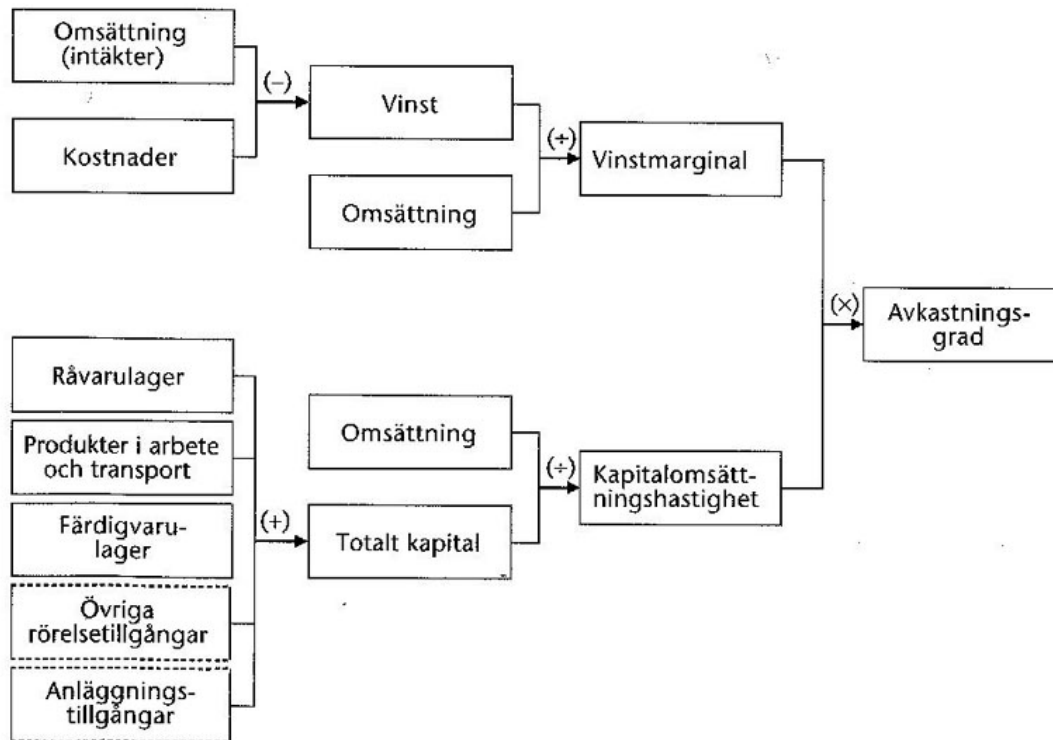
- Hur ni ser på styrmedlet – vad innebär styrmedlet för er?
- Varför använder företaget detta styrmedel?
- Hur viktigt är styrmedlet? (1-5, helt oviktigt till direkt avgörande)
- Vad är det med styrmedlet som gör det viktigt eller inte viktigt?
- Mer specifikt, vad är användande av styrmedlet innebär?
- Hur stark är kopplingen mellan styrmedlet och företagets strategi? (1-5, inget stöd alls till mycket starkt sammankopplat)
- Mer specifikt, vad är det med styrmedlet som leder till denna koppling med strategin?
- Vad förklarar styrkan i koppling till strategi?
- På vilket sätt är styrmedlet kopplat till företagets strategi? (direkt eller indirekt via någonting annat)

Avslutning: *Vad har vi tagit upp ännu som vi borde prata om?*

- Vilka fler aspekter finns på ekonomistyrningen?
- Vilka fler aspekter finns på företagets strategi? (som i alla fall rör ekonomistyrning)

BILAGA 2: DUPONT-SCHEMA⁸¹

DuPont-schemat tydliggör på ett enkelt sätt sambandet mellan de olika delarna som påverkar lönsamheten i ett företag. Det är ett enkelt verktyg för att se hur olika förändringar i verksamheten inverkar på lönsamheten.



Figur 3: Ett exempel på DuPont-schema

⁸¹ Jonsson & Mattsson (2005)