



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen

LEAN ACCOUNTING

– ETT RAMVERK FÖR SERVICESEKTORN

Magisteruppsats i företagsekonomi

Studier i ekonomistyrning

Vårterminen 2010

Handledare: *Mikael Cäker*

Författare:

Kocher Abdul 84

Kaveh Jafari 78

FÖRORD

Vi skulle först och främst vilja tacka Mikael Cäker för handledningen av oss under uppsatsens gång. Hans kunskap och insikter i ämnet har varit väldigt värdefulla vid färdigställandet av denna rapport.

Ett stort tack riktar vi även till våra respondenter, Zvonko Dolenac, Henrik Norlin och Therese (då)Söderlund/(numera) Fahlgren som tog sig tiden att hjälpa oss med vår frågeställning. Tack även till Paula Braun på Lean Concepts som hjälpte oss att komma i kontakt med Fritidsresor.

Släkt och vänners (förutom Daniels) förståelse för vår brist på tid för att umgås under uppsatsperioden förtjänar också sin rättmätiga hyllning.

Göteborg den 10 juli 2010

Kaveh Jafari

jafaricave@hotmail.com

Kocher Abdul

kocher_abdul@hotmail.com

SAMMANFATTNING

Magisteruppsats i företagsekonomi. Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

Studier i ekonomistyrning. Vårterminen 2010.

Författare: Kaveh Jafari och Kocher Abdul

Handledare: Mikael Cäker

Titel: Lean accounting - Ett ramverk för servicesektorn

Bakgrund och Problemdiskussion

Lean-konceptets applicerbarhet inom servicesektorn har på senare år uppmärksammats allt mer. Lean som har sin grund i den japanska bilindustrin brukas idag över hela världen, främst inom tillverkningsbranschen. Utgångspunkten för vår problemdiskussion är en artikel skriven av Kennedy och Widener (hädanefter K & W) där författarna först byggt upp ett teoretiskt ramverk för hur ekonomistyrningen kan se ut enligt de lean-principer som finns. Orsakssambanden mellan ramverkets komponenter har man fått fram genom en empirisk studie på ett tillverkningsföretag. I slutet av artikeln blickar författarna framåt och hoppas att andra forskare gör undersökningar likt deras för att se om de orsakssamband de hittat även är applicerbara på andra företag. Vi valde att göra studien inom servicesektorn för att undersöka ramverkets generaliserbarhet. Ovanstående diskussion mynnar ut i problemformuleringen som ligger till grund för studien:

Går Kennedy och Wideners ramverk att appliceras på ett serviceföretag för att teoretiskt erhålla liknande resultat gällande de kausala kopplingar författarna finner i sin studie?

Syfte

Uppsatsen syfte är att undersöka om och i så fall vilka eventuella modifieringar som behöver göras av K&Ws ramverk för passa i ett serviceföretags kontext.

Metod

Referensramen är uppdelad i två delar. I den första delen har vi förklarat komponenternas innebörd i K & Ws ramverk och dess styreffekter. Den andra består av litteratur där vi redogör för de skillnader som finns mellan tillverkande företag och tjänsteföretag samt vilka implikationer detta får på ekonomistyrningens olika delar. Empirin är av kvalitativ art med halvstrukturerade intervjuer med anställda på Fritidsresor där vi frågat om deras lean-arbete och effekterna av det. Vi har även intervjuat Zvonko Dolenac. Dolenac är en effektiviseringskonsult och coach och har mångårig erfarenhet av att arbeta med lean. I analysen diskuterar vi, baserat på litteraturen i referensramen och intervjun med Dolenac, de hänsynstaganden som behöver göras vid skapandet av ett lean-accountingsystem för ett serviceföretag. Vi har även analyserat effekterna av lean-arbetet på Fritidsresor och klassificerat dessa utifrån K & Ws ramverk.

Resultat och slutsatser

Den viktigaste slutsatsen vi kommit fram till är att det *är* möjligt att skapa ett ramverk för service med, i teorin, liknande resultat gällande de kausala kopplingarna. Vid skapandet av serviceramverket kan man dessutom utgå från K & Ws modell. Dock bör man vara medveten om de skillnader som finns mellan service och tillverkning. Medvetenheten gör att man i konstruktionen av ekonomistyrningssystemet i ett tjänsteföretag vet vilka komponenter som blir mer och mindre viktiga för att erhålla de styreffekter ur sitt ekonomisystem som sammanstrålar med principerna i lean-filosofin.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

FÖRORD.....	I
Ordförklaringar	V
1. Vad som gör det intressant att skriva om lean service	- 1 -
1.1 En historisk bakgrund till lean	- 1 -
1.2 Problemdiskussion	- 2 -
1.3 Problemformulering.....	- 2 -
1.4 Syftet med uppsatsen	- 3 -
1.5 Avgränsningar	- 3 -
1.6 Studiens fortsatta disposition.....	- 3 -
2. Metod.....	- 4 -
2.1 Metodval - Undersökningsansats	- 4 -
2.2 Metodval vid datainsamling	- 5 -
2.3 Urval av företag och respondenter.....	- 5 -
2.4 Intervjuer.....	- 7 -
2.5 Rapportens giltighet.....	- 8 -
3. Lean service – Ramverk och förutsättningar	- 10 -
3.1 Vad är lean – bärande principer	- 10 -
3.2 Lean accounting – Ramverkets övriga beståndsdelar.....	- 11 -
3.3 Observerade samband	- 14 -
3.4 Tjänster	- 16 -
Definition och karakteristika.....	- 16 -
Tjänstproducerande serviceföretag	- 18 -

Management accounting inom service	- 21 -
Leans överförbarhet på service.....	- 23 -
Barriärer mot en kundorienterad ekonomistyrning.....	- 24 -
4. Lean i praktiken.....	- 25 -
4.1 Lean på Fritidsresor.....	- 25 -
4.2 Att skapa ett lean accounting-ramverk för serviceföretag	- 31 -
5. ANALYS	- 35 -
Ett ramverk för service.....	- 35 -
Övergripande om Fritidsresor	- 35 -
Det strategiska initiativet.....	- 36 -
Organisationsstruktur, kontrollformer och sociala mekanismer	- 36 -
Informationsinsamlingsrutinerna.....	- 40 -
Kundorientering	- 42 -
6. SLUTSATS OCH FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	- 43 -
Slutsatser.....	- 43 -
6.2 Förslag till vidare forskning	- 45 -
7. REFERENSER.....	i
Bilaga I - Intervjufrågor	iii

Ordförklaringar

Kanban	Ett väsentligt inslag i JIT är "kanban"-systemet. Kanban innebär att den arbetsstation som behöver nytt material skickar ett beställningskort till närmast föregående arbetsstation
Value stream/värdeströmmar	Sekvens av aktiviteter nödvändiga för att designa, producera och förse en vara eller tjänst, och i vilken information, material eller andra värden flödar
Just in time (JIT)	Industriell produktionsmetod med syfte att producera och leverera varor i precis den kvantitet och vid den tidpunkt som de behövs.
Cell	Uppställning av anställda, maskiner/utrustning, material och metoder så att förädlingen sker enligt en viss ordning för att optimera flödet.

1. Vad som gör det intressant att skriva om lean service

I detta kapitel ges det först en historisk bakgrund till lean. Därefter introduceras K&Ws ramverk och hur detta fått utgöra grunden till vår problemformulering.

1.1 En historisk bakgrund till lean

Med Henry Ford som frontfigur tog massproduktionens era sin fart i slutet på 1800-talet (Hounshell, 1984). Den gick ut på att tillverkastandardiserade produkter i så stora volymer som möjligt för att minimera enhetskostnaderna. Organisationer skall enligt denna modell vara hierarkiska för att skapa en så god effektivitet som möjligt. Arbetskraften specialiserar sig på enskilda moment i produktionskedjan för att på så sätt bli experter inom sina respektive områden (Merchant & Van der Stede, 2007). Nackdelen med detta produktionssätt är att det är kostsamt att börja producera nya varor. Det är även känsligt för driftsstörningar och för att undvika dessa ser företagen som producerar enligt detta sätt därför till att ha så stora buffertar som möjligt vad gäller arbetskraft, upptagen arbetsyta samt lagernivåer. Nackdelarnas konsekvenser blir på sikt att variationen av produkter som erbjuds på marknaden är låg samt att man får en omotiverad personalstyrka pga de monotona arbetsuppgifterna (Womack, 1991). Detta produktionssätt var ändå det som dominerade fram till 70-talet (ne.se, 2010a). Under denna tid skedde det dock en förändring där företagen inte längre kunde integrera hela värdesystem under sin regi då det blev för kostsamt att hålla alla kompetenser inom företaget konkurrenskraftiga. Det blev även för dyrt att med allt kortare intervall, ställa om produktionen då en ny vara efterfrågades på marknaden. De två huvudsakliga orsakerna till denna utveckling var den ökade globaliseringen och den höjda teknologiska utvecklingstakten. Globalisering och teknisk utveckling leder till att konkurrensen mellan företag ökar samt att varor och tjänsters livscykel förkortas (Kraus & Lind, 2007). Denna utveckling skapade ett skifte där majoriteten av företagen inte längre kunde tillverka utan att ta hänsyn till kundens krav och specifikationer (Merchant & Van der Stede, 2007).

Det fanns dock ett produktionssätt bevarade företagens konkurrenskraft trots omvärldsförändringarna. Produktionssättet kallas *lean production* och i detta finns ett utrymme för en flexibilitet att tillverka efter kundens krav och specifikationer. Begreppet myntades av författarna Womack & Jones (1991) som i sin bok "the machine that changed the world" studerar den japanska bilindustrin med Toyota i spetsen. Författarna nämner inledningsvis att det inte endast är biltillverkande företag som har nytta av kunskaperna i deras bok utan att teknikerna kan appliceras på alla typer av branscher och företag. Lean tillverkning är en filosofi med vanligt förekommande nyckelord som teamwork, kommunikation effektivt utnyttjande av

resurser, eliminering av resursslöseri och ständig förbättring. Att ställa om till en lean orienterad organisation och anpassa det till dagens komplexa miljö är inte helt lätt då det kan vara en kostsamt och tidskrävande process. För många organisationer innebär en förändring till denna tillverkningsfilosofi en omvälvande förändring i arbetsrutiner för alla anställda oavsett position.

Parallellt med industrins utveckling och introduktionen av lean-filosofin, gör tjänstesamhället sitt intåg i västvärlden runt 60-talet. Framväxten skedde av olika anledningar. Ett ökat behov av tjänster från industrisamhället i form av bland annat forskning, utbildning, konsulttjänster, transporter och finansiella tjänster var en av dessa. En annan orsak var att den ökade inkomstnivån hos befolkningen som skapade en ökad efterfrågan på resor, sjukvård och underhållning (Ne.se, 2010b).

De grundläggande principerna för lean är inte särskilt svårförståeliga men vad som resulterar i en lyckad implementering samt att se helhetsbilden är inte lika lätt. K&W (2008) gör ett försök att skapa ett ramverk för hur ekonomistyrningen inom ett tillverkande företag på ett bättre sätt kan sammanstråla med lean-filosofin. Ramverket omfattar de kontrollval, förändringar i redovisningsprinciper samt organisationstruktur som behöver göras för att uppnå detta mål. Detta ekonomistyrningssystem går under namnet "lean accounting". K&Ws (2008) Ramverket testas sedan genom en empirisk undersökning på ett tillverkande företag som sträcker sig över ett antal år. Womacks tanke om leans tillämplighet inom andra branscher tillsammans med K&Ws (2008) ramverk för leanstyrning för tillverkande företag gör det intressant att studera om ramverket även går att applicera inom servicebranschen då vissa förutsättningar skiljer företagstyperna åt.

1.2 Problemdiskussion

Artikelförfattarna beskriver förutom ramverkets olika delar, även den inbördes interaktion man finner mellan dessa i miljön man testat den i. Mot slutet resonerar författarna om systemets styreffekter även hade uppstått inom andra tillverkande företag och ger därför insamlandet av empiriska observationer inom tillverkningsföretag som förslag till vidare forskning. Vi vill istället se hur K&Ws (2008) teoretiska modell står sig inom ett serviceföretag av två anledningar som gör detta alternativ mer intressant. Dels så skiljer de inneboende egenskaperna åt mellan varor och tjänster (Grönros, 2002) vilket gör vi även behöver undersöka om ramverkets komponenter behöver modifieras pga de annorlunda förutsättningarna. För det andra har inte forskningen kring en implementering av lean-filosofin inom servicebranschen inte kommit lika långt som den har inom tillverkningsföretag (Abdi & Shavarini & Hoseini).

1.3 Problemformulering

Med ovanstående problemdiskussion som grund avser författarna att besvara följande frågeställning:

Går Kennedy och Wideners ramverk att appliceras på ett serviceföretag för att teoretiskt erhålla liknande resultat gällande de kausala kopplingar författarna finner i sin studie?

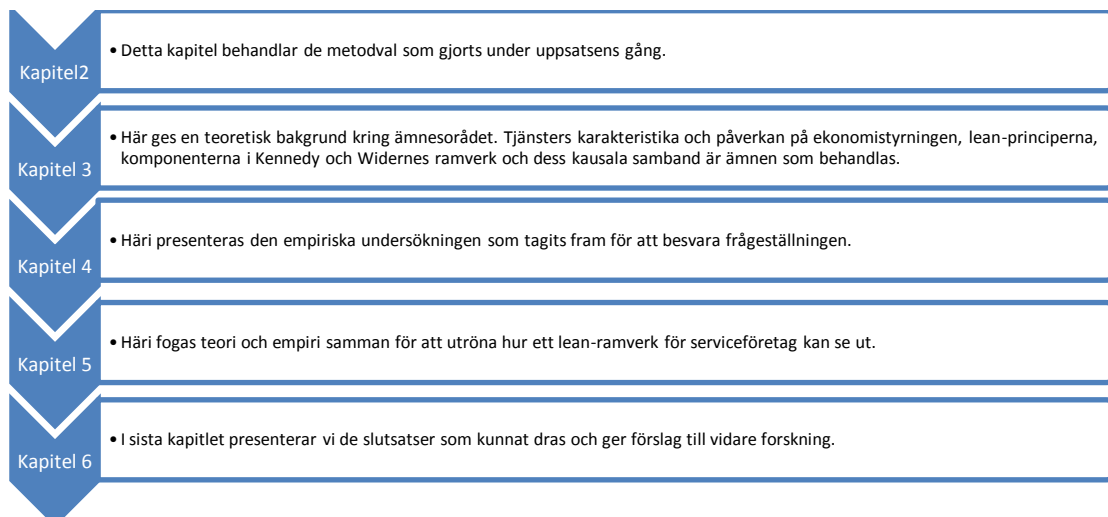
1.4 Syftet med uppsatsen

Det primära syftet med denna uppsats är att studera om lean-accountingsystemets allmängiltighet kan stärkas. Detta gör vi genom att undersöka om det går att erhålla liknande styreffekter utan att förlora sin anknytning till lean-principerna trots att kontexten inte är densamma. Dock förutsätter vi inte att modellen kan tillämpas analogt utan att justeringar kan behövas pga de skillnader som finns branscherna emellan.

1.5 Avgränsningar

Vi begränsar studiens omfattning till ett lean-orienterat serviceföretag med mellan 50 och 500 anställda. Skulle det vara nödvändigt, om exempelvis företaget som tar emot oss skulle vara för stort för att undersökas, görs en ytterligare avgränsning till en del/enhet av företaget. Detta görs för att uppnå den balans vi anser nödvändig mellan den operativa delen av verksamheten och helhetsperspektivet som är viktigt för att utvärdera lean-arbetet.

1.6 Studiens fortsatta disposition



2. Metod

I metoddelen beskriver vi de val som gjorts under uppsatsens gång vad gäller tillvägagångssätt. Ämnen som behandlas är undersökningsansats, informationsinsamling, intervjuer och val av företag.

2.1 Metodval - Undersökningsansats

Allmänt om kvalitativa ansatser

I undersökningsmetoder som är av kvalitativ karaktär studerar man olika företeelser i sin naturliga kontext. Här söker man att beskriva och förstå ett problemområde på en detaljerad nivå samtidigt som det ställs ett indirekt krav om att beakta flertalet faktorer på en och samma gång för att få det djup som karakteriserar en kvalitativ studie. Till skillnad från den kvalitativa studien där huvudsyftet är att skapa förståelse för ett problemområde, ligger fokus i den kvantitativa undersökningen istället på att förklara orsakssamband i de företeelser man undersöker. Förutom denna huvudsakliga skillnad tenderar kvalitativa undersökningar att lägga mindre vikt vid statistiska, matematiska eller aritmetiska metoder för att behandla den data som samlats in. Den mängd resurser en kvalitativ undersökning tar i anspråk både vad gäller tid och övriga medel, talar för en reducering i antalet undersökningsenheter (Andersen, 1998). Då lean inom servicesektorn är ett relativt outforskat område har vi valt att begränsa undersökningen till endast ett företag. Detta för att få den nödvändiga förståelsen som krävs för att besvara vår frågeställning.

Induktion eller deduktion

Det förhållande eller ordning, i vilken arbetsprocessen sker, mellan empiri och teori som man sedan drar sina vetenskapliga slutsatser ifrån är viktig att behandla. I huvudsak finns det två tillvägagångssätt där man i det ena fallet bygger upp en teoretisk referensram och med denna sedan drar slutsatser om enskilda händelser, deduktion. Induktion är när den empiriska undersökningen hamnar i fokus och den generaliserbarhet som eventuellt finns, söks först efter att undersökningen genomförts. D.v.s. generaliserbarheten som finns i olika teorier väljs ut efter att undersökningen talat om vilka teorier den eventuellt kan sluta sig till. Det induktiva tillvägagångssättet är vanligt vid undersökningar av explorativ karaktär (Andersen, 1998)

Vårt inledande tillvägagångssätt var deduktivt då studien till stor del handlade om att upprepa en tidigare undersökning i en ny kontext. Vi använde samma ursprungskällor som K & W (2008)

använde för att skapa vår referensram. Senare kom vi fram till att rapporten behövde kompletteras med ytterligare litteratur för att få en bild av vad som karakteriserar servicesektorn och hur en lean-tillämpning kan se ut inom denna bransch.

2.2 Metodval vid datainsamling

Litteraturundersökning

För att nå ett bra resultat med rapporten är det viktigt att litteratursökningen sker på ett systematiskt och grundligt sätt. Detta uppnås genom att tillvägagångssättet sker enligt vissa riktlinjer. Att fråga personer vars kunskap och omdöme kring det valda området är tillräckliga för att inge förtroende exempelvis handledare eller experter inom området är ett utav dessa riktlinjer. Ett annat är att se till att skaffa sig en god översikt av det valda ämnet genom att bland annat läsa tidskriftsartiklar.

Vår litteraturundersökning består av tre delar. Först samlades information in om det uppställda ramverkets olika komponenter och dess styreffekter (orsak-verkan samband). För beskrivandet av komponenterna gick vi igenom de artiklar K & W (2008) refererar till för att själva kunna få en djupare förståelse för ekonomistyrningssystemets uppbyggnad. Styreffekterna av systemet illustreras genom en sammanfattning av K & Ws (2008) empiriska undersökning. Del två gick ut på att skapa en allmän förståelse för lean-begreppet och till detta har litteratur valts ut bland annat efter rekommendation från Paula Braun som arbetar på Lean Concepts. Avsaknaden av litteratur som behandlar lean accounting och service på en och samma gång motiverar referensramens tredje del. I denna samlades information in om tjänsters karakteristika och de implikationer dessa har på ekonomistyrningen.

2.3 Urval av företag och respondenter

Urval av företag

Det finns i huvudsak två typer av urval. Dessa är sannolikhetsurval och icke-sannolikhetsurval. Båda går att göra vid kvalitativa fallstudier men främst används icke-sannolikhetsurval. Det senare karakteriseras av att det "inte finns något sätt att beräkna sannolikheten för varje enskilt element för att komma med i urvalet och ingen försäkran om att varje element har någon chans överhuvudtaget att inkluderas" (Merriam, 1994; s.61). Jämfört med icke-sannolikhetsurvalet så är avsikten med sannolikhetsurvalet att spegla populationen i så stor utsträckning som möjligt. Om strategin är ett icke-sannolikhetsurval är de två vanligaste formerna av detta ett målinriktat eller ändamålsenligt urval. Med det målinriktade urvalet försöker man upptäcka få insikt och

förstå en viss företeelse. Då gör man ett urval som förser en med så mycket kunskap som möjligt. Den ändamålsenliga urvalsstrategin går ut på att man ställer upp ett antal kriterier som sedan skall uppfyllas för att en enhet skall inkluderas i urvalet (Merriam, 1994).

Vårt urval har varit ett icke-sannolikhetsurval med en form som bäst stämmer överens med det ändamålsenliga urvalet. Kriterierna som ställdes upp var att försöka hitta ett svenskt serviceföretag med en lång erfarenhet av lean med mellan 50 och 500 anställda. Anledningen till denna begränsning är att vi kommit fram till att Lean är en metod som främst tillämpas på operationell nivå och att det därför inte är någon idé att göra undersökningen på koncernnivå. Även jämförbarheten med lean-artikeln hade försämrats om undersökningen hade gjorts på högre organisatorisk nivå.

Det har varit svårt att få tag på respondenter som under en längre tid arbetat med lean-service. Vi sökte därför någon som var kunnig inom området och som kunde hänvisa oss till ett lämpligt företag. Efter att ha talat med vår handledare om vi kunde komma i kontakt med Robert Kessiakoff, som var kunnig inom området och som bland annat hållit en föreläsning för oss inom området, upprättades denna kontakt via e-post. Kessiakoff lät oss i sin tur tala med Paula Braun som ansågs vara den som bäst kunde hjälpa oss med vår frågeställning med de avgränsningar som var behäftade med frågeställningen. Braun föreslog Fritidsresor som arbetat enligt lean-filosofin sedan 2005 och kommit långt i sitt arbete. Hon satte oss i kontakt med Henrik Norlin, HR & Finance Director. När vi väl skulle genomföra intervjun hade Norlin även med sig Therese Söderlund som är lean-coach. Hon arbetar operativt med lean-implementeringen inom företaget. Detta gjorde att vi i undersökningen fick både ett ledningsperspektiv samt en insyn i hur de anställda som dagligen arbetar med det upplever lean-arbetet.

Braun gjorde dock klart för oss att lean-arbetet inte kommit lika långt inom servicesektorn som inom tillverkningsindustrin. Hon menar att inget serviceföretag Lean Concepts konsulterat kommit så långt i sitt lean-arbete att det formaliserats och blivit en del av ekonomistyrningen på samma sätt som K & W:s artikel. Fritidsresor är ett integrerat tour operatör och flygbolag med verksamhet i Danmark, Norge och Finland men som är starkt centraliserade till Stockholm. Företaget har totalt ca 1800 anställda och omsätter ungefär 9,5 miljarder SEK årligen. Destinationer som erbjuds sträcker sig till flertalet av världens länder men de stora volymdrivarna är resor till länderna kring Medelhavet, Kanarieöarna och Thailand (Norlin, intervjun).

Då Fritidsresor inte hade någon lean accounting har vi efter intervjun på Fritidsresor känt att det empiriska materialet behöver kompletteras. Vi behövde någon med erfarenhet av att arbeta med lean inom företag för att låta denne föra ett teoretiskt resonemang om hur en uppbyggnad av ett lean accounting system kan se ut för ett serviceföretag. Detta för att försäkra oss om att

resonemangen vi för i analysen som till stor del är baserade på litteraturen inte strider mot respondentens praktiska erfarenheter. Till detta ändamål kom vi i kontakt med Zvonko Dolenac som har mångårig erfarenhet av att arbeta enligt lean-filosofin.

2.4 Intervjuer

Om valet görs att samla in data på egen hand finns det ytterligare val som påverkar resultatet. Insamlingen kan ske i form av enkätundersökningar eller intervjuer. Hur dessa i sin tur är strukturerade och vilken grad av standardisering som utmärker frågorna är något som bör tas i beaktande (Andersen, 1998). Semi-strukturerade intervjuer styrs av ett antal frågor man söker svar på men lämnar samtidigt utrymme för respondenten att resonera kring den aktuella frågeställningen ur andra vinklar. Detta blir en fördel då de som utför undersökningen inte är tillräckligt insatta i det fenomen man studerar. Ofta använder man de ostrukturerade intervjuerna i ett tidigt skede av en fallstudie så att frågor kan formuleras inför kommande intervjuer. Vid detta tillvägagångssätt ställs krav på flexibilitet och förståelse för ämnet i stort hos intervjuarna för att kunna navigera och strukturera de svar man får av respondenterna då man gett utrymme till denne att fritt resonera kring vissa frågor (Merriam, 1994). Då vår undersökning baserar sig på en intervju som vi själva har genomfört klassas den insamlade informationen som primärdata. Motiveringen till detta val baseras på det faktum att forskningen inte kommit särskilt långt inom lean som applicerats inom servicesektorn. Därför gjordes bedömningen att en intervju skulle förse oss med den mest trovärdiga informationskällan.

De frågor vi ställde på Fritidsresor är uppdelade i två avsnitt; ett som innehåller frågor av mer allmän karaktär och ett annat som är kopplat till ramverket. De allmänna frågorna är av en semistrukturerad karaktär då vi efter samtal med Paula Braun fick veta att Fritidsresor inte har någon lean accounting. Dessa frågor är därför utformade för att fånga upp andra aspekter som gör att lean implementeringen har lyckats trots att avsaknaden av ett ekonomistyrningssystem som konstruerats enligt lean-filosofin. "Ramverksfrågorna" är av en mer strukturerad karaktär för att se om styreffekterna går att erhålla trots att filosofin inte inkorporerats i ekonomistyrningen. Vid genomförandet av intervjun sammanställdes och skickades ett antal frågor först ut till vår handledare för feedback. Sedan skickades mallen ut till Norlin via e-post för att han och Söderlund skulle vara förberedda inför intervjun. Där det behövdes, kompletterades det empiriska materialet genom den e-postkorrespondens som ägde rum efter intervjun. I intervjun med Dolenac presenterades ramverket först för denne. Sedan lät vi respondenten föra ett fritt resonemang om hur komponenterna bör konfigureras för att passa

en servicemiljö och erhålla de styreffekter liknande de som K & W (2008) observerade på företaget de gjorde sin empiriska studie på.

2.5 Rapportens giltighet

För att framställa giltiga och hållbara resultat baserade på en kvalitativ ansats finns det vissa kriterier som måste uppfyllas; inre och yttre validitet, reliabilitet och objektivitet. *Trovärdigheten* eller den inre validiteten som den också benämns berör tre punkter. Den första är rör forskarens förmåga att kommunicera hur forskningsprocessen påverkar trovärdigheten. Det som påverkar denna process är författarnas utbildningsbakgrund och förförståelse, hur datainsamlingen och urvalet av deltagarna gått till samt hur det insamlade materialet analyserats. Triangulering är den andra punkten och handlar om att använda sig av olika informationskällor vid sin studie. Sista punkten handlar om att låta de som deltar i studien få granska innehållet för att avgöra om de tolkningar forskarna gjort verkar trovärdiga (Malterud K, 1998). Vår utbildningsbakgrund hoppas vi inte skall uppfattas som en nackdel för den här rapporten utan snarare som en fördel då förförståelsen för ämnet är relativt hög. Valet av tillvägagångssätt för analys och datainsamling har till stora delar skett i samråd med vår handledare för att öka uppsatsens trovärdighet. Informationen som samlats in i referensramen har kommit från många olika källor och den empiriska undersökningen har även den kompletterats med intervjun av Zvonko Dolenac för att i möjligaste mån inkludera andra perspektiv än det huvudsakliga. Den empiri som intervjuerna har resulterat i har skickats tillbaka till respondenterna för feedback. Detta visade sig vara bra i fallet med Fritidsresor då vi inte helt korrekt hade uppfattat vissa aspekter av deras lean-arbete och missat att få med dessa om vi inte hade bett om feedback.

Generaliserbarheten eller den yttre validiteten avgörs inte av författarna själva utan av läsarna. Författarens uppgift är endast att redogöra för hur man kommit fram till sina slutsatser (Malterud, 1998). I analysen och slutsatserna har vi varit noga med att visa vilka källor vi baserat våra resonemang och slutsatser på. *Pålitlighet* handlar om bland annat om vilken förmåga vi som författare har att göra bra intervjuer och kvaliteten på handledningen vi får (Malterud, 1998). För att göra så bra intervjuer som möjligt har vi läst på kring olika intervjuemetoder för att välja den mest adekvata formen för vår undersökning. Vi har även utformat en intervjuguide som vi låtit vår handledare läsa igenom och godkänna. Guiden finns att läsa i "bilaga 1" (se innehållsförteckning). *Objektiviteten* handlar om att författarens förmåga att vara neutral och inte prägla insamlad data med sina egna fördomar (Malterud, 1998). Trots att detta inte är det lättaste att göra har vi i möjligaste mån försökt vara så objektiva som möjligt. Detta genom att hämta information kring referensramen från så många olika källor som möjligt. Objektiviteten

vid intervjuerna har vi försökt att hålla genom att i möjligaste mån hålla oss till guiden för att undvika att ställa ledande frågor till respondenterna.

Sammanställning och analys

I vår ambition att se om det går att skapa ett lean accounting ramverk för serviceföretag har vi gått till väga på följande sätt. Datainsamlingen från Fritidsresor har klassificerats i termer av styreffekter lean-arbetet har haft på de anställda inom företaget utifrån K & Ws (2008) ramverk. Eftersom Fritidsresor inte har lean-principerna införlivade i sin ekonomistyrning har vi därför med hjälp av referensramen och intervjun med Dolenac resonerat om det finns tillägg eller andra infallsvinklar vid skapandet av ett övergripande ramverk för styrning av serviceföretag enligt lean-principerna. Ett medvetet val har gjorts att inte hamna på en alltför detaljerad nivå eftersom modellen är tänkt att gälla för servicebranschen i stort.

3. Lean service – Ramverk och förutsättningar

Kapitlet börjar med att identifiera de principer som lean-filosofin bygger på för att sedan redogöra för komponenterna i K&Ws ramverk. Därefter illustreras de styreffekter lean accounting hade på K&Ws studerade företag. Sist beskriver vi vad en tjänst egentligen är tillsammans med dess kännetecken. I samband med detta redogör vi även för den påverkan tjänsternas egenskaper har på ekonomistyrningen.

3.1 Vad är lean – bärande principer

I boken *Lean Thinking* (1996) redogörs att Lean-filosofin vilar på fem grundprinciper. Varje princip reducerar på sitt sätt de icke-värdeskapande aktiviteter som finns inom företaget. Dessa är *value*, *the value stream*, *flow*, *pull* och *perfection*. *Value* kan endast definieras av konsumenten och skapas av producenten. Värdet blir betydelsefullt först när en vara/tjänst som produceras kan möta kundens specifika behov där även pris och tidsram spelar roll. *Value stream* rör de handlingar som krävs för att handskas med de tre kritiska styrningsutmaningar som finns inom varje företag. Första utmaningen rör *problemlösningsspektivet* och som handlar om de steg, från koncept till lansering, styrande på ett företag måste beakta. Den *fysiska transformationen* är en annan utmaning och rör hur man styr den fysiska omvandlingen från råmaterial till färdig produkt. *Informationsstyrningen* är den sista stora utmaningen och berör viktiga aspekter gällande informationsflödet genom företaget, från att ordern läggs fram till leverans (Womack & Jones, 1998). Dålig informationshantering kan frambringa spill, slöseri, ojämnheter och överbelastning om den inte är välordnad eller saknar en systematisk angreppssätt för ständiga förbättringar (Larsson, 2008). Aktiviteter inom en viss process behöver identifieras steg för steg för att anställda skall kunna hitta utrymmen för förbättringar. Detta går under principen *flow*.

Då man ställer om till Lean i ett företag har de föregående principerna skapat förutsättningar som gör att egenskaper med value kan paketeras till färdiga varor eller tjänster och förses till kunder i många fler kombinationer än tidigare. I kombination med de förkortade produktions och leveranstiderna som implementeringen av filosofin leder till kan man i större utsträckning tillverka efter kundernas skiftande efterfrågan. Därför behöver man inte längre prognosticera hur efterfrågan kommer att se ut utan handla efter hur den faktiskt ser ut. Principen benämns som *pull*, dvs att produkten "dras" genom företagets värdekedja av kundens efterfrågan, istället för försöka "trycka ut" den producerade varan eller tjänsten till kunder som är måttligt intresserade av den då den inte tillgodoser deras krav (se *value*). De fyra ovanstående principerna interagerar med varandra och när en organisation implementerar filosofin upptäcker man att det hela tiden finns utrymme för förbättringar. Förbättringarna reducerar de icke-värdeskapande aktiviteterna ur bland annat aspekter som tidsåtgång, upptaget utrymme för produktionen, definitionen av värde enligt kund, onödiga kostnader etc. Strävan att genomföra dessa förbättringar går under principen *perfection* (Womack & Jones, 1998).

Principerna har ingen ordningsföljd utan är en del av en process för ständiga förbättringar (Bicheno, 2008).

3.2 Lean accounting – Ramverkets övriga beståndsdelar

I ramverket för lean accounting (se fig. 1) går leans bärande principer in under "manufacturing technology" där det "strategiska initiativet" handlar om att försöka integrera filosofin i verksamheten. K & W (2008) har utifrån det företag man undersökt, EBS, sökt att identifiera de komponenter som ingår i ekonomistyrningen och hur dessa skall konfigureras för att förbättringsarbetet skall ske på löpande basis. Ekonomistyrningssystemet som konfigurerats på detta sätt benämns lean accounting och komponenterna som diskuteras är följande; organisationsstruktur, informationsinsamlingsrutiner (accounting practices), resultatkontroll, beteendekontroll och sociala mekanismer. Avsikten med kommande stycken är att reda ut dessa begrepp.

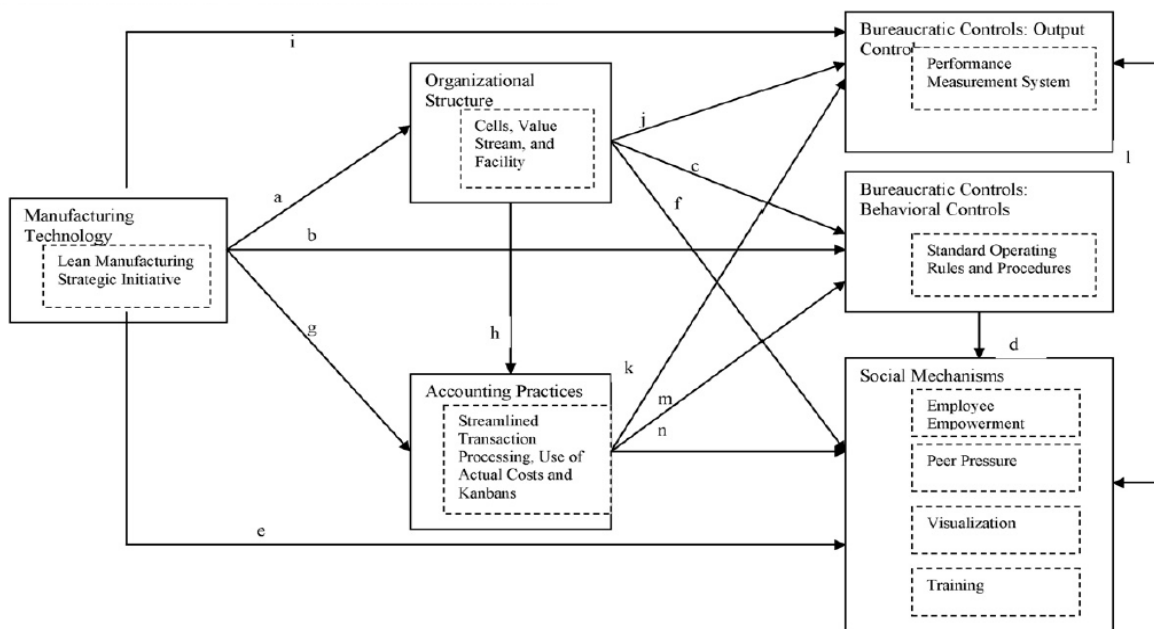


Fig. 1 K&Ws teoretiska ramverk för lean accounting. (K & W, 2008; sid 313)

3.2.1 Organisationsstruktur och redovisningsrutiner (Accounting practices)

När ett företag väl gör en ansats att implementera lean filosofin i sin verksamhet som ett led i en differentieringsstrategi, har det påvisats att hela organisationsstrukturen påverkas. Företag kan inte längre följa de principer som gäller företag där massproduktion är ledordet och krav på flexibilitet i produktionen inte ställs i lika stor grad. För att klara av kundernas skiftande efterfrågan krävs att tillverkningsenheten på företaget för en dialog med sina kunder om vad det är de behöver och förväntar sig av företaget. Dialog krävs även inom företaget där

företagets olika enheter måste kommunicera med varandra genom exempelvis möten då beroendet mellan dem ökar i och med de ändringar som sker i arbetsdelningen. Delningen sker genom att företaget delar in de anställda i olika arbetslag och ser till att dessa har flertalet kompetenser. Indelningen görs eftersom uppgifterna företaget måste lösa, som ett resultat av kundernas hårdare krav, inte längre är möjliga för enskilda funktioner inom företaget. Med den nya uppdelningen kan man på bästa sätt tillgodose kundernas krav. (Abernathy&Lillis, 1995). Hierarkierna i organisationen påverkas också där den lean-orienterade organisationen som kräver plattare organisationer där anställda har mer att säga till om i sin tillvaro för att på så sätt öka deras motivation och ansvarstagande (Chenhall, 2008).

Redovisningsrutinerna eller informationsinsamlingsrutinerna i ramverket rör de tillvägagångssätt som finns på lean-företagens ekonomiavdelningar för att samla in om och bearbetningen av de transaktioner som sker. Då studerar man både interna och externa transaktioner och hur dessa omvandlas till meningsfull information för företagets anställda. Information kan sedan utgöra underlag för det kontrollsystem som finns inom företaget. Informationen används främst som underlag för resultatstyrningen (K&W, 2008).

3.2.2 Kontrollformer

När en firma implementerar de olika komponenter som ingår i lean-filosofin, krävs det ett ökat engagemang av de anställda för att resultatet skall bli det önskade. Detta engagemang går att påverka genom förändringar i resultatrapportering och de kontrollsystem som finns att tillgå (Banker et. al., 1993). Kontrollformerna som identifieras är två stycken; resultatkontroll och beteendekontroll (K&W, 2008):

Byråkratisk kontroll – Resultatkontroll (Output controls)

Outcome control, eller resultatkontroll på svenska, används inom ekonomistyrningen för att styra baserat på olika mått. Dessa kan vara både finansiella (redovisningsbaserade) eller icke-finansiella (Kraus & Lind, 2007). I lean företag är måtten till större del operationella då dessa är lättare att förstå för de som skall styras av dem. Operationella mått kan röra kvalitet, kundnöjdhet, tillverkningskostnader och lagernivåer (Banker et al., 1993). I K&W:s (2003) empiriska material använde sig det undersökta företaget även av två andra operationella mått som rörde leveranser enligt utsatt datum samt den totala tiden från beställning till leverans där man kunde se utrymme för förbättringar. Anledningen till att redovisningsmåtten får en mindre betydelse i ett lean-sammanhang är att den ändrade organisationsstrukturen där medarbetarna arbetar i team och högre krav ställs på flexibilitet, behärskandet av flera arbetsuppgifter och större mottaglighet för kundens behov gör det svårt för redovisningsmåtten att mäta prestationer hos enskilda individer eller funktioner eftersom dessa ingår i en större helhet. När

man då istället blir tvungen att anta ett större perspektiv där flera funktioner, samarbete och anpasslighet är nyckelord, är de icke-finansiella måtten bättre lämpade att mäta hur bra man gör ifrån sig på dessa fronter (Abernethy & Lillis, 1995)

Byråkratisk kontroll- Beteendeontroll (Behavioral controls)

Denna kontrollkomponent kallas även för standardisering av rutiner och beteende (standard operating procedures). Standardiseringen leder till ett bättre flöde i processerna, högre kvalitet och prestationsförbättringar. På EBS standardiserades arbetsprocesserna bland annat genom att markera ut arbetsgolvet med olika pilar för att peka ut den önskade riktningen i vilket material och färdigställda varor skulle flöda i (K&W, 2008). Man kan standardisera de flesta arbetsmomenten inklusive administrativa arbetsuppgifterna (Larsson, 2008).

3.2.3 Sociala Mekanismer

Genom dessa mekanismer påverkar företaget beteendet på personalen i önskad riktning, men även ge arbetet ett helhetsperspektiv för specifika processförbättringar. Personal och medarbetare ska ta ansvar för kvalitet och resultat. Alla måste nå den insikten att göra rätt från början och om det uppstår fel eller avvikelser då måste man stanna upp korrigera. Mekanismerna säkerställer att kvalitetsaspekten är något man säkerställer löpande istället för att vara något som kontrolleras i efterhand (Larsson, 2008). K&W (2008) identifierar fyra sociala mekanismer i sitt ramverk. Dessa är:

Empowerment (ansvar)

Denna punkt har berörts i tidigare avsnitt och definieras här som delegering av ansvar bland den operativt verksamma personalen och ses som en viktig komponent i ramverket. Ansvaret handlar om att anställda själva skall kunna planera och ta egna beslut exempelvis för att leverans till kunden sker i tid och se till att produkterna håller den höga kvalitet som efterfrågas (K&W, 2008). När varje anställd strävar efter att undersöka och lösa problem som uppstår på företaget på egen hand, oavsett titel, får detta nästan alltid en positiv effekt. På så sätt bildar sig varje individ en bredare och djupare förståelse problem som uppkommer inom företagets olika processer vilket ökar chanserna att denne kan lösa det på egen hand istället för att låta någon annan på företaget göra det. På sikt höjer detta företagets effektivitet och flexibilitet ytterligare (Larsson, 2008).

Peer pressure (gruppträck)

K&W (2008) ser även gruppträck eller gruppmotivation som ett effektivt sätt att påverka inställningen hos de anställda. Genom gruppträcket motiverar personal på de olika avdelningarna varandra. I företaget de undersökte hade "gruppträcket" satts i system bland annat i form av synliga kompetenskartor. Likt generaler bar de anställda brickor med prickar i

olika färger som betecknade den kompetens de hade inom ett givet område. Gul färg indikerade lärling, grön ansågs som kunnig och hade man en blå prick hade man uppnått nivån som expert. Kompetensen inom de olika områdena gav de anställda olika rang och grader av respekt bland kollegorna samt möjligheter vid löneförhandlingarna.

Visualization (Visualisering)

Med visualisering menas att viktig information framställs grafiskt. Detta kan vara genom bilder, white board-tavlor eller annat visuellt material. Informationen kan bland annat röra prestation inom en viss cell. Det är viktigt att informationen som sprids, framställs på ett objektivt sätt för att de anställda lätt skall kunna förstå hur man förhåller sig till olika uppsatta mål. Informationens syfte är främst att bidra till reflektion hos medarbetarna och strävandet efter förbättringar. Att de anställda verkligen förstår informationen är viktigt vilket ställer krav på nästa mekanism, utbildningen (K&W, 2008).

Training (utbildning)

Utbildning och vidareutbildning är den sista av de sociala mekanismerna och hade som funktion på K&Ws (2008) studerade företag att säkerställa att de anställda behärskade olika kompetenser samt lean-principerna. Anställda fick även lära sig hur man underhåller olika maskiner i sina respektive celler. I en studie utförd av Snell och Dean (1992) har det visat sig att det finns risker med en alltför snabb implementering av lean-filosofin. En stegvis förändring mot en mer lean-orienterad organisation i kombination med löpande utbildning av de anställda är viktigt för en lyckad implementering.

3.3 Observerade samband

Pilarna i figur 1 är de kausala samband K & W (2008) vill att man skall studera vidare. Anledningen till att vi valt att redovisa dessa är för att läsaren skall få en förståelse för vilka typer av observationer det var som låg till grund för K&W:s (2008) uppställda orsakssamband. Undersökningen skedde på ett amerikanskt företag som heter EBS som är en del Tri-Metal som sysslar med industriell tillverkning. De har 130 anställda och påbörjade sitt lean-arbete år 2001.

Orsakssambanden mellan ramverkets olika komponenter

Tidigare var fabriken vertikalt organiserad där dess olika delar hade ansvar för särskilda funktioner. Eftersom lean lägger tyngdpunkt vid flexibilitet och snabb respons på det kunder för tillfället efterfrågar, delades fabriken in i celler där man ansvarade för alla funktioner som en produkt kräver – denna förändring betecknas som "A" i ramverket.

Standardisering av tillvägagångssätt var innan implementeringen inte nödvändig då de anställda på operativ nivå inte hade ansvar för mer än en funktion i tillverkningsprocessen. Risker som

utförandet av flera saker samtidigt, informationsöverflöde och hållandet av hög kvalitet på utfört moment ökade behovet av standardisering efter lean-initiativet. Denna påverkan betecknas som "B". Den nya cellindelningen påverkade det fysiska flödet genom fabriken genom bland annat pilar för att markera i vilken riktning material skulle flöda i. Standardiseringen som orsakades av omstruktureringen benämns som koppling "C" i ramverket.

EBS började efter implementeringen använda sig utav de fyra sociala kontrollmekanismerna, självbestämmande, gruppmotivation, visualisering och lärande. Självbestämmandet manifesterades genom att medlemmarna i en cell själva fick fatta beslut gällande produktionsflöde, schemaläggning av produktion och utförandet av nödvändiga produktionsmoment. Detta fick dock endast ske inom ramarna för den standardisering av tillvägagångssätt som ställts upp för cellen. "D" illustrerar detta samband.

Pilarna "E" och "F" ger oss att både lean-initiativet samt organisationsstrukturen påverkar den ökade grad av tillit ledningen måste sätta till de sociala mekanismerna efter implementeringen av lean. Förutom självbestämmandet som nyss nämnts så påverkar gruppmotivationen cellernas medlemmar att hålla hög kvalitet i utförandet av sina moment. Visualiseringen ser, genom sin ständiga närvaro, till att de operativa målsättningarna hålls samt att arbetarna ständigt bättrar på sin kunskap genom det internutbildningssystem man har. Visualiseringen av den kunskap de förkovrat skedde på EBS i form av en kompetenskartor som de anställda bar i form av brickor.

Redovisningsrutinerna påverkades av lean-implementeringen ("G") där man bland annat strömlinjeformade transaktionsprocesserna, slopade standardkostnadssystemet samt använde sig av kanbansystem för att underlätta inköpen. Strömlinjeformningen skedde på flera ställen där exempelvis rapporteringen av de anställdas prestationer reducerats från 20 parametrar till två stycken. För att effektivisera användandet av bland annat resurser (lagerhållning) samt fysiskt utrymme, debiterades värdeströmmarna efter den kvantitet de förbrukade. Standardkostnadsförändringen skedde genom att man istället gick över till faktiska kostnader. Detta var möjligt eftersom det var cellerna som genererade kostnaderna som debiterade kunderna och inte själva produkten. Kanbansystemet infördes och ersatte det tidigare systemet där man prognosticerade efterfrågan och köpte in material därefter.

Den ändrade organisationsstrukturen behövde en redovisningsfunktion ("H") som stödde det bevarade målet om fortsatt starka prestationer trots de annorlunda förutsättningarna som lean-filosofin ger. Förutsättningarna var att minimera lagernivåerna, utveckla starka relationer till sina leverantörer samt att starta tillverkningen av en produkt först efter att kunden lagt sin order.

På operativ (cell-) nivå slopades de finansiella resultatmåttan helt. De mått som infördes efter initiativet var helt operativa och anpassade efter respektive cell. Organisationsnivåerna högre upp dvs. på value stream- och fabriksnivå hade dock en mix av operativa och finansiella mått. Denna nyss beskrivna förändring till följd av lean-omstruktureringen betecknas som "I". Eftersom olika redovisningsmått gällde för de olika organisatoriska nivåerna så går det att skönja ett samband mellan organisationsstruktur och resultatkontrollen, "J". Till följd av de förändrade redovisningsrutinerna där informationen som samlades in kring de anställdas prestationer inte längre var lika omfattande så styrker man orsakssambandet "K" i ramverket. Underlaget till måtten i resultatkontrollen samlades efter initiativet av de anställda själva. I utbyte för denna prestation stärker resultatkontrollens mått de anställda i sitt beslutsfattande. Måtten presenteras sedan på ett lättillgänglig vis genom visualiseringen och gör de anställda mer benägna att vidareutbilda sig själva. Denna dubbelriktning mellan de sociala mekanismerna och resultatkontrollen betecknas som "L" i ramverket.

Efter de ändringar som utfördes i informationsinsamlingsrutinerna, där man började lägga mindre fokus på de anställdas prestationer, behövde ledningen i allt större grad förlita sig på standardisering (beteende kontroll) av arbetssättet för att hitta en jämn nivå mellan de anställdas prestation i förhållande till organisationens mål där aspekter som kvalitetskrav, konsistens i produktionen och en låg lagerhållning ("M"). Till följd av ändringarna var man även tvungen att i större grad förlita sig på de sociala mekanismerna. Visualiseringen för att se till att lagernivåerna inte blev för höga och gruppträck för att bibehålla en hög produktivitet (koppling "N").

3.4 Tjänster

3.4.1 Definition och karakteristika

En tjänst kan, till sin natur, vara antingen enkel eller komplex samt standardiserad eller kundanpassad. Tjänsteköparna kan vara enskilda konsumenter eller företag och organisationer (Arnerup-Cooper & Edvardsson, 1998). Grönroos (2002) menar att en tjänst kan innebära allt ifrån en personlig service till en tjänst som produkt. Egentligen kan varje produkt förvandlas till en tjänst om säljare anpassar den i detalj till vad kunden vill ha. Det råder inte någon konsensus om en slutgiltig tjänstdefinition bland forskarna men författaren ger ändå sin definition av tjänstebegreppet för att ge läsaren en konceptuell uppfattning kring det som diskuteras:

"En tjänst är en process som består av en rad mer eller mindre påtagliga aktiviteter som vanligen, men inte nödvändigtvis alltid sker i samverkan mellan kund och servicepersonal och/eller

tjänsteleverantörens system, och som utgör lösningar på kundens problem".(Grönroos, 2007)

Det finns i tre huvudsakliga egenskaper som kännetecknar en tjänst:

- "Tjänster är processer som består av en rad aktiviteter snarare än saker"
- "Tjänster produceras och konsumeras åtminstone delvis samtidigt"
- "Kunden deltar åtminstone i viss mån i tjänsteproduktionens process"

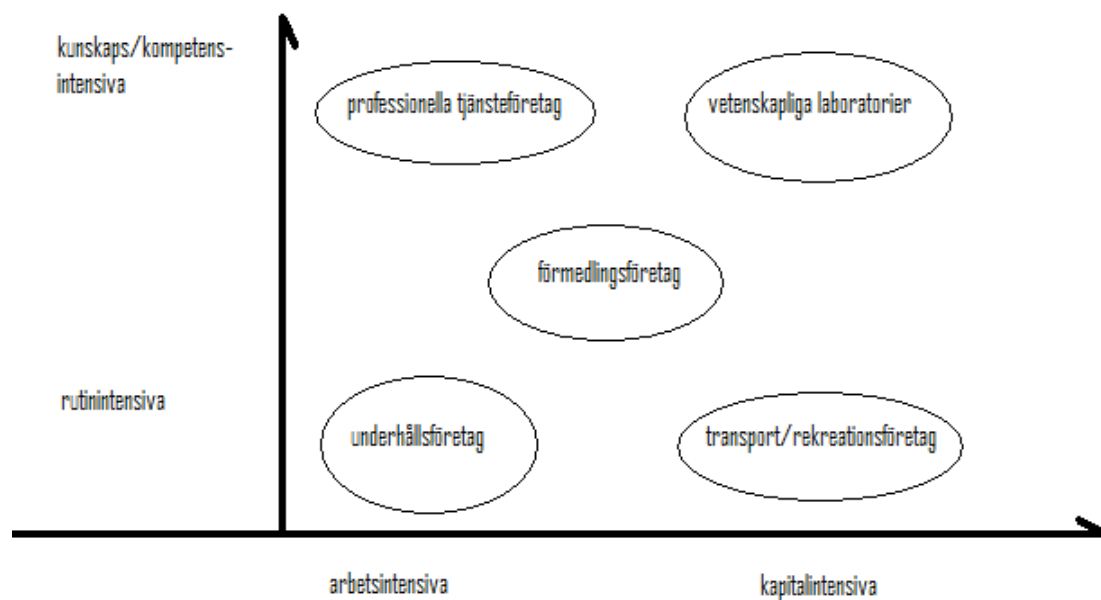
Aktiviteterna består alltså av olika kombinationer av mänskliga och andra resurser som skall samordnas samtidigt som kunden deltar i processen. Detta för att tjänsten skall utformas på det sätt som på bäst tillfredsställer kundens behov. Just att tjänsten har denna egenskap ger upphov till dess andra egenskaper (se tabell 1). Att tjänsten till viss del produceras och konsumeras samtidigt försvårar kvalitetskontroll. Punkt nummer 2 och 3 ger tillsammans tjänsten attributet att de inte kan hållas i lager på samma sätt som varor. Ett exempel är om ett flygplan är halvfullt när det lämnar flygplatsen. Då kan de tomma platserna inte säljas nästa dag, de är borta vilket gör det viktigare att för ett serviceföretag att planera sin kapacitet. Tjänsters opåtaglighet brukar i också tas upp som en särskiljande egenskap. Detta gör att tjänsten upplevs på ett subjektivt och när kunder skall beskriva sin erfarenhet av denna så använder man ord som "förtroende", "upplevelse", "känsla" och "trygghet". Även om det finns delar av en tjänst som är påtagliga är den oftast till stor del opåtaglig vilket gör det svårt för kunden att utvärdera tjänsten. Därför förordar litteraturen att man bör göra delar av tjänsten mer konkret till exempel genom plastkort vid banktjänster. Då både personal och kund influerar tjänsten innebär det att den även behäftas med egenskapen heterogenitet. Innebörden är att eftersom upplevelsen av tjänsten är annorlunda från en kund till en annan samt att den som utför tjänsten kanske inte går tillväga på samma sätt från gång till gång så leder detta till "samma" tjänst inte förblir densamma från kund till kund. Heterogeniteten skapar en utmaning vid utformningen av tjänster där man i så stor utsträckning skall se till att tjänsten upplevs som likadan över tid och av alla användare. Skillnaderna ovan och övriga sådana som i allmänhet finns mellan varor och tjänster har sammanställts i tabell 1 (Grönros, 2002).

Varor	Tjänster
<ul style="list-style-type: none"> •Påtagliga •Homogena •Tillverkning och distribution avskilda från konsumtionen •En sak •Det centrala värdet tillverkas i en fabrik •Kunderna deltar (vanligen) inte i processen •Kan hållas i lager •Byter ägare 	<ul style="list-style-type: none"> •Opåtagliga •Heterogena •Produktion, distribution och konsumtion är samtidiga processer •En process •Det centrala värdet skapas i samverkan mellan köpare och säljare •Kunderna deltar i produktionen •Kan inte hållas i lager •Byter inte ägare

Tabell 1. Skillnaden mellan varor och tjänster (Grönroos, 2007)

3.4.2 Tjänsteproducerande serviceföretag

Det finns många olika typer av serviceföretag med inom sig stora skillnader som gör att dessa företag agerar utifrån olika affärsmässiga och ekonomiska förutsättningar. Ett sätt att redogöra för dessa förutsättningar är genom att dela upp företagen efter hur kapital- och kunskapsintensiva de är (fig.2). Transport och rekreationsföretag är kapitalintensiva och ett tillfredsställande kapitalutnyttjande är därför den viktigaste förutsättningen för att lyckas nå lönsamhet och tillfredsställa aktieägarna. Investeringarna i materiella tillgångar är oftast betydande och när en investering i denna typ av tillgång görs, binder företaget en viss kapacitet som är svår att påverka. De mänskliga resurser som transport- och rekreationsföretagen tar i anspråk avkrävs oftast en lägre kompetensnivå i form av utbildning om man jämför med exempelvis de anställda på vetenskapliga laboratorier (figur 2) där betoning ligger på en organisation med servicekänsla, rutiner och system (Annell, 1986).



Figur 2. Företagstypernas kännetecken (Annell, 1986; sid 6)

Kvaliteten på de tjänster ett serviceföretag erbjuder avgörs till stor del av de anställdas kompetenser och bemötande. Därför har de anställda en mycket framträdande roll i ett serviceföretag. "Frontlinjen", dvs. personal som träffar kunder, är oftast större på ett serviceföretag jämfört med ett tillverkande företag vilket innebär att hela företaget/organisationen behöver genomsyras av serviceanda och kvalitet för att vara framgångsrikt. Detta ställer i sin tur ett särskilt krav på en positiv arbetsmiljö där den anställda känner att denne har ledningens förtroende, inte bara när det kommer till särskilda befogenheter, utan snarare att de känner att de är bemyndigade att agera efter eget förstånd och omdöme. Det är först efter att detta kriterium uppfyllts som personalen genuint kommer söka att göra sitt bästa i bemötandet med kunden. Den engelska översättningen för detta är empowerment. Att försöka skapa känsla av empowerment hos anställda inom en organisation är kontextspecifikt och ambitionerna att sträva efter detta tillstånd görs efter samtal med de anställda. För att få ett lyckat resultat krävs ett starkt engagemang från företagsledningen. En barriär i många företag brukar vara att mellanchefer traditionellt sett arbetat i hierarkiska organisationer och belönats genom att inta ett finansiellt perspektiv när det kommer till deras respektive ansvarsområden där fokus legat på att öka intäkter och minska kostnader samt att genom dessa nyckeltal försöka imponera på sina närmast överordnade. Ledarskapet måste istället fokusera på personalens attityder och utveckling och sträva efter att utveckla en servicekultur som genom policies, förfaringsätt, belöningsystem och aktiviteter stödjer företagets frontpersonal. I praktiken innebär detta att man upprättar en motiverande

personalpolitik som innebär att man är mer omsorgsfull vid anställning av personal, lägger vikt vid träning och vidareutbildning, strävar efter kontinuerligt lärande, håller personalen informerade om marknaden samt att man belönar och erkänner deras arbete. (Echeverri & Edvardsson, 2002) I kommande stycken går vi igenom några utav dessa faktorer då de är särskilt intressanta för vår studie.

Motiverande personalpolitik

Hög personalomsättning är ett hinder för att skapa en god servicekultur inom ett företag. Därför är det viktigt att redan vid anställandet av personal se till att man anställer vänliga och artiga personer som "brinner" för sitt arbete. Egenskaper som artighet och vänlighet inte är något som man med hjälp av träning kan "lära" människor att ha. Andra hänsynstaganden som är viktiga att ta vid rekryteringen är att se till att man anställer folk som fungerar bra i team istället för ensamvargar. De man anställer skall även kunna ta ansvar för arbetet inom hela organisationen istället för att skylla ifrån sig och låta kunden dröja med att få sina behov tillfredsställa. Detta ansvarstagande benämns som "ownership of the problem" (Echeverri & Edvardsson, 2002).

Vikten av den inledande träningen och utbildningen

Att känna till företagets historia, nuvarande tillstånd samt vad vilken vision man har för framtiden är viktigt att förmedla till sina anställda genom interna utbildningar och träning. Detta för att entusiasmera sina anställda som i sin tur skapar entusiasm hos företagets kunder. Disney tas som exempel där deras förmåga att få sina anställda att känna att de tillhör en enda stor familj är en viktig faktor i deras framgång. De har varit så framgångsrika i detta arbete att andra företag är villiga att betala för att låta sina anställda gå deras utbildningar (Echeverri & Edvardsson, 2002).

Kontinuerligt lärande

Det är av stor vikt att ett företag avsätter resurser för lärande så att den anställda personalen ständigt uppdaterar sin kunskap om företaget samt de tjänster som erbjuds för att bibehålla sin konkurrenskraft. Ledande tjänsteföretag utvecklar i många fall utbildningsprogram där de anställda roterar mellan arbetsuppgifter för att de skall förstå hur olika avdelningar arbetar så att man får en helhetssyn i företagets processer och vilket slutvärde man levererar till kund och kallas på engelska för "cross-training". Genom vidareutbildningen motiverar man personal att stanna kvar. Låg personalomsättning tillsammans med kunnig personal ger tjänster av hög kvalitet vilket ger företaget en bra image som i sin tur genererar fler kunder och duktiga potentiella medarbetare (Echeverri & Edvardsson, 2002).

Sprida marknadsinformation till de anställda

Att inkludera personalen vid frontlinjen när information kommuniceras inom företaget är viktigt. Detta eftersom deras kontakt med kunderna oftast är den effektivaste

kommunikationsvägen mellan företaget och dess kunder. Om frontpersonalen är tillräckligt informerad kan denne exempelvis lösa kundernas problem innan de hinner bli irritationsmoment. Frontpersonalen kan även informera om olika reklamkampanjer som företaget dragit igång så att kunden slipper vänta tills denne ser det i tv eller tidningar. Vad gäller information om kampanjer eller nya produkter som företaget introducerat kräver detta dock att exempelvis marknadschefen informerar sin frontpersonal om detta på något sätt vilket inte alltid är fallet (Echeverri & Edvardsson, 2002).

Belöningar och erkännande

Belöningsystem anses vara viktiga för att den anställde skall veta att denne har gjort ett bra arbete inom företaget. Resultatet av den mätning som ligger till grund för belöningen bör tillkomma alla de som är anställda på företaget. Om någon inte presterar bra i förhållande till det som mäts bör eventuell kritik vara konstruktiv, saklig och rättvis. Ett företag som avser att vara kundorienterat måste även belöna sina anställda efter hur väl de tillfredsställer sina kunders behov. Traditionellt sätt har företag belönat efter hur väl man mött kostnads- och försäljningsmål vilket är något borde gå ifrån om man vill ha en kundorienterad personal (Echeverri & Edvardsson, 2002).

3.4.3 Management accounting inom service

Enligt Sven Modell (1995) har litteraturen kring management accounting hittills varit alltför fokuserad på tillverkning. Servicebranschen har få gånger tagits med i dessa sammanhang och de gånger de har gjort det, endast omnämnts som specialfall. Modell gör en ansats att dels undersöka vilken inverkan skillnader mellan service och tillverkning har på ekonomistyrningen. En uppdelning görs i en strukturell sida och en som har att göra med möjlighet att påverka anställdas beteenden med hjälp av ekonomistyrningen.

Den strukturella sidan fokuserar på designen av effektiva kontrollstrukturer och lämpliga variabler för mätning och kontroll samt kommunikationskanaler mellan chefer och övriga anställda inom organisationen. Struktur kan delas in i en prestationsmätningssida och en kontrollida i ekonomistyrningen. Trots att dessa är del av samma mynt så särkopplar man oftast dessa. Beteendedelen fokuserar på sociala processerna och hur man motiverar anställda att uppnå företagets uppställda mål. Författaren menar att trots att tjänsters egenskaper utgör en del hinder för management accounting tillämpbarhet inom tjänstesektorn, särskilt då tjänsternas komplexitet ökar, spelar denna ändå en viktig roll (Modell, 1995).

Påverkan på kontrollstruktur/resultatkontroll

Mätproblem

Pga. att tjänster är opåtagliga kan det uppstå problem när man skall försöka hitta objektiva mått för att mäta kvalitet eller produktivitet. Att i exempelvis en restaurang mäta hur många mål som serverats ger inget mått på hur bra kunderna upplever att servicen är. För att komma runt detta så kan man nyttja ett mer omfattande ramverk där multidimensionell prestationsmätning blir ett viktigt inslag. Problemet med mätbarhet kan även relateras till att vissa tjänster är relativt svåra att standardisera. (Modell, 1995)

Kontrollproblem

Att använda insamlandet av information som ett sätt att utvärdera tjänsters kvalitet har skapat diskussion i den akademiska världen p.g.a. den osäkerhet som uppstår i de data som samlas in. Osäkerheten beror på att många tjänster har den unika egenskapen att de är ett resultat av en social interaktion mellan ens anställda och omvärlden samt att dessa oftast kan vara väldigt komplexa till sin natur. Komplexiteten ökar oftast då konsumenten är involverad i tjänsteprocessen då denne har olika behov, önskningar och förväntningar på tjänsten. I sin tur gör detta att tjänstens karaktär påverkas vilket gör att den skiljer sig åt från ena tillfället till det andra. Detta gör det svårt att klarlägga den orsak och verkanssamband som finns vilket gör kapacitetsplanering och tjänsteutvärderingen svår för aktörer inom företaget. (Modell, 1995)

För att få de önskade styreffekterna inom ett företag är ett viktigt kriterium vid designen av ekonomistyrningssystemet att de anställda känner att de kan påverka de mål som de mäts efter. Tjänsters karakteristika har dock en negativ inverkan på möjligheten att påverka resultatet i förhållande till de mål som sätts upp. Ett exempel på detta är att konsumentens delaktighet i tjänsteproduktionen vilket gör utfallet svårare att kontrollera. Det kan också vara så att externa faktorer påverkar utfallet vilket gör att resultatet inte enbart tillkommit till följd av den anställdes handlingar. I andra fall kan det vara så att tjänsten uppstår med hjälp av ett nät av anställda och konsumenter vilket gör det svårt att se vem som gjort vad vid utvärdering av resultatet (Modell, 1995).

Påverkan av anställdas beteenden/ sociala mekanismer

Utöver formella kontrollmetoder kan informella kontrollmetoder påverka beteendet hos de anställda i önskad riktning. Behovet av dessa avgörs av två variabler; dels kunskapen av vilket resultat man är ute efter samt hur mätbart resultatet är. När det önskade resultatet inte är helt klart och resultatet svårt att mäta så ökar behovet av informella kontrollmetoder. Kulturell kontroll har i litteraturen föreslagits som ett kraftfullt komplement i sådana fall och vilket innebär en standardisering av normer och värderingar. Kontrollmetoden blir särskild viktig i horisontella serviceorganisationer där behovet för koordination av prestationer är högt. Den

kulturella kontrollen är dock svår att conceptualisera då kulturen på ett företag är väldigt beroende av den kontext den är i. Enligt författaren är det själva distinktionen mellan formella och informella styrmedel som är det viktiga vid analys av ett företags situation (Modell, 1995).

3.4.4 Leans överförbarhet på service

I en artikel skriven av Bowen & Youngdahl (1998) argumenterar mot den uppfattningen som finns om att produktionslogik inte är överförbart på service eftersom förutsättningarna skiljer sig åt så mkt mellan tjänster och service. De menar, till skillnad från denna uppfattning, att servicebranschen har mycket att lära sig av överförandet den produktionslogik som finns inom tillverkningsindustrin. Argumenten som exempelvis rör oförutsägbarheten av kundens servicebehov anses vara utdaterade då processerna inom tillverkningsindustrin idag inte ser ut som den bild som man målas upp. Att servicebranschen försöker röra sig bort från tillverkningsparadigmet är felaktigt av anledningar som utförligt diskuteras i artikeln. Kortfattat så argumenterar de för att tesen att tillverkningsindustrin banat väg för nya sätt att göra prestationer mer effektiva, kundanpassade och till en lägre kostnad. Dessa har sedan med framgång kunnat överföras till servicebranschens operationer. Även när det kommer till empowermentaspekten så har tillverkningsindustrin varit ledande. Orsaken till detta var övergången mot lean produktion. Detta utvecklade i sin tur human resource managementen inom tillverkningsföretagen som blev mer humanistiska i sitt bemötande av anställda och började lägga mer vikt vid empowermentaspekten.

Vidare ges exempel på hur servicesektorn sedan massproduktionens tid fram till dagens flexibla produktionsmetoder har tjänat på att låna styrmodeller från tillverkningsindustrin. Lean service illustreras av processerna på den amerikanska matkedjan Taco Bell vilken karakteriseras av en rad egenskaper som att det operativa arbetet internt skall fokusera på effektivitet och externt mot kundens behov och i möjligaste mån anpassa sig efter dennes behov. Att sträva efter så små lager som möjligt och inte producera något förrän kunden gör en beställning. Kartläggning av processerna är nödvändiga för att eliminera aktiviteter som inte tillför något värde. Kunderna skall involveras i utformandet av tjänsten. Personalen skall utbildas i ett önskvärt beteende gentemot kunderna samt förses med den kunskapen som är nödvändig för att möta dennes behov för att göra tjänsten så kvalitativ som möjligt. Från ledningshåll skall denne i styrningen av personalen se till att involvera dessa i den mån det är möjligt i olika typer av beslut, utbildandet av dessa, samt aktiviteter för att få dessa så sammansvetsade som möjligt. Andra exempel på serviceföretag som framgångsrikt implementerat lean-filosofin är Southwest Airlines och Shouldicesjukhuset i USA (Bowen & Youngdahl, 1998).

3.4.5 Barriärer mot en kundorienterad ekonomistyrning

Författarna till denna artikel diskuterar barriärer för implementering av kundinriktad management accounting. Barriärerna har att göra med organisationsstruktur, resurser och attityder hos anställda. Den empiriska forskningen är gjord inom den danska finanssektorn. Vad gäller kundfokuserade ekonomistyrningssystem beror deras framgång oftast på hur bra de är på att assistera medarbetare i de beslut de fattar både för enheter som arbetar internt och gentemot kunder. Ett exempel på hinder som tas upp för detta är att man inom organisationen separerar den insamlade informationen på olika funktioner. Uppdelningen gör att om marknadsavdelningen ansvarar för kundnöjdhet inte har någon aning om kostnaderna då dessa tas hand om ekonomiavdelningen. Denna separation gör att man inom företaget aldrig får det helhetsperspektiv som kundfokuseringen är en del av (Nielsen et al., 2000).

Själva definitionen av vad olika koncept egentligen innebär kan också skapa förvirring inom en organisation. Ett exempel ges på segmentsanalys där en sådan för marknadsavdelningen på ett företag kan innebära att man delar upp marknaden baserat på geografiska, demografiska och beteendemässiga karakteristika för att sedan avgöra hur man på bästa sätt formar sin marknadskommunikation. För ekonomiavdelningen inom samma företag så kan man se på samma analys som ett sätt att bygga upp en lönsamhetskalkyl (Nielsen et al., 2000).

Organisationsstruktur och ledarskap är också faktorer att ta i beaktande. För att komma tillrätta med detta krävs det att man utbildar anställda i vilka förändringar man gör och varför att förändringsarbetet har tillräckligt med stöd hos ledning samt att man involverar medarbetarna i förändringsarbetet. Målen med styrsystemet skall också vara klart definierade. Detta skapar i sin tur engagemang och ansvarstagande hos de anställda i företaget vilket är viktigt för att styrsystemet skall bli accepterat och tas emot. Exempel på barriärer på organisatorisk nivå är avsaknaden av cross funktional links som innebär samarbete mellan anställda på ett företag med olika kompetenser, belöningsystem, prestationsutvärdering, utbildning, tillräckligt bra it-system för informationsinsamling och ledningsstöd (Nielsen et al., 2000).

4. Lean i praktiken

4.1 Lean på Fritidsresor

Presentation av Fritidsresor

Fritidsresor är en nordisk koncern med basen i Sverige. Deras vision är "Making holiday dreams come true". Den 3:e september 2007 valdes Fritidsresor som en del av TUI travel plc som består av ett nätverk av europeiska reseföretag. I koncernen ingår sju resebolag som tillsammans har en flotta om ca 150 flygplan och är registrerad på London-börsen. Fritidsresor hade 2009 en omsättning på 4,35 miljarder kronor och en vinst på 321 miljoner kronor. Fritidsresor har en marknadsandel på dryga 30 procent. TUI travel plc tillhandahåller årligen 30 miljoner kunder och har resor till hela världen från mer än 25 länder. 50 000 personer arbetar inom TUI travel plc. Fritidsresor är miljöcertifierad och arbetar aktivt för att erbjuda miljövänliga resor samt göra sina kunder mer miljömedvetna (<http://www.fritidsresor.se>).

Introduktion

Respondenterna som mötte upp oss på Fritidsresors kontor i Stockholm hette Henrik Norlin och Therese Söderlund. Norlin är ekonomidirektör för Fritidsresors kontor i Skandinavien och har en bakgrund inom finans och turism och har arbetat på Fritidsresor i elva år. I Norlins roll som lean-ansvarig för Fritidsresor gäller det att anta ett helhetsperspektiv och ange riktningar för lean-arbetet i företaget medan Söderlund arbetar operativt med att implementera de principer som filosofin består av. Söderlund har arbetat på Fritidsresor sedan 2001. Hennes nuvarande befattning är lean-coach inom Tui Nordic och även handläggare på kvalitetsavdelningen där de bland annat arbetar med hanteringen av kundreklamationer. Hon är utbildad idrottskonsulent men efter ett antal år som reseledare fattade hon tycke för denna bransch och valde att stanna kvar.

Lean-arbetet på Fritidsresor hade sin början 2005 där en pilot, som såldes in av Lean Concepts, testades på kvalitetsavdelningen. Varken Norlin eller Söderlund hade någon tidigare erfarenhet av lean. Norlins första kontakt med arbetsfilosofin var efter att han kallats till en presentation där kollegor på QDC-avdelningen (Quality Development & Claims Department) i två dagars tid hade studerat en viss process för vilken man redogjorde dess utformning och hur det i framtiden skulle vara bättre att arbeta för att på bästa sätt leva upp till kundens krav. Denna studie går under namnet värdeflödeskartläggning. Genom denna kartläggs en viss process och får på så sätt en helhetsbild där det blir synligt hur olika delar hänger ihop, vilket skapar kunskap om hur arbetsmomenten påverkar varandra. Förändringarna genomfördes och effekterna var omedelbara. Avdelningens snitttid att svara på kundärenden minskade från sju veckor till endast femton dagar. Genom värdeflödeskartläggningarna får medarbetarna kunskap i vilka slöserier som kan finnas i arbetsprocessen och försöker sedan tillsammans se över vad som går

att göra för att åtgärda problemen. Just denna strävan mot effektivisering och förbättring som värdeflödeskartläggningen hade skapat hos testgruppen var tillräcklig för att övertyga Norlin om att utöka denna insats även till andra avdelningar. Till en början så leddes insatsen av inhyrda konsulter men allteftersom deras egna, särskilda ansvariga och utbildade, lean-coacher lärde sig att implementera filosofin i sina arbetsmetoder, har dessa fått ta över arbetet.

Söderlund har varvat lean-arbetet inom företaget genom en att bl.a. ha läst en högskolekurs i lean på distans. Hon betonar dock vikten av sin praktiska erfarenhet av lean där hennes möten med olika grupper som arbetar med lean inom företaget lärt henne oerhört mycket om hur man med tankesättet kan påverka arbetet och hur man lär sig att identifiera förbättringsmöjligheter. Tidigare har försök till effektivisering i processerna genomförts på ett mer traditionellt sätt där utredningar gjorts i vad det finns inom företaget som kan förbättras och effektiviseras. Arbetet leddes då av chefer inom företaget eller utomstående konsulter. Norlin menar att dessa insatser aldrig var lika framgångsrika som effektiviseringen enligt lean-principerna eftersom det sällan varit folk på den operativa nivån som fått ge förslag till dessa förändringar. Därför har man sedan haft ett tungt arbete med att implementera förändringarna och det har inte alltid gått eftersom de ansvariga inte alltid har vetat vad som är praktiskt genomförbart. Med lean-arbetet är det annorlunda eftersom det är samma personer som deltagit i kartläggningarna som sedan arbetar med det i det dagliga arbetet.

Arbetsprocessen vid värdeflödeskartläggningar

Innan en värdeflödeskartläggning äger rum får cost & efficiency som är en strategigrupp in en ansökan från någon som arbetar med en viss process och som känner att det finns ett utrymme för förbättring. Därefter undersöks input och output av cost & efficiency-gruppen för att se om man kan hitta en mätbar process. Sedan kallar man till ett scoopingmöte. Under detta diskuteras processen man skall förbättra och bestämmer sedan vilka som skall ingå i gruppen som gör kartläggningen. Denna består både av anställda, avdelningschefer samt av coacher som leder förbättringsarbetet.

Fritidsresor arbetar efter en strukturerad modell för att kartlägga värdeflödena och standardisera arbetsprocesser. Kartläggningen pågår i ungefär tre dagar i workshopform och under denna tecknar man upp den aktuella processen med de moment som ingår och hur dessa hänger ihop vad gäller ordning och tidsåtgång. I nästa steg identifierar man de slöserier som gör att flödet inte är optimalt för tillfället för att sedan behandla dess orsaker och slutligen vilka åtgärder som anses vara lämpligast för att komma tillrätta med problemorsakerna. Man sammanställer sedan en översikt över det nuvarande och önskade framtida tillståndet i en tabell där man i kategorierna ledtid, "rätt från början", processtid, synlig väntetid och antal processteg redovisar de nuvarande värdena samt de man önskar att nå. Nyckeltalen i det önskvärda

framtida tillståndet är inget som bestämts av någon överordnad, utan är uppskattningar av de anställda själva som deltagit i kartläggningen. Förändringarna genomförs och efter de 90 dagarna som testperioden varar läggs en ytterligare kolumn till i tabellen där de faktiska resultaten redovisas. Detta dokumenteras och även de lärdomar och erfarenheter man fått under arbetets gång i strävan att bevara lärdomarna till kommande värdeflödeskartläggningar. Denna konstruktion är enligt Norlin mycket bra eftersom de utbildar medarbetarna i "lean-tänket" samtidigt som de arbetar med att förbättra processerna vilket gör att man lär sig genom att praktisera principerna. Även om arbetsmetodiken vid värdeflödeskartläggningarna standardiserats så kan själva kartläggningen se väldigt annorlunda ut beroende på vilken process det är som granskas. Förutom värdeflödeskartläggningar så använder man även andra lean-verktyg i sitt förbättringsarbete. Therese nämner bland annat att man nyligen gjort en 5S-körning på duty office.

Frågan ställs huruvida någon ytterligare uppföljning sker i förhållande till målen efter 90-dagars perioden vilket inte varit fallet på Fritidsresor - i alla fall inte på bred front. Anledningen till detta enligt Norlin, är delvis för att lean-arbetet hittills skett på en ad-hoc mässig grund samt att man inte vill att det skall bli en tung administrativ börda där särskilda avdelningar endast skall ha i uppgift att se till att måltalen uppfylls och eventuellt blir bättre. Söderlund påpekar dock att det finns undantagsexempel på företaget där vissa processer börjat gå mot en mer kontinuerlig uppföljning där man samlar in information efter de lean-mål som satts upp och där dessa sammanställs och visas på tavlor inne på avdelningarna. Dessa har man inte för att kritisera anställda som inte når upp till målen utan är snarare till för att upptäcka och hjälpa personer som inte når dem. Hon menar samtidigt att det finns vissa processer, som exempelvis att skriva in text i resekatalogen, där det inte går att mäta output på samma sätt som t.ex. handläggningstiden vid reklamationer. Därför kan Fritidsresor sätta upp måltal men kanske inte på samma sätt som en fabrik där Söderlund antar att fler processer är kvantifierbara.

Standardiserat arbetssätt

När det kommer till processerna och de uppgifter som ingår i dessa, både före och efter värdeflödeskartläggningarna, finns det inget enhetligt system på Fritidsresor vad gäller upprättandet av standardiserade manualer där "bästa" tillvägagångssätt finns nerskrivet. På vissa avdelningar har man det och på andra har man det inte beroende på process. Ett moment där arbetssättet har dokumenterats är det standardiserade mötet mellan anställda på företaget. Detta är en del av den process som skapar informationen om de olika resmål som ligger ute på hemsidan och i katalogen. Numera träffas dessa på samma plats istället för att som tidigare låta anställda bolla olika idéer mellan Stockholm, Kreta och Danmark som företaget är verksam i.

När parterna väl är närvarande vid mötet skall underlag till det som diskuteras redan vara framarbetat för att utnyttja tiden så effektivt som möjligt. Vad som skall ingå i det standardiserade mötet är något som de anställda själva arbetat fram efter att det godkänts enligt PDCA-cykeln. En annan sak som ses över vid utformandet av en process är att se till att det skall finnas möjlighet till flexibilitet så att någon annan än ordinarie anställd skall kunna utföra en viss arbetsuppgift om denne skulle bli sjuk eller ha ledigt.

Informationsinsamling

Den information som samlas in i lean-arbetet görs av de anställda själva. Nyckeltalen som används skall vara så enkla och lättförståeliga som möjligt av de som arbetar av främst två anledningar. Den första är för att det inte skall uppstå missförstånd och den andra för att undvika att alltför mycket tid går åt till att samla in nödvändiga data. Informationen som samlas in rör som tidigare nämnts, uppskattningar av exempelvis vilken tid uppgifterna tar och hur stora tidsbesparingar man kommer att göra efter förändringen. A6-summeringen innehåller alla kartor som tecknats ner vid värdeflödeskartläggningen där man tecknar syftet med kartläggningen, nulägeskartan, framtidskartan, mätetalen, de stora slöserierna och förbättringarna samt reflektionerna. Det har med andra ord skett en förändring sedan lean-implementeringen där man har mer visuell koll på de olika delarna enligt Söderlund. Hon nämner även att man i hennes avdelning har börjat titta på tiden det tar att göra ett case, vilket i snitt tar 36 minuter, och för en handläggarsstatistik för att hjälpa de som inte når detta mål. Denna förändring har skett till följd av lean-implementeringen och på initiativ av både anställda och ledning.

Spridning

Spridningen av Lean-filosofin och arbetssättet inom företaget har skett på något av en ad-hoc basis där olika enheter efter Lean Concepts introduktion, på eget initiativ försökt sälja in konceptet i organisationen. Detta har man gjort genom att visa för chefer för olika enheter och processer vilka fördelar man kan erhålla genom att arbeta enligt filosofin och vad man behöver för att göra denna omställning. När de anställda väl gjort detta så har vissa av dessa förslag godkänts av högre instanser och implementerats. Allteftersom, har andra enheter inom företaget sett och hört om de fördelar ändringarna inneburit och successivt har arbetssättet spridit sig till andra processer, både närliggande och vitt skilda. Filosofin praktiseras nu på flertalet avdelningar både i Sverige och i dess utländska filialer.

Organisationsstruktur

Organisationsstrukturen har inte förändrats särskilt mycket sedan ambitionen från företaget blev att implementera lean-principerna, varken fysiskt eller hierarkiskt. Norlin menar att det

snarare är beslutstrukturen som ändrats då avdelningarna har mer makt över de processer som de är en del av. Det ökade självbestämmandet har haft en motiverande inverkan på de anställda. Men han påpekar att Fritidsresor i grunden inte varit någon särskilt hierarkisk organisation under åren han arbetat på företaget till skillnad från exempelvis bankväsendet. Här genomsyrar "reseledarkulturen" hela organisationen där Norlin illustrerar andan genom en reseledare som precis fått veta att ett av plan med företagets kunder har blivit inställt och att dessa behöver någonstans att bo under tiden de väntar. Till en sådan situation finns det inga manualer utan man gör allt för att få fixa problemet. Reseledaren får även använda sitt omdöme av tidsmässiga skäl då denne inte hinner ta kontakt med huvudkontoret för att se vad nästa steg skall bli. Självbestämmandet har haft en såpass motiverande effekt att man från ledningshåll inte har behövt göra något extra för att motivera personalen som arbetar enligt lean-filosofin, att arbeta mer effektivt. I en skämtsam ton konstaterar Norlin att cheferna snarare behöver göra mindre nuförtiden. Det nya arbetssättet har samtidigt skapat en kultur där anställda insett att saker och ting inte varar för evigt och hela tiden försöka arbeta för att effektivisera processerna ytterligare. Anställda vågar därför föra arbetet framåt och eventuellt göra en del fel på vägen. Arbetsmetodikerna har även skapat en helhetssyn där man numera inser att man inte kan åtgärda något till det "bättre" om det bara är bra för den egna avdelningen – hela processen måste bli effektivare av den föreslagna ändringen.

Det som gjort lean-implementeringen så framgångsrik på Fritidsresor, till skillnad från ett annat företag som arbetar enligt filosofin och som de har ett utbyte med, är att initiativen tagits på frivillig och (oftast) operativ nivå. I sin tur har detta gjort att förankringen och motivationen varit väldigt stark bland de anställda då det är de själva som kommit med förslagen till förändring. En annan framgångsfaktor anses vara lean-coachernas närvaro som ser till att optimera förbättringarna vid värdeflödeskartläggningarna. De påpekar dock att det inte finns något rätt eller fel och menar att den toppstyrda lean-implementeringen också har sina för- och nackdelar. Fördelen för företag som har ett toppstyrt lean-arbete kan enligt Norlin vara att man får en bättre målstyrning och feedback om hur man förhåller sig till sina uppsatta mål.

Pull

Processerna har efter lean-arbetet blivit mer kundorienterade och delas in i value streams där tillfredsställandet av kundvärdena hamnat mer i fokus. Värdena i Fritidsresors fall har att göra med behov kunderna har i samband med sitt resande som exempelvis valmöjligheter, att det skall vara lätt att planera och förbereda resan, tillfredsställande reseupplevelser och att flygresan skall vara smidig. Kundnöjdheten följs upp med ett nyckeltal som kallas för Net Promoting Score. Söderlund visar oss deras "processhjul" där alla kundvärden och dess tillhörande processer och delprocesser fanns illustrerade. Hon förklarar "hjulet" för oss genom att redogöra för det första kundvärdet som är utforskning av valmöjligheter. I detta så kallas den

stödande processen för shops. Denna har i sin tur olika underliggande processer som fysiska och internetbutiker samt resedokument som alla genom lean-arbetet försöker att blir så effektiva och koordinerade som möjligt med närliggande processer. Det finns även kärnprocesser som stödjer alla de olika processerna inom ett givet kundvärde som exempelvis rekrytering, budgetprocess och bokslut. En process kan gå igenom flera avdelningar och även gå över lands- och bolagsgränser.

Nästa fråga ställdes för att undersöka graden av "pull" i verksamheten. Kundens efterfrågan styr inte på samma sätt som i teorin där produktion sker först efter att kunden lagt sin order utan bokningarna av flyg, hotell och upplevelsepaket sker på förhand efter företagets prognoser. Detta anser man beror på att Fritidsresor inte ser ut som en fabrik som kan stå still fram tills dess att man fått sin order, utan att man snarare har många externa intressenter som exempelvis hotellägare där dessa på förhand vill veta till vilken grad Fritidsresor kommer att utnyttja deras kapacitet innan kontrakt för en angiven tidsperiod kan slutas mellan dessa parter. Norlin menar dock att man ändå lyckas prognostisera efterfrågan och trender med relativ god säkerhet där man exempelvis fyller platser man bokar på flygplanen, den så kallade kabinfaktorn, till 98,5% jämfört med t.ex. Ryanair och SAS som hamnar på siffrorna 83 % respektive 67 %. Även de hotell som antingen är deras egna eller fristående aktörer som man har särskilda samarbeten med är man duktiga på att fylla, där den utnyttjade beläggningen är omkring 92 %. Framgången beror på att man är duktiga på att erbjuda det kunden efterfrågar samt att man erbjuder de olika deltjänsterna flyg, hotell och upplevelser i paketerad form som gör att kunden enkelt kan skapa sin semesterupplevelse hos dem utan att behöva boka allting själv. Prognostiseringen sker genom att man löpande följer bokningsingång jämfört med historiska tal samt hur bokningstakten påverkas vid prisförändringar.

De kundsamarbeten man har är endast med interna kunder där exempelvis anställda på reklimationsavdelningen kan ha ekonomiavdelningen som kund. Slutkunderna är inte med och driver efterfrågan på samma sätt. Dock har man kundundersökningar till grund för vissa av sina undersökningar och förhoppningar finns på att kunna inkludera kunderna i framtiden i de processer man har.

Fallgropar

Intervjun leds in på de svårigheter eller negativa aspekter som har funnits med företagets lean-arbete. Våra respondenter identifierade tre utmaningar. Det Söderlund såg som den största utmaningen var hur man skulle gå tillväga efter de första nittio dagarna då förändringen beprövas i processen. Det hon saknar är den kontinuerliga uppföljningen av processen för att ständigt förbättra denna. Tanken är dock att det skall ske kontinuerliga förbättringar även efter att värdeflödeskartläggningen gjorts då medarbetarna genom arbetet med processen har fått

ett annat sätt att se på sitt arbete och kan på så sätt finna möjliga förbättringar i det dagliga arbetet.

Nästa utmaning uppstår pga. att organisationen mäts på linjen och att de stora målen, som gäller för alla inom företaget är linjemål. Detta skapar problem när man förbättrar processer eftersom dessa i många fall sträcker sig över flera linjemål som inte riktigt är koordinerade med varandra och därmed hindrar processerna från att optimeras. I praktiken blir det som så att lean-målen prioriteras bort av de anställda om de inte stöds av de linjära målen eftersom de anställda får sina eventuella bonusar när de nått de linjära målen och inte lean-målen. Utmaningen ligger i ett skifte till belöningar kopplade till processmål istället för de linjära målen.

Ur ett ledningsperspektiv ser Norlin att lean-arbetet hittills skett nerifrån och upp och att detta gått bra. Frågan är hur man gör om man vill försöka vända detta, dvs. att styrningen delvis kan ske uppifrån för att inkorporera de fördelar som detta sätt medför utan att samtidigt minska motivationen hos de anställda enligt Norlin. Lean accounting som ett stöd för att uppnå detta ses av Norlin mer som en administrativ börda än som hjälp i detta sammanhang.

Lean-arbetet har i de flesta fall bemötts med ett positivt gensvar hos de anställda. Söderlund talar om att det till en början, då arbetssättet och innebörden av begreppet inte var vida känt inom företaget, fanns en del personer som var negativt inställda. Det motstånd Lean-coacherna kunde möta hos dessa var en slags rädsla som är normal vid förändringar då dessa skapar situationer de anställda är ovana vid vilket i sin tur skapar en rädsla för hur detta kommer att påverka ens trygghet som anställd. Arbetet för lean-coachen blev att försöka vända inställningen hos dessa personer och få med dem på spåret. Hon menar att dessa senare blev de som oftast gick i täten för lean-utvecklingen när de väl insåg fördelarna. Den viktiga lärdomen blev att mer kommunikation krävdes med de anställda. Norlin menar även att om avsked skulle vara ett av utfallen vid förbättringsarbetet så hade det nog inte skett några förbättringar. Därför har man som krav på de som ger förslag till eventuella förbättringar att man redan innan scoopingmötet har en plan för vad de som blir övertaliga på en viss process skall få för nya arbetsuppgifter efter att ändringen genomförts.

Avslutningsvis bör de negativa aspekterna med lean, enligt Norlin, inte ses som nackdelar med filosofin och som man inte kan bli av med utan snarare som fallgropar. Då är det viktigt att vara uppmärksam och hela tiden arbeta för att minimera risken för dessa.

4.2 Att skapa ett lean accounting-ramverk för serviceföretag

Presentation av respondenten

Uppsatsens andra intervju sker med Zvonko Dolenac, vd för Academy of Leadership som konsulterar företag i ledarskaps- och affärsutvecklingsfrågor. Akademin är även en coachfirma

som är i huvudsakligen inriktad mot företagsledare och personer i ledande ställning och deras personal. Han sysslar även med att skapa utvecklingsprocesser som ger mätbara effekter. Slutligen konsulterar han även i hur lärandet sker på en organisation för att därefter inkorporera olika tekniker om hur vuxna bäst lär sig. Teknikerna går alla under devisen "se, höra och göra". Akademiens metoder är kvalitetssäkrade med långvarig hållbarhet och erbjuder coaching för hur personal skall hantera motgångar som omvärlden ibland belastar företagen och de anställda med. Dolenac har en examen i logistik och innehar även titeln certifierad internationell coach. Han har många års erfarenhet som logistikchef och effektiviseringskonsult där han fått arbeta mycket med lean. Som coach utbildar han i förändringsprocesser, konflikt- och kommunikationshantering och även coachat i målbildsträning för företagsledare. Han har även anlitats som föreläsare i ledarskapsfrågor.

Intervjun med Dolenac

Vi beger oss till ett café längst Linéstråket i Göteborg för vår intervju med respondenten. Då formaliteterna betats av och K & Ws (2008) modell introducerats och förklarats för Dolenac börjar han med att diskutera ledarskapet i ett företag. Ledarskapet anser han vara av stor vikt för hur framgångsrikt ett eventuellt lean accounting-initiativ blir. Detta ur flera perspektiv om man knyter an till modellen vi utgått från i vår frågeställning. Ledarskapet måste sanktionera och stödja det strategiska initiativet för att Lean-arbetet på ett serviceföretag överhuvudtaget skall komma igång. Ledaren skall enligt Dolenac agera under devisen "arbetet speglar ledaren" vilket har flera innebörder. Dels skall chefen agera som ett föredöme för sina medarbetare men även att ledaren placerar rätt person på rätt plats vilket gör anställningsprocessen till ett mycket viktigt moment. Vid anställningen är det viktigt att välja ut medarbetare som verkligen brinner för arbetet även om det i allmänhet inte är ett "drömjobb" man anställer till. Han exemplifierar denna tanke genom personalen i kaféet vi sitter på och som han haft bra erfarenhet av vad gäller kvalitén på servicen. Kaféet får genom hela intervjun stå som exempel på hur delarna i K & Ws (2008) ramverk kan se ut i ett serviceföretag. Han menar att företagets viktigaste resurs inom servicebranschen oftast är de anställda eftersom tjänsten skapas i samverkan mellan dessa och kunden. Även andelen personal som har direktkontakt med företagets kunder är högre jämfört med tillverkningsföretag. Därför är det väldigt viktigt att man redan från början väljer personer med rätt attityd gentemot sina kunder. Att ledaren agerar som föredöme blir sedan viktigt när en medarbetare väl har anställts. Chefen måste få de anställda att känna sig delaktiga och att de även känner ett ansvar för att göra sitt yttersta i kundbemötandet – dvs. att var och en av de anställda blir ledare över sig själva vilket i termer av ramverket är en direkt påverkan av empowermentaspekten samt organisationsstruktur där denna blir plattare.

Vad gäller kontrollmetoderna och de sociala mekanismerna inom lean-ramverket frågar vi honom om det huruvida det finns några skillnader mellan service och tillverkning då tjänster särskiljer sig en del från varor vad gäller inneboende egenskaper. Han svarar att det finns skillnader och att de spelar roll men inte en sådan stor roll som man kan tro och kopplar sina svar till kaféet. Vad gäller resultatkontroll kan man exempel mäta hur många kunder som köper påtår, beställer flera gånger under samma besök eller hur mycket man får i dricks under ett givet tidsintervall för att veta hur man förhåller sig till tidiga perioder för att hela tiden sträva efter att förbättra dessa nyckeltal. Även här kan arbetet standardiseras då man kan utforma rutiner för exempelvis hur kaffet skall hällas upp, serveras och huruvida man frågar om kunden skall ha mjölk och/eller socker till kaffet eller om skall hänvisa denne till ett hörn där alla kaffetillbehör finns prydligt uppställda. Denna standardisering blir nödvändig även inom cafébranschen då det skulle uppstå för långa ledtider och suboptimerade beteenden om inte de grundläggande processerna är automatiserade. När vi går in på de sociala mekanismerna och dess applikationer talar han om ledarskapets roll som en nyckel till empowermentaspekten. Då tjänsten skapas i samverkan mellan den anställde och kunden får denne inte känna att ledaren hela tiden ifrågasätter dennes kompetens och förmåga att klara av uppgiften eftersom detta påverkar den anställdes inställning negativt. Det är även viktigt att den som arbetar operativt känner att chefen ger denne förtroende att utföra tjänsten på bästa möjliga sätt i fall då avvikelser från vad som skulle vara i normalt. Om den anställde skulle göra något fel i exempelvis sitt bemötande av kunden är det viktigt att man ger feedback på "rätt sätt". Då förstärker man det positiva men reglerar även i de fall då beteendet inte är önskvärt. Tekniker för att ge feedback på "rätt sätt" är något som Zvonko lär ut vid sina konsultationer. Detta motiverar i sin tur den anställde att sträva efter att ständigt hitta nya förbättringsmöjligheter.

Vidare menar han att det finns vissa moment i bemötandet som är omätbara som kvaliteten på konversationerna som förs med kunden. Andra exempel kan vara om man exempelvis kan få kunden att skratta genom ett skämt om man i sitt bemötande hela tiden, utan att vara alltför påträngande, kan kalibrera huruvida kunden är tillfredsställd med tjänsten eller om det saknas något t.ex. om mjölken man hållt upp i kaffet är tillräckligt eller om kunden tyckte att det smakade gott. Även om det i exemplet kaffeupphållande inte är lätt att göra, så menar han att det är viktigt att ställa öppna frågor så att kunden inte kan ge korta svar som man inte kan utvinna någon egentlig information ur för kalibrering. Visualiseringen är även möjlig i kafémiljön då man exempelvis kan märka olika varors plats i hyllorna eller i lagret så att man smidigt och snabbt kan hitta det man letar efter. Utbildning kan i kaféexemplet handla om att man hjälps åt att korta ner inlärningskurvan för den nyanställde i de moment som ingår i arbetsuppgifterna. Vid utformning och uppföljning av kontrollformerna och de sociala mekanismerna menar Dolenac att det är viktigt att man hela tiden tänker på vad syftet med de uppställda målen är

och var man är på väg. Han menar även att det är viktigt att ledaren är uppmärksam på att målen kan förändras längst resan och att man därför skall kunna uppvisa den flexibilitet som krävs för att omvärdera de mål man ställt upp.

Informationsinsamlingsrutinerna för de mål man sätter upp behöver inte göras komplicerade. Om man tex sätter upp ett mål som har att göra med dricksen som ett slags mått på kundnöjdhet räcker det med att notera resultatet i ett anteckningsblock tillsammans med de andra målen man sätter upp. Vill man vara tydlig kan man även skriva upp dessa på tavlor eller större pappersark som kan hänga i personalrummet eller dylikt. Nyckeltalen kan sedan utgöra en del av underlaget för diskussionerna kring arbetets fortgång som är viktiga att ha med jämna mellanrum. På så sätt försäkras man sig om att alla är införstådda i hur man förhåller sig till effektiviseringsarbetet och att man tillsammans försöka förbättra arbetet ur vissa aspekter.

Intervjun på fiket börjar dra mot sitt slut och när vi ber om en summering kring skillnaderna mellan ett ramverk för service och tillverkning. Han menar att ett ramverk för service inte behöver skilja sig åt särskilt mycket från ett inom tillverkning. När han tittar på illustrationen av K&Ws (2008) ramverk så tror han att organisationsstrukturen (särskilt ledarskapet) och dess koppling till standardiseringen och de sociala mekanismerna blir viktigare att ta hänsyn till inom servicesektorn. Detta eftersom mätbarheten i vissa fall kan vara svårare för vissa delar inom service. Dock poängterar han att ingen av komponenterna behöver tas bort eftersom det går att använda sig av alla komponenter trots den skilda miljön. Även vad gäller riktningarna i hur de olika delarna i ramverket påverkar varandra kommer han inte på några direkta anledningar till varför det på en övergripande nivå skulle vara annorlunda inom service jämfört med tillverkning.

5. ANALYS

Häri fogas teori och empiri samman för att utröna hur ett lean-ramverk för service kan se ut med styreffekter som liknar de som fanns inom ramverket för tillverkning.

Ett ramverk för service

I sin utformning kommer serviceramverket helt att utgå från K & Ws ramverk. Detta bland annat för att tillverkningsbranschen enligt Bowen och Youngdahl varit ledande när det kommer till styrmodeller samt nya sätt att effektivisera arbetet på och detta ger man flera lyckade exempel på. Denna logik har sedan med framgång kunnat överföras även till servicebranschens operationer. Man menar till och med att det är felaktigt att separera på service och tillverkning och borde istället fokusera på likheterna de två emellan. Förutom denna artikel som underlag för vårt val så stödjer vi oss även på intervjun med Dolenac. Diskussionen med honom utgick helt ifrån K & Ws ramverk då denne inte saknade komponenter som ett serviceföretag i teorin skulle kräva för att implementera lean-accounting. Därför kommer serviceramverket inte skapas från grunden. Vi kommer snarare se vilka modifieringar som behöver göras av K & Ws ramverk för att konstruera ett lean accounting-system och erhålla liknande styreffekter trots de annorlunda förutsättningarna.

Övergripande om Fritidsresor

Övergripande kan man säga att orsakssambanden i ramverket inte var lika tydliga på Fritidsresor jämfört med EBS då man inte införlivat lean-principerna i sin ekonomistyrning. Lean accounting-systemet är därför inte "aktivt" på samma sätt som inom EBS och därmed även tillverkningsramverket. På EBS är ekonomistyrningssystemet i fokus och det är enligt författarna detta som leder organisationen mot en ständig och systematisk strävan efter att effektiviseras och förbättras. Anledningen till att man inte har någon lean accounting på Fritidsresor är att ledningen ser informationsinsamlingsrutinerna som en administrativ börda då de tror att ansvaret för underhåll och insamling data i så fall skulle ligga hos andra än de som arbetar efter målen. Man har efter initiativet istället valt att behålla linjära målen även för personal på operativ nivå och belöningar delas ut i förhållande till dessa. Effekten av detta kan bli att man prioriterar de linjära målen före lean-arbetet om en eventuell konflikt skulle uppstå mellan dessa. Den bärande princip vi främst ser som den som får stryka på foten är "perfection" där man främst p.g.a. avsaknaden av ett flöde av lean-information, inte med samma kontinuitet, systematik eller ambition strävar mot att förfina processerna enligt lean-filosofin. Dock är det viktigt att påpeka att ständiga förbättringar även sker på Fritidsresor.

Skillnaderna mellan Fritidsresor och EBS kan bero på att Fritidsresor inte kommit lika långt i sitt lean-arbete som EBS eller så kan det vara för att det rör sig om olika branscher med olika förutsättningar. Filosofin har ändå gjort avtryck på Fritidsresor där många av kopplingarna ändå har kunnat styrkas. Införandet av filosofin och arbetet med värdeflödeskartläggningarna har skapat en kultur inom företaget där anställda blivit mer motiverade att arbeta med lean och hela tiden strävar mot en effektivare organisation. Processerna har optimerats genom bl.a. värdeflödeskartläggningarna och utformats för att på bästa möjliga sätt tillfredsställa de kundvärden som identifierats av företaget.

Det strategiska initiativet

Det strategiska initiativet där lean-arbetet introducerats har på Fritidsresor främst uttryckt sig i de värdeflödeskartläggningar som utförs på företaget. För att kunna genomföra dessa så har företaget internaliserat den kompetens som behövs, i form av coacher, som närvarar med sin kunskap och erfarenhet för att utföra kartläggningarna på bästa sätt. I skapandet av en leanaccounting-modell för serviceföretag är det enligt Dolenac avgörande att ledarna inom företaget sanktionerar och stödjer initiativet för att det överhuvudtaget skall komma till stånd. I Fritidsresor har lean-arbetet haft stöd sedan starten då man sett nytta med att arbeta efter filosofin.

På Fritidsresor har det strategiska initiativet haft en inverkan på resultatkontrollen (koppling "I"). Detta genom att uppföljningen vid värdeflödeskartläggningarna bygger på nyckeltalen i det "önskade framtida tillståndet" som sätts innan testperioden tar sin början. Den byråkratiska kontrollen i form av exempelvis standardiserade möten som utformats efter värdeflödeskartläggningarna. Då standardiseringen skett till följd av värdeflödeskartläggningarna går den kausala kopplingen ("B") även att styrka på Fritidsresor. Koppling "E" rör i Fritidsresors fall den inverkan värdeflödeskartläggningarna har på de sociala mekanismerna. Om man börjar med empowerment så får de anställda på en viss avdelning själva bidra med underlaget inför en kartläggning samt att vara med under och identifiera lösningarna vilket enligt respondenterna hade en starkt motiverande effekt hos de anställda. En informell utbildning sker också i samband med värdeflödeskartläggningarna där de anställda som deltar blir drillade i principerna och hur man arbetar med de olika lean-verktygen. Visualiseringen sker i samband med uppställandet av A6-summeringarna.

Organisationsstruktur, kontrollformer och sociala mekanismer

Organisationsstrukturen på Fritidsresor har inte ändrats, varken fysiskt eller hierarkiskt till följd av lean-initiativet. Även om hierarkin på Fritidsresor inte formellt sett förändrats har

organisationen ändå indirekt blivit plattare genom den förändrade beslutsstrukturen ("A"). Detta genom att lean-arbetet har skapat en kultur som uppmuntrar anställda att ta egna initiativ, beslut och att våga göra misstag eftersom förbättringsarbetet numera ses som en kontinuerlig process. Att det inte skett någon fysisk omstrukturering kan ha att göra med tjänstegenskapen "opåtaglighet". Eftersom tjänsterna är opåtagliga blir en fysisk omstrukturering inte lika aktuell för en tjänsteproducent som för en varuproducent där de fysiska flödena är större. På EBS var det i första hand den fysiska omstruktureringen som skapade organisationsstrukturens påverkan på resultat- och beteendekontrollen. Resultatkontrollen i form av nya prestationsmått beroende på organisatorisk nivå ("J") och beteendekontroll i form av standardisering ("C") pga. den fysiska omorganisationen. På Fritidsresor är båda dessa kopplingar svaga. Den förändrade beslutsstrukturen i och med införandet av lean, med ett ökat självbestämmande inom Fritidsresor, har påverkat organisationen och haft en motiverande effekt på personalen som går att klassificera som empowerment. Därför går den kausala kopplingen, "F" att styrka hos Fritidsresor.

I ett serviceföretag blir prestation svårare att mäta jämfört med tillverkningsbranschen. Kvalitet- och effektivitet i tjänsteproduktionen är exempel på aspekter som är svårsmätbara. Orsaken till detta är tjänsternas karakteristika och detta inverkar i sin tur negativt på resultatkontrollen i ramverket som ett sätt att påverka personalen. Tjänsteegenskaperna som inverkar negativt på resultatkontrollen kan vara dess opåtaglighet eller det faktum att kunder upplever "samma" tjänst olika och använder ord som "förtroende", "upplevelse", "känsla" och "trygghet" för att beskriva sina erfarenheter av en tjänst. Det kan även vara att tjänster är processer som i högre grad består av mänskliga aktiviteter jämfört med varuproduktion. Ibland är det till och med så att kunden är vara med i skapandet av tjänsten. I sin tur ställer detta högre krav på samordning av anställda som deltar i en viss process. Att tjänster till viss del produceras och konsumeras samtidigt försvårar kvalitetskontroll. Egenskapen att tjänster delvis uppstår som ett resultat av en social interaktion skapar en osäkerhet i de data som samlas in. Detta gör det svårt att kartlägga tjänstens orsak-verkan samband som i sin tur försvårar kapacitetsplaneringen och tjänsteutvärderingen.

Då resultatkontrollens roll försvagas har vi kunnat hitta sätt att överbrygga de annorlunda förutsättningarna genom olika förhållningssätt till komponenterna i det nya ramverket genom service management litteraturen tillsammans med det Dolenac sagt i intervjun. Vad gäller aspekter som är svåra att talar Dolenac om att organisationsstrukturen och dess kopplingar till de sociala mekanismerna samt standardiseringen får en större betydelse för ett serviceramverk i förhållande till ramverket för tillverkning. Betydelsen ökar eftersom serviceföretaget måste skapa en organisationsstruktur som strävar efter ständiga förbättringar inom alla aspekter trots att vissa av dessa inte går att mäta.

I ett serviceperspektiv tolkar vi komponenten organisationsstruktur som utvecklandet av den s.k. servicekulturen. Echeverri och Edvardsson menar att man måste skapa en organisation som satsar på sin personal vid "frontlinjen" då det är dessa som avlämnar gör det största intrycket i hur bra kunden uppfattar tjänstens kvalitet. Det är viktigt att hela organisationen genomsyras av serviceanda och kvalitet. För att uppnå detta måste arbetsmiljön vara positiv vilket i sin tur ställer ett särskilt krav på ledarskapet (en aspekt som Dolenac också lyfter fram). Ledningen bör bemyndiga (eng. empower) de anställda genom *policies, förfaringssätt, belöningsystem* och *aktiviteter* som stödjer frontpersonalen inom organisationen så att de genuint strävar efter att göra sitt yttersta i kundbemötandet. Empowerment är kanske den viktigaste av de sociala mekanismerna både inom lean-filosofin och i servicekulturen. I båda fallen är det viktigt att skapa engagemang hos alla anställda på företaget för att dessa hela tiden skall sträva att göra sitt bästa i olika situationer och identifiera olika förbättringsmöjligheter. Underlaget till detta antagande får vi genom intervjun med Dolenac, respondenterna på Fritidsresor samt Echeverri och Edvardsson. Empowerment blir än mer viktigt inom servicebranschen då "frontlinjen" i allmänhet är större. Ledarskapet lyfts fram som en viktig del i denna mekanism. Ledningen måste stödja initiativet och ha förtroende för sina anställda. Fritidsresor var ett bra exempel på detta där de anställda fick ta mer ansvar och fatta fler beslut på egen hand vilket i sin tur ökar engagemanget, viljan att göra ett bra arbete och ständigt försöka förbättra företagets processer.

Policies och förfaringssätt tolkar vi som standardisering i ett serviceramverk. Då mätbarheten i processerna är svår och/eller att resultatet man eftersträvar inte är helt klart ökar behovet inom företaget för informella kontrollmetoder. Kulturell kontroll har föreslagits i sådana sammanhang och innebär en standardisering av normer och värderingar (Modell, 1995). Standardiseringen i lean-sammanhang handlar om att likrikta beteenden och utgör viktig del i K & Ws ramverk. Standardiseringen används för att kvalitetssäkra arbetet samt att korta ner ledtider. Dolenac menar att trots skillnaderna mellan service- och varusektorn så kan man även hitta processer inom tjänstesektorn som går att standardisera. Om det inom tillverkning är standardiseringens uppgift att kvalitetssäkra arbetet samt korta ner ledtiderna så kan kalibrering av kundnöjdheten läggas inom samma kategori i ett serviceramverk. Kalibreringen lär personalen om vad det är kunderna efterfrågar och genom detta höja servicegraden. I Fritidsresors fall var resultatet av värdeflödeskartläggningarna oftast någon form av standardisering av beteenden och rutiner för en viss process.

Vad gäller belöningar och erkännande anses dessa vara viktiga för att den anställde skall känna att denne har utfört ett bra arbete. I diskussionen med Dolenac framkom det att vissa processer trots tjänsternas egenskaper ändå är mätbara och att resultatkontroll därför kan brukas i viss utsträckning. Underlaget för bedömningen, eller snarare sättet man utvärderar prestationerna

på är viktigt för att få en organisation mer kundorienterad. Detta underlag skall inte hållas hemligt av ledningen och skall vara konstruerad att belöna andra värden än kostnads- eller försäljningsmål som traditionellt sätt brukar vara fallet. Nielsen et al. diskuterar betydelsen av att alla inom en viss process är införstådda med vad de olika måtten egentligen mäter. Betydelsen ökar än mer om en process sträcker sig över flera avdelningar så att samma information inte tolkas på olika sätt. För att uppnå de önskade styreffekterna menar Modell att det är viktigt att man vid designen av mätsystem använder sig av mått vars utfall anställda genom sin prestation har möjlighet att påverka. Tjänstekarakteristikan har av två anledningar en negativ inverkan på denna möjlighet som man bör vara medveten om vid val av mått. För det första är konsumenten i vissa fall deltar i tjänsteproduktionen. För det andra kan det utöver detta finnas andra externa faktorer som påverkar resultatet. Han menar att vissa av problemen som tjänstegenskaperna ger upphov till går att överbrygga genom multidimensionell prestationsmätning. Tanken är god men den multidimensionella prestationsmätningen omfattar perspektiv som inte är intressanta för den operativa nivån av verksamheten. Detta konstaterar Abernathy & Lillys i sin undersökning. Anledningen till detta är att redovisningsmått får en mindre betydelse i lean-sammanhang då effektiviteten i arbetet inte går att mäta på detta sätt. Icke-finansiella mått är i denna kontext ett bättre sätt att värdera prestation på. Om en anställd skulle prestera sämre än väntat är det enligt Dolenac viktigt att eventuell kritik mot denne är konstruktiv, saklig och rättvis. Han menar att det alltid är viktigt att försöka stärka det som den anställda gör rätt innan man går in på det som är mindre bra.

På mellancheftsnivå och längre ner i EBS ansågs intagandet av ett finansiellt perspektiv inte nödvändigt av anledningarna som Abernathy och Lillys tar upp. I praktiken ledde detta till att man skar ner på antalet mått som personalen mättes efter. Måtten som används för den operativt anställda personalen är icke-finansiella och fokuserade på hela processen. Tidigare mätte måtten endast prestationen inom just den enhet man själv arbetade på. Nyckeltalen på operativ nivå är numera enbart utformade för att stödja lean-arbetet. Dock så slopades inte de finansiella måtten helt på EBS utan var trots förändringen nödvändiga på fabriksnivå. Utöver lean-målen belönades anställda även efter den kompetens man fått genom det interna utbildningssystemet. Om man jämför EBS med Fritidsresor går det att finna en del skillnader. På Fritidsresor har man valt att behålla de linjära målen och belönar sina anställda efter dessa. Belöningar efter linjära mål gör att kopplingen mellan organisationsstruktur och resultatkontrollen inte blir lika stark jämfört med EBS i termer av lean. Den svaga kopplingen ter sig naturlig då Fritidsresor inte hade någon lean-accounting. Detta kan som sagt försvåra arbetet mot en mer lean organisation och strävan mot "perfection". I enighet med K & Ws ramverk hade lämpliga måttal för belöning av personal på operativ nivå inom Fritidsresor kunnat likna de som man ställer upp för processerna efter värdeflödeskartläggningarna.

Echeverri och Edvardsson diskuterar även andra aktiviteter för att utveckla servicekulturen. Den motiverande personalpolitiken som konkret innebär bland annat att man redan vid rekryteringen anställer personal som brinner för yrket. Personalen skall även kunna arbeta i team och känna det ansvar som i litteraturen benämns som "ownership of the problem". Att rekrytera motiverad personal var Dolenac också var inne på. Kontinuerligt lärande är en annan aktivitet där det är viktigt att företaget avsätter resurser för att hålla personalen ständigt uppdaterade för att företaget skall kunna behålla sin konkurrenskraft. I det kontinuerliga lärandet ingår det även att det sker en viss arbetsrotation (cross-functional training) inom företaget. De anställda får då en inblick i hur företagets processer ser ut och vilket slutvärde man levererar till kunden. Både rekryteringen och det kontinuerliga lärandet klassificerar vi som styreffekterna organisationsstrukturen har på de sociala mekanismerna.

Informationsinsamlingsrutinerna

Då informationsinsamlingen kring lean-information ses som en administrativ börda på Fritidsresor så har vi inte genom intervjun med respondenterna därifrån i någon större utsträckning kunnat utröna styreffekterna av denna komponent. För att undvika den administrativa bördan är lösningen på detta är enligt K & Ws rapport att informationen samlas in av de anställda själva. Detta eftersom meningen med dessa system inte nödvändigtvis är att ledningen med järnhand skall styra. Meningen är snarare att de anställda själva ska ha koll på hur man arbetar i förhållande till de målsättningar som man själva ställt upp efter värdeflödeskartläggningarna vilket gör att ekonomistyrningssystemet kontinuerligt reglerar arbetet efter lean-filosofin. Visualiseringen av denna information, som blir nästa steg, behöver inte alls vara särskilt komplicerad menar Dolenac. I kaféexemplet handlade det om att notera information i ett block och använda det som underlag för diskussioner vid personalmötena. Även inom ett större företag som Fritidsresor så handlar visualiseringen vid värdeflödeskartläggningar om att göra informationen så lättillgänglig som möjligt i form av A6-summeringar.

Från intervjun fick vi dock med oss den intressanta observationen om arbetet på Söderlunds avdelning. Observationen är intressant eftersom det utgör ett undantag från den allmänna inställningen mot informationsinsamlingsrutinerna. Arbetet på hennes avdelning är egentligen vårt enda exempel på lean-accounting från Fritidsresor. Genom att analysera arbetet där har vi i praktiken kunnat se att vissa utav styreffekterna informationsinsamlingsrutinerna ger inom tillverkning, även går att erhålla i en servicekontext. Om man exempelvis ser "peer pressure" som gruppmotivation vilket respondenterna på Fritidsresor ville göra, istället för som gruppsyck vilket var vår tolkning av begreppet enligt K & W så går koppling "N" i form av "peer pressure"

även att skönja även inom Fritidsresor. Kopplingen härleder vi utifrån beskrivningen som Therese gav oss om det förändrade arbetet på hennes avdelning. Anställda där hjälptes åt efter att målet om tio avklarade ärenden per anställd och dag faststälts. Just att det fanns ett kvantitativt mål om antalet avklarade ärenden gör att informationsinsamlingsrutiner går att koppla till resultatkontrollen. Att initiativet stöttats av både ledning och anställda visar den inverkan det organisatoriska stödet, koppling "H", haft på denna miniatyr av lean accounting på företaget.

Den dubbelriktade inverkan som resultatkontrollen och de sociala mekanismerna har på varandra i tillverkningsramverket fann vi också stöd för på Söderlunds avdelning. När någon av de anställda underpresterar i förhållande till målen om antalet avklarade ärenden, ser de andra på avdelningen till att hjälpa denne att klara detta vilket visar att prestationsmätningen har en effekt på gruppmotivationen även på Fritidsresor. Dubbelriktningen i detta fall sker genom att det är de anställda själva som samlar information till måttet. Även styreffekten som koppling "D" har går att bevisa genom arbetet på Söderlunds avdelning. För handläggningen av ärendena på duty office har ett standardiserat arbetssätt utformats där man arbetar efter den metodik som utformats efter kartläggningen. På så sätt har standardiseringen i efterhand utbildat de anställda som inte varit med vid värdeflödeskartläggningen i hur processen optimerats.

Blir lean-accounting en del av ett serviceföretag där lean-information kontinuerligt uppdateras, avgörs framgången, enligt Nielsen et al., av hur bra systemet bistår de anställda i sitt beslutsfattande. Han diskuterar även olika barriärer som kan uppstå i servicemiljöer med separation av information, begrepps innebörd, avsaknad av ledningsstöd samt dialog med anställda som skall styras baserat på informationen som de främsta exemplen. Barriärerna står i vägen för målet att informationen på ett så bra sätt som möjligt kan flöda och assistera medarbetare i beslutsfattandet både internt och gentemot kunder. Man skall vid konstruktionen av informationsflödet se till att informationen ger de anställda ett helhetsperspektiv så att avdelningarna inte endast fokuserar på sina funktioner utan får information som fokuserar på hela processen. Informationsflödet gentemot externa kunder diskuteras djupare av Echeverri och Edvardsson och handlar om spridandet av marknadsinformation. Att de anställda vid frontlinjens kunskap hela tiden är uppdaterad är viktigt eftersom deras kontakt med kunderna oftast är den effektivaste kommunikationskanalen. På så sätt kan man lösa kunders frågor och problem kring tjänsten innan de hinner bli irritationsmoment. Är informationen av den karaktären att den kräver it-system för att på bästa sätt bearbetas är det enligt Nielsen et al. viktigt att företaget avsätter en adekvat mängd resurser till dessa system. På så sätt optimeras denna komponent inom styrsystemet. Ser man till Dolenacs kaféexempel, som i och för sig är ett mindre serviceföretag,

behöver inte informationsinsamlingen vara mer komplicerad än att man noterar underlag till olika nyckeltal i ett anteckningsblock för att sedan sammanställas till mått för prestation.

Kundorientering

En annan intressant upptäckt vi gjorde var kring lean-principen pull som vi kommit fram till inte går att ta hänsyn till på samma sätt om man rör sig på en konsumentmarknad. De värden/behov som externa kunder anser vara mest betydelsefulla, från reseplanering till eventuella reklamationer efter hemkomsten, har Fritidsresor identifierat och placerat i en processkarta. Processerna som utformats avser att tillfredsställa dessa behov. Det finns även processer som optimerats för att tillfredsställa interna kunders behov. I dessa har kunden som kan vara en viss avdelning eller funktion eller avdelning fått vara med och ge sin input för att göra utformandet av den givna processen så bra som möjligt. När det kommer till de externa kunderna har arbetsgången inte sett ut på samma sätt. Behoven har i och för sig utformats i fasställt genom kundundersökningar men själva utformandet av processerna har skett internt. Att den externa kunden inte finns med i utformandet av processen kan därför ha en negativ inverkan på principen "pull". Förhoppningen finns att i framtiden kunna inkludera kunden även i det interna arbetet med att utforma processerna för att på ett bättre sätt kunna matcha kundens behov. Dock kan detta bli svårt och kostsamt med tanke på att Fritidsresor rör sig på en konsumentmarknad. Kundkretsen är för det första mycket större än exempelvis EBS och efterfrågan kan vara mer heterogen. På EBS rör man sig på en industrimarknad med ett fåtal kunder. Där kunde en dialog kontinuerligt föras med kunden och produkterna som tillverkades kunde därför skraddarsys efter varje kunds önskan.

En annan faktor som påverkar graden av "pull" inom Fritidsresor är det faktum att resebranschen är en kapitaltung bransch. Kapitalet binds upp i de flygplan och hotell som man äger eller i bolagen man samarbetar med och vars kapacitet man måste fylla för att vara lönsamma. Eftersom man är tvungen att binda upp denna kapacitet på förhand går detta emot principen "pull" vad gäller idén om att tjänsten/varan skall börja produceras först efter kunden gjort sin beställning. Kapitaltyngden och det faktum att kapaciteten måste köpas på förhand gör att Fritidsresor blir tvunget att prognostisera efterfrågan. Men även om detta "strider" mot lean-tanken så är handlandet helt i linje med det resonemang om ett tillfredsställande kapitalutnyttjande som förs av Annell. Där ser man kapitalutnyttjandet som en förutsättning för att lyckas nå lönsamhet och tillfredsställa aktieägarna för denna typ av företag. Dock har förmågan att prognostisera efterfrågan på marknaden varit bra i relation till Fritidsresors konkurrenter som presenterades för oss under intervjun.

6. SLUTSATS OCH FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING

Häri lyfts det viktigaste ur diskussionen och uppsatsens frågeställning besvaras därefter. Kapitlet avslutas med de förslag vi har till vidare forskning.

Slutsatser

Frågeställningen som denna rapport ämnade besvara var:

Går Kennedy och Wideners ramverk att appliceras på ett serviceföretag med liknande resultat gällande de kausala kopplingar författarna finner i sin studie?

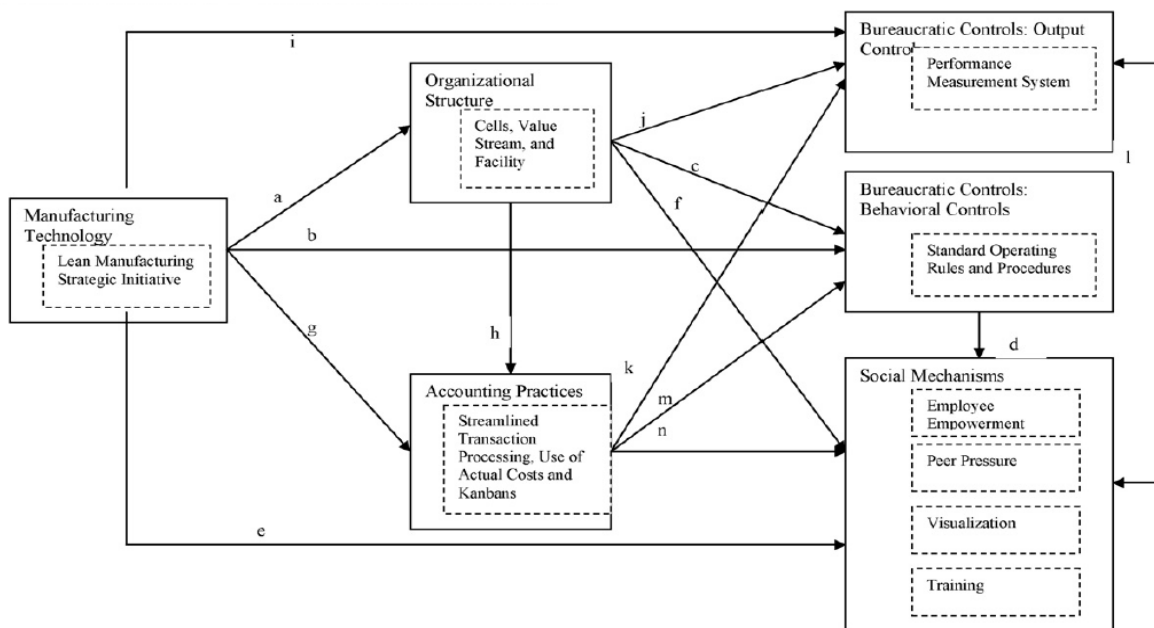


Fig. 1 K&Ws (2008) teoretiska ramverk

Den viktigaste slutsatsen vi kommit fram till är att det *är* möjligt att skapa ett teoretiskt ramverk för service med liknande resultat gällande de kausala kopplingarna. Vid skapandet av serviceramverket kan man dessutom utgå från K & Ws modell. Dock bör man vara medveten om de skillnader som finns mellan service och tillverkning. Medvetenheten gör att man i konstruktionen av ekonomistyrningssystemet i ett tjänsteföretag vet vilka komponenter som man bör lägga mer respektive mindre vikt vid. Detta gör att man även inom tillverkning kan erhålla de styreffekter ur sitt ekonomisystem som sammanstrålar med principerna i lean-filosofin.

I det strategiska initiativet har vi erfarit att ledarskapets stöd är viktigt för en lyckad lean-satsning inom företaget och i förlängningen även för ett lean-accountingsystem. Prestation är av olika anledningar svårare att mäta för tjänsteproducenter jämfört med tillverkande företag. Kundens upplevelse av en tjänst är dessutom till stora delar subjektiv. Svårigheterna att mäta prestation i kombination med kundernas subjektivitet, skapar inom servicebranschen en ökad fokus på organisationsstrukturen och utvecklandet av en servicekultur. Denna fokus ökar oftast ytterligare då "frontlinjen" inom ett serviceföretag tenderar att vara större och därmed ett relativt större antal anställda som måste sträva mot detta mål. Komponenten organisationsstruktur spelar därför en relativt större roll för ett serviceramverk och resultatkontrollen en relativt mindre roll. Även om prestation inom tjänstesektorn kan vara svår att mäta så finns det ändå vissa aspekter av lean-arbetet som går att mäta. I ett lean-accountingsystem är det därför viktigt att mål sätts upp som gör att förbättringsarbetet sker mer kontinuerligt och systematiskt. Ett lean-mål ser annorlunda ut beroende på vilken organisatorisk nivå det rör. På operativ nivå är de oftast icke-finansiella och fokuserar på hela processer. Längre upp i organisationen blir även finansiella nyckeltal nödvändiga. Utvecklandet av servicekultur är till stora delar kopplade till de sociala mekanismerna i det nya ramverket. Dessa är bland annat empowerment, belöningar och erkännande, gruppmotivation, utbildning samt visualisering. En god servicekultur motiverar de anställda att göra sitt yttersta även inom aspekter som inte går att mäta. Resultatet av förbättringsarbetet på arbetsrutiner och beteenden går att standardisera även inom tjänstesektorn vilket gör att denna komponent behåller sin vikt i det nya ramverket.

Informationsinsamlingsrutinerna är en vital del av ett lean-accountingsystem oavsett branschtillhörighet eftersom den har en inverkan på både kontrollformer och styrmekanismer. Ett hinder för införandet av ett lean accounting-system kan vara ledningens syn. Detta om ledningens ser på informationsinsamlingen som något som skall göras av tredje part och vars syfte är att övervaka. Om så hade varit fallet hade även kostnaderna för ekonomistyrningen ökat. Dock är inte meningen med insamlingen en större och dyrare administration. Det är de anställda själva som samlar upp information och deras förhållande till uppsatta målen. Informationens viktigaste roll är att stödja och assistera medarbetarna i sitt beslutsfattande.

Ur ett omvärldsperspektiv gjorde vi även en intressant upptäckt i våra intervjuer på Fritidsresor som vi drar en slutsats av. Hur kundorienterat ett företag kan vara om man utgår från principen "pull" är inte alltid inom den egna kontrollen. Vi identifierade två omvärldsfaktorer som kan göra att man på ett företag kan vara tvunget att göra avbräck från pull-principen av filosofin. Den första faktorn rör vilken typ av marknad man rör sig på. En konsumentmarknad med heterogen efterfrågan kan göra det svårt och dyrt att skraddarsy lösningar efter varje kunds behov. Termen "mass customization" därför av naturliga skäl inte tas till sin yttersta spets om

man jämför med exempelvis EBS som rörde sig på en industrimarknad. Huruvida företaget behöver binda upp kapacitet i förväg eller inte gör kapitalutnyttjandet till en viktigare faktor än att låta kundens efterfrågan "dra" tjänsten genom företagets olika processer.

6.2 Förslag till vidare forskning

De kopplingar som K & W (2008) presenterar är tydliga och om man vill studera vidare på dessa gäller det att hitta ett företag som har implementerat lean accounting i sin verksamhet. Lean-accounting tycks dock vara något som är nytt även för de tillverkande företag som sysslat med lean i ett antal år. När det kommer till servicebranschen så verkar det, efter samtal med Paula Braun, som att lean och ännu mindre lean-accounting är något väldigt nytt. Därför kommer den som letar efter serviceföretag som använder sig av lean-accounting antagligen inte hitta något sådant företag ett bra tag framöver. Att skönja orsakssambanden i ett lean-företag går dock att göra trots att ekonomistyrningssystemet inte genomsyras av filosofin. Detta blir dock mycket svårare och kräver därför en grundligare undersökning då just ekonomistyrningssystemet (management accounting) inte konstruerats efter filosofin. Där får man snarare studera ekonomistyrningssystemet för att se om man hittar egenskaper som "råkar" följa lean-principerna och därmed utröna om styreffekterna existerar eller inte. Man kan även avgränsa studien där man väljer att fokusera på endera utav komponenterna i ramverket och undersöker denna på flera lean företag för att se om vissa utav styreffekterna kan generaliseras. Man kan även se om man hittar ett tillverkande företag som har ett ekonomistyrningssystem som är konstruerat efter filosofin för att stärka trovärdigheten i studien istället för att se hur generell modellen är.

7. REFERENSER

Abdi, F.; Shavarini, S. K.; Seyed Hoseini, S. M. - *Glean lean: how to use lean approach in service industries?* Journal of Services Research, Jul2006 Special Issue, Vol. 6, p191-206, 16p; (AN 22535706)

Abernethy, M. A.; Lillis, A. M. - *The impact of manufacturing flexibility on management control system design.* Accounting, Organizations & Society, May95, Vol. 20 Issue 4, p241-258, 18p; (AN 12494101)

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

Annell, E. (1986) - *Det kapitallösa företaget / av Elisabet Annell och Gabor Bruszt*, Stockholm: Kugel tryckeri AB

Arnerup-Cooper, B. & Edvardsson, B. (1998) - *Tjänstemarknadsföring i teori och praktik*, Lund : Studentlitteratur

Baines, A.; Langfield-Smith, K. - *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach.* Accounting, Organizations & Society, Oct2003, Vol. 28 Issue 7/8, p675, 24p; DOI: 10.1016/S0361-3682(02)00102-2; (AN 10924032)

Banker, R. D.; Potter, G.; Schroeder, R. G. - *Reporting Manufacturing Performance Measures to Workers: An Empirical Study.*, Journal of Management Accounting Research, Fall93, Vol. 5, p33-55, 23p, 9 Charts; (AN 9701211538)

Bicheno, J. (2008) - *Lean för service och tjänster*, Göteborg : Revere

Bowen, D. E.; Youngdahl, W. E. - *"Lean" service: in defense of a production-line approach.* International Journal of Service Industry Management, 1998, Vol. 9 Issue 3, p207, 19p, 1 Diagram; (AN 4029495)

Chenhall, R. H. - *Accounting for the horizontal organization: A review essay.* Accounting, Organizations & Society, May2008, Vol. 33 Issue 4/5, p517-550, 34p; DOI: 10.1016/j.aos.2007.07.004; (AN 31559105)

Echeverri, P. & Edvardsson, B. (2002) - *Marknadsföring i tjänsteekonomin*, Lund : Studentlitteratur

Grönroos, C. (2002) – *Service Management och marknadsföring : en CRM ansats*, Malmö : Liber ekonomi

Hounshell, D - *From the American System to Mass Production, 1800-1932* (1984). Tillgänglig på <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/massproduktion> (2010-07-05)

Kennedy, F. A.; Widener, S. K. - *A control framework: Insights from evidence on lean accounting.* Management Accounting Research, Dec2008, Vol. 19 Issue 4, p301-323, 23p; DOI: 10.1016/j.mar.2008.01.001; (AN 35512995)

Kraus, K.; J. Lind (2007) - *Management control in inter-organisational relationships*, in T.Hopper, D. Northcott and R. Scapens (eds.), *Issues in Management Accounting*. (Harlow: Prentice Hall)

Larsson, L. (2008) - *Lean administration – konsten att införa och praktisera lean i administrativa stödprocesser*

Malterud K. (1998) - *Kvalitativa metoder i medicinsk forskning*, 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

Merriam, S.B (1994) - *Fallstudien som forskningsmetod*, Lund : Studentlitteratur

Modell, S. - *Management accounting and control in services: structural and behavioural perspectives..* International Journal of Service Industry Management, 1996, Vol. 7 Issue 2, 1 Chart; (AN 4976656)

Ne.se (2010a) – Fordism. Tillgänglig på < <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/fordism>> (2010-07-17).

Ne.se (2010b) – Tjänstesamhälle. Tillgänglig på
<<http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/tj%C3%A4nstesamh%C3%A4lle>> (2010-07-17)

Nielsen, J. F.; Bukh, P. N. D.; Mols, N. P. - *Barriers to customer-oriented management accounting in financial services*. International Journal of Service Industry Management, 2000, Vol. 11 Issue 3, p269, 18p, 1 Diagram, 4 Charts; (AN 5476523)

Snell, S. A.; Dean Jr., J. W. - *Integrated manufacturing and human resource management: a human capital perspective..* Academy of Management Journal, Aug92, Vol. 35 Issue 3, p467-504, 38p, 8 Charts; (AN 4408321)

Womack, J. P. (1991) - *The machine that changed the world*, New York : HarperPerennial

Womack, J.P. (1996) - *Lean thinking : banish waste and create wealth in your corporation*, New York : Simon & Schuster, cop.

Bilaga I - Intervjufrågor

Frågor till respondenterna på Fritidsresor

Inledande frågor

Namn, utbildning, bakgrund etc.

Allmänna frågor

1. Hur arbetar ni med lean service inom organisationen?
2. Vad ville ni uppnå genom att arbeta med Lean? (mål)
 - a. Har ni använt andra angreppssätt för att uppnå detta tidigare?
 - b. Varför valde ni lean? Vilka metoder har ni använt tidigare?
3. Hur skedde implementeringen? En avdelning/process i taget eller alla på en gång? Vilka förbättringar har ni identifierat efter implementering av lean? Vilka var framgångsfaktorerna?
4. Vilka har varit era främsta kunskapskällor i arbetet med lean?
5. Hur ser förbättringsarbetet ut? D.v.s. vad gör ni när ni skall få igenom en förändring som skall leda till en förbättring i ett lean-perspektiv?
6. Förändrade ni något i organisationsstrukturen i och med implementeringen?
7. Fanns det något övergripande problem/tröghet som t.ex. motstånd från de anställda med lean-implementeringen
8. Hur kommuniceras de mål företaget sätter upp till medarbetarna. Hur utvärderar ni sedan resultatet utifrån dessa mål?
9. Hur utbildas medarbetarna för att klara av det vardagliga arbetet? ? Följdfrågor: Är denna utbildning frivillig? Hur var det innan lean-insatsen?
10. Vilka var de största svårigheterna ni hade med implementeringen?
11. Finns det negativa aspekter med lean?
12. Hur sker bokningen av hotell och flyg? Mer specifikt – sker detta innan eller efter att kunden gör en beställning?
13. Finns det andra delar av företagets styrning, vid sidan om det som ni arbetat med inom lean, som ni själva kan tänka er borde förändras för att stödja era värdeprocesser

Frågor på ramverket

Organisationsstruktur

Har medarbetarnas arbetsuppgifter förändrats efter lean-implementeringen? (a)

Har flödena i verksamheten påverkats efter implementeringen?

Beteendekontroll

Hur många arbetsuppgifter ansvarar medarbetarna för just nu? Har ni standardiserat arbetsuppgifterna på något sätt där det finns tydligt utarbetade riktlinjer för hur man skall gå tillväga? (b) Finns det utrymme för exempelvis självbestämmande inom dessa riktlinjer? (d)

Kommer flödena påverkas efter implementeringen? (c)

Social kontroll

Hur ser graden av självbestämmande ut just nu bland medarbetarna? (e, f).

Finns det någon slags information som medarbetarna får ta del av med jämna mellanrum som rör verksamheten? Om ja, är informationen framställd så (lättförståeligt) att de vet vad som förväntas av dem?

Hur motiverar medarbetarna varandra för att prestera bättre inom företaget?

Redovisningsrutiner

Har redovisningsrutinerna förändras på något sätt efter implementeringen – dvs. att information används för andra ändamål än tidigare? Hur sker informationsinsamlingen?

- Hur dokumenteras information om de anställdas prestationer? Samlas information in om hur mycket resurser olika avdelningar förbrukar?

Resultatkontroll

Vilka typer av mått använder ni er av när ni styr med hjälp av detta verktyg (resultatkontrollen)? (i) har ni samma slags mått på olika nivåer inom organisationen(j)

Hur samlas informationen om prestation in? Är det medarbetarna som gör det själva eller är det någon annan? (h). Hur används sedan denna information? (k)

Har ni belöningar kopplade till resultaten? *Hur ser dessa ut?*

Sker det någon uppföljning eller utvärdering av verksamheten? Vi flyttade denna till resultatkontroll. Behöver frågan specificeras ytterligare om den ligger här?