



Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Företagsekonomiska institutionen

Avdelningen för redovisning och finansiering

Kunskapsorienterad ekonomistyrning

*”Världen studeras genom modeller...
och alla modeller är fel” T. Burke*

Magister- och kandidatuppsats i företagsekonomi
Vårterminen 2001

Handledare: Ingemar Claesson

Författare: Henrik Johansson
Thomas Svahn

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Redovisning och Finansiering, VT-01

Författare: Henrik Johansson och Thomas Svahn

Handledare: Ingemar Claesson

Titel: Kunskapsorienterad ekonomistyrning

Problembakgrund: Många av de ekonomistyrningsmodeller som sedan länge är etablerade inom näringslivet är baserade på olika former av industri- och tillverkningsverksamhet. Olika typer av påverkansfaktorer har lett till framväxten av mer kunskapsorienterade organisationer och vi har valt att undersöka hur ekonomistyrningen har anpassats till dessa nya förutsättningar.

Syfte: Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att öka kunskapen och förståelsen för ekonomistyrning i kunskapsorienterad verksamhet. Vår avsikt är att göra detta genom att identifiera de viktigaste nyckelfaktorerna för ekonomistyrningen i dylik verksamhet. Dessa nyckelfaktorer bör vara giltiga i dagsläget och beakta yttre, inre och beteendevetenskapliga påverkansfaktorer.

Avgränsningar: Vi har valt att endast studera en bransch (IT-konsultbranschen) och de intervjuer som gjorts har avgränsats till tre olika nivåer på de undersökta företagen. Ytterligare en avgränsning är att uppsatsen endast behandlar de förutsättningar som gäller för svenska organisationer och deras ekonomistyrning.

Metod: 13 st djupintervjuer med personer från företag inom IT-konsultbranschen har genomförts. Merparten av intervjuerna var personliga och resterande var telefonintervjuer. Dessutom gjordes inledningsvis två intervjuer med sakkunniga inom ekonomistyrningsområdet för att få uppslag på relevant teori och anknytning till pågående forskning.

Resultat, slutsatser: Sex delområden med olika nyckelfaktorer för ekonomistyrning inom kunskapsorienterad verksamhet har identifierats: lönsamhet, humankapital, kundfokus, framtidsorienterad ekonomistyrning, projektstyrning och koppling till mål & strategi. De slutsatser gällande nyckelfaktorer vi har kommit fram till är beroende av vilket tidsperspektiv som används. De områden som berör lönsamhet och kundfokus bör som situationen ser ut idag ha högsta prioritet på kort sikt. Kopplingen till mål och strategi kan betraktas som ett viktigt område på längre sikt. Andra områden är mer kopplade till IT-konsultföretagens specifika verksamhet, t ex humankapital, projektstyrning och framtidsorienterad ekonomistyrning. Dessutom har enkelhet och tydlighet identifierats som grundläggande nyckelfaktorer vilka bör genomsyra alla delar av ekonomistyrningen.

Förslag till fortsatt forskning: Ett förslag är att det vore intressant att göra en jämförande studie med kunskapsföretag i andra branscher än IT-konsultbranschen. En naturlig fortsättning utifrån denna uppsats kan även vara att undersöka djupare hur ekonomistyrningen bör genomföras för att de identifierade nyckelfaktorerna skall kunna betraktas som uppfyllda.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND.....	1
1.2 PROBLEM	1
1.2.1 Problemdiskussion.....	2
1.2.2 Problemformulering	3
1.3 SYFTE.....	4
1.4 AVGRÄNSNINGAR	4
1.5 METOD.....	4
1.5.1 Tillvägagångssätt	4
1.5.2 Forskningsansats.....	5
1.5.3 Primärdatainsamling.....	5
1.5.3.1 Frågemallar för primärdatainsamling.....	6
1.5.3.2 Val av företag för primärdatainsamling.....	6
1.5.4 Sekundärdatainsamling	7
1.5.5 Validitet, reliabilitet och relevans	7
1.5.6 Källkritik.....	8
2 TEORI.....	9
2.1 EKONOMISTYRNING	9
2.1.1 Syften med ekonomistyrning	9
2.1.2 Definitioner inom ekonomistyrning	9
2.1.3 Ekonomistyrningsmodeller	10
2.1.4 Kritik mot traditionell ekonomistyrning	11
2.1.5 Contingency teori	11
2.2 YTTRE PÅVERKANSAKTÖRER.....	12
2.2.1 Strukturförändringar	12
2.2.1.1 Drivkrafter bakom tjänstesektorns ökning	13
2.2.1.2 Utbildning	14
2.2.2 Teknologisk utveckling	14
2.2.3 Globalisering	15
2.2.3.1 Förändringshastighet.....	16
2.2.3.2 Rörlighet	16
2.3 INRE PÅVERKANSAKTÖRER.....	17
2.3.1 Företagets strategi och ledarskap	17
2.3.1.1 Företagets strategival	17
2.3.1.2 Förändringsprocesser	17
2.3.2 Företagets organisation och struktur	18
2.3.2.1 Processer	18
2.3.2.2 Projekt.....	19
2.3.3 Företagets nära omgivning.....	19
2.3.3.1 Kunder	19
2.3.3.2 Konkurrens	20
2.3.3.3 Nätverk	20
2.3.4 Företagets informationshantering.....	21
2.4 BETEENDEVETENSKAPLIGA PÅVERKANSAKTÖRER.....	21
2.4.1 Synen på människan	22
2.4.2 Motivation och belöning.....	22
2.4.3 Människors egenskaper	23
2.5 NYCKELFAKTÖRER	24
2.5.1 Målkongruens	24
2.5.2 Situationsanpassning.....	24
2.5.3 Styrning	25
2.5.4 Mätning	25
2.5.5 Humankapital	26
2.5.6 Kunder.....	26

3 EMPIRI	27
3.1 FÖRETAG 1	27
3.1.1 Ekonomistyrning.....	27
3.1.2 Påverkansfaktorer.....	28
3.1.3 Nyckelfaktorer.....	29
3.2 FÖRETAG 2	30
3.2.1 Ekonomistyrning.....	30
3.2.2 Påverkansfaktorer.....	30
3.2.3 Nyckelfaktorer.....	31
3.3 FÖRETAG 3	32
3.3.1 Ekonomistyrning.....	32
3.3.2 Påverkansfaktorer.....	32
3.3.3 Nyckelfaktorer.....	33
3.4 FÖRETAG 4	34
3.4.1 Ekonomistyrning.....	34
3.4.2 Påverkansfaktorer.....	35
3.4.3 Nyckelfaktorer.....	35
4 ANALYS	38
4.1 EKONOMISTYRNING	38
4.2 PÅVERKANSAKTORER	39
4.2.1 Yttre påverkansfaktorer.....	39
4.2.2 Inre påverkansfaktorer.....	40
4.2.3 Beteendevetenskapliga påverkansfaktorer.....	41
4.3 NYCKELFAKTORER	42
4.3.1 Allmänna nyckelfaktorer.....	42
4.3.2 Styrning.....	43
4.3.3 Mätning.....	44
4.3.4 Humankapital.....	44
4.3.5 Kunder.....	45
4.3.6 Projekt.....	46
5 SLUTSATSER	47
6 FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER	50

KÄLLFÖRTECKNING

Bilagor

- Bilaga 1 Frågemall sakkunniga*
- Bilaga 2 Frågemall personliga intervjuer*
- Bilaga 3 Frågemall telefonintervjuer*

Figur- och tabellförteckning

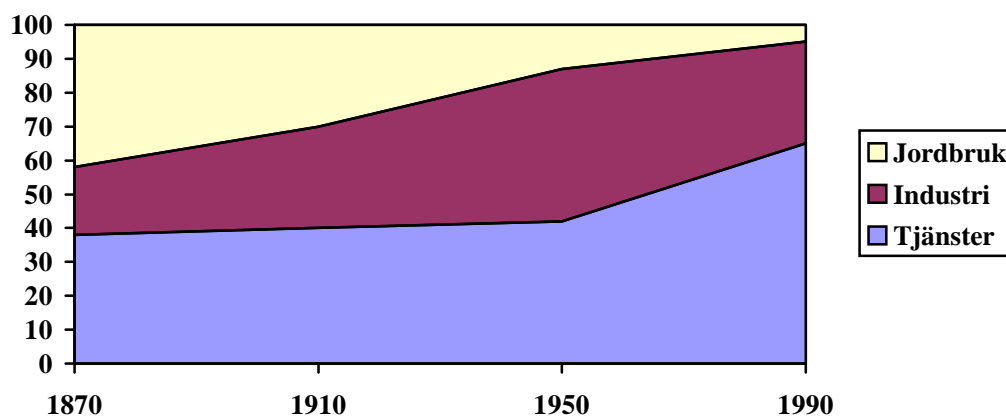
- Figur 1.1 Sveriges BNP i löpande priser, procentuellt uppdelad på tre sektorer.*
- Figur 1.2 Relationen mellan påverkansfaktorer och ekonomistyrning.*
- Figur 1.3 Undersökningsmodell.*
- Figur 2.1 Arbetskraftens fördelning på olika sektorer i USA under 1900-talet.*
- Figur 2.2 Illustration av Moores lag.*
- Figur 2.3 Vanliga misstag vid organisationsförändringar och konsekvenserna.*
- Figur 2.4 En förenklad bild av en process.*
- Figur 4.1 Samband mellan teknologisk utveckling och utbildningskrav.*
- Figur 4.2 Nyckelfaktorerna för ekonomistyrning i sitt sammanhang.*
- Figur 5.1 Ekonomistyrning anpassad till IT-konsultföretag och speciella påverkansfaktorer.*

- Tabell 2.1 Faktorer som förbättrar eller försämrar prestationsförmågan.*
- Tabell 3.1 Sammanfattning av intervju svaren i den empiriska studien.*

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Varför är det intressant att studera ekonomistyrning i kunskapsföretag? En anledning kan vara att vissa av de förutsättningar som rådde vid skapandet av många av de modeller som används idag har förändrats. Vår utgångspunkt är de stora marknadsstrukturella förändringar som skett i det västerländska samhället under 1900-talet. Från seklets början utvecklades samhället från att vara jordbruksdominerat till att bli mer industriorienterat. Denna utveckling nådde sin kulmen i början av 60-talet och efter det har industrins andel åter minskat. Istället har tjänstesektorn tagit över den dominerande rollen och idag står tjänster för den största andelen av Sveriges BNP¹, se figur 1.1.



Figur 1.1 Sveriges BNP i löpande priser, procentuellt uppdelad på tre sektorer. Källa: Sandelin B, 1997

I takt med den teknologiska utvecklingens frammarsch blir även industriföretagen mer kunskapsorienterade. Dessutom bygger många tillverkningsföretag in service som en integrerad del i sina produktkoncept. Detta är en del av processen att försöka differentiera sig från sina konkurrenter².

Inom ekonomistyrningsområdet är det tänkbart att utvecklingen får vissa effekter. Många av de ekonomistyrningsmodeller som sedan länge är etablerade inom näringslivet är baserade på olika former av industri- och tillverkningsverksamhet. Det kan finnas ett behov av att reformera befintlig ekonomistyrning och att uppdatera den till de nya förutsättningar som råder idag.

1.2 Problem

För att kunna formulera problemet för uppsatsen bör först begreppet *ekonomistyrning* definieras. Flera olika begrepp används inom området och en presentation av de mest förekommande görs i avsnittet om ekonomistyrning i teoriavsnittet av denna uppsats. Redan här är det dock viktigt att redovisa den definition vi valt som utgångspunkt för vårt arbete. När vi använder oss av begreppet ekonomistyrning avses därför *processen att implementera och genomföra en organisations strategi i syfte att nå dess övergripande mål*.

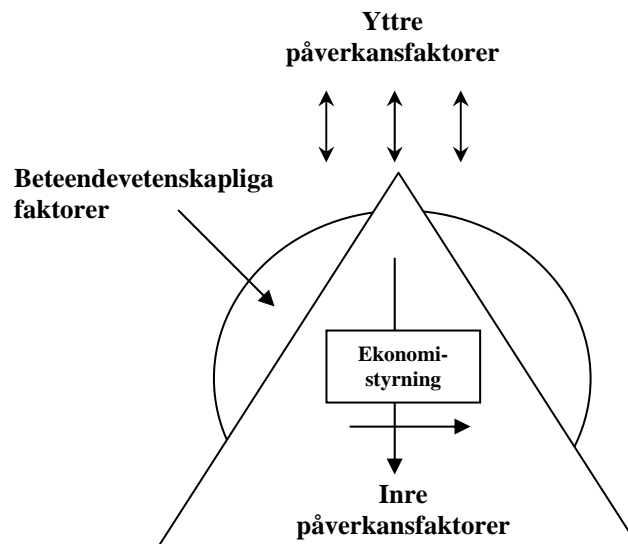
¹ Bruttonationalprodukten = summan av konsumtion, investeringar och export - import (beräknat på ett år). Källa: Sandelin B, 1997, s 16

² Desmet S, Van Dierdonck R, Van Looy B, 1998, *Services Management, an integrated approach*, Financial Times Management, London, s 35

1.2.1 Problemdiskussion

Ett företags verklighet är mycket komplex och det finns en rad faktorer som både enskilt och integrerat påverkar verksamheten. Det torde vara av intresse att försöka ta reda på hur förändringen i olika faktorer påverkar hur företagets ekonomistyrning bör vara utformad.

För att strukturera vår framställning har vi valt att närma oss problemet utifrån tre olika perspektiv; yttre påverkansfaktorer, inre påverkansfaktorer och beteendevetenskapliga faktorer se figur 1.2.



Figur 1.2 Relationen mellan påverkansfaktorer och ekonomistyrning. Källa: egen.

Med *yttre påverkansfaktorer*, eller omvärldsfaktorer, avses faktorer i makromiljön som företaget inte har någon direkt möjlighet att påverka. Exempel på sådana områden är³:

- Demografi - befolkningsstorlek, åldersstruktur, familjemönster, utbildning.
- Makroekonomiska faktorer - inkomstfördelning, köpkraft, konsumentbeteende, marknadsstruktur.
- Miljö - tillgång till råvaror, miljöförstöring, energikostnader.
- Teknologisk utveckling - förändringshastighet, forskning & utveckling
- Politiska faktorer - lagstiftning och reglering, civila organisationer, socialt ansvar.
- Kultur - värderingar, medvetenhet.

På många av ovanstående områden har vi sett genomgripande förändringar, t ex industrins tillbakagång till förmån för tjänstebaserad verksamhet. Ett annat exempel som ofta nämns är globaliseringen och dess konsekvenser^{4 5}. De yttre påverkansfaktorerna kan sägas ha skapat förutsättningarna för framväxten av de företag som finns idag och de som kommer att finnas i framtiden. Den direkta kopplingen till ekonomistyrningens utformning är troligen svag men faktorerna kan vara relevanta att diskutera eftersom ekonomistyrningen påverkas av företagets struktur vilken i sin tur påverkas av de yttre påverkansfaktorerna.

³ Kotler P et al, 1999, *Principles of marketing*, Prentice Hall Europe, New Jersey, s 151 ff

⁴ Blomgren Å, Kuikka A, 1998, *Företaget i kunskapsekonomin*, Sveriges Exportråd och Industrilitteratur AB, Stockholm, s 18

⁵ Kaplan R S, Norton D P, 1999, *Från strategi till handling - The balanced Scorecard*, ISL Förlag AB, Göteborg, s 14

I företaget och dess närhet finns det ett antal *inre påverkansfaktorer* som är väsentliga för företaget och dess styrning. Dessa faktorer hjälper till att förklara varför nya former av ekonomistyrning kan behövas sett ur ett perspektiv inifrån företaget. Exempel på sådana faktorer kan vara marknaden, kunderna och konkurrenterna⁶ samt även företagets organisationsstruktur, utbildningsnivå och kunskapsinnehållet i verksamheten.

En organisation består av en samling aktiviteter vilka är utformade för att utveckla, producera, marknadsföra, leverera samt ge support till produkter och tjänster. Detta kan ses som en värdekedja. Organisationen i fråga beskrivs också som en serie av funktioner vilka kan analyseras gentemot bl a konkurrenter⁷. Idag är det vanligt att företag verkar inom nätverk vilket kan påverka styrningen⁸.

Ett företag eller en organisation som skall styras på dagens konkurrensutsatta och globala marknad berörs troligen av inre påverkansfaktorer såsom företagets verksamhet, struktur och i vilken fas av sin livscykel organisationen befinner sig. Dagens teknologiska utveckling är som nämnts tidigare snabbare och internt i företagen finns tendenser till kortare produktlivscykler i och med en hårdare global konkurrens⁹.

Synsättet på en organisation som bestående av en rad olika processer i stället för olika funktioner eller organisatoriska enheter är vanligt idag. En process kan ses som upprepade serier av aktiviteter. Ett projekt inom en organisation behandlar olika unika beslutsfrågor men där det sker en likartad behandling av frågorna och ett likartat beslutsstöd finns¹⁰. Projekt förekommer idag mer frekvent som form för styrning av verksamheten vilket kan leda till behov av att se över den traditionella ekonomistyrningen.

Beteendevetenskap innefattar t ex områden som psykologi och sociologi. Intressanta frågor kan vara människors beteende och deras behov av personlig utveckling etc. Synen på människan i arbetssituationen har förändrats på ett avgörande sätt under det senaste seklet. Taylorismen som rönt stor uppmärksamhet i början av 1900-talet liknade människan vid en maskin. Denna syn har sedan gradvis förändrats. Under 50- och 60-talen uppmärksammades människors behov och vilka implikationer dessa har för deras prestationsförmåga på arbetsplatsen¹¹. Idag handlar diskussionen mycket om individers kompetens, att ta vara på och belöna deras åsikter, kunskaper och kreativitet mm¹². Denna utveckling torde också påverka ekonomistyrningen i företaget.

1.2.2 Problemformulering

En fråga av intresse är hur ovanstående faktorer förändrats över tiden och framför allt, vad som har förändrats sedan den ekonomistyrning som är etablerad idag togs fram? Är förändringarna så omfattande att vissa modeller inte längre är relevanta att använda som styrverktyg? Många av verktygen som finns idag, t ex budget och räntabilitetsstyrning, var utvecklade redan i mitten av 1920-talet och sedan dess har samhället och företagen genomgått stora förändringar¹³.

Det kan vara intressant att undersöka hur befintlig ekonomistyrning har anpassats till dessa nya förutsättningar. Vad är det som ligger till grund för dagens ekonomistyrning? Det är tänkbart att det går att identifiera några nyckelfaktorer för vad verkningsfull ekonomistyrning bör ha för egenskaper för att vara användbar i dagens mer kunskapsorienterade organisationer.

⁶ Kotler P et al, 1999, *Principles of marketing*, Prentice Hall Europe, New Jersey, s 58 f

⁷ Porter M E, 1998, *Competitive Advantage - Creating and sustaining superior performance*, The Free Press, New York, s 36

⁸ Jacobsen D I, Thorsvik J, 1997, *Hur moderna organisationer fungerar*, Studentlitteratur, Bergen, s 209 ff

⁹ Bergman B, Klefsjö B, 1995, *Kvalitet från behov till användning*, Studentlitteratur, Lund, s 344

¹⁰ Ibid

¹¹ Simons R, 1995, *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston, s 21 ff

¹² Olve N-G, Roy J, Wetter M, 1997, *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Malmö, s 40

¹³ Ibid, s 17 f

Med nyckelfaktorer avses i detta sammanhang *olika aspekter som bör beaktas vid utformningen av ekonomistyrning för att denna skall fungera på ett tillfredsställande sätt och ge önskvärda styreffekter*. Intentionen med dessa är att de skall kunna fungera som en kravspecifikation vid utveckling av ekonomistyrning.

Ovanstående diskussion leder fram till vår problemställning: vilka egenskaper bör ekonomistyrning ha för att beakta de villkor som moderna organisationer ställs inför?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att öka kunskapen och förståelsen för ekonomistyrning i kunskapsorienterad verksamhet. Vår avsikt är att göra detta genom att identifiera de viktigaste nyckelfaktorerna för ekonomistyrningen i dylik verksamhet. Dessa nyckelfaktorer bör vara giltiga i dagsläget och beakta yttre, inre och beteendevetenskapliga påverkansfaktorer.

1.4 Avgränsningar

- För att få information till uppsatsen gjordes ett antal intervjuer med företag. För att resultaten från dessa skulle leda till relevant och lättolkad information gjordes avgränsningen med intervjuer från företag inom enbart en typ av bransch med en hög grad av kunskapsorientering i verksamheten.
- De intervjuer som gjordes inriktades mot att få information från koncernledningsnivå, linjechefsnivå och projektledarnivå för att skapa en bild av de viktigaste faktorerna som påverkar styrningen i en organisation. En avgränsning är således att vi inte gjorde några intervjuer med medarbetare längre ner organisationen.
- Vi har valt att inrikta oss på de förutsättningar som gäller för svenska organisationer och deras ekonomistyrning.

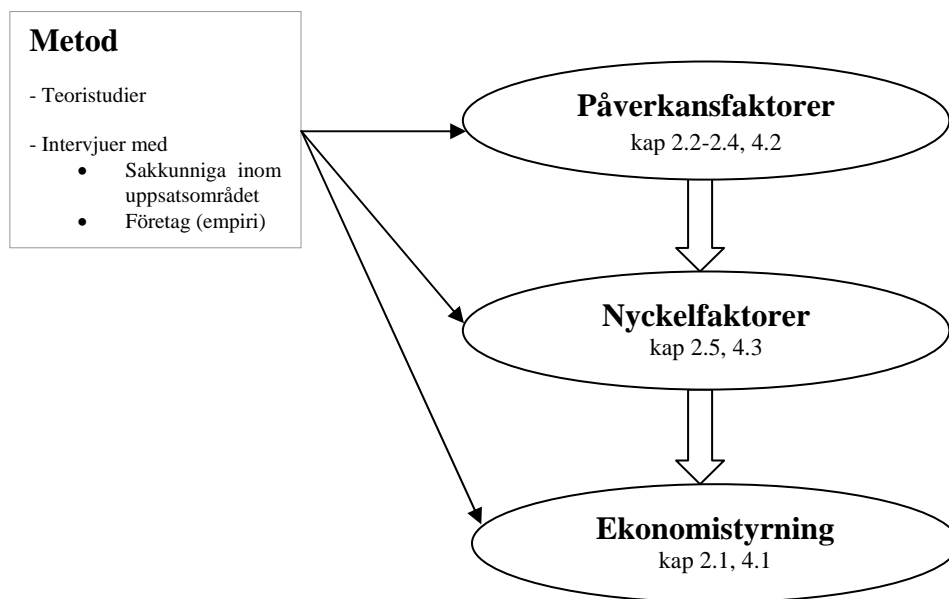
1.5 Metod

1.5.1 Tillvägagångssätt

Vårt val av ämne bygger på ett intresse för företagsekonomi i allmänhet och ekonomistyrning i synnerhet. I ett tidigt skede av uppsatsarbetet började vi även intressera oss för strukturförändringar i samhället och dess koppling till ekonomistyrning.

När vi satte oss in i ekonomistyrningsområdet stötte vi ofta på kritik av befintliga modeller, varför det föll sig naturligt att börja fundera på vad det finns för alternativ. Vi kom i kontakt med revisions- och konsultföretaget KPMG som hade uppsatsförslag på området och de ledde oss in på området om aktuell ekonomistyrning. Detta ämne konkretiserades sedan genom efterforskningar och diskussioner oss emellan.

En översikt av vår undersökningsmodell presenteras i figur 1.3 nedan. I modellen refereras även till respektive teori- och analyskapitel som behandlar de olika delarna i uppsatsen. Efter våra initiala ämnesdiskussioner gjorde vi en teoristudie och parallellt med denna intervjuades sakkunniga inom ekonomistyrningsområdet. Främsta syfte med dessa första intervjuer var att få uppslag och idéer till teoristudierna och anknytning till pågående forskning. Grundtanken med hela initiala delen var att den skulle ge oss en utgångspunkt som sedan kunde användas för det fortsatta arbetet. En naturlig fortsättning efter detta var att gå vidare med att intervjua företag för att få empiriskt underlag. Avslutningsvis utfördes en sammanställning och en analys av det insamlade materialet för att identifiera tänkbara nyckelfaktorer.



Figur 1.3 Undersökningsmodell. Källa: egen.

1.5.2 Forskningsansats

Studier som har för avsikt att öka insikten och vidga mottagarens kunskap om området är *kvalitativa*¹⁴. Vår ansats är i första hand kvalitativ eftersom vi försöker öka förståelsen för dels vilka faktorer som påverkar och dels vilka nyckelfaktorer som bör ligga till grund för företagets ekonomistyrning. En anledning till att använda kvalitativa data kan vara att den typ av information vi vill komma åt är svår att kvantifiera. Det torde vara svårt att mäta sig fram till vilka nyckelfaktorer som bör ligga till grund för framgångsrik ekonomistyrning. Vidare präglas undersökningen av våra egna tolkningar vilket är ett kännetecken för den kvalitativa metoden. En fördel med denna metod är att undersökningen kan bli djuplodande. En nackdel är att jämförbarheten med andra studier minskas eftersom forskarens personliga värderingar genomsyrar analysen¹⁵.

1.5.3 Primärdatainsamling

Vår studie bygger på både primär och sekundär data som främst är av kvalitativ karaktär. *Primärdata* är information som är inhämtad för ett specifikt ändamål och som inte tidigare presenterats¹⁶. I vårt fall handlar det om intervjuer med sakkunniga inom området för uppsatsen och med personer på olika nivåer på företag. Intervjuerna har haft formen av personliga intervjuer och telefonintervjuer.

Fördelen med personliga intervjuer är att de bland annat ger stor möjlighet till flexibilitet, dialog samt att det går att kontrollera svarssituationen. Personliga intervjuer är även lämpliga att användas när det handlar om komplicerade frågor utan några enkla svar¹⁷. Nackdelar kan vara att stora urval blir svåra att undersöka av resurs- och tidsskäl, en viss intervjuareffekt kan

¹⁴ Merriam S B, 1998, *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund, s 10

¹⁵ Holme I M, Solvang B K, 1997, *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund, s 54

¹⁶ Wiedersheim P F, Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö, s 65 ff

¹⁷ *Ibid*, s 87

förekomma samt att det kan vara svårt att få respondenterna att ta emot besök¹⁸. Eftersom vårt syfte är av kvalitativ karaktär och att frågorna var ganska komplicerade gjorde vi avvägningen att personliga intervjuer var att föredra i första hand.

Telefonintervjuer har fördelarna att de går fort att genomföra, den som intervjuar kan följa upp med ytterligare följdfrågor samt att det blir en hög svarsfrekvens. Nackdelar kan vara att frågorna måste hållas tämligen enkla, tiden blir begränsad samt att intervjuareffekt kan förekomma¹⁹. Eftersom några av respondenterna i undersökningen har höga chefsposter är de mycket upptagna personer. Dessutom arbetar vissa av dem i Stockholm. Dessa skäl gjorde att några intervjuer genomfördes i form av telefonintervjuer på ca 20-40 minuter vardera.

1.5.3.1 Frågemallar för primärdatainsamling

Tre olika mallar med frågor konstruerades; en till de sakkunniga, en för de personliga intervjuerna och en för telefonintervjuerna.

Eftersom intervjuerna med de sakkunniga skedde i ett tidigt skede av arbetet och att ett av syftena med dem var att de skulle ge oss uppslag till de fortsatta studierna utarbetades en mall med tämligen generella frågor, se bilaga 1. Dessa frågor tog sin utgångspunkt i våra egna diskussioner, initiala teoristudier samt diskussioner med handledare. Vår avsikt var att låta respondenterna tala fritt för att erhålla en inblick i vad de ansåg var viktiga områden att undersöka närmare.

För de personliga intervjuerna upprättades en intervjumall, se bilaga 2. En sådan innehåller ett antal breda frågeområden med särskilt förberedda följdfrågor eller stödord inom varje område. Följdfrågorna används endast om respondenten inte svarar på dessa spontant²⁰. Frågorna och stödorden valdes med utgångspunkt från vad vi fått fram ur intervjuerna med de sakkunniga och våra egna teoretiska efterforskningar. Ordningen och uppdelningen mellan frågorna gjordes dels med avsikt att de skulle komma i en naturlig och enkel följd för respondenten och dels för att efterarbetet och sammanställningen skulle göras smidigt.

Frågemallen för telefonintervjuerna var en förkortad version av den för de personliga intervjuerna, se bilaga 3. Telefonintervjuerna gjordes i ett senare skede varför det blev naturligt att skära bort delar om företagets struktur och branschen eftersom dessa delar redan besvarats av respondenter i tidigare intervjuer.

Båda uppsatsförfattarna medverkade vid samtliga personliga intervjuer. Vid varannan intervju ställdes frågorna huvudsakligen av den ene av oss medan den andre koncentrerade sig på att föra anteckningar och vid nästa skiftades rollerna. I anslutning till intervjuerna skrevs anteckningarna rent för att sedan kunna användas vid det fortsatta arbetet. Dessa anteckningar presenteras inte i sin helhet i uppsatsen utan istället presenteras en sammanställning i empiriavsnittet. Ett skäl till detta är att delar av anteckningarna kan innehålla uppgifter som är känsliga av konkurrensskäl, men ändå inte är relevanta för uppsatsen.

1.5.3.2 Val av företag för primärdatainsamling

Uppsatsens syfte har styrt våra val av företag och personer att intervjua. Tanken var att företagen i så hög grad som möjligt skulle representera en relativt ny typ av företag med en högre grad av tjänsteinnehåll och kunskapsorientering i verksamheten. Andra urvalskriterier var att företagen skulle finnas inom branscher med hög förändringshastighet och impulser från globaliseringskrafter. Exempel på sådana företag finns i många branscher, t ex läkemedel, revision och konsult, IT, telekom etc. Vårt val föll på IT-konsultbranschen som är en tämligen ung bransch. Vi tror att den kan vara intressant att studera av just den anledningen. Det är tänkbart att nystartade företag nyligen gått igenom en process för att

¹⁸ Lekvall P, Wahlbin C, 1993, *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Förlag AB, Göteborg, s 186

¹⁹ Wiedersheim P F, Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö, s 87

²⁰ Lekvall P, Wahlbin C, 1993, *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Förlag AB, Göteborg, s 186

utforma ekonomistyrningen i företaget från start baserat på de förutsättningar som gäller nu. Vidare har branschen en mycket hög grad av tjänsteinnehåll. Företagens kärnverksamhet är baserad på de anställdas kunskaper. Ytterligare ett skäl till vårt intresse för branschen är att projekt är en vanlig arbetsform. Det kan skapa nya intressanta styrproblem och utmaningar. Slutligen har just denna bransch haft en svår period med stora lönsamhetsproblem under det senaste året. Det kan därför även vara av intresse att titta närmare på vilken roll ekonomistyrningen haft i detta sammanhang.

Vi satte som mål att nå totalt fyra företag på följande tre nivåer:

- Koncernledning, t ex VD, ekonomichef eller koncerncontroller.
- Linjechef, t ex regionchef eller kontorschef
- Projektledare

På detta sätt hoppades vi kunna få en bred bild både av hur ekonomistyrningen är tänkt att fungera och hur den fungerar i praktiken.

Efter att vi valt företag sökte vi kontaktinformation om dessa via Internet. Telefonledes kontaktades först regionkontoren i Göteborg för bokning av intervjuer. Via personerna vi där fick kontakt med försökte vi sedan få kontakt med personer på ledningsnivå i Sverige. Vi har lyckats få antingen personliga intervjuer eller telefonintervjuer enligt vårt ursprungliga mål. Dessutom har vi kompletterat med ytterligare en intervju med en person ur koncernledningen på ett av företagen. Sammanlagt har vi således gjort djupintervjuer med 13 personer fördelade på tre nivåer i fyra företag.

Företagen presenteras inte med namn i empiriavsnittet av uppsatsen. Ett skäl till detta är att inte företagets namn skall störa läsarens möjlighet att förhålla sig objektiv. Ett annat skäl är att inte riskera att några uppgifter som är känsliga av konkurrensskäl sprids på ett oönskat sätt. Vid förfrågan har detta omnämnts för respondenterna för att de skulle få möjlighet att tala så fritt som möjligt. Företagen och respondenterna listas endast i källförteckningen utan koppling till presentationen i empiriavsnittet.

1.5.4 Sekundärdatainsamling

Sekundärdata är information som samlats in för något annat ändamål än det aktuella. Fördelen med sådan data är att den är enklare och billigare att få fram. En nackdel kan vara att informationen inte är specifikt anpassat för det aktuella området²¹. Använd sekundärdata kommer främst från relevant litteratur, artiklar på området samt via Internet. Vi har sökt på Göteborgs universitetsbibliotek, Ekonomiska biblioteket, via GUNDA:s sökmotor och Libris. Dessutom har vi sökt i olika databaser, t ex Affärsdata tidningsdatabasen, ABI/Inform Global och Social Sciences Citation Index. Dessa databaser innehåller bland annat fulltextformat av svenska och utländska tidskrifter. På Internet har vi besökt företags hemsidor, läst årsredovisningar samt letat efter aktuell forskning, bland annat på olika universitets och forskningsinstituts hemsidor.

1.5.5 Validitet, reliabilitet och relevans

Validitetskravet innebär att en undersökning skall mäta det den utger sig för att mäta, d v s undersökningens giltighet²². Undersökningen är kvalitativ och uppsatsen utger sig inte för att dra några generella slutsatser av statistisk art. Omfattningen på undersökningen skulle kunna ha utökats till fler företag och intervjuer på fler nivåer. Vi har dock valt att begränsa oss till

²¹ Wiedersheim P F, Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö, s 65 ff

²² *Ibid*, s 153

detta urval, dels av tidsskäl och dels för att vi fann det tänkbart att när vi uppnått ett visst antal skulle vi få likartade svar.

Reliabilitet syftar på om undersökningen är tillförlitlig, d v s huruvida den innehåller systematiska fel²³. Det föreligger en risk i att vi i intervjusituationerna påverkat respondenterna så att svaren inte är helt överensstämmande med deras faktiska uppfattning. Försök att undvika detta har gjorts genom att använda så kallad tratteknik, d v s att ingångsfrågan till ett område är generell ställd för att sedan efterföljas av mer specifika frågor om det som inte kommer upp spontant²⁴. Andra fel som kan ha uppkommit är att vi gjort vissa feltolkningar av intervju svaren eller att några av frågorna varit ledande, d v s intervjuareffekt²⁵.

Relevans avser att utredningen medvetet skall röra sammanhang och aspekter som är betydelsefulla och väsentliga. En utredning leder oftast till vissa slutsatser i vilka rimligheten och trovärdigheten avgörs av om de är framtagna med acceptabla metoder²⁶. Valet av företag i undersökningen har i hög grad präglats av detta krav. Avsikten har varit att de utvalda företagen skall spegla en typ av företag som är ett relativt nytt inslag i näringslivet och som samtidigt kan förväntas bli vanligare eller till och med dominerande i framtiden. Dessutom har vi valt företag från en avgränsad bransch för att möjliggöra att något mer långtgående slutsatser skulle kunna dras än om vi istället valt flera olika branscher eller företag av mycket varierande storlek.

När det gäller det teoretiska avsnittet anser vi att de initiala intervjuerna med sakkunniga bidragit till att öka framför allt relevans och reliabilitet. Som nämnts tidigare användes dessa intervjuer bland annat för att ge oss uppslag på relevant teori av auktoriteter på området. Management i allmänhet kan annars vara ett område där det finns mycket populärvetenskaplig litteratur och vi anser att intervjuerna bidrog till att hjälpa oss att finna mer relevanta källor.

1.5.6 Källkritik

Källkritik syftar till att säkerställa att de källor som använts uppfyller de krav som nämnts ovan, d v s validitet, reliabilitet och relevans. Dessa frågor har delvis redan diskuterats men vi vill ändå komplettera med några kommentarer. Situationen kan föreligga att en respondent har speciella intressen i frågan (tendenskritik) eller att flera intervju personer hämtat uppgifter från samma källa som kan vara felaktig (beroendekritik)²⁷. Det är inte omöjligt att båda dessa aspekter har en viss giltighet för vår undersökning. Tendenskritiken kan t ex vara relevant eftersom framför allt personerna på chefsnivå målar upp en positiv bild av hur situationen ser ut. Denna bild skulle kunna vara av normativ karaktär, d v s hur de tycker att saker bör vara och inte hur de faktiskt är. Ett skäl till att intervjua folk även längre ner i organisationen, projektledare i vårt fall, var att försöka undanröja denna felkälla. Beroendekritiken kan även den vara relevant eftersom respondenterna gruppvis kommer från samma företag där det är tänkbart att liknande värderingar och uppfattningar existerar. Detta kan delvis ha undvikits genom att fler företag än ett undersökts.

²³ Wiedersheim P F, Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö, s 153

²⁴ Lekvall P, Wahlbin C, 1993, *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Förlag AB, Göteborg, s 200

²⁵ Ibid, s 216

²⁶ Wiedersheim P F, Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö, s 37

²⁷ Ibid, s 154

2 Teori

I detta avsnitt presenteras teori baserad på egna efterforskningar ur olika källor samt uppslag från de intervjuer som gjorts med sakkunniga inom ekonomistyrningsområdet. Dispositionen av kapitlet följer den i problemdiskussionen, dvs en indelning i yttre, inre och beteendevetenskapliga påverkansfaktorer. Först presenteras dock en allmän beskrivning av ämnesområdet där vi bland annat definierar ekonomistyrningsbegreppet och diskuterar befintliga modeller. Som avslutning på kapitlet presenteras teori kring nyckelfaktorer för ekonomistyrning.

2.1 Ekonomistyrning

2.1.1 Syften med ekonomistyrning

Företagets planerade aktiviteter måste genomföras på ett tillfredsställande sätt så att dess strategier implementeras som planerat²⁸. En förändrad omvärld med bland annat ökad konkurrens gör att olika syften med ekonomistyrning kan vara relevanta att beakta. Genom ekonomistyrningen har företaget möjligheten att hålla jämna steg eller till och med springa fortare än omgivningen. Ledningen kan via en kraftfull styrning snabbt förändra verksamheten i takt med att förutsättningarna förändras. Det gäller även för företagen att skapa värde för kunderna genom t ex ett starkt varumärke eller en högre kvalitet än konkurrenterna och därmed måste styrningen vara utformad så att detta är möjligt²⁹.

2.1.2 Definitioner inom ekonomistyrning

Ekonomistyrning är ett brett område och avgränsningen mellan olika discipliner är inte helt given. Det finns ett antal begrepp, både svenska och engelska, som används i anknytning till området. Nedan följer några olika definitioner som förekommer i litteratur kring ämnet.

- Traditionell *ekonomistyrning* kan definieras som styrning med hjälp av finansiella mätetal och vanliga styrmetoder är räntabilitets- eller budgetstyrning³⁰.
- Den bredare termen *verksamhetsstyrning* har under senare år kommit att användas för att beskriva en ansats som även beaktar andra mått än enbart finansiella och som har en tydlig koppling till företagets strategi. Ett exempel på en sådan modell är Balanced Scorecard som utvecklades av Kaplan & Norton i början av 90-talet³¹.
- *Management control* avser den process där ledningen försöker påverka medarbetare i syfte att implementera företagets övergripande strategi³². Områden som berörs är planering, samordning, kommunikation, beslutsfattande etc. Det rör dock inte den övergripande formuleringen av strategier eller långsiktiga mål och inte heller den dagliga driften på detaljnivå. Management control avser således den taktiska nivån, inte den övergripande strategiska och inte heller den operativa.

²⁸ Anthony R N, Govindarajan V, 2001, *Management Control Systems*, McGraw Hill, Singapore, s 1

²⁹ Stoner J A F et al, 1995, *Management*, Prentice-Hall International Ltd, London, s 558

³⁰ Harting A, 1997, *Instrumentbrädan - Förverkliga strategin med en balanserad verksamhetsstyrning*, Klaraberg Managementkonsulter AB, Stockholm, s 17ff

³¹ Olve N-G, Roy J, Wetter M, 1997, *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Malmö, s 17 f

³² Anthony R N, Govindarajan V, 2001, *Management Control Systems*, McGraw Hill, Singapore, s 6

- För att tillgodogöra interna behov av information till beslutsfattare krävs att det finns en försörjning av relevant information och detta kan benämnas *Management accounting*. *Financial accounting* innebär däremot företagets försörjning av information för att tillgodose ett externt behov³³.
- När det gäller *Strategic management accounting* har bidrag som Bromwich (1990) och Shank & Govindarajan (1993) inbegripit ett vidare perspektiv på styrning vilket inkluderar externa faktorer i förhållande till företaget. Det gäller data om t ex kunder och konkurrenter vilka systematiskt dokumenteras och infattas i rapporter inom organisationen³⁴.
- *Performance management* är en relativt generell term som syftar på en systematisk process att förbättra medarbetar- och teamprestationer och utveckla deras förmåga för att uppnå organisationens mål³⁵.

För att förtydliga och undvika eventuella missförstånd har vi valt att göra en stipulativ definition av termen ekonomistyrning. Vi riktar i första hand in oss på betydelsen i uttrycken verksamhetsstyrning och management control. När vi nedan använder oss av begreppet ekonomistyrning avses därför *processen att implementera och genomföra en organisations strategi i syfte att nå dess övergripande mål*.

2.1.3 Ekonomistyrningsmodeller

För att ha en utgångspunkt för vidare diskussioner presenteras i detta avsnitt vanligt förekommande ekonomistyrningsmodeller. En ofta tillämpad metod för styrning av företag är med hjälp av *budget*. Ekonomistyrningen kan ses som en löpande process och inkluderar delar som strategisk planering, budgetering och uppföljning. Den strategiska planeringen innefattar processen att besluta om de åtgärder som organisationen skall vidta och de resurser som kommer att krävas för att genomföra dem. Budgeten är ett kortsiktigt verktyg för planering och styrning av verksamheten i ett företag som ofta löper på ett års sikt och fungerar som ett redskap för ledningen. En vanlig metod för uppföljning är analys med hjälp av budgetavvikelse. Vidare skall budgeten inte förväxlas med prognoser som har ett något smalare användningsområde³⁶.

Räntabilitetsstyrning utgår ifrån ett mått där inkomsten finns i täljaren och någon form av tillgångar sätts i nämnaren. Inkomsten som används kommer ifrån företagets resultaträkning och tillgångarna går att utläsa ur balansräkningen³⁷.

Ett annat mått som är aktuellt är *Economic Value Added (EVA)*. I denna styrmodell är EVA ett mått uttryckt i monetära termer till skillnad från de relationsmått som används i räntabilitetsstyrning. EVA beräknas genom att dra ifrån kapitalkostnad från nettoresultatet³⁸.

För att utveckla en framtida metod för resultatmätning utvecklade Kaplan och Norton *Balanced Scorecard* i början av 1990-talet. De gamla modellerna var främst baserade på redovisningsmått vilket inte gav de möjligheter som behövdes för att kunna bedöma det framtida ekonomiska mervärdet för företaget. Det behövdes ett utvärderingsverktyg som

³³ Drury C, 1996, *Management and Cost Accounting*, International Thomson Business Press, London, s 4

³⁴ Bjornenak T, Olson O, Unbundling management accounting innovations, *Management Accounting Research*, 1999, 10, s 325 ff

³⁵ Hendry, Bradley & Perkins, 1997, ur Armstrong M, Baron A, 1998, *Performance Management - the new realities*, Institute of Personnel and Development, London, s 50

³⁶ Anthony R N, Govindarajan V, 2001, *Management Control Systems*, McGraw Hill, Singapore, s 299 ff

³⁷ Ibid, s 245 f

³⁸ Ibid

skulle ge en bredare bild av verksamheten. Balanced Scorecard består av fyra olika perspektiv vilka är tydligt avskilda från varandra nämligen; finans, kunder, processer och utveckling/lärande. Med tanke på dagens företagsklimat med en ny operativ miljö och ett tvärfunktionellt synsätt på organisationer där tydligare kopplingar finns till kunder och leverantörer, är modeller som Balanced Scorecard i hög grad efterfrågade³⁹.

2.1.4 Kritik mot traditionell ekonomistyrning

Som nämndes i kapitel 2.1.2 finns en del kritik mot traditionell ekonomistyrning och dess modeller. Lite kort går det att säga att den traditionella ekonomistyrningen kan ge missvisande mål för ledningens uppmärksamhet. Risken är att de mått som används inte rättvisande speglar företagets teknologi, produkter, processer och den konkurrensutsatta omgivningen. Några punkter som det finns kritik mot är⁴⁰:

- De traditionella rapporterna som systemen i företagen producerar ger liten hjälp för ledningen i deras försök att reducera kostnader och förbättra produktiviteten.
- Systemen kan misslyckas med att visa på korrekta kostnader för företagets produkter och tjänster.
- Ledningens fokus blir oftast på ett kort tidsperspektiv, t ex den månatliga lönsamheten.

Vidare är en vanlig kritik som framförs att dagens företag har stora tillgångar som inte syns i balansräkningen, t ex intellektuellt kapital. Vid användning av räntabilitetsmått ställs resultatet i relation till hela eller delar av balansräkningen vilket således kan ge missvisande värden⁴¹.

Den traditionella ekonomistyrningen utvecklades under det tidiga 1900-talet men efter det har omgivning och företagen i sig förändrats. Företagens produktlinjer har blivit fler och produktionsmetoder har förändrats samtidigt som produkternas livscyklar har kortats. I omgivningen har framför allt en ökad global konkurrens och uppkomsten av IT gjort att förutsättningarna ändrats. Då allt större del av de totala kostnaderna inte är direkt kopplade till produktionen utan en större del uppkommer redan innan produktionen startar blir traditionella finansiella mått som periodiska intäkter och räntabilitetsmått mindre aktuella⁴². Traditionell ekonomistyrning har ibland även kritiserats för att vara ensidigt inriktad mot finansiella mått. Ett steg i riktningen mot att även ta in fler parametrar för beslutsunderlag är utvecklingen av Balanced Scorecard⁴³.

2.1.5 Contingency teori

Contingency betyder eventualitet, möjlighet eller något som kan tänkas inträffa⁴⁴. Det är också benämningen på en organisationsteori kopplad till ekonomistyrningsutvecklingen i mitten av 70-talet. Teorin grundar sig på antagandet att det inte finns något universellt redovisningssystem som passar alla typer av organisationer. Istället betonas organisationens kontext, eller sammanhang som avgörande för hur redovisningssystemet skall vara utformat. Olika omständigheter och förutsättningar ställer olika krav och systemet måste därför anpassas till dessa⁴⁵. Försök har gjorts att identifiera vilka faktorer i organisationens

³⁹ Kaplan R S, Norton D P, 1999, *Från strategi till handling – The Balanced Scorecard*, ISL Förlag AB, Göteborg, s 7 f

⁴⁰ Johnson T H, Kaplan R S, The Rise and Fall of Management Accounting, *Management Accounting*, 1987, Jan, s A1-1

⁴¹ Olve N-G, Roy J, Wetter M, 1997, *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Malmö, s 33 ff

⁴² Johnson T H, Kaplan R S, The Rise and Fall of Management Accounting, *Management Accounting*, 1987, Jan, s A1-6 ff

⁴³ Kaplan R S, Norton D P, Putting the Balanced Scorecard to work, *Harvard Business Review*, September-October 1993, s 134

⁴⁴ *Nordstedts stora engelsk-svenska ordbok*, 1993

⁴⁵ Otley D, Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, 1999, 10, s 367

omgivning som påverkat aspekter på redovisningssystemets utformning. Dessa faktorer har delats in i tre klasser⁴⁶:

- Omgivning – förutsägbarhet, konkurrensintensitet, grad av diversifiering
- Organisationsstruktur – storlek, decentralisering, oberoende, kultur
- Teknologi – produktionsprocess, variation

Contingency-teorins ramverk kan vara en bra utgångspunkt vid utveckling av ekonomistyrningssystem. Strukturen på teorin om påverkansfaktorer i denna uppsats följer till viss del contingency-teorins. Kategoriseringen har dock gjorts något annorlunda. Framför allt var avsikten att gå upp ytterligare en nivå och koppla in den långsiktiga samhällsutvecklingen i analysen. Som nämnts tidigare har vi valt att dela in faktorerna i yttre, inre och beteendevetenskapliga påverkansfaktorer. Samtliga av dessa faktorer förekommer i contingency-teorin men har sorterats lite annorlunda.

2.2 Yttre påverkansfaktorer

De yttre påverkansfaktorerna kan förklara och bekräfta omfattande förändringar i omgivningen som har lett till framväxten av nya, mer kunskapsorienterade företag. Denna insikt har styrt valet av företag för den empiriska delen av uppsatsen. Teorin på området förklarar vad det är som förändrats och varför det leder till en dominans av kunskapsorienterad verksamhet. Det är tänkbart att förändringarna ställer nya krav på ekonomistyrningen. I följande avsnitt presenteras teori om några viktiga förändringar som organisationer utsatts för under 1900-talet. Vi börjar med de yttre påverkansfaktorerna och signifikant för dessa är att företagen inte själva har någon direkt möjlighet att påverka dem, åtminstone inte det enskilda företaget. Vad det gäller de övergripande förändringarna är dock kausalitetsordningen inte helt klar. Det är troligt att företagen som kollektivt har haft ett avgörande inflytande på hela eller delar av utvecklingen⁴⁷.

Avsnittet inleds med en del om strukturella förändringar i samhället vilken följs av en del om 1900-talets kraftiga teknologiska utveckling och avslutningsvis diskuteras det idag aktuella fenomenet globalisering och dess påverkan på företag.

2.2.1 Strukturförändringar

I mitten av 1800-talet stod jordbrukssektorn (inklusive skogsbruk och fiske) för 40% av Sveriges BNP och idag har andelen sjunkit till 3%⁴⁸. Under denna period har det skett omfattande förändringar i samhället vilket bland annat illustreras av att Sveriges BNP ökade från 0,8 till 1678 miljarder kronor från 1860 till 1996 (ca 2000 ggr). Den reala ökningen (rensat från inflation) har varit något mer måttliga 50 ggr men vittnar ändå om stora förändringar. En första förändringsfas innebar en omvandling från ett jordbruks- till ett industrisamhälle och pågick från mitten av 1800-talet till 1950-talet. Under denna period minskade jordbrukets andel från 40% till 10% av BNP samtidigt som industrin ökade från 20% till ca 45%. Det som sedan hänt är att jordbruket har fortsatt att minska, industrin har minskat och dessa har ersatts av en expanderande tjänstesektor. Tjänsternas andel av BNP var ca 45% 1950 och hade stigit till ca 65% i mitten av 1990-talet. Dessa förändringar är inte

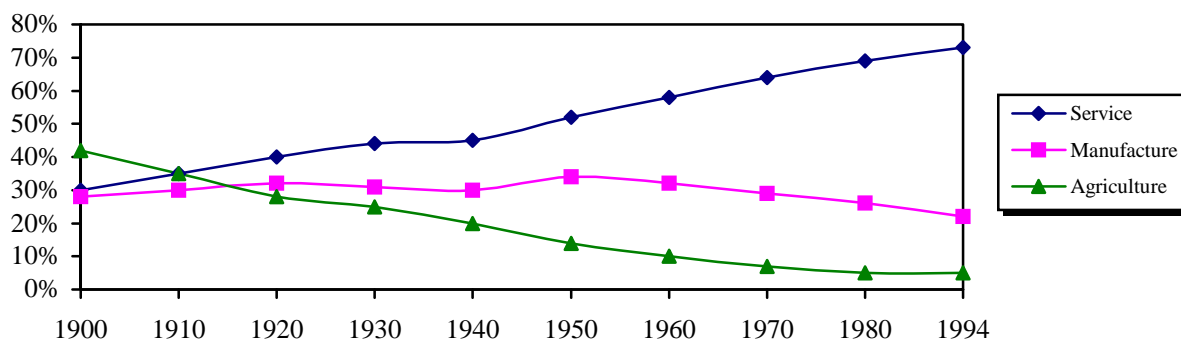
⁴⁶ Emmanuel C, Otley D, Merchant K, 1995, *Accounting for Management Control*, International Thomson Business Press, London, s 57 ff

⁴⁷ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

⁴⁸ Presenterad statistik om Sveriges BNP är hämtad från Sandelin B, 1997, *Den svenska ekonomin - en översikt av utvecklingen*, Rabén Prisma, Stockholm

unika för Sverige. Utvecklingen har varit relativt likartad under tillväxtprocessen i ett flertal länder⁴⁹.

Det går även att visa denna utveckling genom att titta på sysselsättningen inom olika sektorer av ekonomin. En granskning av arbetskraftens fördelning i USA visar att i början av 1900-talet var ca 30% sysselsatta inom tjänstesektorn medan motsvarande siffra 1994 var ca 70%, se figur 2.1⁵⁰.



Figur 2.1 Arbetskraftens fördelning på olika sektorer i USA under 1900-talet. Källa: Desmet S, Van Dierdonck R, 1998

Ovan beskrivna omfördelning kan vara ett uttryck för ett nytt samhälle som växer fram, med mer orientering mot tjänster och kunskap, vilket också illustreras av framväxten av fler kunskapsorienterade företag⁵¹.

2.2.1.1 Drivkrafter bakom tjänstesektorns ökning

Drivkrafterna bakom tjänstesektorns ökade betydelse kan delas in i två delar⁵². Den ena är att den ökade välfärden i samhället har lett till en större efterfrågan på tjänster från hushållens sida. Hushållens betydelse i sammanhanget får dock gradvis minskad betydelse och ersätts av produktionssidan som är den andra drivkraften bakom tjänstesektorns ökning. Denna drivkraft består i att ökad professionalisering och teknologisk utveckling har skapat nya tjänster på produktionssidan i ekonomin. Tjänster på produktionssidan används t ex i samband med framtagande av nya produkter och tjänster. Det kan även bli aktuellt då det finns ett tillfälligt behov, eller när det behövs någon specialkompetens som inte redan finns i en organisation. De skiljer sig från tjänster vars drivkraft är den ökade välfärden genom att de inte är riktade direkt till slutkunder. Sektorn omfattar advokater, revisions- och managementkonsulter, reklambyråer, IT-konsulttjänster, FoU, transport, övervakning med mera. Efterfrågan på denna typ av tjänster har ökat kraftigt vilket bidragit till tjänstesektorns ökade betydelse.

Ytterligare en anledning till att tjänstesektorn numera är dominerande i västvärlden är att en del av industriproduktionen flyttats till andra delar av världen. På 70-talet industrialiserades snabbt en grupp U-länder, t ex Sydkorea och Hong Kong, som kom att kallas NIC-länder (Newly Industrialized Countries). Utvecklingen drevs av att multinationella företag flyttade ut arbetskraftintensiva moment av produktionen till länder med billigare arbetskraft. Idag är det främst områden i Sydostasien och Östeuropa som tagit över en stor del av denna produktion. Denna utveckling leder till att det som är kvar i västvärlden ofta är mer kunskapsorienterad verksamhet⁵³.

⁴⁹ Sandelin B, 1997, *Den svenska ekonomin - en översikt av utvecklingen*, Rabén Prisma, Stockholm, s 35

⁵⁰ Desmet S, Van Dierdonck R, 1998, *Services Management - An Integrated Approach*, Financial Times Publishing, London, s 49

⁵¹ Hörberg P, 2000, *Ledartänkande för vinnande tjänster*, Liber Ekonomi, Malmö, s 20 ff

⁵² Desmet S, Van Dierdonck R, Van Looy B, 1998, *Services Management - An Integrated Approach*, Financial Times Publishing, London, s 49 ff

⁵³ Roselius S, 2000, *Global ekonomi mellan Börsen & Bushen*, Förlaget Futurum, Linköping, s 41 f

2.2.1.2 Utbildning

Utbildningsnivån i det svenska samhället har ökat de senaste 20-25 åren. Utvecklingen har sin grund i den så kallade utbildningsexplosionen som bland annat innebar att grundskoleutbildningen förlängdes och att en större andel av befolkningen fortsatte på gymnasiala utbildningar. Andelen som sökt sig till universitet och högskolor har också ökat och denna utveckling har accelererat under 90-talet⁵⁴.

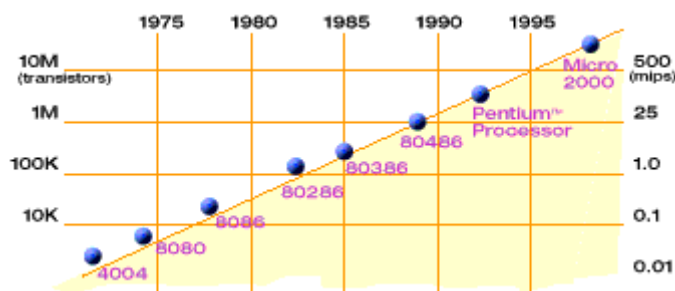
En av de karaktäristiska egenskaperna hos kunskapsintensiva organisationer är att utbildningsnivån hos medarbetarna vanligen är hög och att de inte sällan är medlemmar av en speciell profession, t ex läkare eller revisorer. Detta för med sig viktiga aspekter att beakta vid ekonomistyrningen. Det kan t ex bli svårare att utöva kontroll över medarbetarna, de slår vakt om sitt oberoende och det är tänkbart att de har en låg grad av lojalitet mot den enskilda organisationen⁵⁵.

Kraven på välutbildad personal har också andra sidor. En sådan är att kompetensbristen idag är ett stort problem inom många teknikorienterade branscher, i synnerhet IT-konsultbranschen. Trots den senaste tidens massuppsägningar råder fortfarande stor brist på spetskompetens inom vissa områden. Eftersom bristen på kompetent personal gör det svårt att expandera föreligger risk för att Sveriges framstående position inom IT-området på sikt kan hotas⁵⁶.

2.2.2 Teknologisk utveckling

Ny teknologi kan betraktas som något av motorn i den ekonomiska utvecklingen. Teknologiska skiften förändrar ofta förutsättningarna, skapar nya branscher och påverkar samhället på ett genomgripande sätt. Detta kan skapa både möjligheter och svårigheter för små och stora företag, t ex genom att det bryter ner organisatoriska och politiska barriärer och förändrar konkurrenssituationen på världsmarknaden⁵⁷. Den senaste utvecklingen på Internetområdet är en i raden av förändringar som påverkat världen. Som exempel på tidigare avgörande händelser kan nämnas uppfinningen av bilen och televisionen.

De senaste decennierna har kapaciteten i mikroprocessorer fördubblats ungefär var 18:e - 24:e månad⁵⁸, se figur 2.2. Detta fenomen kallas *Moore's lag* och har döpts efter en av grundarna till processortillverkaren Intel Corporation; Gordon E Moore. Redan 1965 gjorde han denna iakttagelse som sedan visat sig stämma synnerligen bra med den fortsatta utvecklingen. Den används idag ofta som underlag för prognoser om den framtida tekniska utvecklingen⁵⁹.



Figur 2.2 Illustration av Moores lag. Källa: <http://www.intel.com/intel/museum/25anniv/hof/moore.htm>

⁵⁴ Lyttkens L, 1996, *Allt mera huvud allt mindre fötter*, Akademeja, Stockholm, s 76

⁵⁵ Lovendahl B, 2000, *Strategic Management of Professional Service Firms*, Handelshögskolens Forlag, Copenhagen, s 23

⁵⁶ Dalqvist A, IT-branschen kämpar mot kompetensbristen, *Dagens Industri*, 2001-04-12

⁵⁷ Blomgren Å, Kuikka A, 1998, *Företaget i kunskapsökonomi*, Sveriges exportråd och industrilitteratur AB, Stockholm, s 20

⁵⁸ Gibbs W W, Gordon E Moore interview, *Scientific American*, September 1997

⁵⁹ <http://www.intel.com/intel/museum/25anniv/hof/moore.htm>

Moore's lag bidrar till att illustrera den enastående teknologiska utveckling världen sett de senaste decennierna. Andra intressanta fakta som kan förstärka bilden är att nätverkshastigheten fördubblas ungefär var 9:e månad och att Internettrafiken fördubblas var hundra dag⁶⁰.

Den teknologiska utvecklingen har gett upphov till framväxt av många nya områden där det finns kunskapsorienterade företag. Som exempel på branscher kan nämnas telekom, programvara till datorer och Internet. Många av dessa branscher existerade inte, eller hade begränsad betydelse för 10-20 år sedan⁶¹.

Samtidigt blir de etablerade industriföretagen mer kunskapsorienterade. Produktutveckling, design, tillverkning och liknande blir mer kunskapskrävande. Framför allt har tillverkningsindustri förändrats tack vare tillämpning av nya tekniker. Exempel på detta är användning av robotar, datorhjälpmedel osv. Många företag utvecklar också sin differentieringsstrategi genom att koppla olika typer av servicekoncept till sina produkter⁶².

När det gäller den teknologiska utvecklingen kan det vara speciellt intressant att studera i Sverige eftersom det är ett av de länder där den teknologiska utvecklingen hunnit längst. International Data Corporation (IDC) utsåg år 2000 Sverige till den främsta nationen i världen gällande utveckling inom områdena IT och Internet. I studien undersöktes 55 länder och det var första gången någon nation placerade sig före USA⁶³.

2.2.3 Globalisering

"There is no alternative to thinking globally"⁶⁴ är ett synsätt som har blivit vanligt idag. Globalisering har blivit något av ett modeord som tas till i alla möjliga sammanhang, men vad är det egentligen som avses om när ordet globalisering används? Tre olika betydelser kan identifieras:⁶⁵

- Ekonomisk betydelse: världsomspännande integration av finansiella marknader. Detta innebär bland annat fri rörlighet för kapital och framväxten av transnationella företag med marknader och produktion över hela världen.
- Politisk betydelse: ett maktbegrepp. En förskjutning av makten från politiker till marknaden. Nationalstatens betydelse minskar och det sker en regionalisering både på mikro- och makronivå.
- Ideologisk betydelse: nyliberalism. Kritiker menar att globalisering leder till att välfärd, jämlikhet och demokrati utsätts för stora påfrestningar.

Av dessa betydelser är kanske den ekonomiska av störst intresse för vår uppsats, men det kan vara svårt att göra en precis gränsdragning. Det finns dock många aspekter som är värda att beakta. Nedan presenteras områden som kan vara av intresse, t ex förändringshastighet och rörlighet för kapital, människor och varor.

Det kan vara viktigt att poängtera att globalisering inte nödvändigtvis innebär standardisering, även om det finns exempel på detta, t ex inom mediavärlden. I samband med globaliseringen blir istället det lokala viktigare, d v s en differentiering krävs, vilket kan betraktas som en motsats till standardisering⁶⁶.

⁶⁰ <http://www.hiq.se>

⁶¹ Desmet S, Van Dierdonck R, Van Looy B, 1998, *Services Management - An Integrated Approach*, Financial Times Publishing, London, s 49 ff

⁶² Ibid, s 35

⁶³ International Data Corporation's (IDC) World Times Survey 2000. Källa: <http://www.itsweden.com>

⁶⁴ John Lawson ur Mourdoukoutas P, 1999, *The Global Corporation - The Deconolization of International Business*, Quorum Books, Westport, s 1

⁶⁵ Lindgren A-M, 1999, *Ny maktbalans mellan marknad och politik*, ur Kask P-J Red., 1999, *Välfärd politik och ekonomi i en ny värld - 14 inlägg om globaliseringen*, AER-rapport nr 5, s 15 ff

⁶⁶ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

De tyska författarna Martin och Schumann skrev boken "Globaliseringsfällan" som var en bidragande orsak till att globaliseringsdebatten tog fart i mitten på 90-talet. De målar upp ett mörkt scenario där regeringarna förlorar sin möjlighet att påverka storföretagens allt mer omfattande nätverk. Författarna menar att det framför allt är fyra faktorer som ligger bakom utvecklingen⁶⁷:

1. *IT och kommunikationsteknik*
2. *Finansmarknadernas snabba tillväxt* och dess nya betydelse i världsekonomin.
3. *Lägre transportkostnader* som möjliggjort ökad rörlighet för människor och varor.
4. *Gränslös frihandel* som framför allt åstadkommit mellan länderna i västvärlden.

Enligt Martin och Schumann har detta gjort att en enda världsmarknad bildats som domineras av transnationella företag, vilket lett till ett nytt skede i världsekonomin och ändrat betingelserna för många människor. De hävdar t ex att full sysselsättning tillhör historien och fasta anställningsformer ersätts av projektanställningar eller konsultlösningar⁶⁸.

2.2.3.1 Förändringshastighet

Bill Gates, Microsofts grundare, har sagt följande: "Microsoft is always two years from failure"⁶⁹. Uttalandet kan tolkas som att om inte Microsoft klarar att förnya sig kontinuerligt kommer nya aktörer mycket snabbt att träda in i deras ställe och ta över marknaden. Sun Microsystems högsta tekniska chef har påpekat att ungefär 20% av hans företags tekniska spjutspetskunskap blir värdelös varje år vilket gör att denna hela tiden måste underhållas och uppdateras⁷⁰.

Dessa uttalanden vittnar om att förändringshastigheten i näringslivet har ökat. Företag som inte existerade för bara några få år sedan tillhör idag världens största, och gamla storföretag har fått se sig utkonkurrerade av nya uppstickare. Produktlivscykeln har förkortats avsevärt inom många branscher vilket ställer större krav på företagets förmåga att kontinuerligt förnya sig. Detta gäller inte enbart på produktnivå. Det finns många exempel på företag vars hela affärskoncept blivit obsoleta över en natt tack vare nya revolutionerande innovationer⁷¹.

2.2.3.2 Rörlighet

Flexibilitet och rörlighet är ett återkommande tema i teori om globalisering och kan belysas ur olika vinklar. En aspekt är som tidigare nämnts att transportkostnaderna blivit lägre vilket möjliggjort större rörlighet. En annan aspekt som också nämnts är att kapitalet blivit allt mer rörligt över gränserna.

Även investeringar i realkapital (anläggningar, maskiner, lager etc) har blivit rörligare i takt med de transnationella företagens framväxt. Ett skäl är att företagsledningarna inte längre tänker nationellt i den meningen att nationell hänsyn ofta inte får gå före företagets affärsmässigt motiverade val⁷².

Humankapitalets rörlighet ökar i takt med globaliseringen. Detta gäller särskilt ung, kvalificerad arbetskraft. Idag blir det allt vanligare att studera utomlands och förutom att detta kan vara en upplevelse i sig kan ett skäl vara att när studierna är klara kan personen välja mellan flera olika arbetsmarknader. De kulturella och språkliga hindren är nedbrutna varför lön och tillgång på intressanta jobb är det som kommer att avgöra vart arbetskraften flyttar⁷³.

⁶⁷ Roselius S, 2000, *Global ekonomi mellan Börsen & Bushen*, Förlaget Futurum, Linköping, s 35 f

⁶⁸ Ibid

⁶⁹ Hamel G, 2000, *Leading the Revolution*, Harvard Business School Press, Boston, s 11

⁷⁰ Ibid, s 54

⁷¹ Ibid, s 11

⁷² Lyttkens L, 1996, *Allt mera huvud allt mindre fötter*, Akademeja, Stockholm, s 85 ff

⁷³ Ibid

2.3 Inre påverkansfaktorer

De inre påverkansfaktorerna speglar hur företag idag verkar med avseende på interna strukturella utgångspunkter och företagets roll i förhållande till andra intressenter. Beskrivningen är främst tänkt att spegla dagens kunskapsorienterade företag och det som karaktäriserar dessa. Avsnittet inleds med en övergripande del om strategi och ledarskap vilken följs av några specifika delar för kunskapsföretag relaterade till deras organisation och struktur. Vidare beskrivs företagets nära omgivning med dess kunder, konkurrenter, nätverk etc. För att peka på informationens viktiga betydelse som stöd för beslutsfattande och dess koppling till ekonomistyrning diskuteras avslutningsvis företagets informationshantering.

2.3.1 Företagets strategi och ledarskap

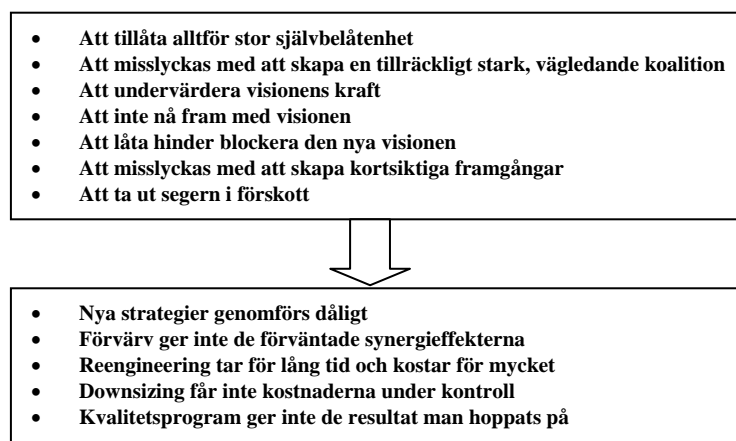
2.3.1.1 Företagens strategival

Ett företag kan uppnå och bibehålla konkurrensfördelar (eng. competitive advantage) genom olika typer av generiska strategier. Dessa kan innebära att företaget väljer att satsa på *kostnadsorientering* eller på att *differentiera* verksamheten. Ett användbart verktyg för att analysera vilka konkurrensfördelar som passar företaget och hur dessa kan utvecklas är *värdekedjan*. Denna värdekedja delar in företaget i olika aktiviteter för att utveckla, producera, marknadsföra och distribuera företagets produkt⁷⁴.

Det finns idag en stor kunskap om hur det går att nå kostnadseffektivitet i ett företag vilket den traditionella ekonomistyrningen har medfört. En styrning där kostnader står i fokus leder inte automatiskt till styrning mot kunders intressen, vilket kan vara mer avgörande för framtida intäkter⁷⁵.

2.3.1.2 Förändringsprocesser

Det ligger ett naturligt förhållande mellan de makroekonomiska förändringarna i företagens omvärld och de ständiga förändringar och förbättringar som måste ske av företags verksamhet. Genom globalisering och ökad konkurrens har det blivit ett måste för företag att bli mer kostnadseffektiva, höja kvalitetsnivån totalt och framför allt försöka finna nya möjligheter till tillväxt för verksamheten. Många förändringar i företagen har misslyckats på grund av olika orsaker, se figur 2.3⁷⁶.



Figur 2.3 Vanliga misstag vid organisationsförändringar och konsekvenserna.
Källa: Kotter, 1998

⁷⁴ Porter M E, 1998, *Competitive Advantage – Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York, s 26

⁷⁵ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

⁷⁶ Kotter J P, 1998, *Leda förändring*, Egamont Richter AB, Malmö, s 11 ff

I en värld med ökad konkurrens och där kraven på kvalitet ständigt blir högre krävs att även organisationen anpassar sig och ständigt förbättrar sig. Den som slutar att bli bättre slutar snart att vara bra⁷⁷. Det som är viktigt med en ständigt förbättrande organisation är att den blir anpassningsbar efter nya förutsättningar i omvärlden.

2.3.2 Företagens organisation och struktur

Det går dela upp organisationer i *kunskapsintensiva*, *arbetskraftintensiva* och *kapitalintensiva*⁷⁸.

- Kunskapsintensiva företag kan kategoriseras efter innehållet i verksamheten. Uppdelningen kan göras i de som producerar professionella tjänster, t ex konsultfirmor, och de som producerar färdiga produkter, t ex programvaruföretag.
- Bland arbetskraftintensiva organisationer kan nämnas de som producerar tjänster, t ex catering och städtjänster. Produktproducerande arbetskraftintensiva organisationer kan t ex tillverka handgjorda mattor.
- Slutligen inom kapitalintensiva organisationer med tjänsteinriktning finns flygverksamhet. Produktinriktade kapitalintensiv verksamhet är t ex biltillverkning.

Vilka är då de karaktäristiska dragen hos ett kunskapsföretag (eng. professional organisations)? En viktig faktor i organisationerna är att utbildningsnivån bland de anställda är hög. Organisationerna i sig består ofta av mer än 50% professionella medlemmar. Det finns en hög prioritet för professionella mål med stor andel problemlösande. Det är även viktigt att respekt finns för professionella normer mm. Användande av kunskaper och skapande är grundläggande delar i arbetsuppgifter och präglar organisationen⁷⁹.

Åldern på ett företag är viktigt för strukturen och hur styrningen går till. I ett första steg finns en lösare bindning mellan en samling individer som fattar beslut relativt oberoende och där informella diskussioner präglar situationen. I nästa fas har en informellt koordinerad organisation bildats med deltidsarbetande ledare som fattar beslut och sedan har även organisatoriska mål har satts upp. Det slutliga steget är att en formell struktur finns med ledning som har sin professionella roll som just ledare. Ofta har flera olika kontor tillkommit och verksamheten har vuxit⁸⁰. Två karaktäristiska drag bland kunskapsföretag är att verksamheten ofta bedrivs i process- och projektform. Dessa specifika egenskaper presenteras i följande avsnitt.

2.3.2.1 Processer

Processer är tänkta att upprepas i tiden. För att utveckla processer krävs att företaget arbetar med *ständiga förbättringar* vilket kan vara svårt om processerna har långa cykeltider⁸¹. Det går att säga att en process är ett åtagande (eng. commitment) som innebär att prestera något visst inom en viss tidrymd med givna resurser. Detta visar på att processen har en tydlig början och ett bestämt slut⁸².

En av fördelarna med att arbeta med processer i verksamheten är att den processansvarige har möjlighet att se till helheten vilket borgar för ett mer genomtänkt flöde av aktiviteter igenom företaget. Traditionellt har en ansvarig bara sett till "sitt" ansvarsområde. Det är troligt att

⁷⁷ Bergman B, Klevsjö B, 1995, *Kvalitet från behov till användning*, Studentlitteratur, Lund, s 32

⁷⁸ Lovendahl B, 2000, *Strategic Management of Professional Service Firms*, Handelshögskolens Forlag, Copenhagen, s 21

⁷⁹ Ibid, s 25 ff

⁸⁰ Ibid

⁸¹ Bergquist S, Eide H, 1999, *Teamgames – snabbaste vägen mot högpresterande arbetsprocesser!*, Frontec AB, Göteborg, s

29

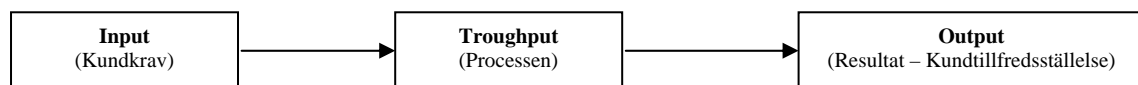
⁸² Ibid, s 19

ökad fokus på processer i ett företag leder till att företagets struktur i framtiden kommer att förändras⁸³.

En modern syn på processer är att de är mer dynamiska och en del av den sociala strukturen och därmed inte enbart tekniskt logistiska. Det går att definiera processer enligt följande, se även figur 2.4⁸⁴:

- Processer är flöden av åtaganden mellan människor.
- Affärsprocesser består av en samling individer (medarbetare, kunder, leverantörer) som arbetar tillsammans för att skapa värde för kund.
- Det finns ett fokus på sociala system.

Det är viktigt medarbetarna själva utformar den tekniska logistiken och framför allt implementerar den för att skapa förståelse och förankring.



Figur 2.4 En förenklad bild av en process. Källa: Hörberg, 2000

2.3.2.2 Projekt

Inom en organisation är det vanligt med någon form av projekt som verkar tvärs den traditionella linjeorganisationen. Grundförutsättningarna för ett projekt är att de har en *tillfällig organisation* och ett *bestämt slut*. Andra förutsättningar är att projektet har ett *bestämt mål* och utförs under en *bestämd tidsrymd*. För att lösa detta krävs en *bestämd resursinsats* som utförs av en *väl definierad tillfällig organisation*⁸⁵. Just att det är ett temporärt system som anpassas efter situationen leder till mer fokusering på tidsaspekten⁸⁶.

Den globala och flexibla omgivningen i kombination med de anställdas ökade interaktion mellan olika funktioner, projekt och med yttre intressenter såsom kunder och leverantörer gör att företagets struktur inte är ”fast” utan föränderlig. En trolig utveckling inom företagen är att det krävs en fokusering mot ett problemorienterat tänkande. Företagets kunder har ett behov som behöver fyllas vilket gör att en grupp inom företaget måste tillsättas snabbt för att lösa problemet. Efter analys startas ett projekt med bestämda mål vilket gör att fokus finns på både kundbehovet och tidsfaktorn⁸⁷.

2.3.3 Företagens nära omgivning

2.3.3.1 Kunder

En av hörnstenarna i Total Quality Management (TQM) är att placera kunden i centrum för företagets verksamhet. Det kan låta självklart men det är inte alltid fallet. Ett företag skall kunna prestera hög kvalitet i sin verksamhet på lång sikt. Kvalitet värderas av kunden och skall ställas i relation till förväntningar och behov. Det gäller att ta reda på vad kunden vill ha både med tanke på produkten eller tjänsten i sig och dessutom i hela kedjan från första kontakt till eftermarknad. Det är viktigt att vara medveten om att en tillfredsställelse av den externa kunden (hög extern kvalitet) kräver att den interna kunden (hög intern kvalitet) tillfredsställs⁸⁸.

⁸³ Ögård L, Gallstad I, 1999, *Total Inre Effektivitet*, Konsultförlaget, Uppsala, s 40 f

⁸⁴ Hörberg P, 2000, *Ledartänkande för vinnande tjänster*, Liber Ekonomi, Malmö, s 50 f

⁸⁵ Ögård L, Gallstad I, 1999, *Total Inre Effektivitet*, Konsultförlaget, Uppsala, s 57

⁸⁶ Olson Olov, Professor Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, intervju 010411

⁸⁷ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

⁸⁸ Bergman B, Klevsjö B, 1995, *Kvalitet från behov till användning*, Studentlitteratur, Lund, s 26 f

För att företaget skall kunna driva en lönsam verksamhet och tillfredsställa kunder på lång sikt krävs att kunderna är lönsamma för företaget. Ekonomistyrning är ett viktigt verktyg för att mäta detta. Det kan vara relevant att genomföra lönsamhetsanalyser på kunderna med syftet att ha en referensram vid bedömningen av t ex marknadsföringsinsatser. Genom en användning av *aktivitetsbaserad kostnads kalkylering* (ABC-kalkylering) finns möjlighet att relatera kostnader till specifika kunders anspråk på företagets resurser. Även intäkter kan kopplas till en specifik kund vilket ger en mer komplett bild av hur lönsamma och givande företagets kunder är⁸⁹.

Traditionellt har företagen ofta varit produktionsorienterade och dominerats av industriell verksamhet vilket gör att de modeller eller verktyg som används av ekonomer och ledning varit kostnadsorienterade. Det alltmer kundorienterade företagsklimatet gör att det behövs andra typer av verktyg. Exempelvis i bilindustrin där det för sjuttio år sedan bara fanns en färg på en tillgänglig modell, T-Forden, mot idag där det går att beställa mer och mer kundanpassade modeller. Mycket talar för att en fokusering måste ske mot kund och styrningen i företagen måste därmed anpassas och blir mer intäktorienterade. Den styrning som skall användas bör vara riktad mot en extern omgivning och titta på externa transaktioner i högre grad^{90 91}.

2.3.3.2 Konkurrens

Historiskt har konkurrens mellan företag inte baserats på utveckling av teknologi relaterad till slutprodukter. Bäst gick det istället för det företag som utnyttjade ny teknik för att effektivisera produktionsprocessen. Det gällde att göra en för företaget optimal massproduktion för att kunna konkurrera. I förlängningen av detta har kvaliteten ökat och produktionen blivit så pass "slimmad" att detta inte längre är en avgörande faktor i konkurrensen⁹².

I dagens situation där avregleringar och privatisering av företag inom servicesektorn t ex sjukhus, ställs det nya krav på företagen. Informationssamhället ställer också nya krav på företagen. Företag idag måste lägga en större vikt vid att mobilisera och använda immateriella resurser på rätt sätt än tidigare då det fästes en större vikt vid att både förvalta och investera i fysiska tillgångar⁹³.

En konkurrenssituation där varje problem och lösning är "individuell" ställer speciella krav. Företag tvingas att förhandla om t ex prissättning vilken skall anpassas till situationen. Vidare är denna individuella problemorientering från företagets sida något som gör det möjligt för företagen att finna unika nischer på marknaden vilket kan vara lönsamt⁹⁴. Just möjligheten i företagen att kunna vara problemorienterade och finna individuella lösningar är något som troligtvis kommer att öka vilket gör att organisationerna måste bli mer projektorienterade⁹⁵.

2.3.3.3 Nätverk

Utgångspunkten för en entreprenör är att koncentrera sig på sin idé och de möjligheter som finns för att denna skall kunna erbjudas på en marknad. En naturlig del i vardagen blir en form av "trial and error" av processen i företaget vilket kräver en flexibel organisation och omgivning. En lösning på denna komplicerade situation är att bygga upp ett *nätverk* kring sig

⁸⁹ Drury C, 1996, *Management and Cost Accounting*, International Thomson Business Press, London, s 848

⁹⁰ Olson Olov, Professor Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, intervju 010411

⁹¹ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

⁹² Ibid

⁹³ Kaplan R S, Norton D P, 1999, *Från strategi till handling – The Balanced Scorecard*, ISL Förlag AB, Göteborg, s 12 f

⁹⁴ Lovendahl B, 2000, *Strategic Management of Professional Service Firms*, Handelshögskolans Forlag, Copenhagen, s 72

⁹⁵ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

och sitt företag. Detta nätverk kan bestå av kontaktnät, resurssäkring, samt ett politiskt och socialt system⁹⁶.

Det finns risker med att inte inordna sig i nätverk när det gäller t ex marknads- och teknisk information. Relationerna till kunder och leverantörer kan vara svaga men å andra sidan har företag som innehar en central roll i nätverken stora möjligheter till ovanstående information och nära relationer vilket gör att företaget har en konkurrensfördel och kan konkurrera både av egen kraft och med hjälp av andras⁹⁷.

De olika typer av nätverk som framkommer i litteraturen är bland annat *personliga nätverk* där relationerna mellan personer i sig är grunden. *Professionella nätverk* handlar om relationer mellan personer med utbildnings- eller yrkesmässig liknande bakgrund. När olika organisationers förespråkare är representerade i samma styrelser finns en nätverksliknande struktur. Under benämningen *agentnätverk* innefattas nätverk där en organisation lägger ut uppgifter till andra organisationer och kontrollerar dessa relationer med olika formella kontrakt. Det finns även andra former av nätverk⁹⁸.

2.3.4 Företagens informationshantering

Information spelar en nyckelroll i styrningen av företag. Den som leder eller styr en organisation eller den som styr ett specifikt projekt är i behov av relevant information vid rätt tidpunkt. Informationens användbarhet bestäms utifrån faktorer såsom *kvaliteten* på informationen. Om inte informationen som en beslutsfattare mottager är av hög kvalitet finns risk till misstro och en osäkerhet kan spridas vilket gör att det både tar längre tid att fatta beslut och det föreligger risk att beslutet inte efterföljs på önskat sätt. Givetvis måste en avvägning göras om den aktuella informationen är värd vad det kostar att ta fram den. En annan bedömningsparameter är om informationen är *tidsenlig*. Det är viktigt att rätt information är tillgänglig till rätt person vid rätt tidpunkt för att den skall kunna användas. En tredje viktig parameter är vilken omfattning eller *kvantitet* av information som finns tillgänglig. För lite information leder till att osäkerhet kan infinna sig vid beslutsfattandet och om det finns för mycket information blir det svårt att sälla i den. En fjärde och mycket viktig punkt är informationens *relevans*⁹⁹.

I *agentteorin* är de ingående parterna agenten och principalen. Hos dagens decentraliserade företag finns mycket av kunskapen om företagets kärnverksamhet hos agenten, d v s de professionella medarbetarna. Med andra ord har en förskjutning skett från ledningen till "golvet" där t ex en programmerare eller en projektledare besitter stora kunskaper om kunder och leverantörer. För att ledningen skall kunna fatta relevanta beslut krävs mycket goda kanaler mellan de olika nivåerna i företaget¹⁰⁰.

2.4 Beteendevetenskapliga påverkansfaktorer

En vanlig åsikt är att kunskap är den viktigaste tillgången i organisationer idag. Detta torde gälla speciellt i kunskapsintensiva företag liknande de som är föremål för studier i denna uppsats. Det finns idag systematiska metoder för att ta vara på kunskap och bevara den, vilket kallas *knowledge management*¹⁰¹. De problem som återkommer vid utveckling av sådana metoder är att kunskapen sitter i huvudet på de som jobbar i företaget och att det är mycket svårt att lagra dessa kunskaper och färdigheter. De är knutna till den individ som genom

⁹⁶ Zineldin M et al, 1997, *Strategic Relationship Management*, Almqvist & Wiksell International, Stockholm, s 199

⁹⁷ Jacobsen D I, Thorsvik J, 1997, *Hur moderna organisationer fungerar*, Studentlitteratur, Lund, s 210

⁹⁸ Ibid, s 212

⁹⁹ Stoner J A F et al, 1995, *Management*, Prentice-Hall International Ltd, London, s 612 ff

¹⁰⁰ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

¹⁰¹ Groth K, 1999, *Knowledge Net – A support for sharing knowledge within an organisation*, Kungliga Tekniska Högskolan, Stockholm, s 9

övning och erfarenhet tillförskansat sig dem¹⁰². Därför kan enskilda individer som besitter vitala kunskaper vara svåra att ersätta.

En annan svår utmaning är att försöka styra individer i mer kunskapsintensiv verksamhet. När företagets resurser består av nästan enbart individer som fattar sina egna beslut ställs andra krav på ledarskap än när resurserna består av maskiner och byggnader¹⁰³.

I diskussionen om beteendevetenskap avses främst psykologiska och sociologiska faktorer. Intresset kretsar bland annat kring hur sättet att se på människan och interaktion mellan individer förändras över tiden. Området kan vara intressant att studera eftersom dessa aspekter har stor betydelse för hur ekonomistyrningen fungerar. Potentiella styreffekter är starkt förknippade med hur personer reagerar på och anpassar sig till den specifika utformning av ekonomistyrning som organisationen väljer att använda¹⁰⁴.

Följande avsnitt inleds med en del om hur synen på människan som arbetskraft förändrats under 1900-talet. Därefter beskrivs motivation som har en tydlig koppling till kunskapsorienterad verksamhet. Avslutningsvis presenteras ett kapitel om mänskliga egenskaper för att visa på deras betydelse för hur människor tar till sig information.

2.4.1 Synen på människan

Synen på människan som arbetskraft har förändrats under 1900-talet. Taylorismen som dominerade tänkandet i början av 1900-talet lanserade begreppet *scientific management*. Människan sågs som en maskin som skulle utföra arbetsmoment som räknats fram på ett vetenskapligt sätt. Senare under seklet förändrades detta synsätt och en mer human inställning tog form. Under 50- och 60-talen utvecklades motivationsteorier (se nedan) och människors behovstillfredsställelse identifierades som en viktig faktor för att prestera på arbetsplatsen¹⁰⁵. Denna utveckling har sedan fortsatt och inom framför allt vissa sektorer i näringslivet betonas idag vikten av individers kompetensutveckling, deras kreativa förmåga och hur dessa individer skall belönas för sitt bidrag till verksamheten¹⁰⁶.

2.4.2 Motivation och belöning

Ekonomistyrningen i en organisation bör vara utformad så att individer ges incitament att handla i organisationens intresse. Därför är det viktigt att undersöka vad det är som motiverar individer att handla på ett för organisationen önskvärt sätt¹⁰⁷.

Inom filosofin finns en teori som kallas *utilitarismen*. Enligt denna teori är de handlingar önskvärda som leder till största möjliga lycka för så många människor som möjligt. Argumentationen som följer söker fastslå att alla människor strävar efter lycka, njutning och nytta. Om alla människor försöker maximera sin egen lycka kommer därmed alla andras lycka också att maximeras¹⁰⁸. Kopplingen till ekonomistyrningen blir att det ligger i organisationens intresse att synkronisera organisationens måluppfyllelse med individens egen. Om individens mål uppfylls kommer också organisationens att göra det. Detta kan t ex uppnås med olika typer av belöningssystem¹⁰⁹.

¹⁰² Kristoffersson B, konsult och Knowledge Managementansvarig Cap Gemini Ernst & Young region Syd, *Knowledge Management i praktiken*, föreläsning vid Handelshögskolan i Göteborg 001123

¹⁰³ Lovendahl B, 2000, *Strategic Management of Professional Service Firms*, Handelshögskolans Forlag, Copenhagen, s 49

¹⁰⁴ Merchant K A, 1998, *Modern management control systems – Text and cases*, Prentice-Hall Inc, New Jersey, s 260

¹⁰⁵ Simons R, 1995, *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston, s 21 ff

¹⁰⁶ Olve N-G, Roy J, Wetter M, 1997, *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Malmö, s 40

¹⁰⁷ Emmanuel C, Otley D, Merchant K, 1995, *Accounting for Management Control*, International Thomson Business Press, London, s 69

¹⁰⁸ Nilsson B, 1996, *Socialpsykologi*, Studentlitteratur, Lund, s 96

¹⁰⁹ Emmanuel C, Otley D, Merchant K, 1995, *Accounting for Management Control*, International Thomson Business Press, London, s 70

Vad är det då som motiverar människan? Mazlow är en viktig teoretiker på området som inte kan undgå vid en diskussion om motivation. Mazlows teori bygger på att alla människor har en behovshierarki där de mest grundläggande behoven (mat, sömn etc) ligger i botten och måste uppfyllas innan behov högre upp i hierarkin (trygghet, uppskattning, självförverkligande) kan uppfyllas¹¹⁰.

En annan teori som delvis liknar Mazlows konstruerades av Hertzberg et al (1959). Teorin utgår ifrån vad det är som får en anställd att känna sig tillfreds med sin situation på arbetsplatsen¹¹¹. Faktorerna kan sorteras in enligt tabell 2.1.

Dissatisfiers (hygiene factors)	Satisfiers (motivating factors)
Competent supervision	Achievement
Policy and administration	Recognition
Working conditions	Responsibility
Money	Advancement

Tabell 2.1 Faktorer som förbättrar eller försämrar prestationsförmågan. Källa: Emmanuel C, Otley D, Merchant K, 1995

En intressant slutsats enligt denna teori är att resurser som spenderas på att förbättra hygienfaktorerna, t ex bättre arbetsförhållanden och högre lön, kan i bästa fall förhindra att medarbetarna känner sig otillfredsställda. Det som verkligen ökar motivationen är motivationsfaktorerna i den högra delen av tabellen ovan, t ex erkännande, ansvar och befordran. Kopplingen mellan Mazlows och Hertzbergs teorier ligger i att det kan dras en parallell mellan Mazlows grundläggande behov och Hertzbergs hygienfaktorer. När dessa är tillfredsställda är det faktorer högre upp i hierarkin som motiverar människan, vilka korresponderar med Hertzbergs motivationsfaktorer. I det moderna västerländska samhället är de grundläggande behoven enligt båda teorierna oftast tillfredsställda. Båda dessa teorier klassas in i vad som kallas *two-factor theories*¹¹².

En annan lite nyare motivationsteori är *förväntningsteorin* (eng. Expectancy theory) som kom i mitten på 70-talet. I denna teori lyfts två aspekter fram som viktiga för motivationen, dels hur stor vikt som fästs vid situationens utgång för den enskilda individen och dels sannolikheten att situationen skall inträffa. Till detta läggs två viktiga aspekter:

1. Hur sannolikt det är att en specifik insats faktiskt ger den önskade effekten.
2. Hur sannolikt det är att den uppnådda effekten ger individen ersättning och belöning.

Denna teori skiljer sig något från de tidigare two-factor teorierna eftersom den inte identifierar några specifika motivationsfaktorer. I stället diskuteras motivation i mer generella ordalag¹¹³.

2.4.3 Människors egenskaper

Jung lanserade på 1920-talet teorin om att det finns ett antal olika människotyper. Jung menar t ex att personer antingen är mer extroverta eller mer introverta. De kan också vara mer mottagande/uppfattande (eng. perceiving) eller mer bedömande (eng. judging). Av detta följer olika egenskaper, t ex att personer som är mer bedömande kanske litar mindre på intuition och känslor och istället tänker igenom situationer mer noggrant för att fatta mer rationella beslut. Dessa olika människotyper och de egenskaper de har gör att de kommer att söka information på olika sätt vilket får implikationer för ekonomistyrningen¹¹⁴. Även Macintosh (1985) har

¹¹⁰ Emmanuel C, Otley D, Merchant K, 1995, *Accounting for Management Control*, International Thomson Business, s 71 ff

¹¹¹ Ibid, s 73

¹¹² Ibid

¹¹³ Ibid, s 77 ff

¹¹⁴ Mellempvik F, Monsen N, Olson O, Functions of Accounting, *Scandinavian Journal of Management*, Vol 4, 1988, s 105

lämnat bidrag på detta område. Denne menar att informationssystemet måste beakta beslutsfattarens *kognitiva stil* (eng. cognitive style), vilket innebär att det finns individuella skillnader i hur beslutsfattare samlar information samt hur den bearbetas och används. Systemet bör beakta dessa skillnader¹¹⁵.

2.5 Nyckelfaktorer

Identifiering av nyckelfaktorer för framgångsrik ekonomistyrning är som nämnts ovan ett syfte med vår uppsats. Avsikten är att dessa nyckelfaktorer skall ha förankring i den tidigare presenterade teorin om företagets påverkansfaktorer (yttre, inre och beteendevetenskapliga) samt att de skall spegla förändringar som skapat nya förutsättningar för den typ av företag som diskuteras i denna uppsats. Vissa av nyckelfaktorerna kan därför sägas vara specifika för kunskapsorienterade företag medan andra är av mer generell karaktär. För att få en teoretisk grund till det empiriska underlaget som presenteras längre fram introduceras i detta avsnitt aspekter som framkommit dels vid våra teoristudier och dels vid intervjuer med sakkunniga på området.

2.5.1 Målkongruens

En nyckelfaktor som ofta nämns i samband med ekonomistyrning är målkongruens. Alla individer i organisationen har sina egna personliga mål. Organisationen har sina övergripande mål som inte nödvändigtvis överensstämmer med individernas. En individ kanske har som mål att nå status bland sina vänner och är därmed intresserad av att bli befordrad till en chefsposition. En annan individ kanske anser att jobbet inte är speciellt viktigt utan är istället inriktad på att få mycket fritid som kan användas till meningsfulla aktiviteter. Ingen av dessa individers mål har någon naturlig koppling till organisationens övergripande mål som t ex kan vara att generera en god avkastning till dess aktieägare.

Målkongruens innebär att individernas mål i så hög grad som möjligt stämmer överens med organisationens. Detta är en viktig grundläggande faktor att beakta vid utformning av ekonomistyrning¹¹⁶. Ett sätt att uppnå målkongruens kan vara att införa någon form av belöningsystem. Ett sådant kan göra att ekonomistyrningen inte enbart blir ett mätverktyg utan att den faktiskt skapar de avsedda styreffekterna¹¹⁷.

2.5.2 Situationsanpassning

Förståelse för och anpassning till den föreliggande situationen är en avgörande faktor för att ekonomistyrningen skall fungera. Anpassning försvåras om företaget befinner sig i ett läge där förutsättningarna hela tiden förändras, t ex vid kraftig tillväxt. I dessa situationer väljer ofta företagsledningen att koncentrera sig på mer angelägna uppgifter, t ex marknadsföring, vilket gör att systemet för ekonomistyrning riskerar att bli lidande¹¹⁸.

Flamholtz (1983) argumenterar för att hela ekonomistyrningsprocessen är mycket komplex och att den bör ta hänsyn till flera aspekter. Ekonomistyrningen måste ses som en del av ett övergripande styrsystem. Vidare diskuteras att organisationskulturen är ett exempel på en viktig aspekt att beakta. Styrsystemet måste överensstämma med de tankesätt och värderingar som implicit eller explicit är inbyggda i organisationen, annars är det risk att motsättningar skapas som stjälper hela syftet med styrningen¹¹⁹.

¹¹⁵ Mellempvik F, Monsen N, Olson O, Functions of Accounting, *Scandinavian Journal of Management*, Vol 4, 1988, s 105

¹¹⁶ Anthony R N, Govindarajan V, 2001, *Management Control Systems*, McGraw Hill, Singapore, s 7

¹¹⁷ <http://www.contaplus.se/forum/forum.asp?K=005&L=SE>

¹¹⁸ Merchant K A, 1998, *Modern management control systems – Text and cases*, Prentice-Hall Inc, New Jersey, s 260

¹¹⁹ Flamholtz, 1983 ur Emmanuel C, Otley D, Merchant K, 1995, *Accounting for Management Control*, International Thomson Business Press, London, s 65 f

I en D-uppsats med titeln ”Ny ekonomistyrning i den nya ekonomin?” från Handelshögskolan i Göteborg år 2000 gjordes intervjuer med fyra av de största managementkonsultbolagen i Sverige. Enligt företagen i denna undersökning är några av de viktigaste framgångsfaktorer för ekonomistyrning att den är situationsanpassad och proaktiv¹²⁰.

2.5.3 Styrning

I decentraliserade företag är det naturligt och ibland nödvändigt med ett visst mått av frihet i ekonomistyrningen¹²¹. Det kan tänkas bero på faktorer som krav på detaljkunskap om verksamheten eller att styrningen sker informellt i dialogform¹²². En nyckelfaktor för ekonomistyrning i kunskapsföretag kan vara att ledningen har en mer professionell inriktning, dvs att de har en god förståelse för verksamhetens art och därmed inte enbart har en administrativ chefsroll¹²³.

Sten Jönsson har tillsammans med Bo Hedberg lanserat begreppet *semi-confusing* som en beskrivning på hur ett system för redovisningsinformation bör vara utformat i vissa situationer¹²⁴. Fördelen med ett system som inte är helt tydligt och formellt är att medarbetarna i organisationen måste anstränga sig för att hålla sig informerade om hur situationen ser ut. Det gör dem mer uppmärksamma och vaksamma för förändringar. Ett sådant system är således speciellt lämpligt i en miljö utsatts för ständiga förändringar¹²⁵.

De formella kraven på strategisk planering, budgetering och liknande är vanligen lägre i konsult- och kunskapsföretag än i traditionella industriföretag. Det kan bero på att industriföretag måste fatta mer långsiktiga beslut gällande kapacitetsnivå och investeringar som de sedan är bundna till i flera år. Kunskapsföretagens viktigaste tillgång är vanligen dess personal vilken kan vara lättare att styra kapacitetsmässigt genom rekryteringsinsatser och liknande¹²⁶. Med hänvisning till tidigare diskussion om bristen på ingenjörer kan dock rekrytering av kompetent personal vara behäftat med vissa svårigheter.

Begreppet *empowerment* har fått ett visst genomslag på managementområdet. Det är ett samlingsnamn för ett antal olika åtgärder som ämnar öka medarbetarnas möjligheter att påverka i organisationen. Det kan handla om decentralisering, fördela kvalitetsansvar till alla medarbetare samt att uppmuntra till att komma med idéer av olika slag. För att detta skall vara effektivt ställs höga krav på företagets informationssystem, samt öppenhet och prestigelöshet bland chefer och medarbetare. Resultatet kan bli en mindre hierarkisk organisation med mindre detaljstyrning och där alla känner sig mer delaktiga i de mål som sätts upp¹²⁷.

2.5.4 Mätning

”What you measure is what you get” är en viktig slutsats som slogs fast av Kaplan & Norton i en av deras första artiklar om Balanced Scorecard¹²⁸. Beslutsfattare i organisationen kommer att vara fokuserade på de mätetal som kommer ur ekonomistyrningssystemet. Detta ger upphov till en risk för oönskade styreffekter. Ett exempel kan vara att innovationsförmågan

¹²⁰ Petersson S, Stranberg E, 2000, *Ny ekonomistyrning i den nya ekonomin?*, D-uppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

¹²¹ Vancil R F, ur Merchant K A, 1998, *Modern management control systems – Text and cases*, Prentice-Hall Inc, New Jersey, s 261

¹²² Anthony R N, Govindarajan V, 2001, *Management Control Systems*, McGraw Hill, Singapore, s 569

¹²³ Olson Olov, Professor Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, intervju 010411

¹²⁴ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

¹²⁵ Hedberg B, Jönsson S, *Designing Semi-Confusing Information Systems for Organizations in Changing Environments*, *Accounting, Organizations and Society*, nr 1, 1978

¹²⁶ Anthony R N, Govindarajan V, 2001, *Management Control Systems*, McGraw Hill, Singapore, s 626

¹²⁷ Harting A, 1997, *Instrumentbrådan – Förverkliga strategin med en balanserad verksamhetsstyrning*, Klaraberg Managementkonsulter AB, Stockholm, s 12 f

¹²⁸ Kaplan R S, Norton D P, *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*, *Harvard Business Review*, January-February 1992, s 71

riskerar att hämmas om organisationen använder traditionella mätetal som vinst per aktie eller räntabilitet på totalt kapital¹²⁹. Lösningen i Balanced Scorecard-modellen är att använda flera olika mätetal, både kvalitativa och kvantitativa för att få en balanserad bild av utvecklingen och därmed ge ett adekvat beslutsunderlag.

2.5.5 Humankapital

Det *intellektuella kapitalet* kan bidra till att förklara och motivera den diskrepans som ofta finns mellan ett företags redovisade värde på eget kapital och dess marknadsvärde på börsen. Intellectuellt kapital kan delas in i *strukturkapital* (kund-, innovations-, organisations- och processkapital) samt *humankapital* (medarbetarna och deras kunskaper)¹³⁰. Att rekrytera och behålla de bästa medarbetarna är en viktig framgångsfaktor för företag och detta bör beaktas i ekonomistyrningen¹³¹. Här finns dock en svårighet: ”Företaget äger inte personalen”¹³². Personalen blir därmed en mer svårkontrollerad tillgång än det som vanligen benämns som tillgångar, t ex maskiner och inventarier. Detta är också ett av de redovisningsmässiga skälen till varför personalen inte får tas upp som en tillgång i balansräkningen¹³³.

En specifik aspekt gällande kunskapsföretag är att det är kreativitet och idéer som i längden genererar intäkter. Idéer är färskvaror vilket gör att det är viktigt att kontinuerligt satsa på vidareutbildning och utveckling för de anställda. Resonemanget kan kopplas till en metod som liknar ständig förbättring (eng. continuous improvement)¹³⁴. Att leda en kreativ process är också på många andra sätt annorlunda än att leda verksamhet med ett högre mått av förutsägbarhet. Ickelinjära organisationsformer och en kreativ process med lägre kortsiktiga resultatkrav (eng. constraint-free creation) är exempel på metoder företag kan ta till för att få till stånd ett fruktbart innovationsklimat¹³⁵.

2.5.6 Kunder

Konjunktur nedgången i ekonomin är just nu ett hett debatterat ämne i media. Många av de som idag sitter på chefsposter i företagen har lite eller ingen erfarenhet av att styra företag i svårare tider. När konjunkturen försvagas avtar efterfrågan och konkurrensen ökar vilket leder till att det ställs en annan typ av krav på ledningen än vad som är fallet när ekonomin är inne i en expansionsfas¹³⁶.

Mycket av dagens fokus inom ekonomistyrningen ligger på kostnadssidan i stället för mot det som skapar värde för kunderna¹³⁷. Kostnader är idag inget problem att mäta. Ekonomistyrningen borde dock även kunna hantera transaktioner med andra aktörer (marknaden) och alltså vara mer externt fokuserad än tidigare¹³⁸. Dessa aspekter kan vara svårare att få in i systemet men är viktiga för att få fokus på kundvärde i ekonomistyrningen¹³⁹. Vid allokering av företagets olika resurser till olika projekt bör också både kundens och företagets nytta beaktas. Om företaget lyckas med detta maximeras både värdeskapande och inlärning¹⁴⁰.

¹²⁹ Kaplan R S, Norton D P, The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, January-February 1992, s 71

¹³⁰ Olve N-G, Roy J, Wetter M, 1997, *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Malmö, s 33 ff

¹³¹ Lovendahl B, 2000, *Strategic Management of Professional Service Firms*, Handelshögskolens Forlag, Copenhagen, s 139

¹³² Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

¹³³ Falkman P, 2000, *Redovisningsteori*, Studentlitteratur, Lund, s 83

¹³⁴ Olson Olov, Professor Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, intervju 010411

¹³⁵ Parsons J, Creativity needs control without the constraints, *Marketing*, Jun 8, 2000

¹³⁶ Leaders, Managing the downturn, *The Economist*, Apr 7th, 2001

¹³⁷ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

¹³⁸ Olson Olov, Professor Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, intervju 010411

¹³⁹ Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

¹⁴⁰ Lovendahl B, 2000, *Strategic Management of Professional Service Firms*, Handelshögskolens Forlag, Copenhagen, s 139

3 Empiri

I detta avsnitt presenteras resultatet av den empiriska studien. Som nämnts i metodavsnittet har intervjuer gjorts med fyra företag och på tre nivåer inom respektive företag. Varje företag presenteras enskilt. För att erhålla en stringent framställning är avsnittet strukturerat på motsvarande sätt som teoriavsnittet, d v s en del om ekonomistyrning, en om påverkansfaktorer och en om nyckelfaktorer. Påverkansfaktorerna är här en sammanslagning av frågemallens avsnitt om företaget, bransch och framtid.

Avsikten med dispositionen av kapitlet har varit att uppnå ett naturligt flöde varför de tre nivåerna på företaget varvas i texten för varje företag. För att göra vissa distinktioner i de fall där olika nivåer framhållit olika aspekter har dessa benämnts: koncernledning, linjeförman och projektledare. I slutet av kapitlet återfinns en översiktlig sammanställning av resultatet i tabell 3.1.

3.1 Företag 1

I toppen av företagets organisation finns ett moderbolag under vilket ett Sverigebolag ligger som sedan i sin tur har ett antal dotterbolag i olika regioner. Göteborgsregionen är organiserad i fem grupper med olika kompetenser. Varje grupp har en gruppchef som ansvarar för försäljning och rapporterar direkt till linjeförman. Organisationsstrukturen ändras dock ganska mycket.

3.1.1 Ekonomistyrning

Företaget mäter verksamheten inom ett flertal olika områden. Enligt koncernledningen är det primära att mäta operativa parametrar samt att tillgodose legala krav. Det finns möjlighet att mäta ända ner på de individuella konsulternas nivå, t ex vad varje konsults genomsnittliga debiterade timpris är. Tanken är att varje individ skall ha sin egen resultaträkning kopplad till sin egen lön. Så långt har dock kontoret i Göteborg inte valt att gå.

Företaget använder både intäkts- och kostnadsbudget. Debiteringsgrad uppges vara ett mått som följs noggrant. Måttet används för att mäta effektivitetsgraden. Linjeförman påpekar dock tydligt att detta mått inte används för att ”slå i huvudet” på konsulterna. Mätning sker således inte för de enskilda konsulterna utan för hela verksamheten.

Koncernledningen säger att budgetering skall ske med utgångspunkt från individerna. En gemensam budgetmall skall användas som börjar med varje medarbetares debiteringsgrad och snittpris vilket sedan ackumuleras. Meningen är alltså att budgeten skall visa vad varje medarbetare kommer att fakturera.

Förutom debiteringsgrad är ett annat viktigt mått antalet dagar på kundfordringarna. Ledningen följer också upp hur försäljningen går, vad det finns för pågående arbeten och hur orderingången ser ut för att kunna reagera på avvikelser. Regioncheferna jobbar väldigt självständigt eftersom det finns en uttalad idé om att inte detaljstyra verksamheten uppifrån. Det finns ett gemensamt affärskoncept men annars sker inte någon direkt koordination mellan olika kontor.

Kopplingen mellan ekonomistyrningen på regionnivå och företagets långsiktiga mål är inte tydlig. Det finns en vision i företaget, men på projektnivå uppges att kännedom om någon

sådan inte finns. Enligt linjeföraren finns ingen ro att jobba med långsiktiga mål och visioner. Det som styr är aktiekursen och när den går ner krävs fokus på kostnadssidan.

När det gäller ekonomistyrningen i projekten görs i initieringsfasen en övergripande plan där även ekonomiska aspekter ingår. I detta arbete tas en möjlig lösning på kundens problem fram, en plan över beräknad tidsåtgång upprättas och alla faser i projektet identifieras. När projektet sedan är slutfört utvärderas projektledaren över utfallet, t ex tidsåtgång i förhållande till antal genomförda aktiviteter och budgeten stäms av.

Alla individer har någon form av rörlig del av sin lön vilket koncernledningen anser är ”bra för drivet”. Ledare belönas efter vad deras respektive bolag presterar för operativt resultat (intäkter – kostnader). Avsikten är att på längre sikt föra in de finansiella dimensionerna för att synliggöra rörelsekapitalets betydelse.

På Göteborgskontoret finns det på personalens egen begäran inget individuellt belöningsystem vilket gör att det inte finns någon direkt koppling mellan enskilda projekts utfall och belöningsystemet. Grunden i belöningsystemet är istället regionens utfall som helhet.

3.1.2 Påverkansfaktorer

Ett antal aspekter i den inre och yttre miljön påverkar hur ekonomistyrningen är utformad. Företaget strävar mot att i första hand ta breda projekt där alla grupper är med samtidigt. Att sälja resurskonsulter per timme är inget prioriterat område. Istället handlar det om att försöka ge kunderna ett extravärde genom att sälja in helhetslösningar med alla företagets kompetenser inblandade.

Ett antal nyckelkunder som är lite större och mer stabila företag har identifierats. Urvalet har skett efter vilka typer av kunder som bedöms kunna bli lönsamma. Varje gruppchef har i uppdrag att kontinuerligt bearbeta ca fem sådana kunder vardera. Ett annat viktigt sätt att skaffa kunder är att kollegor ger varandra tips. Vidare är det vanligt att kontakter knyts på mässor. Majoriteten av de anställda har en akademisk utbildning. De vanligaste utbildningarna är systemvetenskap, civilingenjörsutbildningar samt ADB-programmet. Medelåldern ligger runt 28-29 år.

Konkurrensen i branschen är just nu stenhård. Projektledaren säger dock att Göteborgsregionen inte träffar på konkurrenter speciellt ofta eftersom mycket av verksamheten ligger i en speciell nisch. Generellt är det lättare att sälja in resurskonsulter per timme än att sälja större projekt. Marknaden har den senaste tiden blivit mer försiktig. Det sker en mycket mer noggrann utvärderingsprocess innan ett projekt upphandlas.

Förändringshastigheten på tekniksidan är hög även om Internet inte löser alla problem som det sades när det kom. En påtaglig aspekt är att produktutbudet, d v s olika applikationer, är så mycket större idag och det kommer nytt hela tiden. Företaget vill inte ligga allra först på tekniksidan eftersom det kostar väldigt mycket. Det är bättre att använda teknik som är etablerad och testad.

För att värna om humankapitalet förekommer mycket sociala aktiviteter och det betonas att det är viktigt att även familjerna är med på dessa. Tvärt emot den vanliga bilden av konsulter betonar projektledaren att arbetet inte är speciellt hektiskt. Det är inte direkt vanligt med övertid och inte heller att folk går in i väggen eller bränner ut sig.

Några av de trender som kan skönjas är att det i framtiden kan bli vanligare att företag köper upp experter. En annan trend är att nya kundsegment blir allt mer utstuderade vilket organisationen måste anpassa sig efter. Avslutningsvis betonar linjeföraren att en viktig faktor är att organisationens storlek blir tillräcklig för att nå en kritisk massa. Skalfördelar behövs för att verksamheten skall bli lönsam.

3.1.3 Nyckelfaktorer

Ekonomistyrningen bör enligt koncernledningen präglas av enkelhet och ha en tydlig koppling till verksamheten. Detta skall sedan "trummas" ut i verksamheten. En ekonom skall inte i första läget fråga vad dotterbolagen vill ha. Ekonomen skall först sätta upp målen och sedan kan det ske en dialog om dessa. Rollen som ekonom är till stor del pedagogisk.

Koncernledningen påpekar att många är kritiska mot att använda budget endast en gång per år och tycker att det skulle göras kontinuerligt. Detta kan dock lösas genom att jobba med rullande prognoser vilket redan görs. Att göra budgeten en gång per år är viktigt för att det då verkligen görs en ordentlig genomlysning av verksamheten. I samband med detta finns det möjlighet att göra mer omfattande strukturella förändringar.

Linjeföraren är noga med att betona frihet under ansvar för medarbetarna. Det är viktigt att det inte blir någon direkt ordergivning. Individer i kunskapsföretag går inte att styra genom att peka med hela handen.

Företaget gör kundundersökningar på riks nivå. Det förekommer också diskussioner på projektnivå om vad kunderna skulle vilja mäta. En svårighet som har visat sig är att kunderna inte gärna vill utvärdera företaget genom att sätta betyg på deras insatser, något som skulle kunna vara ett uttryck för en svensk mentalitet. När det gäller kundfokusering är det också viktigt att säljarna inte säljer för mycket utan att det går att hålla det som utlovat.

Eftersom utvecklingen går snabbare och snabbare blir enligt linjeföraren utbildningen allt viktigare. Samtliga medarbetare har två veckors utbildningstid varje år. Denna delas upp i två delar, en del som rör företagets filosofi, system etc, samt en del som rör den anställdes specialområde. En vanlig metod är också att en kund och företaget delar på en specialutbildning som behövs för ett visst projekt. Utvecklingssamtal används bland annat för att sätta upp mål för utbildningen. Vidare betonas vikten av att ha kul på jobbet och att arbetsuppgifterna är utvecklande. Det finns en risk i att företagets fokusering på lönsamhet gör att intressanta projekt försvinner och att arbetsuppgifterna blir tråkigare.

Att lyckas få tag på rätt kompetens bedöms som oerhört viktigt. Det finns en HR-funktion som centralt står för den övergripande rekryteringspolicyn medan den faktiska rekryteringen sker på de lokala kontoren. Den arbetskraft som rör sig på marknaden och söker sig till nya jobb är vanligen inte den kvalificerade och erfarna vilket gör det svårt och dyrt att rekrytera de mest kunniga. Kostnaden för rekryteringen är också avgörande för hur företaget skall ställa sig till olika anbudsfrågningar.

I samband med diskussionen om kompetensutveckling är det enligt koncernledningen önskvärt att få in en affärsmässig dimension. Ofta diskuteras kompetensfrågor på HR-avdelningar med fokus på individernas behov. Det är dock viktigt att få in tankesättet hos medarbetarna att när jag utvecklas tjänar både jag och bolaget mer pengar. Detta är en avgörande faktor för ett kommersiellt kunskapsföretag.

Koncernledningen menar också att kopplingen mellan ett måttal och det dagliga arbetet är en nyckelfaktor för ekonomistyrningen. Hur påverkar det jag gör idag hur måttetalen för utvärdering förändras, t ex kopplingen till debiteringsgraden? Det nämns också att det är

önskvärt att knyta konsulternas ersättning till vad de presterar hos kunderna. Detta kan skapa motivation och intresse vilket åtminstone på kort sikt skapar förutsättningar för lönsamhet.

3.2 Företag 2

Företaget har sin huvudverksamhet i Sverige men är även representerat i ett antal europeiska länder. Inom verksamheten finns olika delar bl a strategikonsulter och IT.

3.2.1 Ekonomistyrning

Dagens ekonomistyrningssystem mäter t ex beläggningsgrad för konsulter. Det saknas dock en fokusering på affärsmannaskap och kundvärde för närvarande. Det borde finnas ett tydligare fokus mot intäktssidan och vad företaget tjänar pengar på enligt koncernledningen. Det finns även en kritik från både projektledaren och koncernledningen i fråga om det nuvarande ekonomisystemet vad det gäller t ex de rapporter som kan tas fram.

Linjeföraren menar att det är viktigt att kontinuerligt göra en rimlighetsbedömning av pågående projekt. Detta bör göras månadsvis för att resultatet skall bli korrekt och inte inkludera orealistiska värden. För att synliggöra "pipelinen" bör det i varje projekt skrivas ett avtal med pris och en betalningsplan så att företaget vet när pengarna kommer in. Enligt linjeföraren är det viktigt att tydligt fokusera på intäkter och affärer för medarbetarna och inte fokusera på lönsamhet.

Ekonomistyrningen bör möjliggöra att medarbetarna skall känna stolthet över sig själva och sin kompetens vilket leder till att företaget kan ta betalt för de tjänster företaget utför. Det är viktigt att se till hela företagets ekonomiska situation vilket innebär att vissa projekt skall ge mycket i förtjänst. Kontorschefen pekar på vikten vid att besätta projekt med projektledare som har en affärsmässig syn på projekten och kan ta bra betalt.

Företaget har inget belöningsystem utan grunden är en bra grundlön. Det är viktigt med stolthet över företaget och bra företagskultur. Företaget har en Human Resource-syn på medarbetarna och ett tydligt fokus på utveckling enligt linjeföraren. Det som motiverar medarbetare i organisationen är enligt projektledaren att få göra intressanta uppdrag. Detta skapar även möjligheter att få bra personal.

Det finns inga tydliga kopplingar till de övergripande målen i den dagliga verksamheten. Företaget har en ganska diffus vision menar linjeföraren. Projektledaren menar att det är svårare med intern kommunikationen i ett stort företag och om företaget växer kraftigt. De signaler som ledningen sänder ut måste förstås av kunder och stämna överens med vad medarbetarna säger.

3.2.2 Påverkansfaktorer

En viktig faktor i relationerna med kunderna är att det är en relation på lång sikt vilket gör att t ex aktivitetsplaneringen blir lättare. Detta borgar för en högre kvalitet på tjänsterna. Just kvalitet, leveransprecision och leveransförmåga är egenskaper som lyfts fram av linjeföraren för att lyckas i konkurrensen. Det är viktigt att överträffa kunderna förväntningar. En viktig del i relationen på lång sikt är att företaget satsar på att komma djupt in i kundens struktur och besitta kompetens om kundens affärer.

Linjeföraren menar att projektledaren äger projektet och ansvarar för budgeten. Det läggs stor vikt vid projektstart där det gäller att fördela uppgifter och att en tidsplan fastställs. Efter ett

projektets slutförande hålls det ett uppföljningsmöte där det diskuteras och där öppenhet är en viktig förutsättning. Det saknas snabbare ekonomisk feedback enligt projektledaren. Denne skulle gärna se att det fanns ett system där det går att sortera in och stämma av olika mått gällande kunder, olika projekt och indelat på olika affärsområden. Detta skulle göra det lättare att bedöma framtiden.

För att rekrytera rätt personal, främst systemutvecklare och systemarkitekter, är det viktigt att erbjuda tekniskt intressanta projekt, en bra arbetsmiljö, ett starkt varumärke och att det är ett humant företag. Lön är inte lika viktigt i detta sammanhang. Inom företaget är det ca 60% högskoleutbildade och det finns en bred kompetens där erfarenhet av olika projekt är mer viktigt än grundutbildningen i sig.

3.2.3 Nyckelfaktorer

Linjechefen pekar på att företaget måste ha ett ekonomisystem där det går att kontrollera allting när det behövs. Det är intressant att genom tidrapportering kontrollera såld tid i förhållande till tillgänglig. Projektledare och kreatörer skall lägga så mycket tid som möjligt med att arbeta mot kund och då måste ekonomisystemet vara anpassningsbart. Olika kunder har olika krav på hur projekt skall redovisas och det tar tid att specialskriva rapporter menar projektledaren. Ett problem idag är att det är svårt att få ett grepp om helheten när det gäller det totala kundvärdet enligt koncernledningen. Den enskilda konsulten drar in arbeten och rapporterar till sitt lokala kontor men det skulle vara intressant om det gick att koppla samman helheten.

För att nå god lönsamhet inom verksamheten krävs enligt linjechefen att två ledord fokuseras, nämligen nöjda kunder och glada medarbetare. Samtidigt som det är viktigt för medarbetarna att det finns intressanta och utvecklande projekt att arbeta med pekar koncernledningen dock på att det är nödvändigt att även intäkter genereras. Ibland står detta i kontrast mot varandra. Det kan vara mer stimulerande och givande att bygga en Rolls-Royce än en folkvagn, men ibland behövs faktiskt inte mer än en folkvagn. Ekonomistyrningen och belöningsystem skall premiera att även kortsiktiga intäkter generas. Intäkterna idag skall finansiera den fortsatta utvecklingen.

Linjechefen påpekar att företaget måste arbeta långsiktighet. För att uppnå stabilitet för medarbetarna när det gäller arbetsbelastningen är det viktigt att försäljningen ligger lite före hela tiden. Företaget har som mål att arbeta bättre i cykler i framtiden enligt linjechefen.

Enligt koncernledningen går det inte längre att vänta på vinster som kanske kommer långt in i framtiden. Många företag inom IT har haft långa utvecklingsprojekt med stor potential men förutsättningarna förändras hela tiden varför det inte alls är säkert att projekten verkligen kommer att kunna generera något i framtiden. Det måste finnas projekt som föder företaget under tiden. Många industriföretag har också projekt som misslyckas men det uppmärksammas inte lika mycket eftersom de har flera delar som täcker upp.

Genom att företaget utvärderar sina kunder och projekt finns det potential för lönsamhet. Med rätt kunder finns möjlighet till att få rätt uppdrag. Det är viktigt att företaget har en eller flera "mjölkossor" men också kunder som bygger upp företagets varumärke. Koncernledningen pekar på att ett mer framtids- och intäktsorienterat synsätt borde präglade ekonomistyrningen. Således skulle ett mindre fokus ligga på historik och kostnader.

Ekonomistyrningen bör vara utformad så att den leder till att de strategier och riktlinjer som dragits upp uppnås enligt koncernledningen. Det är viktigt att typen av uppdrag som företaget är intresserade av skall styra ekonomistyrningen. Det gäller att identifiera vart företaget vill komma och belöna rätt beteende för att nå dit. Det skall även vara samklang mellan de nedbrutna personliga målen och företagets övergripande. De små delarna skall styra helheten. De måste även stödja varandra och inte vara motsägelsefulla.

Koncernledningen menar att det är önskvärt att styrparametrarna stödjer företagets långsiktiga mål. I arbetet med långsiktiga förändringsprocesser bör ekonomistyrningen ge indikationer på om företaget är på rätt väg. Styrparametrarna skall även styra företagets kortsiktiga mål. Ekonomistyrningen skall beakta förändringen i omvärldsfaktorer så att företaget kan anpassa sig. För att skapa tydlighet i styrningen är det bra att använda endast en eller två överordnade parametrar som företaget verkligen styr mot. Givetvis är det dock nödvändigt att ledningen mäter fler delar för att få övergripande kontroll över verksamheten.

3.3 Företag 3

Detta är ett företag som har en mängd lokala bolag i Sverige och där den övriga verksamheten främst är koncentrerad till norra Europa. Företaget har en ny lokal organisation sedan i höstas. Inom den lokala organisationen finns konsultgrupper som är mellan 20-30 personer. Företaget är indelat i olika fokusområden. En viktig tanke bakom dessa är konjunkturcykeln och att de olika områdena skall ge stabila intäkter över tiden.

3.3.1 Ekonomistyrning

Enligt koncernledningen används en övergripande affärsplan som ger en grov beskrivning av planerade aktiviteter vilken tas fram en gång per år. Affärsplanen som innehåller olika mål följs upp mot det balanserade styrkortet. Företaget använder sig dessutom av rullande prognoser vilka revideras om nödvändigt vid månadsbokslut. Just de löpande boksluten och kvartalsboksluten gör att företaget följer upp verksamheten.

Det sker en uppföljning mot både hårda och mjuka tal där de hårda inkluderar t ex tillväxt och lönsamhet. De mjuka ser till medarbetare och mäter t ex nöjdmedarbetarindex (NMI) men även företagets roll i omvärlden. Just synligheten i olika medier är en parameter. Genom NMI finns en möjlighet att utvärdera hur de anställda ser på ledningen på olika nivåer. En annan viktig bedömningsfaktor är nöjdhetsindex (NKI). Enligt linjeföraren skulle det vara bra med ekonomistyrningsmodeller där det går att mäta både fler aspekter och framför allt med ett större djup.

Enligt projektledaren har de anställda en månadslön och sedan en bonus efter hur bra det går för regionkontoret. Det sker ingen individuell belöning på kontoret. Linjeföraren pekar på att alla anställda mäts efter samma måttal vilket gör att alla har samma bonus och det skapar en stark grupp känsla och ansvarstagande. Effekterna av detta system har blivit att det finns en större medvetenhet och ett personligt ansvar för kostnaderna, men för att kunna mäta detta krävs en förändrad kultur. Feedback fås normalt sett på månadsbasis medan utbetalning sker på årsbasis. Säljarna inom organisationen får enligt koncernledningen sina bonusutbetalningar kvartalsvis för att snabbare uppnå styreffekter.

3.3.2 Påverkansfaktorer

Arbetsformen inom företaget bedrivs vanligtvis i projektform. En viktig del innan projektet dras igång är att bestämma projektets kritiska linje och genom en förstudie bestämma behov

och krav. Företaget har en speciell utvärdering av projektens upplägg utifrån tre olika parametrar, nämligen tid, kostnad och ambitionsnivå. Det sker ständigt en avvägning om vikten av dessa olika delar. Tiden i fråga är projektets tidsanspråk. Den normala tiden för ett projekt är en till sex månader men kan ta upp till ett år. Kostnaden är projektets kostnad och ambitionsnivån är vilka krav på kvalitet och utförande som finns. Från ett fokus på tid för 1-2 år sedan har det svängt till att mer se till kostnad och ambitionsnivå. Projektledaren menar att det är den praktiska verksamhetsnyttan som styr idag. Vid projektslut skrivs en rapport men det är svårt att ta till vara all upparbetad kompetens så att den skall kunna användas i framtida projekt. Enligt linjeföraren skulle en standardisering av kunskaper vara intressant att utveckla för att förstå vad det är som görs i praktiken och därmed styra mot ett effektivt resursutnyttjande. Det är speciellt i stora projekt som det kan bli komplext att utnyttja resurserna effektivt då det är flera olika medarbetare som ingår i olika faser av projektet. Det är en framtida punkt att bli bättre på menar koncernledningen. Utbildningsnivån i företaget är mycket hög och genomsnittsåldern verkar vara något högre än i de andra företagen.

På lokal nivå finns en filosofi att omorganisera verksamheten kontinuerligt för att kunna möta den ständigt förändrade efterfrågan på marknaden. Linjeföraren menar att de anställda måste stå på tå för att kunna förändras. Genom att vara flexibel och att möta kundens efterfrågan kan företaget lyckas bli ett framgångsrikt IT-konsultföretag.

Försäljning av projekt går till på lite olika sätt. Försäljningen i företaget är indelat på kort och lång sikt, där den senare grupperingen arbetar med att bearbeta kunder som kan vara aktuella inom två års tid. Om det handlar om verksamheter inom stat och kommun finns det ett speciellt offertförfarande. I säljprocessen generellt vill företaget identifiera ett behov hos kunden och skapa en relation för att förstå deras system. I samband med försäljning utför företaget eller kunden en "return of investment-kalkyl" där syftet är att "räkna hem" projektet innan start. Det handlar om en utvärdering för att se hur mycket kunder sparar/tjänar på att genomföra investeringen. I de fall företaget har hand om denna del och inte kunden är det främst affärsutvecklare och management som utför det i samarbete med en projektledare.

3.3.3 Nyckelfaktorer

En viktig faktor som nämns av linjeföraren är tydlighet inom ekonomistyrningen. Denna person nämner även att det bör ske en uppdelning i avgränsade perioder för att det skall vara enkelt att stämma av vid lämpligt tillfälle. Om det är för långa perioder finns det risk att det som mäts på våren skiljer sig markant från hösten vilket gör att önskade effekter uppkommer. Den styrmodell som används får inte vara för dominerande eftersom det kan leda till kortsiktighet.

Relationen till kunden är mycket viktig. Linjeföraren pekar på vikten av att bygga upp långsiktiga relationer med sina kunder. Det är också viktigt att det blir en personlig relation till kund. När det gäller valet av kunder menar linjeföraren att det är önskvärt med erfarna kunder för att inte behöva lära upp dem när det gäller t ex teknologi. Företaget bör välja ut de kunder som de förväntas tjäna pengar på och ett sätt att göra det är att identifiera intressanta branscher.

Koncernledningen pekar på vikten av hård styrning i ett ansträngt läge för ekonomin. Det är mycket viktigt att styra på kassaflödet men även lönsamheten vilket gäller även då det inte är ett ansträngt läge. Projektledaren upplever i allmänhet situationen som ganska fri eftersom det finns utrymme för mycket diskussioner och att alla samtidigt tar sitt ansvar. Ju längre fram i

genomförandefasen av projekten desto mer styrning blir det. Det krävs en flexibel projektstyrning och en kontinuerlig uppföljning.

Linjeföraren pekar på fyra olika viktiga faktorer som borgar för att målkongruens skall kunna uppnås. Först krävs att företaget arbetar med någon form av bonussystem. En andra viktig faktor är att företaget tar ett helhetsansvar för den anställda vilket ger en helhet kring individen när det gäller t ex familj och friskvård. Detta engagemang gör att den anställda kan prestera maximalt i längden. En tredje faktor är att de anställda ständigt kompetensutvecklas och att de har stimulerande arbetsuppgifter. Som avslutning krävs det att företaget har kunder och en marknad som är intresserade av företagets produkter.

3.4 Företag 4

Koncernen är indelad i fem olika affärsområden med utgångspunkt i hur kundernas specifika verksamheter ser ut. Till det kommer ytterligare fem bolag med specialistkompetens inom olika områden. Utanför Stockholm finns tre regionkontor. Göteborgskontoret är relativt nyetablerat.

3.4.1 Ekonomistyrning

Det görs en budget en gång per år som kompletteras med en prognosmall en gång per månad. Som en följd av att bolaget har vuxit kraftigt under en längre tid har budgetens tillväxtmål hela tiden överträffats. Budgeten har därför blivit inaktuell långt innan perioden tagit slut. Enligt koncernledningen är en ny typ av rullande budget på väg att införas. Det är också meningen att användningen av prognosmallen skall göra företaget mer situationsanpassat och skapa förutsättningar för att sätta in åtgärder om något oväntat händer.

Företagets långsiktiga mål har tidigare varit att växa snabbare än marknaden och att uppnå ett specifikt omsättningsmål. I efterdyningarna av förra årets kraftiga nedgång i efterfrågan på konsulter är nu lönsamhet det som koncernledningen prioriterar mest. Linjeföraren anser att det finns en tydlig koppling till de långsiktiga målen, t ex finns nedbrutna delmål.

Det finns ett belöningssystem som premierar de anställdas engagemang i olika frågor. De anställda får bonus om de tipsar om nya medarbetare, nya affärer med befintliga kunder samt helt nya kunder. Regioncheferna utvärderas efter resultatet för sina respektive områden. För övriga medarbetare har företaget valt bort ett belöningssystem som är kopplat till resultatet. Detta är uppskattat på projektledningsnivå där det framhålls att det är svårt att uppnå ett specifikt beteende hos medarbetarna bara genom att belöna med bonus i relation till uppnått finansiellt resultat. Andra aspekter är viktigare. Ett belöningssystem enbart baserat på ekonomisk belöning kan också skapa negativa konsekvenser i form av skadlig internkonkurrens.

Koncernledningen berättar att företaget håller på att implementera ett stödsystem för bemanning. Det skall hålla reda på konsulternas erfarenheter, kompetens etc och skall kunna användas för att matcha kompetens med kunders behov. En avsikt med detta system är att öka fokuseringen på kunderna.

I arbetet mot kunderna prioriteras pris, tid och kvalitet. Mått som nämns i sammanhanget är leveransprecision, återköpsfrekvens och måltal för att uppfylla tillgänglig konsulttid. På en del av dessa områden ligger företaget mycket bra till jämfört med konkurrenterna.

Projektledaren menar att det kan vara svårt att tänka rätt i offertförfarandet. Det är lätt att felbedöma tidsåtgång eller att göra glädjekalkyler som sedan är omöjliga att hålla. Det är därför viktigt att försöka hålla offerterna realistiska.

3.4.2 Påverkansfaktorer

Verksamheten i Göteborg baseras enligt linjeföraren till stor del på uthyrning av resurskonsulter. En mindre andel är helhetsåtaganden vilket också kallas konceptuella lösningar. Ett exempel på det sistnämnda är kompletta lösningar inom e-business. Tanken är att företaget skall nå en vikt av 50/50 relativt snart och 60% (konceptuella) mot 40% (resurs) inom tre år. Detta är dock en anpassning efter marknaden och siffrorna skiftar mellan olika kontor och regioner.

Projektledaren konstaterar att nästan all verksamhet bedrivs i projektform. Vid hantering av mindre kunder används en egen projektstyrningsmodell. Större kunder har egna system som företaget måste anpassa sig till. Det kan handla om rutiner för tilläggsbeställningar, dokumentation och styrning av budget.

Enligt linjeföraren är organisk tillväxt och lönsamhet prioriterade områden vilket genomsyrar hela verksamheten, t ex genom att nyetableringar i nya regioner sker efter att ett kundbehov har identifierats (Göteborgskontoret har dock tillkommit under lite andra omständigheter).

Ca 90% av de anställda är akademiskt utbildade. Medelåldern är runt 34 år och det finns en blandning av mer och mindre erfarna medarbetare. I Göteborg prioriteras under uppbyggnadsskedet erfarna medarbetare i första hand medan mindre erfarna kommer att anställas i ett senare skede. Företagets låga personalomsättningshastighet bedöms vara en viktig faktor framöver.

Företaget arbetar aktivt för att skriva ramavtal med viktiga kunder och detta beror enligt linjeföraren på att det kan skapa långsiktighet och arbetsro i den väldigt hårda konkurrenssituation som råder. Teknikutvecklingen driver på och gör att det är en ständig utveckling på området, men företagets ambition är inte att vara allra först med att använda ny teknik.

3.4.3 Nyckelfaktorer

Enligt koncernledningen är det väldigt viktigt att alla på företaget faktiskt använder ekonomistyrningsmodellen och systemet som företaget väljer att införa. Användningen skall vara heltäckande så att arbetet utförs som det är tänkt. Ett vanligt problem är att medarbetare skapar sina egna små sidosystem i egna Excelblad men det får inte ske på bekostnad av huvudsystemet. Om inte huvudsystemet används minskar tilltron till de data som finns i det och därmed kan inte syftet med systemet uppfyllas.

Många av de aspekter som nämns när nyckelfaktorerna förs på tal gäller förvaltning av humankapitalet. Koncernledningen säger att det är mycket svårt att rekrytera rätt personal med rätt kompetens, dvs den kompetens som kommer att vara efterfrågad framöver. Hög förändringshastighet ställer mycket höga krav på företagen när det gäller att tillhandahålla rätt kompetens vid rätt tidpunkt. Det krävs att företaget och medarbetarna är framtidsorienterade och uppmärksamma på vad kunderna kommer att ha för behov framöver. Om det förra året var stor efterfrågan på kunskaper i Java-programmering gäller nu något annat. Det svänger väldigt fort.

När det gäller rekrytering av rätt personal är det många aspekter som är viktiga. Något som inte tidigare nämnts bland de anställda och de som söker ny anställning är enligt linjeföraren trygghetsfaktorn i arbetet. Tidigare prioriterades hög lön, ett roligt arbete osv högre än trygghet. Avsaknaden av trygghet hos IT-konsulter har gjort det svårare för dessa att rekryteras när personal istället söker sig till större och mer stabila företag.

Koncernledningen menar att bra tajming är en central egenskap. Tiden mellan konsulternas uppdrag, den de spenderar på det egna kontoret, skall vara så kort som möjligt. Detta är nödvändigt av två skäl:

1. Medarbetarens trivsel. Att sitta sysslös långa perioder leder till tristess.
2. Det är en förutsättning för att lönsamhet skall kunna uppnås i företaget.

Enligt linjeföraren har säljarna en viktig roll när det gäller att fylla konsulternas tid och de måste göras medvetna om detta faktum.

Vidare anses att satsning på utbildning är viktigt. Bland annat finns ett genomtänkt introduktionsprogram där arbetsmetoder och olika koncept går igenom. Inom företaget finns också ett mentorskap där varje anställd blir tilldelad en mentor som är erfaren och kan fungera som stöd och bollplank.

I projekt är det vanligt att det sker stora förändringar under projektets gång. A och O är därför att projektledaren har god kontroll över de förändringar som sker så att dessa verkligen debiteras till kunden. Det kan utgöra skillnaden mellan om ett projekt går med vinst eller förlust. En vanlig fälla i projekt är att kunden gör tilläggsbeställningar direkt från konsulterna och inte via projektledaren vilket kan leda till att kontrollen förloras.

Projektledaren spelar en viktig roll när det gäller att ge positiv feedback när det fungerar bra. Det är viktigt att inte bara ge negativ feedback när det inte fungerar vilket är lätt hänt eftersom situationerna oftast är tidspressade.

I framtiden förväntas det ske en standardisering av olika koncept, så kallad konceptualisering. Detta kan förenkla försäljningsprocessen och öka volymerna.

	Företag 1	Företag 2	Företag 3	Företag 4
Ekonomistyrning	<p>Kostnads- och intäktsbudget.</p> <p>Mått: debiteringsgrad och kundfordringar, snittpris.</p> <p>Det primära är operativ mätning och legala krav.</p> <p>Mätning ända ner på individnivå.</p> <p>Belöningsystem i samband med utvärdering.</p> <p>Svag koppling till övergripande mål.</p>	<p>Kontinuerlig rimlighetsbedömning av pågående projekt.</p> <p>Mått: beläggningsgrad mm. Mer inriktning mot intäktsidan framöver.</p> <p>Projektledare med affärsmässig syn.</p> <p>Inget belöningsystem, istället bra grundlön.</p> <p>Svaga kopplingar till övergripande mål och en diffus vision.</p>	<p>Övergripande affärsplan en gång per år.</p> <p>Mått: Både hårda (tillväxt, lönsamhet) och mjuka (nöjd medarbetare, omvärld).</p> <p>Rullande prognoser som revideras en gång per månad om nödvändigt.</p> <p>Uppföljning av affärsplanen mot ett balanserat styrkort.</p> <p>Bonus kopplad till regionens verksamhet.</p>	<p>Årlig budget kompletterat med prognosmall.</p> <p>Mått: omsättning, leveransprecision och återköpsfrekvens mm.</p> <p>Fokus på pris, tid, kvalitet samt organisk tillväxt och lönsamhet.</p> <p>Stödsystem för bemanning.</p> <p>Belöningsystem inriktat på premiering av anställdas engagemang.</p> <p>Tydlig koppling till övergripande koncernmål.</p>
Påverkansfaktorer	<p>Utvalda nyckelkunder och betoning på att sälja kompletta lösningar.</p> <p>Arbete i projektform.</p> <p>Mestadels akademiskt utbildad personal.</p> <p>Snabb teknikutveckling. Strategi att inte ligga allra först i utvecklingen.</p>	<p>Strävan mot långsiktiga kundrelationer genom att skaffa sig en djup förståelse för kundens verksamhet.</p> <p>Arbete i projektform och stor vikt läggs vid projektstart.</p> <p>Hög grad av högskoleutbildad personal.</p> <p>Betoning av vikten av erfarna medarbetare.</p>	<p>Praktisk verksamhetsnytta styr efterfrågan.</p> <p>Affärsområden anpassade efter konjunkturaspekter.</p> <p>Arbete vanligtvis i projektform. Projekt utvärderas utifrån tid, kostnad och ambition.</p> <p>Hög utbildningsnivå och relativt hög medelålder.</p> <p>Filosofi att omorganisera verksamheten kontinuerligt (på regionnivå).</p>	<p>Strävan mot konceptlösningar.</p> <p>Använder ramavtal för att försöka skapa långsiktiga kundrelationer.</p> <p>All verksamhet i projektform.</p> <p>90% av personalen är akademiskt utbildad.</p>
Nyckelfaktorer	<p>Enkelhet och tydlighet.</p> <p>Kundmätningar.</p> <p>Utbildning blir viktigare.</p> <p>Rätt rekrytering.</p> <p>Möjliggöra stimulerande arbetsuppgifter.</p> <p>Årlig budget för att genomlys verksamheten.</p> <p>Frihet under ansvar.</p> <p>Affärsmässig dimension i frågor om individernas kompetensutveckling.</p> <p>Koppling mellan mätetal och det dagliga arbetet.</p>	<p>Ett begränsat antal mått bör användas för att skapa tydlighet i styrningen.</p> <p>Kontinuerlig utvärdering av kunder och projekt.</p> <p>Rätt kunder.</p> <p>TVå ledord för lönsamhet: nöjda kunder och glada medarbetare.</p> <p>Ett ekonomisystem som är anpassningsbart.</p> <p>Möjliggöra intäkts-generering idag.</p> <p>Fokus på långsiktighet för att utjämna arbetsbelastning och skapa lönsamhet.</p> <p>Styrparametrar skall stödja både kortsiktiga och långsiktiga mål.</p>	<p>Tydlighet inom ekonomistyrningen.</p> <p>Styrmodellen får inte bli för dominerande.</p> <p>Förutsättningar för långsiktiga kundrelationer.</p> <p>Tidsbegränsade och avgränsade mätperioder.</p> <p>Hård styrning om ekonomin är ansträngd.</p> <p>Flexibel projektstyrning och kontinuerlig uppföljning.</p> <p>Faktorer för målkongruens: bonussystem, helhetsansvar, kompetensutveckling, positiv marknad.</p>	<p>Heltäckande användning av valt system.</p> <p>Premiera utbildning och erbjuda mentorskap.</p> <p>Ekonomistyrningen bör ge positiv feedback (inte bara negativ).</p> <p>God kontroll över förändringar under projektets gång.</p> <p>Framtidsorientering så att rätt kompetens rekryteras i rätt tid.</p> <p>Möjliggöra en trygg anställning.</p> <p>Bra tajming. Kort tid mellan konsultuppdrag.</p>

Tabell 3.1 Sammanfattning av intervjuvaren i den empiriska studien. Källa: egen

4 Analys

I vår problemformulering togs frågan om det finns ett behov av nya former av ekonomistyrning upp. Efter att ha studerat teori på området och sedan gjort den empiriska delen är svaret fortfarande osäkert. Enligt teorin har mycket i omgivningen förändrats vilka kastat om förutsättningarna för ekonomistyrningen. Vid en analys av företagens intervju svar går det dock att finna att det som mestadels används är de traditionella typerna av verktyg t ex budget. När det gäller olika måttetal som används har turbulensen under det senaste året fått en hel del att hända och det verkar som det är först nu som flera av företagen på allvar börjat studera möjligheten att titta på en del nya aspekter. Nedan presenteras en analys som är strukturerad på samma sätt som tidigare delar av uppsatsen, d v s vi börjar med att analysera nuvarande ekonomistyrning följt av en diskussion om olika påverkansfaktorer och avslutningsvis analyseras de olika nyckelfaktorerna som framkommit. Viktiga områden som återkommer frekvent i teori och empiri har kursiverats för att underlätta för läsaren.

4.1 Ekonomistyrning

En linjechef på ett av de intervjuade företagen anser att det finns en tydlig koppling till de *övergripande målen* i företaget, bland annat på grund av att det finns nedbrutna delmål. I två av företagen finns det dock inga tydliga kopplingar mellan övergripande mål och den lokala organisationens mål. Enligt en linjechef finns ingen ro att arbeta med långsiktiga mål vilket ger en indikation på att företaget inte har möjlighet att jobba fram tydliga strategier och mål för hur verksamheten skall drivas och utvecklas. Detta är en svaghet vilket kan leda till osäkerhet kring den ekonomiska styrningen. Det verkar inte heller som om företagen i allmänhet har tydliga strategier, t ex fokus mot att vara kostnadsorienterade eller att vara differentierade i sin verksamhet. Situationen med en ökad konkurrens under det senaste året har lett till att företagen har tvingats fokusera på kassaflöden och lönsamhet. En stor osäkerhet finns på projektnivå kring de övergripande värderingarna och målen vilka de inte ser en tydlig koppling till. Detta kan leda till att kunder får en splittrad bild av företaget genom olika signaler från ledning och projekten. Ett av företagen arbetar med en *affärsplan* som innehåller olika mål för vilka utfallet utvärderas med hjälp av ett balanserat styrkort. Det är dock inte tydligt i hela verksamheten att denna procedur finns vilket förklarar oklarheten kring målen i företaget som helhet.

Det är tydligen vanligt att IT-konsulterna arbetar med *budget* som hjälpmedel. Det är troligt att företagen använder budget för att det är ett beprövat verktyg. Ett företag använde sig av en *prognosmall* vilken gjordes en gång per månad till skillnad från budgeten som gjordes en gång per år. Budgeten har dock i något fall blivit inaktuell på grund av att företaget har vuxit kraftigt. Detta företag skall också införa en rullande budget som i samverkan med prognosmallen gör att företaget blir mer situationsanpassat. Det företag som använder en kombination av budget och prognosmall gör troligen det för att bli mer flexibelt och ha möjlighet att reagera snabbare på olika förändringar i företagets omgivning.

Ett vanligt mått i denna typ av verksamhet är *debiteringsgrad*. En annan indikator för ledningen är att följa hur försäljningen går vilket kan kopplas ihop med vikten av att följa utvecklingen för *kassaflödet* i företaget. En linjechef pekar på vikten av att planera betalningsplanen innan projekten startar vilket också ger en direkt koppling till inbetalningarna. Det är viktigt att löpande göra en bedömning av resultatet varje månad vilket

ger en mer aktuell bild av hur ställningen är i företaget. Linjeföraren i ett företag menar att de anställda måste ha ett fokus på intäkter och affärer och inte på lönsamhet. Ett sätt att nå dit är att anamma ett av de andra företagens variant av bonussystem vilket premierar medarbetare när de bidrar till att skaffa nya kunder och rekrytera nya anställda. Ett av företagen använder både mjuka och hårda mått där de mjuka t ex kan vara nöjd kund index, NKI, vilket kan ge feedback på hur väl företag klarar sig i konkurrensen och vilka möjligheter det finns till återköp. Ett företag använder mått som leveransprecision och återköpsfrekvens. Även målet med att fylla upp den tillgängliga konsulttiden är prioriterat. Just återköpsfrekvensen är viktig med tanke på långsiktigheten i relationen med kund och att få möjligheten att kunna planera kassaflöde och beläggning i företaget.

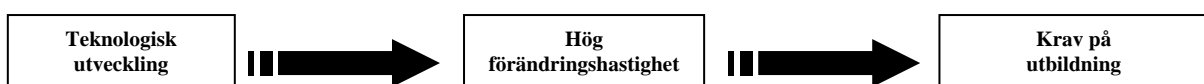
När det gäller belöningsystem förekommer avsevärda skillnader mellan företagen. Några företag har ett system kopplat till respektive företags finansiella måluppfyllelse på övergripande eller lokal nivå. Ett företag nämnde att de ville införa en mycket mer individuell utvärdering och belöning där medarbetaren får lön efter vad just denne presterar. Ytterligare ett har inget belöningsystem utan sade sig ha höga grundlöner istället. Således framträder en mycket splittrad bild fram i detta sammanhang. Genom att de anställda får en hög grundlön skapas en trygghet men risken finns att drivkraften och motivationen kan sjunka. En intressant variant på belöningsystem är den som nämndes i ett tidigare stycke vilken belönar engagemang, t ex tips om nya medarbetare eller kunder. Detta skapar troligen öppenhet och aktivitet hos medarbetarna. Ett annat företag ger sina säljare deras belöningar varje kvartal i stället för en gång per år vilket borde ge snabbare återkoppling och få bättre styreffekter.

4.2 Påverkansfaktorer

4.2.1 Yttre påverkansfaktorer

Många av de aspekter som tas upp i teoridelen av denna uppsats kan ses som långsiktiga förändringar som skapat nya grundläggande förutsättningar i samhället och kan därmed förklara framväxten av nya typer av kunskapsorienterade företag. Dessa aspekter kan vara relevanta att belysa i denna uppsats eftersom de nyckelfaktorer för ekonomistyrning som uppsatsen skall identifiera är knutna till just dessa relativt nya typer av företag. Dessutom kan utvecklingen på vissa av områdena behandlade i teoriavsnittet ses som argument för att kunskapsföretag kommer att bli ännu vanligare i framtiden, i synnerhet i Sverige och resten av västvärlden. Av de aspekter som nämns i teoriavsnittet avses i detta sammanhang t ex strukturförändringar i samhället med tjänste- och kunskapssektorns ökning samt globaliseringsprocessen med ökad rörlighet för människor och kapital. Nämnda aspekter är närmast att betrakta som grundläggande förutsättningar och har troligen ingen direkt påverkan på ekonomistyrningen kortsiktigt.

En del andra aspekter verkar ha en mer direkt påverkan och vara viktiga även på kort sikt. I intervjuvären från den empiriska undersökningen går det att identifiera minst tre aspekter som delvis är sammankopplade: *teknologisk utveckling*, *förändringshastighet* och *utbildning*. Vid samtalen med företagen var det möjligt att tolka sambandet som så att den teknologiska utvecklingen skapar en hög förändringshastighet och därför ställs det höga krav på utbildningsnivån ständigt uppdateras, se figur 4.1.



Figur 4.1 Samband mellan teknologisk utveckling och utbildningskrav. Källa: egen

Teknologisk utveckling tar sig uttryck på olika sätt. Ett företag nämnde att en aspekt var att utbudet av olika applikationer ökar i snabb takt. Många IT-konsulter genererar en stor del av sina intäkter genom att hjälpa kunder med implementering och anpassning av nya mjukvaror och system. För inte länge sedan fanns endast ett fåtal ledande programvaror inom respektive användningsområde. Utbudet har ökat dramatiskt de senaste åren vilket ställer högre krav dels på utvärdering av nya produkter och dels genom att djup kunskap behövs inom många olika områden. Ett exempel på denna utveckling är marknaden för affärssystem där det idag finns en mängd aktörer. Bara i Sverige finns tre börsnoterade företag på området; IFS, IBS och Intenia.

Hög förändringshastighet gör att företag till sin natur bör vara framtidsorienterade för att kunna förutse och förekomma viktiga förändringar på marknaden. Om efterfrågan på en viss typ av konsulttjänster står för 50% av verksamheten idag och denna efterfrågan hastigt ersätts av något annat inom en överskådlig framtid är det väldigt viktigt att förändringen har identifierats i ett tidigt skede så att verksamheten kan anpassas genom t ex utbildningsinsatser och rekrytering. Således är också möjlighet till situationsanpassning en viktig egenskap vilket flera företag bekräftar.

4.2.2 Inre påverkansfaktorer

Alla företag i undersökningen arbetar i någon form av *projekt* i sin verksamhet. Antalet inblandade i projektet varierar bland annat beroende på om företaget säljer en helhetslösning (konceptuell lösning) till kunden eller enbart resurstimmar. Varje projekt innefattar en projektstart som är oerhört viktig för hur det ekonomiska utfallet skall bli som helhet. Något av företagen pekade på vikten av att vid projektstart fastställa en betalningsplan som skulle visa på när företaget får in pengar. Denna planering ger viktig information till de som är ansvariga för likviditeten i företag. Med tanke på att det ofta är många olika projekt som är i gång samtidigt krävs en koordination av de olika betalningsströmmarna i projekten. Ett av de intervjuade företagen pekar också på vikten av att löpande under projektens gång följa utvecklingen och styra projekten. Enligt en av projektledarna fattas det ekonomisk feedback från projekten vilket gör att det är svårt att förbättra det som inte varit bra. För att få en bra ekonomisk styrning av projekten torde det vara viktigt med central koordinering där det ges löpande information om statusen gällande totalt antal spenderade och kvarvarande timmar. Det gäller också att projektledaren erhåller relevanta siffror för att kunna förbättra sig och teamet till nästa projekt.

I ett av företagen finns en filosofi att kontinuerligt omorganisera verksamheten för att kunna möta den föränderliga efterfrågan på marknaden. Det finns en risk att detta företag genom filosofin kommer att tappa i långsiktighet som av flera av de andra företagen bedöms som viktig i dagens situation på marknaden. Medarbetarna kan komma att känna osäkerhet i sina roller och det finns en risk att de kundkrav som kommer in i organisationen behandlas på olika sätt. Med andra ord är det en risk att affärsprocessen i företaget inte fortlöpande kan göra små förbättringar utan att den rycks sönder av de stora organisatoriska förändringarna. Det finns givetvis en poäng med att förändra verksamheten och det är att göra medarbetarna flexibla och uppmärksamma men det är troligt att det är lösningarna på kundernas problem som skall vara flexibla och inte vilka roller medarbetarna har i organisationen.

En tendens som märks är att IT-konsultföretagen helst vill sälja in *helhetslösningar* till kunden. Det område som kommer i andra hand är då att sälja konsulter på resursbasis. Genom att erbjuda kunden en helhetslösning finns möjligheten att knyta kunden närmare sig och därmed skapa en förutsättning för en långsiktig relation. Många av IT-konsultföretagen pekar

på vikten av att arbeta med lönsamma kunder som dessutom verkar inom lukrativa branscher. Givetvis är en bedömning av kundernas potential en mycket viktig faktor när mer långsiktiga relationer skall byggas upp.

4.2.3 Beteendevetenskapliga påverkansfaktorer

I teoriavsnittet diskuterades ett antal psykologiska och sociologiska aspekter som sedan konkretiserats i empiriavsnittet. Företagen betonar i stort sett enhälligt vikten av *nöjda medarbetare* även om det förekommer olika nyanser beträffande vilket sätt som bedöms som det bästa för att uppnå detta mål.

När det gäller synen på belöning betonas som tidigare nämnts en rad aspekter på de olika företagen. Det verkar även vara på det sättet att aspekter som bedöms som viktiga på en nivå i ett företag ses på ett annat sätt på en annan nivå. Ett exempel på det är ett företag som på koncernledningsnivå betonade vikten av att mäta och belöna på individnivå medan de längre ner i organisationen betonade kollektivet. Detta kan tänkas hänga ihop med att ledningen har ett behov att känna att de har kontroll medan individerna längre ner i organisationen vill uppleva en viss frihet.

Möjligheten att erbjuda en stimulerande och utvecklande arbetssituation bedöms av de flesta företagen som den allra viktigaste faktorn för *medarbetarnas motivation*. Många menar att detta är betydligt viktigare än ekonomiska belöningar. Möjligen kan detta vara en ny trend som kommit efter IT-konsultföretagens kraftigt sjunkande börsvärden det senaste året. Att belöna med t ex optioner och konvertibler torde ha blivit svårare. Som läget beskrivs nu, att personlig utveckling är viktigare än ekonomisk belöning, finns en tydlig koppling till Hertzbergs motivationsteori som beskrivs i avsnittet om motivation och belöning i denna uppsats. Pengar är endast en nödvändig hygienfaktor och det som verkligen motiverar är annat, t ex att mål uppnås, ansvar och erkännande. Även Mazlows behovsteori kan sägas bekräfta detta synsätt.

I analysavsnittet om ekonomistyrning nämndes att debiteringsgrad är det vanligaste måttet vid utvärdering. En linjeföring var noga med att påpeka att måttet inte används för att utvärdera varje enskild konsult utan att det utgör ett kontrollinstrument för att se den totala beläggningen. Det är tänkbart att om debiteringsgrad i vissa företag används för att utvärdera enskilda konsulter så kan det uppstå negativa motivationseffekter. När vi frågade om företagen förespråkade en hård eller flexibel styrfilosofi föredrog de flesta en flexibel med något undantag kopplat till speciella omständigheter, t ex ekonomiska svårigheter. En utvärdering för varje enskild konsult baserat på dennes specifika debiteringsgrad kan upplevas som pressande och hämmande för kreativitet och liknande. Det är också risk att suboptimeringseffekter uppstår, t ex att det blir intern konkurrens och avsaknad av kollektivt tänkande, att utbildningsinsatser skjuts på framtiden etc.

I teoriavsnittet finns ett avsnitt som behandlar människors olika egenskaper. Bland annat diskuteras att olika människor samlar och behandlar information på olika sätt. En återkommande åsikt i intervju svaren har varit att det är svårt att få konsulterna att fylla i tidrapporter etc. Det kan bero på att systemen upplevs som en börda och att de inte är anpassade till hur respektive konsults situation ser ut. En projektledare nämnde också att företagets ekonomisystem var osmidigt, t ex att det inte gick att anpassa rapporter och liknande enligt just dennes specifika behov. Således finns det tecken på att det kan vara önskvärt att ha ett ekonomisystem med en hög grad av *flexibilitet* där användaren själv kan få ut just det som denne har behov av.

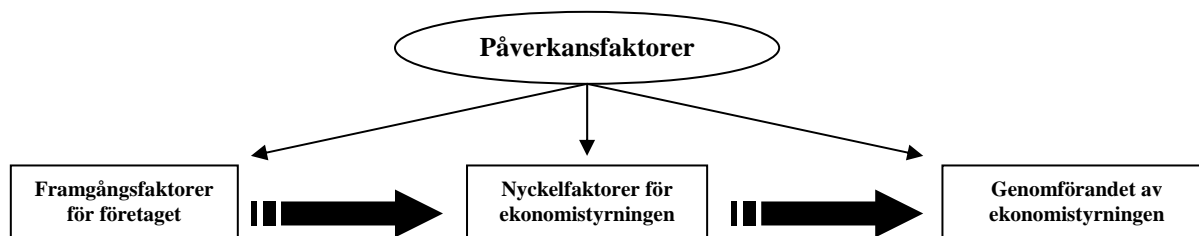
4.3 Nyckelfaktorer

Vid vår sammanställning av de empiriska resultaten kunde vi identifiera ett antal delområden av nyckelfaktorer som förekommer mer frekvent. Många av dem korresponderar med dispositionen i teoriavsnittet om nyckelfaktorer tidigare i uppsatsen. Därför har vi valt att disponera detta kapitel i enlighet med dessa områden och de teoretiska delarna har vävts in enligt samma mönster. Områdena är: allmänna nyckelfaktorer, styrning, mätning, humankapital, kunder och projekt.

Först kan det dock vara lämpligt att sätta in nyckelfaktorer för ekonomistyrningen i sitt sammanhang i företaget. I intervjuerna med företagen har mycket av diskussionerna kretsat kring vad det är som skall ligga till grund för ekonomistyrningen. Det som utkristalliserats är att företagets *framgångsfaktorer* oftast är det mest grundläggande som övriga delar sedan anpassas till, t ex ekonomistyrningen. Framgångsfaktorer belyser vad det är som gör att företaget uppnår sina mål, t ex att de har rätt konkurrensmedel, att företaget är kundfokuserat, att företaget besitter rätt kompetens etc.

För att ytterligare klargöra och sätta in nyckelfaktorerna i sitt sammanhang är det även relevant att diskutera vad som kommer efter att dessa har identifierats, nämligen användningen av ekonomistyrningen. Detta område tydliggör vad det är som gör att ekonomistyrningens nyckelfaktorer blir uppfyllda och berör således det praktiska genomförandet.

I arbetet med uppsatsen har huvudinriktningen varit att identifiera nyckelfaktorer för ekonomistyrningen. Vi har dock delvis berört både stadiet före (företagets framgångsfaktorer) och stadiet efter (genomförandet av ekonomistyrningen) eftersom allting är sammanlänkat och det är svårt att föra en meningsfull diskussion om nyckelfaktorerna isolerat. I figur 4.2 presenteras ovan nämnda samband mellan de olika delarna.



Figur 4.2 Nyckelfaktorerna för ekonomistyrning i sitt sammanhang. Källa: egen

4.3.1 Allmänna nyckelfaktorer

I den empiriska undersökningen har ett antal aspekter framkommit som kan betraktas vara av generell karaktär och utgöra vad respondenterna anser är grundförutsättningar för ekonomistyrningen. I detta avsnitt presenteras och diskuteras dessa allmänna aspekter.

En flitigt förekommande åsikt är att *enkelhet* och *tydlighet* skall präglade ekonomistyrningen. Detta kan innebära två saker, dels att styrmodellen och/eller utvärderingsmått är enkla att förstå och dels att ekonomisystemet är enkelt utformat. När det gäller förståelsen för måtten är det tänkbart att det spelar en avgörande roll för att den enskilde medarbetaren skall kunna ta dessa till sig och känna sig ansvarig. Om styrmodellen är väldigt komplicerad kan det även bli svårt att förstå sambanden mellan måtten och det dagliga arbetet. Här föreligger också en pedagogisk utmaning för företagen som givetvis underlättas om de grundläggande delarna av styrningen är enkelt och intuitivt utformade. Detta förhindrar inte, som koncernledningen på ett företag också säger, att fler aktiviteter ändå mäts vilket är viktigt för att kontroll över verksamheten skall kunna upprätthållas. Detta är dock en sak för controllers och andra som

jobbar med dessa uppgifter på företaget och inte för varje enskild medarbetare eller konsult. En aspekt som vi märkt vid de olika intervjuerna är att förståelsen för ekonomistyrningen och dess syfte är tydligare ju högre upp i organisationen personen sitter. Många av idéerna härstammar från den översta nivån och tydligen är det svårt att få genomslag längre ner i organisationen. Här torde just enkelhet och tydlighet spela en viktig roll.

När det gäller enkelheten i ekonomisystemet har som tidigare nämnts några av de intervjuade projektledarna påpekat att det är svårt att få konsulterna att fylla i tidsrapporter etc. Således bör sådana system utformas så enkelt som möjligt för att underlätta användning. Kanske går det att finna en ny lösning där processen blir mer automatiserad?

Risken är också att om ekonomisystemen blir allt för komplicerade kan de bli svåra att hantera för personer som har stort behov av dem för att göra ett effektivt arbete. En projektledare nämner t ex att det är svårt att få ut de rapporter som behövs för att kunna stödja kunder eller för att få kontroll över projekten så att rätt åtgärder kan sättas in.

Den sistnämnda aspekten gränsar lite till nästa nyckelfaktor, att ekonomistyrningen skall vara *anpassningsbar* eller *situationsanpassad* vilket även diskuterats i teoriavsnittet. Detta kan innebära att just själva systemet är flexibelt och kan anpassas till olika situationer. Av ännu större intresse bör vara att ekonomistyrningen möjliggör att hela företaget blir anpassningsbart och flexibelt. Det skulle kunna innebära att ekonomistyrningen t ex mäter trender, konjunktur, förändrad teknologi och andra påverkansfaktorer i omvärlden som på ett tidigt stadium kan ge varningssignaler till ledningen och att de därmed kan sätta in åtgärder i tid. Koncernledningen på ett av företagen anser också att det är nödvändigt att föra in ett *framtidsorienterat tänkande* i ekonomistyrningen och inte bara titta på historiska data.

En närbesläktad fråga är om det är önskvärt att ekonomistyrningen i företaget anpassas så fort någon förutsättning förändrats. En intressant tanke kan vara att om ekonomistyrningen hålls relativt konstant kan det bidra till kontinuitet och fokus på vad som verkligen är viktigt. Vid intervjuerna talade många av företagen om att lönsamhet återigen börjats prioriteras under det senaste året men att det ett tag bara var tillväxt som gällde. Koncernledningen i ett företag menar dock att det finns ett antal grundläggande faktorer som alltid kommer att gälla, t ex att företaget klarar av att tjäna pengar. Om dessa grundläggande aspekter av ekonomistyrningen tillåts vara konstanta är det tänkbart att det går att förhindra situationer liknande den som uppstod under IT-boomen, när många gamla sanningar ansågs föråldrade och det pratades om ny ekonomi etc.

Att lönsamheten tappades bort i många IT-företag kan också ha berott på att de var och är relativt unga. I den första fasen prioriteras tillväxt först och främst. När företagen når en viss mognad blir det naturligt att försöka konsolidera positionen och då är lönsamhet nödvändigt för att slippa vara beroende av att få in nya pengar, t ex genom nyemissioner.

4.3.2 Styrning

I många av de undersökta företagen verkar det saknas en tydlig koppling till långsiktiga mål och strategier hela vägen ner i organisationen. En avsaknad av tydlighet när det gäller dessa grundläggande riktlinjer skulle kunna försvåra arbetet, speciellt i en hårt konkurrensutsatt bransch som IT-konsultbranschen där det torde vara viktigt att vara fokuserad för att inte tappa tempo. Om det inte finns klara och tydliga mål kan det leda till att anställda på olika nivåer i företaget inte agerar på ett sätt som är önskvärt. Intentionen från koncernledningen i ett av de intervjuade företagen är att de personliga målen skall stödja de övergripande målen och att de framför allt inte skall vara motsägelsefulla. Annars finns det risk att det uppstår suboptimeringar i organisationen. Om det inte finns en tydlig vision och ett övergripande mål som sedan kan brytas ner i delmål är det således inte säkerställt att företaget drivs på effektivast möjliga sätt.

Det är viktigt att *styrparametrarna* stödjer både kortsiktiga och långsiktiga mål för att företagen skall vara tillräckligt flexibla och anpassningsbara. Koncernledningen på ett företag poängterar att dessa styrparametrar bör vara få till antalet för att de anställda skall kunna fokusera mot dem. Att styra mot enbart ett fåtal parametrar gör att det blir tydligt vad som är det viktiga och vilket beteende som bör premieras på kort och lång sikt. Detta gör att det inte råder några tvivel om vad det är som är viktigt och vad det är som skall belönas.

De intervjuade företagen pekade på vikten av att styra hårt vid ett mer ansträngt ekonomisk läge, t ex det som rått den senaste tiden. De pekade också på att en mer *flexibel styrning* kan vara lämplig mer generellt. Det verkar som om flera av företagen har blivit ”tagna på sängen” av den plötsliga nedgången i IT-konsultbranschen men att de nu har anpassat sig genom att använda en *hårdare styrning*.

En projektledare pekade också på att en hårdare styrfilosofi ofta används i senare stadier av projekten. Med tanke på att de största möjligheterna att påverka projektets utveckling bör finnas i början av det kan detta förhållningssätt eventuellt leda till ett ineffektivt resursutnyttjande. Att noggrant styra och planera kassaflöden, tidsåtgång och allmän organisering av projektet redan i ett tidigt skede borde gynna både kostnads- och intäktsbilden påtagligt.

4.3.3 Mätning

Ekonomistyrning handlar mycket om mätning. Frågan tycks vara vad som skall mätas för att dels få kontroll över verksamheten och dels uppnå önskade *styreffekter*. I det empiriska avsnittet beskrevs vad företagen faktiskt mäter och därför ägnas detta avsnitt istället åt några generella nyckelfaktorer för vad som är viktigt att tänka på vid mätning.

Koncernledningen på ett företag påpekar vikten av att det finns en koppling mellan det som mäts och det dagliga arbetet. I detta sammanhang bör alltså ett klart och tydligt orsakssamband mellan dagligt arbete och valda utvärderingsmått finnas. Det skulle kunna uppnås genom att de övergripande mått som används bryts ner i tillräckligt små och specifika beståndsdelar för att relateras till varje enskild konsult precis som vissa företag varit inne på. Detta skall dock ställas mot risken att den personliga friheten och integriteten för konsulterna begränsas.

En linjeförstärker diskuterar vikten av att begränsa *mätperioderna*. Om mätperioderna blir för långa riskerar det att gå lång tid mellan prestation och feedback. Det kan göra att styreffekterna begränsas. Dessutom kan det klassiska budgetproblemet uppstå, nämligen att om budgeten för helåret uppnåtts redan i oktober slappnar hela organisationen av och går på tomgång i november och december.

För att någon form av mätning skall vara möjlig krävs enligt koncernledningen på ett företag att användningen av de system som finns verkligen blir *heltäckande*, annars kommer de mätningar som görs att ge falsk information eftersom dataunderlaget då blir ofullständigt. Det här kan vara lite vanskligt eftersom det inte sker automatiskt när produktionsresurserna utgörs av människor. Här återkommer sådana aspekter som användarvänlighet och pedagogiska utmaningar.

4.3.4 Humankapital

Eftersom uppsatsen behandlar kunskapsföretag är det inte någon överraskning att de intervjuade företagen pratade mycket om personalens betydelse och hur denna resurs bäst kan nyttjas. Många av de aspekter som nämns när det gäller personalen är kopplade till företagets behov av *rätt kompetens vid rätt tidpunkt*. I detta avseende spelar både vidareutbildning av befintlig personal samt nyrekrytering och att få medarbetarna att stanna kvar stor roll för att lyckas. Olika åtgärder som kan användas i ekonomistyrningen för att uppnå detta kan t ex

vara olika former av belöningar. Som tidigare nämnts har de flesta företag i undersökningen någon form av ekonomisk belöning utöver lönen. Förutom ekonomisk belöning kopplat till resultatet kan det även vara intressant att premiera andra aspekter. För att säkerställa utbildningsnivån kan det t ex vara bra att premiera fortbildning genom att ge mycket utbildningstid som de flesta företag gör, eller låta anställda köpa böcker etc. Några företag nämner vikten av att ge de anställda vägledning och stöd genom exempelvis mentorskap. Detta är också viktigt för att säkerställa att det blir rätt typ av utbildning. På dessa områden för kompetensstyrning verkar företagen ha genomtänkta system. Ett problem som dock uppkommit på senare tid i och med IT-företagens nedgång är att dessa inte längre är lika attraktiva arbetsplatser vilket gör rekrytering svårare. En linjeförstärker nämnde att *anställningstrygghet* oftare diskuteras nu och det kan vara svårt att erbjuda på ett mindre IT-företag med otillfredsställande lönsamhet.

En viktig synpunkt som nämnts av flera företag är att arbetsuppgifterna skall vara *stimulerande* och *utvecklande* så att medarbetarna kan vidareutvecklas och ha kul på jobbet. En kommentar från en linjeförstärker var att det finns en risk att ett företags fokusering på lönsamhet gör att intressanta projekt försvinner och att det blir en motsättning mot de anställdas krav. Det kan med andra ord finnas en konflikt mellan arbetsuppgifternas utformning och lönsamhet i projekten och företaget. År å ena sidan inte de anställda motiverade finns en stor risk att de presterar dåligt eller att de lämnar företaget, men å andra sidan måste företaget prioritera lönsamma projekt även om de kanske är mindre stimulerande för personalen. En lösning, som också nämns av en linjeförstärker, skulle kunna vara att anlita projektledare med ett utpräglat affärsmässigt tänkande. På det sättet är det möjligt att det går att finna en balans i projekten genom att konsulterna kan få en fri och kreativ roll medan det ändå finns en ekonomisk styrning från projektledarens sida. Att uppnå en fruktsam balans mellan kreativitet, kontroll och lönsamhet torde vara en av de största utmaningarna för kunskapsföretag.

4.3.5 Kunder

De intervjuade företagen menar att det i dagsläget blir allt viktigare att identifiera vad som skapar *kundvärde* för att kunna lösa kundens problem på ett tillfredsställande sätt. Enligt en av projektledarna har kundernas krav svängt från att tidigare varit fokuserade mot tidsaspekter till att numera handla mer om kvalitet och kostnadsmedvetenhet. Hela IT-konsultbranschen präglades länge av en kraftig utvecklingstakt där förmågan att leverera tjänster och produkter snabbt överskuggade allt annat. Många av IT-konsultföretagens kunder är företag inom den svenska industrin och det ter sig naturligt att dessa även måste prioritera hög kvalitet för att lyckas i konkurrensen internationellt. Om underleverantörerna, i detta fall IT-konsulterna, inte håller tillräckligt hög kvalitet måste företagen försöka lösa dessa problem.

Flera av företagen pekar på att utgångspunkten för ett uppdrag är att försöka lösa ett *problem* och/eller att tillgodose ett *behov* hos kunden vilket stöds av teorin. I och med att dagens problem skall lösas snabbt ställer detta stora krav på projekten i företaget. Det gäller att medarbetarna kan vara tillräckligt flexibla för att kunna lösa kundernas problem på ett kreativt, snabbt och lönsamt sätt. En förutsättning för detta är enligt teorin att företagets struktur är föränderlig, t ex att det är möjligt att lösgöra rätt kompetens vid rätt tidpunkt. Kopplingen mellan empiri och teori i denna fråga är således tydlig.

En grundförutsättning för IT-företagen är givetvis att de projekt de arbetar med skall vara *lönsamma*. Eftersom IT-företagen det senaste året har gått dåligt måste detta nu lyftas fram mer explicit. Flera av de intervjuade företagen pekar på vikten av lönsamma kunder vilket

kräver att de är av en viss storlek och har andra egenskaper som gör att inte företagets riskexponering blir för stor. Styrningen mot lönsamma kunder visar på insikten att de måste ha stabila kunder som genererar tillräckligt med intäkter för att överleva.

En tydlig tendens är att *långsiktiga relationer* med kunder är mycket viktiga. I flera fall räknar företagen själva fram vad deras kunder skall tjäna på att köpa en tjänst eller en produkt. En förklaring till att långsiktiga kundrelationer bör prioriteras är att det går åt tid och kostar mycket pengar att bygga upp en fungerande relation mellan en leverantör och en kund. I fallet med IT-konsultbranschen är det extra tydligt då det är personer som besitter kunskaper om kundens organisation och behov vilket tar mycket lång tid att lära sig.

Att företagen nu pratar om kundvärde och kundrelationer kan möjligen sägas vara uttryck för ett mer intäktsoorienterat synsätt. I teoriavsnitt om företagets strategival diskuterades att det tidigare varit vanligt att företag i allmänhet varit mer kostnadsorienterade eftersom kostnader är lättare att kontrollera och mäta. En övergång till ett mer intäktsoorienterat synsätt kan dock leda till att företagen har möjlighet att styra mot lönsamma och likvida projekt vilket på sikt kan skapa bättre tillväxtpöjligheter än med ett kostnadsorienterat synsätt. Den senaste tidens kraftiga nedskärningar inom branschen tyder dock på att kostnadstänkande trots allt står högt på dagordningen vilket är naturligt när lönsamheten är otillfredsställande.

4.3.6 Projekt

Det kan vara av intresse att diskutera några speciella aspekter som blir tydliga när det mesta av verksamheten är organiserad i projekt jämfört med en traditionell linjeorganisation. Många aspekter torde bli helt annorlunda. Även om företagen i undersökningen vanligen jobbar i tillfälliga projektorganisationer finns som beskrivits ändå en linjeorganisation i botten. I skärningspunkten mellan dessa olika organisationer uppstår en del frågor som kräver en djupare utredning, t ex hur ansvarsfördelningen ser ut mellan projektledare och chefer i linjen. Om projektledarna har ett övergripande ekonomiskt ansvar i projekten och nästan all verksamhet bedrivs i projektform, hur mycket kan linjecheferna då påverka den ekonomiska utvecklingen? Då uppstår också följdfrågan hur mycket ansvar linjecheferna därför skall ha för ekonomin? Det kan bli mer relevant att tala om ett personal- och utvecklingsansvar för de ansvariga i linjen än ett ekonomiskt ansvar.

Ekonomistyrningen i de olika faserna av ett projekt är viktigt för att påverka hur lönsamt projektet blir. Vid projektstart fastläggs mycket av kostnaderna och intäkterna. Denna första planeringsfas skall bestämma kassafödet och samtidigt skall företaget koppla in rätt kompetens vid rätt tillfälle. Under projektets gång bör projektledningen vara inriktad på att styra projektets status, t ex att följa upp antalet använda konsulttimmar vilket vanligen får störst genomslag på lönsamheten. Med en genomtänkt planering från början finns det möjligheter till för det första att slutföra projektet i tid men även att få in rätt resurser vid rätt tidpunkt. Ekonomistyrningen blir naturligt kopplad till planering genom att timmarna planeras men även genom att olika kompetenser med varierande debiteringsnivå kommer in i projektet. I projekten är även en viktig del att optimera de resurser som företagen har, d v s konsulterna, för att försöka få en maximal beläggning av deras tid. Ekonomistyrningen kan sägas fungera effektivt om det går att få ut maximalt av varje konsults tid och att denne verkligen debiterar kund för all nedlagd tid.

Det bör ske en kontinuerlig utvärdering av projekten under deras löptid men framför allt i samband med avslutningen för att det skall finnas möjlighet till förbättring. En utvärdering med olika mjuka och hårda mätetal kan göra att nästa projekt startar på en högre nivå från början och att företaget därmed undviker misstag från tidigare projekt.

5 Slutsatser

Syftet med denna uppsats har varit att öka förståelsen för ekonomistyrning i kunskapsorienterade organisationer genom att identifiera nyckelfaktorer med anknytning till området. Vi har diskuterat hur relationen mellan olika typer av påverkansfaktorer och ekonomistyrningen i denna typ av företag ser ut.

En av våra slutsatser är att en del av de yttre påverkansfaktorerna, t ex strukturförändringar i samhället, utgör långsiktigt verkande förändringar som lett till framväxten av mer kunskapsorienterade företag. Dessa förändringar har troligen ingen direkt påverkan på ekonomistyrningen på kort sikt. Andra yttre påverkansfaktorer, t ex förändringshastighet och utbildning, påverkar dock ekonomistyrningen även kortsiktigt.

Bland de inre påverkansfaktorerna finns vissa aspekter som är frekvent återkommande i kunskapsorienterad verksamhet, t ex att projekt är den dominerande arbetsformen och att det nu finns ett tydligare fokus på kundnytta. Detta kommer till uttryck genom att företagen i hög utsträckning arbetar med helhetslösningar vilka är baserade på kunskap som t ex erhållits genom långsiktiga kundrelationer. Ekonomistyrningen bör vara inriktad mot att stödja dessa strävanden.

De beteendevetenskapliga påverkansfaktorerna genomsyrar verksamheten i kunskapsföretag. Eftersom människor utgör de huvudsakliga produktionsmedlen är motivation och belöning viktiga delar. Ekonomistyrningen bör beakta avvägningen mellan kreativ frihet och ekonomisk kontroll.

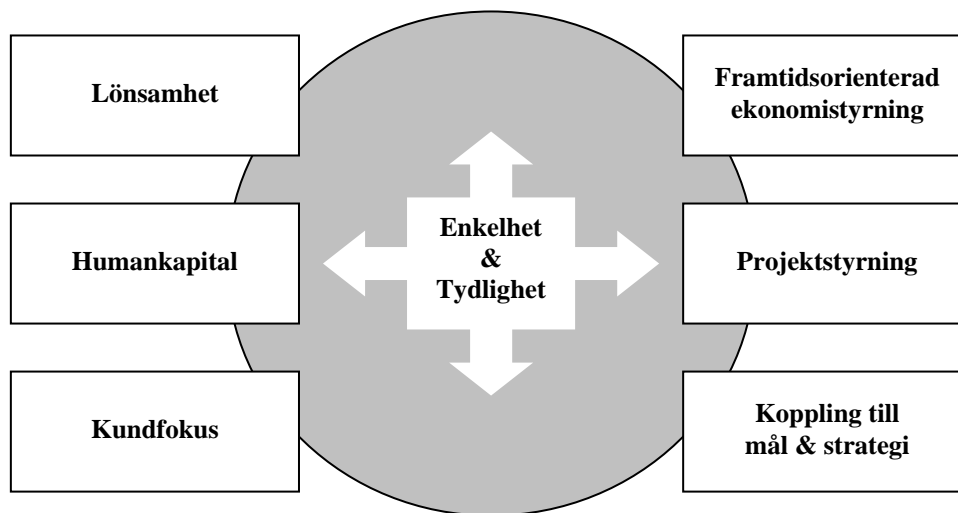
De slutsatser gällande nyckelfaktorer för ekonomistyrningen vi har kommit fram till är beroende av vilket tidsperspektiv som används. Många IT-konsultföretag är idag olönsamma och på kort sikt måste därför lönsamhet prioriteras i dessa företag eftersom detta är att betrakta som en nödvändig faktor för att finansiera den fortsatta utvecklingen. Ekonomistyrningen bör således vara inriktad mot att i första hand skapa förutsättningar för lönsamhet vilket kan bli en smärtsam process för företag där både anställda och ledning vant sig vid ett synsätt där tillväxt och hastighet prioriterats framför allt annat. I detta sammanhang kan det dock vara viktigt att uppnå en viss balans. Lönsamhet till varje pris kan ge skadliga effekter som på sikt blir omöjliga att reparera. Konsulternas välvilliga inställning är t ex en nödvändig förutsättning för att lyckas i framtiden och allt för stora nerdragningar eller inskränkningar i friheten kan ge upphov till avhopp eller en otrygg situation och därmed sinande intäkter.

På längre sikt är det rimligt att anlägga ett bredare perspektiv. Intentionen bör vara att skapa en ekonomistyrning som tar hänsyn till önskvärda styreffekter. Viktiga utmaningar för ledningen är att försöka tydliggöra företagets övergripande och långsiktiga mål för medarbetare längre ner i organisationen. Idag är denna koppling mer eller mindre obefintlig enligt de flesta av respondenterna i undersökningen. Vi anser att de långsiktiga målen kan fungera som ett paradigm och vägleda företagets medarbetare när de hamnar i tveksamma beslutssituationer. Målen bidrar således till kontinuitet.

Kopplat till IT-konsultföretagens specifika förutsättningar finns ett antal områden av intresse. Personalens utveckling bör t ex ges en central plats. Vidare avgör ekonomistyrningen i projekten till stor del hur utfallet blir i företaget totalt sett. Det är även viktigt att ekonomistyrningen är framtidsorienterad för att företagen skall kunna hantera den höga förändringshastigheten i branschen.

Slutligen har enkelhet och tydlighet identifierats som grundläggande nyckelfaktorer vilka bör genomsyra alla delar av ekonomistyrningen.

Ovanstående slutsatser sammanfattar de viktigaste delarna vi kommit fram till vid analys av teori och empiri. Dessa områden av nyckelfaktorer för ekonomistyrning presenteras i figur 5.1 nedan.



Figur 5.1 Ekonomistyrning anpassad till IT-konsultföretag och speciella påverkansfaktorer. Källa: egen.

Bilden som framträder kan sägas utgöra en modifierad variant av Kaplan & Nortons Balanced Scorecard-modell (BSC-modellen) som beskrivits tidigare. Den anpassning som skett är dels relaterad till den typ av kunskapsorienterade företag som uppsatsen är baserad på och dels de specifika förutsättningar som råder för dessa företag just nu. Nedan presenteras varje delområde och de nyckelfaktorer vi anser vara de viktigaste i nuläget och framgent. I en del fall kommenteras även beröringspunkter med BSC-modellen.

- *Lönsamhetsaspekten* i modellen motsvaras av BSC-modellens finansiella perspektiv och det starka fokus på detta område som är nödvändigt just nu kan förväntas bli mer nyanserat om krisen i branschen planar ut. Budget och prognoser bör dock förbli viktiga verktyg i detta sammanhang.
- *Humankapital-perspektivet* bör vara inriktat på motivation och trygghet för medarbetarna. Kompetensstyrning säkerställer företagets behov av rätt kompetens vid rätt tidpunkt och att utbildningsnivån blir tillfredsställande. Belöningsystem inriktat mot annat än resultatbaserad belöning kan vara en aspekt att utveckla. Idéer som vi stött på är bonus till personal som har bidragit till rekrytering av ny personal eller anskaffandet av nya kunder. Motsvarigheten till Humankapital-perspektivet i BSC-modellen är utveckling/lärande.
- *Kundvärde* och verksamhetsnytta bör vara en viktig del av företagets ansträngningar. Ekonomistyrningen bör vara inriktad på att identifiera lönsamma kunder i lukrativa branscher och att säkerställa långsiktiga relationer med dessa. I den intensiva jakten på att så snabbt som möjligt ta fram nya Internetrelaterade lösningar tycks kundvärdet och verksamhetsnyttan ha hamnat i skymundan.
- Eftersom nästan all verksamhet i de undersökta företagen bedrivs i *projektform* motsvarar detta åtminstone till viss del BSC-modellens processperspektiv. Ekonomistyrningen i projekten bör vara inriktad på att se till att tillgänglig kompetens nyttjas på ett så effektivt sätt som möjligt och att detta kontinuerligt stäms av under projektens livstid. Styrningen i början av projekten bör vara genomtänkt eftersom det

då är möjligt att påverka de flesta faktorer, t ex tidsaspekter, betalningsflöden etc. På grund av verksamhetens projektdominans uppstår också ett speciellt problem rörande ansvarsfördelning mellan projektorganisationen och den alltjämt existerande linjeorganisationen.

- Kopplingen till *mål och strategi* ligger som en grundförutsättning i BSC-modellen men eftersom detta har visat sig vara ett bristfälligt område bland företagen i undersökningen har vi valt att lägga den som en separat delområde i modellen. Det kan även vara lämpligt att ekonomistyrningen huvudsakligen är inriktad på ett fåtal mått för att lättare skapa förståelse och en tydlig fokusering.
- Området *framtidorienterad ekonomistyrning* har tillkommit vilket är ett uttryck för IT-konsultbranschens höga förändringshastighet som gör det nödvändigt att hela tiden vara beredd på förändringar. Framtidorientering innebär att styrningen är inriktad på den aktuella statusen i företaget och blickar framåt från nuet. Det kan även vara lämpligt att vissa grundläggande aspekter av styrningen, t ex lönsamhet, hålls konstanta för att skapa kontinuitet i företagets föränderliga omvärld.
- *Enkelhet och tydlighet* har placerats i centrum av modellen och dessa aspekter bör genomsyra hela ekonomistyrningsarbetet eftersom de är en grundförutsättning för att styrningen skall få genomslag och därmed uppnå sitt syfte. Den undersökta branschens höga förändringshastighet kan skapa en komplex arbetssituation där stora informationsmängder måste behandlas snabbt. Detta är ännu ett skäl till att ekonomistyrningen bör vara enkel och tydlig.

Utöver ovanstående har vi i teori och empiri beskrivit ytterligare nyckelfaktorer som kan vara av intresse. Faktorerna som lyfts fram i vår slutsats är enligt vår bedömning de som varit mest framträdande i alla delar av uppsatsen. De slutsatser som dragits gäller i första hand de företag som ingått i undersökningen. Företagen valdes dock med utgångspunkten att de skulle representera en ny typ av mer kunskapsorienterade företag vilka blivit allt vanligare. Som beskrivits ovan är en del av slutsatserna gällande ekonomistyrningen kopplade till IT-företagens specifika situation just nu. Det är dock tänkbart att vissa av de övriga aspekterna är applicerbara på kunskapsföretag mer generellt, t ex de delar som rör projektstyrning, kundfokus samt enkelhet och tydlighet.

6 Förslag till fortsatta studier

Eftersom ämnet ekonomistyrning är ett väldigt brett område finns det många intressanta infallsvinklar att gå in djupare på. Ämnet för denna uppsats har varit ekonomistyrning i kunskapsföretag och på just detta område har vi några konkreta förslag till vilka ämnen kommande studier skulle kunna behandla.

Ett första förslag är att det vore intressant att göra en jämförande studie med kunskapsföretag i andra branscher än IT-konsultbranschen. En sådan studie, som t ex kan göras inom revisions- och konsultbranschen, kan söka efter nyckelfaktorer för ekonomistyrningen i den branschen och sedan analysera eventuella skillnader mot de som identifierats i denna uppsats. Det är också tänkbart att undersöka större, multinationella företag vars verksamhet med åren blivit mer kunskapsorienterad, t ex Ericsson. Med en sådan studie erhålls även perspektivet hur ekonomistyrningen kan fungera i ett mycket stort företag. Även kunskapsföretag i andra länder än Sverige vore givande att studera.

Vidare har vi i vår uppsats diskuterat en hel del kring vad ekonomistyrningen bör ha för egenskaper, t ex att den skall vara enkel och tydlig. Nästa fråga blir hur detta genomförs. Vi har gett några initiala förslag, men en naturlig fortsättning på arbetet vore att undersöka djupare hur ekonomistyrningen bör genomföras för att dessa önskvärda egenskaper skall uppnås. Hur ser ekonomistyrning ut som är enkel och tydlig? Vad är det som avgör om den är det? Vilka konkreta åtgärder bör sättas in för att skapa detta? Hur bör det följas upp etc.

En annan relevant fråga kan vara hur företagskulturen påverkar möjligheterna i ekonomistyrningen. När vi i samband med denna uppsats varit ute och intervjuat olika företag har vi märkt tendenser till att dessa ibland har olika sätt att se på saker, att olika värderingar lyser igenom etc. En specifik studie inriktad på just detta områdes koppling till ekonomistyrningen kan vara intressant att genomföra. Även i detta fall kan det vara givande att undersöka kunskapsföretag i olika branscher för att se om det finns några generella skillnader mellan dessa.

Källförteckning

Litteratur

- Anthony R N, Govindarajan V, 2001, *Management Control Systems*, McGraw Hill, Singapore
- Armstrong M, Baron A, 1998, *Performance Management - the new realities*, Institute of Personnel and Development, London
- Bergman B, Klefsjö B, 1995, *Kvalitet från behov till användning*, Studentlitteratur, Lund
- Bergquist S, Eide H, 1999, *Teamgames – snabbaste vägen mot högpresterande arbetsprocesser!*, Frontec AB, Göteborg
- Blomgren Å, Kuikka A, 1998, *Företaget i kunskapsekonomin*, Sveriges exportråd och industrilitteratur AB, Stockholm
- Desmet S, Van Dierdonck R, Van Looy B, 1998, *Services Management, an integrated approach*, Financial Times Management, London
- Drury C, 1996, *Management and Cost Accounting*, International Thomson Business Press, London
- Emmanuel C, Otley D, Merchant K, 1995, *Accounting for Management Control*, International Thomson Business Press, London
- Falkman P, 2000, *Redovisningsteori*, Studentlitteratur, Lund
- Groth K, 1999, *Knowledge Net – A support for sharing knowledge within an organisation*, Kungliga Tekniska Högskolan, Stockholm
- Hamel G, 2000, *Leading the Revolution*, Harvard Business School Press, Boston
- Harting A, 1997, *Instrumentbrädan – Förverkliga strategin med en balanserad verksamhetsstyrning*, Klaraberg Managementkonsulter AB, Stockholm
- Holme I M, Solvang B K, 1997, *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund
- Hörberg P, 2000, *Ledartänkande för vinnande tjänster*, Liber Ekonomi, Malmö
- Jacobsen D I, Thorsvik J, 1997, *Hur moderna organisationer fungerar*, Studentlitteratur, Lund
- Kaplan R S, Norton D P, 1999, *Från strategi till handling - The Balanced Scorecard*, ISL Förlag AB, Göteborg
- Kask P-J Red., 1999, *Välfärd politik och ekonomi i en ny värld - 14 inlägg om globaliseringen*, AER-rapport nr 5

- Kotler P et al, 1999, *Principles of marketing*, Prentice Hall Europe, New Jersey
- Kotter J P, 1998, *Leda förändring*, Egamont Richter AB, Malmö
- Lekvall P, Wahlbin C, 1993, *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Förlag AB, Göteborg
- Lovendahl B, 2000, *Strategic Management of Professional Service Firms*, Handelshøjskolens Forlag, Copenhagen
- Lyttkens L, 1996, *Allt mera huvud allt mindre fötter*, Akademeja, Stockholm
- Merchant K A, 1998, *Modern management control systems – Text and cases*, Prentice-Hall Inc, New Jersey
- Merriam S B, 1998, *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund
- Mourdoukoutas P, 1999, *The Global Corporation - The Deconolization of International Business*, Quorum Books, Westport
- Nilsson B, 1996, *Socialpsykologi*, Studentlitteratur, Lund
- Olve N-G, Roy J, Wetter M, 1997, *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Malmö
- Porter M E, 1998, *Competitive Advantage – Creating and sustaining superior performance*, The Free Press, New York
- Roselius S, 2000, *Global ekonomi mellan Börsen & Bushen*, Förlaget Futurum, Linköping
- Sandelin B, 1997, *Den svenska ekonomin - en översikt av utvecklingen*, Rabén Prisma, Stockholm
- Simons R, 1995, *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston
- Stoner J A F et al, 1995, *Management*, Prentice-Hall International Ltd, London
- Wiedersheim P F, Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö
- Zineldin M et al, 1997, *Strategic Relationship Management*, Almqvist & Wiksell International, Stockholm
- Ögård L, Gallstad I, 1999, *Total Inre Effektivitet*, Konsultförlaget, Uppsala

Artiklar

Bjornenak T, Olson O, Unbundling management accounting innovations, *Management Accounting Research*, 1999, 10

Dalqvist A, IT-branschen kämpar mot kompetensbristen, *Dagens Industri*, 2001-04-12

Gibbs W W, Gordon E Moore interview, *Scientific American*, September 1997

Hedberg B, Jönsson S, Designing Semi-Confusing Information Systems for Organizations in Changing Environments, *Accounting, Organizations and Society*, nr 1, 1978

Johnson T H, Kaplan R S, The Rise and Fall of Management Accounting, *Management Accounting*, 1987, Jan

Kaplan R S, Norton D P, The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, January-February 1992

Kaplan R S, Norton D P, Putting the Balanced Scorecard to work, *Harvard Business Review*, September-October 1993

Leaders, Managing the downturn, *The Economist*, Apr 7th, 2001

Mellemvik F, Monsen N, Olson O, Functions of Accounting, *Scandinavian Journal of Management*, Vol 4, 1988

Otley D, Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, 1999, 10

Parsons J, Creativity needs control without the constraints, *Marketing*, Jun 8, 2000

Internet

<http://www.itsweden.com> 010409

<http://www.intel.com/intel/museum/25anniv/hof/moore.htm> 010413

<http://www.contaplus.se/forum/forum.asp?K=005&L=SE> 010503

<http://www.hiq.se/> 010412

Intervjuer

Sakkunniga

Jönsson Sten, Professor Gothenburg Research Institute (GRI), intervju 010409

Olson Olov, Professor Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, intervju 010411

Företag

Adera

Jansson Rolf, VD, telefonintervju 010508

Andersson Nils-Ove, CFO, telefonintervju 010517

Johansson Susanne, Kontorschef, intervju 010425

Fredén Hans, Projektledare, intervju 010507

Adcore

Barnå Anders, Vice President Business Controller Support, telefonintervju 010430

Dahlén Bert, President Adcore Göteborg, intervju 010424

Tönnerstedt Jan, Project Manager, intervju 010424

Cell Network

Dehlin Klas, Koncerncontroller, telefonintervju 010507

Larsson Björn, VD och divisionschef, intervju 010507

Åberg Robert, Projektledare, intervju 010424

Modul 1

Wedin Johan, Ekonomidirektör, telefonintervju 010502

Andreassen Stefan, Regionchef, intervju 010425

Waborg Stefan, Projektledare, telefonintervju 010509

Övrigt

Kristoffersson B, konsult och Knowledge Managementansvarig Cap Gemini Ernst & Young region Syd, *Knowledge Management i praktiken*, föreläsning vid Handelshögskolan i Göteborg 001123

Petersson S, Stranberg E, 2000, *Ny ekonomistyrning i den nya ekonomin?*, D-uppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Nordstedts stora engelsk-svenska ordbok, 1993

Bilaga 1 - Frågemall sakkunniga

Respondentens namn och titel

En kort inledning med en presentation av uppsatsens inriktning och syfte samt en definition av ekonomistyrningsbegreppet.

Påverkansfaktorer

- Yttre påverkansfaktorer
- Inre påverkansfaktorer
- Beteendevetenskapliga påverkansfaktorer

Vad innefattar dessa begrepp?

Hur påverkar förändringen i dessa faktorer ekonomistyrningen i organisationer?

Vilka faktorer är viktigast inom respektive område?

Nyckelfaktorer

Vad innefattar detta begrepp?

Vad kan vara avgörande för ekonomistyrningen idag och i framtiden?

Vilka nyckelfaktorer kan identifieras utifrån de viktigaste påverkansfaktorerna?

Ekonomistyrning

Vilka är bra eller dåliga av befintliga modeller med hänvisning till förändringar som skett i organisationers villkor?

Vad finns det för utvecklingsmöjligheter?

Uppslag till fortsättning

Förslag till fördjupning inom områdena?

Bilaga 2 - Frågemall personliga intervjuer

Respondentens namn och befattning

En kort inledning med en presentation av uppsatsens inriktning och syfte samt en definition av ekonomistyrningsbegreppet.

Vilka är företagets utmärkande drag?

Stödord: Organisationsstruktur, anpassningsförmåga, kundfokusering, människorna på företaget (utbildning, ålder etc).

Vad är kännetecknande för branschen i allmänhet?

Stödord: Konkurrenter, marknad, storlek, homogenitet, förändringshastighet.

Hur ser ekonomistyrningsprocessen ut i företaget?

Stödord: Vilka delar ingår? Koppling till övergripande mål och strategi, typ av mätetal, feedback, belöningsystem, för och nackdelar, utveckling.

Vad finns det för nyckelfaktorer för att ekonomistyrningen skall fungera effektivt?

Stödord: Målkongruens, situationsanpassning, mäta rätt saker, hård eller flexibel styrning, acceptans, kundfokusering, humankapital.

Vilken utveckling förväntas i framtiden?

Stödord: Trender, påverkansfaktorer (yttre, inre och beteendevetenskapliga), modeller, möjligheter, risker.

Bilaga 3 - Frågemall telefonintervjuer

Respondentens namn och befattning

En kort inledning med en presentation av uppsatsens inriktning och syfte samt en definition av ekonomistyrningsbegreppet.

Hur ser ekonomistyrningsprocessen ut i företaget?

Stödord: Vilka delar ingår? Koppling till övergripande mål och strategi, typ av mätetal, feedback, belöningsystem, för och nackdelar, utveckling.

Vad finns det för nyckelfaktorer för att ekonomistyrningen skall fungera effektivt?

Stödord: Målkongruens, situationsanpassning, mäta rätt saker, hård eller flexibel styrning, acceptans, kundfokusering, humankapital.

Vilken utveckling förväntas i framtiden?

Stödord: Trender, påverkansfaktorer (yttre, inre och beteendevetenskapliga), modeller, möjligheter, risker.