



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# Icke-finansiella styrmått

- En fallstudie av dess praktiska användning

**Kandidatuppsats i företagsekonomi**  
**Redovisning**

Handledare: Johan Åkesson  
Författare: Robin Erlingsson  
Simon Palm

## **Sammanfattning**

<b>Titel</b>	Icke-finansiella styrmått – En fallstudie av dess praktiska användning
<b>Författare</b>	Robin Erlingsson och Simon Palm
<b>Handledare</b>	Johan Åkesson
<b>Problemdiskussion</b>	Många företag använder sig idag av icke-finansiella mått i sin styrning och uppföljning men under 1980-talet uppmärksammades ett s.k. gap mellan hur ekonomistyrningen bedrevs i praktiken och hur den beskrevs i teorin. Många forskare menade även på att företags utåt förmedlade struktur inte alltid stämmer överens med det som sker internt i företagen. För att utforska dessa gap genomfördes en fallstudie över ett ledande företag inom den svenska finansbranschen.
<b>Syfte</b>	Syftet med uppsatsen är att beskriva de eventuella gapen mellan dels de beskriva normativa modellerna och den praktiska användningen samt mellan den formellt förmedlade strukturen och den praktiska användningen av icke-finansiella mått på en operativ nivå i fallföretaget. Även att försöka förklara varför dessa eventuella gap uppkommer med hjälp av valda delar av den institutionella teorin. Därmed kan förhoppningsvis en större förståelse uppnås för hur den praktiska användningen av icke-finansiella mått är på den operativa nivån.
<b>Empirisk metod</b>	Forskningen har utförts utifrån en deduktiv ansats och har baserats på en fallstudie baserad på fyra kvalitativa intervjuer samt granskning av fallföretagets årsredovisning och andra interna dokument. Tre av respondenterna återfinns på en operativ nivå och den sista på den strategiska. Det empiriska materialet har analyserats utifrån referensramen och den observerade formella strukturen. Slutligen presenteras uppsatsens resultat och slutsatser.
<b>Slutsats</b>	Externa gapet: ett visst gap kan utläsas mellan de normativa teorierna och uppföljningen av de icke-finansiella måtten i fallföretaget. Detta kan möjligtvis förklaras genom s.k. mimetisk isomorfism där marknadens aktörer liknar varandra för att uppnå legitimitet. Interna gapet: ett visst gap kan utläsas mellan den formella strukturen och företagets praktiska arbete gällande kundnöjdhet. En möjlig förklaring till detta gap är att de båda strukturerna har frikopplats.
<b>Förslag fortsatt forskning</b>	Att inkludera fler företag i undersökningen hade varit en intressant utveckling av fallstudien. Även att inkludera respondenter nedanför chefsnivå för att även få med deras bild av det praktiska arbetet på den operativa nivån.

## Innehållsförteckning

Sammanfattning .....	2
1. Problemdiskussion, problemformulering och syfte .....	5
1.1. Problemdiskussion.....	5
1.2. Problemformulering .....	7
1.1. Syfte.....	7
1.2. Begreppsdefinitioner.....	7
1.2.1. Normativa modeller .....	8
1.2.2. Operativ/strategisk nivå.....	8
1.2.3. Formell/Informell struktur .....	8
1.3. Disposition .....	9
2. Empirisk metod .....	10
2.1. Angreppssätt .....	10
2.2. Val av fall .....	10
2.3. Val av intervjuperson.....	10
2.4. Datainsamling .....	11
2.4.1. Val vid insamling av primärdata .....	11
2.4.2. Intervjuteknik.....	12
2.4.3. Intervjuns struktur .....	12
2.4.4. Val av sekundärdata.....	13
2.5. Trovärdighet .....	13
3. Teoretisk referensram.....	15
3.1. Normativa modellernas utveckling .....	15
3.2. Länken till strategin.....	16
3.2.1. Strategisk nivå .....	16
3.2.2. Operativ nivå.....	17
3.3. Mål.....	18
3.4. Institutionell teori.....	18
3.4.1. Det externa gapet.....	18
3.4.2. Det interna gapet.....	20
3.5. Analysmodell.....	22
4. Empiri.....	23
4.1. Introduktion av fallföretag .....	23
4.1.1. Presentation av respondenter .....	23
4.2. Fallföretagets formella struktur .....	24

4.2.1.	Strategi .....	24
4.2.2.	Respondent D:s arbetsuppgifter.....	24
4.2.3.	Strategikarta .....	25
4.2.4.	Måluppföljningssystem .....	26
4.2.5.	PD-plan.....	26
4.2.6.	Nöjda kunder.....	26
4.2.7.	Engagerade medarbetare .....	27
4.2.8.	Konkurrenter .....	28
4.3.	Fallföretagets praktiska användning av icke-finansiella styrmått.....	28
	I det följande avsnittet kommer fallföretagets informella struktur beskrivas utifrån de intervjuer som genomförts med de tre respondenterna på operativ nivå. ....	28
4.3.1.	Strategikarta .....	28
4.3.2.	Måluppföljningssystem .....	29
4.3.3.	PD-plan.....	29
4.3.4.	Nöjda kunder.....	30
4.3.5.	Engagerade medarbetare .....	31
4.3.6.	Styrmedel .....	31
4.3.7.	Styrning ovanifrån.....	32
5.	Analys.....	34
5.1.	Det externa gapet.....	34
5.1.3.	Contingency teorin.....	36
5.2.	Det interna gapet .....	37
5.2.1.	Kundnöjdhet.....	38
5.2.2.	Medarbetarengagemang .....	38
5.3.	Förklaring till gapet.....	38
6.	Slutsats .....	41
6.1.	Slutsats av det externa gapet .....	41
6.2.	Slutsats av det interna gapet .....	41
6.3.	Avslutande diskussion.....	42
6.4.	Förslag till fortsatt forskning.....	42
7.	Referenslista.....	43
7.1.	Skriftliga källor.....	43
7.2.	Intervjuer.....	44
7.3.	Bilder.....	44
7.4	Elektroniska dokument.....	44

# 1. Problemdiskussion, problemformulering och syfte

---

*I det inledande kapitlet redogörs för bakgrunden till uppsatsen och en problemdiskussion förs kring det valda ämnet. Därefter leder problemdiskussionen in på frågeformuleringen och syftet som genomsyrar uppsatsens fortsatta delar. Avslutningsvis presenteras uppsatsens fortsatta disposition.*

---

## 1.1. Problemdiskussion

Historiskt sett har både den normativa teorin förespråkat, och även företag använt sig av, finansiella mått för uppföljning och styrning. Under 1980-talet började kritik riktas mot de styrmedel som fanns av bland annat Kaplan som menade på att dåtidens styrning hade ett alltför kortsiktigt perspektiv och istället borde fokusera på mått som visar på hur företaget kan skapa långsiktig konkurrenskraft och lönsamhet.<sup>1</sup>

De styrpaket som finns idag har formats dels genom den teoretiska utvecklingen men även genom att de har blivit nödvändiga på grund av en ökad globalisering och den tekniska utvecklingen. Detta ställde nya krav på företag att leverera värde ur ett bredare perspektiv än innan.<sup>2</sup>

Enligt bland annat Ittner & Larcker använder sig många företag idag av icke-finansiella mått för att komplettera de finansiella måtten i sina styrpaket och på så sätt skapa en mer komplett bild av företagets ställning. En bättre bild av verkligheten ska skapa förutsättningarna för företaget att uppnå sina strategiska mål och därmed fortsatt konkurrenskraft och utveckling. Men det är skillnad på att göra och att göra *rätt*. Författarna menar på att få företag idag lyckas koppla de icke-finansiella måtten som mäts till sin strategi och att de ofta misslyckas i att se sambandet mellan förbättringar i icke-finansiella områden och i finansiella resultat. Genom att misslyckas med att sammankoppla de vitala delarna tappar styrmedlet mycket av sin potentiella effekt.<sup>3</sup>

Den normativa teorin har under de senaste decennierna utvecklats till att förespråka mer icke-finansiella nyckeltal som en viktig faktor i ett företags styrpaket. Framför allt poängteras kopplingen mellan strategin och de mått som används på den operationella nivån i en organisation.<sup>4</sup>

Under 1980-talet uppmärksammades även att det fanns ett så kallat gap mellan teori och praktik.<sup>5</sup> Det innebär att man fann skillnader i hur ekonomistyrningen bedrevs i praktiken och hur det beskrevs i teorin att den skulle användas. Man fann att företag ofta använde sig av

---

<sup>1</sup> Kaplan, R.S., "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Account Review*, Vol. 58, No. 4, 1983, pp. 686-70

<sup>2</sup> Kald, M. & Nilsson, F., "Performance Measurement At Nordic Companies", *European Management Journal*, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

<sup>3</sup> Ittner, C. D., & Larcker, D. F., "Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement", *Harvard Business Review*, November 2003

<sup>4</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., "Management Control Systems", Upplaga 3, Pearson Education

<sup>5</sup> Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. "Den nya ekonomistyrningen". Malmö: Liber Ekonomi

enkla metoder istället för de mer avancerade, och då diskuterbart bättre, som teorin ofta förespråkade samt att företag ofta inte var villiga att implementera nya metoder.<sup>6</sup>

Några forskare menar även på att företags formella struktur, dvs det som förmedlas till olika intressenter, och dess informella struktur, dvs det som sker i praktiken, inte alltid stämmer överens utan att det sker en så kallad frikoppling mellan de båda.<sup>7</sup>

Arbetet kommer att utföras som en fallstudie över ett företag inom den finansiella tjänstesektorn. Finanskrisen ökade trycket på ett hållbart lönsamhetstänk, speciellt inom den branschen då det finns en opinion att den fokuserat allt för mycket på kortsiktiga finansiella mål. Forskning har dock visat att det inte är säkert att det har blivit ett större ansvarstagande för hållbarhetsfrågorna till följd av en hårdare reglering för hållbarhetsrapportering utan snarare har lett till ökade färdigheter i rapportmetodik.<sup>8</sup>

Vi fick möjligheten att utföra fyra intervjuer med personer på fallföretaget. Företaget var intressant för oss att observera då de är ett av de ledande företagen inom sin bransch i Sverige samt kan ses som en normsättande aktör på marknaden.

Intervjuerna möjliggjorde att vi kunde få en djupare förståelse för hur det praktiska arbetet på den operativa nivån bedrivs samt hur företagets bild av hur detta arbete ska utföras utifrån bilden som våra respondenter ger.

---

<sup>6</sup> Ax, C., Johansson, C., Kullén, H. "Den nya ekonomistyrningen". Malmö: Liber Ekonomi

<sup>7</sup> Meyer, J.W & Rowan, B. "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", American Journal of Sociology, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 340-363

<sup>8</sup> Alexius, S. & Löwenberg, L. "Hållbar bankverksamhet? En studie av (den ihålliga) hållbarhetsdiskursen i den svenska banksektorn", Scores rapportserie 2013:1

## 1.2. Problemformulering

Våra forskningsfrågor har uppkommit utifrån den problemdiskussion som fördes i tidigare stycke samt från vår egna nyfikenhet.

1. Finns det ett gap mellan dagens normativa modeller och den praktiska användningen av icke-finansiella styrmått på en operativ nivå i företaget?
2. Finns det ett gap mellan företagets formella struktur och den praktiska användningen gällande icke-finansiella styrmått på en operativ nivå i företaget?
3. Vad kan förklara gapen gällande användningen av icke-finansiella styrmått i företaget?

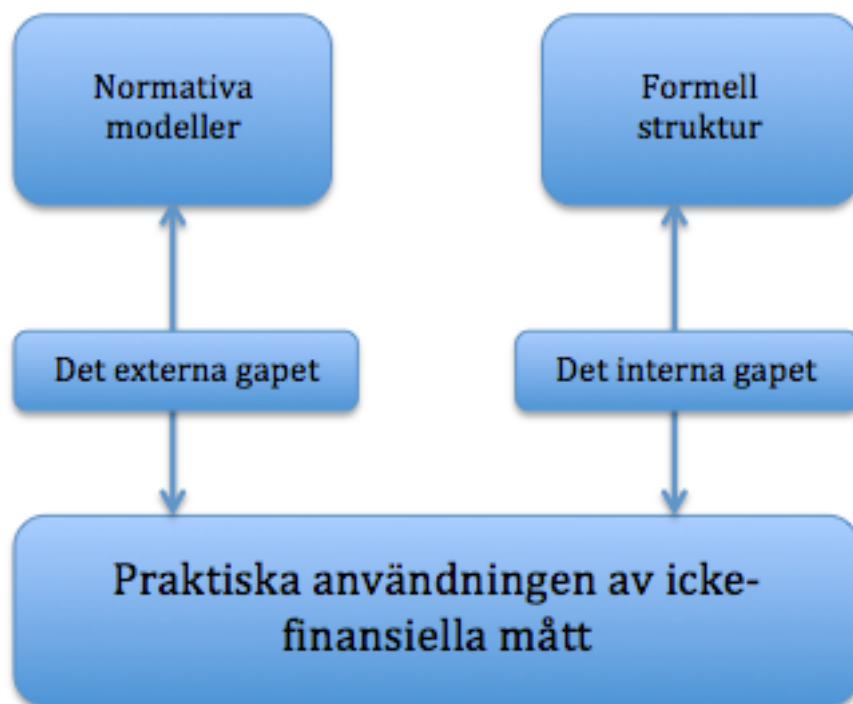


Figure 1.1

*Modell som beskriver hur det interna och det externa gapet uppstår i förhållande till företagets praktiska användning av icke-finansiella mått*

### 1.1. Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva de eventuella gapen mellan dels de beskrivna normativa modellerna och den praktiska användningen samt mellan den formellt förmedlade strukturen och den praktiska användningen av icke-finansiella mått på en operativ nivå i fallföretaget. Vidare är syftet även att försöka förklara varför dessa eventuella gap uppkommer med hjälp av valda delar av den institutionella teorin. Därmed kan förhoppningsvis en större förståelse uppnås för hur den praktiska användningen av icke-finansiella mått är på den operativa nivån.

### 1.2. Begreppsdefinitioner

I detta stycke definieras vissa av de centrala begrepp som används i studien.

### **1.2.1. Normativa modeller**

Litteraturen om ekonomistyrning och organisationslära är betydande. I detta arbete har vi begränsat oss till ett antal olika modeller och teorier för att analysera det insamlade materialet. Den litteratur som återfinns i stycke **3.1.**, **3.2.** & **3.3.** kommer i fortsättningen att refereras till som ”normativa modeller” och kommer att ligga till grund för delar av analysen.

### **1.2.2. Operativ/strategisk nivå**

Operativ nivå definieras i arbetet som kundkontorsnivå. Den strategiska nivån definieras i arbetet av personer högre upp i organisationen som dessutom agerar som normsättare.

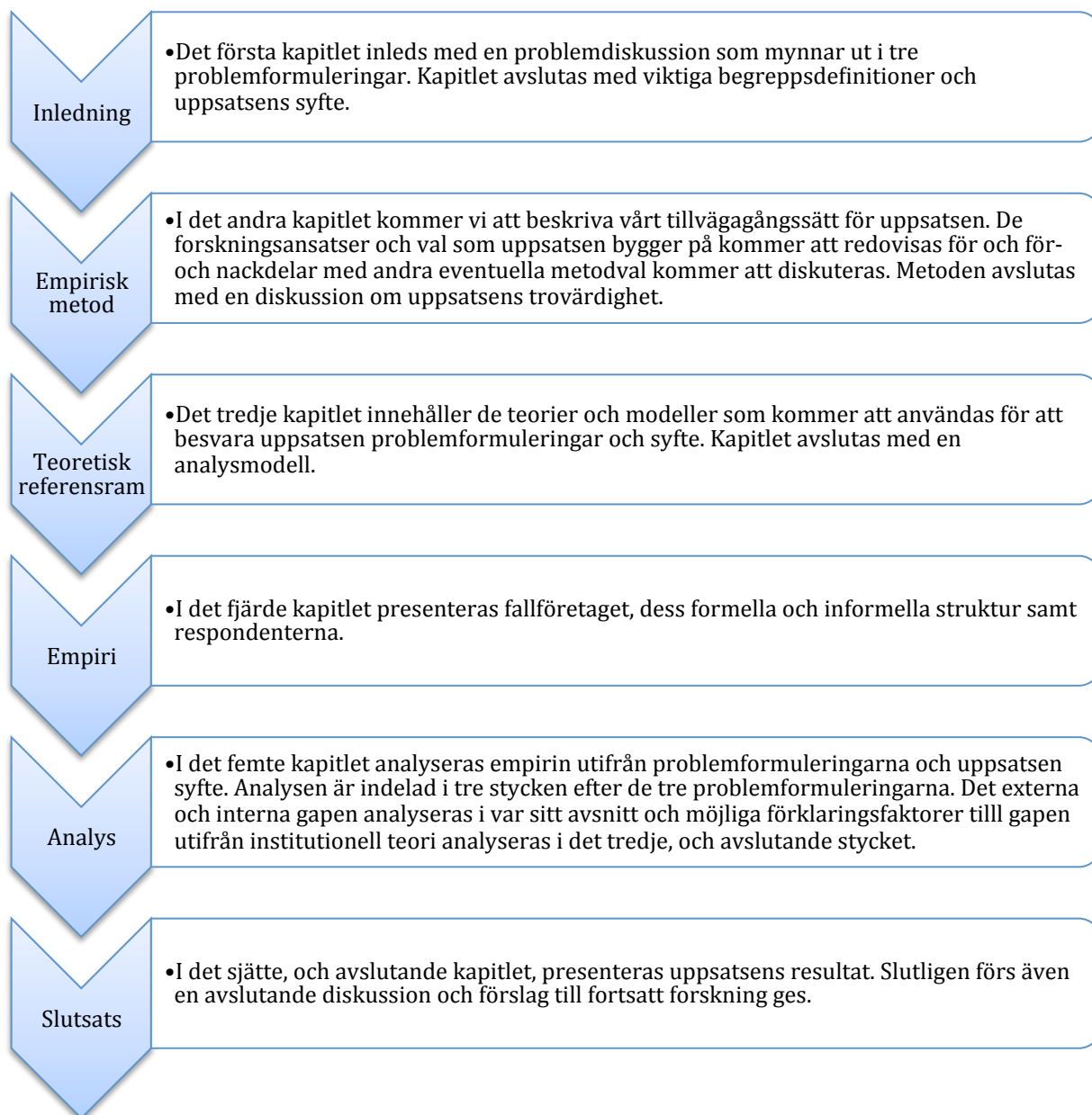
### **1.2.3. Formell/Informell struktur**

Den formella strukturen kommer i detta arbete att definieras som den utåt förmedlade, normativa strukturen. Den återfinns i företagets årsredovisning och kan även observeras i vad som företagets medlemmar förmedlar på en högre, normsättande & strategisk, nivå samt i de interna dokument som vi fick ta del av.

Den informella strukturen observeras genom de intervjuer som görs med personer på en operativ nivå och definieras som de handlingar och aktiviteter som utförs i det praktiska arbetet.



### 1.3. Disposition



## 2. Empirisk metod

---

*I följande avsnitt kommer de metodval som valts att diskuteras och motiveras över.*

*Syftet med detta är för att läsaren ska förstå de val som gjorts och varför andra metodval inte valts. Därefter förs en diskussion om uppsatsens trovärdighet. I metodavsnittet behandlas löpande de avgränsningar som gjorts.*

---

### 2.1. Angreppssätt

För att bäst besvara uppsatsens syften valde vi att arbeta utifrån en deduktiv forskningsansats. Efterföljare till den deduktiva ansatsen menar att den bästa metoden att arbeta är att skaffa sig vissa förväntningar för hur verkligheten ser ut och därefter jämföra dessa förväntningar med den insamlade empirin. Teorin tillåts ligga till grund för forskningsfrågorna och med hjälp av vår uppbyggda referensram kommer vi att pröva det insamlade empiriska materialet i vår analys.<sup>9</sup>

I uppsatsen valde vi att göra en väldigt begränsad fallstudie för att bäst besvara den framtagna problemformuleringen. Definitionen av en fallstudie görs av Merriam som en ”intensiv, helhetsinriktad beskrivning och analys av en enda enhet eller företeelse”.<sup>10</sup> I det valda företaget utfördes fyra intervjuer av kvalitativ ansats för att fånga det djupa som krävs i en fallstudie.

### 2.2. Val av fall

Valet av företag för fallstudie gjordes utifrån vår egen nyfikenhet om hur icke-finansiella nyckeltal används på en operativ nivå i ett finansiellt tjänsteföretag och även att företaget var intressant för vårt syfte då det hade flera olika hierarkiska nivåer som skapade distans mellan de strategiska och de operativa nivåerna. Valet föll även på att företag inom den finansiella tjänstesektorn har ett tryck från intressenter att uttrycka mål på andra än de rent finansiella aspekterna vilket gjorde det intressant ur ett forskningsperspektiv. Vi har valt att göra en anonym fallstudie och det valda företaget benämns fortsättningsvis som fallföretaget eller Företag A.

Som nämnts ovan är kvalitativa intervjuer mer resurskrävande och vi har därför valt att avgränsa oss till ett företag. Genom att avgränsa oss till enbart Företag A kan vi samla in mer djupgående empiri och det ges möjlighet att återkoppla till respondenten för ytterligare svar vid behov. Detta leder i sin tur till större underlag för en djupare analys.

### 2.3. Val av intervjuperson

För att få en empiri med stort djup valde vi att intervjua personer på olika nivåer, operativ och administrativ nivå, i Företag A. Vår definition av operativ nivå är i given organisation på kund- och företagskontor. Ordningföljden av intervjupersoner är beroende av respondentens tillgänglighet och inte ett aktivt val från vår sida. Totalt intervjuades fyra personer, varav två

---

<sup>9</sup> Jacobsen, D. I., ”Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen”, 2002, Studentlitteratur Lund

<sup>10</sup> Merriam, S. B., ”Fallstudien som forskningsmetod”, 1994, Lund, Studentlitteratur

hade en liknande befattning i form av biträdande kontorschef, en var kontorschef och den fjärde var chefscontroller för regionen. Respondent D har ett övergripande ansvar för de ekonomiska ramverk som sätts i regionen och kan därför ses som en normsättare av styrmedel och modeller. Valet att intervjua kontorschefer grundades i vår definition av organisationens operativa nivå och för att på så vis få tillgång till kontorschefernas arbetssätt och deras implementering av den administrativa normsättningen. Genom den valda blandningen av intervjupersoner kan vi få den empiri som krävs för att svara på de valda problemen.

## 2.4. Datainsamling

### 2.4.1. Val vid insamling av primärdata

I uppsatsen användes kvalitativa intervjuer för insamling av data. Sigmund Grønmo anser att vid en jämförelse av kvalitativa och kvantitativa ansatser är inte den ena bättre än den andra. Det handlar snarare utgångspunkten av strategi, vilken som är mest användbar vid givet vetenskapligt upplägg.<sup>11</sup> Vår utgångspunkt är att samla in data från chefscontrollern på administrativ nivå och chefer på operativ nivå för att knyta an till uppsatsens syfte. För att få tillgång till den data som krävs för att kunna besvara studiens syfte är en kvalitativ ansats att föredra. Anledningen är, enligt Jacobsen, en större öppenhet som uppstår när respondenten bestämmer svarsalternativ istället för ett givet svarsformulär från forskarna. Vidare framhäver han att den närhet som uppstår vid en kvalitativ intervju kan ge mer nyanserade svar tack vare att respondenten lägger fram sina åsikter och tolkningar.<sup>12</sup>

De nackdelar som finns med kvalitativa ansatser är det blir ett färre antal respondenter på grund av den resurskrävande metoden. Det ger i sin tur ett generaliseringsproblem då representativiteten minskar vid minskat antal tillfrågade individer. En intervju kan dessutom ge många nyanserade svar och det kan medföra svårigheter att i efterhand tolka dessa svar när datan är ostrukturerad.<sup>13</sup>

Ett annat problem vid insamlingen av primärdatan var att tolka respondenternas svar för att urskilja vad som var den verkliga sanningen och vad som sas för att upprätthålla skenet av en 'korrekt' struktur. Vid skapandet av intervjufrågorna, insamlingen av datan, och den efterföljande tolkningen, av primärdatan var detta något som vi beaktade för att få den högsta möjliga kvalitén på det empiriska materialet.

Respondenterna intervjuades i den bokstavsordning som anges. Ordningen av intervjupersoner kan möjligtvis ha påverkat vår primärdata i viss mån då intervjufrågorna utvecklades efter hand och alla respondenter inte fick exakt samma frågor.

---

<sup>11</sup> Groenmo, S., se Jacobsen, D. I., "Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen", 2002, Studentlitteratur Lund

<sup>12</sup> Jacobsen, D. I., "Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen", 2002, Studentlitteratur Lund

<sup>13</sup> Jacobsen, D. I., "Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen", 2002, Studentlitteratur Lund

### 2.4.2. Intervjuteknik

Vid insamlandet av arbetets primärdata användes semi-strukturerade intervjuer. Alla respondenter har fått besvara frågor som utgår ifrån samma teman, dvs forskningsfrågorna och arbetets syfte. Strukturen på intervjun och frågorna har varierat något beroende på respondentens position och kompetens. Esaiasson et al *Intervjuguiden* användes för att utforma ramverket för intervjuerna.<sup>14</sup>

”Att tänka på *inhåll* innebär att man knyter an till undersökningens problemställning. Att tänka på *form* innebär att man ser till att skapa en dynamisk situation där samtalet är levande.” (Esaiasson et al 2012, s. 264)

Formen på intervjuerna togs från de olika typer av intervjufrågor som Esaiasson et al beskriver i kapitlet ”Samtalsintervjuer”.<sup>15</sup> I våra intervjuer följdes denna struktur inte alltid fullt ut, utan användes som en mall för att försöka säkerställa empirins kvalitet.

Som hjälpmedel på intervjun användes bandspelare. Jacobsen förklarar för- och nackdelarna med detta hjälpmedel. De främsta fördelarna är att intervjun kan flyta på lättare utan att undersökaren tvingas avvara för mycket tid till anteckningar. Det blir dessutom lättare att få ordagranna citat från respondenten vilket bidrar till rapportens eftertryck. Nackdelarna kan vara hur respondenten reagerar på bandspelaren. Det finns risk för att svaren kan bli annorlunda jämfört med om ingen bandspelare skulle använts. Det är dessutom lätt att som undersökare glömma av att anteckna helt, för att sedan vara tvungen att leta upp all information igen på bandspelaren.<sup>16</sup> Intervjuerna har inte transkriberats utan bedömningen var att en kortare sammanställning räckte för att kunna återge det väsentliga för uppsatsens del.

### 2.4.3. Intervjuns struktur

Inledningsvis används uppvärmningsfrågor som syftar till att skapa en bra kontakt med respondenten och upprätta en god stämning.<sup>17</sup> Vi använde även uppvärmningsfrågor för att skapa en bakgrundsbild av respondenten. I inledningsfasen berättade vi även kort om vilka vi är och undersökningens syfte.

De inledande frågorna följdes av de tematiska. Dessa behandlar de vittomfattande frågor där respondenten tilläts att formulera öppna svar med så liten påverkan från oss, som intervjuare, som möjligt. De tematiska frågorna är de viktigaste i intervjun och behandlar de teman som forskningsfrågorna undersöker.<sup>18</sup> Genomgående i intervjuerna användes i största möjliga mån den s.k. ”tratt-tekniken” som beskrivs i Mats Ekholm och Anders Franssons bok *Praktisk*

---

<sup>14</sup> Esaiasson et al, *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 3 Uppl., Stockholm, Norstedts juridik

<sup>15</sup> Esaiasson et al, *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 3 Uppl., Stockholm, Norstedts juridik

<sup>16</sup> Jacobsen, D. I., *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, 2002, Studentlitteratur Lund

<sup>17</sup> Esaiasson et al, *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 3 Uppl., Stockholm, Norstedts juridik

<sup>18</sup> Esaiasson et al, *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 3 Uppl., 2007, Stockholm, Norstedts juridik

*Intervjuteknik.* Där ställs bredare frågor först för att sedan övergå till mer specifika frågor inom ämnet innan övergång till en ny tematisk fråga.<sup>19</sup> Våra tematiska frågor bestod av:

- Icke-finansiella mått på operativ nivå
- Styrmedel i organisationen
- Målens koppling till strategi
- Vertikal påverkan i organisationen

För att utveckla de tematiska frågornas svar användes uppföljningsfrågor.<sup>20</sup> Dessa bestod av exempelvis frågor som ”*Kan du utveckla hur du menar med användningen av måluppföljningssystemet?*”. I de fall som vi inte fick tillräckliga svar på en tematisk eller uppföljningsfråga ställdes en mer direkt fråga. Ett exempel på en sådan är ”*Kan du uppfatta ett gap mellan hur ledningen vill att du ska göra och hur du faktiskt gör?*”.

För att säkerställa kvaliteten i intervjusvaren ställdes tolkande frågor i slutet av intervjun. Dessa frågor syftade till att stämma av ifall de tidigare insamlade svaren uppfattades korrekt. Frågorna ställdes även för att i största möjliga mån renodla empirin från våra egna tolkningsmöjligheter.<sup>21</sup> Efter avslutad intervju gick vi igenom frågorna och sammanställde svaren med hjälp av anteckningar och ljudinspelningen från intervjun.

#### **2.4.4. Val av sekundärdata**

Vid insamlandet av sekundärdata användes fallföretagets årsredovisning. Med hjälp av denna undersöktes företagets övergripande mål och strategi och hur företaget vill förmedla dessa till sina intressenter. Genom att använda företagets årsredovisning kunde data snabbt inhämtas för att sedan jämföras med den primärdata som samlades in vid intervjuerna. Företags A:s konkurrenters årsredovisningar har också använts för att kunna göra en branschspecifik jämförelse.

Sökningar i databaser gjordes för att inhämta den litteratur som ansågs nödvändig och relevant för den teoretiska referensramen. Även sekundärdata från kurslitteratur har använts för att bygga upp den referensram som användes.

#### **2.5. Trovärdighet**

Vi valde i fallstudien att spela in våra intervjuer. Tack vare inspelningen minskar risken för slarvfel som påverkar reliabiliteten. Vad som kan ha påverkat reliabiliteten negativt är missförstånd i samband med intervjun, antingen att en fråga kan ha ställts på ett sätt som respondenten uppfattar annorlunda eller att svaret uppfattas felaktigt. För att undvika dessa fel har vi i möjlig mån ställt tolkande frågor.

---

<sup>19</sup> Ekholm, M., Fransson, A., ”*Praktisk Intervjuteknik*”, 1975, Stockholm, Norstedt

<sup>20</sup> Esaiasson et al, ”*Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*”, 3 Uppl., Stockholm, Norstedts juridik

<sup>21</sup> Esaiasson et al, ”*Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*”, 3 Uppl., Stockholm, Norstedts juridik

En faktor som torde påverka respondentens svar är att, trots anonymiteten, denne inte vill prata negativt om företaget. Svaren kan därmed bli tillrättalagda för att från företagets sida ”spegla rätt sida av företaget”. Detta påverkar begreppsvaliditeten negativt eftersom risken för systematiska mätfel ökar. Ett tydligt exempel, av Esaiasson et al, om bristande begreppsvaliditet är:

”Du kan väl inte kartlägga jämställdheten på statliga myndigheter genom att gå igenom de officiella jämställdhetsplanerna – då får du ju inte med all den könsmaktsordning som ”sitter i väggarna” och som just därför är så svår att komma åt” (Esaiasson, s. 64)<sup>22</sup>

Detta exempel ligger nära vårt problem då vi inte i intervjun kan rakt ut kan fråga kontorschefen ”Gör du som chefen säger att du ska göra?”, utan istället får gå runt frågan. I fallstudien har totalt fyra personer intervjuats vilket inte anses tillräckligt för att dra generella slutsatser för företag A.

---

<sup>22</sup> Esaiasson et al, “Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad”, 3 Uppl., Stockholm, Norstedts juridik

### 3. Teoretisk referensram

---

*Under 80-talet började kritik riktas mot ekonomistyrningen och dess alltför ensidiga inriktning mot mätning av kortsiktiga mål och finansiella resultat.<sup>23</sup> I följande stycke redogörs för några av de normativa modeller som har växt under de senaste decennierna som en reaktion på kritiken av den gamla ekonomistyrningen. Avslutningsvis beskrivs den institutionella teorin som kommer att ligga till grund för analysen av empirin utifrån våra frågeställningar och uppsatsens syfte.*

---

#### 3.1. Normativa modellernas utveckling

De normativa modellerna för prestationsmätning genomgick stora förändringar i början av 1980-talet. Fram till dess hade de enbart fokuserat på finansiella resultat genom exempelvis DuPont-modellen som med sin nedbrytning av avkastningsmåten hade vunnit stor genomslagskraft. Under 1980-talet började amerikanska företag tappa i konkurrenskraft vilket ledde till att dåtidens modeller för prestationsmätning började kritiseras.<sup>24</sup> Kritiken bestod dels i ett alltför kortsiktigt tänk från företagsledningarna men även i en alltför ensidig fokusering på finansiella resultat.<sup>25</sup>

Kaplan och Norton<sup>26</sup> försökte genom utvecklandet av *the Balanced Scorecard* kombinera de finansiella resultaten med att även mäta och beakta de icke-finansiella måten.

Det balanserade styrkortet ämnar skapa en överblick av organisationens delar för att ge beslutsfattare ett bättre beslutsunderlag samt skiftar fokus i prestationsmätningssystemen från kontroll till strategi.<sup>27</sup> De mått som ska mätas i varje kategori bestäms av företagets ledning och representerar de aspekter som är viktigast för företaget att uppfylla för att kunna nå sina strategiska mål. Här kombineras alltså de mest väsentliga finansiella nyckeltalen med de viktigaste icke-finansiella. För att det balanserade styrkortet ska fungera optimalt får ett perspektiv inte tillåtas dominera över andra.

- *The financial perspective, återger den finansiella avkastningen till ägarna.*
- *The customer perspective, återger hur kunderna upplever företaget.*
- *The business-process perspective, återger vad företaget måste vara bra på.*
- *The innovation and learning perspective, återger hur utvecklingen ska fortlöpa.*

Dixon et al förespråkar att operationella nyckeltal, i högre grad, ska användas. Anledningen är att dessa nyckeltal är mer direkt kopplade till den operationella verksamheten och därmed mer relevanta. Det blir därför också lättare för personal på produktionssidan att sätta sitt arbete i

---

<sup>23</sup> Kaplan, RS, "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Account Review*, Vol. 58, No. 4, 1983, pp. 686-70

<sup>24</sup> Kaplan, RS, "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Account Review*, Vol. 58, No. 4, 1983, pp. 686-70

<sup>25</sup> Kald, M. & Nilsson, F., "Performance Measurement At Nordic Companies", *European Management Journal*, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

<sup>26</sup> Kaplan, R. & Norton, D., "The Balanced Scorecard Measures that drive performance", *Harvard Business Review*, Jan – Feb, 1992, s 71-79.

<sup>27</sup> Kaplan, R. & Norton, D., "The Balanced Scorecard Measures that drive performance", *Harvard Business Review*, Jan – Feb, 1992, s 71-79.

en strategisk kontext.<sup>28</sup> De fördelar som framhålls med icke-finansiella mått framför finansiella är att de fokuserar mindre på inträffade händelser och bättre kan förutspå framtida prestationer. De finansiella anses dessutom belöna kortsiktighet där de icke-finansiella istället kan indikera på långsiktig lönsamhet. I TQM-litteraturen vidhålls att stor vikt i TQM måste läggas på kundbehovet och kundnöjdheten. Därmed betonas hur viktig mätningen av icke-finansiella mått som klagomål, nöjdhet och återlämnade produkter är.<sup>29</sup>

McNair et al hävdar att problemet låg i att översätta icke-finansiella mått till finansiella, snarare än att problemet låg i en överbetoning av finansiella mått. För att underlätta denna översättning arbetade författarna fram en ”performance pyramid”, en prestationspyramid [författarens översättning]. Toppen av pyramiden utgör företagets strategi som längre ned i pyramiden bryts ned till operationella mål för divisioner, affärsenheter och arbetsgrupper. Användandet av pyramiden visar två viktiga saker, betonade av författarna:

1. Mål måste vara ömsesidigt konsistenta.
2. Strategi och operationella mål måste arbetas fram av ledningen.<sup>30</sup>

### 3.2. Länken till strategin

I många läroböcker skrivs det att globaliseringen och teknikutvecklingen har gjort världen både större och mindre. En ökad exponering mot fler intressenter och alltmer snabbföränderlig klimat har gjort att dagens företag måste vara snabba att anpassa sig till nya situationer.

Enligt contingency teorin ska ett företags design av sina kontrollsystem, och då även nyckeltal, vara kopplat till de situationsfaktorer som finns runt omkring. Det finns ingen universallösning som alltid kan implementeras utan alla lösningar bör vara anpassade efter situationen. Den visar på att effektiviteten i kontrollsystemen beror till hög grad på kongruensen mellan dessa och företagets strategi.<sup>31</sup>

Företagets design av sina kontrollsystem bör vara påverkad av dess strategi, både på strategisk och operativ nivå.<sup>32</sup>

#### 3.2.1. Strategisk nivå

Den strategiska nivån visar på inom vilka affärsområden företaget vill vara verksamt i och således även på de investeringsval de gör samt hur företagets resurser fördelas mellan enheterna. Företaget kan välja mellan en relaterad eller en orelaterad strategi där en relaterad strategi innebär att de enheterna företaget har hör ihop verksamhetsmässigt. De kan därmed

---

<sup>28</sup> Dixon, et al, se Kald, M. & Nilsson, F., ”Performance Measurement At Nordic Companies”, European Management Journal, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

<sup>29</sup> Ittner, C. D. & Larcker, D. F., ”Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications”, Journal of Management Accounting Research, Vol. 10, 1998, pp. 205-238

<sup>30</sup> McNair, et al, se Kald, M. & Nilsson, F., ”Performance Measurement At Nordic Companies”, European Management Journal, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

<sup>31</sup> Chenhall, R.H., ”Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from contingency-based research and directions for the future”, Accounting Organizations and Society, Vol. 28, 2003, pp. 127-168

<sup>32</sup> Chapman, C., ”Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement”, New York, Oxford University Press, 2005



med fördel utnyttja de synergier som uppstår. En orelaterad strategi innebär att företaget har en mer diversifierad verksamhetsportfölj där få, eller inga, synergier finns.<sup>33</sup>

Implikationerna för designen av kontrollsystemen blir således att ett företag med en relaterad strategi bör ha kontrollsystem som bygger på de synergimöjligheter som finns. Karaktäristiska drag för en relaterad strategi är en hög grad av centralisering i styrprocessen, stordriftstänkande och främja samverkan och resultat genom belöningsystem.<sup>34</sup>

En hög grad av decentralisering karaktäriserar företag med en orelaterad strategi. Den höga graden av informationsasymmetri som uppstår på grund av de olika enheternas art innebär att de gynnas av kontrollsystem som har förskjutit ansvaret nedåt i organisationen. Ett mer lokalt resultat och investeringsansvar gör att den centrala ledningens informationsbehov minskas genom att de enbart får, och styr efter, finansiell information från de olika enheterna.<sup>35</sup>

### 3.2.2. Operativ nivå

På en lägre organisatorisk nivå, den operativa enhetsnivån, finns det två primära strategier enligt contingency teorin; lågkostnadsstrategi och en diversifierad strategi.

En lågkostnadsstrategi innebär ett standardiserat arbetssätt och ett odifferentierat produktutbud, stordriftsfördelar samt kostnadsminimeringar.<sup>36</sup> Detta medför att kontrollsystem uppbyggda kring en lågkostnadsstrategi har en hårdare formell styrning, baserad på finansiella utfall.<sup>37</sup>

En differentieringsstrategi innebär att man skapar en produkt eller en tjänst som kunden upplever som unik. Fokus ligger på bland annat kvalitet, kundanpassning och varumärke samt att skapa en unik produkt. Företag med en differentieringsstrategi tenderar att ha mer informella styrsystem med en högre grad av delaktighet, en större användning av icke-finansiella nyckeltal samt mer subjektiva bedömningar i belöningsystemen.<sup>38</sup>

Det är alltså viktigt för företag att finna de styrsystem som bäst främjar uppfyllandet av deras strategier. Företagens åtgärder måste ligga i linje med deras mål för att företaget ska uppnå bättre kontroll och därmed långsiktig lönsamhet.<sup>39</sup>

---

<sup>33</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>34</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>35</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>36</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>37</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>38</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>39</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

### 3.3. Mål

Kotler et al beskriver hur en målsättning ska se ut i fem steg:

- **Specifikt** – mål ska vara specifika för att det gör de enklare att förstå och därmed mer effektiva.
- **Realistiskt** – är det realistiskt att nå målet med den tid och resurser vi har?
- **Motiverande** – Målsättningen ska ge medarbetare ett extra lyft i arbetet. Medarbetare ska känna att deras arbete är viktigt och bidrar till folks liv.
- **Baserat på distinkta kompetenser** – Ett företags målsättning ska vara förankrat i företags kompetens.
- **Vision** – En långsiktig vision på 10-20 år ger medarbetare en större insikt om målet.<sup>40</sup>

### 3.4. Institutionell teori

Den institutionella teorin kan ses som en ram för att förklara varför organisationer inte alltid fungerar som det rationella verktyg de är tänkta att vara, enligt teorin om att människan är ekonomiskt rationell och baserar alla sina val på att maximera den ekonomiska nyttan. Kritikerna till denna rationalitet ifrågasätter förmågan till fullständig rationalitet, vilken kräver perfekt information, och hänvisar till en begränsad rationalitet. Enligt den institutionella teorin styrs organisationer av omgivande faktorer och invanda mönster som växer fram i organisationer. Denna teori ger följaktligen en annan förklaring än den ekonomiska rationaliteten till företags beteende.<sup>41</sup>

I följande avsnitt beskrivs närmare hur och varför det externa gapet och det interna gapet uppstår enligt institutionell teori. De institutionella teorier som återges nedan är endast ett urplock av teorier som valts för att förklara de beskrivna gapen och är inte en sammanställning av den litteratur som finns inom ämnet.

#### 3.4.1. Det externa gapet

För att förklara gapet mellan de normativa modellerna som återfinns i tidigare stycken av referensramen och den praktiska användningen av företags redovisning och styrsystem så kommer det s.k. system-orienterade perspektivet att appliceras för att försöka förklara de externa faktorer som påverkar en organisation. I detta antas en organisation vara influerad av samhället som den verkar inom men även att den i sin tur influerar sin omgivning.

---

<sup>40</sup> Kotler, et al, *Principles of Marketing*, Upplaga 5 European edition, 2008, Pearson education limited,

<sup>41</sup> Eriksson-Zetterqvist, U., *”Institutionell teori – idéer, moden, förändring”*, Upplaga 1:1, Liber AB, Malmö, 2009



Figur 3.1<sup>42</sup>

Organisationers handlingar kan oftast förklaras genom institutionell teori där handlingsmönster kan uppstå genom så kallad institutionalisering. Meyer och Rowan förklarar institutionalisering som en process där sociala handlingar och åtaganden ger legitimitet genom de regler och/eller normer som ställs i samhället. Till exempel kan en ”Rökning förbjuden-skyld” vara en institution med såväl legala som normgivande effekter.<sup>43</sup> Dillard, Rigsby och Goodman förklarar institutionell teori inom redovisningsområdet som:

”... concerns the development of the taken for granted assumptions beliefs and values underlying organizational characteristics... [with accounting-based studies] suggesting the importance of social culture and environment on the practice of accounting; the use of accounting practices as rationalizations in order to maintain appearances of legitimacy; and the possibilities of decoupling these rationalizing accounting practices from the actual technical and administrative processes.” (Dillard et al, 2004, p. 507)<sup>44</sup>

Alltså, organisationer och deras handlande är inte alltid helt optimala utan de sker ofta utifrån de normer och regler, de institutioner, som de verkar inom.

Meyer och Rowan beskriver vidare hur organisationer vars struktur blir isomorfistiska med normerna i deras institutionaliserade omgivning uppnår legitimitet med priset att den interna kontrollen och effektiviteten reduceras.<sup>45</sup> Enligt DiMaggio och Powell finns tre

<sup>42</sup> Deegan, C. & Unerman, J., “*Financial Accounting Theory*”, 2006, McGraw Hill Education

<sup>43</sup> Meyer, J.W & Rowan, B. “*Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*”, American Journal of Sociology, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 340-363

<sup>44</sup> Dillard et al, *The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 17, No. 4, 2004, p. 507

<sup>45</sup> Meyer, J.W & Rowan, B. “*Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*”, American Journal of Sociology, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 340-363

isomorfristiska processer; tvingande (coercive), normativ (normative) och mimisk (mimetic) isomorfism. Den första handlar om att organisationen förändras på grund av trycket från till exempel aktieägarna. Den andra isomorfismen kommer från de normativa grupper i samhället som får organisationen att omstrukturera. Den tredje isomorfismen beskriver hur företaget förändrar institutionen för att likna andra institutioner. Genom detta förfarande uppnår organisationen legitimitet.<sup>46</sup>

Lindblom beskriver legitimitet som:

”... a condition or status which exists when an entity’s value system is congruent with the value system of the larger social system of which the entity is a part. When a disparity, actual or potential, exists between the two value systems, there is a threat to the entity’s legitimacy.”(Lindblom 1994, s.2)<sup>47</sup>

### 3.4.2. Det interna gapet

I en komplex och osäker värld är det omöjligt för en individ att ta det val som antas i den rationella ekonomiska modellen, där perfekt information krävs. För att ett företag ska klara av sin dagliga verksamhet krävs det att de anställda vet vilka rutiner som måste göras. Nelson och Winter ger en användbar bild av länken mellan institutioner och agenter. De anser att de val som individen gör baseras på att de har visat sig effektiva sedan tidigare. Det explicita valet beror helt enkelt på ”att så har vi alltid gjort”. Sättet att agera på har blivit institutionaliserat.<sup>48</sup> Dessa rutiner kan ses som organisationens minne för hur verksamheten ska bedrivas. Scapens menar på att de invanda rutinerna inte alltid är det optimala för företaget. För att en individ ska göra de optimala valen bör individen kunna tolka de olika valmöjligheter som finns och vara tillräckligt bra på sitt jobb för att fatta rätt beslut. Eftersom företagen strävar efter en mer optimal rutin är företagets utveckling av rutiner en ständig process.<sup>49</sup>

I ett försök att behålla den inre effektiviteten kan organisationen frikoppla den formella strukturen från den informella strukturen och därmed behålla legitimiteten. För att uppnå detta behålls den (isomorfristiska) formella strukturen samtidigt som styrningen internt sker inofficiellt med mindre kontroll och integrering. Exempel på detta kan vara att sätta innehållslösa och otydliga mål, till exempel sjukhus som vårdar, inte botar, patienter. Man kan också uppnå frikopplingen genom att göra mänskliga relationer till ett viktigt inslag i organisationen eftersom kontrollering och de formella regler som antas för ökade mänskliga relationer är motsägelsefulla.<sup>50</sup> En annan typ av frikoppling ges av Robson & Perez. I artikeln

---

<sup>46</sup> DiMaggio, P. J. & Powell, W.W., “*The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*”, *American Sociology Review*, Vol. 48, No. 2, 1983, pp. 147-160

<sup>47</sup> Lindblom, C. K., “*The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure*”, *Critical Perspectives on Accounting Conference*, p. 2

<sup>48</sup> Nelson R.R. & Winter S.G., *An Evolutionary Theory of Economic Change*, se Burns J. & Scapens R.W., *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, *Management Accounting Research*, Vol. 11, 2000, pp. 3-25

<sup>49</sup> Scapens, R. W., “*Never mind the gap: toward an institutional perspective on management accounting practice*”, *Management Accounting Research*, Vol. 5, 1994, pp. 301-321

<sup>50</sup> Meyer, J.W & Rowan, B. “*Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*”, *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 340-363

beskrivs hur anställda i en fallstudie är delaktiga i budgetarbetet, vilket ger *empowerment* och en känsla av internalisering. Detta deltagande skapar legitimering. Budgeten som arbetats fram revideras däremot av huvudkontoret och två budgetar uppstår, den gamla och den nya. Den nya budgeten är den som kommuniceras ut till externa intressenter och är grundad på vad företaget hoppas kunna leverera, men är samtidigt dåligt verklighetsförankrad. Den gamla budgeten, som ligger närmre verkligheten, ges till de anställda inom företaget för att dessa ska bibehålla känslan av delaktighet.<sup>51</sup> Denna frikoppling leder tvärtom den först beskrivna till en sämre inre effektivitet men kan ändå vara nödvändig för företaget i fallstudien.

Organisationens praktiska ekonomistyrning består av bland annat planering, utvärdering av alternativ, resursallokering och bevakning av organisationens prestationer. De typer av styrrutiner som uppstår i organisationen ger sammanhållning och legitimitet. Scapens förklarar att gapet mellan teori och praktik kommer från jämförelsen med den optimala teorin som återges i de neoklassiska ekonomiska modellerna och de normer som återfinns i institutionen. Vidare anser Scapens att trots den legitimitet som företag kan uppnå genom institutionaliseringsprocessen borde inte gapet mellan teori och praktik vara varken överraskande eller oroväckande. Han anser att forskare inom ekonomistyrning inte borde bry sig så mycket om detta gap utan istället undersöka den praktiska styrningen som ett resultat av en institutionell process där rutiner och vanor utvecklas för att ge den sammanhållning och legitimitet som företaget eftersträvar.<sup>52</sup>

Även om institutionell analys kan vara nyttig för att förstå den utveckling som skett inom den ekonomistyrningen, bör man enligt Scapens inte ignorera de krafter som ligger bakom de rutinmässiga beteenden som finns i en organisation.<sup>53</sup>

Nya styrmetoder och tekniker kommer att dyka upp och dessa kommer att anpassas till organisationens aktiviteter genom en institutionaliseringsprocess. Det finns enligt Scapens två olika alternativ till förändringar som sker vid introducerandet av de nya metoderna:

1. De nya metoderna och teknikerna anpassas till organisationens existerande institutionella rutiner, en evolutionär förändring.
2. De nya metoderna och teknikerna ruckar på organisationen institutionella rutiner och skapar helt nya, en revolutionär förändring.

---

<sup>51</sup> Perez L. & Robson K., "Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 4, 1999, pp. 383-407

<sup>52</sup> Scapens, R. W., "Never mind the gap: toward an institutional perspective on management accounting practice", *Management Accounting Research*, Vol. 5, 1994, pp. 301-321

<sup>53</sup> Scapens, R. W., "Never mind the gap: toward an institutional perspective on management accounting practice", *Management Accounting Research*, Vol. 5, 1994, pp. 301-321

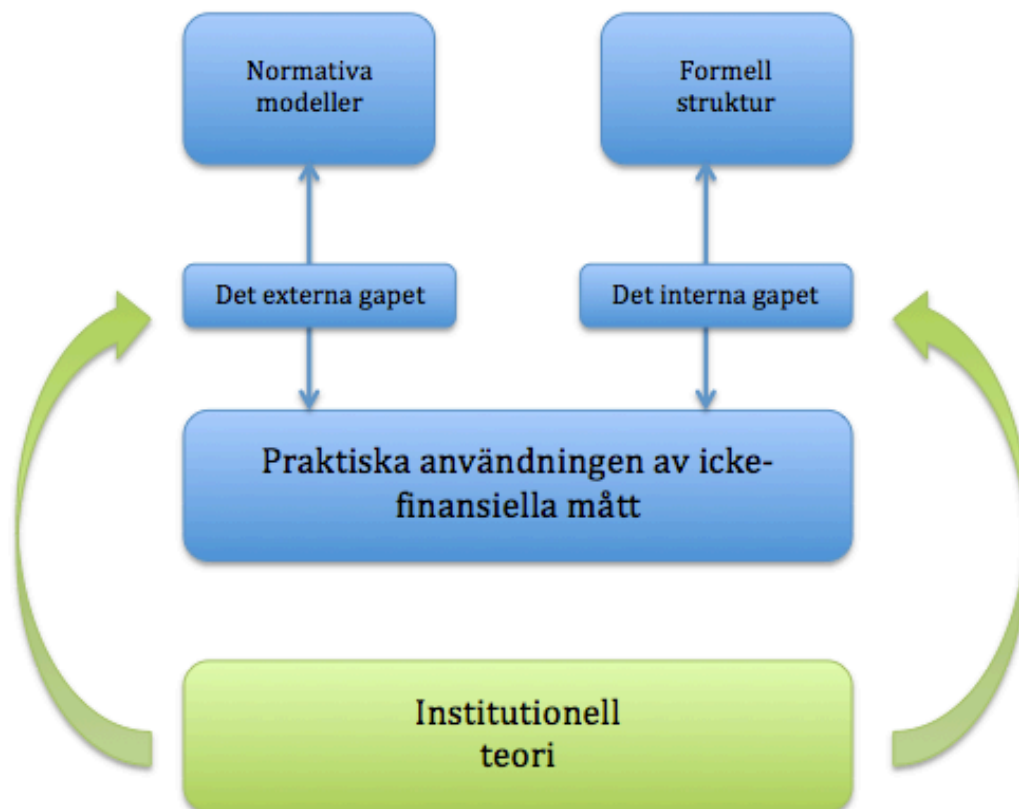
### 3.5. Analysmodell

För att analysera den efterkommande empiridelen med hjälp av referensramen utvecklas i detta stycket en analysmodell.

Arbetets första problemformulering ska analyseras genom att ställa rapportens definition av normativa modeller, dvs de modeller och teorier som återfinns i stycke 3.1., 3.2. & 3.3., mot empirin och tolkas. Eventuella likheter/olikheter ska analyseras för att se om ett gap står att finna.

Arbetets andra problemformulering ska analyseras genom att ställa den formella strukturen, dvs företagets årsredovisning samt intervjun med dess chefscontroller, mot den praktiska användningen av icke-finansiella mått i företaget på den operativa nivån som observerades genom de tre intervjuerna med chefer på operativ nivå, vilket återfinns i **kapitel 4**. Eventuella likheter/olikheter ska analyseras för att se om ett gap står att finna.

Om eventuella gap upptäcks ska dessa försöka förklaras med hjälp av de delar av den institutionella teorin som återgetts i stycke 3.4. vilket ämnar besvara fallstudiens tredje, och sista, problemformulering.



Figur 3.2

## 4. Empiri

---

*I följande kapitel kommer fallföretaget och respondenterna presenteras. Därefter kommer det att redogöras för det material som insamlades dels från de fyra intervjuerna som genomfördes samt den insamlade sekundärdatan från årsredovisningarna.*

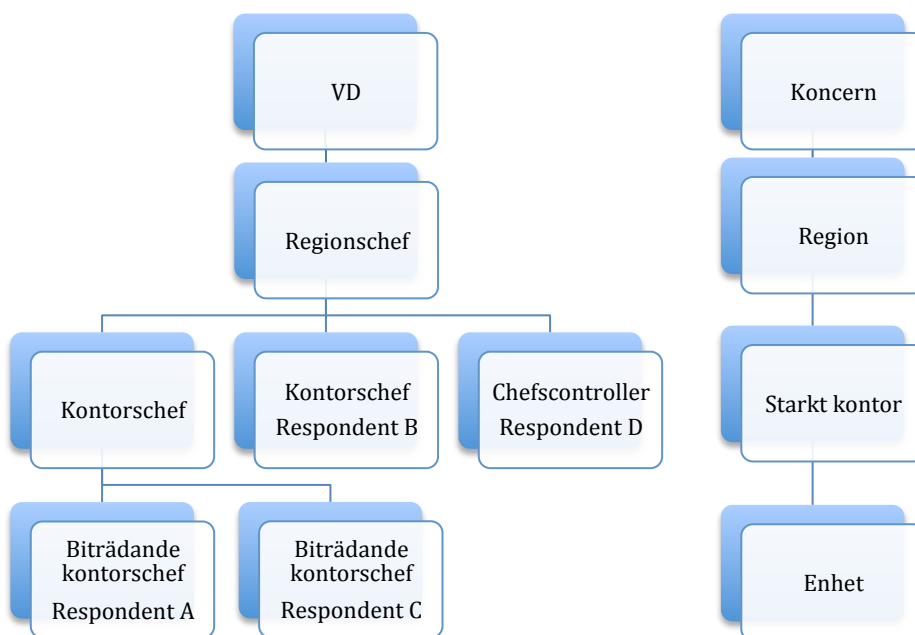
---

### 4.1. Introduktion av fallföretag

Fallföretaget är verksamt inom finansbranschen och är idag en av de fyra största aktörerna på den svenska marknaden samt betydande verksamheter i närliggande länder.

Fallföretaget delar upp den finansiella rapporteringen i fyra affärssegment. Tre av dessa är direkt kopplade till kärnverksamheten och står för totalt 94 % av koncernens intäkter.

Diagrammet nedan är en förenkling av fallföretagets svenska organisationsstruktur. Organisationen är indelad i regioner för Sveriges olika delar. I dessa regioner finns en regionchef som sitter i koncernledningen tillsammans med bland annat de andra regioncheferna och VD:n. I varje region finns en ledningsgrupp och i denna sitter bland annat chefscontrollern, respondent D. Regionen delar in enheterna i så kallade ”starka kontor” och för varje starkt kontor finns en kontorschef, respondent B. De starka kontoren delas därefter in enheter med varsin biträdande kontorschef, respondent A & C.



Figur 4.1

#### 4.1.1. Presentation av respondenter

- Respondent A är biträdande kontorschef för nuvarande kontor sedan i höstas. Respondenten är underställd kontorschefen för Göteborgskontoren.

- Respondent B är kontorschef. Respondenten har ett övergripande ansvar för både privat och företagsdelen. Under sig har denne en biträdande kontorschef för privatdelen och ansvarar själv för företagsdelen. Respondenten har varit kontorschef på nuvarande kontor i 4,5 år.
- Respondent C är biträdande kontorschef sedan 2003 och är liksom Respondent A underställd kontorschefen för Göteborgskontoren.
- Respondent D är chefscontroller för västra regionen. Tidigare har respondenten arbetat i företaget som bland annat affärschef, rörelsechef, kontorschef och privatrådgivare. Respondenten har varit i företaget sammanlagt 31 år och har de senaste sex åren arbetat i den nuvarande positionen.

#### **4.2. Fallföretagets formella struktur**

I följande avsnitt presenteras fallföretagets formella struktur utifrån deras årsredovisning samt genom intervjun med chefscontrollern på regional nivå.

##### **4.2.1. Strategi**

Kärnan i fallföretagets strategi är, enligt årsredovisningen 2013, kundvärde och långsiktighet. Denna syftar till att skapa hållbart kund-, samhälls-, aktieägar- och medarbetarvärde. För att uppnå strategin arbetar fallföretaget efter fyra punkter:

- **Tillgänglig fullservicebank**  
Produkter och tjänster ska anpassas till kundernas behov. De enklare tjänsterna ska med enkelhet gå att utföra via självbetjäning medan de mer komplexare tjänsterna ska ske via direkt kontakt. Tanken är att aktivt främja tillgänglighet för en sund och hållbar ekonomi.
- **Beslutsfattande nära kunder**  
Erbjudanden utgår från kundens behov och därför bör även beslutsfattandet ske nära kunderna. Rådgivarna ska ha kännedom om den lokala marknaden för att bäst kunna hjälpa kunden. Genom ökad behovsanpassning och tillgänglighet stärks kundvärdet.
- **Låg risk**  
God och stabil lönsamhet till låg risk är grundbulten för kapitalmarknadens förtroende. Genom hög kvalitet i kreditgivningen kan risknivån hållas ned. Fallföretaget prioriterar hållbar tillväxt och använder låg risk för att uppnå den.
- **Kostnadseffektivitet**  
En hög kostnadseffektivitet ger större investeringsmöjligheter som i sin tur ger ett högre kundvärde. Fallföretaget främjar en företagskultur där inte bara intäkter är i fokus utan även en hög kostnadsmedvetenhet. Fallföretaget kan med sin breda kundbas skapa stordriftsfördelar.

##### **4.2.2. Respondent D:s arbetsuppgifter**

Respondent D:s arbetsuppgifter är framför allt styrning och uppföljning av kontoren i regionen. Hon sammanfattar även rapporter och gör omfattande analyser som sedan ska till företagets koncernledning. Förutom rapporterna till koncernledningen skickar hon även



rapportpaket till kontoren, med dels finansiella, dels icke-finansiella mått. Alla kontor i regionen får tillgång till de andra kontorens rapporter och kan därmed använda andra som benchmarking för att "tävla" mot dessa. Det enda som inte lämnas ut i rapporterna är ledarskapsindex för respektive kontor.

Enligt respondent D använder sig fallföretaget av en egen version av ett balanced scorecard. De senaste åren har dock mätningar på de icke-finansiella delarna skett oregelbundet och därför har dessa delar i styrkortet lagts till eller tagits bort beroende på om det nyligen har varit mätningar. I detta styrkort är det, just nu, framför allt finansiella mått som används, t ex K/I-tal, riskjusterad avkastning eller avkastning på eget kapital. Respondent D anser att denne styr mot kontoren genom de rapporter denne skickar till dem och att respondenten genom rapporterna kan kontrollera vad kontoren ska fokusera på. "Blir du uppföljd på någonting, så fokuserar du extra på det"<sup>54</sup>

### 4.2.3. Strategikarta

Vid den nuvarande regionschefens tillträde för dryga två år sedan beskrev respondent D att regionchefen ville skapa en tydlig röd tråd för företagets strategiimplementering. Tillsammans med regionledningen arbetade den nuvarande regionschefen fram en strategikarta där företagets vision bryts ned i tre utmaningar för regionen.



Figur 4.2

För att möta dessa utmaningar fick även kontorscheferna vara med och utforma fyra olika punkter för varje utmaning som skulle göra att regionen skulle uppfylla företagets övergripande vision.

<sup>54</sup> Citat respondent D

Strategikartan används senare för att bygga upp en aktivitetsplan för respektive kontor. Den biträdande kontorschefen använder då de tre utmaningarna och tillhörande punkter för att mer konkret beskriva hur just det kontoret ska agera för respektive utmaning.

Respondent D beskriver hur företaget har gått från standardiserade paketlösningar till mer kundanpassade lösningar i ett led för att höja kundvärdet.

#### **4.2.4. Måluppföljningssystem**

I det dagliga arbetet kan kontorscheferna och de biträdande kontorscheferna använda måluppföljningssystemet. Måluppföljningssystemet används dagligen för att mäta operationella nyckeltal såväl finansiella som icke-finansiella. I måluppföljningssystemet finns ca 30 mätetal.

Exempel på vad måluppföljningssystemet mäter:

- Antal nya kunder
- Antal bokade möten
- Utlåning

För att mäta hur kontoret går får kontorscheferna övergripande strategier/mål att förhålla sig till. I måluppföljningssystemet kan de anställda följa sina egna siffror och kontoret de jobbar på och kontorschefen kan följa alla sina anställda som individer, enheter (t ex alla rådgivare) eller på kontoret som helhet. Kontorschefen kan dessutom jämföra sitt kontor med andra kontor som benchmarking. Måluppföljningssystemen är enbart ett verktyg för kontorschefen för att kunna följa utvecklingen, det finns inget tvång att använda detta och det följs heller inte upp av kontorschefernas chef.

#### **4.2.5. PD-plan**

Utöver måluppföljningssystemet finns också ett styrkort för framtida utveckling en så kallad PD-plan (Performance Development). PD-planen är ett styrmedel som kontorschefen kan använda för att styra enheten mot de finansiella och icke-finansiella mål som sätts i företaget. I PD-planen sätts individuella mål där uppföljning och revidering sker 3-4 gånger per år. Kontorscheferna har en egen PD-plan där de följs upp och där de måste se till att deras mål uppfylls för att de ska få sina ”extra tusenlappar”. Målen fördelas ut från fallföretagets VD och är förankrade i den övergripande strategin. Regionchefen fördelar i sin tur ut målen på lägre chefer osv. De mål som kontorschefen ska uppfylla sätter de tillsammans med sin regionchef. För att sedan uppfylla sina mål förklarade respondenterna att de fördelar ut de mål som krävs av deras respektive personal. Målsättningen sker alltid tillsammans med personalen i fråga. Exempel på mål som personalen har kan vara ”antalet kunder”, ”andelen aktiva kunder<sup>55</sup>” och ”lånevolym”. Målen sätts individuellt och beror på till exempel hur länge man har jobbat på kontoret och hur stor kundbas man har.

#### **4.2.6. Nöjda kunder**

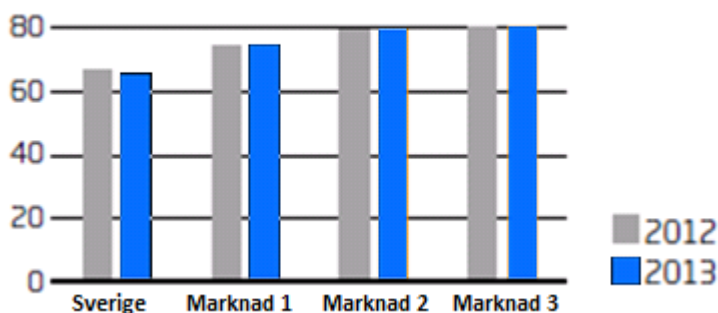
Fallföretagets första icke-finansiella mål är att öka kundvärdet. Detta gör de genom att vara transparenta, investera i tillgänglighet, bemötande och kvalitet samt att förenkla sina tjänster och produkter. Kundvärdet är tillsammans med kundnöjdhet de parametrar som i stor grad

---

<sup>55</sup> Andelen kunder som har ett aktivt månadssparande

avgör vilka kunder som väljer fallföretagets tjänster och produkter. Hög kundvärde är därmed en förutsättning för hållbar lönsamhet. Uppföljningen av detta icke-finansiella mål sker i form av egna och publika undersökningar som mäter kundnöjdhet (SKI) enligt årsredovisningen 2013. Grafen nedan visar utfallet av kundnöjdhet i fallföretagets verksamhetsländer. Enligt respondent D så har det inte skett någon nöjdhetsundersökning i organisationen mer än på central nivå sedan 2010.

### Utveckling kundnöjdhet



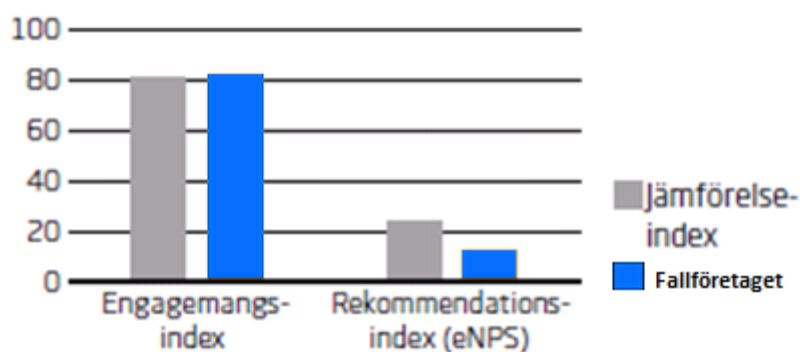
Figur 4.3<sup>56</sup>

Diagrammet ovan visar hur fallföretagets kundnöjdhet utvecklats på hemmamarknaden och på de utländska marknaderna.

#### 4.2.7. Engagerade medarbetare

Det andra icke-finansiella målet är att öka medarbetarengagemanget. För att bidra till framgångsrika affärer behövs engagerade medarbetare som förstår kundernas behov. Genom att ge befogenheter och behörigheter till att hjälpa kunderna i deras ekonomi ökar medarbetarnas engagemang. Uppföljningen sker i form av en årlig medarbetarundersökning.

### Engagemangsindex, 2013



Figur 4.4<sup>57</sup>

Diagrammet ovan visar fallföretagets engagemangsindex i jämförelse med ett jämförelseindex för branschen.

<sup>56</sup> Årsredovisning Företag A

<sup>57</sup> Årsredovisning Företag A

#### 4.2.8. Konkurrenter

Fallföretaget är ett av flera företag inom branschen. Nedan följer ett urval av huvudkonkurrenterna i en oberoende ordning.

- Företag 1:s finansiella målsättning är att bli mer kostnadseffektiva och därmed mer lönsamma än konkurrenterna. Det icke-finansiella målet är att få nöjdare kunder än konkurrenterna och långsiktiga relationer till personal och kunder. I årsredovisningen återges hur kunders förtroende byggs på lång sikt och genom att beslut fattas nära kunden.<sup>58</sup>
- Företag 2:s finansiella målsättning är att generera en konkurrenskraftig och hållbar lönsamhet. Företagets icke-finansiella mål är att skapa långsiktiga kundrelationer. Det skapas genom fullservice och anpassning till kundens behov. VD:n för företag 2 betonar vikten av hög kundlojalitet som grunden för långsiktig lönsamhet.<sup>59</sup>
- Företag 3:s finansiella målsättning är att generera en stark kapitaltillväxt och ökad utdelning med låg risk. Icke-finansiellt handlar målen mycket om relationer som det avgörande för att uppnå organisationens vision. Genom ett stort fokus på medarbetare och nöjda kunder ska närmare relationer med dessa bidra till en långsiktig lönsamhet.<sup>60</sup>

#### 4.3. Fallföretagets praktiska användning av icke-finansiella styrmått

I det följande avsnittet kommer fallföretagets informella struktur beskrivas utifrån de intervjuer som genomförts med de tre respondenterna på operativ nivå.

##### 4.3.1. Strategikarta

Respondent B tycker att strategikartan är bra eftersom man tydligt kan se företagets riktning, vart styrelsen och Vd:n vill att banken ska gå, vad regionen, kontoren och medarbetarna ska göra för att nå dit. Den är väldigt bra för att förstå helheten, förklarar respondenten, och menar att det är lättare att vara chef om det finns en tydlighet vad alla ska göra. Strategikartan används ofta på kontorsmöten t ex om man ska göra något nytt jämför man det strategikartan. Tidigare har fallföretaget länge fokuserat på lönsamhet för att bygga upp balansräkningen efter finanskrisen. Nu fokuserar de mer på kundnöjdhet istället för att inte förlora sina kunder.

Respondent C beskriver att strategikartan användes som grund för den aktivitetsplan som gjordes för dennes kontor. Strategikartans utmaningar och mål användes som ett ramverk för utformningen av de aktiviteter och åtgärder som skulle göras på kontoret för det kommande verksamhetsåret. Både respondent B och C betonar strategikartans vikt vid utformningen av aktivitetsplanerna samt målsättningar för både kontor och enskilda medarbetare.

---

<sup>58</sup> Årsredovisning Företag 1

<sup>59</sup> Årsredovisning Företag 2

<sup>60</sup> Årsredovisning Företag 3

Respondent A är av en något annan åsikt och anser att det inte finns någon direkt koppling i det operativa arbetet med de icke-finansiella målen utan att det istället krävs fingertoppskänsla för att uppnå de luddiga målen. I intervjun med respondent A framgår inte om denne använder strategikartan som styrmedel utan denne fokuserar istället på de andra styrmedel som framgår nedan.

#### 4.3.2. Måluppföljningssystem

Respondent A och C tycker att måluppföljningssystemet är väldigt praktisk och använder den veckovis och använder även måtten i måluppföljningssystemet för att konstruera mål i PD-planen. Respondent B tycker att måluppföljningssystemet i grunden är ett bra verktyg med att den mäter fel saker. Mätningar på kunden utgår enbart efter vad kunden gör på kontoret och inte vad kunden gör även på internet, per telefon eller via mobilen. Respondent B anser att eftersom en stor del av kostnadseffektiviseringarna går ut på att få kunder att göra sina ärenden själva blir det motsägelsefullt att samtidigt mäta kontoren efter samma mått.

Respondent A använder sig även av resultaträkningen för att kunna observera intäkter och kostnader. För att jämföra sitt kontor med andra väljer respondenten ut andra kontor i centrala Göteborg hos fallföretaget som benchmarking. Respondenten väljer ut dessa för att ”kriga” mot deras prestationer. De resultat och jämförelser som uppstår vidareförmedlar respondenten till personalen varje månad.

#### 4.3.3. PD-plan

Respondent A sammanfattar nyttan med PD-planen: ”Bra mål och bra uppföljning ger bättre kontroll och styrning på verksamheten. Om man inte följer upp så blir det till slut ingen som bryr sig vad som händer.”<sup>61</sup>

I PD-planen skriver kontorscheferna egna tankar och värderingar om de anställda, t ex ”jag tycker att du kan höja den positiva energin för att bidra mer i gruppen”, ”det är dålig kvalitet i servicen” och ”du är dålig på att svara i telefon”. Respondent A anser att de individuella målen används för att följa upp och utveckla personalen. Genom dessa mål arbetar kontoret samtidigt mot ökat medarbetarengagemang, med det finns enligt respondenten svårigheter att mäta och följa upp detta. ”Ju mer man lär känna medarbetarna, desto lättare bli det att ta upp dessa frågor. När man lever närmare sin personal kan man lättare ge uttryck för de känslor man får”.<sup>62</sup>

PD-planen är till som ett hjälpmedel för uppföljning och utveckling där individuella mål sätt för medarbetarna utifrån deras personliga faktorer med även för att uppnå företagets övergripande finansiella och icke-finansiella mål. Uppföljningen av PD-planen kan se ut på följande sätt: En anställd har t ex 170 miljoner i lånevolym och gemensamt sätter kontorschefen och den anställda ett mål på 200 miljoner till nästa uppföljningsmöte. Respondent A tycker att PD-planen är ett bra hjälpmedel att få igång anställda. ”Personalen

---

<sup>61</sup> Citat respondent A

<sup>62</sup> Citat respondent A

ska ju inte komma till mig och vara rädda.”<sup>63</sup> säger respondenten och menar på att denne inte ger personalen en *känga* när de inte uppfyller målen.

#### 4.3.4. Nöjda kunder

Respondent B beskrev hur nya mål sattes när det gäller kundnöjdhet efter att indexet försämrats under ett par år. Efter finanskrisen fick balansräkningen ett stort fokus och det mesta handlade om att öka lönsamheten. Nu när lönsamheten har ökat så mycket kan ett större fokus läggas på nöjda kunder. För att nå en ökad kundnöjdhet har nya handlingsplaner för kontoren införts. Respondenten pekar på en rad förbättringsområden, t ex en mer välkomnande miljö på kontoren. Men eftersom detta bara påverkar de kunder som faktiskt kommer till kontoren måste man även påverka de som gör sina ärenden per telefon och via mobilen. För att få ett mer diversifierat perspektiv bjöd man in en kundpanel som fick medverka och komma med förslag. På detta sätt fick fallföretaget fram saker de själva inte reflekterat över.

Kundnöjdhet är en del av fallföretagets icke-finansiella mål, ökat kundvärde, och mäts på centrala Göteborg och inte på kontorsnivå. Därför är det svårt att se hur ett enskilt kontor påverkar kundnöjdhet. Men det är ändå ett mål som finns med på PD-planen för att påverka. Respondent A menar att kundnöjdhet finns i de flesta icke-finansiella målen, så genom att klara av de mål som sätts i PD-planen uppnår kontoret bättre kundnöjdhet. Kontorschefens mål är även de utformade för att öka kundnöjdhet och ett exempel för uppföljning av ökad kundnöjdhet kan vara om rådgivaren ställt rätt frågor till kunden. Som hjälp till rådgivarna finns ett rådgivningsstöd och genom att förbättra detta stöd kan man öka kundnöjdheten. Ett icke-finansiellt mått för kontorscheferna kan vara att han ska sitta på medlyssning på de anställdas kundmöten. Tidigare då kundnöjdhet mättes per kontor fick små kontor oftast bättre resultat än stora, t ex hade Öckerö oftast väldigt bra resultat i mätningarna.

Nackdelen med kundnöjdindexet är enligt respondent B att detta enbart mäts vartannat år vilket gör att det tar tid innan man får se resultatet och att därmed se om man är på rätt väg. För att mäta kontorets utveckling ska den biträdande kontorschefen på respondent B:s kontor ställa sig utanför dörren och fråga kunderna om hur nöjda de är. ”Om alla säger 8 ska motfrågan vara hur ska vi bli 10?”<sup>64</sup> Bland annat anordnas kundaktiviteter och kundträffar, efter kundens önskemål. Respondent B:s kontor har som målsättning att försöka vara lite bättre än regionen för att vara en närande del.

I aktivitetsplanen utvecklas strategikartans del ”kundnöjdhet” i ett antal riktlinjer för hur kontoret aktivt ska göra för att uppnå målet. De sammanfattas i vad kontoret ska ha för telefon/mail-kultur när kunder ringer och mailar, hur personalen ska uppträda och hur kundklagomål ska behandlas. Respondent B berättar om hur en ny rutin för kundklagomål införts. Dessa registreras så fort en kund klagar och följs upp och bearbetas. Ett exempel var

---

<sup>63</sup> Citat respondent A

<sup>64</sup> Citat respondent B

att många kunder klagade på att en viss typ av betalningar inte kunde betalas via autogiro utan att kunden fick kvartalsvisa avier, vilket nu är ändrat tack vare att klagomålen registrerats.

#### **4.3.5. Engagerade medarbetare**

Både respondent B och C anser att något av det viktigaste av allt är engagerade medarbetare och att mycket tid och energi läggs på detta. Det handlar om att försöka prata med alla varje dag för att det ska kännas sedda och framför allt sätta en positiv anda på kontoret. För att mäta vad medarbetarna tycker och känner görs en humanmätning bland personalen vartannat år. Bland annat mäts medarbetarengagemanget i ett index. Trots att medarbetarengagemanget nämns som ett av målen i årsredovisningen finns inget konkret mål. Enligt respondent B beror det på att indexet redan ligger så högt. Utöver medarbetarengagemanget mäts även cheferna i ett ledarskapsindex. Enligt respondent A är det dock svårt att veta vilka faktorer som ligger bakom resultaten. T ex hade respondenten varit på ett annat kontor i 15 år innan denne kom till det nuvarande kontoret ett par månader före mätningen. ”Vad och vem mäter den då?” frågar respondenten retoriskt. Om ett kontor visar upp dåliga siffror går HR in och tar fram en handlingsplan tillsammans med kontoret. Enligt respondent B är det viktigt att inte bara mäta kontoret som helhet, även om totalsiffran är hög kan det finnas enheter inom kontoret som fungerar mindre bra och det är då viktigt att ta fram en handlingsplan för att åtgärda detta. Respondent C beskriver att det är viktigt för denne att medarbetarna ska skapa sig ett tydligt eget varumärke och att det inte alltid är de hårda målen som ska stå i fokus. Respondenten menar att om du trivs i ditt jobb så utstrålar du det.

I aktivitetsplanen beskrivs hur kontoren ska nå mer engagerade medarbetare. T ex kommer en del kontor att renoveras och fräschas upp och även strukturen på dessa kommer att förändras. Det kommer även att bjudas in gästföreläsare regelbundet för att ytterligare engagera medarbetarna.

#### **4.3.6. Styrmedel**

Respondent A använder benchmarking för att jämföra icke-finansiella mått med andra kontor. ”Ibland ringer jag upp och frågar om tips och idéer hos andra kontor som har gått bra.”<sup>65</sup> Respondent A tror inte att den formella strukturen skiljer sig inte så mycket åt mellan kontor eftersom alla följer PD-planen, måluppföljningssystemet osv. Däremot kanske inte alla använder resultaträkningen lika mycket som respondent A. Chefer är på olika sätt, reflekterar respondenten, och menar på att de kan analysera siffror i resultaträkningen eller vara mer ute bland personalen och analysera där. Respondent A tycker att uppföljning av mått förstås av personalen eftersom denne pratar så mycket om det. Men även intresset hos personalen bidrar till hur mycket de förstår, tror respondenten.

Varje torsdag har kontoret hos respondent A morgonmöte. Då tar de upp sådant som ligger i tiden och jämför resultat och mått med andra kontor. Respondent A anser att måtten måste gå att relatera till något för att personalen ska få en uppfattning. Dessa mått hämtar respondenten själv hem när denne jämför kontor då det inte finns något generellt system eller styrmedel för

---

<sup>65</sup> Citat respondent A

att jämföra kontoren. Respondent A tror att företaget skulle vinna på att ha detta som i ett system istället för att den biträdande kontorschefen själv ska ta fram dessa.

Respondent A tycker att det är synd att fallföretaget och ”företag 3” har gått ut för att vara allas bank. ”Företag 1” har istället valt att inrikta sig på färre kunder men i ett visst segment. ”Jag är mer intresserad av en kund jag tjänar 100 000kr än en kund jag inte tjänar en krona på/.../ Det skulle vara intressant med mer selektiv kundnöjdhet.”<sup>66</sup>

Respondent B berättar om fallföretagets stora samhällsengagemang genom olika projekt, t ex där de åker ut till skolor och pratar om privatekonomi för gymnasieelever eller där de rekryterar invandrare med utländsk akademisk bakgrund för att integrera dessa i samhället. Respondenten tycker att det är bra initiativ från företaget och håller med om att det ger en viss legitimitet.

#### **4.3.7. Styrning ovanifrån**

På frågan om hur respondenterna upplever stor påverkan ovanifrån svarar de att de upplever sig som självständiga utefter de ramar som finns. Respondent B beskriver att när denne exempelvis går utanför budget för att anställa en extra person eller för att göra något med lokalen som kostar extra mycket måste denne få godkännande. Respondenten anser att denne har stora mandat att göra förändringar på kontoret. Respondenten förklarar samtidigt att det är viktigt att ha en känsla att få bestämma själv för att få en delaktighet på kontoren. Respondenten upplever också att så länge man levererar resultat kan man bestämma väldigt mycket själv, en uppfattning som även delas av respondent A och C.

Det var, enligt respondent A, blandade känslor på kontoret när de nya styrmedlen som måluppföljningssystemet och PD-planen kom. Vissa tycker inte, enligt respondent A, om att synas lika mycket som andra och vill hellre jobba på i det tysta och respondenten tycker att det är en viktig balansgång som chef att veta om man ska trycka på mer eller mindre på personalen. Respondent A tycker att det är viktigt att få en positiv atmosfär trots styrmedel som kommer ovanifrån. Personalen har olika roller och respondent A tycker att manträt ”De som gör målen [mål som i sport, förf. anm.] får lite bättre lön”<sup>67</sup> måste accepteras för att samarbetet ska fungera.

Respondent C anser inte att det har varit några större problem vid implementering av de system som användes idag. Respondenten beskriver att genom att de har gått från att använda en mer budgetfokuserad styrning till att sätta mål från de utmaningarna som tillkom i strategikartan så har de fått en mer flexibel styrning ovanifrån som samtidigt inkorporerar fler olika aspekter än vad en budget kan ge.

Respondent A anser att denne själv släpar efter i vissa frågor när ledningen trycker på för nya sätt och regler. Respondenten utgår mycket från erfarenhet och tror att nya chefer anpassar sig

---

<sup>66</sup> Citat respondent A

<sup>67</sup> Citat respondent A



snabbare för att ligga i täten för de nya styrsätten. ”Men på det stora hela måste man tro på det ledningen säger och att de kontorschefer som finns är fostrade till att lyda.”<sup>68</sup>, säger respondenten.

---

<sup>68</sup> Citat respondent A

## 5. Analys

---

*I kapitel 5 analyseras empirin med den uppbyggda referensramen. Analysen är indelad i tre huvudstycken som följer uppsatsens två forskningsfrågor. I avsnitt 5.1 analyseras kopplingar mellan de normativa teorierna och empirin och eventuella gap däremellan definieras. I avsnitt 5.2 analyseras de skillnader som observerades mellan fallföretagets formella och informella struktur och det avslutande avsnittet, 5.3, försöker finna förklaringar till de observerade gapen med hjälp av institutionell teori.*

---

### 5.1. Det externa gapet

I följande stycke diskuteras hur fallföretagets praktiska användning överensstämmer med de normativa modeller som presenterats i den teoretiska referensramen.

#### 5.1.1. Den praktiska användningen av icke-finansiella styrmått

Sedan övergången från budgetstyrning till styrning utifrån strategikartan, och dess utmaningar, så tyder de formella dokumenten på att fallföretaget har lyckats att lägga mer vikt vid operationella mått så som kundnöjdhet, samhällsansvar och medarbetarfokus. Idag finns i företaget många uppföljnings- och mätsystem som cheferna på den operativa nivån kan använda sig av. Strategikartan ska användas för att utforma aktivitetsplanen men användningen av denna verkar variera. Användningen av de olika styrsystemen är beroende av kontorschefens individuella preferenser, t ex måluppföljningssystemet som används mer av respondent A och nästan inte alls av respondent B. Med hjälp av dessa verktyg lägger fallföretaget en större tyngd vid operationella nyckeltal, t ex andelen nya kunder och antal bokade möten och nyutlåning. Detta följer de principer som Dixon förespråkar att när nyckeltalen blir mer direkt kopplade till den operationella verksamheten, blir de mer relevanta.<sup>69</sup> Detta går även att koppla till respondent A:s uttalande om att personalen på kontoren har stor förståelse för de olika styrmått som används. I och med strategikartan skapas en tydlig länk mellan de övergripande strategiska målen som är förankrade i företagets önskade värderingar och syften. Dessa bryts sedan ned till mer operativa mål på regional och kontornivå och ända ned till individ-nivå med hjälp av målsättningarna i PD-planerna. Ittner & Larcker diskuterar i artikeln *Innovation in Performance Measurement*, där de hänvisar till TQM-litteraturen som säger att företag bör fokusera på kundnöjdhet och kundklagomål.<sup>70</sup> Vid intervjuerna har det tydligt framgått att kundklagomål och klagomålshantering är något som är centralt i fallföretaget. Genom att visa kunden att klagomål tas om hand konstruktivt känner sig kunden hörd och uppfattar sig som en viktig.

Strategikartan är enbart framarbetad inom regional nivå. På nationell nivå används inte strategikartan och om något liknande verktyg används för att skapa bryggan mellan den övergripande strategin och de operativa målen framgår inte. McNair et al hävdade i sin artikel

---

<sup>69</sup> Dixon et al., se Kald, M. & Nilsson, F., ”Performance Measurement At Nordic Companies”, European Management Journal, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

<sup>70</sup> Ittner, C. D. & Larcker, D. F., ”Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications”, Journal of Management Accounting Research, Vol. 10, 1998, pp. 205-238

att problemet låg i att översätta icke-finansiella mått till finansiella utfall.<sup>71</sup> För att göra denna översättning kan kopplingar dras till författarnas prestationspyramid då de övergripande regionala målen i stor grad bryts ner till operationella mål genom aktivitetsplanerna och slutligen de individuella PD-planerna.



**Figur 5.1**

*Med hjälp av strategikartan kan företaget bryta ned den övergripande strategin till operationella och slutligen individuella mål. De går även att följa de operationella målen upp till företagets vision.*

Även om det idag mäts väldigt mycket, t ex kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet så har detta historiskt sett inte mätts mycket innan. Idag ligger fokus fortfarande främst på lönsamheten, resultat- och balansräkningen, enligt respondent B.

Från intervjun med respondent D framkom att uppföljningen på kontoren från den regionala ledningen sker idag främst på finansiella mått såsom räntabilitetsmått och kostnads/intäktsmått. Eftersom uppföljningen sker på dessa finansiella mått så kan det diskuteras att fokus på kontoren ligger på just dessa mått och att det inte läggs lika stor vikt vid de icke-finansiella måtten som framhävs som jämställda i den övergripande strategin. Ett visst gap kan utläsas mellan företagets målsättningar och vad som följs upp. Dixon et al menar att mätningen av operationella nyckeltal är viktigt för att personal på produktionssidan ska förstå hur deras arbete påverkar helheten och det kan gå att dra en parallell till hur de uteblivna mätningarna av kundnöjdhet kan påverka kontorets incitament till att fokusera på detta.<sup>72</sup> *What you measure is what you get* är ett vanligt uttryck inom ekonomistyrningsområdet som är rimligt att använda i detta fall. Enligt McNairs prestationspyramid är en tydligare uppföljning av de icke-finansiella måtten på kontornivå mer förenlig med företagets övergripande strategi.<sup>73</sup>

### **5.1.2. Balanced Scorecard**

<sup>71</sup> McNair et al., se Kald, M. & Nilsson, F., "Performance Measurement At Nordic Companies", European Management Journal, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

<sup>72</sup> Dixon et al., se Kald, M. & Nilsson, F., "Performance Measurement At Nordic Companies", European Management Journal, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

<sup>73</sup> McNair et al., se Kald, M. & Nilsson, F., "Performance Measurement At Nordic Companies", European Management Journal, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127

Företagets användning av balanserat styrkort är skild från det normativa. I det balanserade styrkortet sammanvägs de fyra perspektiven för att skapa en överblick av organisationens delar för att ge beslutsfattare ett bättre beslutsunderlag, skiftar även fokus i styrsystemen till ett mer proaktivt synsätt.<sup>74</sup>

Det tredje perspektivet handlar om vad företaget måste vara bra på för att lyckas.<sup>75</sup> Fallföretaget beskriver både i sin strategi och genom sina anställda att medarbetare är en förutsättning för långsiktig lönsamhet. Det går därför att se hur två perspektiv, *customer perspective* och *business-process perspective*, har utblivit i fallföretagets styrkort på grund av att mätningar av dessa inte har gjorts under de senaste åren. Enligt det normativa bör de mått som mäts och följs upp på i styrkortet vara kopplade till företagets strategiska mål.<sup>76</sup> Kundvärde och medarbetarengagemang är två essentiella delar i företagets strategi men de har inte mätts regelbundet och de har därmed försvunnit från styrkortet. Det går därmed att se ett gap mellan den normativa teorin och företagets praktiska arbete med sitt styrkort. Då det inte finns någon användning av dessa icke-finansiella mått i styrkortet utblir även dessa i styrningen mot den operativa verksamheten.

### 5.1.3. Contingency teorin

Företaget har en tydligt relaterad strategi då 3 av 4 av deras affärsverksamheter består av deras kärnverksamhet och de står för majoriteten av intäkterna.<sup>77</sup> Resterande delar består av stödjande funktioner. Tack vare att så pass stor del av de samlade intäkterna är kopplade till en relaterad strategi finns det möjlighet för fallföretaget att dra nytta av stordriftsfördelar och andra synergimöjligheter som finns och uppstår på grund av att man är en av de största aktörerna på dessa marknader.<sup>78</sup>

Genom att se på fallföretagets fyra punkter i strategin går det inte att tydligt utläsa om företaget har en lågkostnadsstrategi eller differentieringsstrategi.<sup>79</sup> Det går däremot att utläsa att de försöker närma sig kundens behov och anpassa lösningar för denna samtidigt som de erbjuder dessa tjänster till så låga kostnader som möjligt. Tack vare den stora organisationen kan det diskuteras för att stordriftsfördelar uppnås och en lågkostnadsstrategi därmed kan tillämpas, till exempel genom färre, men större kontor. Men det ligger samtidigt nära företagets mål och strategi att nå hög tillgänglighet för kunder med anpassade lösningar, genom direkt kontakt, för att få så nöjda kunder som möjligt. Det är en komplex balansgång mellan att skära ned kostnader i högsta möjliga mån samtidigt som man ska skapa ett högre kundvärde och medarbetare som känner sig stolta och engagerade över organisationens produkter och tjänster.

---

<sup>74</sup> Kaplan, R. & Norton, D., "The Balanced Scorecard Measures that drive performance", Harvard Business Review, Jan – Feb, 1992, s 71-79

<sup>75</sup> Kaplan, RS, "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", The Account Review, Vol. 58, No. 4, 1983, pp. 686-70

<sup>76</sup> Kaplan, RS, "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", The Account Review, Vol. 58, No. 4, 1983, pp. 686-70

<sup>77</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., "Management Control Systems", Upplaga 3, Pearson Education

<sup>78</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., "Management Control Systems", Upplaga 3, Pearson Education

<sup>79</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., "Management Control Systems", Upplaga 3, Pearson Education

Rapporteringen från företaget har de senaste åren handlat mer om lönsamhet och mindre om nöjda kunder vilket ger en indikation mot en lågkostnadsstrategi.<sup>80</sup> Genom intervjuerna har det framkommit att sedan finanskrisen har lönsamhet varit i fokus men att det senaste året har fokus landat mer på de icke-finansiella målen på kunder och medarbetare. Företaget har fokuserat mer på kvalitet och kundanpassning för att skapa mer skraddarsydda produkter, vilket nämns i intervjun med respondent D, där denne pratar om allt färre standardiserade paketlösningar. Det här kan visa på att de försöker röra sig mer mot en differentieringsstrategi.<sup>81</sup>

Enligt contingency-teorin tenderar företag med differentieringsstrategi att ha mer informella styrsystem med en högre grad av delaktighet och mer användning av icke-finansiella nyckeltal, för att exempelvis mäta saker som kundvärde och medarbetarengagemang.<sup>82</sup> I fallföretaget upplever de intervjuade kontorscheferna att de i viss mån kan bestämma mycket själva på kontorsnivå men att de begränsas av vissa specifika ramverk. Kontoren följs upp, som tidigare nämnts, främst på de finansiella nyckeltalen som avkastningskrav och kostnad/intäkts-mål framför de icke-finansiella måtten. En bättre balans mellan de båda aspekterna i uppföljningen hade stämt bättre överens med det skifte mot en mer differentierad strategi som fallföretaget eventuellt skulle vilja uppnå. Om det är en differentieringsstrategi som fallföretaget vill sträva mer mot, bör uppföljningen på kontoren även fokusera på de icke-finansiella mått tillsammans med de finansiella mål som de följs upp på idag.<sup>83</sup>

## 5.2. Det interna gapet

De icke-finansiella mål som framhävs i fallföretagets årsredovisningar och som även klart framgick i intervjun med chefscontrollern, respondent D, var kundvärde och långsiktighet. De syftar som sagt till att skapa hållbart kund-, samhälls-, aktieägar- och medarbetarvärde.<sup>84</sup> I organisationen sågs detta tydligast i den strategikarta som hade arbetats fram av regionledningen och som sedan skulle användas med syfte att skapa målsättningar på den operativa nivån genom aktivitetsplanerna och sedermera de individuella PD-planerna. Genom intervjuerna fann vi skillnader i sätten som kontorscheferna använde sig av strategikartan. Respondent B och C lade stort fokus vid att använda strategikartan för att arbeta fram aktivitetsplaner och använda dess utmaningar för att de operativa besluten ska genomsyras av de övergripande strategierna. I detta avseende går det att se stora likheter mellan den formella och informella strukturen.

Under intervjun med Respondent A framkom inte strategikartan som ett hjälpmedel för att uppnå kontorets mål utan det var istället målen/kraven från hans chef, kontorschefen på det starka kontoret, som respondenten och kontoret sedan skulle uppfylla.

---

<sup>80</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>81</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>82</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>83</sup> Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., *“Management Control Systems”*, Upplaga 3, Pearson Education

<sup>84</sup> Årsredovisningen

### 5.2.1. Kundnöjdhet

Kundnöjdhet är ett av de två främsta icke-finansiella målen enligt företagets formella struktur. En nöjd kundbas ska uppnås genom att vara transparenta, investera i tillgänglighet, bemötande och kvalitet samt att förenkla sina tjänster och produkter.<sup>85</sup> Från intervjuerna framgick det att det fanns en del åtgärder riktade mot just detta syfte, satta främst på en lokal nivå utifrån vissa ramverk. Exempel på dessa är de kundpaneler som tillsattes för att komma med förslag till förbättringar samt en mängd åtgärder som sammanfattas i aktivitetsplanerna som exempelvis telefon/mail-kultur och hur kundklagomål ska hanteras. Det finns ett flertal åtgärder på den operativa nivån för att försöka uppnå en ökad kundnöjdhet men uppföljningen sker på en nationell nivå och kan inte kopplas till enskilda kontor.

Ett visst gap kan ses då de åtgärder som ska utföras för att uppnå målet med en ökad kundnöjdhet lämnas åt de olika kontorscheferna. Då kontoren följs upp främst på finansiella mått finns det risk att de icke-finansiella målen som framhävs i den formella strukturen åsidosätts till förmån för de finansiella. Uppföljningen sker även sällan då den senaste kundnöjdhetsundersökning på en regional nivå genomfördes 2010. En undersökning på nationell nivå sker årligen men är på en så pass övergripande nivå att den är svår att koppla till enskilda regionernas och kontorens åtgärder.

### 5.2.2. Medarbetarengagemang

Det andra viktiga icke-finansiella målet är, enligt den formella strukturen, medarbetarengagemanget.<sup>86</sup> Strategikartan uttrycker det i en utmaning som: ”Bästa medarbetare och ledare”. Målet att öka medarbetarengagemanget ska nås genom att medarbetare får högre befogenheter och behörigheter för att hjälpa kunderna i deras ekonomi.<sup>87</sup> Dessutom specificeras i strategikartan ett antal punkter för hur utmaningen ska nås. Medarbetarnas individuella målsättning och uppföljningen sker i PD-samtalen tillsammans med dennes chef. Även uppföljning kontorsvis sker gällande medarbetarengagemanget och där bland annat kontorschefen mäts i ett ledarskapsindex. I jämförelsen mellan formell och informell struktur framgår därmed dessa som förenliga.

## 5.3. Förklaring till gapet

I följande avsnitt ska de ovan analyserade gapen förklaras med den institutionella teorin. Enligt denna teori styrs organisationer av omgivande faktorer och invanda mönster snarare än av enbart rationella val och de uppnår därmed en legitimitet gentemot sina intressenter. Lindblom beskriver legitimitet som:

”... a condition or status which exists when an entity’s value system is congruent with the value system of the larger social system of which the entity is a part.” (Lindblom 1994, s.2)<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> Årsredovisning Företag A

<sup>86</sup> Årsredovisning Företag A

<sup>87</sup> Årsredovisning Företag A

<sup>88</sup> Lindblom, C. K., “The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure”, Critical Perspectives on Accounting Conference

Fallföretaget är påverkat av olika intressenter att inkludera fler aspekter än de finansiella i sin rapportering. Enligt det system-orienterade perspektivet, se figur 3.1, påverkar och påverkas fallföretaget av omgivande organisationer och institutioner, till exempel kunder och anställda. Enligt Meyer & Rowans teori om olika isomorfer uppnår organisationen legitimitet genom att ge efter för deras krav och förväntningar.<sup>89</sup>

I årsredovisningen nämns kundnöjdhet och medarbetarengagemang som två av de viktigaste utmaningarna för fallföretaget.<sup>90</sup> Men detta är de inte ensamma om! Fallföretagets huvudkonkurrenter har i sina årsredovisningar liknande icke-finansiella mål:

Företag	Finansiella mål	Icke-finansiella mål	Icke-finansiella mål
Fallföretaget	Lönsammast och kostnadseffektivast	Ökat kundvärde	Ökat Medarbetarengagemang
Företag 1	Kostnadseffektivare och lönsammare än konkurrenter	Nöjdare kunder än konkurrenter	Långsiktiga relationer till personal och kunder
Företag 2	Konkurrenskraftig och hållbar lönsamhet	Långsiktiga kundrelationer	
Företag 3	Stark kapitaltillväxt och ökad utdelning med låg risk	Närmare relationer till kunder	Närmare relationer till medarbetare

**Tabell 5.1**

Det finns en tydlig linje mellan fallföretaget och dess konkurrenter gällande de icke-finansiella målen. Kunder och medarbetare är genomgående de viktigaste komponenter i alla fyra företagens formella struktur. Detta fenomen beskrivs av DiMaggio och Powell som ett tydligt exempel på mimetisk isomorfism.<sup>91</sup> Företag 1 brukar anses som branschledare gällande organisationsstruktur och är en typisk så kallad ”role model” för andra företag inom branschen som härmar deras formella struktur. Det ska dock tilläggas, att i detta fall går det inte att säga huruvida fallföretaget har härmat något av de andra företagen, eller om dessa har härmat fallföretaget. Det går däremot att säga att dessa fyra konkurrenter har i strategin liknat varandra och uppnår på det sättet legitimitet mot externa och interna intressenter.

Det är svårt att identifiera om det finns olikheter mellan den formella och informella strukturen eftersom de icke-finansiella målen att ”öka medarbetarengagemanget” och ”ökad kundvärde” är otydliga mål. Det finns inget tydligt tal för hur mycket indexet för engagemanget ska öka och till vilken tid målet ska vara uppnått. Detta stämmer inte överens med vad Kotler et al förespråkar för en målsättning. De menar på att målet bland annat ska vara specifikt och realistiskt för den tid och de resurser som finns tillgängliga.<sup>92</sup> Då målsättningen kan tyckas otydlig kan även en frikoppling mellan den formella och informella

<sup>89</sup> Meyer, J.W & Rowan, B. “*Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*”, American Journal of Sociology, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 340-363

<sup>90</sup> Årsredovisningen

<sup>91</sup> DiMaggio, P. J. & Powell, W.W., “*The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*”, American Sociology Review, Vol. 48, No. 2, 1983, pp. 147-160

<sup>92</sup> Kotler, et al, *Principles of Marketing*, Upplaga 5 European edition, 2008, Pearson education limited

strukturen skönjas. Företaget får legitimitet genom den formella, isomorfistiska strukturen men kan genom de otydliga målen frikoppla de operativa delarna och på så sätt behålla en intern effektivitet.<sup>93</sup> Denna frikoppling kan främst ses genom att respondenterna beskrev att de var relativt fria att göra som de ville inom vissa ramverk och uppföljningen på målen var bristande, speciellt med avseende på att den senaste mätningen av kundnöjdhet på en regional nivå var 2010.

Ytterligare legitimerade åtgärder som går att följa är de som uppstår i den icke-finansiella målsättningen. Det går att se skillnader mellan att företaget tydligt säger att de mäter och sätter mål på kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet samtidigt som de inte på flera år har mätt kundnöjdhet på regional/kontorsnivå samtidigt som målen är otydliga. Företaget får legitimitet genom att mäta dessa icke-finansiella mål eftersom det finns ett normativt tryck på ett hållbart företagande.<sup>94</sup> En möjlig förklaring till gapet är att det sker en frikoppling mellan företagets formella struktur och informella struktur.<sup>95</sup> Mätning och uppföljning av kundnöjdhet sker sällan på den operativa nivån vilket står i kontrast av vad som förmedlas av den formella strukturen.

Kontorscheferna beskriver i intervjuerna att de har en hög grad av självständighet gällande styrningen på sitt kontor. Chefscontrollern i regionen mäter kontoren främst på avkastningsmått och kostnads/intäkts-mått vilket ger kontorschefen att, inom vissa ramar, ta egna beslut och följa upp egna mått. Respondenterna A och C beskrev att Måluppföljningssystemet är ett väldigt praktiskt verktyg för att styra kontoret mot de uppsatta målen medan Respondent B menade att MUP-ens användbarhet var bristande och föredrog att istället utgå från strategikartan som ett styrverktyg. Respondent A betonade resultaträkningen och intern benchmarking som ett av de viktigaste styrverktygen. Sammanfattningsvis hade de olika respondenterna olika tankar om hur kontoren ska styras för att uppfylla de mål och krav som satts. De skillnader som upptäckts kan även förklaras med hjälp av Nelson och Winters resonemang att respondenterna i viss grad använder sig av de verktyg för styrning som tidigare visat sig fungera. De invanda rutinerna är inte alltid optimala för företaget och kontrollen på vilka verktyg som används för att uppnå företagets övergripande mål är låg. Nelson & Winters beskriver att de invanda rutinerna kan förklaras med att sättet att agera på har blivit institutionaliserat.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Meyer, J.W & Rowan, B. "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", American Journal of Sociology, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 340-363

<sup>94</sup> Alexius, S. & Löwenberg, L. "Hållbar bankverksamhet? En studie av (den ihålliga) hållbarhetsdiskursen i den svenska banksektorn", Scores rapportserie 2013:1

<sup>95</sup> Meyer, J.W & Rowan, B. "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", American Journal of Sociology, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 340-363

<sup>96</sup> Nelson R.R. & Winter S.G., *An Evolutionary Theory of Economic Change*, se Burns J. & Scapens R.W., *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, Management Accounting Research, Vol. 11, 2000, p. 3-25



## 6. Slutsats

---

*I detta kapitel redogörs för uppsatsens slutsats baserat på problemformuleringen och syftet. Inledningsvis sammanställs analysen och en avslutande diskussion gällande uppsatsens resultat förs. I slutet ges förslag till fortsatt forskning inom ämnet.*

---

### 6.1. Slutsats av det externa gapet

Företaget lyckas att knyta den övergripande strategiska nivån till de operativa mått som den normativa modellen av McNair förespråkar. Det går därför inte att identifiera ett gap mellan organisationens nedbrytning av strategi till operativa mål. Däremot går det att identifiera ett tydligt gap mellan hur dessa operativa mål följs upp och hur de prioriteras. Företaget vill öka kundvärdet och medarbetarengagemanget. De lyckas i viss mån bryta ned hur detta ska uppnås genom strategikartan, men det saknas däremot fokus i uppföljningen i dessa delar. Dels eftersom mätningarna av icke-finansiella mått sker alldeles för sällan på en operativ nivå samt att fokus i uppföljningarna ligger på finansiella krav. Bristen i fokus på det icke-finansiella går även att följa i fallföretagets balanserade styrkort där de icke-finansiella målen läggs till eller tas bort beroende på om de mäts eller inte. Ett gap tycks uppstå mellan den normativa modellen för balanserade styrkort och företagets praktiska användning av detta. Företagets riktning mot ett kundanpassat synsätt skulle enligt analysen indikera på en större användning av icke-finansiella mått.

Sammanfattningsvis går det att utläsa ett visst gap mellan de normativa teorierna och fallföretagets praktiska användning av icke-finansiella mått i form av uppföljning samt de enbart sporadiska mätningarna som görs på en regional nivå. Detta indikerar på ett bristande fokus på dessa aspekter jämfört med vad som externt kommuniceras. Detta gap kan möjligtvis förklaras med att organisationen liknar marknadens aktörer i den formella strukturen, genom så kallad mimetisk isomorfism, samtidigt som de frikopplar den formella och informella strukturen. Detta kan förstås genom att man istället fokuserar på finansiella mått som är mer greppbara för beslutsfattarna och därmed bevarar man den inre effektiviteten samtidigt som man uppnår legitimitet genom de nationella mätningarna.

### 6.2. Slutsats av det interna gapet

Genom årsredovisningen, intervjun med respondent D och de interna dokument som vi har fått tillgång till så har det indikerat att det inom regionen finns ett tydligt formellt tänk om hur den operativa verksamheten ska utformas, gällande icke-finansiella mått, och hur den ska guidas med hjälp av koncernens övergripande strategi. Detta syns tydligast i den, inom regionen, framarbetade strategikartan. De två formellt förmedlade icke-finansiella måtten är medarbetarengagemang och kundnöjdhet. Gällande det förstnämnda finns en tydlig koppling från det formellt förmedlade till det praktiska användandet. Detta sker främst med hjälp av PD-planen där de övergripande målen har brutits ned till den operativa nivån. Det går att se ett visst gap mellan den formella och informella strukturen gällande kundnöjdhet. Detta gap är påtagligt eftersom mätningar på kundnöjdhet inte skett mer än på central nivå sedan 2010.

En möjlig förklaring till det gap som identifierats är att företaget, genom kontorschefernas stora inflytande på den egna styrningen, har frikopplat den formella och informella strukturen. Uppföljning från chefscontrollern sker främst på finansiella mått vilket ger incitament för kontorschefen att enbart fokusera på dessa. Det går även att argumentera för hur de personliga preferenser som präglar kontorscheferna gällande styrning påverkar den informella strukturen. Trots att inget gap identifierats gällande medarbetarengagemanget kan det teoretiskt sett finnas ett även här, om en frikoppling skett med hjälp av de otydliga mål som satts i den formella strukturen.

### **6.3. Avslutande diskussion**

Det har i studien funnits utmaningar med att fånga en empiri som visar en rättvisande verklighet. Detta har framför allt visats i intervjuerna med respondenterna där svaren kan ha påverkats av respondenternas vilja att helt öppna upp sig och prata fritt om företaget när det kan finnas negativa aspekter med svaren. Det går även att diskutera hur valet av att använda bandspelare påverkar svaren och även hur frågorna ställdes för att undvika att respondenterna gav tillrättalagda svar.

De olikheter som har identifierats i analysen kan visa på en rad områden där företaget och dess praktiska arbete på den operativa nivån skiljer sig från de teoribildningar som har brukats i uppsatsen. Samtidigt går det att hänvisa till Scapens artikel *Never Mind the Gap* där han anser att fokus ska ligga i optimeringsprocessen snarare än i att identifiera och hitta orsaker till gapet. Vidare menar han på att det alltid kommer att finnas en viss eftersläpning och avvikelse i vad normativa modeller säger och hur företaget agerar.

På grund av uppsatsens karaktär i form av en fallstudie och de avgränsningar som har gjorts kan de uppkomna resultaten inte fastställas som generella slutsatser. Däremot har de gett en bättre inblick gällande fallföretagets praktiska användning av icke-finansiella styrmått på den operativa nivån och hur interna och externa förhållanden kan påverka dessa.

### **6.4. Förslag till fortsatt forskning**

Under arbetets gång framkom ett antal vinklar som hade varit intressanta för fortsatt forskning inom området.

En kandidatuppsats sätter vissa begränsningar, framför allt gällande tid varvid arbetet utformades som en fallstudie över ett företag. En intressant fortsättning för fortsatt forskning hade varit att inkludera fler företag i studien.

Ett av arbetets avgränsningar var att den operativa nivån definierades som kontorsnivå varvid kontorschefer intervjuades. En möjlig fortsättning av forskningen hade varit att inkludera respondenter nedanför chefsnivå för att även få deras bild av hur praktiken ser ut.

## 7. Referenslista

### 7.1. Skriftliga källor

#### Artiklar

- Alexius, S. & Löwenberg, L. "Hållbar bankverksamhet? En studie av (den ihåliga) hållbarhetsdiskursen i den svenska banksektorn", Scores rapportserie 2013:1
- Chenhall, R.H., "Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 28, 2003, pp. 127-168
- Dillard et al, *The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 17, No. 4, 2004, p. 507
- DiMaggio, P. J. & Powell, W.W., "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Sociology Review*, Vol. 48, No. 2, 1983, pp. 147-160
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F., "Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement", *Harvard Business Review*, November 2003
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F., "Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1998, pp. 205-238
- Kald, M. & Nilsson, F., "Performance Measurement At Nordic Companies", *European Management Journal*, Vol. 18, No. 1, 2000, pp. 113-127
- Kaplan, RS, "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Account Review*, Vol. 58, No. 4, 1983, pp. 686-70
- Kaplan, R. & Norton, D., "The Balanced Scorecard Measures that drive performance", *Harvard Business Review*, Jan – Feb, 1992, s 71-79
- Lindblom, C. K., "The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure", *Critical Perspectives on Accounting Conference*
- Meyer, J.W & Rowan, B. "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, 1977, pp. 1977, pp. 340-363
- Nelson R.R. & Winter S.G., *An Evolutionary Theory of Economic Change*, se Burns J. & Scapens R.W., *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, *Management Accounting Research*, Vol. 11, 2000, p. 3-25

Perez L. & Robson K., "*Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company*", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 4, 1999, pp. 383-407

Scapens, R. W., "*Never mind the gap: toward an institutional perspective on management accounting practice*", *Management Accounting Research*, Vol. 5, 1994, pp. 301-321

## **Böcker**

Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. "*Den nya ekonomistyrningen*". Malmö: Liber Ekonomi

Chapman, C., "*Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*", New York, Oxford University Press, 2005

Deegan, C. & Unerman, J., "*Financial Accounting Theory*", 2006, McGraw Hill Education

Ekholm, M., Fransson, A., "*Praktisk Intervjuteknik*", 1975, Stockholm, Norstedt

Eriksson-Zetterqvist, U., "*Institutionell teori – idéer, moden, förändring*", Upplaga 1:1, 2009, Liber AB, Malmö,

Esaiasson et al, "*Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*", 3 Uppl., Stockholm, Norstedts juridik

Jacobsen, D. I., "*Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*", 2002, Studentlitteratur Lund

Kotler, et al, "*Principles of Marketing*", Upplaga 5 European edition, 2008, Pearson education limited,

Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A., "*Management Control Systems*", Upplaga 3, Pearson Education

Merriam, S. B., "*Fallstudien som forskningsmetod*", 1994, Lund, Studentlitteratur

## **7.2. Intervjuer**

Respondent A; biträdande kontorschef. Intervju 2014 – 04 – 22

Respondent B; kontorschef. Intervju 2014 – 04 – 29

Respondent C; biträdande kontorschef. Intervju 2014 – 05 – 02

Respondent D; chefscontroller västra regionen. Intervju 2014 – 05 – 06

## **7.3. Bilder**

Deegan, C. & Unerman, J., "*Financial Accounting Theory*", 2006, McGraw Hill Education

## **7.4 Elektroniska dokument**

Årsredovisning Företag A

Årsredovisning Företag 1

Årsredovisning Företag 2  
Årsredovisning Företag 3