



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

Kandidatuppsats
2003-05-28

Verksamhetsstyrning på LFV – Sturup med ABC och BSC

Författare:

Allisson, Ann-Charlott
Antonius, Charlotte
Jannesson, Carina
Szurpita, Joanna

Handledare:

Carl Hellberg
Per-Magnus Andersson

Sammanfattning

Den traditionella ekonomistyrningen har kritiserats för att ge ett bristfälligt beslutsunderlag med schablonmässiga kostnadsfördelningar. ”*Activity Based Costing*” - ABC har lösningen som åtgärdar bristerna med en alltför aggregerad information. Stark kritik har även riktats mot de finansiella nyckeltalens särställning och alltför företag har därför börjat komplettera den finansiella redovisningen med nyckeltal som grundas på andra än rent ekonomiska värden. De immateriella tillgångarnas betydelse har i allt större grad accepterats. För att lösa den traditionella ekonomistyrningens brister och lyfta fram de immateriella tillgångarnas värden har *Balanced Scorecard* - BSC presenterats. BSC är ett verktyg som används för att styra och utvärdera verksamheten utifrån olika perspektiv.

Ett företag som har valt att implementera både ett ABC-system och ett BSC är Luftfartsverket – Sturup. Vårt syfte är att beskriva och analysera användningen och tillämpningen av ABC och BSC på LFV - Sturup. För att uppfylla detta syfte har vi baserat vår uppsats på intervjuer och interna dokument från vårt fallföretag. Sturups ABC-kalkyl är framtagen speciellt för en flygplats och styrkortet är konstruerat efter visionen ”*Sturup - mer än en flygplats*”. Utifrån denna vision har de utvecklat fem perspektiv. Styrkortet används främst till uppföljning av respektive avdelning och ABC är främst ett verktyg för lönsamhetsanalys. På LFV - Sturup betraktas ABC och BSC inte som självständiga styrverktyg utan som komplement till det traditionella ekonomisystemet. Under de bistra tider som råder nu är det dessutom främst den traditionella ekonomistyrningen som hamnar i fokus på grund av de finansiella måttens särställning. Ett företag som står inför valet att införa ett av dessa system måste göra en tydlig avvägning mellan för- och nackdelar, samt vara beredd på att det är tids- och resurskrävande system.

Innehållsförteckning:

Sammanfattning	2
1 Inledning	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Problemformulering.....	7
1.3 Syfte	7
2 Metod	8
2.1 Teoribearbetning	8
2.2 Empiri	9
2.3 Analysarbetet	10
3 Teori.....	11
3.1 ABC-kalkylering.....	11
3.1.1 Grundläggande förutsättningar för ABC	11
3.1.2 Användningsområden	12
3.1.3 Begrepp och samband inom ABC	13
3.1.4 Utveckling av ABC-kalkylen.....	13
3.1.5 Val av kostnadsdrivare.....	14
3.1.6 För- och nackdelar med ABC	15
3.2 Balanced Scorecard - BSC.....	16
3.2.1 Val av perspektiv	16
3.2.2 Kretsloppet.....	17
3.2.3 Implementering och uppföljning	17
3.2.4 De fyra perspektiven	18
3.2.4.1 Finansiella perspektivet	19
3.2.4.2 Kundperspektivet	19
3.2.4.3 Processperspektivet.....	19
3.2.4.4 Förnyelse- och utvecklings perspektivet.....	20
3.2.5 Kritik mot BSC	20
3.3 Konklusion.....	21
4 LFV: s ekonomistyrning	22
4.1 Företagsbeskrivning.....	22
4.2 Traditionell ekonomistyrning på LFV	23
4.3 ABC-kalkyl på Sturup	24
4.3.1 Från traditionell ekonomistyrning till ABC.....	24
4.3.2 LFV: s uppbyggnad av ABC	25
4.3.3 Aktiviteter kopplat till processer och resurser	26
4.3.4 Aktivitet kopplat till produkt	27
4.3.5 Aktiviteter kopplat till kunderna.....	28
4.3.6 Sammanfattning av ABC på LFV.....	28
4.4 BSC på LFV.....	28
4.4.1 Bakgrund.....	29
4.4.2 LFV: s perspektiv.....	29
4.4.3 Uppsamling	30
4.4.4 Lokalvården	30
4.4.5 Erfarenheter av styrkortet	32
4.4.6 Problem.....	33
4.5 Konklusion.....	33
5 Analys	34

5.1	ABC-kalkylen	34
5.1.1	Bakgrund.....	34
5.1.2	Implementering	34
5.1.3	Vår tolkning av LFV: s ABC-modell	35
5.1.4	Resurs kopplad till aktivitet	36
5.1.5	Aktivitet kopplad till produkt och kund.....	37
5.1.6	ABC-tårta.....	38
5.2	BSC	39
5.2.1	Vision och strategi	40
5.2.2	Materialinsamling	40
5.2.3	Uppföljning	42
5.2.4	Problem	42
6	Resultat	44
6.1	Diskussion om ABC	44
6.2	Diskussion om BSC	45
6.3	Generella slutsatser	47
6.4	Våra erfarenheter	48
6.5	Förslag till framtida studier inom ämnet.....	49
7	Källförteckning	50
7.1	Tryckta källor.....	50
7.2	Internetbaserade källor.....	51
7.3	Intervjuer.....	51

1 Inledning

Första kapitlet inleds med en bakgrund för att sedan övergå till en problemdiskussion, som mynnar ut i uppsatsens syfte. Fortsättningsvis kommer vi i övriga kapitel att utforma vårt uppsatsarbete med frågan, hur och till vad används uppgifterna från ABC-kalkylen och Balanced Scorecard hos Luftfartsverket – Sturup (härefter nämnt LFV)?

1.1 Bakgrund

Vi inleder med att ge en kort beskrivning av LFV - Sturup, som är utgångspunkt för vår uppsats. Därefter övergår vi till en mer generell bakgrund av ekonomistyrning.

Luftfartsverket ansvarar för Sveriges flygledning och driver 19 flygplatser i hela landet, däribland Sturup. LFV är ett statligt verk men drivs med vinstsyfte utan bidrag från staten. I sitt arbete ska de främja utvecklingen av den civila luftfarten, ansvara för drift och utveckling av statens flygplatser samt utöva tillsyn för flygsäkerheten för den civila luftfarten. LFV - Sturup är styrda centralt av koncernen som består av dotter- och intresseföretag. Sturups flygplats är en av de fyra svenska flygplatser som idag går med vinst.

Affärsmiljön har förändrats för många företag under 1990-talet och marknadsutvecklingen kännetecknas av ett ökat konkurrenstryck. Utvecklingen går mot kundanpassade produkter och tjänster samt mot ett bredare sortiment med ett stort inslag av "bitjänster". Det har blivit allt viktigare att vara först på marknaden med nya produkter och tjänster. Som en följd av ovan nämnda utveckling har även företagets kostnadsstruktur förändrats. Det dominerande kostnadsslaget är kapitalkostnaderna, vilka har ökat markant i många företag. Kostnaden direkt lön som tidigare var ett viktigt kostnadsslag har fått mindre betydelse. Detta har medfört att det har blivit allt svårare att spåra kostnader till produkter och tjänster med de traditionella kalkylmetoderna.¹

Den traditionella ekonomistyrningen behandlar kapitalkostnader som indirekta kostnader och ingår i tillverkningsomkostnader. Produkternas omkostnader har fördelats med hjälp av pålägg som innefattar andelen direkt lön eller maskintimmar. Det innebär att den traditionella självkostnadskalkylen fördelar omkostnader på olika produkter efter väldigt generella påläggssatser, vilket ger en snedvriden information om produkters kostnad.

Under lång tid tillbaka har redovisningssystemet försett beslutsfattare med information om produktkostnader. Den interna redovisning som baseras på traditionella kalkyler ger en grov bild av de indirekta kostnaderna och speglar inte tillräckligt väl den verksamhet som bedrivs i dagsläget. Den information som traditionella kalkyler kan ge räcker inte för att förse beslutsfattare med de uppgifter som de är i behov av. Informationen kan dock användas till den externa redovisningen på ett tillfredsställande sätt.²

¹ Gerdin Jonas, *ABC-kalkylering*

² Gerdin Jonas, *ABC-kalkylering*

Det är viktigt att företag känner till sin kostnadsstruktur för sina tillverkade produkter om de vill behålla sin marknadsposition och konkurrenskraft. Alla kalkylmodeller behöver anpassas till de olika och nya situationer företagen möter. Produktkalkylerna ska reflektera företagets verkliga produktions- och kostnadsstruktur så noggrant som möjligt. Kraftigt ökade omkostnader ställer allt större krav på förfinande fördelningar. Företagen bör eftersträva att uppnå en kostnadsfördelning i enlighet med vad som orsakat resursförbrukningen. Sedan slutet av 80-talet har en utökad och förfinad referensram för behandling av kostnader börjat växa fram under benämningen *Activity Based Costing* - ABC eller aktivitetsbaserad kalkyl.

Även om ABC har vunnit mark och blivit välkänd i Sverige presenteras den ofta som ett komplement till traditionella kalkyler snarare än som en ersättning. Detta kan innebära att beslutsfattarna i företagen erhåller produktkalkyler från ABC-systemet men rapporter från det officiella redovisningssystemet vilka ger skilda resultat. Om dessa två system ger olika resultat kan det hända att ett väl motiverat beslut enligt rapporterna från redovisningssystemet ger negativa kortsiktiga resultat för någon eller några inblandade chefer. Fel styr signaler från de ekonomiska systemen kan medföra felaktiga beslut.³

Den finansiella informationen har länge dominerat företagets redovisning och styrsystem. Det är även med finansiella nyckeltal som företagsprestationer och framtida möjligheter utvärderas. Stark kritik har riktats mot de finansiella nyckeltalens särställning. Ett flertal menar att ett företags ställning och utveckling inte går att utvärdera med utgångspunkt av den bild som ges i balans- och resultaträkningen. En sådan utvärdering ger en bild av företagets ställning på balansdagen och en beskrivning av hur väl man lyckats föregående period, medan den säger väldigt lite om framtiden, vilket ofta är det som är mest intressant. Allt fler företag har därför börjat komplettera den finansiella redovisningen med nyckeltal som grundas på andra än rent ekonomiska värden. Orsaken till denna utveckling är bland annat övergången från industri- till kunskapssamhälle som inneburit att de immateriella tillgångarnas betydelse i allt större grad accepterats. Många företagsledare hävdar att "personalen är vår viktigaste tillgång" och idag är det knappast någon som motsäger det faktum att de immateriella tillgångarna är av stor betydelse för ett företags långsiktiga överlevnad. Dagens konkurrenssituation ställer även andra krav än vad som var gällande när den traditionella ekonomistyrningen utvecklades och det är därför viktigt att andra än rent finansiella faktorer beaktas.

För att lösa den traditionella ekonomistyrningens brister och försöka lyfta fram de immateriella tillgångarnas värden har *Balanced Scorecard* - BSC presenterats. BSC är ett verktyg och en metod som används för att styra och utvärdera verksamheten från flera olika perspektiv. Den traditionella styrningen och utvärderingen kompletteras med ickefinansiella nyckeltal. Modellen har anammats av allt fler företag och om fördelarna med denna användning finns åtskilliga arbeten.

³ Börjesson & Svensson, *Aktivitetsinformation, Strategiskt verktyg för att styra aktiviteter för att göra kalkyler. Från kostnadsfokus till aktivitetsfokus*

1.2 Problemformulering

I och med att företag söker efter information som kan ge ett bättre beslutsunderlag, är det viktigt att beslutsfattaren får ta del av underlaget för sina beslut. De frågor vi vill hitta svar på är följande:

- Vilka huvudaktiviteter, kostnadsdrivare och kalkylobjekt kan urskiljas i ABC-modellen för Sturups flygplats?
- Vad var syftet med att införa en ABC-kalkyl samt påverkas utformningen av ABC av den speciella företagsformen?
- I vilken utsträckning skall det befintliga ekonomisystemet anpassas till ABC-kalkyler?
- Hur och till vad används uppgifterna i ABC?

Att styra ett företag med BSC innebär till skillnad från vad som är fallet vid traditionell styrning, ett hänsynstagande till icke-finansiella mått.

- Vilka perspektiv använder LFV i sitt BSC?
- Hur arbetar LFV med sitt BSC?
- Till vad används uppgifterna i BSC?

1.3 Syfte

Syftet är att beskriva och analysera ABC och BSC på en flygplats.

2 Metod

I detta kapitel kommer vi att redogöra för vårt praktiska tillvägagångssätt för att skapa en ökad förståelse för vår arbetsgång. Vi kommer att försöka återge, formulera och diskutera de övergripande och grundläggande metoder samt värderingar som påverkat vårt arbete.

Uppsatsen utförs som en fallstudie av Luftfartsverkets ekonomistyrning. Eftersom LFV – Sturup använder sig av ett BSC och ett ABC-verktyg har vi valt att använda oss av litteratur som täcker dessa områden. Teorin används som ett tillämpnings- och jämförelsematerial till LFV: s ekonomistyrning. Kunskap om fallföretaget har erhållits främst genom direktintervjuer med relevant personal på LFV.

Metod är en nödvändig förutsättning för att kunna utföra en seriös undersökning. Vi har genom vår utbildning, skapat en viss förståelse för det som ska studeras. Varje författare har egna värderingar och mer eller mindre fasta övertygelser. Dessa kommer i stor utsträckning att påverka på vilket sätt vi som författare väljer att studera problemet och lägga upp studien.⁴ Hur vi väljer metod är bl.a. beroende av vilket vetenskaplig förhållningssätt vi väljer att ha.

2.1 Teoribearbetning

Vårt arbete började med att vi studerade olika ekonomiska teori- och metodböcker. I början var vi breda i vår teoriinsamling och det var viktigt för oss att utgå från LFV: s information när vi sökte vidare i vår teori. Teorier runt vårt ämne fann vi främst i böcker av skilda författare som skrivit om de system som LFV: s använder. För att vi skulle få ut så mycket som möjligt av materialet från LFV krävdes det att vi beaktade det ur flera olika synvinklar. Litteratur från ekonomiska artiklar och annat material har också förekommit. Vi använde oss även av diverse sökmotorer på Internet för att finna information. Vid informationssökningen via Internet användes sökorden ABC och BSC. Syftet med litteratur insamlingen var att använda materialet som utgångspunkt för frågor inför intervjuer och tolkningar samt för analys av LFV: s material.

Undersökningen inleddes med en deduktiv ansats, vilket innebär att vi härleder logiska slutsatser om enskilda företeelser utifrån allmänna principer och befintliga teorier. Relevant litteratur söktes inom området för att presentera befintliga modeller och teorier. Modellernas uppgift var att fungera som länk mellan teori och verklighet. I vårt arbete har vi eftersträvat enkelhet och förmågan att kunna analysera de företeelser vi kommit i kontakt med, genom personal från olika avdelningar. Om vi istället valt att använda en induktiv ansats hade vi börjat i empirin och samlat in data, för att därefter formulera begrepp i form av hypoteser eller teorier. Vi skulle utifrån det enskilda fallet ha slutit oss till en princip eller allmän lag.

⁴ Holme & Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*

2.2 Empiri

Vi valde att bygga uppsatsen som en fallstudie för att få en fördjupning samt en klar bild av ekonomistyrningen på LFV. Vårt val av fallföretag var inte svårt, vi hade ett gemensamt intresse i gruppen för LFV, eftersom det är ett statligt, men vinstdrivande företag. Det är LFV som har ansvaret för säkerheten och miljöförordningarna på Sveriges flygplatser och det här måste de leva upp till när de godkänner de olika flygföretagen som sina kunder.

Intresseväckande med LFV: s ekonomistyrning är att de använder en relativt modern variant med ABC och BSC. Vi hade som utgångspunkt att starta vårt arbete med en intervju hos LFV och utifrån denna studera vidare. Vårt mål blev att detaljerat och djupgående kunna beskriva och analysera LFV: s ekonomistyrning inom framförallt ABC och BSC.

Vårt första val var att utgå ifrån information från LFV när det gällde deras ekonomistyrning. Inför första mötet hade vi ställt upp vissa riktlinjer och hållpunkter för att kunna genomföra våra inledande frågor. När vi hade varit hos dem första gången var det många nya frågor vi sökte svar på. Därför vidareutvecklades uppläggnings och planeringen under själva undersökningsfasen.

Vi har använt ett flertal olika sätt att samla in data på, bland annat direktintervjuer med personal på LFV. Vid dessa intervjuer var minst två av författarna närvarande för att minimera risken för feltolkningar och missuppfattningar. Första steget för insamling av empiri bestod av personliga intervjuer med ekonomichef Cecilia Hagert som var vår kontaktperson på LFV. Vi intervjuade även personal från lokalvården eftersom det var hos dem som arbetet med BSC inleddes. För att undvika missförstånd skickades sammanställningar av intervjuerna till vår kontaktperson som gav oss feedback på materialet. Vi har även haft möjlighet att stanna kvar och arbeta med vårt uppsatsarbete på plats och på så sätt haft möjlighet att ta del av internt material.

När vi använder en kvalitativ metod är vi medvetna om att det finns vissa brister. Syftet med en kvalitativ studie är att få en bättre förståelse för enskilda faktorer och då kommer inte generaliserbarheten i fokus. Det är enheterna som kan ge en mer nyanserad bild av den företeelse man studerar. Trovärdigheten vid kvalitativ studie kan bedömas utifrån resultatets användbarhet och systematik vid datainsamlingen och bearbetningen. Detta har sina grunder i att tolkningen av materialet utgår från författarnas personliga föreställningar.⁵ Vi har eftersträvat att så noggrant som möjligt beskriva datainsamlingen genom att diskutera och analysera vad vi noterat för att spegla eventuella skillnader mellan oss i arbetsgruppen.

För att uppnå hög validitet i en undersökning krävs det att de personer som genomför arbetet verkligen undersöker det de förutsatt sig att göra och inget annat. Detta underlättas i en kvalitativ undersökning men det är dock inte helt problemfritt. Forskarnas upplevelser av den undersökta enheten eller situation kan vara felaktig. Med detta som bakgrund är vi noga med att diskutera hela gruppens upplevelser och på så sätt hitta en optimal lösning som vi alla kan stå för.

⁵ Holme & Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*

2.3 Analysarbetet

Vårt analysarbete grundades i en jämförelse mellan LFV: s ekonomistyrning och de teoretiska modeller som vi utvecklat i uppsatsens teoridel. Vårt syfte med denna kvalitativa undersökning var att beskriva, analysera och förstå beteendet hos ett företag. Detta sätt att lägga upp en undersökning på präglas av att vi går på djupet istället för på bredden. Syftet blir att skapa en ökad förståelse för de problem vi arbetar med. Vår uppläggning och planering av arbetet har även utvecklats under instuderingen av materialet. Vidare har vi genom att läsa fått idéer och tips om olika tillvägagångssätt, uppslag om hur vi kan klassificera och presentera data, samtidigt som vi samlat in fakta. På så sätt har vi byggt upp uppsatsens analysdel efterhand som vi har kunnat bearbeta materialet från LFV.

Vi har i vår analysdel försökt att sammankoppla och utvärdera LFV: s ekonomistyrning med hjälp av befintliga teorier utifrån våra värderingar. I vårt resultat har vi utvecklat vår diskussion samt försökt se hur pass generaliserbar vår analys är.

3 Teori

I detta kapitel kommer teori från olika källor att presenteras. Teorin som tas upp omfattar ABC-kalkylering och Balanced Scorecard. Vår målsättning är att förmedla olika författares synvinklar på modeller. Flera böcker och källor har sammanfattats för att underlätta arbetet med analysen. Teorin presenteras för att vi ska kunna använda den i vår analys där vi jämför teorier med LFV: s ekonomistyrning.

3.1 ABC-kalkylering

I USA började man i slutet av 1980-talet starkt ifrågasätta relevansen i det traditionella sättet att utforma kalkyler och internredovisning. ”Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting” skriven av Thomas Johnson och Robert Kaplan, år 1986, blev en mycket uppmärksam bok inom området.⁶ Budskapet i boken var att ”dagens produktkalkyler är lösningar på gårdagens problem”.⁷ Författarna ansåg att dagens kalkyler är alltför schablonmässiga eftersom det är svårt att spåra kostnader till produkter. På så sätt minskar möjligheterna att fatta rätt produktmix- och prissättningsbeslut.

De direkta kostnaderna utgör idag en allt mindre del av den totala kostnadsmassan eftersom företagen koncentrerar sig mindre på massproduktion av standardiserade produkter. Förändringar i företagets inre och yttre miljö, större sortiment av mer kundanpassade produkter och automatiserad tillverkningsteknologi har medfört att de indirekta kostnadernas andel av totala kostnader har ökat enormt.⁸ ”Activity Based Costing” - ABC har lösningen för att åtgärda bristerna med en alltför aggregerad information. Vid användandet av ABC minskas andelen schablonmässiga fördelningar av omkostnader och detaljeringsgraden ökar, främst för produkten men även för organisationen.⁹

På grund av konkurrensen från låglöneländer satsar företag i allt större utsträckning på produktdifferentiering vilket ställer högre krav på flexibla kalkylsystem. ABC-kalkylering åstadkommer ett mer sofistikerat kalkylsystem. Detta aktivitetsbaserade angreppssätt utgör en bättre approximation av produkternas förbrukning av företagets resurser jämfört med traditionell påläggskalkylering.

3.1.1 Grundläggande förutsättningar för ABC

Vid införandet av en ABC-kalkyl måste den anpassas efter den speciella situation som företaget befinner sig i. Alla företag och branscher är olika, vilket bidrar till svårigheter med att skapa en generell mall. Detta beror även på att syftet med att införa ABC-kalkylering är olika på olika företag och i olika branscher. Väsentligheten ligger dock i att skapa en logisk modell som avspeglar företagets relevanta kostnadsmekanismer, det vill säga det som genererar kostnaderna.

⁶ Adolphson Johan, *Strategi för intern redovisning*

⁷ Johnson & Kaplan, *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*

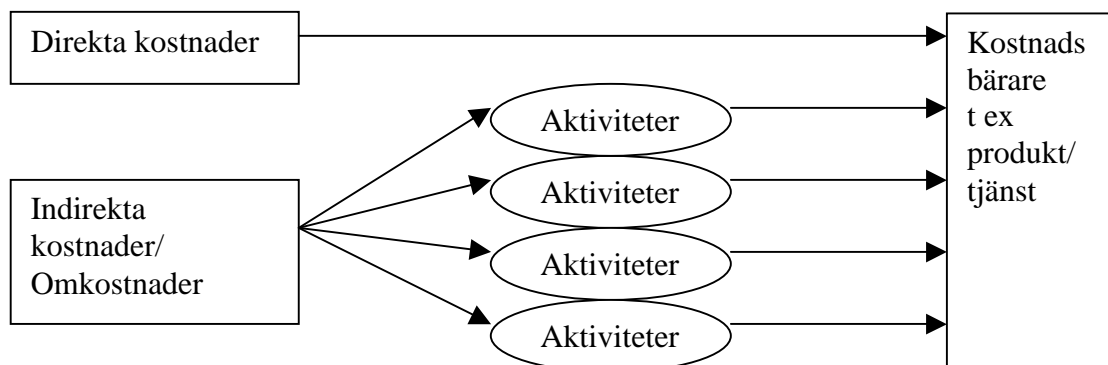
⁸ Gerdin Jonas, *ABC –kalkylering*

⁹ Lind Johnny, *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*

Att implementera en ABC-kalkyl fordrar en omfattande arbetsinsats som innebär såväl beskrivning som analys av företaget. Viktiga förkunskaper är en djup förståelse för produktionsförhållanden och resursförbrukningen i företaget. Det första grundläggande steget vid framtagandet av en ABC-kalkyl är att identifiera och välja de aktiviteter som ska ingå. Eftersom aktiviteter utgörs av konkreta arbetsuppgifter eller arbetsmoment är det lämpligt att utgå från de organisatoriska funktioner som finns i företaget. Det är viktigt att personalen på företaget är delaktiga vid framtagandet. Förändringsprocessen vid implementeringen av ABC sker idag oftast ”nedifrån och upp” samtidigt som den förankras på bredden. Orsakskedjan följs således från kalkylobjekt som förorsakar aktiviteter vilka i sin tur förorsakar resursförbrukning.¹⁰ På detta sätt infinner sig en fullständig kulturomvandling. De förändringar som kommer ”uppifrån och ner” faller oftast bort för att de inte är tillräckligt förankrade på lägre nivåer.¹¹ I vissa fall kan företag även behöva hjälp utifrån för att hålla processen vid liv.

3.1.2 Användningsområden

ABC förknippas i de flesta fall med tillverkningsföretag, vilket är en felaktig uppfattning om kalkylen. Det går med fördel att använda modellen även inom tjänste- och handelsföretag eftersom de indirekta kostnaderna ofta är flera gånger större än de direkta kostnaderna i dessa företagsformer.¹² Aktiviteterna står i centrum och utgör ett mellanled för indirekta kostnader som ska hänföras till kalkylobjekt för en produkt eller tjänst. Direkta kostnadslag belastar däremot direkt kalkylobjektet.¹³ Förhållandet framgår av bilden nedan.



Figur 3:1 Principskiss av fördelning av omkostnader med ABC-metoden.¹⁴

¹⁰ Andersson Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag*

¹¹ Adolphson Johan, *Strategi för intern redovisning*

¹² Samuelson Lars, *Controller handboken*

¹³ Andersson Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag*

¹⁴ Ax Christian, *Den nya ekonomistyrningen*

På grund av sin struktur har ABC-modellen fått en allt större acceptans från företag inom både privat och offentlig sektor.¹⁵ Där kan den ge ett annorlunda synsätt på olika verksamheter som är fördelaktiga för beslutsfattare och konsumenter.¹⁶

Traditionella kostnadskalkyler visar hur organisationer allokera kostnader för finansiell rapportering och kostnadskontroll av enheter. ABC leder synen till en annorlunda frågeställning, nämligen:

- Vilka aktiviteter utnyttjas av resurserna i organisationen?
- Vilken nytta är det att utföra aktiviteter och processer i företagen?
- Vilka är kostnaderna för varje aktivitet för att framställa företagets produkter och tjänster?

Företag som kan svara på samtliga ovannämnda frågor, har utvecklat en väl anpassad ABC-kalkyl. Med andra ord kan ABC-kalkylen beskrivas som en ekonomisk karta över företagets kostnader och intäkter baserat på aktiviteter.¹⁷

3.1.3 Begrepp och samband inom ABC

Utgångspunkten med ABC-kalkylen bygger på att kostnaderna för att producera en produkt delas upp på olika aktiviteter, som har förbrukat resurser under produktionen. Aktiviteter är allting som händer och sker inom företaget det vill säga handlingar och processer utförda av människor eller maskiner. Vissa aktiviteter i verksamheten är oberoende av antalet produkter, till exempel en fördubbling av antalet tillverkade enheter leder inte alltid till en dubbling av antalet aktiviteter.¹⁸ Varje produkts konsumtion av aktiviteter spåras och fördelas till produkterna med hjälp av kostnadsdrivare. Dessa mäter hur mycket av varje aktivitet som konsumeras av varje produkt. Summan av en produkts konsumtion av aktiviteter utgör dess produktkostnad.¹⁹ Genom att dela upp verksamheten i aktiviteter kan man via kostnadsdrivarna härleda resursförbrukningen till respektive kalkylobjekt. ABC-modellen fördelar kostnader på aktiviteter och inte avdelningar som de traditionella kalkylerna.

3.1.4 Utveckling av ABC-kalkylen

Teorin bakom ABC-kalkylen anger att det är aktiviteter som förbrukar resurser och att det är produkter som förbrukar aktiviteter. För att identifiera kostnaderna och koppla dem till rätt kostnadsställe använder man sig av ett antal grundläggande begrepp; resurser, resursdrivare, aktiviteter, kostnadsdrivare och produkter.²⁰ Sambandet kan illustreras med en bild på komponenternas anspråk på varandra.

¹⁵ Andersson Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag*

¹⁶ Adolphson Johan, *Strategi för intern redovisning*

¹⁷ Kaplan & Cooper, *Cost & Effect*

¹⁸ Gerdin Jonas, *ABC-kalkylering*

¹⁹ Andersson Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag*

²⁰ Ax & Ask, *Cost Management*



Figur 3:2 ABC-komponenternas anspråk på varandra

Resurser (arbete, material, etcetera) kan definieras som produktionsfaktorer som krävs för att kunna utföra aktiviteter och när resurserna har förbrukats utgör de kostnadsslag. *Aktiviteter* däremot, är handlingar eller processer utförda av människor eller maskiner. Anledningen till att aktiviteter utförs är att möjliggöra tillverkning och försäljning av prestationer samt att tillgodose kundernas behov. Aktiviteten förbrukar en viss mängd input (resurser) i syfte att generera en viss mängd output (volym av aktiviteten - kan bestå av ett antal arbetsuppgifter). *Produkten* är det slutliga resultatet.

En del kostnader kan härledas direkt till aktiviteterna. Det finns dock andra kostnader, så kallade indirekta kostnader som inte är hänförliga till bara en aktivitet utan måste fördelas på olika aktiviteter. Detta kan åstadkommas med hjälp av *resursdrivaren* som ger uttryck för olika aktiviteters förbrukning av resurser. *Kostnadsdrivaren* har som uppgift att förklara varför en aktivitet utförs och aktivitetskostnadens storlek. Tanken är att en analys av kostnadsdrivarna ska ge en uppfattning om vilka faktorer som förklarar kostnadsbilden. Vidare ska analysen förklara på vilket sätt förändringar påverkar kostnaderna.

När de direkta kostnaderna är bestämda, och omkostnaderna fördelade på aktiviteterna är slutmålet att beräkna kostnadsbilden för ett kalkylobjekt. Kalkylobjektet är en slutkostnad för till exempel kund, produkt eller tjänst. Eftersom en aktivitet är en arbetsuppgift eller ett arbetsmoment kommer uppsättningen av aktiviteterna som inkluderas i kalkylen att variera mellan företag. Valet av relevanta kalkylobjekt styrs av olika befattningshavares efterfrågan på rapporter över ekonomiska konsekvenser av olika beslut.²¹

3.1.5 Val av kostnadsdrivare

Kostnadsdrivarnas antal beror på den noggrannhet som eftersträvas, högre noggrannhet kräver fler kostnadsdrivare. Huruvida aktiviteter kan slås samman och fördelas med en gemensam kostnadsdrivare bestäms av produkternas *relativa anspråk på aktiviteterna* och aktiviteternas *relativa kostnad*. Om produkterna nyttjar aktiviteter i ungefär samma utsträckning kan kostnaderna för aktiviteterna slås samman och fördelas med en gemensam fördelningsgrund. Skiljer sig produkternas relativa anspråk på aktiviteterna bör flera drivare användas för att precisionen i kalkylen ska kunna fortleva. I praktiken bör man även ta hänsyn till hur kostnadskrävande en viss aktivitet är i förhållande till totala omkostnader. Om den relativa delen av kostnadsmassan är hög kommer en felaktigt vald kostnadsdrivare att få för stor negativ effekt på precisionen i produktkalkylen. Det betyder att kostnadskrävande aktiviteter bör behandlas separat och fördelas efter olika produkters anspråk på aktiviteten. Omvänt gäller följaktligen att mindre

²¹ Gerdin Jonas, *ABC-kalkylering*

resurskrävande aktiviteter kan slås ihop och fördelas med en gemensam drivare utan att produktkalkylens noggrannhet påverkas alltför mycket.²²

3.1.6 För- och nackdelar med ABC

Det finns många fördelar med ABC, förutsatt att metoden används på rätt sätt samt att granskaren tar hänsyn till bristerna i den. Den främsta fördelen är den rättvisa kostnadsfördelning som kalkylen ger.²³ ABC-kalkylen förklarar vad som orsakat kostnaderna och hur de kan påverkas.

Ett flertal fallstudier har visat att efter implementeringen av ABC har avstånden mellan skilda funktioner i företaget minskat. Produktions-, försäljnings- och ekonomipersonal får lättare att diskutera med varandra samt får en större förståelse för varandras terminologi och argument. Detta kan öka ekonomifunktionens intresse och förståelse för verksamheten.²⁴ ABC ger stora möjligheter att härleda resursförbrukningen direkt och kan ge en ny inblick och ökad förståelse för företagets omkostnader.²⁵

En viktig förutsättning och därmed ett kritiskt förhållningssätt till ABC-kalkylen är att modellen kräver att hela verksamheten kan delas in i aktiviteter. För att kostnaden för olika aktiviteter ska kunna fördelas till kalkylobjekten krävs att aktiviteterna utförs återkommande och på ett likartat sätt. Detta innebär att aktiviteter som utförs i projektform inte lämpar sig i en rutinkalkyl som ABC.

Eftersom ABC är ett ögonblick av historiska händelser kan den inte ge ett helt relevant beslutsunderlag. Kalkylen bör återspegla framtida särintäkter och särkostnader för att kalkylinformationen ska användas som underlag för beslut. Modellen är dessutom kostnadsfixerad och ger inte någon uppfattning om de samband som finns mellan intäkter och kostnader. Kostnadsfixeringen innebär också att kostnadskrävande men trots allt intäktsgivande aktiviteter riskerar att elimineras. Exempelvis kan vissa produkter som är lönsamma enligt ABC, prioriteras trots att de inte motsvarar det kunderna efterfrågar.²⁶

Ytterligare en nackdel med ABC är att det trots allt finns kostnader som inte går att spåras till något objekt eller produkt. Några av dessa kan vara kostnader för företagsledningen samt om två olika produkter har sitt ursprung i samma insatsfaktor. Här bör det även tas med att ABC inte kan användas i alla situationer eftersom olika situationer kräver olika behandling av kostnader.²⁷

Förändrade aktiviteter och kostnadsdrivare över tiden leder dessutom till att företagen måste revidera kalkylstrukturen för att behålla precisionen. Även utvecklingskostnaderna kan vara höga för den relativt komplicerade ABC-kalkylen.²⁸

²² Ibid

²³ Gerdin Jonas, *ABC-kalkylering*

²⁴ Lind Johnny, *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*

²⁵ Bromwich & Bhimani, *Management Accounting Pathways to Progress*

²⁶ Gerdin Jonas, *ABC-kalkylering*

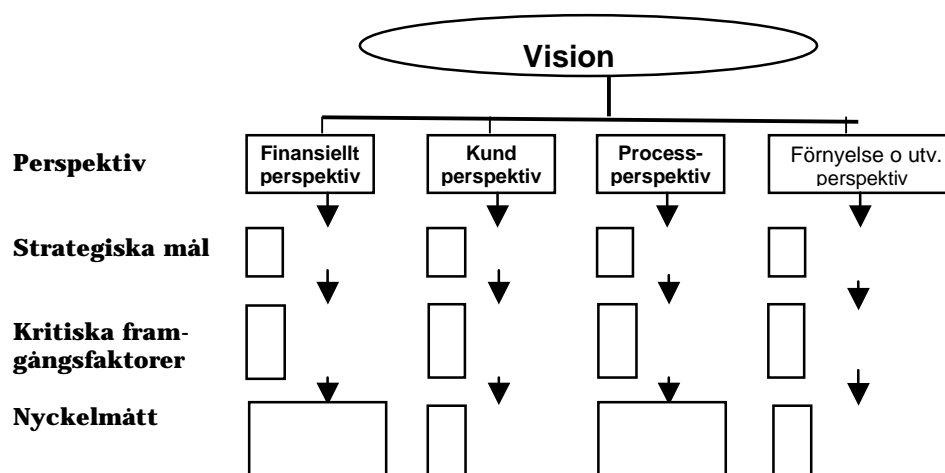
²⁷ Bromwich & Bhimani, *Management Accounting Pathways to Progress*

²⁸ Andersson Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag*

3.2 Balanced Scorecard - BSC

Balanced Scorecard eller balanserat styrkortet som det oftast kallas på svenska, benämns i vår text som BSC eller styrkort för att den ska bli lättare att läsa. BSC är ett strategiverktyg som ska göra det lättare att följa upp de ickefinansiella måtten inom ett företag.

Idén med BSC utvecklades i början av 1990-talet av Robert Kaplan och David Norton. Med orden "Vad du mäter är vad du får" – inledde de sin tanke om det balanserade styrkortet. Deras mening med styrkortet var att koppla samman den kortsiktiga och den långsiktiga verkligheten, detta för att lättare kunna mäta det finansiella perspektivet.²⁹ Styrkortet är uppbyggt utifrån fyra perspektiv som tillsammans ska skapa en balans i företaget och inte enbart fokusera på finansiella mått. För att använda styrkortet så måste företaget ta hänsyn till tre tidsdimensioner: igår, idag och imorgon. De fyra perspektiven svarar för tidsdimensioner genom att det finansiella perspektivet är gårdagens dimension, kund- och process perspektivet är dagens dimension samt förnyelse- och utvecklingsperspektivet är morgondagens. På detta sätt breddas fokusen och det blir mer relevant att kontinuerligt följa upp de ickefinansiella nyckeltalen. Användaren kan se sitt styrkort som en balansgång mellan olika angelägna intresseområdena. Med BSC så kompletteras det finansiella ansvaret med en rikare bild av verksamheten. Företaget bör se styrkortet som en katalysator för en debatt om vilken inriktning och balans som är nödvändig.³⁰



Figur 3:3 *Balanced Scorecard* - grundmodell

3.2.1 Val av perspektiv

Vilka perspektiv ska man då välja för att skapa den rätta balansen i företaget? Efter det att företaget har valt sin strategi och vision är det dags att välja vilka perspektiv som ska användas i styrkortet. De fyra olika perspektiv som är Kaplan och Nortons ursprungsperspektiv är som tidigare nämnts: finansiellt-, kund-,

²⁹ Kaplan & Norton, *The Balanced Scorecard - Translating Strategy into action*

³⁰ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

process-, samt förnyelse och utvecklingsperspektiv. Vilka perspektiv företaget väljer beror på vilka tydliga samband det finns mellan perspektiven och typ av företag. Enligt Olve³¹ så kan det även finnas fler perspektiv beroende på vilken bransch du verkar i och de talar främst om ett medarbetarperspektiv. De menar dock att medarbetarperspektivet redan ingår i både process- och utvecklingsperspektivet och därför inte behöver vara ett eget perspektiv.³² Det är ett amerikanskt synsätt att inte ha med medarbetarperspektivet i sitt styrkort menar däremot Ax & Höier³³. De menar att det amerikanska perspektivet är mer inriktat på aktieägarkapitalism och att tjäna så mycket pengar som möjligt, medan svensk företagskultur är mer inriktad på det intellektuella kapitlet. Med detta menar författarna att företagen i Sverige tar mer hänsyn till debatten runt de mänskliga resurserna. Därför kan det kännas mer naturligt att ha med medarbetarperspektivet i ett svenskt styrkort.³⁴ För varje perspektiv tas sedan fram mål, mått, konkreta målsättningar och handlingsplaner.

3.2.2 Kretsloppet

Kaplan & Norton använder sig av en strategiprocess som kan ses som ett kretslopp. Detta för att företaget ska kunna gå tillbaka och följa upp sitt styrkort. Den strategiska processen kan delas upp i fyra delar. Den första processen är att *översätta visionen* som syftar till att skapa en samstämmighet runt företagets strategi och vision. Här använder företaget sitt styrkorts olika perspektiv för att skapa en diskussion om vad strategin och visionen egentligen innebär. Den andra processen är *kommunikation och förankring*, som syftar till att ledningen kan kommunicera uppåt och neråt i organisationen samt att länka samman individerna och avdelningarnas målsättningar. Detta ska skapa en ökad förståelse och större engagemang inom företaget. En tredje process är *affärsplanering*, här krävs samarbete mellan ekonomer och ledning. De långsiktiga målen ska länkas samman med de kortsiktiga finansiella och de ickefinansiella målen. Detta gör att strategi och budget förs samman till ett instrument. Den fjärde och sista processen är *återkoppling och lärande*, vilket är det viktigaste enligt Kaplan och Norton. De menar att utan någon feedback kan inte företaget visa på några resultat och inte heller rätta till eventuella misstag. Det är inom denna process som det ska skapa förutsättningar för det strategiska tänkandet. Utifrån de lärdomar som företaget fått kan de omvärdera och revidera företagets strategi och vision. Arbetet med styrkortet tar på så sätt aldrig slut utan framlever i ett ständigt kretslopp.³⁵

3.2.3 Implementering och uppföljning

Innan företaget börjar med att implementera sitt BSC kan det vara en fördel att företaget utser en pilotgrupp. Gruppen kan prova styrkortet för att lättare kunna se om ett BSC kommer att fungera i verksamheten. Pilotgruppen kan vara en avdelning eller ett dotterbolag. Det viktiga med pilotgruppen är att företaget får stöd från de medarbetare som ska arbeta med styrkortet. Det är också viktigt att ledningen som ofta väljer strategin ser till att den följs och hela tiden är

³¹ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

³² Ibid

³³ Ax & Höier, *Styrkortet – vart går utvecklingen?*

³⁴ Ax & Höier, *Styrkortet – vart går utvecklingen?*

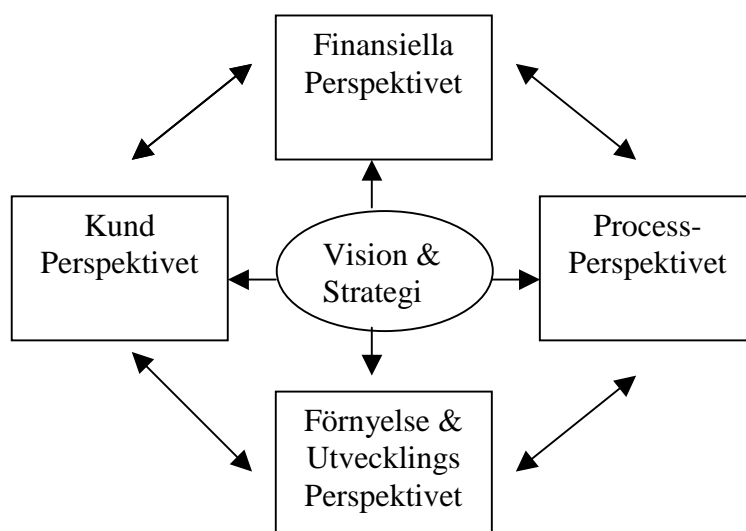
³⁵ Kaplan & Norton, *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*

uppdaterade i vad som sker i företaget. Med hjälp av BSC ska företaget lyfta fram det strategiska inslaget i vardagsarbetet. För att göra detta är det viktigt att företaget bryter ner sin vision i de olika kritiska framgångsfaktorerna och nyckelmåten för att det ska bli mer lätthanterligt.³⁶

Balansen i styrkortet skapas genom olika avvägningar som den överskådliga bilden lyfter upp. Det är inte nyckeltalen som är det viktiga värdet i BSC utan den debatt som verktyget leder till. Styrkortet utformas för att ge en strategisk lämplig inriktning i verksamheten. Genom att använda ett BSC ska företaget försöka att förankra det strategiska tänkandet i så många människor i företaget som möjligt. För att kunna uppnå strategiska mål är det viktigt att human- och strukturkapital drar åt samma håll. Både långtids- och årligbudgetering ska samordnas med den strategiska planeringen. Det är också viktigt att styrkortets struktur är sammanhängande, detta för att skapa en enkel och minnesvärd form. Inget fokus ska försummas utan sporra till att ständigt fundera över relationen mellan dem. För att styrkortet på bästa sätt ska fungera måste medarbetarna ha accepterat styrkortet, detta för att skapa en så relevant bild som möjligt, vilket även innefattar långsiktiga ambitioner och behov. Styrkortet ska även visa företagets interna och externa ställningen.³⁷

Uppföljningen av styrkortet ska mynna ut i lärande som i sin tur leder till omprövning av visionen. Det ska vara styrkortet som är kommunikationsmedlet för företaget. Detta gör att varje mått som väljs ut ska sättas i orsak – verkan samband som kommunicerar med affärsverksamhetens strategi i företaget. Detta verktyg hjälper företaget att fokusera, skapa bättre kommunikation, bestämma organisationens mål och att få uppbackning av strategin.³⁸

3.2.4 De fyra perspektiven



Figur 3:4 De fyra perspektiven³⁹

³⁶ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

³⁷ Ibid

³⁸ Ibid

³⁹ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

3.2.4.1 Finansiella perspektivet

Inom detta perspektiv ska företaget visa resultat från de övriga perspektivens strategiska val. Här fastställer man de långsiktiga målen och de övergripande spelreglerna. Ägarnas förväntningar på företaget beskrivs i form av tillväxt- och lönsamhetskrav. Det är också viktigt att kunna beskriva olika ekonomiska risker som företaget kan utsättas för.⁴⁰ Finansiell information har ett starkt traditionellt fäste och kommer alltid vara av stor vikt att tillhandahålla. Styrkortet ska inte ersätta den traditionella informationen utan snarare ses som ett komplement. Kaplan och Norton vill genom implementering av databaser kunna automatisera och centralisera processen av ekonomiska mätinstrument. Det viktiga är att komma ifrån dagens system där tonvikten ligger på det finansiella och istället uppnå en mer balanserad situation där hänsyn tas till övriga perspektiv. Informationen i detta perspektiv ska svara på frågan: *Hur ser vi ut för våra aktieägare?*⁴¹

3.2.4.2 Kundperspektivet

Detta perspektiv är det där kunderna beskrivs. Vilka kundvärden ska tillfredställas och varför ska kunderna vara beredda att betala för det? Det är hit de interna processerna och utvecklingen ska inriktas på. Företaget ska se detta perspektiv som hjärtat i styrkortet.⁴² Därför läggs allt mer vikt vid kundernas belåtenhet idag. Fler har insett denna betydelse i allt fler typer av företag. Kundindikationer är tydliga och viktiga, en kund som inte är nöjd försvinner så småningom till konkurrenter. Här kan företag vinna mycket genom att analysera perspektivet och finna brister som i längden kan leda till en nedgång i försäljningen även om denna inte märks i dagsläget. I analysen ska hänsyn tas till vilken typ av kunder företaget gör affärer med, och i vilken process som produkten eller tjänsterna tillhandahålls av kunden. Som en följd av att de strategiska valen som ska uppfyllas måste företagen mer eller mindre använda sig av de traditionella sätten att beskriva vilka kundsegment som ska användas. Företagen måste även ta hänsyn till de normer och regler som gäller för dessa. Detta för att det ska gå snabbt att följa upp och agera flexibelt vid förändringar, ett exempel på detta är kundnöjdhets-index som ständigt ska uppdateras. Kundperspektivet ska svara på frågan: *Hur ser kunderna oss?*⁴³

3.2.4.3 Processperspektivet

Det är inom detta perspektiv som företagen utvecklar de mått som beskriver hur företaget ska kunna uppnå sina mål inom de andra perspektiven. Därför är det viktigt att fastslå vilka mätetal som ska fokuseras på. I detta perspektiv är det viktigt att företaget kartlägger de övergripande processerna samt att de analyserar vilka kundens behov är fram till det att produkten är levererad. Perspektivet behövs för att kunna se hur väl företaget går och huruvida produkterna eller tjänsterna uppfyller konsumenternas krav. Syftet med detta är att kunna eliminera de processer som inte direkt eller indirekt skapar kundvärden. Måtten ska helst skapas av den som bäst känner till processerna och lämpar sig därför inte för en konsult att skapa. Processerna bör identifieras i form av kostnader, processtider

⁴⁰ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

⁴¹ www.balancedscorecard.com

⁴² Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

⁴³ www.balancedscorecard.org

och hur kvaliteten säkerställs. Processperspektivet ska svara på frågan: *Vad kan vi bli bättre på?*⁴⁴

3.2.4.4 Förnyelse- och utvecklings perspektivet

Inom detta perspektiv ska företaget försäkra sig om organisationens långsiktiga förnyelse och om dess överlevnadsförmåga. Detta perspektiv innehåller faktorer som vidareutbildning av anställda och företagskulturen relaterad till individ och företagsförbättringar. Faktorer som är speciellt viktiga i kunskapsföretag är människor.⁴⁵ Idag är det också allt viktigare att ständigt finna nya lösningar när omvärlden och teknologin förändras i allt snabbare takt. Förnyelse och utveckling ses som de viktigaste grunderna för att lyckas med ett kunskapskrävande organisation. Det är viktigt att företaget bestämmer sig för den strategiska kärnkompetens som ska finnas och utvecklas ifrån. Kaplan och Norton poängterar att lärande inte bara är träning, utan handlar även om rikedom av mentorer och handledare, liksom lättheten i kommunikation mellan medarbetarna. För att löpande kunna försvara sin marknadsposition är det viktigt att utveckla den lärande organisationen. Perspektivet ska svara på frågan: *Hur ska vi förbättra oss för att skapa värde?*⁴⁶

3.2.5 Kritik mot BSC

Enligt Lars Sundin⁴⁷ finns det en risk att det finansiella perspektivet dominerar. Detta för att man utgår från den vision som finns på marknaden, där visionen visar på vilken effekt man vill få på sina kunder och konkurrenter. För att nå visionen krävs pengar, detta gör att det blir stor risk att det finansiella perspektivet hamnar i fokus. Idén med styrkortet är att alla perspektiven ska vara lika mycket värda, för att detta ska gå måste det tas fram många nyckeltal. Detta gör att uppföljningen blir för komplicerad och att balansen i perspektiven då riskerar att försvinna.⁴⁸

Även Anthony och Govindarajan⁴⁹ diskuterar problem de har hittat med styrkortet. De anser att kopplingen mellan de ickefinansiella måtten och resultatet är mycket svag. Den största nackdelen med de ickefinansiella måtten är att det inte finns någon garanti för lönsamhet kommer att nå de uppställda kraven. Författarna anser också att de kan se spår av att den finansiella fokusen finns kvar hos företagen, vilket kan ge fel signaler till de anställda. Blir det så att de olika avdelningarna inte fokuserar lika mycket på de olika perspektiven kan det hända att företaget inte strävar mot samma mål, utan snarare motarbetar varandra och det är inte meningen med styrkortet.⁵⁰

⁴⁴ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

⁴⁵ Ibid

⁴⁶ www.balancedscorecard.org

⁴⁷ Sundin Lars, *Gör styrkortet praktiskt*

⁴⁸ Ibid

⁴⁹ Anthony & Govindarajan, *Management Control System*

⁵⁰ Ibid

3.3 Konklusion

Vi har nu presenterat ledande teorier inom ABC och BSC. En ABC-kalkyl ska hjälpa företag att allokera de rätta kostnaderna för en produkt/tjänst medan ett styrkort ska bistå med att fokusera inom andra områden än bara de rent finansiella. Det vi har valt att belysa i den här delen är viktiga aspekter som vi kommer att ha nytta av i vår analys eftersom LFV använder sig av både ABC och BSC.

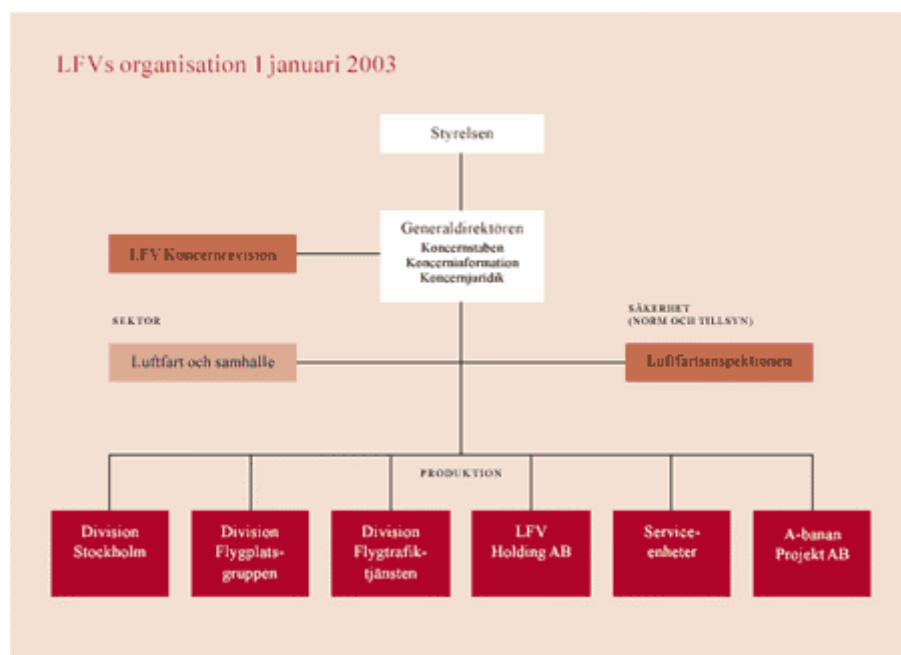
4 LFV: s ekonomistyrning

Eftersom vi bedriver en fallstudie av LFV har vi gjort en noggrann granskning av delar av deras ekonomistyrning. Det vi har valt att ta fram och beskriva och sedermera analysera i uppsatsen är det ABC-verktyg och det styrkort som LFV använder sig av. Men för att ge en helhetsbild inleds kapitlet med en kort företagsbeskrivning och en beskrivning av den mer traditionella ekonomistyrning som bedrivs på LFV.

4.1 Företagsbeskrivning

Luftfartsverket ansvarar för Sveriges flygledning och driver 19 flygplatser i hela landet. Genom Luftfartsinspektionen har de ansvar för tillsyn av säkerhet av den civila luftfarten. Omsättningen år 2002 var 5,4 miljarder kronor och vid årets slut var antalet anställda drygt 4 500, varav 64 % män och 36 % kvinnor⁵¹.

LFV är ett statligt verk men drivs med vinstsyfte utan bidrag från staten. Huvuduppgifterna är att främja utvecklingen av den civila luftfarten, ansvara för drift och utveckling av statens flygplatser och utöva tillsyn för flygsäkerheten för den civila luftfarten. De ska även svara för skyddet av miljön mot föroreningar från civil luftfart, ansvara för flygtrafiktjänst i fred för civil och militär luftfart, ombesörja beredskapsplanering för civila flygtransporter och arbeta för att hänsyn tas till funktionshindrades behov inom den civila luftfarten.



Figur 4:1 LFV: s organisation⁵²

LFV: s-koncernen består av affärsverket med dotter- och intresseföretag. Division Sturup ligger under Division Flygplatsgruppen tillsammans med Division

⁵¹ <http://lfv2.projektplats.net/arsred2k.html> 2003-04-11

⁵² LFV: s årsredovisning, 2002

Landvetter och Division Regionflygplatser. Sturups flygplats är en av fyra svenska flygplatser som idag går med vinst.

För tillfället är flygbranschen i världen mycket ostabil med stora ekonomiska problem. Eftersom efterfrågan på LFV tjänster styrs av den civila luftfarten ökar pressen på dem att förändra, effektivisera och minska kostnaderna när flertalet av flygbolagen har svårigheter.

4.2 Traditionell ekonomistyrning på LFV

Inom LFV: skoncernen används traditionell ekonomistyrning som budget, nyckeltal och kvartalsrapportering. En preliminär årsbudget ska vara klar innan sommaren i form av ett grovt upplägg med en affärsplan innehållande prognoser, strategisk position och inriktning. Huvudkontoret skickar ut direktiv för hur budgeten ska se ut och i september/oktober ska budgeten vara fastställd. Det är ca 25-30 olika kostnadsställen där en budget görs. De som gör dessa är ledning och avdelningschefer på enhetsnivån, medan varje avdelning ska göra en affärsplan.⁵³

Budgeten som görs ska styras mot huvudkontorets mål men ofta har budgeten spräckts redan innan året har hunnit börja. Grova fel rättas till i efterhand men budgeten är frusen från februari, då får de inte justera i budgeten utan istället arbeta fram nya prognoser.⁵⁴

LFV försöker använda sig av en långsiktig budget. Den budget som görs i år ska sträcka sig fram till slutet av år 2004 men används även som en grov affärsplan för år 2004 till 2006. För investeringar försöker LFV göra en långsiktig strategisk investeringsplan för att veta när utgifterna kommer och denna sträcker sig ofta över en 10-årsperiod. Budgeten följs upp kvartalsvis och om det upptäcks att budget inte har uppnåtts så sätts ett åtgärdsprogram in och under tiden framarbetas nya prognoser. Denna del av redovisningen följs upp löpande.⁵⁵

LFV tycker att det är viktigt att få en snabb uppföljning av de olika månadsrapporterna och de många nyckeltal som används. Koncernen vill ha en snabbrapportering en gång per månad, som ska vara väldigt specifik och följa de trender som sker. Månadsrapporteringen ska innehålla nyckeltal och följa resultaträkningen. Varje kvartalsrapport ska se ut som en årsredovisning.

För att uppnå de kort- och långsiktiga målen följs verksamheten upp och de vidtar korrigerande åtgärder i resultatenheterna. En kvartalsrapportering i form av ett enkelt styrkort ska innehålla en avvikelse- och förändringsanalys avseende den gångna perioden, den ska jämföras med föregående års förändringar enligt plan. Kvartalsrapportering ska även innehålla ekonomi-, kund-, verksamhets- och medarbetarperspektivet för respektive enhet. Den ska också innehålla en helårsprognos (resultaträkningar) för verksamhetens kommande och näst kommande år inklusive kommentarer. Det är även viktigt att följa och analysera trender, på kort och lång sikt. Övrig relevant information som enheten vill framföra till ledningen ska rapporteras.⁵⁶

⁵³ Intervju med Cecilia Hagert LFV – Sturup 030414 och 030424

⁵⁴ Ibid

⁵⁵ Ibid

⁵⁶ Internmaterial LFV, anvisning av uppföljning av verksamhetsåret

Viktiga nyckeltal som LFV använder sig av är brutto- och nettomarginal som är två kortsiktiga mått. Även investeringsutrymme, investeringsram (resultat efter finansiella poster) och årsarbetarmått⁵⁷ är viktiga nyckelmått. Andra nyckeltal som de använder är likviditet, soliditet, räntabilitet på eget kapital, räntabilitet på arbetande kapital samt på totalt kapital.

Alla enheterna är väldigt hårt styrda från huvudkontoret i form av resultatfixering. Hur detta resultat uppnås får varje enhet själv bestämma inom rimliga gränser. Huvudkontoret utför också åtgärder som är intäktsägande och kostnadsreducerande, dessa kostnader är upp till respektive enhetsledning att ta ansvar för.⁵⁸

4.3 ABC-kalkyl på Sturup

I denna del av uppsatsen behandlar vi LFV: s ABC-kalkyl. Här kan vi följa utvecklingen från det att LFV hade en fördelningssnurra i redovisningen till det att ABC var implementerat. Vi kommer också att behandla hur LFV har byggt upp och använder sig av ABC. Det här ska ge er som läsare en klar bild över hur ABC fungerar på en flygplats.

4.3.1 Från traditionell ekonomistyrning till ABC

Före införandet av ABC-kalkylen kan en del av LFV: s ekonomistyrning beskrivas som en fördelningssnurra i redovisningen. De använde sig då av en produktkalkyl som skulle fördela kostnaderna. Trots omfattande arbete med kalkylen, fanns det många indirekta kostnader som inte kunde fördelas rättvist. På grund av att kalkylen inte innehöll några aktiviteter blev kostnaderna dessutom inte lika lättförståeliga och härledbara som med ABC. Därför ersattes produktkalkylen av ABC-kalkylen som implementerades år 1996-97. Med denna kalkyl kunde de knyta varje resurs till ett antal aktiviteter. Verktøget bestod av flera olika moduler och system som gjorde det svårhanterligt. Det var inte heller lämpligt eftersom de var tvungna att ha ett flertal program framme vid inmatning av indata. LFV valde då att se sig om efter ett nytt verktyg och fick konsult hjälp, som skulle utveckla hela konceptet med verksamhetsanalys kopplat till verktyg. När företaget fick konsult hjälp ingick både tjänst och verktyg till LFV: s förfogande. De kom därefter fram till att de skulle sköta ABC-kalkylen själv.⁵⁹

Med detta som bakgrund beslöt de sig år 1999 att byta till ett verktyg vid namn Cost control. I samband med bytet, fick de möjlighet att omarbete alla delarna och göra vissa justeringar. De hade ca 70 kostnadsdrivare när de började, vilket ansågs vara för många och detta ledde till att de reducerade antalet. De anser att ett verktyg skall vara lättanvändligt och lättförståeligt samt kunna ge den information som söks, vilket det nya verktyget gör. Noteringar som de uppmärksammade under arbetets gång var att nyckelpersoner måste vara delaktiga i modellframtagandet, risken är annars stor att modellen enbart kan underhållas med hjälp av konsulten.⁶⁰

⁵⁷ Årsarbetarmått innebär att alla tjänster räknas om till antal heltidsanställda under året

⁵⁸ Ibid.

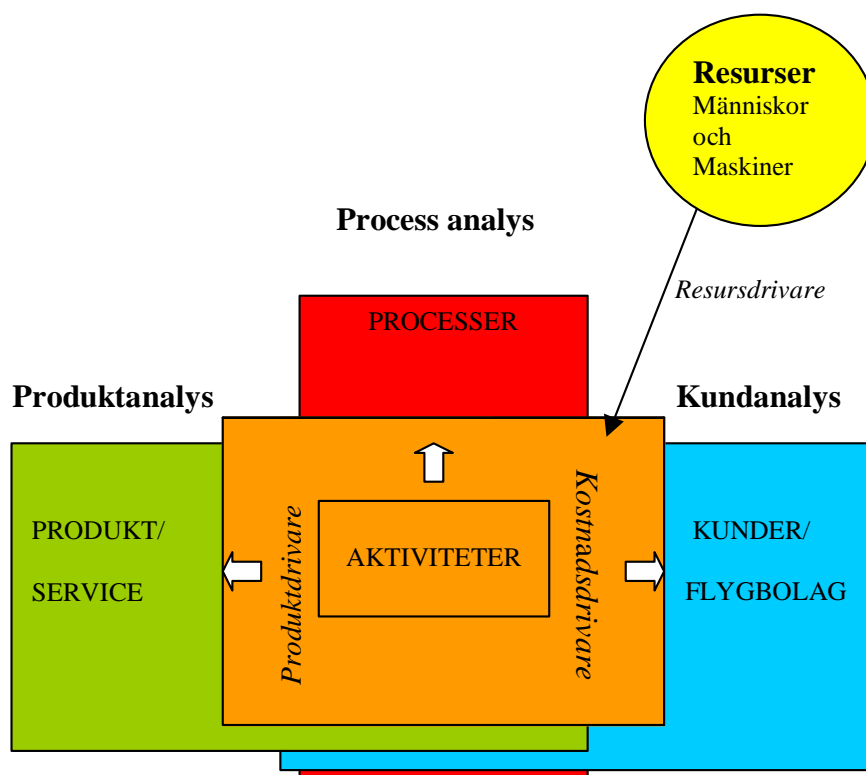
⁵⁹ Intervju med Cecilia Hagert LFV - Sturup, 030424, 030513

⁶⁰ Ibid

LFV erfarenheter av ABC-kalkylen visar att även underhållet är mer omfattande än vad de hade kunnat föreställa sig i början. Det mest tidskrävande uppstår vid oundvikliga uppdateringar av indata. Detta gäller när förändringar sker i kodplanen till exempel vid kontobyten, omorganisationer och förändringar av kostnadsställen. Det är svårt att uppskatta antalet årsarbetare som sysslar med aktiviteter utan någon form av tidsredovisning, de kan enbart bekräfta att det krävs en hel del arbetstimmar. Enhetlighet och lagom aggregerad nivå på aktiviteter som ”standaraktiviteter” är viktigt, annars är det lätt att komma ner på kaffebyggarnivå.⁶¹

4.3.2 LFV: s uppbyggnad av ABC

I grova drag beaktar LFV: s ABC-modell tre dimensioner: *produkt*, *process* och *kund*. Det centrala i modellen är *aktiviteter* som kopplas med hjälp av produkt- och kostnadsdrivare till produkter respektive kunder. Aktiviteterna är delar av processer, som är utförda handlingar av människor eller maskiner. Sambandet av ingredienserna illustreras i modellen nedan.



Figur 4:2 "Luftfartsverkets ABC-modell"⁶²

LFV: s åtta processer är uppdelade i *lednings*-, *kärn*- och *stödprocess*. Med hjälp av *produkt drivarna* kopplas aktiviteterna till produkt dimensionen. På så sätt får de kontroll på vilka produkter som är lönsamma. Därefter kopplas aktiviteterna med

⁶¹ Intervju med Cecilia Hagert LFV - Sturup, 030424, 030513

⁶² "Verksamhetsstyrning med ABC och BSC", Malmö-Sturup flygplats, Cecilia Hagert, ekonomichef

hjälp av *kostnadsdrivare* till kunddimensionen. Exempelvis mäts antalet landningar på banan (kostnadsdrivare) som kopplas vidare till respektive flyg (kund). På så sätt uppnås en fullkomlig kontroll på vilka kunder som är lönsamma för företaget. Vidare underlättar det analysering och uppföljning vid outsourcing, utveckling samt nedläggning av produkter.

De tre dimensionerna i ABC-modellen har enligt LFV varierande betydelse för flygplatserna i Sverige. ABC-modellens karaktär är inte gemensam för alla utan dess tillämpbarhet bestäms från flygplats till flygplats. *Produktanalysen* utgör den viktigaste dimensionen och används av alla 19 flygplatser i Sverige. När det gäller *processanalysen* består den av lednings-, kärn- och stödprocess. Den sista är *kundanalysen* som mäter lönsamhet för kunder, men denna analysmodell är inte helt utvecklad. Kundanalysen utvecklas och drivs av varje flygplats för sig på lite olika sätt. På LFV - Sturup använder man sig av alla tre dimensioner, och anser att alla tre kan medföra fördjupad information inom varje specifikt område.⁶³

4.3.3 Aktiviteter kopplat till processer och resurser

Aktivitetens huvuduppgift är att samla in diverse indata, som i korthet kan förklaras som de totala kostnaderna i LFV: s resultaträkning. Dessa kostnader härleds från olika resurser som arbetar inom de olika aktiviteterna, som i sin tur ska räknas samman och fördelas ner på varje produkt och kund. Aktiviteterna bör ha en "lagom" struktur för att undvika en alltför detaljerad fördelningsgrad. LFV: s huvudverksamhet består av kärnprocessen som är grunden för att en flygplats ska existera. I kärnprocessen ingår passagerare, kommersiell, gate, bagage och gods.

I stort härleds aktiviteterna från processer:

- **Ledningsprocess**
- **Kärnprocess:** t ex *passagerare*
 - ↓
 - Process** t ex *passagerarprocess*
 - ↓
 - Delprocess** t ex *passagerartjänst*
 - ↓
 - Aktivitet** t ex *incheckning, handikapps-service, boarding*
- **Stödprocess:** Administration och Teknisk support

I kärnprocessen finns det flera processer, bl.a. passagerarprocessen. Den består i sin tur av delprocesser som till exempel passagerartjänst. Utifrån delprocesserna härleds aktiviteterna som kan vara förberedande för incheckning, själva incheckningen, påstigning mm. Personalen är en resurs som kan arbeta inom mer än en aktivitet. Detta medför att det kan vara svårt att definiera var kostnaderna kommer ifrån och hur stora de är. När det gäller lednings- och stödprocessen utgör de inget underlag för härledning av aktiviteter eftersom de härleds generellt till varje produkt/kund.⁶⁴

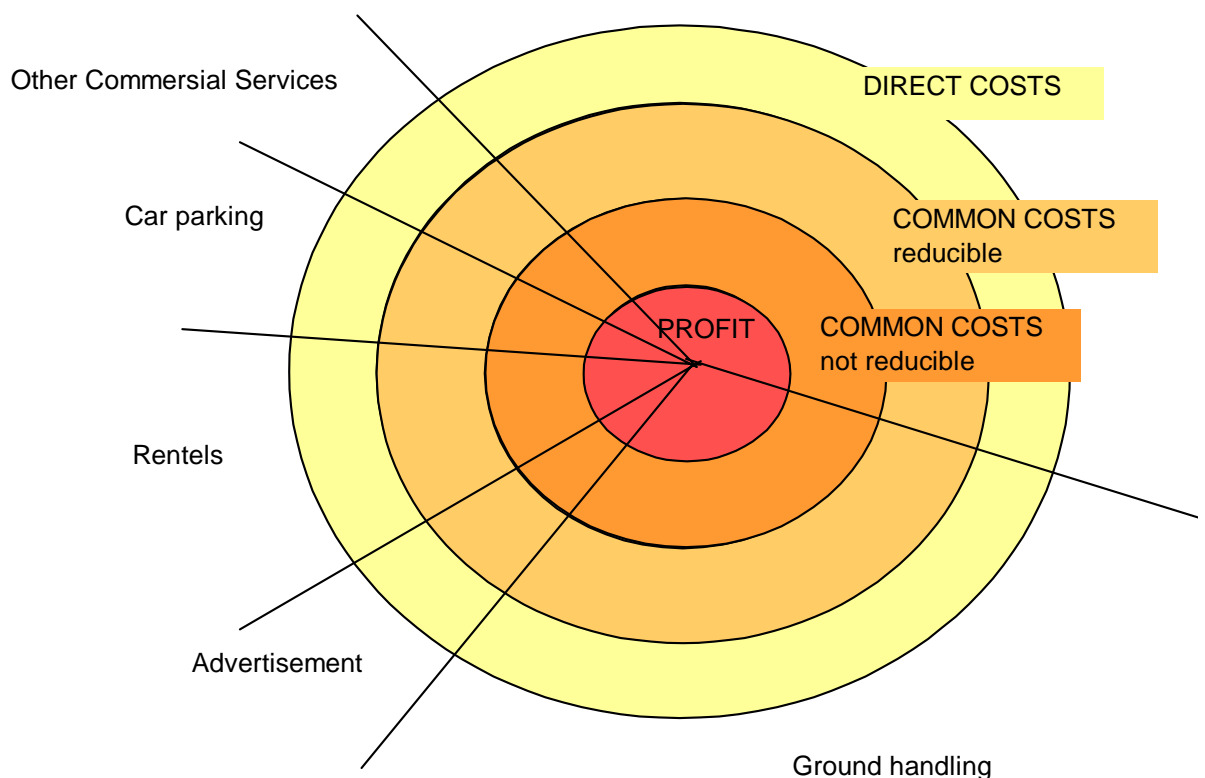
⁶³ Intervju med Cecilia Hagert LFV - Sturup, 030424, 030513

⁶⁴ Ibid

4.3.4 Aktivitet kopplat till produkt

Varje *aktivitet* skall kopplas till produkter med hjälp av *produktdrivarna*. Det finns kostnader som inte passar på gemensamma aktiviteter och måste fördelas på egna aktiviteter, så är fallet med flygtornet och ledningen på Sturup. *Produkter* benämns som service, till exempel uthyrning, passagerarservice, bilparkering, start och landning samt säkerhet. När de har fördelat kostnaderna på de olika aktiviteterna kan de med hjälp av produktdrivarna analysera varje enskild produkt. Här får de fram en klar produktredovisning som de lägger ett stort fokus på. Med produktredovisning lyckas de lyfta upp resultaträkningens nyckeltal i en annan dimension. Det är genom dessa produktanalyser som ledningen kan analysera fram olika resultat när de vill avveckla eller utveckla produkter. Detta kan även benämnas som en kostnadskontroll för att produktionen skall fortlöpa. Det är viktigt att hitta vilka produkter som genererar vinst eller förlust. Med hjälp av produktresultaten kan man beräkna vilka kostnader som bortfaller eller tillkommer vid till exempel avveckling eller utveckling av produkter.

En del av kostnaderna består även om någon produkt avvecklas, andra försvinner direkt eller delvis. Det finns strukturella kostnader som man inte blir av med vid avveckling av en produkt, eftersom aktiviteterna går in i olika produkter. Detta förklaras på ett enkelt sätt med hjälp av bilden nedan.



Figur 4:3 "Kostnadstårtan"⁶⁵

⁶⁵ Bild från "Verksamhetsstyrning med ABC och BSC", Cecilia Hagert, ekonomichef, Malmö-Sturup flygplats,

Det yttre skiktet på bilden består av primära kostnader det vill säga direkta kostnader som försvinner vid avveckling eller outsourcing av en produkt. Därefter finns det två kategorier av gemensamma kostnader, vilka är indirekta kostnader. Den ena kan reduceras direkt, medan den andra alltid finns kvar. Det gäller oavsett om produkten avvecklas eller finns kvar inom verksamheten. Sist har vi kärnan av "tårtan" som visar hur stor vinsten är inom varje produkt. Detta kan ge en helhetsbild av verksamhetens kostnads massa. Denna fördelning av kostnader kan även användas i ett omvänt perspektiv det vill säga om en ny produkt skall utvecklas. Troligen finns det gemensamma kostnader som kan användas vid utveckling av en produkt, eftersom vissa kostnader kommer att delas med andra produkter. Situationen belyses genom att studera bilparkeringen som är en "tårtbit" av hela verksamheten. Avlägsnas denna produkt försvinner inte alla kostnader som är förknippade med bilparkeringen till exempel flygplatsledning och administration. Detta är en av ABC-kalkylens styrkor, att ge en möjlighet till att bedöma om det är möjligt att reducera vissa kostnader till följd av avveckling eller förändring av produkter.⁶⁶

4.3.5 Aktiviteter kopplat till kunderna

Aktiviteter kopplas via kostnadsdrivare till varje enskild kund. Kostnadsdrivarna består bland annat av antalet passagerare, landningar, bagage med mera. Kostnadsdrivarna fördelar kostnaderna från varje aktivitet på önskad kund eller på ännu lägre nivå. På så sätt kan LfV få fram kostnader för t.ex. varje enskilt flygbolag, per inrikes/charterflyg eller per destination. Alla kostnader fördelas generellt på de kunder som har förbrukat dem och kan ge underlag för SLA – Service Level Agreement, som innebär att kunden avtalar fram en viss servicenivå. Varken mer eller mindre än denna levereras.⁶⁷

4.3.6 Sammanfattning av ABC på LfV

ABC kan förklaras som en värdekedja från resurser till service för de olika kunderna. Den har som grundläggande uppgift att förklara och spåra kostnaderna samt härleda var de kommer ifrån.

Trots att ABC-modellen är gjord för en relativt liten flygplats skulle den fungera även på större flygplatser. Detta ledde till att LfV försökte att sälja den vidare vid namn "*Toolkit for Airport Management*". Detta inleddes under en ekonomiskt lönsam period och ett flertal flygplatser var intresserade. Mitt i all framgång kom dock en del orosmoment in, konjunkturen vände och snart därefter skedde terroristattacken den 11 september i USA. Det påverkade flygmarknaden kraftigt med minskad flygtrafik, vilket ledde till att flygplatserna inte vågade investera i Toolkit, trots att intresse fanns.

4.4 BSC på LfV

När vi beskriver BSC på LfV gör vi det först i en allmän presentation där de övergripande idéerna förklaras. Därefter har vi valt att mer i detalj visa

⁶⁶ Intervju med Cecilia Hagert LfV - Sturup, 030424, 030513

⁶⁷ Ibid

arbetsprocessen med styrkortet med hjälp av att förklara hur det går till inom lokalvården, som var den avdelning som först implementerade ett styrkort.

4.4.1 Bakgrund

På LFV startade processen med ett BSC av Cecilia Hagert som efter ett antal seminarier och ekonomiska kurser fann ett intresse för att använda sig av BSC i verksamheten. Cecilia drev frågan hårt tillsammans med förre administrativa chefen och efter ett halvår fick de accept. Frågan togs år 1999 upp av studenter vid Ekonomihögskolan i Lund som i sin magisteruppsats⁶⁸ analyserade förutsättningarna för ett BSC på Sturup. Deras uppsats ledde fram till arbetet med att implementera styrkortet. Ett BSC skulle motivera, ge en helhetssyn och hjälpa till med att prioritera verksamheten. Det skulle vara ett förbättringsverktyg som band samman verksamheten. Tidigare jobbade LFV med USK⁶⁹, SWOT – analys⁷⁰, ABC, avvikelserapporter, passagerar-, pilot-, och medarbetarenkäter. Styrkortet skulle hjälpa till med att hitta och förbättra det som verkligen var kritiskt istället för att som med exempelvis USK förbättra allt. De tre mål som ställdes upp med styrkortet var att sprida vision och strategi, samla ihop viktigt material och följa upp verksamheten.

Tack vare deras uppsatsarbete startades en arbetsgrupp med 25 chefer på olika nyckelpositioner. Samtidigt anställdes en konsult på heltid som projektledare för arbetet med att ta fram ett lämpligt styrkort. Till sin hjälp hade de ett datorprogram. Det första styrkortet genomfördes hos lokalvårdarna då tanken var att styrkortet skulle fungera på avdelningar. Resan att utveckla styrkortet tog 1,5 år.⁷¹

4.4.2 LFV: s perspektiv

Styrkortet är uppbyggt av ledningen utifrån vision och strategi. LFV - Sturup har visionen ”*Sturup – mer än en flygplats*” och handlar om att vara det bästa alternativet för resenärerna i allt vad det innebär. De perspektiv som är valda ska stärka LFV: s vision. LFV har valt att använda sig av fem perspektiv, alltså ett utöver Kaplan och Nortons originalstyrkort. De fem perspektiven är kund-, internprocess-, medarbetar-, ekonomiskt- och utvecklingsperspektiv. I framtagandet av de olika perspektiven fanns det en del förslag på att även inkludera miljö och trafiksäkerhet som två perspektiv eftersom de är viktiga för denna bransch. Men för många perspektiv är svåra att överblicka och särskilja och istället bakades dessa in i de fem valda perspektiven.

För varje perspektiv finns det ett strategiskt mål som tydligt ska visa vad det är som eftersträvas. För kundperspektivet är målet nöjda kunder. För att nå detta mål krävs det att de kritiska framgångsfaktorer som är valda för varje perspektiv uppfylls. Kritiska framgångsfaktorer för kundperspektivet är t.ex. reseutbud och serviceanda. Det är upp till varje avdelning att själva hitta de rätta framgångsfaktorerna eftersom dessa kan variera stort mellan varje verksamhet. Avdelningarna väljer även själva respektive nyckelmått och på så sätt ökar

⁶⁸ Lindskog, Sundqvist, Timelin och Wijk - BSC på LFV Sturup

⁶⁹ Utmärkt Svensk Kvalitet

⁷⁰ Innebär en analys utifrån Strengths, Weakness, Opportunities, Threats

⁷¹ Intervju med Cecilia Hagert, 030414

möjligheterna att rätt mått hamnar på rätt plats inom verksamheten. Detta för att det verkligen ska spegla avdelningen och hjälpa till att analysera den. Exempel på nyckelmått inom kundperspektivet är passagerarnöjdhet och upplevd säkerhet. Genom dessa nyckelmått ska LFV mäta och utvärdera sin verksamhet sett ur kundens ögon.⁷²

Det interna processperspektivet mäts utifrån det strategiska målet att ha en rationell arbetsprocess. Framgångsfaktorerna inom detta perspektiv är helhetssyn och samarbete vilket mäts utifrån nyckelmått som upplevt samarbete samt start- och landningsprocesskostnader. Strategiskt mål för medarbetarperspektivet är motiverade medarbetare. Det här ska uppnås genom framgångsfaktorer som delaktighet och bra arbetsklimat. Detta mäts utifrån mått som upplevd delaktighet och antal genomförda medarbetarsamtal. Medarbetarperspektivet är väldigt viktigt för de anställda och ett sätt för dem att visa hur de upplever arbetsplatsen. Ekonomiska perspektivet har som mål att ha en stabil vinstutveckling vilket ska uppnås genom kostnadseffektivitet och affärsmässighet. Avdelningarna mäter detta med hjälp av nyckelmått som kostnader per WLU⁷³ och rörelseresultat per WLU. Det femte och sista perspektivet som är utveckling har målet att ”nyttja och förädla guldägget”. Detta guldägg är Sturups flygplats. Några av de kritiska framgångsfaktorerna är kapacitetsutveckling och affärsutveckling. Innovationstakt och genomförda förbättringsåtgärder är två av de nyckelmått som har konstruerats för detta perspektiv.⁷⁴

Nyckelmåtten mäts främst i form av enkäter, sifferbetyg och subjektiva bedömningar som fastställs av den måttansvarige på respektive avdelning.

4.4.3 Uppsamling

Arbetet med styrkortet och insamlandet av nyckelmått sker enskilt på respektive avdelning. Varje kvartal ordnas det ett möte på varje avdelning där ekonomichefen, flygplatschefen, avdelningschefen och dess controller går igenom avdelningens styrkort. De tittar på hur väl måtten uppfyller de krav och mål som tidigare har satts. De gör också nya prognoser och ser vilka åtgärder som bör utföras. Utöver dessa möten sker en rapportering var månad. Eftersom det är personalen på varje avdelning som gemensamt fått arbeta fram nyckelmåtten så har medarbetarperspektivet kommit i fokus medan det ekonomiska perspektivet hamnat i skymundan på avdelningarna. Det som är bra med genomgångarna är att cheferna hela tiden får signaler från avdelningarna hur det står till och det är en av de största fördelarna med detta sätt att arbeta.⁷⁵

4.4.4 Lokalvården

Det första styrkortet infördes i lokalvården, detta är en avdelning med omkring 40-45 stycken anställda. Anledningen till att testa styrkortet på den här avdelningen var för att komma så långt ner i organisationen som möjligt. Lyckades implementeringen här menade de att styrkortet skulle fungera överallt. Chefen för lokalvårdarna valde ut en grupp som skulle jobba med styrkortet,

⁷² Intervju med Cecilia Hagert, 030414

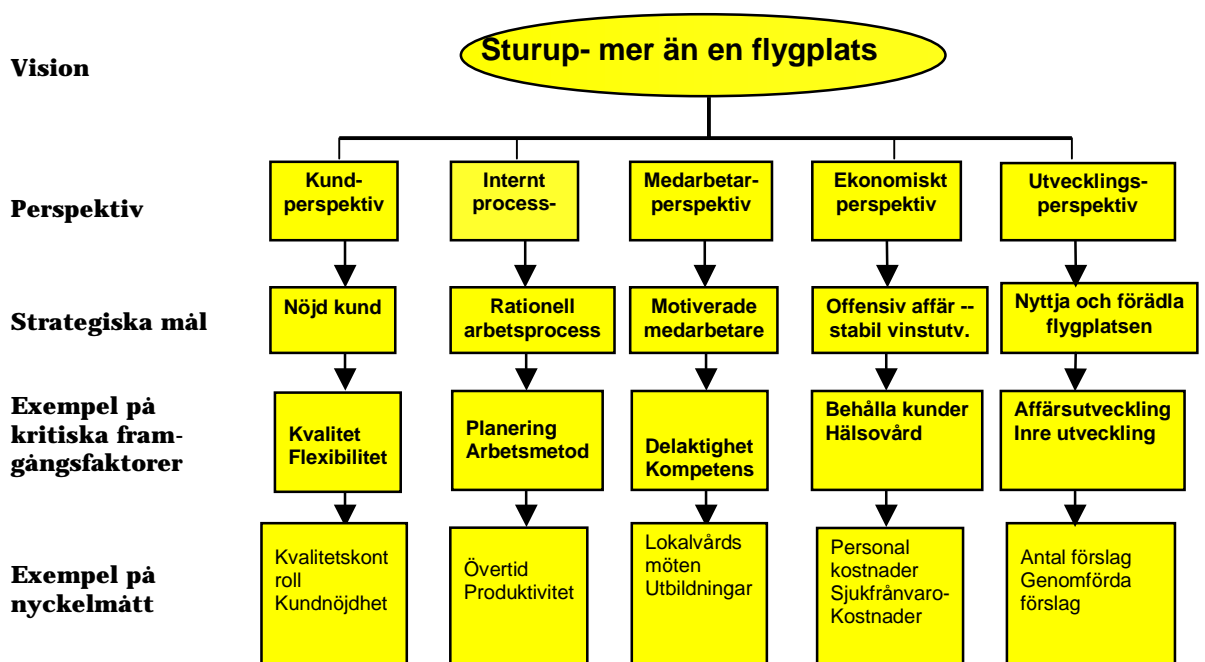
⁷³ Working Load Unit – All flygfrakt räknas om till passagerarantal

⁷⁴ Internt material LFV - Sturup

⁷⁵ Intervju med Cecilia Hagert, 030414

denna grupp fick inledande information om styrkortsiden. Utifrån det övergripandet styrkortet som hade tagits fram med vision, perspektiv och strategiska mål fick lokalvårdarna själva ta fram de kritiska framgångsfaktorer och nyckelmått som de ville använda sig av. Lokalvårdarna var mycket positiva och intresserade av utmaningen med detta nya tänkande, något liknande hade tidigare inte funnits.

Eftersom ledningen inte ville gå in och styra blev konsekvensen att fokus hamnade på medarbetar- och kundperspektivet och att det ekonomiska perspektivet hamnade i bakgrunden. De tyckte det var bra att själv kunna påverka måtten efter de hållpunkter som fanns och att dessa mått har kunnat förändras över tiden när man märkte att det inte fungerat fullt ut.⁷⁶



Figur 4:4 Lokalvårdens styrkort⁷⁷

Fokus blev från början att mata datorverktyget med siffror och uppföljningen kom i skymundan, de jobbade knappt med själv styrkortet. Resultatet blev att datorprogrammet frångicks och istället arbetades ett enkelt Excelark fram. En lättöverskådlig sida skulle täcka all nödvändig information. Styrkortet ger de signaler som visar hur det står till på avdelningen och vilka åtgärder som kan behövas.

Lokalvårdarna har en person som är ansvarig för respektive mått. För varje mått finns en tydlig beskrivning hur det ska mätas. De flesta mått i lokalvårdens styrkort mäts genom att en person varannan vecka kontrollerar området och bedömer städningen utifrån passagerarnas perspektiv. Resultatet mäts av och bedöms under möten var tredje månad. Exempelvis nyckelmåttet på kvalitetskontroll inrikesterminal inom kundperspektivet mäts på en skala från ett

⁷⁶ Annette Nilsson, Lokalvårdare och receptionist LFV Sturup, 030424

⁷⁷ Internt material LFV – Sturup

till tio. Målet är att nå åtta och idag ligger måttet på sju. Andra exempel på mätning av nyckelmåttet är antal tack som kommer in från passagerarna och passagerarnöjdhet som mäts med hjälp av passagerarenkäter.⁷⁸

Lokalvårdarna har själva möjlighet att använda sig måtten via datorprogram, men de har valt att ge resultaten till projektledaren. Denna person sätter sedan in det i det framtagna Excelarket. Det är utifrån Excelarket som verksamheten analyseras vilket görs på ett möte var tredje månad. På mötena finns de lokalvårdare som arbetar med styrkortet, deras chef och dåvarande projektledaren.

Enligt lokalvårdarna är främsta förbättringen sen styrkortet började användas att de i större utsträckning kan se verksamheten ur passagerarnas ögon. För att hjälpa till och se hur de ligger till har de ändrat sina rutiner och blivit mer effektiva, dessutom kan de med hjälp av styrkortet se ett konkret resultat. De menar också att deras åsikter bättre tas tillvara med hjälp av styrkortet. Lokalvårdarnas klagomål följs upp idag istället för att många tidigare ignorerades eller glömdes bort. De upplever att det är lättare att framföra sina synpunkter och är mer involverade i upplägg och förändringsarbetet. Hela avdelningen tycker att styrkortet är bra och upplever inte att något saknas i det, dessutom är det så inarbetat att det inte krävs något merarbete. De vill gärna fortsätta att arbeta med det, men ett problem är att projektledaren har slutat. Detta medför att det i nuläget inte finns någon som leder uppföljningen av arbetet. Det ska dock lösas så småningom med en ny person på platsen.⁷⁹

4.4.5 Erfarenheter av styrkortet

De positiva egenskaper som styrkortet har fört med sig är att det skapar en delaktighet, medvetenhet och en helhetssyn i verksamheten. Det gör att medarbetarna tvingas tänka efter, engagera sig och att förbättringsförslag kommer fram tidigare. De viktigaste erfarenheter LFV har fått efter att ha arbetat med styrkortet är att det är viktigt att hålla fast vid enkelheten, det behövs inte välutvecklade datorsystem men däremot en kontinuerlig uppföljning som kräver ett starkt engagemang. Därför är det viktigt att ledningen visar sitt fulla stöd och att arbetet med styrkortet sköts internt och inte bara med hjälp av externa konsulter som så småningom försvinner. Det behövs utbildning och stöd för att det ska bli ett fortgående arbete med styrkortet. Styrkortet har blivit ett chefsverktyg som samlar ihop verksamheten och fungerar som ett signalsystem med tidiga indikationer på när åtgärder behöver vidtas.⁸⁰

När det gäller själva utformandet av styrkortet är det svårt att få fram perfekta nyckelmått och indata som ständigt behövs i processen är inte alltid tillgänglig. Resursbehovet är också mycket svårt att uppskatta och det är lätt att underskatta det. För tillfället finns det lite för många nyckeltal och kritiska framgångsfaktorer vilket gör att det finns för mycket material som är svårt att analysera. LFV kan således behöva sälla bort en del material och plocka ut det viktigaste.

⁷⁸ Annette Nilsson, Lokalvårdare och receptionist LFV Sturup, 030424

⁷⁹ Ibid

⁸⁰ Internt material LFV - Sturup

4.4.6 Problem

Ett problem idag är att omvärlden påverkar verksamheten i hög utsträckning och när det är kris i ekonomin hamnar fokus på det finansiella och de övriga perspektiven glöms bort. Då är det lätt att balansen i styrkortet försvinner. Men det är inte bara en risk att balansen försvinner utan ett faktum att arbetet med styrkortet har lagts på is nu när tiderna är svårare. LFV har ett framtaget styrkort men väljer att lägga all kraft på den traditionella ekonomistyrningen när de måste tänka på kostnadsbesparingar.

Men det främsta hotet mot styrkortet är att nyhetens behag försvinner och att de anställda inte längre arbetar med styrkortet med samma engagemang som tidigare. Eftersom styrkortet går ut på att engagera och sprida åsikter är det viktigt att människorna fortsätter att prioritera värderingsarbetet så att styrkortet ger den grund som behövs för tillförlitlig uppföljning. Styrkortet måste fortleva och underhållas. Det måste också förbättras och fokuseras mer på ekonomiska perspektiv även om alla är medvetna om att det kommer att ta sin tid.

Men styrkortet är väl framtaget och inarbetat, nu måste det bara användas och följas upp ordentligt. Cecilia Hagert säger att det har varit värt all tid och allt jobb som har krävts för att ta fram styrkortet och att använda det.

Ett BSC är ännu inte genomfört i hela organisationen. Däremot sker affärsplaneringen utifrån ett BSC där verksamheten ska kontrolleras utifrån olika perspektiv. Koncernen har endast fyra perspektiv och har uteslutit utvecklingsperspektivet. De menar att detta perspektiv finns inbakat i alla de övriga.⁸¹

4.5 Konklusion

Förutom traditionell ekonomistyrning använder sig LFV av två välutvecklade system som vi här har presenterat. Vi har velat belysa på vilket sätt som LFV använder sig av ABC och BSC så att vi i vårt fortsatta arbete ska kunna jämföra med teorier inom området.

⁸¹ Intervju med Cecilia Hagert, 030414

5 Analys

I denna del av uppsatsen kommer teori att knytas an till LFV: s ekonomistyrning. Vi kommer att belysa positiva iakttagelser, svårigheter samt för- och nackdelar med ABC-kalkylen och Balanced Scorecard. Här tar vi stöd från teori som tidigare studerats och beskrivits för att se hur väl den stämmer överens med LFV: s verksamhet. På detta sätt får vi belyst verksamheten ur olika synvinklar vilket leder till att vi får en mer objektiv bild av LFV: s ekonomistyrning.

5.1 ABC-kalkylen

LFV har använt sig av ABC sedan år 1996 och har under denna tid utvecklat ett mycket väl fungerande system. ABC-kalkylen har anpassats efter deras speciella verksamhet, som är en flygplats och ett tjänsteföretag. Göran Andersson bekräftar att ABC med fördel kan användas i tjänsteföretag⁸². Även våra undersökningar leder fram till att ABC är tillämpbar i tjänsteföretag. Väsentligheten ligger i att ABC-kalkylen skall vara en ekonomisk avbild av den verksamhet som den ska avspegla, oavsett om det gäller en kund, en produkt eller en marknad. Det bör även här nämnas att teori och praktik inte alltid är direkt kopplingsbara, vilket grundar sig i att teorin oftast utgår från tillverkningsföretag. LFV föredrar själv att benämna sig som produktföretag, vilket vi anser kan ge en missvisande bild av företaget. Eftersom LFV främst tillverkar tjänster och inte produkter, anser vi klassificering som produktföretag är felaktigt. En anledning till att LFV använder sig av benämningen produkt trots att det är tjänster som levereras, kan ha sin grund i att de är osäkra på hur ABC-modellen ska utformas i ett tjänsteföretag.

5.1.1 Bakgrund

Som nämnts tidigare använde sig LFV av en produktkalkyl som cirkulerade i redovisningen innan de införde ABC. Denna produktkalkyl bestod av olika system, verktyg och modeller som gav upphov till likartade uppgifter som i ABC. Till skillnad från ABC fanns det trots allt kostnader som inte kunde spåras. Det kan ha sin förklaring i att de indirekta kostnaderna är svåra att härleda eftersom de inte är fördelade på olika aktiviteter. Aktiviteterna i sin tur knyter samman produkterna med hjälp av diverse fördelningsnycklar som t.ex. produkt drivare. Det här är bakgrunden till att LFV införde ABC-kalkylen, för att kunna lokalisera och avspegla de direkta och indirekta kostnaderna. De kan även på så sätt kontrollera hela kedjeprocessen från resurskostnad till produkt eller omvänt. Modellen ger en lätt överskådlig bild på vad det är som genererar kostnader. I början är det viktigt att lokalisera resursernas kostnader, för att därefter fördela dem på lämpliga aktiviteter.

5.1.2 Implementering

Grundförutsättningen vid införandet av ABC-kalkylen hos LFV var att den skulle anpassas efter deras verksamhet och bransch. För att kunna återge en rättvis bild av företagets kostnader krävs det enligt teorin, att kalkylen är väl anpassad till företagets aktiviteter. Kalkylen måste byggas upp från grunden i varje specifik

⁸² Göran Andersson, *Kalkyler som beslutsunderlag*

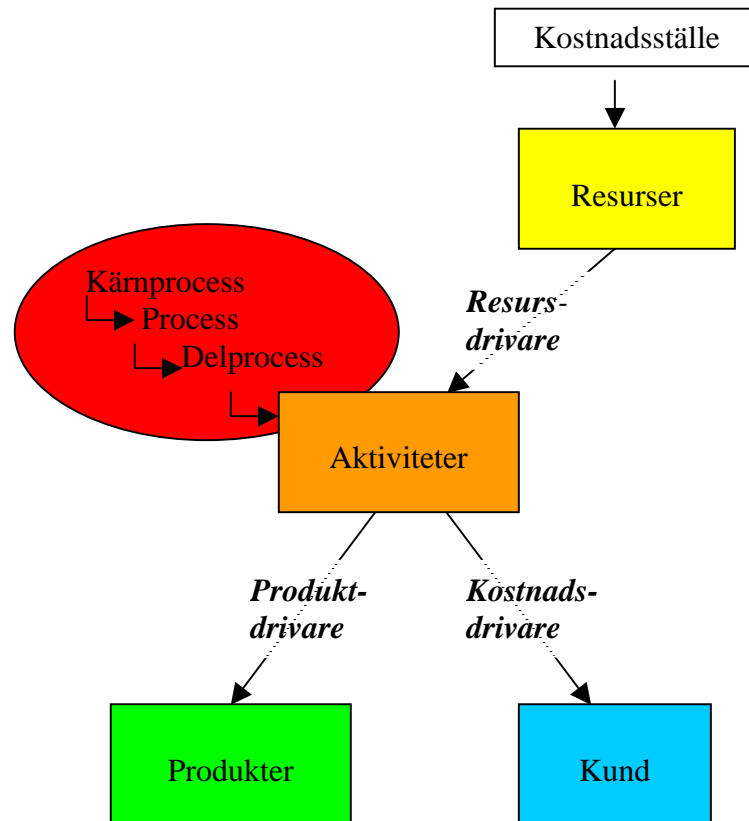
verksamhet, anser Göran Andersson⁸³. Den här processen är både kostsam och tidskrävande men oundviklig. Det är viktigt att företaget har några nyckelpersoner som är speciellt intresserade och involverade vid framtagandet av ABC. Eftersom dessa personer är den drivande länken mellan modellen och användarna är det de som håller liv i systemet. Det är genom nyckelpersonerna som informationsflödet sprids till användarna av verktyget. Nyckelpersonerna bör även förfoga över kunskaper i produktionsförhållanden och resursförbrukningen i företaget. Dessutom måste de kunna identifiera de centrala aktiviteter och fastställa korrekta kostnadsdrivare. Det är viktigt att de känner till vad kalkylen skall användas till vid framtagandet, för att skapa den perfekta ABC-modellen.

En del företag använder sig av konsult hjälp när de ska implementera ABC-kalkylen. Att använda sig enbart av konsult hjälp vid implementeringen av ABC i verksamheten är inget att föredra. Risken är då stor att det inte finns några nyckelpersoner som är delaktiga i arbetsgången och skötseln av kalkylen. Företag måste beakta de stora investeringar som görs vid introduktion av kalkylen. Det är ett mycket kostsamt och tidskrävande arbete att implementera verktyget och som även måste följas upp i framtiden. Det är inte bara vid implementeringen av ABC-kalkylen som vi anser att det kan vara lämpligt att ha konsult hjälp. De kan även efter införandet använda konsulten som bollplank och rådgivare, samtidigt som konsulten ständigt driver på användandet av verktyget.

5.1.3 Vår tolkning av LFV: s ABC-modell

När vi började studera de olika delarna i LFV: s ABC-kalkyl insåg vi att den borde tydliggöras, för att bli fullkomlig och lättförståelig. Det vill vi åstadkomma genom att koppla samman teorimodellen och LFV: s modell, resultatet framgår av bilden som följer.

⁸³ Göran Andersson, *Kalkyler som beslutsunderlag*



Figur 5:1 Vår tolkning av LFV: s ABC – modell

I teorin för produktföretag uppstår en värdekedja från resurs till färdig produkt. LFV använder istället en tredimensionell modell som vi ska beskriva steg för steg med hjälp av bilden. Här står aktiviteterna i centrum som en sorts underprocess till delprocesserna, som i sin tur är underprocesser till processer och kärnprocesser. Processerna är grunden för att flygplatsen skall kunna existera. Kostnader för aktiviteter kommer ifrån resurser, som i sin tur fördelas till produkter och kunder med hjälp av produkt drivare och kostnadsdrivare.

5.1.4 Resurs kopplad till aktivitet

Resurser är produktionsfaktorer såsom arbete, material och teknologi. På LFV är det anläggningar, maskiner, personal och specialallokerade kostnader. Resurser behövs för att kunna utföra aktiviteter och vid förbrukning ger de upphov till kostnader. För att kunna fördela kostnaderna till aktiviteter används resursdrivare, som ska ge uttryck för olika aktiviteters förbrukning av resurser. Resurserna fördelas subjektivt på de olika aktiviteterna, vilket är den uppskattade andel arbete som en medarbetare anser sig arbeta med aktiviteten. Det här kan leda till att personalen kan känna sig kontrollerade och övervakade, eftersom de måste specificera sin arbetsinsats på varje enskild aktivitet.

Som tidigare nämnts i ABC-teorin sägs det att vissa resurskostnader är svåra att härleda till specifika aktiviteter eftersom aktiviteten måste vara likartad och återkommande. Är en aktivitet unik eller komplex är den svår att inkludera. Så är fallet hos LFV när det gäller t.ex. flygtornet och företagsledningen. Här har de valt att införa en "egen" aktivitet för den specifika produkten specialallokerad kostnad vilket inte är tanken med ABC. Vi kom därför fram till att det finns vissa

begränsningar i möjligheten att konsekvent tillämpa ABC för all resursförbrukning. För att åstadkomma den lämpligaste kostnadsfördelningen använder de sig av en schablonmässig fördelning. På så sätt får alla produkter bära en lämplig andel av kostnaderna för den specialallokerade aktiviteten. När LFV använder sig av ABC-kalkylen samt de schablonmässiga fördelningarna kan de se saker och ting på ett komplext sätt.

5.1.5 Aktivitet kopplad till produkt och kund

ABC-modellens styrka är som nämnts tidigare att lokalisera kostnader till produkter. Ledningen allokerar resurskostnaderna på varje enskild aktivitet. Aktiviteter är handlingar och processer som utförs av maskiner eller medarbetare, exempelvis redovisning, budget, finansiell rapportering mm. LFV använder sig av ett hundratal aktiviteter. Med för många aktiviteter är det lätt att detaljeringsgraden blir för stor och de kommer ner på för låg nivå. Det är viktigt att ta fram de väsentliga aktiviteterna anser både vi och Göran Andersson⁸⁴. Då kan vi naturligtvis fråga oss vilka är de väsentliga aktiviteterna? Svaret på det är, att det är de aktiviteter som är mest kostsamma och har en tydlig kostnadsdrivare samt de specialallokerade.

Aktiviteter kan reduceras på två sätt, för det första kan aktiviteter som drivs av samma kostnadsdrivare slås samman, vilket är vanligt i praktiken. Det är lämpligt att arbetsuppgifter från olika funktioner sätts samman till en aktivitet, för att kostnaden för aktiviteten meningsfullt ska kunna fördelas till olika kalkylobjekt. För det andra kan aktiviteter vars kostnader inte är betydande slås samman, trots att de drivs av olika kostnadsdrivare. Av våra erfarenheter kan ett större antal aktiviteter leda till en mer komplicerad administrativ hantering av kalkylsystemet. Det här har sin bakgrund i att varje aktivitet fordrar ett system för datafångst och datahantering.

Generellt sett, för att det överhuvudtaget ska vara möjligt att kunna mäta kostnadsdrivarvolymen måste aktiviteterna vara likartade och återkommande. För att fördela kostnaderna från aktivitet till kalkylobjekt används kostnadsdrivare. LFV: s kalkylobjekt innefattar dessutom produkt drivare som kopplar samman aktiviteterna med produkterna. Kostnadsdrivarna länkar däremot aktiviteterna till kunderna. Ambitionen är att kostnads- respektive produkt drivarna ska utgöra en god approximation av aktivitetens förbrukning av resurser respektive kalkylobjektens anspråk på aktivitetens ”tjänster”. På så sätt får LFV en bredare inblick i verksamheten som innehåller produkt- och kundanalys.

Det ovan nämnda kan benämnas som andra steget i fördelningsprocessen där ”drivare” ska väljas. Vid val av drivare kan fokus läggas på *transaktioner*, *tid* eller *intensitet*. *Transaktionsrelaterade* kostnadsdrivare mäter antalet förekomster och är lämpliga att använda när kalkylobjektet är lika resurskrävande med avseende på aktiviteterna. Det tar då lika lång tid och krävs samma resursinsatser rörande personal, lokaler och utrustning för samtliga kalkylobjekt. Lokalvården är ett exempel på transaktionsrelaterade kostnadsdrivare på LFV. *Tidsrelaterade* kostnadsdrivare mäter den tid det tar att utföra aktiviteter till exempel faktureringsstimmar, reparationstimmar. Det här slaget av kostnadsdrivare är

⁸⁴ Göran Andersson, *Kalkyler som beslutsunderlag*

lämpligt att använda när kalkylobjektens tidsanspråk på aktiviteten skiljer sig åt till exempel tiden för fakturering och utförande av reparationer. LFV använder inte någon tidsrelaterad kostnadsdrivare utan använder sig av en generell tidsförbrukning. De *intensitetsrelaterade* kostnadsdrivare är lämpliga att använda när kalkylobjektet kräver speciella aktivitetsinsatser. Exempelvis kräver vissa kalkylobjekt arbetsinsatser från personal med hög lön eller speciellt dyrbar utrustning. I sådana fall krävs att resursåtgången på dessa kalkylobjekt och aktivitet registreras separat eftersom aktiviteten anses unik eller komplex. Det kan förknippas med flygtornet och ledningen på LFV, som uppstår speciella aktivitetsinsatser. Ledningen arbetar inom alla produkterna, men det är svårt att fastställa till vilken grad. Därför använder de sig av en generell förbrukning av aktiviteten, när de ska beräkna kostnaden för produkten. Fördelning ska med andra ord göras med strävan att det ska råda samband mellan kostnadsorsakande och kalkylobjekt.

5.1.6 ABC-tårta

LFV har utvecklat ett "tårtsystem" som ger en klar bild över vilka kostnader som existerar inom varje enskild produkt. Det är viktigt att få klart för sig, att det är aktiviteter som uppstår kostnaderna i denna modell. En del av aktiviteterna i verksamheten är oberoende av en ökning eller minskning av antalet produkter. Med detta vill vi få fram att även om en produkt avvecklas finns vissa aktiviteter kvar, eftersom de har uppgifter inom andra produkter till exempel budget och redovisning. Det är viktigt när företag ska avveckla, utveckla eller outsourca en produkt, även tar hänsyn till att vissa kostnader finns kvar trots att produkten har avvecklats. Det anser Jonas Gerdin⁸⁵ och under arbetets gång kom även vi fram till ett liknande resultat. Produktens kostnader består av direktkostnader som försvinner direkt vid avveckling av en produkt, eftersom de är direkt förknippade med produkten. Därefter har LFV två typer av gemensamma kostnader, en som går att reducera och en som inte går att reducera. Kärnan av tårtan är vinst biten, hur lönsam är produkten? Ska vi behålla den eller outsourca den? En tanke som vi fick under arbetets gång var, att många företag troligen missar denna bit när de avvecklar en del av sin verksamhet eller produkt. De har inte gjort någon ordentlig analys av vad som genererar kostnaderna för produkten. När de sen får resultatet efter avvecklingen går de trots allt inte med vinst, på grund av att den avvecklade produkten troligen bestod av en stor del gemensamma kostnader.

Direkta kostnader är de som direkt registreras på kostnadsbäraren det vill säga produkten. De direkta kostnaderna är inte av samma karaktär för olika produkter, till exempel för reklamuthyrning behövs reklamskyltar men det behövs inte för ekonomiavdelningen. Därför går det inte att använda sig av samma direkta kostnader för alla produkter. Desto större andel av kostnaderna som behandlas som direkta, desto bättre blir precisionen i kalkyleringen.

De gemensamma kostnaderna är detsamma som de indirekta kostnaderna eller övriga kostnader. Det kan vara så att ett flertal produkter använder en gemensam kostnadsbärare, exempelvis kan ett flertal produkter få hjälp av ekonomiavdelningen. Det kan även vara så att ett flertal produkter använder samma maskin och måste därför dela på kostnader och slitage för denna. Det är

⁸⁵ Gerdin Jonas, *ABC-kalkylering*

dessa kostnader som ABC-kalkylen härleder på ett bra och lättförståeligt sätt. En del av dessa kostnader kan i vissa fall reduceras vid avveckling av en produkt, medan andra finns kvar till fullo. När en produkt avvecklas finns exempelvis ledningen fortfarande kvar, eftersom denna aktivitet även har uppgifter inom andra produkter. Däremot kan kostnader för budget och redovisning reduceras, eftersom personal kan sägas upp på ekonomiavdelningen.

Tårtans centrum är vad varje produkt ger för vinst till företaget. Det är kärnan som utgör lönsamheten med varje enskild produkt. Med tårtan och ABC-kalkylen som bakgrund skulle LFV kunna analysera både kostnader och intäkter för kund, produkt och process. Det gör de trots allt inte fullt ut, utan använder systemet mer som ett jämförelse- och lönsamhetsystem. Prissättningssystemet som LFV använder sig av bygger inte på ABC. Den prisinformation som ABC kan ge används mer som ett jämförelseinstrument och benchmarking med andra flygplatser, än som direkt prissättning. Det finns förutsättningar för att använda benchmarking relaterad till det arbete som är av likartat slag på de andra flygplatserna. Fördelen med detta skulle kunna vara att de samarbetar och kommunicerar bättre, samt att de har större tillgång till information som har högre tillförlitlighet. Riskerna är dock att det uppstår konkurrens och att vissa uppgifter undanhålls.

Anledningen till att LFV - Sturup inte använder sin ABC-kalkyl fullt ut, är att de inte själv kan sätta sina priser utan är styrda av huvudkontoret. De använder sin kalkyl som en lönsamhetskalkyl och till alternativa val vid nedläggning, utveckling och outsourcing. På LFV delas kalkylobjektet i två delar produkt- och kundkalkyl. Anledningen till den uppdelningen är att de vill få två dimensioner på sin lönsamhet. När det gäller produkten kan de med hjälp av uppdelningen ta reda på vilka produkter som är av intresse. De skulle även kunna ta reda på vilka produkter som bör effektiviseras eller som behöver bli dyrare att använda. Kundkalkylen i ABC ger en bild av intäkter och kostnader som kunderna tillför företaget. Här kan LFV använda en väldigt detaljerad nivå för att utläsa lönsamheten per kund. Det innebär att de i extrema fall kan gå ner på vad varje enskild passagerare kostar, vilket de naturligtvis inte gör för det skulle vara irrelevant.

5.2 BSC

Med ett BSC är meningen att skapa en balans mellan finansiella och ickefinansiella nyckeltal. Det är viktigt att alla perspektiv tilldelas lika mycket uppmärksamhet för att klara av den balansgång som måste genomföras. Med hjälp av perspektiven ska strategi och vision spridas genom hela organisationen. Inom varje perspektiv finns strategin och visionen inbyggd genom mål, konkreta målsättningar och handlingsplaner. LFV har valt att bygga upp sitt styrkort efter visionen "Sturup – mer än en flygplats". Det är viktigt att visionen bryts ner till mindre delar så att det sedan kan passas med de strategiska målen, kritiska framgångsfaktorer och nyckelmått.

LFV hade tre mål med sitt styrkort: Att sprida visionen och strategin, samla ihop viktigt material och följa upp verksamheten. Hur väl har de lyckats med dessa?

5.2.1 Vision och strategi

LFV: s styrkort är uppbyggt efter dess vision och detta försöker de sprida ner i verksamheten. Genom att skapa ett strategiskt tänkande skapas en balans inom företaget som gör att de i sin tur kan uppnå verksamhetens mål. På LFV arbetar varje avdelning efter sina egna mål och risken är då att strategin hamnar i skymundan. Själva mätandet av målen sker oftast av dem som har tagit fram dem och risken är att det blir en subjektiv bedömning. Kvaliteten kan vara mycket svår att fastställa.

Styrkortet ska skapa en debatt och det är denna debatt som är den viktigaste delen av arbetet med styrkortet. Genom diskussioner ska strategin och visionen spridas ner genom organisationen och sen omarbetas och ständigt förbättras samtidigt som den går upp mot ledningen igen. Det ska vara ett evigt kretslopp enligt Kaplan och Norton⁸⁶. Eftersom LFV: s styrkort fungerar som ett avskilt redskap på varje avdelning försvinner möjligheten att förbättra vision och strategi. Varje avdelning arbetar för att förbättra sina nyckelmått så att mätningarna ska bli de bästa tänkbara. Men även om nyckelmåtten ständigt förbättras så fastnar personalen i måtten och strategin prövas inte fram och tillbaka. Fungerar inte strategitänkandet fullt ut förloras en del av poängen med styrkortet. Risken med detta är att det hela blir en mycket tids och kostnadskrävande process för att nå vissa mål. Vi menar att strategitänkandet har hamnat i bakgrunden i styrkortsarbetet och därmed saknas en viktig del av balansen.

5.2.2 Materialinsamling

Det andra målet med styrkortet var att kunna samla allt material som avdelningarna besitter och kunna utveckla detta för företagets framtid. Här är det främst perspektiven som bestämmer vilket material det är som respektive avdelning väver in i sitt styrkort. Perspektiven valdes på ledningsnivå medan avdelningarna själva fick arbeta fram framgångsfaktorer och nyckelmått.

Kaplan och Nortons tidskoncept⁸⁷ med perspektiv som ska spegla ”igår, idag och imorgon” ska löpa genom hela organisationen som en röd tråd. Det finansiella perspektivet räknas till gårdagens dimension medan kund- och processperspektivet hör till dagens dimension. Morgondagens dimension upplevs genom förnyelse- och utvecklingsperspektivet. I LFV styrkort finns alla dessa perspektiv och tidsdimensioner representerade. Förutom detta har de ytterligare ett perspektiv, medarbetarperspektivet. Ett perspektiv som detta kan tänkas spegla både dagens och morgondagens utmaningar. För ett serviceföretag som LFV är det viktigt att fokusera på människorna. Humankapitalet är viktigt både för dagens arbete och morgondagens utveckling. Tanken med ett renodlat medarbetarperspektiv är inte att föredra enligt Olve, Roy & Wetter⁸⁸. De menar att medarbetarna finns med i process- och utvecklingsperspektiven. Men samtidigt är det en väldigt svensk syn att ha ett medarbetarperspektiv då företagen i Sverige tar mer hänsyn till debatten runt de mänskliga resurserna. Därför kan det kännas mer naturligt att ha med medarbetarperspektivet i ett svenskt styrkort. LFV har alltså valt att lägga medarbetarna utanför de fyra originalperspektiven. Med detta visar

⁸⁶ Kaplan & Norton, *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*

⁸⁷ Ibid

⁸⁸ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

de att medarbetarna är viktiga för dem och de visar att allt inte handlar om det finansiella. Ett eget perspektiv ger upphov till fler kritiska framgångsfaktorer och nyckelmått, vilket ökar risken för informationsöverflöd. Men vi tror att fördelarna överväger arbetsbelastningen eftersom med medarbetarna i ett eget perspektiv är det tydligare för de anställda att de har betydelse för företaget och kan framhäva sina åsikter inom området.

Inom LFV: s bransch är det viktigt att inkludera en del tankar som sträcker sig utöver de perspektiv som är valda. Funderingar fanns i början på att även ha ett miljö- och ett trafiksäkerhetsperspektiv. För att använda fler perspektiv bör de finnas en stark förankring mellan dessa och strategin enligt Olve⁸⁹. Miljö- och trafiksäkerhetsperspektiven är viktiga för LFV men handlar egentligen inte om deras strategi och vision utan är snarare en del av deras verksamhet. Därför kan de med fördel istället vävas in i de övriga perspektiven. För många perspektiv ger upphov till för många mått och det blir ofta ohanterbart.

Under framtagandet och materialinsamlingen till styrkortet är det viktigt att skapa en debatt runt det företaget vill uppnå. Alla perspektiv och mått måste diskuteras noga och avvägas innan beslut tas. Det är viktigt att förankra detta hos så många anställda som möjligt eftersom det är de som senare ska jobba med styrkortet. LFV utförde sin diskussion långt ner i organisationen och lät varje avdelning ta fram sina egna kritiska framgångsfaktorer och nyckelmått utifrån de strategiska mål som är uppsatta. Det här gör att medarbetarna får en större inblick och medverkan i processen. Det är också bra att de som bäst känner sin avdelnings verksamhet får vara delaktig i besluten om rätt nyckelmått. Men det är inte bara fördelar med detta sätt att arbeta eftersom det innebär att balansen till viss del glöms bort. På LFV blev fokus främst på medarbetar- och kundperspektivet medan det finansiella perspektivet hamnade i skymundan.

För att införa ett styrkort är det viktigt att ha stark förankring i ledningen. Hos LFV krävdes det personer med stark vilja för att genomföra styrkortet. De fick arbeta hårt för sin sak ett bra tag innan de fick accept. Finns inte förankringen hos ledningen är det mycket svårt att sprida idén till medarbetarna. Det är också viktigt att man i arbetsprocessen inte förlitar sig på en extern konsult som tar fram och sköter allt. För att styrkortet ska implementeras och sen användas av medarbetarna är det av stor betydelse att de är delaktiga i hela processen och inte bara stått vid sidan om medan en konsult byggt upp styrkortet. Hos LFV arbetade en projektledare med styrkortet i två år och även om medarbetarna varit väl involverade i arbetet så blev det en viss osäkerhet när projektledaren slutade. Exempelvis lokalvårdarna upplever just nu att de står och stampar på samma fläck eftersom de inte längre har någon att rapportera till. Nu arbetar LFV med att ta fram en ny ansvarig för LFV: s styrkort, en medarbetare inom företaget som redan arbetar med styrkortet. Det är hela tiden viktigt att alla ansvariga hela tiden håller sig uppdaterade med vad som händer och inte bygger upp uppföljning på enbart en person.

Olve⁹⁰ menar att det är viktigt att höra för- och nackdelar från medarbetarna och inte bara från ledningen. Detta för att komma bara kritiken från ledningen så tappar styrkortet sin mening med att vara förankrat i medarbetarna. Många företag

⁸⁹ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

⁹⁰ Ibid

väljer att göra ett pilotprojekt hos ett dotterbolag eller en avdelning för att se hur det fungerar innan hela projektet dras igång. En fördel med pilotprojekt är att vinna de anställdas förtroende. Detta har LFV tagit fasta på i och med att de började sitt projekt hos lokalvårdarna. LFV ville börja så långt ner i organisationen som möjligt för att de menade på om det fungerar här kommer det att fungera även i den övriga delen av organisationen.

Vi menar att målet med att samla in material är väl uppfyllt. Varje avdelning har fått ta fasta på vad som är kritiskt för deras framgång och på så sätt uppstår ett framtidstänkande. Materialsamlingen har hjälpt till att belysa problemen och ger medarbetarna en chans att komma till tals.

5.2.3 Uppföljning

LFV använder sitt styrkort främst som ett uppföljningsverktyg. Även om det bara sker enskilt på varje avdelning så har de möten och diskussioner om hur det står till och vilka åtgärder som ska utföras. Styrkortet är uppbyggt och välutvecklat utifrån Kaplan och Nortons idéer men sen följs inte riktigt deras förslag om att använda styrkortet i styrningen. Istället har LFV ett styrkort för var avdelning och det som det används till är att i efterhand tolka siffror och som diskussionsunderlag. Det här är ett bra sätt att följa upp verksamheten eftersom de som arbetar på var avdelning kommer till tals regelbundet och får gehör för sina åsikter. Medarbetarna är mycket nöjda med styrkortet eftersom de känner sig mer delaktiga än tidigare. Genom att hela tiden låta de anställda ventilera sina åsikter förhindrar LFV att medarbetarna går missnöjda längre perioder. Vi tycker att en bra uppföljning är en central del i framtida framgång och att LFV har lyckats mycket bra här. När de får feedback regelbundet kan de snabbt åtgärda eventuella brister och riskerar inte att ytterligare förvärra problemen.

Men självklart ska ett företag inte bara blicka bakåt och ett styrkort kan användas till så mycket mer än uppföljning. Tanken bakom det är också att sprida strategin genom företaget och skapa en balans. När LFV endast använder sitt styrkort till att analysera hur det har gått tidigare och vilka åtgärder som kan tänkas vara nödvändiga att ta förlorar de styrningsprocessen. Styrkortet ska vara ett verktyg för ledningen att styra företaget i den riktning som den valda strategin har angett. Men på LFV har varje avdelning sitt eget styrkort och någon sammankoppling mellan avdelningarna sker inte. Härmed uppkommer inte det kretslopp som ska förändra och styrka företagets valda strategi.

5.2.4 Problem

Styrkortet är nu framtaget men risken finns att nyhetens behag försvinner och då kan det vara svårt att hålla liv i det. Vi funderade på om ett belöningsystem skulle hjälpa till att motivera de anställda att fortsätta arbeta efter styrkortet. Enligt Olve⁹¹ kan det ifrågasättas om ett belöningsystem utifrån styrkortet är nödvändigt. Enligt många räcker den uppmärksamhet och uppmuntran som fås av diskussionerna som belöning. De anställda känner sig motiverade av att få vara med och arbeta för ett bättre företag och tydligt själva kunna påverka och mäta förbättringar. LFV bedriver inget belöningsystem utifrån styrkortet. Enligt de

⁹¹ Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*

anställda som vi har pratat med är detta inget problem. De tyckte det var positivt att vara delaktiga i processerna och verkade inte sträva efter belöning utan snarare uppmärksamhet för det de ville få fram. Därför tror vi att det viktigaste för LFV är att tydligt markera att styrkortet är betydelsefullt. Genom att snabbt anställa en ny styrkortsansvarig som jobbar ut mot avdelningarna får de anställda en tydlig person att vända sig till.

Det är också viktigt att betona att LFV borde använda sig av sitt styrkort ordentligt även när det är hårda tider. När det är lågkonjunktur i flygbranschen förloras balansen i styrkortet eftersom ekonomin oundvikligt hamnar i centrum, något LFV upplever just nu. Arbetet med styrkortet har inte högsta prioritet längre och istället satsar de på att förbättra finanserna. Omvärlden har väldigt stor inverkan i branschen. Men LFV ska kunna arbeta med sitt styrkort ändå och inte glömma bort att även det kan bidra med viktig information.

6 Resultat

För att kunna knyta samman det viktigaste som framgått i denna uppsats, återknyter vi till frågorna, nämligen: Hur och till Vad används ABC och BSC? Vår målsättning med arbetet var att beskriva och analysera ekonomistyrningen på en flygplats. Här följer en diskussion, slutsatser samt förslag till framtida studier inom ämnet.

6.1 Diskussion om ABC

ABC-kalkylen på LFV består av tre analyser: process- kund- och produktanalys. Processerna är uppdelade i lednings, kärn- och stödprocess. Kärnprocesser utgör den verksamhet som behövs för att driva en flygplats. Det finns ett hundratal aktiviteter och dessa härleds från delprocesser som kommer från processerna i kärnprocessen. Det har inte varit helt enkelt att förstå och härleda processerna hos LFV eftersom de använder sig av ett avancerat system. Det finns för tillfället bara två personer på LFV som använder och är kunniga inom området så idag är det inget arbetsverktyg för alla. Orsaken till detta kan vara att personalen inte fått chans att ta del av eller att de inte varit villiga att lära sig det avancerade systemet. Vi anser att det borde vara fler involverade i arbetet för att till fullo dra nytta av det kostsamma systemet. ABC-verktyget ger en mycket specifik information som flera avdelningschefer borde vara intresserade av, eftersom underlaget från ABC kan underlätta många beslut, om det används rätt. Detta kan förklaras med kalkylens främsta fördel nämligen att den ger en rättvis kostnadsfördelning. Ytterligare en aspekt kan vara att om alla avdelningschefer använde ABC skulle de olika avdelningarna komma närmare varandra på grund av att de på så sätt ”talade samma språk”.

Genom observationer har vi uppmärksammat att en effektiv lönsamhetsmätning har varit huvuddrivkraft hos LFV vid införandet av ABC. En tvådimensionell lönsamhetsmätning av kunder och produkter, är enligt oss att betrakta som ett krav hos LFV. Här kan de fånga upp vilka produkter respektive kunder som är lönsamma. Dessa uppgifter kan vara viktiga att ta fram när de ska implementera nya produkter eller bedöma sina kunder. LFV kan inte utnyttja sina ABC resultat för att sätta priser på sina produkter och kunder som har med flygverksamheten att göra. Koncernen styr all prissättning vad gäller flygtrafik, eftersom det ska vara enhetliga priser för alla flygbolag. Anledningen till detta är att vissa flygbolag inte skall prioriteras eller ges fördelar. Den verksamhet som inte direkt är kopplad till flyget som lokaluthyrning och reklamplatser kan de dock själv sätta pris på. Det är inom dessa områden vi anser de skulle använda ABC mer effektivt. I dagsläget används ABC främst till lönsamhetsuppföljning men även till att bedöma huruvida de ska outsourca, utveckla eller avveckla produkter. Det är en mycket tidskrävande men rättvis väg till lönsamhetsanalys och därför vill vi uppmana till ökad användning av ABC.

Modellens fulla potential skulle kunna utnyttjas med hjälp av en konsult som kunde fungera som ett bollplank åt personalen på LFV. Konsulten skulle under en längre tid följa LFV: s utveckling samt fånga upp det som händer i verksamheten. Vidare kan konsulten ge en objektiv bedömning för modellens användande. Den risk som finns är dock att nyckelpersonerna i företaget är styrda av ledningen som

lägger tyngdpunkt på andra uppgifter än konsulterna, varför utnyttjandet av ABC blir på fel sätt. En konsult på LFV skulle kunna hjälpa till med att hålla liv i ABC och inte som i dagsläget låta ABC-kalkylen hamna i skymundan. Än en gång vill vi poängtera att det inte är effektivt att ta fram ett så kostsamt system, som inte utnyttjas till sin fulla kapacitet. Om LFV använde sin ABC-kalkyl aktivt, skulle det underlätta deras uppföljning, granskning av den interna ekonomin och kostnadsfördelningen inom företaget.

Eftersom LFV – Sturup inte har möjlighet att använda sin ABC-modell till prissättning så hoppas vi att koncernen använder sin ABC-modell till detta. Vidare anser vi att LFV utvecklat sin ABC-modell så mycket att den snarare borde betraktas som en ABM-modell det vill säga Activity Based Management. På så sätt skulle uppmärksamheten kunna riktas mot både aktiviteter och hantering av dessa aktiviteter. För LFV: s del analyseras även vilka kostnader som skapar värde för kunden samt belyser de intäktsskapande sidorna av företagets verksamhet. Detta ger en mycket bra bild av vad i verksamheten som kostar samt ger vinst och kan då hjälpa till att ge ett rättvisande pris. Det är också något LFV kan förespråka till andra flygplatser i och med satsningen ”*Toolkit for Airport Management*”. Detta verktyg är väl framtaget och anpassat för en verksamhet liknande LFV. Vi tycker att LFV har uppnått de kriterier som behövs för att ha en välanpassad ABC-kalkyl eftersom de kan svara på frågorna: Vilka aktiviteter utnyttjas av resurserna i organisationen? Vilken nytta är det att utföra aktiviteter och processer i företagen? Vilka är kostnaderna för varje aktivitet för att framställa företagets produkter och tjänster?

6.2 Diskussion om BSC

LFV: s styrkort är konstruerat efter visionen ”*Sturup - mer än en flygplats*”. Utifrån denna vision har de utvecklat fem perspektiv: finansiellt-, kund-, intern process-, medarbetar- och utvecklingsperspektiv. Efter dessa perspektiv är styrkortet uppbyggt av strategiska mål, kritiska framgångsfaktorer och de nyckelmått som krävs för att mäta resultat. Varje avdelning har sitt eget styrkort och detta innebär att det är många som är involverade i arbetsprocessen. Styrkortet används främst till uppföljning av respektive avdelning och är inte som Kaplan och Nortons idé, ett strategiskt styrverktyg.

Ett väl utformat BSC garanterar inte en vinnande strategi utan kan bara översätta ett företags strategi till ett antal mätbara mått. Den stora utmaningen är att finna specifika länkar mellan de icke finansiella och de finansiella måtten. Styrkortet på LFV har utvecklats genom att inledningsvis utgå ifrån en övergripande mall med vision, strategi och strategisk mål. Inom varje avdelning har det senare utvecklats väldefinierade kritiska framgångsfaktorer och nyckelmått, som är konstruerade för att leda hela organisationen mot företagets mål. Det här tillvägagångssättet anser vi är mycket positiv eftersom medarbetarna inom varje avdelning har möjlighet att själva påverka utformningen av styrkortet. Vi tror också att det på detta sätt i större utsträckning speglar verksamheten eftersom avdelningarna har så olika arbetsuppgifter. Vidare blir de till följd av kännedom om målen med BSC, mer engagerade och motiverade i sina dagliga arbetsuppgifter. Eftersom styrkortsarbetet är uppdelat på varje avdelning är det viktigt att de som har hand om rapportering och uppföljning har bra kontakt med dem som utför själva mätningarna. Diskussionerna utifrån styrkortet måste vara regelbundna och låta

alla komma till tals. Det här tycker vi att LFV har lyckats väl med eftersom de ständigt lyfter fram de anställdas åsikter under mötena och utifrån de kommer fram till olika åtgärdsprogram. De anställda som arbetar med styrkortet har också hela tiden möjlighet att förändra de nyckelmått de en gång i tiden tagit fram. På detta sätt uppdateras ständigt styrkortet och blir bättre. Däremot saknar vi det kretslopp av vision och strategi som Kaplan och Norton poängterar. Styrkortet blir ett uppföljningsverktyg utan tydlig förankring i strategin.

Det balanserade styrkort är ett mycket passande verktyg för företag som strävar efter att få en plattare och mer effektiv verksamhet. Styrkortet fokuserar på vision istället för kontroll. På LFV används styrkortet som ett verktyg för att kunna följa upp respektive avdelning. Det hjälper till att mäta var varje avdelning befinner sig och styrker behovet av att diskutera och låta alla anställda komma till tals. Eftersom medarbetarna efter införandet av styrkortet tycker att de har lättare att framföra sina åsikter och får ökat gehör för dessa så menar vi att det varit en lyckad implementering. Vi tycker det är mycket positivt att LFV har lyckats implementera styrkortet långt ner i företagets organisation. Styrkortet används trots inte som det är tänkt för att styra hela verksamheten i en gemensam riktning, något som vi tycker kan vara all ide att tänka på i framtiden. Det är ett kostnadskrävande och framförallt tidskrävande system att införa och därför vill vi gärna öka användningsområdet, för att utnyttja dess potential fullt ut.

Något som vi saknar är den specifika länken mellan avdelningarna och sammanföring av uppgifter som kan leda fram till en slutsats för hela företaget. Eftersom varje avdelning har sitt eget styrkort med specifik inriktning är det svårt att sammanföra resultaten till en gemensam bild. Ytterligare en länk som inte lyfts fram är den mellan de ickefinansiella och finansiella måtten. Detta tror vi är en utmaning för LFV att i framtiden försöka att föra samman alla perspektiven för att finna kretsloppet och den röda tråd som ska följa genom hela företaget. Det kretslopp vi vill ha fram är, vad de olika ickefinansiella perspektiven gör för påverkan på det finansiella perspektivet. Vår erfarenhet säger att om de anställda är nöjda är de mer effektiva, vilket leder till belåtna kunder som i sin tur leder till högre lönsamhet för företaget. Ytterligare ett perspektiv som inte får glömmas bort är utveckling och här anser vi att alla ska ha möjlighet att komma med sin åsikt. Fungerar detta kretslopp har företaget lyckats med att bryta ner strategi och vision på en bra nivå.

Styrkortet ger en möjlighet att balansera de olika delarna inom företaget och inte bara se till de finansiella måtten. Det väsentliga är att beslut ska fattas på mer än finansiell information. En av de allra viktigaste delarna är den debatt som framkommer runt styrkortet. Detta för att de då ser de ickefinansiella måtten i en dimension. LFV har väl framtagna perspektiv och mått som framhäver medarbetarnas och kundernas syn. Eftersom personalen är de som tagit fram måtten i styrkortet är det främst två perspektiv som hamnat i fokus, medarbetarna och kunderna. När det sen blir hårdare tider är det genast det ekonomiska perspektivet som seglar fram och balansen är borta. Det är visserligen svårt att hela tiden ha en balans men vi tror att LFV kan vinna mycket på att sträva efter det och lita mer på de ickefinansiella perspektiven, även i kristider.

6.3 Generella slutsatser

ABC-kalkylen används parallellt med den så kallade traditionella ekonomisystemet och BSC på LFV. Enligt oss tillämpas alla systemen parallellt och inte enbart ABC och BSC eftersom det traditionella ekonomisystemet ger en större trygghet. Det finns en risk att om de kom fram till olika resultat i de olika systemen, skulle det kunna leda till felaktiga beslut. Dessutom kan de lägga för stor vikt vid det traditionella systemet och vågar inte ta till vara de signaler som ABC och BSC ger. Fördelen kan dock vara att systemen kompletterar varandra i strävan mot samma mål. Genom att använda sig av alla tre systemen kan nyckelpersonerna ha kontroll över företaget utifrån olika perspektiv. Det traditionella systemet ger både intäkt- och kostnadsbild medan ABC fokuserar på kostnader. BSC däremot fokuserar på sambandet mellan det ickefinansiella och det finansiella. Ytterligare en fördel med olika resultat kan vara att de på så sätt måste gå djupare i sin analys och uppföljning, för att ta reda på var skillnaderna finns. Risken med att enbart använda sig av ABC kan vara att de blir kostnadsfixerade, vilket innebär att kostnadskrävande men trots allt intäktsgivande aktiviteter riskerar att elimineras.

Vi kan se att LFV har en potential att bedriva sin verksamhet enbart med hjälp av ABC och BSC. De har en mycket bra kontroll över de olika delarna i de två verktygen. Systemen rymmer mycket information som de har kunskap att spåra ifrån rätt källa. Den traditionella ekonomistyrningen finns indirekt med i BSC. Om de kunde få igång länkningen mellan de olika perspektiven i BSC och utnyttja prissättningssystemet i ABC, skulle de enbart kunna utnyttja dessa system i sin verksamhet. Det skulle även kunna underlätta deras arbete eftersom uppgifterna skulle bli något mindre.

Något vi har reagerat på är att LFV har valt att ta fram och utvecklat två krävande system som de i slutändan inte använder när tiderna är sämre. Det är när det går bra som de har tid att titta på ABC och styrkortet, men i bistra tider som idag så är det den traditionella ekonomistyrningen som de använder sig av. Detta på grund av det finansiella fokus som vi har uppmärksammat är det viktiga i bistra tider. Vi tycker det är mycket synd att ha färdiga system som läggs på is. Motgångarna har sin främsta förklaring i att modellerna uppfattas som resurs-, arbets- och tidskrävande vilket anses överskugga fördelarna med den mer rättvisande bild som modellerna tillför. Vidare kan en förklaring till ”nedläggningen” av ABC vara att ledningen inte vill offra helhetsöversikten av företaget i strävan efter en detaljerad kännedom om aktiviteter och kostnader. För att fastställa rätt nivå borde det därför finnas en balans mellan översikt (övergripande nivå) och insikt (detaljeringsnivå).

Vi tycker att andra företag kan lära sig av LFV: s modell, men de måste våga satsa för att komma någonstans. LFV har varit modiga när det gäller att ta fram två så pass moderna system som ABC och BSC är. Det är viktigt att ett företag vet vad de vill använda verktygen till innan de inför dem. Är det ett uppföljningssystem de är ute efter har de en bra förebild hos LFV. Ett företag som står inför valet att införa ett av dessa system måste göra en tydlig avvägning mellan för- och nackdelar samt vara beredd på att det är tids- och kostnadskrävande system. LFV visar tydligt att det finns en klar möjlighet att införa ett styrkort på låg nivå i företagets organisation och detta kan inspirera andra att göra på liknande sätt. En

viktig del av LFV: s ABC är att den ger en kontroll över kostnadsmassan, vilket många företag kan ha nytta av när de funderar på outsourcing eller nedläggning. De kan härleda sina kostnader för att få fram vilka det är som försvinner respektive reduceras vid förändringar i produktstrukturen.

6.4 Våra erfarenheter

Vi är mycket nöjda med vårt fallföretag och vår kontaktperson där. LFV - Sturup var redan från början ett mycket intressant företag för oss och vår syn har inte förändrats, snarare tvärtom. Vi har hela tiden fått tillgång till hjälp och fått svar på alla våra frågor. Vi har även kunnat få bekräftelse på det vi har skrivit och på så sätt säkerställt kvalitén på det. Det vi kan tyckas sakna är en djupare bild av hur man arbetar ute på företaget eftersom vi haft lite svårt att få kontakt med fler än vår kontaktperson. Vår tanke var att intervjua både en avdelningschef och en av de anställda på denna avdelning men vi fick inte möjlighet till detta. Vår kontaktperson är den som varit med och är engagerad i de båda processerna ABC och BSC, så vi har fått tillgång till mycket värdefull information av henne. Sen har vi även intervjuat personal anställd inom lokalvården eftersom det var här implementeringen av styrkortet satte igång på allvar. Genom intervjun fick vi en ökad förståelse för arbetet med styrkortet vilket var nyttigt för uppsatsen. Däremot hade vår bild av ABC varit bredare om vi hade träffat fler personer på LFV. Tyvärr är det bara två anställda som arbetar effektivt med ABC, det tror vi beror på att det är ett mycket invecklat system och de anställda inte har kompetens att arbeta med det. Att bara få information från ett håll gör att bilden kan vinklas en aning. Vi har därför ställt oss kritiska men samtidigt försökt vara objektiva till informationen som vi blivit tilldelade.

Hade vi börjat vårt uppsatsarbete idag och haft med oss de erfarenheter vi nu har erhållit skulle det vara en del saker som vi hade gjort annorlunda. Först och främst hade vi valt att göra uppsatsarbetet ännu snävare än vad vi gjort här. ABC och BSC är två stora och krävande system som kan analyseras mycket djupt. Istället för att i samma uppsats beskriva dessa två områden hade vi endast valt ett av dem och fördjupat oss i det. Att vi här valde att ha med båda var att vi från början tyckte de var oerhört intressanta. På vägen framkom det ganska snabbt att de båda systemen används till ett liknande system på LFV, nämligen uppföljning. Därför är vi ändå nöjda med att ha lyckats beskriva och analysera båda även om vi idag kanske inte gjort om det.

Om vi hade valt att endast beskriva och analysera ett system hade vi valt att göra det på samma sätt som det är uppbyggt i den här uppsatsen. Att bedriva en kvalitativ fallstudie gör att vi kunnat nå resultat som är svåra att få om vi bedriver en bredare studie. Fallstudien har gett oss mycket intressant material att bearbeta och vi tror inte att vi kunnat uppnå samma resultat, om vi inte kommit in i företaget genom de träffar vi haft med vår kontaktperson. Däremot saknar en fallstudie en viss möjlighet till att generalisera och dra slutsatser. De möjligheter till generalisering som vi tycker kan göras är att det finns många varianter att bedriva dessa två system. Det är viktigt att de anpassas väl till verksamheten. Det centrala ligger inte i att följa regelboken utan att finna egna vägar och gärna ta stöd ifrån det som tidigare gjorts. Verksamheten behöver inte stämma överens med teorin, det viktiga är att hitta något som stämmer med den typ av företag eller bransch som vi befinner oss i.

6.5 Förslag till framtida studier inom ämnet

Uppsatsarbetet har för oss varit mycket spännande och givande. Under arbetet har vi nått fram till vad vi hoppats nå men samtidigt har många nya frågor dykt upp:

- Kommer ”*Toolkit for Airport Management*” att spridas till andra flygplatser?
- Är ABM något för LFV?
- Hur kan LFV använda sitt BSC till mer än uppföljning?
- Har LFV: s koncernen något att lära av Sturups erfarenheter av BSC?
- Kan ABC och BSC helt ersätta den traditionella ekonomistyrningen?

7 Källförteckning

7.1 Tryckta källor

- Adolphson Johan, *Strategi för intern Redovisning*, 1998, Liber Ekonomi
- Andersson Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag*, 1997, Studentlitteratur
- Anthony & Govindarajan, *Management Control System*, 2001
- Ax, C & Ask, U, *Cost Management*, 1995, Studentlitteratur
- Ax & Höier, *Styrkortet – vart går utvecklingen?*, Ekonomi & Styrning nr 4/99
- Bromwich, M. & Bhimani, A, *Management Accounting Pathways to Progress*, 1994, Cima
- Börjesson, S & Svensson, P *Aktivitetinformation, Strategiskt verktyg för att styra aktiviteter för att göra kalkyler. Från kostnadsfokus till aktivitetsfokus. ABC och ABM* 1993 Förlags AB Industrilitteratur
- Gerdin Jonas, *ABC – kalkylering*, 1995, Studentlitteratur
- Holme & Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur 1997
- Johnsson & Kaplan, *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting”* 1987
- Kaplan, R, S & Cooper, R, *Cost & effect*, 1997
- Kaplan & Norton, *The Balanced Score Card - Translating Strategy into action*, 1996
- Kaplan & Norton, *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, Harvard Business Reveiw, 1996 (artikel)
- Lind Johnny, *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*, 1996, Företagsekonomiska institutionen Uppsala universitet
- Lindskog, Sundqvist, Timelin och Wijk, *BSC på LFV Sturup* Magisteruppsats, Ekonomihögskolan Lund, 2000
- Sundin Lars, *Gör styrkortet praktiskt!* Ekonomi & Styrning nr 2/98 (artikel)
- Olsson Ulf, *Kalkylering för produkter och investeringar*, 1998, Studentlitteratur
- Olve, Roy & Wetter, *Balanced Scorecard i svensk praktik*, 1997, Studentlitteratur

Årsredovisning Luftfartsverket, 2002

7.2 Internetbaserade källor

www.lfv.se 030420

www.balancedscorecard.org 030423

7.3 Intervjuer

Cecilia Hagerts, Ekonomi chef LFV Sturup, 030414, 030424 och 030513

Annette Nilsson, Lokalvårdare och receptionist LFV Sturup, 030424