

# Innehållsförteckning

<b>INLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 BAKGRUND .....	4
1.2 PROBLEMFÖRMULERING .....	5
1.3 SYFTE .....	6
1.4 BEGREPPSDEFINITIONER .....	7
1.5 DISPOSITION .....	7
<b>TILLVÄGAGÅNGSSÄTT</b> .....	<b>9</b>
2.1 METODDISKUSSION.....	9
2.1.1 Valet av kvalitativ metod.....	9
2.1.2 Förståelse för fenomenet .....	10
2.2 STUDIEOBJEKTEN .....	10
2.2.1 Fallstudien.....	11
2.2.2 Urvalsprocessen och urvalskriterier.....	11
2.3 DEN KVALITATIVA INTERVJUN OCH ANALYSEN .....	12
2.3.1 Intervjuplan och genomförande.....	12
2.3.2 Den kvalitativa analysen.....	13
2.3.3 Analysens giltighet.....	13
2.4 INFORMATIONSSÄMPLING OCH KRITIK AV DENNA .....	14
<b>STYRVERKTYGEN</b> .....	<b>16</b>
3.1 BUDGETEN .....	16
3.1.1 Kritik mot budgetering.....	16
3.1.2 Budget eller prognoser .....	17
3.1.3 Budgetens förändrande roll.....	18
3.2 BALANCED SCORECARD.....	19
3.2.1 Balanced Scorecard-modellen.....	19
3.2.2 Balanced Scorecard som redskap för strategisk styrning.....	21
3.2.3 Kritik mot Balanced Scorecard.....	23
3.2.4 Styrkortet som ersättning för budget.....	24
<b>STYRKORT OCH STRATEGIER</b> .....	<b>25</b>
4.1 STRATEGI.....	25
4.1.1 Koncern- och affärsstrategi.....	25
4.1.2 Den strategiska planeringsprocessen .....	26
4.1.3 Strategi som hypotes.....	26
4.2 BSC– LÄNK MELLAN STRATEGI OCH GENOMFÖRANDE .....	28
4.2.1 The strategy-focused organization.....	28
4.3 STRATEGI SOM EN STÄNDIG PROCESS .....	29
4.3.1 Koppling av Balanced Scorecard till budget.....	31
4.3.2 Feedback och lärande.....	32
<b>FALLFÖRETAGEN</b> .....	<b>33</b>
5.1 SEB .....	33
5.1.1 Företagspresentation.....	33
5.1.2 Strategier .....	34
5.1.3 SEB:s Balanced Scorecard .....	34
5.1.4 Budgetering i SEB.....	37
5.2 WIHLBORGS .....	37
5.2.1 Företagspresentation.....	37
5.2.2 Strategier .....	38
5.2.3 Wihlborgs Balanced Scorecard .....	39
5.2.4 Budgetering i Wihlborgs.....	40
5.3 SJ.....	41

5.3.1	<i>Företagspresentation</i> .....	41
5.3.2	<i>Strategier</i> .....	42
5.3.3	<i>SJ:s Balanced Scorecard</i> .....	43
5.3.4	<i>Affärsplan och prognoser i SJ</i> .....	44
<b>ANALYS</b> .....		<b>46</b>
6.1	IMPLEMENTERINGEN AV BALANCED SCORECARD.....	46
6.1.1	<i>Bakgrund och idéformulering</i> .....	46
6.1.2	<i>Styrkortets utformning</i> .....	47
6.1.3	<i>Fokus på strategin</i> .....	48
6.1.4	<i>Användningsområdet</i> .....	49
6.1.5	<i>Kaplan och Nortons modell över tiden</i> .....	50
6.1.6	<i>Sammanfattning</i> .....	51
6.2	INTEGRATION OCH LÄNKNING.....	52
6.2.1	<i>Styrkortets integration med budgeten</i> .....	52
6.2.2	<i>Kopplingen mellan strategi och budget</i> .....	53
6.2.3	<i>Feedback och lärande</i> .....	55
6.2.4	<i>Sammanfattning</i> .....	57
6.3	BUDGETUTVECKLING.....	57
6.3.1	<i>Budgeten idag</i> .....	57
6.3.2	<i>Budget eller ej?</i> .....	59
6.3.3	<i>Balanced Scorecard som ersättning för budgeten</i> .....	60
6.3.4	<i>Sammanfattning</i> .....	61
<b>RESULTAT OCH DISKUSSION</b> .....		<b>62</b>
7.1	IMPLEMENTERINGEN AV BALANCED SCORECARD.....	62
7.2	INTEGRATION OCH LÄNKNING .....	63
7.3	BUDGETUTVECKLING.....	64
7.4	RESULTATDISKUSSION .....	64
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....		<b>66</b>

## Figurförteckning

Figur 1, s. 7: Uppsatsens disposition

Figur 2, s. 20: Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 1992), översatt av Olve et al. (1997)

Figur 3, s. 22: Managing Strategy (Kaplan & Norton 1996), översatt av Olve et al. (1997)

Figur 4, s. 27: Translating a Mission into Desired Outcomes (Kaplan & Norton 2001 s. 73, vår översättning)

Figur 5, s. 30: The Solution: Make Strategy a Continual Process (Kaplan & Norton 2001 s. 275, vår översättning)

Figur 6, s. 31: Linking Strategy to Budget in a Step-down Procedure (Kaplan & Norton 2001 s. 281, vår översättning)

Figur 7, s. 35: SEB:s Balanced Scorecard (Internt material från SEB)

Figur 8, s. 43: Verksamhetsstyrningen i SJ (Henrik Petterson SJ AB)

Figur 9, s. 53: Linking Strategy to Budget in a Step-down Procedure (Kaplan & Norton 2001 s. 281, vår översättning)

Figur 10, s. 55: The Solution: Make Strategy a Continual Process (Kaplan & Norton 2001 s. 275, vår översättning)

Figur 11, s. 63: Fallföretagens operationella styrning

## Inledning

*I detta kapitel berättar vi om den diskussion som förts kring budget och Balanced Scorecard den senaste tiden och som också utgör bakgrunden till vår uppsats. Här beskrivs de problemställningar som leder fram till det syfte vi har med uppsatsen. Vi presenterar också begreppsdefinitioner och uppsatsens disposition.*

### 1.1 Bakgrund

Den traditionella budgeten har utsatts för mycket kritik. Den anses vara alltför arbetsam och tidskrävande i förhållande till dess nytta och endast fokusera på finansiella aspekter. Kritiken har likaså riktats mot ettårssikten, dvs. att budgetåret egentligen inte har något att göra med hur verksamheten bedrivs, samt att budgetarna ofta är inaktuella redan när de sammanställs. Den anses också vara ett stelt ekonomiskt styrmedel som ofta motverkar en anpassning till pågående förändringar (Ax & Johansson 2001 s. 12).

En av de största förespråkarna i Sverige för att sluta budgetera är Jan Wallander som avskaffade budgeten i Handelsbanken så tidigt som i början av 70-talet (Johansson 1998/1999). I USA har kritiken riktats mot budgeten för att ha en dämpande i stället för innovativ effekt, samt för att vara besvärlig och hindrande (Kaplan & Norton 2001 s. 279 f.). Wallanders kritik mot budgeten som styrmedel är främst att budgeten bygger på prognoser och invagar oss i en falsk säkerhet inför en osäker framtid, samt ettårssiktens irrelevans. Han menar att om man tror på sin budget så kan det vara hindrande vid nya omständigheter och att om man inte tror på den så är det ingen mening med att den upprättas. Det Wallander istället förespråkar är styrning via en decentraliserad organisation med resultatansvar för enheterna, en väl fungerande, detaljerad och snabb uppföljning samt jämförelse med konkurrenter. Han förespråkar också olika nyckeltal och leder resonemanget in på mätinstrumentet Balanced Scorecard (BSC), ett styrverktyg som väckt stort intresse under 90-talet (Wallander 1999).

Balanced Scorecard som styrverktyg presenterades 1992 i ett antal artiklar av Kaplan och Norton i Harvard Business Review. Verkytyget var främst tänkt som ett flerdimensionellt mätinstrument för utvärdering av företag. Fokus kom att ligga på att mäta de faktorer som är kritiska för företagets framgång (Kaplan & Norton 1992). Verkytyget har emellertid också uppnått en funktion som redskap för strategisk styrning. BSC hjälper till att implementera företagets strategier och översätter strategiska mål till verksamhetsmål. Funktionen som hjälpmedel för att implementera nya strategier har

lett till ännu en bok av Kaplan och Norton (2001) där de presenterar styrning av organisationer med strategin i fokus (*The strategy-focused organization*).

Avsaknaden av en strategisk länk är ytterligare en aspekt av den traditionella budgeten som är utsatt för kritik. Resonemanget ovan har lett fram till studier i relationen mellan budgeten och Balanced Scorecard. De båda begreppen har ofta förekommit i samma diskussioner och ställts mot varandra.

Christer Johansson har genomfört en undersökning om huruvida Balanced Scorecard är ett alternativ till budgeten, men resultatet visar att det inte föreligger något generellt samband mellan avskaffandet av budget och införande av BSC i företagen idag. Inte heller Kaplan och Norton framhåller att styrkortet skulle fungera som ett alternativ till budgeten utan fungerar snarare som ett komplement. De menar att BSC kompletterar de brister som budgeten har (Johansson 1998/1999). Kaplan och Norton skiljer på strategisk styrning och operationell styrning och poängterar budgetens roll för styrningen av de taktiska processerna. BSC däremot, är det instrument som tar hänsyn till företagets strategier som är så viktiga för framgång och länkar samman dessa med budgeten. På detta sätt förenas budgeten med den strategiska planeringsprocessen. Budgeten förvandlas från ett mekaniskt verktyg med fokus på finansiella siffror, till ett styrverktyg som koncentrerar på kritiska strategiska initiativ (Kaplan & Norton 2001 s. 280 ff.).

Resonemanget ovan är bakgrunden till vårt intresse i ämnet. Balanced Scorecard fångar, genom fokus på strategin, upp flera perspektiv som är kritiska för företagets framgång. I styrkortet ryms kundfrågor, lärande och kvalitet. Det är sådant som även tidigare varit strategiskt viktigt och haft stor betydelse i verksamheten genom olika kvalitetsarbete, Human Resources etc. I och med BSC förenas dessa tillsammans med finansiella faktorer i ett styrverktyg. BSC skall enligt Kaplan och Norton bidra med ett strategiskt och långsiktigt tänkande i organisationen.

## 1.2 Problemformulering

Budgeten i ett företag används oftast som ett kontrollsystem, avvikelser i förhållande till det budgeterade identifieras och åtgärder vidtages i de fall det anses behövas. Budgeten tar ofta ingen eller väldigt liten hänsyn till företagets strategi, vilket innebär att fokus läggs på de kortsiktiga målen medan den långsiktiga strategin åsidosätts. För att arbeta med strategin i fokus krävs det att man ställer upp mål och mäter framgången hos de faktorer som är kritiska för framgången på längre sikt. Det som mäts skall ha sin utgångspunkt i företagets vision och strategier. Med detta som bakgrund är det många företag som infört Balanced Scorecard för att komplettera budgetens enbart finansiella styrmått med mått av fler dimensioner. För att kunna bli en *strategy-focused organization*, så som Kaplan och Norton presenterar den, krävs det att den operationella styrningen integreras med den strategiska styrningen i företaget. Det är här BSC kommer in som en länk mellan strategin och den operationella styrningen via budgeten i företaget (Kaplan & Norton 2001 s. 1).

Med detta som bakgrund är vi intresserade av att se hur det ser ut i företag som använder sig av styrkort. Har företagen följt Kaplan och Nortons koncept för utformning och implementering av styrkort? Det kan diskuteras hur viktigt det är att exakt följa deras idéer för att implementeringen av verktyget skall bli lyckad. Företagen kanske inför Balanced Scorecard av olika anledningar och med olika bakgrund, vilket också leder till olika användning. Eller är det kanske så att Kaplan och Nortons modell är det enda rätta för att uppnå den fokus på strategin som BSC enligt författarna skall medverka till?

För att företaget ska få så stor nytta av styrkortet som möjligt ska det enligt Kaplan och Norton integreras med budgeten. Hur ser det ut i företag som använder sig av Balanced Scorecard? Är det så att det integreras med budgeten eller är det två system som behandlas separat? Både styrkort och budget är viktiga att arbeta med och integrationen mellan de båda är enligt Kaplan och Norton nödvändig för att överbrygga gapet mellan strategi och budgetering. Frågan är vilken roll styrkortet egentligen har för att koppla samman den strategiska styrningen och den operationella styrningen i företaget. Hur ser det ut i företag som inte arbetar med budget? Finns det i dessa företag strategisk förankring i övriga styrsystem eller fungerar BSC som strategisk länk? BSC har även framhållits som ett verktyg för återkoppling och lärande för att göra strategin till en ständig process. Har styrkortet även den funktionen i företagen?

Vad har de företag som infört Balanced Scorecard och avskaffat budget för syfte med detta när det enligt Kaplan och Norton är så att BSC ska integreras med budgeten? BSC som ersättning för budgeten är ett ämne som har diskuterats då införandet av styrkort ofta sammanfaller med ett minskat budgetanvändande. Kan det vara så att införandet av styrkort leder till avskaffandet av budget? En diskussion kan också föras om de företag som säger sig ha avskaffat budgeten verkligen har gjort det, eller om det är så att de endast förenklat budgetarbetet och med detta menar att de avskaffat den traditionella budgeten.

Med dessa funderingar som bakgrund vill vi undersöka hur arbetet med Balanced Scorecard går till ute i företagen. Vi tycker det är av vikt att se om företagens strategi verkligen blir en del av det dagliga arbetet, så som det framhålls i diskussionen om BSC. Något som också väcker intresse är hur de företag som infört BSC och också avskaffat budgeten resonerar. Vi kommer nu i fortsättningen att inrikta vårt arbete på ett fåtal företag och göra en djupare analys i deras användande av styrkort.

### 1.3 Syfte

Vårt syfte är att i tre fallföretag beskriva och analysera användningen av Balanced Scorecard, med tonvikt på vilken roll det har i relationen mellan företagens strategi och operationella styrning.

## 1.4 Begreppsdefinitioner

*Balanced Scorecard* - BSC, styrkort. Vi har använt oss av Ax och Johanssons definition som innebär att ett minimikriterium för att sägas använda Balanced Scorecard är att företaget använder sig av någon form av integrerad rapportering av finansiella och icke-finansiella nyckeltal (Ax & Johansson 2001). I uppsatsen inleds varje stycke med det engelska uttrycket Balanced Scorecard, för att sedan varieras med BSC och styrkort för att lätta upp texten.

*Budget* - Innebär enligt Johansson en handlingsplan för en organisation och som uttrycker förväntade ekonomiska konsekvenser för en kommande period. Normalt används termen i betydelsen av en handlingsplan uttryckt i kronor och ören, vilket innebär att de icke-finansiella konsekvenserna ligger utanför budgeten (Johansson 1998/1999).

*Budgetlös styrning* - De företag som säger att de inte använder sig av budget räknar vi till företag som styr utan budget. Bara genom att säga sig ha avskaffat budgeten har man tagit ställning till att budgeten inte fungerar tillfredställande och söker efter något annat.

*Operationell styrning* – Kaplan och Norton (2001 s. 280) använder begreppet operationell styrning för styrning av de taktiska, mer kortsiktiga processerna i företaget. De verktyg vi syftar på vid denna styrning utgörs av budget, affärsplan och prognoser.

*Prognoser* - Kan definieras som passiva framskrivningar eller bedömningar av förväntade framtida utfall, utan åtgärder för att försöka påverka utfallet. En prognos kan dock leda till aktiva handlingar. Johansson menar att skillnaden mellan budget och prognoser inte är så stor och skiljer sig mest i andelen aktiva handlingsplaner (Johansson 1998/1999).

## 1.5 Disposition

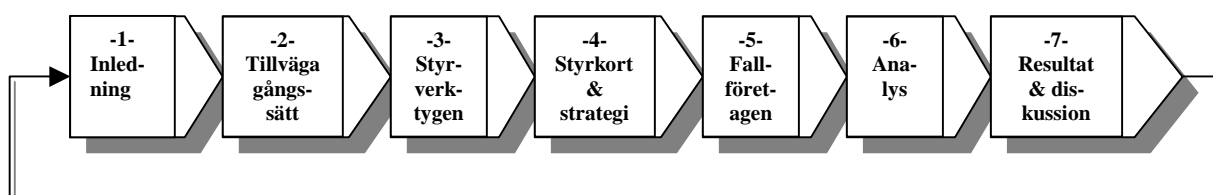


Fig. 1: Uppsatsens disposition

### *Kapital 1*

I detta kapitel berättar vi om den diskussion som förts kring budget och Balanced Scorecard den senaste tiden och också utgör bakgrunden till vår uppsats. Här beskrivs de problemställningar som leder fram till det syfte vi har med uppsatsen. Vi presenterar också begreppsdefinitioner och uppsatsens disposition.

## *Kapitel 2*

Vi kommer i detta avsnitt att redogöra för vårt val att göra en kvalitativ studie. Vår beskrivning av metoden syftar till att ge en förståelse för vad vi kan uppnå genom en kvalitativ undersökning och analys. Vi presenterar också vårt företagsurval och intervjuerna, samt vår informationsinsamling och kritik mot denna.

## *Kapitel 3*

I detta avsnitt redogör vi för styrverktygen budget och Balanced Scorecard. Vi presenterar de diskussioner som förts kring budgetens förändrade roll i företagen, samt beskriver styrkortets utformning och användning i stort.

## *Kapitel 4*

Avsnittet kommer att ytterligare fokusera på Balanced Scorecard som ett redskap för strategisk styrning. Det ges först en mindre presentation av strategier och strategiarbete, för att i den senare delen koncentrera på styrkortets roll som länk mellan strategi och genomförande, samt dess koppling till budgetering.

## *Kapitel 5*

Vi kommer här att redogöra för våra tre fallföretag och deras arbete med Balanced Scorecard. Varje avsnitt inleds med en presentation av företaget och intervjupersonerna. Därefter följer en beskrivning av företagens strategier, styrkort och operationella styrning.

## *Kapitel 6*

I detta kapitel ämnar vi analysera vårt empiriska material i förhållande till den teoretiska bakgrund vi tidigare givit. Vi vill visa hur de olika företagen ser på Balanced Scorecard som en eventuell länk mellan företagens övergripande strategi och operationella styrning.

## *Kapitel 7*

I detta avslutande kapitel presenteras resultaten till de problemställningar som redogjordes för i första kapitlet. Vi diskuterar även hur väl vi har lyckats uppfylla syftet med uppsatsen samt metodens betydelse för resultatet.



## Tillvägagångssätt

*Vi kommer i detta avsnitt att redogöra för vårt val att göra en kvalitativ studie. Vår beskrivning av metoden syftar till att ge en förståelse för vad vi kan uppnå genom en kvalitativ undersökning och analys. Vi presenterar också vårt företagsurval och intervjuerna, samt vår informationsinsamling och kritik mot denna.*

### 2.1 Metoddiskussion

*“The goal of qualitative research is to discover patterns which emerge after close observation, careful documentation, and thoughtful analysis of the research topic. What can be discovered by qualitative research are not sweeping generalizations but contextual findings.” (Maykut & Morehouse 1994 s. 21)*

#### 2.1.1 Valet av kvalitativ metod

Vid val av metod för undersökningen är det viktigt att ha syftet och målsättningen klart för sig. Vart vill vi komma med undersökningen? Vad är det vi vill säga? På vilket sätt gör vi detta bäst? Vårt mål med denna uppsats är inte att kunna mäta något exakt eller att kunna dra generella slutsatser. Syftet är att undersöka Balanced Scorecard i tre fallföretag. Speciellt fokuseras relationen mellan företagets strategi och operationella styrning. Vårt mål är att se om BSC möjligen utgör en länk däremellan. Men det är inte bara frågan *om* som vi vill ha svar på. Vi vill också undersöka på vilket sätt det i sådana fall fungerar. För att få en djupare förståelse vill vi undersöka beskaffenheten hos fenomenet. Därav vårt val av en kvalitativ metod. Starrin uttrycker målsättningen för den kvalitativa analysen som att göra en företeelse, egenskaps- och innebördssökande analys. Målet med analysen är då att identifiera variationen, strukturen och/eller processen i den identifierade företeelsen, egenskapen eller innebörden (Starrin & Svensson 1994 s. 21).

Vid kvantitativa undersökningar är målet istället att undersöka hur på förhand definierade företeelser och dess egenskaper och innebörder fördelar sig i en population, händelser och situationer. Målet kan också vara att undersöka om det förekommer samband mellan två eller flera företeelser (Starrin & Svensson 1994 s. 23). Med utgångspunkt i vårt syfte och vår målsättning med uppsatsen blir valet av metod naturligt. Den djupare förståelse av ämnet som vi söker kan inte uppnås genom exempelvis en enkätundersökning med slutna svar.

### 2.1.2 Förståelse för fenomenet

Valet att göra en kvalitativ undersökning innebär att möjligheterna till generaliseringar minskar. Det är inte heller vår önskan att kunna dra generella slutsatser från de fenomen vi studerar. Genom att använda sig av en kvalitativ metod ges endast möjligheten att förstå fenomenet som sådant, i en viss situation och i en viss miljö. Det innebär att vikt läggs vid förståelse genom att noggrant studera människors ord och handlingar (Maykut & Morehouse 1994 s.12 ff.). Undersökningen fokuseras kring den mänskliga erfarenheten och utförs bäst av en människa och inte ett standardiserat test eller andra instrument. Människan är den som är tillräckligt flexibel för att fånga komplexiteten, har kunskap grundad på erfarenhet och har möjligheten att klargöra och summera på plats (Maykut & Morehouse 1994 s. 26). Vår grupp består av tre personer med olika arbetslivserfarenhet och olika studiebakgrund inom företagsekonomi, juridik och humaniora. Företagsekonomi och intresset för uppsatsens tema är dock gemensamt och tillsammans skapar vi en bred referensram. Det bidrar till ytterligare möjligheter att fånga komplexiteten och uppmärksamma olika aspekter i undersökningen.

Den kvalitativa metoden kritiserar ofta för att inte vara objektiv. Kvalitativa data anses vara data som handlar om rent subjektiva upplevelser och tolkningar, medan kvantitativa data är data som är objektiva och oberoende av subjektiva upplevelser. Subjektiviteten i den kvalitativa metoden utsätts ofta för kritik då objektiviteten av många är det som förknippas med bra forskning. Objektivitet har kommit att få betydelsen sant, faktiskt och verkligt. Subjektivitet ställs ofta i motsats till detta (Starrin & Svensson 1994 s. 19). Maykut & Morehouse (1994 s. 19) presenterar emellertid ett annat sätt att se på saken. De säger att man kan se på ordet objektiv utifrån ordet objekt. Ett objekt är en sak, en enhet. Att vara objektiv är att vara kall och på avstånd. Då får också subjektivitet en annan mening. Att vara subjektiv innebär att vara medveten om händelser, att se till ämnet. Maykut & Morehouse har därför valt att hellre benämna det att ha perspektiv i stället för att vara subjektiv.<sup>1</sup> Det är mönster men även nyanser i aktörernas verbala utsagor i den speciella kontexten som vi försöker förstå. Vi är dock medvetna om att vi uppfattar och tolkar saker olika så att studien kanske skulle se annorlunda ut beroende av vem som genomför den. Detta är ett visst uttryck för subjektivitet.

Med en kvalitativ metod och analys hoppas vi kunna få en djupare förståelse för hur Balanced Scorecard används i våra utvalda fallföretag. Framförallt önskar vi få klarhet i vilken roll styrkortet har för att koppla den långsiktiga strategin till den mer kortsiktiga planeringen.

## 2.2 Studieobjekten

Våra studieobjekt består av tre fallföretag som alla använder sig av Balanced Scorecard i verksamhetsstyrningen. De befinner sig i olika branscher och har arbetat med BSC

---

<sup>1</sup> Maykut och Morehouse talar om de engelska begreppen *perspectival* och *subjective*. Översättningen "att ha perspektiv" och "att vara subjektiv" är vår fria översättning då det är svårt att finna begrepp på svenska som passar de engelska begreppen så som vi har tolkat dem.

olika länge. Det som vi finner intressant är att de tre företagen också arbetar med styrkortet på något olika sätt. Våra företag SEB, Wihlborgs och SJ kommer att redogöras för mer ingående i kapitel fem medan vi här presenterar urvalsprocessen.

### 2.2.1 Fallstudien

För att kunna gå djupt in på ämnet och noggrant studera arbetet med Balanced Scorecard och dess roll i relationen mellan strategi och operationell styrning, har vi valt att göra en fallstudie av tre företag. En fallstudie av detta slag ger möjligheten att beskriva, förstå och förklara arbetet i företagen (Andersen 1998 s. 128). Vi har vid vårt val sökt efter tre företag som arbetar med BSC och budget på skilda sätt för att spegla olika koncept. Målet var att finna ett företag som säger sig ha avskaffat budgeten och som har implementerat BSC. Vi ville även finna ett företag som arbetar med budget och BSC som två skilda styrverktyg, samt ett företag som arbetar med budget och BSC och har integrerat de båda.

Vi upptäckte ganska snabbt att det är svårt att finna företag som säger att de inte har integrerat budgeten och styrkortet, varför våra företag som använder både Balanced Scorecard och budget mer kan sägas hamna på en skala med olika långtgående integration. I företag utan traditionell budgetering ser det annorlunda ut. Valet att ha med ett företag utan budget har vi gjort för att diskutera styrkortets möjliga ersättning av budgeten, och för att i detta fall undersöka styrkortets roll i relationen mellan strategi och andra styrverktyg.

### 2.2.2 Urvalsprocessen och urvalskriterier

Urvalsprocessen gick till så att vi kontaktade tolv företag som vi fått höra använder sig av Balanced Scorecard. Vi ställde ett antal frågor för att se hur väl de uppfyllde våra kriterier, och valde därefter ut de tre företag som vi fann mest lämpliga för undersökningen. Svårigheter med detta var främst hur vi skulle definiera innebörden av uttrycken BSC och budgetlös styrning. BSC är ett uttryck som har många olika namn och ibland ser annorlunda ut när det väl har implementerats i svenska företag. Vi använde oss därför av Ax och Johanssons definition som innebär att ett minimikriterium för att ingå i undersökningen är att företaget skall ha någon form integrerad rapportering av finansiella och icke-finansiella nyckeltal (Ax & Johansson 2001). Om företagen sedan kallar det målkort eller balanserat styrkort spelar för vår undersökning ingen roll. Vad som menas med att styra utan budget är en svårare fråga då gränsdragningarna för vad som menas med budget och vad som menas med prognoser är luddiga. Företagen kan ha avskaffat budgeten men behöver inte ha gjort det så drastiskt som Wallander förespråkar. Vi ställde därför frågan om företaget använder sig av budget, och accepterade alla nekande svar som budgetlösa. Bara genom att säga sig ha avskaffat budgeten har man tagit ställning till att budgeten inte fungerar tillfredställande och söker efter något annat, och det är dessa företag som vi är ute efter.

Vid klarhet i uppfyllandet av kriterierna valde vi ut våra tre fallföretag. Vi bedömde att branschtillhörighet inte hade någon betydelse för vår studie, då det inte är branschspecifika saker som studeras utan Balanced Scorecard i allmänhet. Det slutliga

valet påverkades också av tillgänglighet och tillmötesgående. De tre fallföretagen är SEB, Wihlborgs och SJ. SJ säger sig ha avskaffat budgeten och använder BSC. SEB och Wihlborgs använder sig av både BSC och budget men har integrerat dessa olika mycket, och på olika sätt.

Analysen har gjorts av hela företagen och innefattar arbetet på både central nivå och på lokal nivå. Vi har valt att intervjua de som är insatta i arbetet med Balanced Scorecard, budget och strategi för att få fram information som är intressant för vår analys. I de fall vi har genomfört huvudintervjun med någon på central nivå har vi kompletterat detta med en intervju på lokal nivå och tvärtom. Vi har gjort så för att täcka in alla aspekter och få en jämförbar bild mellan de tre företagen även om koncentrationen ligger på något olika nivåer. Anledningen till detta är att BSC används på olika nivåer i företagen.

## 2.3 Den kvalitativa intervjun och analysen

Våra intervjuer har som kvalitativa intervjuer varit icke-standardiserade. Kvalitativa intervjuer kan ses som medel för den forskning som har som mål att upptäcka företeelser, egenskaper eller innebörder. Intervjun sker genom att frågor utvecklas under intervjuens fortskridande och blir på detta sätt som en vägledad konversation. Kvalitativa intervjuer är därför oförutsägbara och under intervjun kan många överraskningar uppstå. Intervjuarens roll är som medskapare till intervjuens resultat genom interaktion med intervjupersonen (Svensson & Starrin 1996 s. 53 ff.). Våra intervjuer kan mer precist beskrivas som öppna riktade intervjuer då en vid fråga belyses med i förväg bestämda frågeområden men med öppna svar (Lantz 1993 s. 68).

### 2.3.1 Intervjuplan och genomförande

Situationen har varit sådan att vi har ställt ett antal öppna frågor för möjlighet till spontan information men med ständig kontroll för att inte tappa fokus. För att lyckas med detta upprättade vi en intervjuplan som fungerade som stöd för oss under intervjun. Intervjuplanen inleds med att beskriva vårt syfte, frågeställning och en presentation av intervjuens uppläggning. Vi gjorde därefter klart om vi fick hänvisa till intervjupersonen i rapporten. Själva frågorna inleddes med ett antal bakgrundsfrågor för att sedan övergå till de mer övergripande frågorna i ämnet. Våra frågor berörde arbetet med budget och prognoser, införandet och arbetet med Balanced Scorecard, samt arbetet med strategier nu och före införandet av BSC. Därefter ställde vi frågor som berör kopplingen mellan strategi och operationell styrning, strategi och styrkort, samt vad man har uppnått med att införa BSC. Frågorna såg lite olika ut beroende av vilket företag det var, då de arbetar med BSC på olika sätt. De som arbetade med budget och BSC integrerat fick berätta mer om detta och de som arbetar utan budget inriktade vi mer på en diskussion kring vad BSC tillför i en sådan situation. Vi försökte ställa frågorna i en logisk följd ur respondentens synvinkel då det är viktigt att ordningen känns naturlig för denne (Lantz 1993 s. 62 ff.).

Vi har samtliga deltagit vid det som vi benämner huvudintervjuerna. Vi valde att göra så för att intervjutillfällena inte var så många och för att alla skulle få en klar bild. Vi ansåg

också att tre individer uppfattar fler aspekter än exempelvis två. Nackdelen med att sitta med tre personer är att känslan av en lite konstlad situation kan uppstå. Intervjupersonen kan känna sig obekvämt och man missar därför den avspända och förtroliga situation som eftersträvas. För att minska risken för detta hade en av oss mest rollen som sekreterare medan de andra två förde intervjun framåt. Ytterligare uppdelning skedde då en hade huvudansvaret för diskussionen medan den andra fyllde i vid behov och också antecknade. Dessa intervjuer varade mellan en och två timmar. De kompletterande intervjuerna har varit något kortare då vi redan hade bilden av styrkortet klart för oss och inte behövde gå igenom det lika grundligt som tidigare. Dessa intervjuer genomfördes av endast en person då det bl.a. skedde som telefonintervjuer samt ett extra besök på annan ort. Vi har även haft möjligheten, och har i vissa fall utnyttjat denna, att återkomma till intervjupersonerna med ytterligare frågor.

### 2.3.2 Den kvalitativa analysen

Vi har redan fört en diskussion angående den kvalitativa metoden men tänkte fördjupa oss ytterligare i den del som berör själva analysen. Data som utgör underlag för den kvalitativa analysen är ofta beskrivande men undersökningen syftar längre än till en beskrivning av det som det ställs frågor om. Vikt läggs både vid beskrivning och vid analys där analysen innebär att intervjuaren abstraherar kring det som blivit beskrivet. Vid bearbetning av data som sträcker sig längre än endast en beskrivning används teoretiska begrepp som är valda ur teorin (Lantz 1993 s. 72 ff.). Därför har vi också presenterat de modeller, styrsystem och teorier därom, som vi har använt i analysen. Dessa begrepp behöver inte respondenten själv ha använt vid intervjun. Ambitionen är som Lantz (1993 s. 73) beskriver det "...att söka nyansera förståelsen av fenomenet genom att tillämpa på teoretisk väg valda begrepp och applicera dessa på det undersökta fenomenet".

Under analysarbetets gång har vi löpande kritiserat och ifrågasatt analysen för att ständigt föra diskussionen vidare med nya idéer och tankar. Här spelar också skrivandet en stor roll, som det ofta gör i den kvalitativa studien. När rapporten skrivs prövas samtidigt flera olika uppslag och själva skrivandet leder ofta till upptäckter. Det finns från början en plan för studien och rapporten men under skrivandets gång kan vid återblick förändringar i planen ske. Det sker en växelverkan mellan observationer och idéer och mellan delar och helheten (Svensson & Starrin 1996 s. 229). På detta sätt har vi genom ständiga bearbetningar av texten och löpande diskussioner arbetat oss fram mot våra resultat och slutsatser.

### 2.3.3 Analysens giltighet

I både kvantitativa och kvalitativa studier är reliabilitet och validitet centrala begrepp vid bedömning av kvaliteten i insamlingen och analysen av data. Svensson (Svensson & Starrin 1996 s. 209 ff.) för en diskussion om begreppen och anser att validiteten är överordnat reliabiliteten. Om validiteten är bra är också reliabiliteten det. Han menar också att reliabiliteten närmar sig den innebörd som validiteten får i den kvalitativa studien. Reliabiliteten måste i den kvalitativa studien ses i sitt sammanhang och frågan ställs om det finns ett konstant objekt. Identiska frågor kan vara reliabla även om svaren skiljer sig åt mellan två intervjutillfällen. Reliabiliteten kan i den kvalitativa studien inte

bedömas utan att samtidigt bedöma frågans giltighet. Det gör att reliabiliteten är sammanflätad med validiteten och kan inte studeras enskilt så som görs i kvantitativa studier, varför även vi koncentrerar oss på diskussionen om analysens validitet. Begreppet validitet får vid kvalitativa studier inte samma betydelse som i kvantitativa studier, där det ofta förknippas med mätmetodens konstruktion och huruvida stickprovet är representativt för populationen. Avgörande för vår studies validitet är hur vi har samlat in, analyserat och tolkat informationen och också kopplat denna till teorin (Lantz 1993 s. 72 ff.).

Lantz (1993 s. 72 ff.) menar att analysens giltighet beror på dels intern subjektivitet, dels teoretisk/extern validitet. Med det senare menas kopplingen mellan teori och det undersökta fenomenet. Giltigheten avser hur väl förankrade begrepp och samband som används är i teorin. Detta är något som vi väl beaktat då vår analys har sin utgångspunkt i flera teorier som vi också presenterar i uppsatsen. Intern subjektivitet innebär hur väl intervjuaren lyckats fånga och spegla sin informationskälla. Kan informationen tolkas på något annat sätt? Vi har försökt minska effekterna av problemet som kan finnas genom att närvara alla tre vid intervjuerna och tillsammans har vi diskuterat intervjuerna och olika tolkningar. Vi har inte heller nöjt oss med det, utan ytterligare reflekterat över och prövat våra slutsatser. Vi har vid osäkerheter om tolkningen också redan vid intervjun kontrollerat med respondenten om vi förstått honom/henne rätt. Ytterligare en bedömningsfaktor av analysens validitet utgör kriteriet att den skall öka förståelsen av fenomenets mening och i den meningen vara kreativ. Har vi lärt oss något nytt och är den kunskapen värdefull för andra? Vi anser att vår analys av ämnet ger en djupare förståelse för arbetet med Balanced Scorecard som strategiskt styrinstrument i svenska företag, och kan vara värdefull för den som vill lära sig mer om detta och kanske själva implementera styrkort i verksamheten.

## 2.4 Informationsinsamling och kritik av denna

Våra primärdata har som tidigare nämnts samlats in genom personliga djupintervjuer med anställda i de berörda verksamheterna. Intervjuerna har genomförts med personer som är insatta i företagets verksamhetsstyrning med särskild inblick i arbetet med Balanced Scorecard, operationell styrning och strategi. Intervjuerna har varit utformade som öppna riktade intervjuer där syftet har varit att genom en öppen dialog få fram användbar information. Utöver den information som erhållits vid intervjuerna har vi använt oss av andra källor så som litteratur, artiklar och tidskrifter. En del av detta var sådant material som vi kommit i kontakt med tidigare under studietiden eller i annat arbete, men mycket ny information fann vi genom universitetets olika sökmotorer och artikeldatabaser, samt genom tips från handledare. Vi har också använt oss av information som finns tillgänglig via Internet, övervägande för att finna information om våra fallföretag för att möjligen få en mer objektiv bild än den som de själva presenterar.

I samband med intervjuer talas ibland om s.k. intervjuareffekter vilket innebär att intervjuare och respondent påverkar varandra och att detta utgör ett hinder för objektivitet. Objektiviteten har som diskuterats tidigare inte samma betydelse i den

kvalitativa studien som i den kvantitativa. För att ställa en följdfråga måste intervjuaren ha förstått det föregående svaret och eftersom förståelse, eller mening, förutsätter tolkning, kommer det subjektiva med nödvändighet in (Lantz 1993 s. 100). Men självklart påverkar intervjuareffekten resultatet i någon mening. Intervjuaren kan exempelvis styra svaren genom minspel, kroppshållning, sätt att ställa frågor etc. Respondenten kan försöka få svaren att framstå som bättre än vad de egentligen är, samt finns risken för att vi som intervjuare faktiskt tolkar svaren fel (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997 s. 87). Vi har försökt beakta detta och minska effekten genom att använda flera källor och diskutera svaren ingående med varandra i gruppen.

Presentationen och användningen av begrepp och modeller grundar sig ofta på material och information från förespråkare för dessa. Det kan leda till att exempelvis Balanced Scorecard framstår som lösningen på alla problem och blir höjt till skyarna. Även Kaplan och Nortons senaste bok kan lätt framstå som en form av bibel som måste följas för att lyckas. Vi har försökt att utöver detta vinklade material också presentera kritik som förs fram för att ge en något mer nyanserad bild. Trots detta kvarstår det faktum att fokus för vår undersökning grundar sig på det som Kaplan och Norton presenterar, varför detta material spelar en stor roll för studien. Det som vi vill undersöka är emellertid också huruvida det i våra fallföretag verkligen fungerar på det sätt som de två herrarna säger, eller om det finns andra saker som de uppnått genom användandet av BSC. Utgångspunkten blir dock att de företag vi undersöker upplever arbetet med BSC som positivt eftersom vi antar att de annars inte skulle fortsätta med det. Därför leder inte detta arbete fram till att man borde avskaffa BSC, men kan mycket väl belysa saker hos styrverktyget som kan ifrågasättas och kritiseras.

## Styrverktygen

*I detta avsnitt redogör vi för styrverktygen budget och Balanced Scorecard. Vi presenterar de diskussioner som förts kring budgetens förändrade roll i företagen, samt beskriver styrkortets utformning och användning i stort.*

### 3.1 Budgeten

En budget kan definieras som en handlingsplan för en organisation och som uttrycker förväntade ekonomiska konsekvenser för en kommande period. Detta innebär att även förväntningar om ekonomiska konsekvenser som uttrycks i icke-finansiella termer skulle kunna innefattas av budgeten. Normalt används dock termen i betydelsen av en handlingsplan uttryckt i kronor och ören, vilket innebär att de icke-finansiella konsekvenserna ligger utanför budgeten (Johansson 1998/1999 s. 381 ff.). Budgeten kan också ha olika roller i olika företag. Dessa kan delas in i tre huvudmotiv, vilka är beslutsfattande, samordning och motivation. Valet mellan rollerna måste ske med hänsyn till vilka mål som är viktigast för budgetprocessen, samt till företagets övriga miljö (Bergstrand & Olve 1996 s. 65f).<sup>2</sup>

#### 3.1.1 Kritik mot budgetering

Det formella styrsystemet med budgeten som en central del kräver betydande arbetsinsatser, och värdet av dessa har av och till ifrågasatts av olika skäl. De främsta skälen för detta är enligt Samuelsson två (1999 s. 240):

- o Planeringen gäller framtiden, som är osäker. Verkligheten kan gestalta sig annorlunda än företaget har tänkt sig, vilket då kan leda till att planerna visar sig orealistiska och måste ändras.
- o Budgetens mål uppfattas som viktiga att uppnå för ansvariga chefer, vilka försöker uppnå målen trots att förutsättningarna kan ha förändrats. Detta kan då leda till att åtgärder vidtas som egentligen strider mot företagets intresse.

Dessa missförhållanden har lett till att vissa har föreslagit att planering och budgetering helt skall slopas och att styrning istället skall ske genom att företaget hela tiden följer utvecklingen på den aktuella marknaden, och anpassar företagets verksamhet till den utvecklingen. I Sverige är den främsta förespråkaren för detta synsätt Jan Wallander som avskaffade budgeten i Handelsbanken så tidigt som i början av 70-talet (Johansson

---

<sup>2</sup> För en grundläggande beskrivning av budgetens syften, metoder och budgetskapande i stort läs exempelvis Bergstrand & Olve, *Styr bättre med bättre budget*.



1998/1999). Han har bl.a. framfört sina åsikter i boken *Budgeten – ett onödigt ont* (1995). För att utveckla Wallanders synsätt kan man säga att han anser att hela budgetsystemet bör avskaffas på grundval av att budgetar är baserade på prognoser. Företag observerar de variabler som är intressanta och försöker från dem dra slutsatser. Problemet med detta är att företaget utifrån gårdagens siffror försöker säga något om morgondagen. Då och då inträffar händelser som innebär brott i kurvorna, vilket leder till att budgeten slår fel. Det är med hjälp av budgetar omöjligt att förutse dessa brott. Eftersom budgetens syfte just är att förutse händelser som denna är syftet förfelat. Slutsatsen är därmed att budgeten antingen visar sig vara ungefär korrekt, och då är den onödig, eller fullständigt fel, och då är den farlig. Ett annat problem med budgetar är att de normalt är årsbaserade. Författaren argumenterar för att den bild som ges där, är en bild av hur företaget såg ut då, och att den säger väldigt lite om hur det följande året kommer att bli. Ett sätt att komma förbi detta skulle kunna vara att revidera budgeten löpande. Wallander anser dock att det då inte längre är en budget utan snarare en prognos, vilken inte heller är att lita på (1999 s. 405 ff.).

Även internationellt har det riktats kritik mot den traditionella budgeten. I USA har kritiken bl.a. handlat om att budgeten skulle ha en dämpande i stället för en innovativ effekt. Budgetprocessen har också kritiserats för att vara besvärlig och hindrande. Kaplan och Norton beskriver att, pga. de problem som finns med traditionell budgetering, finns det internationellt tendenser mot *activity-based budgeting*. Med detta menas att företagen utgår från de bakomliggande aktiviteter som leder till kostnader (Kaplan & Norton 2001 s. 279 ff.). Internationellt har kritiken mot budgeten mest handlat om en diskussion kring ämnet framför praktiska handlingar. Det är först under senare nittital som förändringarna har kommit att bli omsatta i konkreta handlingar. Då ofta med hänvisning till vad som hänt inom området i Sverige (Lindvall 2001 s. 169).

### 3.1.2 Budget eller prognoser

En förespråkare för budgeten är Bunce som menar att det är möjligt att komma förbi bristerna med ett traditionellt budgeteringssystem genom att skapa vad han kallar *advanced budgeting*, avancerat budgetsystem. Det finns enligt honom ett antal nyckelfaktorer som ett budgetsystem bör innehålla för att fungera effektivt. Nyckelfaktorerna kan endast uppnås om budgeteringen blir en integrerad del av ett övergripande kontrollsystem, som tar upp allt från marknadsföringens mål till resursbehoven i företaget (Bunce et al 1995 s. 381ff.).

Enligt en svensk enkätundersökning som gjordes för ett par år sedan av Christer Johansson, används budgeten trots all kritik fortfarande av en överväldigande majoritet av de undersökta företagen. Hela 89 procent säger sig använda budget. Inkluderas prognoser blir siffran 97 procent. Att så stor andel faktiskt använder budgetering innebär dock inte att företagen är helt nöjda med budgeten som metod för styrningen. Enligt undersökningen planerar omkring hälften av företagen att göra förändringar i budgeteringsprocessen, till exempel att ersätta eller komplettera budgeten med prognoser. Här kan man spåra en tendens från företagets sida att budgeten blir mindre detaljerad och avser kortare tidsperioder än det traditionella räkenskapsåret (Johansson 1998/1999 s. 393 ff.). Lindvall har uppfattningen att skillnaden mellan budget och

prognoser är att prognoser görs vid flera tillfällen under året medan budgeten endast görs en gång. Han menar att prognostisering inte innebär att man budgeterar flera gånger under året. Istället poängterar han att den traditionella budgeten är mer detaljerad än de mer övergripande prognoserna (Lindvall 2001 s. 188).

Johansson beskriver att man traditionellt brukar betona att budgeten är en handlingsplan, dvs. att den återspeglar planerade handlingar. Planer skiljer sig från prognoser genom att de innefattar planerade aktiva handlingar. Prognoser kan definieras som passiva framskrivningar eller bedömningar av förväntade framtida utfall, utan åtgärder för att försöka påverka utfallet. En prognos kan dock leda till aktiva handlingar. En prognos kan leda till nya planer eller att de gamla planerna förändras. Den traditionella struktureringen av planering, budgetering och prognostisering kan därför modifieras. Dels kan både budgetar och prognoser innehålla icke-finansiella mätetal, dels är gränsen mellan budget och prognos inte alls så distinkt. De två begreppen är alltså intimt förknippade med varandra. Visserligen kan de definitionsmässigt skiljas från varandra, men frågan är hur meningsfullt det är om man skall diskutera praktiska förhållanden. Att fokusera på skillnaderna och hävda att budgetering är en sak och prognostisering en annan leder till svåra och onödiga gränsdragningsproblem. När leder kvantifieringar av förväntningar om framtiden till tillräckligt aktiva handlingar för att man skall övergå från prognoser till budgetar? Processen är inte antingen aktiv eller passiv, utan befinner sig någonstans mittemellan. Utsagor om att företag har ersatt budgeten med prognoser bör därför istället tolkas som att processen att kvantifiera förväntningar om framtiden innehåller mindre av aktiva handlingsplaner än tidigare (Johansson 1998/1999 s. 384 ff.).

### 3.1.3 Budgetens förändrande roll

Om företaget skall budgetera eller ej kan sättas in i ett större sammanhang, nämligen att styrmetoden skall väljas med hänsyn till företagets situation och ledningsfilosofi så att måluppfyllelsen blir så stor som möjligt. Väljer företaget att ändra styrmedel är det också viktigt att klargöra dess roll i styrningen och hur denna roll skall klaras av i det nya systemet. Hänsyn bör också tas till den osäkerhet som karaktäriserar företagets situation. Ökad osäkerhet innebär att planeringsinsatsernas värde minskar, och en stor osäkerhet leder till att gjorda planer antagligen snabbt blir inaktuella. Därmed kan man argumentera för att företaget inte bör lägga alltför mycket arbete på planering (Samuelsson 1999 s. 240 f.).

Ett annat sätt att se på budgeteringens förändrade roller är de systemstrukturer som under senare år har börjat kunna urskiljas i börsföretagen. Dessa är fyra till antalet och går från traditionell budgetering till budgetlös verksamhetsstyrning. Den första innehåller *traditionell budgetering och planering*. Det traditionella systemet är fortfarande det dominerande. En strävan mot att effektivisera och förenkla processerna samt öka arbetet med uppföljning och prognoser under budgetåret, kan dock skönjas. Den andra systemstrukturen är en *hybridmodell* där traditionell budgetering används inom vissa områden och prognoser inom andra. Hybridmodellen förekommer oftast i företag där osäkerheten är stor inom vissa områden men begränsad inom andra. Företag kan exempelvis arbeta med fast budget för omkostnaderna men använda prognoser för täckningsbidraget. Som en tredje struktur kommer enbart ett *prognossystem*.

Prognossystemet innebär att företaget lämnar budgeten och gör istället rullande prognoser kvartalsvis för en viss tid, exempelvis tolv månader, framåt i tiden. Detaljrikedomen i prognoserna är oftast mindre än i den traditionella budgeten, vilket gör att de är enklare att genomföra. Ibland är dessa prognoser systematiserade som ett Balanced Scorecard och innehåller då fler ickemonetära nyckeltal. Det sammanlagda arbetet med denna metod är inte mindre än med ett traditionellt budgeteringssystem. Däremot anser ofta företagen att nyttan blir större eftersom styrningen blir mer framtidsorienterad. Till sist finns även en systemstruktur som är *budget- och prognoslös*. Denna variant förekommer i relativt begränsad omfattning. Grundfilosofin här är att företaget skall agera på faktiska händelser snarare än att planera på basis av osäkra förutsättningar. På detta sätt blir planeringsarbetet minimalt, samtidigt som insatserna för att följa utvecklingen blir mer intensiva (Samuelsson 1999 s. 241 ff.).

## 3.2 Balanced Scorecard

När Kaplan och Norton första gången presenterade sitt Balanced Scorecard i Harvard Business Review (1992) var det tänkt som ett mätinstrument som skulle komplettera de finansiella mätinstrumenten i företagen. De menade att med det nya informationssamhället som skapades under denna period var det andra styrtalet än de rent finansiella som krävdes. Det behövdes styrtalet som inte bara fokuserade på det historiska, som de finansiella styrtalet gör, utan som också var framåtblickande för att det skulle vara möjligt att utvärdera företagen.

Balanced Scorecard är ett flerdimensionellt mätinstrument som innehåller fyra olika perspektiv vilka tar sin utgångspunkt i företagets strategi. Inom de olika perspektiven identifieras kritiska framgångsfaktorer för att kunna implementera företagets strategier (Kaplan & Norton 1993). Kaplan och Norton rekommenderar att antalet mätetal ligger mellan 15- 20 för att informationsmassan ska kunna vara hanterbar.

### 3.2.1 Balanced Scorecard-modellen

De fyra perspektiven Kaplan och Norton ursprungligen (1992) presenterade in sin artikel var:

- o Finansiella perspektivet
- o Kundperspektivet
- o Processperspektivet
- o Förnyelse- och utvecklingsperspektivet

*Finansiella perspektivet.* De typiska faktorerna för det finansiella perspektivet är resultat, tillväxt och aktieägarvärde. De finansiella styrtalet kan sägas vara de som knyter samman de övriga perspektiven. Alla förbättringar som görs i de övriga perspektiven bör få utslag i ett ökat ekonomiskt resultat. Företaget bör förankra sin långsiktiga strategi det första det gör. Utifrån denna skall det sedan formulera de övriga perspektivens faktorer utifrån vilka kundmål som sätts upp för att kunna bibehålla en ekonomisk tillväxt.

*Kundperspektivet.* Här identifierar företaget de faktorer som kunderna anser som viktiga för ett gott samarbete. Det som verkar vara viktigast för kunderna är tid, kvalitet, prestanda och service och kostnad. Tiden innebär den tid det tar för företaget att tillgodose kundens behov. Kvaliteten innebär exempelvis hur stor del av leveransen som är defekt, eller så kan det vara om leveransen är i tid. Kombinationen av prestanda och service ger en indikation på hur stort värde produkten eller tjänsten skapar för kunden. Med hjälp av dessa faktorer måste företaget sätta upp vilka mål det vill uppnå och sen komma fram till hur dessa skall uppnås, med vilka mätmetoder det tror sig prestera bäst.

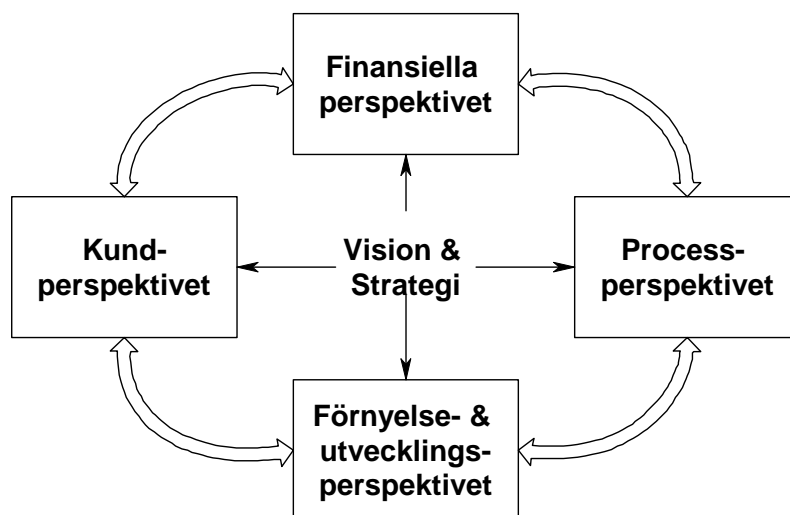


Fig. 2: Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 1992), översatt av Olve et al. (1997)<sup>3</sup>

*Processperspektivet.* För att företaget ska kunna tillgodose de mål det har kommit fram till under kundperspektivet måste dessa översättas till vad företaget måste göra internt för att uppnå dem. Företaget måste nu fokusera på de interna faktorer som anses vara kritiska för att kundmålen ska infrias. De mätningar som görs under detta perspektiv ska vara sådana som har stor påverkan på kundtillfredsställelsen. Faktorer som påverkar tiden, kvaliteten, medarbetarnas kunskap och produktiviteten är några exempel. Här är det också viktigt att företaget kan identifiera sina starka sidor och kan utnyttja dessa. Det är också viktigt att hela tiden vara uppdaterade på vad som händer med den tekniska utvecklingen för att genom att ligga långt fram på detta område få konkurrensfördelar. Ett väl utvecklat och fungerande informationssystem är också viktigt för företaget för att snabbt kunna hitta vad som orsakar en nedgång på något område.

*Förnyelse- och utvecklingsperspektivet.* De faktorer som företaget identifierat under kund- och processperspektivet är de faktorer som företaget anser vara viktigast för att kunna behålla sin konkurrenskraft. Marknaden förändras vilket också kundernas behov gör och vad de anser vara viktigast för att vara nöjda. Med detta måste också företaget ändra sina kritiska faktorer så att de stämmer överens med kundernas behov och

<sup>3</sup> I Kaplan och Nortons grundmodell från 1992 såg modellen inte riktigt ut som på bilden. Vision och strategi fanns inte med överhuvudtaget. Istället gick en pil mellan kund- och processperspektivet. Det har debatterats huruvida pilar egentligen skulle gå även mellan det finansiella perspektivet och utvecklingsperspektivet eller inte. Hur det än är med den saken så finns pilarna med i modellen från 1996.

önskemål. Det måste ha förmågan att kunna förbättra sina produkter, lansera nya produkter och detta i sin tur måste då vara förbättringar som ökar kundens tillfredsställelse. Företaget måste kunna öka sitt resultat och förbättra sina marginaler och med detta få ett ökat aktieägarvärde. Perspektivet fokuserar på hur företaget kan fortsätta förbättra sig för ökad konkurrenskraft i framtiden och minskar kortsiktigheten som finns i traditionella mått.

Balanced Scorecard-modellen bygger på tre tidsdimensioner: igår, idag och imorgon. Genom att fokusera på ett fåtal nyckeltal som grundar sig på de kritiska framgångsfaktorerna inom utvalda målområden tvingas företaget följa upp den dagliga verksamheten. Det är det som händer idag som påverkar morgondagens utveckling. Det är viktigt att se kopplingarna mellan de olika perspektiven. Det som t.ex. mäts i det finansiella perspektivet är utfallet av vad som har skett i de andra perspektiven. Handlingar idag kanske först får effekt i framtiden. Det bör finnas kopplingar mellan måtten så att de ingår i en kedja av kausala samband (Olive et al. 1997 s. 14).

De kritiska framgångsfaktorerna skall beskriva vad som är avgörande för att företaget skall lyckas. Kaplan och Norton beskriver användande av Balanced Scorecard som en process som går från vision, via strategiska mål till kritiska framgångsfaktorer och nyckeltal (Kaplan & Norton 1993). Enligt Hallgärde och Johansson kan strategiska mål i princip översättas med mål för kritiska framgångsfaktorer. Författarna propagerar för ett enkelt styrkort och menar därför att eftersom skillnaden mellan strategiska mål och mål för kritiska framgångsfaktorer inte är så stor, skapar definition av dem båda en onödigt komplex modell. Strategiska mål kan emellertid användas som ett alternativ till de kritiska framgångsfaktorerna. Av texten kan man utläsa att författarna trots allt har valt att använda sig av de kritiska framgångsfaktorerna framför de strategiska målen (Hallgärde & Johansson 1999 s. 33 f.).

### 3.2.2 Balanced Scorecard som redskap för strategisk styrning

De senaste åren har man kunnat se att Balanced Scorecard har kommit att gå ännu djupare in i företagen. Det har blivit ett verktyg för den strategiska verksamhetsstyrningen. På detta vis underlättas kopplingen mellan den långsiktiga strategin i företaget och de kortsiktiga målen. Det har utvecklats fyra nya ledningsprocesser som underlättar för företaget att implementera sin långsiktiga strategi i de kortsiktiga målen. De olika processerna är översättning av visionen, kommunikation och länkning, affärsplanering och återkoppling och inläring (Kaplan & Norton 1996).

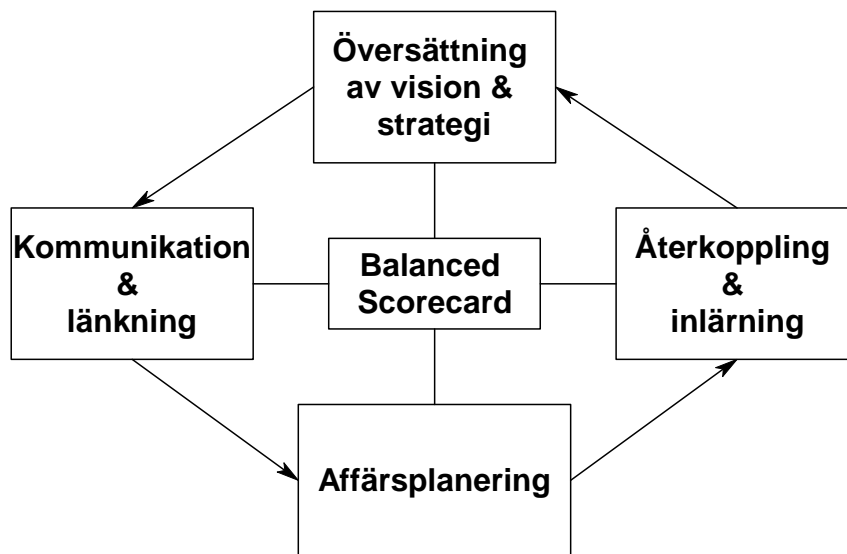


Fig. 3: Managing Strategy (Kaplan & Norton 1996), översatt av Olve et al. (1997)

*Översättning av vision och strategi.* Det första steget ska hjälpa företaget att få en samstämmighet beträffande vision och strategi. Det är viktigt att företaget översätter sin vision och strategi till det operationella planet, så medarbetaren på lokal nivå vet i vilken riktning de ska jobba och att de förstår vad olika åtgärder får för konsekvenser.

*Kommunikation och länkning.* Detta innebär att strategin måste kommuniceras både uppåt och neråt i organisationen och förankras till de olika avdelningarna i företaget och slutligen till medarbetarnas individuella mål. Styrkortet ger företaget en möjlighet att försäkra sig om att alla nivåer i företaget förstår den långsiktiga strategin och att avdelningarnas och medarbetarnas individuella mål stämmer överens med denna.

*Affärsplanering.* Här ges företaget en möjlighet att integrera de affärsmässiga och finansiella planerna. Idag finns det många förändringsprogram som företagen har tillgång till, men vilka kommer då att gynna det specifika företaget mest? Med hjälp av Balanced Scorecard och de olika perspektiven kan företaget komma fram till vilka åtgärder som kommer gynna det mest, dvs. vilka som kommer leda det framåt.

*Återkoppling och inläring.* Med styrkortets hjälp kan företaget utvärdera de kortsiktiga målen som är kopplade till de olika perspektiven och se om de mål som uppnåtts ligger i linje med den långsiktiga strategin i företaget. Det skapar också kapacitet för strategiskt lärande. Företagen måste hela tiden ifrågasätta sin strategi för att vara konkurrenskraftiga i framtiden.

Balanced Scorecard är idag mer än ett komplement till den traditionella finansiella styrningen av företagen, idag är det också, som nämnts ovan, ett instrument för att förankra företagets strategi och länka samman den långsiktiga strategin med de kortsiktiga målen. Man kan emellertid också tänka sig andra användningsområden

såsom att använda BSC som ett redskap i årsredovisningen eller i företags kontakt med varandra.<sup>4</sup>

### 3.2.3 Kritik mot Balanced Scorecard

Kritik har bl.a. riktats mot att Balanced Scorecard tar alldeles för mycket tid och är dyrt att implementera. Själva implementeringsprocessen av BSC framhålls som en viktig del. Det innebär att det är av vikt att alla inblandade får den tid de behöver för att uppnå nödvändig förståelse. Eftersom arbetet med styrkortet är en del av verksamhetsstyrningen blir arbetet aldrig heller riktigt färdigt. Tidsåtgången för arbetet är också naturligtvis beroende på hur stort företaget är (Olive et al 1997 s. 48).

Balanced Scorecard tar upp fyra perspektiv, men är det tillräckligt och är det just dessa perspektiv som är kritiska för alla företag? Kaplan och Norton förespråkar användandet av de fyra ursprungliga perspektiven, men det är inget som säger att detta antal är det som är mest optimalt, utan andra alternativ skulle också kunna användas. Är det något annat perspektiv som är mer kritisk för det specifika företaget så bör det tas hänsyn till detta vid användandet av styrkortet. Om fler perspektiv skall läggas till är det dock viktigt att de är starkt relaterade till företagets strategi (Lindvall 2001 s. 217). Många företag i Sverige lägger gärna till ett femte perspektiv för medarbetare. Medarbetarperspektivets ursprung kan härledas till Maisels idé om ett styrkort. Även Maisel utgick från fyra perspektiv men i stället för ett förnyelse- och utvecklingsperspektiv har han ett humanperspektiv för att ledningen i organisationen bör uppmärksamma och mäta effektiviteten hos både organisationen och medarbetarna (Olive et al 1997 s. 25).

Ytterligare kritik har riktats mot Balanced Scorecard av Nørreklit (2000). Hon ifrågasätter bl.a. orsakssambanden mellan perspektiven i styrkortet. Hon menar att det finns argument för att perspektiven i stället skulle vara oberoende. Det finns inga orsakssamband mellan perspektiven utan det talas om ett slutgiltigt förhållande, *finality relationship*. Ett slutgiltigt förhållande uppstår när människans handlingar, önskningar och åsikter är relaterade till varandra. Det finns ett slutgiltigt förhållande när en person tror på en viss handling som det bästa medlet för att nå målet, och att målet och den nämnda uppfattningen verkligen leder till handling. Handlingar sker för att de är anpassade till personers åsikter och önskningar. Detta leder till ett ömsesidigt förhållande mellan mål och medel. Nørreklit påstår att också Kaplan och Norton egentligen argumenterar för ett logiskt samband. Hon poängterar att i en av Kaplan och Nortons figurer pekar pilarna i båda riktningarna vilket förutsätter slutgiltighet. Texterna talar däremot om orsakssamband och idén om orsak och verkan ligger till grund för BSC. Slutligen anser hon att om Kaplan och Norton då skulle förutsätta slutgiltighet i stället för orsak och verkan, så är BSC inte annorlunda än andra metoder.

Balanced Scorecard har blivit kritiserat för att inte tillföra något nytt till företagets styrsystem. Kritikerna menar att styrkortet egentligen bara är en ny form av det som tidigare har uppmärksammats i en budget som varit välplanerad och välimplementerad. De menar att budgeten har missuppfattats, att även denna kan användas som ett

---

<sup>4</sup> Mer om detta finns att läsa i exempelvis Olive et al, Balanced Scorecard i svensk praktik, 2:a uppl 1999.

styrverktyg. De fördelar som följer med BSC kommer också med ett välplanerat och välimplementerat budgetsystem. Det påstås också att det inte är en tillfällighet att det är utomstående, från företagen sett, som kommit på de nya versionerna av de gamla teknikerna, eftersom det då blir nya tjänster som efterfrågas och mer pengar att tjäna för dem som säljer tjänsterna (Allen 1999).

### 3.2.4 Styrkortet som ersättning för budget

Under senare tid har styrkortet i vissa sammanhang lanserats som en ersättning för budgeten. Bl.a. för Wallander (1999) resonemanget om att avskaffa budgeten vidare in på användandet av Balanced Scorecard. Också Johansson (1998/1999) diskuterar styrkortets möjliga ersättning av budgeten. Kaplan och Norton beskriver i en artikel (1996) att BSC kan användas för resursfördelning och prioritering mellan olika verksamhetsområden. Detta är funktioner som budgeten har i många organisationer, men inte med ensamrätt. Resursfördelning kan ske på många sätt – både formellt och informellt. Att utifrån Kaplan och Nortons artikel dra slutsatsen att Balanced Scorecard är substitut för budgeten är därför förhastat. Inte ens skaparna av styrkortet hävdar att BSC är en ersättning för budgeten. Istället beskriver de att de flesta organisationer har separata processer och organisatoriska enheter för sin strategiska planering och för sin budgetering. Detta är dock olyckligt eftersom strategisk planering måste kopplas ihop med budgetering för att organisationens handlingar skall kunna länkas till dess vision. Detta innebär emellertid inte att budgetering är onödigt, utan snarare att detaljerad relativt kortsiktig finansiell planering, även fortsättningsvis kommer att vara viktig (Johansson 1998/1999).

I Johanssons enkätundersökning (se ovan avsnitt 3.1.2) kommer författaren fram till att även om många företag är missnöjda med budgetens funktion och ofta arbetar med förändringar används budgeten av en överväldigande majoritet av svenska företag. Kritiken mot traditionell budgetering har råkat sammanfalla med introduktionen av Balanced Scorecard samt styrkortets ökande popularitet. På grund av detta kopplas förändringarna av budgeten ihop med introduktionen av BSC. I enkätundersökningen finns dock ingenting som tyder på att de svenska företagen ser styrkortet som en ersättning för budgeten. En förenkling av budgetarbetet skulle emellertid kunna möjliggöra, alternativt vara en förutsättning för, att resurser till att utveckla och implementera ett BSC kan avsättas av företagen (Johansson 1998/1999). Johanssons slutsats är att styrkort och budget utgör komplement till varandra snarare än substitut. Det pågår en utveckling i många företag som tycks innebära att betydelsen av budgetuppföljning tonas ner, att detaljeringsgraden i budgetarna minskas, att budgetprocessen förenklas samt att kopplingen mellan budgetutfall och belöningar slopas eller tonas ner (Ax & Johansson 2001).



## Styrkort och strategier

*Avsnittet kommer att ytterligare fokusera på Balanced Scorecard som ett redskap för strategisk styrning. Det ges först en mindre presentation av strategier och strategiarbete, för att i den senare delen koncentrera på styrkortets roll som länk mellan strategi och genomförande, samt dess koppling till budgetering.*

### 4.1 Strategi

Många kända ekonomer har skrivit om strategi i olika former, med olika angreppssätt och olika synsätt. Eftersom detta inte kommer att vara ett huvudsakligen strategiinriktat arbete kommer vi inte att gå så djupt in i detta ämne. Detta avsnitt är istället avsett att ge en bakgrund till de fortsatta diskussionerna om budget och Balanced Scorecard. Ordet strategi har sitt ursprung i grekiskans *strategia* – generalskap, som i sin tur härstammar från ordet *stratos* som betyder armé. Det finns många definitioner av strategi. En av dessa är att strategi är (Grant 1998 s. 14f.):

“The determination of the long-run goals and objectives of an enterprise, and the adoption of courses of action and the allocation of resources necessary for carrying out these goals“

Strategi i företagsekonomisk mening har alltså fått betydelsen “konsten att utnyttja företagets resurser i syfte att uppnå företagets mål“. I strikt mening är det måluppfyllelsen man talar om, men vid strategiarbete är även målformuleringen en naturlig del av arbetet. Formulering av mål och strategier hänger så nära ihop att det är lämpligt att tala om dem i ett sammanhang. På senare år har emellertid strategi allt mer kommit att handla om det handlingsmönster som syftar till att skapa konkurrensfördelar, förbättra företagets position gentemot kunder och konkurrenter, samt principer för resursfördelning (Samuelsson 1999 s.149).

#### 4.1.1 Koncern- och affärsstrategi

Strategi finns på flera organisatoriska nivåer i företaget från den övergripande koncernen via affärsområden och affärsenheter ner till de enskilda funktionerna. Koncernstrategin, *corporate strategy*, behandlar hur koncernmålen skall uppnås och är en kombination av affärs- och affärsområdesstrategier, men i strategilitteraturen behandlas ofta endast affärsstrategin av dessa två. Vi kommer därför också huvudsakligen att göra så. Affärsstrategi förknippas i allt större utsträckning med hur

företaget skall skapa och upprätthålla konkurrensfördelar vilket har beskrivits av Porter (Samuelsson 1999 s. 149 f.).

Att formulera affärsstrategin innebär enligt Porter att vissa saker måste beslutas. Företaget måste till att börja med fastställa sina långsiktiga strategiska mål. Det måste bestämma vilka produktmarknadsområden man skall penetrera och försöka konkurrera inom och därmed också välja produkter, marknader samt grad av vertikal integration. Vidare skall man besluta vilka konkurrensfördelar som skall utvecklas och utnyttjas för att företaget skall bli framgångsrikt på lång sikt, och därmed måste också kompetens och nödvändiga resurser för att uppnå detta anskaffas. Slutligen skall också satsningsnivån fastställas (Porter 1991 s. 17 ff.). Skall företaget till exempel satsa på kortsiktig lönsamhet genom att dra ner på investeringsnivån eller istället öka investeringarna och satsa långsiktigt, eller skall man krympa eller utöka verksamheten. De flesta företag beskriver sin strategi utifrån positioneringen gentemot kunderna. Det gäller alltså för företagen att vara annorlunda genom att medvetet välja att satsa på aktiviteter som innebär en unik värdemix (Porter 1996 s. 61 ff.).

Med koncernstrategi avses i princip koncernens strategi för att göra koncernens värde större än summan av affärsenheternas värde. Koncernstrategin har därför främst att göra med vilken affärsinriktning koncernen skall ha, hur företagets resurser skall fördelas mellan olika affärsenheter samt hur synergieffekter skall uppnås mellan enskilda affärsenheter. Ett allt viktigare inslag i koncernstrategin är att utveckla samverkan och nätverk mellan konkurrenter och leverantörer för att finna effektiva former för fördelning av ökande utvecklingskostnader (Samuelsson 1999 s. 151).

#### 4.1.2 Den strategiska planeringsprocessen

Den formella strategiska planeringsprocessen i ett företag börjar ofta med att genom en omvärldsanalys identifiera hot och möjligheter i omvärlden, och genom en intern analys identifiera styrkor och svagheter i företaget, dvs. här sker en SWOT-analys. Nyckelfaktorer för framgång på marknaden kartläggs vilket leder till att organisationens särpräglade kompetens kan kartläggas och vidare identifieras. Därefter utvecklas en eller flera strategier som utvärderas. Dessa kan sedan avstämmas med koncernledningen i en strategisk dialog. Slutligen genomförs strategierna och uppföljning sker.

Strategier tar emellertid inte alltid form på detta systematiska sätt. Mintzberg har visat att ofta genomförs inte formulerade strategier, och strategier kan ta form på andra sätt än genom formell strategisk planering. Grundläggande är dock att en strategi blir klart formulerad och konkretiserad i affärs- och verksamhetsplaner. Detta innebär att kvantifierbara mål, såsom marknadsandel och tillväxt, skall formuleras och följas upp. Inte minst är det viktigt att konkretiseringen sker med hänsyn tagen till konkurrenternas verksamhet. Benchmarking är således ett viktigt inslag i strategiarbetet (Samuelsson 1999 s. 154 ff.).

#### 4.1.3 Strategi som hypotes

Strategin kan ses som ett steg på vägen som leder företag från den övergripande affärsidén och visionerna till förståelse och arbete från de anställda vid företaget.

Affärsidén utgör så att säga en startpunkt genom att den definierar varför organisationen existerar eller hur en affärsenhet passar in i ett företags helhet. Affärsidén och de grundläggande värderingarna är relativt stabila och förändras inte särskilt mycket över tiden. Visionen ger en bild av hur företagsledningen ser på framtiden och klargör den för de anställda. Det är också här som man kan skönja en viss rörlighet i företaget. Denna rörlighet accentueras i och med strategiformuleringen. Strategin visar hur företaget utvecklas och förändras i tiden och används för att möta den föränderliga omvärlden. Om visionen visar målet ger strategin en vägledning om hur företaget skall nå dit. Bilden visar hur strategi, vision och affärsidé hänger ihop med Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 2001 s. 72 ff.).

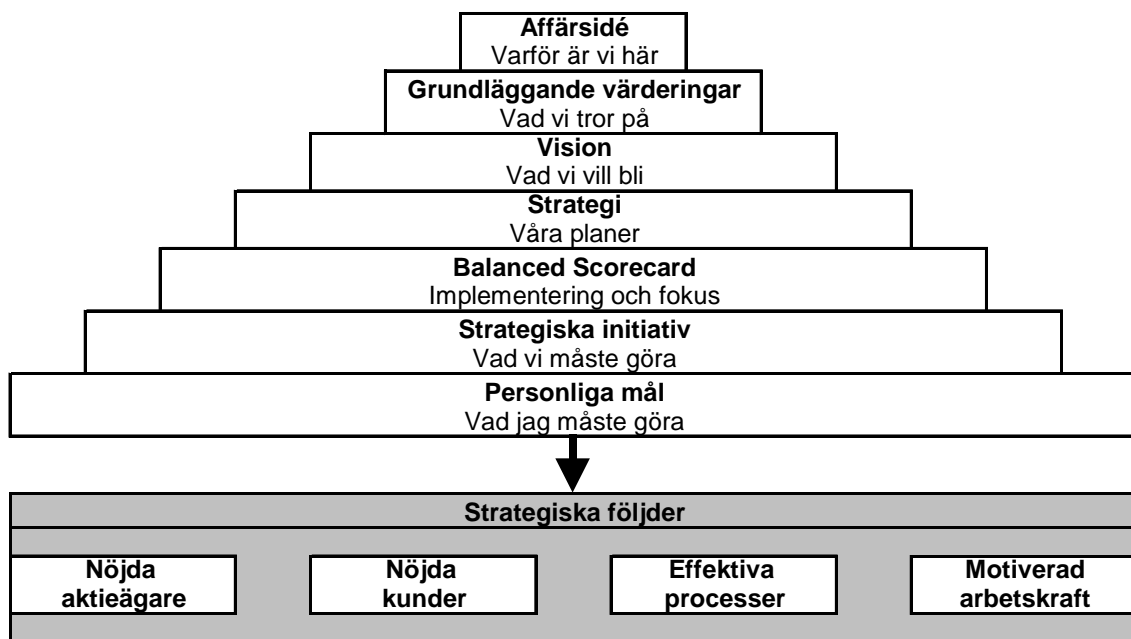


Fig. 4: Translating a Mission into Desired Outcomes (Kaplan & Norton 2001 s. 73, vår översättning)

Porter beskriver strategi som de områden där en organisation väljer att excellera inom. Balanced Scorecard ger en bild av strategin som en hypotes. Strategi förutsätter att organisationen rör sig från sin nuvarande position till en osäker men åtråvärd framtida position. Eftersom företaget aldrig har varit i den framtida positionen är vägen dit kantad av en serie av hypoteser. Styrkortet möjliggör att den strategiska hypotesen kan beskrivas som ett antal explicita och prövbara orsaks- och verkanssamband. Den strategiska hypotesen kräver en identifiering av framgångsfaktorerna för det som man vill uppnå. Förhållandet mellan det som driver framgången och det önskade resultatet bildar hypotesen som klargör strategin (Kaplan & Norton 2001 s. 75 f.).

## 4.2 BSC– länk mellan strategi och genomförande

Ett Balanced Scorecard kan överbrygga den klyfta som ofta skiljer strategi och genomförande åt. Styrkortet blir då ett verktyg för att förmedla strategin, fördela resurser, sätta mål för avdelningar, grupper och individer samt ge återkoppling. Ett BSC tydliggör de strategiska målen och visar hur man når dem. Det skapar också samsyn mellan medarbetare i olika positioner och med olika erfarenheter och kunskaper. Styrkortet kan också förmedla strategin till hela personalen så att avdelningarnas, gruppernas och individernas mål samordnas mot de gemensamma strategiska målen, samt samordnar den strategiska planeringen. På detta vis kan man se vilka initiativ och investeringar som krävs för att nå de långsiktiga målen, uttryckta som mätbara nyckeltal, och kan budgetera periodens insatser för att nå uppställda delmål (Kontentan nr 106).

Att arbeta med styrkort innebär mycket mer än att arbeta med olika slags nyckeltal. En av de grundläggande tankarna bakom Balanced Scorecard är ju att rapporteringen av finansiella och icke-finansiella mått skall integreras i ett antal perspektiv. Den integrerade rapporteringen är en konsekvens av arbetet med att översätta företagsstrategier till operativt meningsfulla mål och mätetal (Ax & Johansson 2001).

Användande av styrkort bidrar till diskussioner i företaget som leder till en konkretisering av visioner i strategier, mått och handlingsplaner. Det finns många uppfattningar om i vilken grad dessa strategier kan planeras. Mintzberg talar om strategier som mönster som växer fram, och ser strategiutveckling som en lärprocess. Därför är det viktigt att kunna kommunicera vad olika strategier innebär och vilka antaganden de bygger på. Styrkortsmetoden ger på grund av detta goda förutsättningar för att ta vara på medarbetarnas tankar och påskynda utvecklingen av processen. Styrkortet kan också bidra till organisationens lärande, vilket leder till en omprövning av strategierna, vilket leder till strategiutveckling som en ständigt pågående process. Det kan vara praktiskt att anknyta detta till rutinmässig affärsplanering, knuten till årsrytmen, men det är också möjligt att lärandet leder till en mer ofta förekommande omprövning av vad som behöver göras. Styrkortet kan alltså genom sin koppling till företagets strategi förbättra det organisatoriska lärandet vilket leder till ökad transparens inom företaget (Olve et al 1999, s. 228 ff.).

### 4.2.1 The strategy-focused organization

I Kaplan och Nortons senaste bok (2001), *The strategy-focused organization*, presenteras fem principer som förenar företag som har genomfört en lyckad implementering av Balanced Scorecard. De undersökta företagen har visat ett gemensamt mönster av fokusering på strategin. Den första principen handlar om att översätta strategin till operativa termer via s.k. *Balanced Scorecard strategy maps* (strategikartor). Strategikartorna för BSC innebär ett ramverk som tydliggör strategins hypoteser och fungerar som grund vid utformningen av styrkortet. Utformandet av strategikartorna går i stort till så att de flesta företagsledningarna delar upp strategin i ett antal fokuserade teman. Dessa teman leder till att organisationen inte behöver prioritera mellan kortsiktiga och långsiktiga mål, samt mellan tillväxt och vinst. Strategiska teman

reflekterar vad ledningen anser måste göras internt för att företaget skall lyckas uppnå de strategiska målen. Dessa teman relaterar typiskt sett till företagsinterna processer och tillhandahåller ett sätt att segmentera strategin i ett antal generella kategorier. Allmänt sett går dessa ut på att utveckla produkter och tjänster, öka kundvärde, förbättra produktiviteten i företaget samt skapa och behålla ett gott förhållande till företagets olika intressenter (Kaplan & Norton 2001 s. 78 ff.). Varje tema utgör en grund för företagets strategi och leder till ökad transparens, vilket i sin tur innebär att företagsledningar ofta använder dem för att bedöma hur väl strategin uppfylls i styrkortets alla fyra delar. Sättet att göra detta beskrivs genom en strategikarta. Endast ett styrkort som använder sig av en strategikarta kan skapa en strategifokuserad organisation och därmed styra mer med framtidensinriktning (Kaplan & Norton 2001 s. 88 ff.).

Genom strategikartorna översätts strategin till operativa termer. Den andra principen innebär att hela organisationen skall förenas med strategin. Det innebär att strategierna måste länkas och integreras i organisationen. Detta sker genom att olika enheter har gemensamma teman och mål för sina styrkort. Princip nummer tre fokuserar på att göra strategi till varje individs dagliga jobb. För att möjliggöra detta används BSC för att kommunicera och utbilda organisationen om den nya strategin. Det sker även genom att koppla belöningsystem på gruppnivå till styrkortet. Genom förståelse och motivation blir så strategin en del av varje individs dagliga jobb. Fjärde principen handlar om att göra strategin till en ständig process. Här koncentreras på att koppla samman den strategiska planeringen och den taktiska planeringen. Det innebär bl.a. att länka samman strategin med budgetprocessen och genom feedback skapa en process för lärande i organisationen. Det är detta som vår uppsats behandlar. Avslutningsvis innebär den femte principen att förändring skall skapas genom ett aktivt ledarskap (Kaplan & Norton 2001 s. 9 ff.).

### 4.3 Strategi som en ständig process

Som tidigare nämnts är företag i Sverige generellt sett långt ifrån nöjda med budgetens funktion och användning. Enligt en undersökning som Kaplan och Norton (2001 s. 273 f.) presenterar har en viss frustration över budgetens inflexibilitet börjat visa sig även i USA. I 20 procent av de undersökta företagen tar budgetprocessen mer än 16 veckor och är ofta inte färdigställd i början av ett nytt räkenskapsår, dessutom ändrar 78 procent av företagen inte sin budget under innevarande räkenskapsår. Författarna anser dock att trots att budgetbaserad verksamhetsstyrning inte anpassar sig så bra till en dynamisk och föränderlig värld, så innebär den styrning. De flesta organisationer har däremot inga processer alls för att leda strategin. Undersökningen visar att 85 procent av de olika företagsledningarna spenderar mindre än en timme per månad till att diskutera strategi, och 60 procent kopplar inte strategin till budgeten. Med tanke på detta är det inte så konstigt att få företag faktiskt genomför alla sina strategier (Kaplan & Norton 2001 s. 274).

Strategifokuserade företag använder en *double-loop*-process som integrerar budget med strategi. Balanced Scorecard gör att ledningen kan fånga upp företagets tendenser att

glida iväg från sin strategi, och därmed rätta till problemet. Styrkortet fungerar som sprint för den strategiska lärprocessen, genom att koppla verksamhetskontrollen med lär- och kontrollprocessen för strategin (se bild).

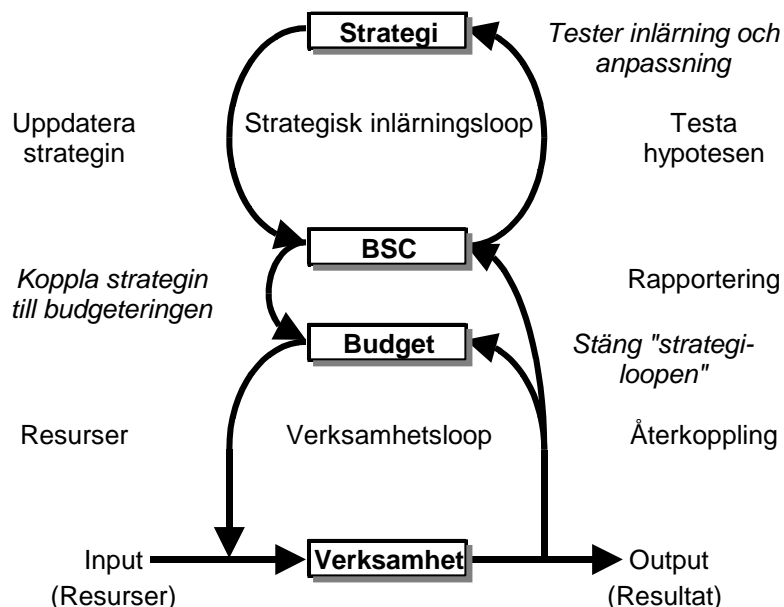


Fig. 5: The Solution: Make Strategy a Continual Process (Kaplan & Norton 2001 s. 275, vår översättning)

Det strategifokuserade styrsystemet introducerar enligt författarna tre faktorer som kan hjälpa företaget att uppnå en lärande organisation (Kaplan & Norton 2001 s. 275 f.).

1. Koppla strategin till budgeteringen. Med Balanced Scorecard kan företaget kombinera budgetens inflexibilitet med strategins retorik. Som nämnts tidigare (avsnitt 3.1.2) har budgetens roller börjat förändras mot rullande prognoser eftersom omvärlden ständigt förändras.
2. Stäng "strategiloopen" genom feedback. Strategiska feedbacksystem som länkas till Balanced Scorecard leder till ett nytt rapporteringsramverk för företagsledningen. Ansvar ändras från att leda funktionella enheter till att leda integrerade strategiska teman.
3. Tester, inläring och anpassning. Strategin som hypotes görs med hjälp av Balanced Scorecard explicit. Ledningen kan därför agera mer analytiskt när den undersöker och testat de strategiska hypoteserna med styrkortets feedbacksystem. Strategin utvecklas samtidigt som nya idéer och riktningar kommer upp till ytan i organisationen.

Vi kommer här efter att fokusera på den första och andra av dessa men har tidigare i avsnitt 4.1.3 redogjort för strategin som hypotes.

### 4.3.1 Koppling av Balanced Scorecard till budget

Att integrera Balanced Scorecard med företagets planering och budgetering är kritiskt för att lyckas skapa en strategifokuserad organisation. De flesta företag använder budgeten som det främsta styrsystemet för att etablera mål, allokera resurser och bedöma resultat. Dock sker budgetering och budgetuppföljning i många företag separerat från den strategiska planeringsprocessen. När budgeten utgör det främsta medlet för kontroll i ett företag, riktas ledningens uppmärksamhet mot att uppnå kortsiktiga finansiella mål. Budgetens begränsning blir på detta sätt tydlig (Kaplan & Norton 2001 s. 279).

Balanced Scorecard har en funktion att inkludera strategi i verksamhetsstyrningen, men styrkortet måste kopplas till budgetering som har en roll att fylla för den taktiska styrningen. I de flesta organisationer existerar inte denna form av samband, antagligen eftersom kulturerna kring strategisk planering, respektive budgetering för den operativa verksamheten, är så olika. Skillnaden mellan strategisk planering och taktisk styrning av den operativa verksamheten liknar Kaplan och Norton vid att flyga ett flygplan. På tio tusen meters höjd har piloten få hjälpmedel för att ta ut rätt kurs. Planet har ofta autopiloten påslagen och stämningen är avslappnad. Detta kan kallas strategisk flygning. När det sedan är dags att gå in för landning måste piloten börja fatta en massa taktiska beslut baserat på trafik, väder, hastighet osv. Flygledaren ger honom instruktioner som han förväntas följa. Han använder sig av en procedur i steg för att gå från den strategiska flygningen till den taktiska med detaljer och precision (Kaplan & Norton 2001 s. 280 f.).

Enligt Kaplan och Norton (2001 s. 281 f.) kan även företag följa den stegvisa proceduren för att göra förflyttningen från strategi till taktisk budgetering. Detta kan då se ut på detta sätt.

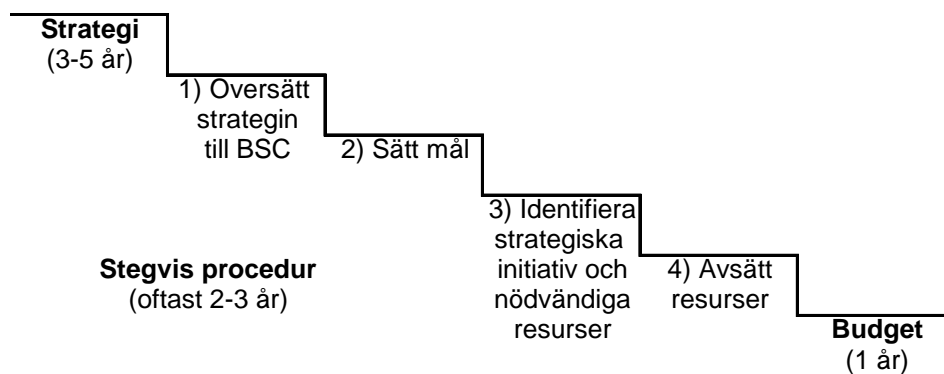


Fig. 6: Linking Strategy to Budget in a Step-down Procedure (Kaplan & Norton 2001 s. 281, vår översättning)

1. Omforma strategin i ett Balanced Scorecard genom att definiera de strategiska målen och måtten.
2. Bestäm mål och besluta för hur lång tidsperiod de skall gälla. Identifiera brister i planeringen för att motivera och stimulera kreativitet.

3. Identifiera de strategiska initiativ som kommit till som följd av punkt två samt nödvändiga resurser för att täppa till bristerna och därmed se till att målen uppfylls
4. Avsätt resurser, både finansiella och i form av personal, till de strategiska initiativen. Koppla sedan ihop dessa till en årlig budget som består av två delar, en strategisk för den övergripande verksamheten, och en operativ för företagets olika funktioner och avdelningar.

Dessa steg omfattar ofta en tidsperiod om två till tre år samt omfattar och kommuniceras ner genom hela organisationen. Den strategiska budgeten ger organisationen dess riktning under det närmaste året. Denna riktning skall då vara i enlighet med den långsiktiga grundläggande strategin.

#### 4.3.2 Feedback och lärande

När företaget genom sitt styrkort har kopplat strategin till de mål som finns, avsatt resurser för att förverkliga dessa och kopplat detta till en budget, bör måluppfyllelsen och de resultat som uppnås sättas i sitt sammanhang. Detta görs lämpligen genom feedback. Ledningen i den strategifokuserade organisationen måste förutom att se till måluppfyllelse och resultat, även bedöma om den befintliga strategin fortfarande fungerar. Detta gör att strategier som inte är lämpliga kan tas bort innan de gör någon allvarlig skada.

Genom att de anställda får tillgång till företagets Balanced Scorecard förbättrar ledningen enligt Kaplan och Norton företagets förmåga till probleminentifiering och problemlösning. Styrkortet innebär också att kunskaper och lärande når ut i organisationen. Anledningen till detta är att ledningens möten ger ett forum att gruppvis identifiera problem, bedöma förändringar i den operativa och strategiska omgivningen samt att beakta nya möjligheter som kan ha uppkommit sedan den övergripande strategin formulerades. Styrkortets karaktär gör att det blir möjligt att diskutera företagets framtid utan de gränser som normalt skiljer funktioner och avdelningar. Med teamwork kan problem som finns i hela organisationen lösas, vilket också leder till att hela organisationen blir mer lärande (Kaplan & Norton 2001 s. 303 ff.).



## Fallföretagen

*Vi kommer här att redogöra för våra tre fallföretag och deras arbete med Balanced Scorecard. Varje avsnitt inleds med en presentation av företaget och intervjupersonerna. Därefter följer en beskrivning av företagens strategier, styrkort och operationella styrning.*

### 5.1 SEB

SEB arbetar just nu med både budget och Balanced Scorecard och arbetet sker starkt integrerat.

#### 5.1.1 Företagspresentation

Skandinaviska Enskilda Banken AB (SEB) har under de senaste åren blivit en internationell organisation som en följd av sin expansion ute i Europa. De är idag verksamma i Norge, Danmark, Finland, Baltikum, Polen, Tyskland, Luxemburg, Frankrike och Storbritannien. Det uppges att cirka 54 procent av deras intäkter kommer från verksamheten utanför Sverige. Kundsegmenten som SEB är mest intresserade av är privatpersoner som har goda ekonomiska möjligheter och som är finansiellt aktiva, företag med en internationell verksamhet, tillväxtföretag som har sin bas i nordnorden och finansiella institutioner. SEB satsar mycket på att få kunderna att använda sig av deras telefon- och Internettjänster. SEB hade en omsättning på cirka 30.000 Mkr för år 2000. Antalet anställda för året uppgick till cirka 21 500 (SEB:s Årsredovisning 2000).

SEB:s affärsidé går ut på att de genom ledande kompetens och långsiktiga relationer vill skapa värde för kunder och aktieägare. Koncernens vision är att de ska vara den ledande "e-centriska", kundstyrda leverantören av finansiella tjänster i Europa. Med "e-centriska" menas att de tillhandahåller många av sina tjänster via Internet, (SEB:s Årsredovisning 2000).

#### *Intervjupersonerna*

Vi intervjuade Lars-Göran Älgevik som har titeln Vice President - Strategic Planning, dvs. han är ansvarig för den strategiska utvecklingen i SEB. Före den nuvarande positionen i SEB arbetade han bl.a. som koncerncontroller, först i WASA och sen i Trygg Hansa Liv. Efter delningen mellan Trygg Hansa Liv och SEB så stannade Älgevik kvar i SEB. Älgevik verkar vara en av eldsjälarna för införandet av Balanced Scorecard. Han är också den som leder arbetet med utformning och implementering. Vi

har också pratat med Mari Förander som arbetar som controller på regional nivå i Malmö. Även hon har arbetat mycket med implementeringen av BSC i SEB.

### 5.1.2 Strategier

SEB:s strategier utgörs av att företaget arbetar för att privatkunderna själva ska kunna ha kontroll över sin ekonomi via Internet och andra elektroniska kanaler där de ska kunna skraddarsy sin ekonomi. Som komplement till detta ska det också finnas möjlighet till personlig betjäning. Företagskunderna ska erbjudas individuellt anpassad service. De riktar sig främst mot internationellt verksamma företag och tillväxtföretag. Även här försöker SEB få kunderna att använda sig av Internet i ökad grad (SEB:s Årsredovisning 2000).

SEB arbetar med sina strategier så tillvida att de hela tiden försöker ta utgångspunkt i dem för att de alltid skall finnas med vid viktiga beslut och förändringar. SEB försöker hela tiden göra en återkoppling till strategin för att se om företaget är på väg åt rätt håll eller om beslutet måste ses över och förändras.

Innan företaget införde styrkortet fanns det ingen struktur på strategiarbetet ute i organisationen. Det kunde vara så att olika divisioner hade olika angreppssätt när de arbetade. Idag anser man att det finns en bättre struktur på arbetet med strategin. Det finns en transparens inom företaget som går uppifrån och ner, som Älgevik beskriver det. Han menar att det är meningen att medarbetarna ska kunna se hur det ser ut på andra ställen i företaget, både uppåt och neråt i organisationen. Denna insyn begränsas till att omfattas av de delar som olika avdelningar i företaget har nytta av att kunna se. Ledningen menar att detta ska bidra till att avdelningarna jämför sig med varandra och sporras av att bli ännu bättre än sina medarbetare på de andra avdelningarna.

### 5.1.3 SEB:s Balanced Scorecard

Det första arbetet med Balanced Scorecard på SEB började 1998. Det tillsattes då en grupp om cirka tio personer som skulle arbeta med att utforma det första styrkortet för organisationen. Gruppen höll på med arbetet fram t.o.m. år 2000, innan styrkortet introducerades i organisationen. BSC introducerades på olika enheter efterhand och detta pågår fortfarande. BSC är alltså fortfarande på ett implementeringsplan för en del enheter, medan andra har arbetat med det lite längre. De personer vi har talat med på regionnivå skall implementera styrkortet men har pga. omorganisationer ännu inte lyckats genomföra detta. När SEB införde BSC gjordes detta för att man trodde att det skulle ge en bättre helhetsbild av verksamheten, och för att det kompletterar den ekonomiska informationen. Det behandlade nya styr- och mätområden som låg utanför den traditionella resultat- och balansräkningen.

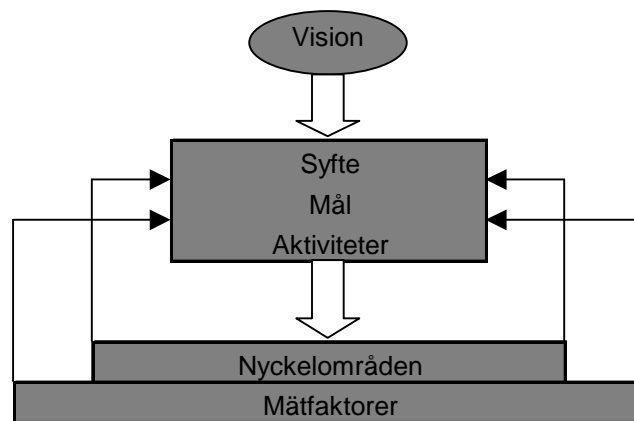


Fig. 7: SEB:s Balanced Scorecard (Internt material från SEB)

#### *Utformningen av styrkortet*

Balanced Scorecard tar sin utgångspunkt i företagets affärsplan, de visioner de har för företagets framtid. Visionen har de sen med sig igenom hela arbetsprocessen när de utformar styrkortet. Visionen är något som finns med ner till alla nyckelområden där olika aktiviteter identifieras och olika mål sätts upp. Visionen är densamma för alla områden och de övriga delarna är sedan uppdelade på nyckelområden. När visionen har översatts till något konkret och greppbart genomför de en benchmark mellan avdelningarna för att få en överblick över hur de ligger till. I samband med detta görs även en SWOT- analys så ledningen vet var de ska lägga resurserna. Detta är det första grundläggande i arbetet med styrkortet. Företaget har fem olika nyckelområden. Dessa är Tillväxt/volym, Kundvärde, Processer, Humankapital/Innovation och Finansiellt fokus.

SEB arbetar fram olika aktiviteter som man vill satsa på och gör sedan upp mål för dessa aktiviteter. Under nyckelområdet tillväxt/volym finns exempelvis aktiviteten bearbetning av en viss kund med målet bearbetning av ett visst antal kunder. För att öka kundvärdet satsar företaget t.ex. på att vara mer tillgängliga. Man försöker bl.a. svara på inkommande samtal efter ett maximalt antal signaler. När det gäller processområdet kan en aktivitet vara att öka försäljningsbesöken. Företaget sätter då upp ett mål för hur många besök som skall göras per vecka. Att anordna ledarutbildningar med målet att bli bättre ledare är sådant som prioriteras på humankapital-/innovationsområdet. Inom det finansiella området kan fokus vara att göra en specialanalys av en kund, och målet blir då att vara bättre än jämförbara konkurrenter.

För att utvärdera om SEB har haft någon framgång inom nyckelområdena använder företaget sig av mätfaktorerna. Mätfaktorerna jämförs med de mål som satts upp för de olika aktiviteterna inom de olika nyckelområdena. Exempel på mätfaktorer kan vara, med hänsyn till de aktiviteter och mål som nämnts tidigare, ökad försäljning till de bearbetade kunderna, att man klarat av att besvara inkommande samtal innan de antal signaler de satt upp som mål, hur många avslut man har lyckats med vid kundbesöken, ifall kompetensgapet har minskats med hjälp av den genomförda utbildningen och om avkastningen på kapitalet har ökat. Till sin hjälp med användandet av styrkortet finns ett

webbaserat system som heter Dolphin och är uppbyggt efter samma princip för alla användarna.

SEB ser arbetet med Balanced Scorecard som ett koncept, där man menar att det är viktigt att sätta in det i sitt sammanhang. Vid utformningen utgår ledningen från affärsplaner och visioner och arbetar med öppna frågor där de utgår från en modell som benämns LOTS. Att det finns en koppling mellan affärskoncept, vision, strategiska faktorer och slutligen till framgångsfaktorerna är av avgörande vikt för att det ska få något utslag i processen. Framgångsfaktorerna är det som anses viktigast och det är också här som mest energi läggs ner.

SEB arbetar efter ett värdekedjetänkande snarare än balanstänkande. De menar att utgångspunkten är, och fokus ligger på, nöjda kunder. Finns nöjda kunder genererar detta motiverade medarbetare vilket i sin tur leder till ett gott finansiellt resultat. När företaget arbetar med kundsidan använder man sig av Bostonmatrisen<sup>5</sup>, för att därigenom få en bild över vilka segment som är mest lönsamma att satsa på. Ingen aktivitet får startas upp om den inte är kopplad till någon värdedrivare. Det måste vara något som skapar positivt värde för avdelningen i sig och för företaget som helhet. Balanced Scorecard används per affärsområde och bryts inom dessa ner på divisionsnivå. Varje affärsområde tar fram sina värdedrivare, men till detta finns det en del nyckeltal som är satta högre upp i organisationen och som är tvingande. Affärsenheterna måste utgå ifrån dessa när de sätter sina värdedrivare. Processen är iterativ så tillvida att det inte endast är kommandon uppifrån som trycks ner i organisationen.

Tidsperspektivet med Balanced Scorecard ligger på ett år i taget. Efter ett år omprövas de långsiktiga strategiska målen och även framgångsfaktorerna. Aktiviteterna revideras däremot med tätare mellanrum. En gång i månaden avslutas och initieras de olika aktiviteterna. Arbetet börjar i februari - mars när koncernledningen diskuterar den strategiska inriktningen. När detta är klart går de igenom och gör en benchmark och även en SWOT-analys för de olika divisionerna. I maj går sedan divisionschefen och koncernledningen igenom de mål som sattes upp i februari - mars för att se hur utvecklingen har gått. De diskuterar hur utsikterna ser ut för att målen ska uppnås och går igenom om målen ska ändras inför hösten eller ligga kvar ytterligare en period.

#### *Fördelar*

Älgevik menar att SEB genom införandet av Balanced Scorecard har kommit att fokusera mer på de ekonomiska värdedrivarna. Att det har skett en nedtoning av den traditionella budgeteringen och att de nu istället arbetar mer med rullande prognoser och en levande affärsplan. Han menar att arbetsprocessen för framtagandet av BSC har varit och är en lärorik process som hela tiden är fortgående. Styrkortet har också tillfört en transparens inom företaget.

När vi talade med Föränder så fick vi en annan syn på hur långt implementeringen av styrkortet har kommit i SEB. Det är tydligen inte många i SEB som idag jobbar aktivt med BSC och detta har sin förklaring i att företaget under året har genomgått en större

---

<sup>5</sup> För en beskrivning av Bostonmatrisens innebörd se Kotler et al. *Principles of Marketing* s. 83 f.

omorganisation vilket har tagit de flesta resurser i anspråk. Men enligt henne så är ambitionen, precis som Älgevik berättade, att styrkortet ska skapa en helhetsbild över företaget och att det så småningom ska användas i det dagliga arbetet för att lättare kunna fokusera på de handlingar som är värdeskapande.

#### 5.1.4 Budgetering i SEB

SEB arbetar med budgeteringen inte som enbart något finansiellt utan där återspeglas också t.ex. personalen och kunderna. De menar att alla åtgärder som vidtages i företaget utmynnar i balans- och resultaträkningen. Detta är kopplat till värderingen, exempelvis cash-flow.

SEB arbetar med budgeten som en referensram. Alla handlingar som medarbetarna gör ska på något sätt ge, enligt visionen, ett positivt utslag i budgeten. Man arbetar efter att målen i budgeten kan ses som "commitments", som Älgevik uttrycker det. Budgeten används för att mäta det finansiella utslaget inom olika områden i företaget och de använder den inte som ett instrument för att styra företaget. Budgeten används för att sätta upp finansiella mål inom alla områden i styrkortet. Företaget arbetar alltså inte med ett separat budgetsystem utan detta är en del av styrkortet.

Älgevik talar om budgetprocessen som något väldigt stelbent och tungarbetat. Budgeten ligger ofta kvar som den lagts någon gång på våren trots att marknaden konstant ändrar sig efter detta. Med anledning av detta funderar SEB på att avskaffa budgeten. Om värdedrivarna är tillräckligt välfungerande blir budgeten ointressant. Budgeten kommer då vara något som sätts en gång per år och som ingen kommer bry sig om för det är värdedrivarna som är de viktiga. Det är dessa som skapar värde för företaget och som medarbetarna ska koncentrera sig på. Företaget kommer då, som det ser ut nu, att arbeta med rullande femkvartalsprognoser, vilket kommer leda till att man bättre kan parera för oförutsägbara händelser. Den traditionella budgeten har redan idag tonats ner kraftigt som företaget uttrycker det i sitt interna material och arbetar nu mer istället med rullande prognoser.

## 5.2 Wihlborgs

Wihlborgs arbetar med både budget och Balanced Scorecard, vilka de integrerar i viss mån.

### 5.2.1 Företagspresentation

Wihlborgs Fastigheter AB (Wihlborgs) grundades 1924 av byggmästaren O P Wihlborg. 1985 förvärvades företaget av den Malmöbaserade koncernen ACTIVE. Under 1990-talet förvärvades ytterligare ett antal fastighetsbolag, bland annat Fastighets AB Stillman, M2 Fastigheter AB och Klöver Fastigheter AB. Efter förvärven äger företaget nu fastigheter i två expansiva regioner: Stockholmsområdet och Öresundsregionen.

Wihlborgs affärsidé är att "...verka på ett begränsat antal väl fungerande delmarknader med hög tillväxt i Stockholms- och Öresundsregionerna. Bolaget skall på ett effektivt sätt förvalta befintliga fastighetsbestånd och utveckla lönsamma fastighetsprojekt. Fastighetsportföljen skall ständigt förbättras genom försäljning, köp och förädling av fastigheter." (Wihlborgs årsredovisning 2000)

Företagets övergripande mål är att ge aktieägarna en avkastning som överstiger den genomsnittliga avkastningen för liknande bolag på OM Stockholmsbörsen. De finansiella målen innebär att företaget skall tillhöra de främsta börsnoterade fastighetsbolagen vad gäller räntabilitet, samtidigt som den skall överstiga den riskfria räntan med minst fyra procentenheter. Dessutom skall soliditeten vara lägst 25 procent och räntetäckningsgraden skall uppgå till minst två.

Wihlborgs organisation består av de två operativa huvudregionerna Stockholm och Öresund, samt stödjande centrala bolagsgemensamma funktioner. Kärnan i organisationen är huvudregionernas fastighetsförvaltningsenheter, vilka uppdelats i marknadsområden för att uppnå god lokal förankring (Wihlborgs årsredovisning 2000). I juridisk mening finns företagens huvudkontor i Malmö ([www.ad.se](http://www.ad.se)), men egentligen är det nog inte så klart fastlagt i företaget då exempelvis de övergripande ekonomi- och finansfunktionerna finns i Stockholm. Företaget är indelat i sex områden. Dessa är Helsingborg, Köpenhamn samt två i vardera Malmö och Stockholm. Man delar också in företagens bostadsbestånd i lokaler för kommersiellt bruk och bostäder för privat bruk.

#### *Intervjupersonerna*

Vår första intervju genomfördes med Bertil Engström, fastighetschef och områdesansvarig för norra Malmö, ett av de sex geografiska områdena. Engström har arbetat för företaget i elva år, på senare tid i Malmö men tidigare även på andra ställen i landet. 1998 kontaktades han av en konsult vid företaget ODI och var sedan med och utvecklade styrkortet i företaget. Vi talade också med Christer Johansson, administrativ chef på koncernnivå. Han har arbetat i företaget sedan 1996. På Wihlborgs arbetar man inte med styrkortet på koncernnivå men Johansson var med i den del av framtagandet som rörde diskussionen om verksamhetens mål. Johanssons roll i budgetarbetet är som samordnare för koncernen.

### 5.2.2 Strategier

Wihlborgs strategier är uppdelade på fem delar. Dessa är koncentrations-, förädlingskund- effektivitets- och riskstrategier (Wihlborgs årsredovisning 2000).

Koncentrationsstrategin går ut på att marknadspositionerna i Stockholm och Öresundsregionen skall stärkas genom att företaget ytterligare vill koncentrera sig till utvalda affärssegment, såväl geografiskt som funktionellt. Fastighetsportföljen skall fokusera på fastighetssegmenten kommersiella lokaler och utveckling av fastighetsprojekt, på bekostnad av segmentet bostäder. Tanken är att 60 procent av fastighetsvärdet skall utgöras av kommersiella lokaler, 20 procent av projekt och endast 20 procent av bostäder (Wihlborgs årsredovisning 2000).

Förädling skall ske genom förvärv av fastigheter med utvecklingspotential, genom användande av "framgångsrika tekniska rön" samt genom avyttring av färdigutvecklade fastigheter. På så sätt skapas förutsättningar för ytterligare ökad lönsamhet i företaget. Den genomsnittliga omloppstiden för projekt skall ligga i intervallet tre till fem år.

Kundstrategin går ut på att upprätthålla goda kundrelationer genom prisvärda tjänste- och affärsutbud, samt genom tjänster som ökar mervärdet och stimulerar långsiktiga relationer. För kommersiella lokaler är huvudmålgruppen mindre och medelstora företag med stark finansiell ställning. För hyresgästerna till Wihlborgs bostäder skall företaget verka för att förbättra varje bostadsområde för att skapa en boendemiljö som attraherar hyresgäster som värdesätter omsorg, säkerhet och trivsel.

Vad slutligen gäller effektivitets- och riskstrategierna vill företaget ha fortsatt hög kostnadseffektivitet i jämförelse med andra svenska fastighetsbolag, samtidigt som riskexponeringen skall vara begränsad och så långt som möjligt kontrollerad så att den förväntade avkastningen väl motsvarar den bedömda risken i varje engagemang.

Engström beskriver att företaget innan styrkortet infördes arbetade med budgeten för sig och strategin för sig, och att strategin inte bröts ner i dess beståndsdelar som man gör nu. Ett strategidokument följde också med i budgeten. På detta plan har egentligen inte så mycket förändrats. Strategidokumentet följer fortfarande med i budgeten, dock arbetas det mer med strategin nu då den utgör en del av företagets målkort.

### 5.2.3 Wihlborgs Balanced Scorecard

Styrkortet i företaget har fått namnet målkort och infördes 1998. Det har använts i Malmö sedan 1999. I början arbetade man med målkort endast på affärsområdet bostäder, för att sedan inkludera även de olika lokala förvaltningsområdena.

#### *Utformningen av styrkortet*

Utgångspunkten i arbetet med framtagandet av målkortet är koncernens övergripande mål. Målkortet går runt i treårscykler som uppdateras varje år för vissa faktorer och oftare för andra, dvs. målkortet har dels ett treårsperspektiv, dels förändras det varje år. Målkortet består av fyra perspektiv. Dessa fyra är kundperspektivet, processperspektivet, medarbetarperspektivet samt det finansiella perspektivet.

Kundperspektivet innefattar exempelvis riskanalyser av kunder för att se till att de kunder som företaget har kan betala hyran, samt kundtrygghet. Just nu bedöms tryckeribranschen och IT-branschen som högriskbranscher, vilket gör att företaget helst inte vill ha så många nya kunder inom dessa områden. Med kundtrygghet menar företaget att exempelvis bostäderna skall kännas säkra med välupplysta promenadstråk och liknande.

I processperspektivet finns faktorer som bra datarutiner, god arbetsmiljö samt att minska antalet begångna fel mot kund. Här betonade Engström telefonväxeln betydelse. Växeln måste vara trevlig, veta var medarbetarna befinner sig och hänvisa till rätt person. Detta är viktigt eftersom växeln för en potentiell kund allt som oftast är den första kontakten med företaget.

Medarbetarna är mycket viktiga för Wihlborgs, så pass viktiga att man har valt att ha ett medarbetarperspektiv istället för ett förnyelse- och utvecklingsperspektiv. De faktorer som betonas i medarbetarperspektivet är att de anställda är välutbildade, men framför allt rätt utbildade samt att de är kundorienterade. Man har beräknat att så mycket som 40 till 50 procent av det dagliga arbetet går ut på att hantera kunder. För att ta reda på hur det är ställt med medarbetarna görs varje år en så kallad profilanalys där den anställde utvärderas på olika punkter och får tillfälle att diskutera sin utveckling i företaget.

Det finansiella perspektivet består av diverse interna ekonomiska nyckeltal.

#### *Fördelar*

Innan företaget började använda sig av Balanced Scorecard som intern styrmetod arbetade man också med de frågor som tas upp i målkortet, dock inte alls så strukturerat som resultatet har blivit efter införandet. Främst användes budget och olika avkastningstal som styrsystem. Man anser att målkortets främsta förtjänster är att det har lett till informationsvinster inom företaget, dvs. att informationen går ut bättre i organisationen. Det har inneburit att man dokumenterar och systematiserar diskussioner rätt och engagerar alla. Det medför också en ökad tydlighet vad gäller företagets interna styrning samt en ökad fokuseringsgrad på företagets strategi och vision.

Engström berättade också att de framgångsfaktorer som nu finns i företaget delvis inte är de samma som när man inledde arbetet med målkort. Till exempel fanns från början ett mål om att Wihlborgs inte skulle ha några vakanser i Öresundsregionen. Detta mål är nu uppfyllt och därför har det ersatts av ett annat mål. Målen ändras alltså i den takt som de uppfylls, men förändringar har även skett vid organisationsförändringar. Engström betonade dock att det var viktigt att de mål som sätts upp inom ramen för målkortet måste kunna beräknas, dvs. helt enkelt bestå av siffror.

#### 5.2.4 Budgetering i Wihlborgs

Wihlborgs budgetering utgår från de ramar som lagts i målkortet. Budgeten är enligt Engström ständigt under revidering, men grunden är dock en traditionell fast ettårsbudget. När budgeten väl är lagd i december ändras den inte. Ingen förändring sker för oväntade händelser som sker under året. Istället sker en kontinuerlig prognostisering som tar hänsyn till dessa förändringar. Mot slutet av året görs så en avstämning av det faktiska utfallet mot budgeten.

Budgetarbetet förändrades med införandet av målkortet genom att det har gett en bättre bild av vilka faktorer som är viktiga att betänka vid budgeteringsprocessen. Budgetprocessen har också förändrats så tillvida att medarbetarna koncentrerar sig mer på processen och de önskvärda mål som kommit fram i målkortet än innan styrkortet infördes. Johansson beskriver att budgetarbetet har blivit lättare och fungerar mer som en sammanställning än som en önskelista. Målkortsarbetet sker före budgetprocessen och målkortet fungerar som ett hjälpmedel till budgeteringen.



## 5.3 SJ

SJ arbetar med Balanced Scorecard, men inte med budget. Istället för budget har man en affärsplan och prognoser.

### 5.3.1 Företagspresentation

Det svenska nationella järnvägsbolaget Statens Järnvägar (SJ) har under nästan hela sin existens, sedan grundandet i mitten av 1800-talet, befunnit sig i skärningspunkten mellan samhällsekonomiska och företagsekonomiska målsättningar och arbetsmetoder. Detta har lett till stora svårigheter att leda och styra verksamheten (SJ årsredovisning 2000).

Den svenska riksdagen har beslutat att konkurrens och marknadsekonomi är de instrument som skall användas för att driva fram en önskvärd utveckling inom järnvägen. Därför genomfördes vid årsskiftet 2000/2001 en genomgripande omstrukturering av organisationen som var färdig i juni 2001. De tidigare sex väl avgränsade sektorerna har nu brutits ut ur SJ koncernen och ombildats till sex självständiga företag eftersom SJ vill fokusera på kärnverksamheterna. SJ AB utgörs nu av endast personresorna. Exempelvis fraktdelen har bildat ett bolag vid namn SJ Green Cargo AB. Totalt har SJ AB ungefär 3 500 anställda och omsätter 5,5 miljarder kronor (SJ årsredovisning 2000).

SJ AB utvecklar och säljer tågresor och är huvudsakligen verksamt på marknaderna för de interregionala och långväga resorna där de dominerande kundsegmenten är privat- och affärsresenärer samt långpendlare (SJ delårsrapport jan-sep 2001). Företaget agerar på två tågtrafikmarknader med olika konkurrenssituation, avtalstrafik och egentrafik. Avtalstrafiken upphandlas av Rikstrafiken och av trafikhuvudmännen för respektive län. Egentrafiken är den långväga kommersiellt lönsamma persontrafiken i Sverige. Den bedrivs i enlighet med riktlinjer som beslutats av regeringen ([www.sj.se](http://www.sj.se)).

Företagets övergripande vision är att vara ett reseföretag i världsklass. Affärsidén är att utveckla, sälja och producera resor i egen regi och i allians med olika partners. Tågresor är kärnaffären. SJ:s kunder är de som reser i tjänsten, på sin fritid samt till och från arbete och skola. Alla skall alltid känna sig personligt välkomnade under hela resan. SJ erbjuder sina kunder det smarta sättet att resa, vilket innebär snabba och bekväma tåg, bästa miljöval, en pålitlig och säker resa, enkla helhetslösningar och en användbar restid ([www.sj.se](http://www.sj.se)).

Sedan omorganiseringen av företaget består SJ av sju divisioner. Själva reseverksamheten finns i de tre divisionerna Götaland, Svealand och Fjärrtrafik. Divisionen Fjärrtrafik är indelat i affärsområde Malmö, Göteborg och Norrland. Förutom dessa finns en division för försäljning, en för dotterbolagen, en för fordon samt en för produktionen. Alla divisionerna styrs av den övergripande koncernledningen med säte i Stockholm. Den övergripande principen i företaget är att arbeta med värdebaserad styrning, vilken fokuserar på investeringar och ökad lönsamhet snarare än resultat, men

eftersom ägaren (svenska staten) har satt upp vissa resultatmål fungerar inte systemet fullständigt.

#### *Intervjupersonerna*

Den första intervjupersonen var Anders Lundbladh, ekonomiansvarig (controller) vid SJ Fjärrtrafik i Malmö. Lundbladh har arbetat inom koncernen under ungefär 20 år. Den nuvarande positionen har han haft sedan 1993. När styrkortet infördes för två år sedan var han delaktig i processen kring dess skapande. Den andra personen vi intervjuade var Henrik Petterson, Controller på ekonomiavdelningen vid SJ AB:s huvudkontor. Petterson har arbetat vid företaget i två år och på den nuvarande positionen i ett år.

### 5.3.2 Strategier

Företagets strategier är kopplade till tid och resultat snarare än till styrkortets perspektiv. För närvarande är den huvudsakliga strategin att ”koppla greppet om verksamheten”. Eftersom organisationen är ny efter den genomgripande förändringen anses det viktigt att under innevarande och nästa år komma till rätta” i sin nya uniform”. Först därefter kan en mer positiv strategi formos. Den strategi SJ då har tänkt sig är att skapa lönsam tillväxt, som kopplar till värdebaserad styrning. Detta bedöms möjligt först när organisationen har kopplat grepp om verksamheten. Det avkastningskrav som ägarna har ställt upp har i realiteten stor betydelse för denna strategi. Den slutliga strategin är densamma som företagets vision, dvs. att vara ett reseföretag i världsklass. Denna strategi har alltså en relativt lång tidshorison. Lång tidshorison har också den strategiska agendan som lades i år och behandlar företagets övergripande strategier fram till år 2007. Dessa är mycket vaga till sin karaktär (SJ Ekonomi och Finans internt material).

Enligt Petterson fungerar verksamhetsstyrningen i SJ som bilden nedan visar. Affärsplanen är något av spindeln i nätet och det är främst genom den som strategin kommuniceras genom organisationen. Ett strategiskt problem som uppstår i SJ är att kombinera tidtabellerna med affärsplanen. Eftersom tidtabellen är den som i mångt och mycket avgör vilka kostnader som företaget kommer att ha under nästföljande år, påverkar den hur affärsplanen ser ut och kommer att se ut. Det stora problemet här är att affärsplanen följer kalenderåret medan tidtabellen går från juni till juni. De övergripande strategierna avgör alltså hur tidtabellen kommer att se ut för det kommande året. Tidtabellen påverkar sedan affärsplanen för de närmaste två åren, då ju tidtabellen sträcker sig över mer än ett räkenskapsår. Detta problem skulle nog kunna lösas om sammankopplingen mellan tidtabellen och den övriga verksamhetsstyrningen fungerade effektivt.

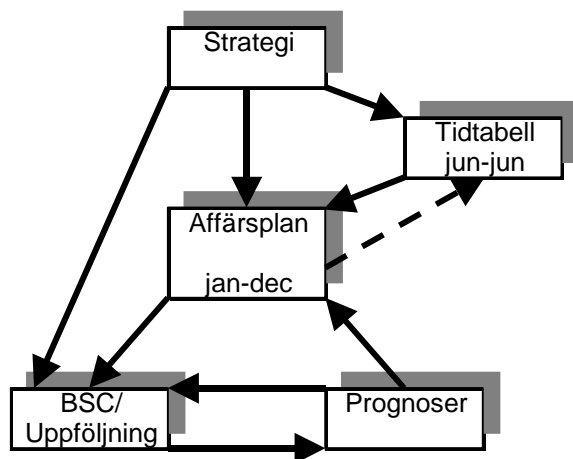


Fig. 8: Verksamhetsstyrningen i SJ (Henrik Petterson SJ AB)

Strategin påverkar alltså affärsplanen, men även uppföljningen. Det är i uppföljningen av affärsplanen som SJ främst använder Balanced Scorecard. Strategin kommer alltså in även här. Petterson beskriver tydligt att SJ har använt den grundläggande processen i framtagandet av sitt styrkort – från vision till mål till strategi. Strategin har därefter översatts i styrkortet.

### 5.3.3 SJ:s Balanced Scorecard

Centralt infördes enligt Petterson Balanced Scorecard i SJ år 1995 under namnet STIL. Detta namn finns dock inte kvar längre. Styrsystemet infördes som ett centralt projekt som sedan kommunicerades till de olika divisionerna. Styrkortet i SJ är alltså inte utformat för de lägre nivåerna i företaget utan är främst avsett för ledningen för de olika divisionerna och affärsområdena.

För närvarande har de tre resedivisionerna samma styrkort, vilket har inneburit ett visst missnöje då särskilt en av dem har en verksamhet som delvis skiljer sig från de andras. Försäljningsdivisionen har sitt eget styrkort som delvis skiljer sig från resedivisionernas. I de tre kvarvarande divisionerna finns ännu inget styrkort, men det pågår för närvarande arbete med att skapa ett.

När styrkortet skulle införas i SJ Fjärrtrafik för två år sedan var det koncernledningen som bestämde vilken typ av styrning som skulle användas. Ledningen lade ett övergripande BSC för hela företaget, utifrån vilket de olika divisionerna skapade sina egna styrkort. Innan det nuvarande styrsystemet infördes använde sig företaget redan av många av de mått som sedan kom att inkluderas i styrkortet.

#### *Utformningen av styrkortet*

SJ:s styrkort består av fem perspektiv, vilka är det finansiella perspektivet, kundperspektivet, processperspektivet, medarbetarperspektivet samt förnyelse- och utvecklingsperspektivet. De nyckeltal som finns i de olika perspektiven uppdateras kontinuerligt under året.

I det finansiella perspektivet ingår ett antal ekonomiska nyckeltal, men de mått som Lundbladh bedömde som viktigast var "egentrafikintäkter" samt "intäkt per personkilometer". Med egentrafikintäkter avses intäkterna från tågverksamheten, vilket efter omorganiseringen utgör en överväldigande del av företagets verksamhet. Intäkter per personkilometer innebär hur mycket företaget tjänar per person och kilometer som personen åker med SJ. Det senare måttet bör naturligtvis vara så högt som möjligt. På central nivå betonar Petterson resultatmåttens och kassaflödets vikt, eftersom företaget allt mer börjar övergå till värdebaserad styrning. Detta leder till att just kassaflödena är avgörande.

SJ har endast ett kundmått. Detta är det klassiska nöjd-kund-indexet. Detta tas fram genom ombordmätning på tågen. Ett urval av resenärerna får helt enkelt fylla i en enkät om hur de uppfattar företaget. Denna mätmetod sker löpande under året på samtliga sträckor som trafikeras av SJ.

Processmåttan består inom SJ Fjärrtrafik av tre delar. Det viktigaste av dessa är punktlighet, eftersom detta till stor del påverkar hur ett företag i transportbranschen uppfattas av sina kunder.

Även medarbetarmåttan är tre stycken. Det viktigaste av dessa är medarbetarindexet som består av de svar man har fått från en förhoppningsvis årlig enkät som delas ut till alla anställda. Medarbetarindexet har dock under de senaste åren endast mätts vartannat år.

Förnyelse- och utvecklingsperspektivet tar upp de investeringar som måste göras i SJ. Det som mäts är investeringar för expansion, underhåll och ersättning. Ersättningsinvesteringar är detsamma som ersättning av utslitna tåg. Dessa mått bedöms som särskilt viktiga då företaget enligt Lundbladh nu har börjat titta närmare på värdebaserad styrning.

#### *Fördelar*

De förbättringar som har skett i SJ på grund av styrkortet är att det enligt Lundbladh har inneburit en ökad fokusering på att "rätt saker" sker på ett "strukturerat sätt". Alla arbetar mot samma mål, vilket innebär att det blir lättare att se hur bra företaget lyckas, samt mer övergripande hur företaget mår. Det har också tillfört en ökad koncentrerings på icke-finansiella mått och har inneburit att det långsiktiga tänkandet i företaget har förbättrats.

### 5.3.4 Affärsplan och prognoser i SJ

Några år innan styrkortet infördes avskaffades budgeten som styrsystem inom SJ och företaget började istället arbeta med affärsplan och prognoser. Innan dess utgjorde företagets styrsystem av budget och affärsplan. När budgeten fanns lades den fast på hösten och var därför enligt Lundbladh mer stelbent och statisk än det nuvarande systemet. Dessutom anser han att det inte tillförde företaget så mycket.

Användandet av affärsplan har i jämförelse med arbetet med budget inneburit en ökad fokusering på företagets mål och strategier. Arbetet börjar på sommaren och är klart i december. Själva arbetsprocessen är alltså ändå ganska lik budgetprocessen även om

Lundbladh betonar att affärsplanen är en levande process och att arbetet med den aldrig slutar. Skillnaden mellan budgeten och affärsplanen är att affärsplanen är mer strategifokuserad och mer lättroblig än budgeten samt innehåller mindre siffror. Enligt Petterson läggs affärsplanen varje år för två år framåt. Sålunda är alltså den nya affärsplanen alltid en uppdatering av den från föregående år men blickar också ytterligare ett år framåt. Tidigare lades affärsplanen för fyra år, men man upptäckte att förutsägelseerna så långt in i framtiden inte gav ett användbart resultat då världen under tiden hinner förändras allt för mycket. Affärsplanen är viktig för SJ och utgör så att säga utgångspunkten för arbetet med verksamhetsstyrningen.

Företaget använder sig också av ett prognosystem som man förlitar sig tungt på och skall snart börja arbeta med rullande tolv månaders prognoser för att ytterligare levandegöra processen och följa med i sin omvärld. Det nuvarande prognosystemet har ett finansiellt fokus och uppdateras varje kvartal och stäms sedan mot slutet av året av mot affärsplanen. Under året jämförs prognoserna med motsvarande prognos för året innan.

Företagets strategi följs upp mot affärsplanen och prognoserna genom styrkortet. Utfallet ligger sedan till grund för nya prognoser och prognoserna ligger till grund för ny affärsplan. Allt eftersom året går blir prognoserna allt viktigare, då affärsplanen inte har förändrats, samtidigt som prognoserna uppdateras löpande. Prognoserna har en viktig roll att fylla då de utgör ett styrverktyg som används i den löpande verksamheten.

## Analys

*I detta kapitel ämnar vi analysera vårt empiriska material i förhållande till den teoretiska bakgrund vi tidigare givit. Vi vill visa hur de olika företagen ser på Balanced Scorecard som en eventuell länk mellan företagets övergripande strategi och operationella styrning.*

### 6.1 Implementeringen av Balanced Scorecard

Balanced Scorecard infördes i de tre fallföretagen relativt nyligen. I SEB och i Wihlborgs har man arbetat med styrverktyget sedan 1998/1999, men fortfarande har inte samtliga delar av företagen infört styrkortet. I Wihlborgs har man inte heller för avsikt att göra detta. SJ AB har arbetat lite längre med BSC, man inledde arbetet redan 1995. På ett lokalt plan har vissa divisioner fortfarande inte infört BSC medan andra började arbeta med det under 1999. Innan arbetet med styrkortet säger sig samtliga företag ha arbetat ungefär på samma sätt som nu, med både finansiella och icke-finansiella nyckeltal. Det som styrkortet har tillfört enligt företagen är större fokusering och ökad tydlighet i styrningen.

#### 6.1.1 Bakgrund och idéformulering

Idén till att införa Balanced Scorecard som styrinstrument uppkom på ett liknande sätt i SJ och SEB. I SEB infördes BSC som en följd av att delar av företagsledningen redan under ett antal år hade arbetat med styrkort i Trygg Hansa. När så SEB förvärvade försäkringsbolaget följdes idén upp av ledningen och ett nytt styrkort togs fram. Den drivande kraften i framtagandet var Lars Göran Älgevik som också har funnit mycket inspiration i Kaplan och Nortons böcker. Än så länge är styrkortet främst ett ledningsinstrument, men det är tänkt att företaget även på lokal nivå skall införa BSC på sikt. I SJ infördes också styrkortet som ett ledningsinstrument, där koncernledningen var den pådrivande kraften. Jämfört med SEB verkar dock lite av processen kring skapandet av styrkortet gått förlorat. Företaget har inte så uttalat följt Kaplan och Nortons tankar om vision som kopplas till strategi, som sedan leder till kritiska framgångsfaktorer. Lite annorlunda gick det till i Wihlborgs. Det var en konsult som anlätades för att införa ett styrkort. På lokal nivå tyckte man att det var en god idé och påbörjade processen med skapande av styrkortet. Konsulten presenterade ett koncept som sedan följdes till punkt och pricka. Den bakomliggande teorin har inte haft någon direkt betydelse för företaget här.

Det man ofta först tänker på vid diskussion om fördelar och vad som har uppnåtts genom införandet av Balanced Scorecard är att det har tillfört företagen en ökad helhetssyn och samordning (Olve et al 1999 s. 6). Våra fallföretag har delvis denna syn, men har även funnit egna fördelar med styrkortet.

På SEB menar man att Balanced Scorecard främst har tillfört transparens i företaget. Införandet av styrkort har också inneburit en ökad enhetlighet med tydligare strategier. Dessa var tidigare vildvuxna och olika divisioner hade olika angreppssätt. Den ökade enhetligheten påverkar även budgetarbetet eftersom budget och BSC är starkt integrerade. Styrkortet har därför haft en funktion för att koppla samman strategier och budgeten, även om utformningen skiljer sig från Kaplan och Nortons.

I Wihlborgs fanns, innan målkortet togs fram, inte samma fokusering på vision och strategi då man arbetade med budget för sig och strategi för sig. Målkortet fungerar som ett hjälpmedel i budgetprocessen och har inneburit att de flesta medarbetarna i företaget medverkar i processen och känner sig delaktiga. Detta har i sin tur medfört att budgeteringen har blivit lättare att genomföra eftersom företaget förstår den bättre. Den kommer helt enkelt närmare de anställda.

I SJ är syftet med Balanced Scorecard att det skall hjälpa till att skapa en lönsam tillväxt genom att fokusera på rätt saker på ett strukturerat sätt, så att alla arbetar mot samma mål. Styrkortet gör det dessutom enkelt att direkt läsa hur det går för företaget. BSC är alltså ett bra verktyg för företaget att följa upp verksamheten. SJ har valt att använda styrkortet som ett fristående system för att uppnå sina mål, vilket främst är som uppföljningsinstrument. De intervjuade anser härvidlag att BSC åtminstone har tillfört styrningen fokus på andra områden än det finansiella.

### 6.1.2 Styrkortets utformning

I den grundmodell som Kaplan och Norton beskriver består Balanced Scorecard av fyra perspektiv. Dessa utgörs som tidigare nämnts av finansiellt, kund-, process- samt förnyelse- och utvecklingsperspektiv. Författarna anser att dessa fyra är de enda perspektiv som är nödvändiga. Detta utesluter emellertid inte att fler perspektiv kan användas av företag, men om fler perspektiv inkluderas är det viktigt att de är starkt relaterade till strategin (Lindvall 2001 s. 217). Ett bekymmer med att använda fler perspektiv är att Kaplan och Norton inte nämner något om hur ett femte perspektiv skulle placeras in i kedjan av orsak och verkan, dvs. att icke-finansiella mått används för att förutse framtida finansiella mått (Nørreklit 2000).

SEB:s styrkort är det som i framtagandet mest påminner om den grundmodell som Kaplan och Norton föreskriver. Utgångspunkten är företagets vision och strategier och dessa leder sedan till kritiska framgångsfaktorer och perspektiv. Styrkortet är däremot inte utformat efter grundmodellen. SEB har valt att använda fem perspektiv. Dessa är som tidigare nämnts ett finansiellt, ett kund-, ett process-, ett humankapital-/innovations och tillväxt-/volymperspektiv. SJ:s styrkort består också av fem perspektiv, där ett medarbetarperspektiv ingår. Här kan man fundera på varför dessa två företag har valt att låta styrkortet innefatta även ett medarbetarperspektiv, då Kaplan och Norton hävdar att medarbetarna omfattas i deras grundmodell. Både SJ och SEB ser det inte riktigt på

samma sätt som Kaplan och Norton, utan hävdar att medarbetarna är mycket viktiga för verksamheten och därför bör innefatta ett eget perspektiv. För ett företag som SEB är det mycket viktigt för verksamheten att medarbetarna är rätt, då företaget är ett tjänsteföretag. Med rätt medarbetare menas att de anställda måste ha rätt utbildning och på andra sätt vara rätt person på rätt plats. Medarbetarna har alltså väldigt stor betydelse för företagets framgång.

Både SEB och SJ använder sig alltså av fem perspektiv. Detta är något som är mycket vanligt i Sverige. Det kan ha att göra med att Maisels modell (Olve et al 1997 s. 25) med ett medarbetarperspektiv istället för ett förnyelse- och utvecklingsperspektiv har fört in tankar på medarbetarperspektivets relevans. Kaplan och Nortons modell innefattar inte ett medarbetarperspektiv, vilket gör det nödvändigt för ett företag som vill betona personalens vikt att göra ett medvetet val härom. Vi anser att det inte skulle vara så långsökt att anta att ett femte perspektiv blivit vanligt eftersom företag inte vill prioritera mellan utveckling och medarbetare.

Wihlborgs har valt att endast använda sig av fyra perspektiv i sitt målkort. Den modell som presenterades av konsulten ser inte ut som den grundmodell som presenterades av Kaplan och Norton. Man arbetar med ett finansiellt, ett kund-, ett process- samt ett medarbetarperspektiv. Företaget har alltså valt att inte använda förnyelse- och utvecklingsperspektivet till förmån för medarbetarperspektivet precis som Maisels modell föreslår. Anledningen till detta är dels att man liksom de tidigare två fallföretagen vill betona medarbetarnas vikt, dels anser man att innovation inte är lika viktigt som de andra perspektiven. Man anser också att företagets utveckling delvis täcks in i de andra perspektiven. Detta är intressant eftersom Kaplans och Nortons modell bygger på tre tidsperspektiv, igår, idag och imorgon. Förnyelse- och utvecklingsperspektivet spelar en viktig roll för hur företaget skall bemästra sin morgondag.

Det är viktigt för företaget att fundera på hur man skall överleva i framtiden. Då är det inte så dumt att ha ett utvecklingsperspektiv. Vi undrar om Wihlborgs har tänkt på detta när målkortet utvecklades, eller om man bara köpte ett färdigt koncept. Tänkvärt är dock att fastighetsbranschen till sin karaktär är ganska trögrörlig, förändringstakten är ganska långsam, och då är det kanske inte helt nödvändigt med ett utvecklingsperspektiv. Detta gäller särskilt om företaget trots allt innefattar utveckling i de andra perspektiven. Maisel anser att utveckling innefattas i medarbetarperspektivet, vilket gör att framtiden därför kan tas upp där av företaget om det så önskar. Vi anser dock att Maisels modell innebär att framtidsperspektivets vikt minskar. Medarbetarna i sig är lätttrörliga även om branschen inte är det, och därför kan man inte räkna med att de stannar kvar i företaget.

### 6.1.3 Fokus på strategin

Enligt Kaplan och Nortons modell skall Balanced Scorecard kommunicera ner företagets övergripande strategier till de lägre nivåerna i företaget. Detta skall göras genom att företaget låter sina visioner leda till dess strategier och sedan översätta strategierna i ett antal kritiska framgångsfaktorer som leder till de nyckeltal som styrkortet består av. I SEB, som är mycket influerad av Kaplan och Norton, är styrkortet utformat just på detta sätt. Genomsynligheten är stor i de delar av företaget



som har infört styrkortet. Även i Wihlborgs fungerar BSC i stort sett på detta sätt, då strategierna kommuniceras ner i företaget med hjälp av företagens målkort. Strategierna har tydliggjorts sedan styrkortets införande, men den administrativa chefen på central nivå menar att det inte är styrkortets förtjänst utan säger snarare att det är en följd av det interna arbetet.

Kaplan och Nortons strategifokuserade modell kan ställas mot Hallgårde och Johanssons (1999 s. 33 f.) enklare metod. Hallgårde och Johansson menar att framtagande av såväl övergripande strategier som kritiska framgångsfaktorer leder till en onödigt komplex modell. De förespråkar därför att företag endast bör ta fram kritiska framgångsfaktorer och inte använda strategin som utgångspunkt i skapandet av styrkortet.

SJ skulle kanske kunna sägas använda de tankegångar som dessa författare introducerar. Strategin var inte så viktig vid skapandet av företagets Balanced Scorecard. Detta innebär dock inte att strategin inte alls användes. När styrkortet skapades såg de övergripande strategierna annorlunda ut än de gör nu. Sedan omorganiseringen under det senaste året har strategierna ändrats. Detta har dock inte inneburit att de kritiska framgångsfaktorerna och nyckeltalen har förändrats på samma sätt. Det råder alltså en bristande kommunikering av strategin i SJ. För SJ ligger nog Kaplan och Norton sanningen närmast, åtminstone när styrkortet en gång infördes. Nu har processen kring BSC stannat av, vilket innebär att ingen av de två varianterna är riktigt rätt för företaget. Om processen skulle komma igång igen i SJ kan vi tänka oss att Hallgårde och Johanssons metod skulle kunna passa företaget väl, då styrkortets främsta uppgift ändå inte är att kommunicera ner strategin till företagets alla delar.

#### 6.1.4 Användningsområdet

Balanced Scorecard har olika användningsområden i de tre fallföretagen. SEB som närmast följer Kaplan och Norton använder styrkortet i den löpande verksamheten, som det främsta styrmedlet i verksamhetsstyrningen. Man har dock inte ännu hunnit överföra idén helt och hållet till de lägre och lokala nivåerna i företaget, men tanken är att hela företaget inom kort skall börja arbeta med styrkortet. Kunskapen om BSC verkar vara relativt dålig ute på kontoren. Styrkortet där det fungerar, dvs. på hög koncernnivå och i vissa regioner, fungerar integrerande, om inte mer, som Kaplan och Norton avsåg när de skapade modellen. Företagets budgetering har integrerats i det närmaste fullständigt med implementeringen av styrkortet. Budgeten har blivit en del av styrkortsarbetet. I koncernledningen är man mycket nöjda med hur väl BSC passar in i organisationen och tycker att det har inneburit stora förbättringar i den interna styrningen. Styrkortet uppföljs på ett väldigt ambitiöst sätt i SEB. Processen är definitivt levande och nyckeltalen uppdateras ständigt.

I Wihlborgs används företagets målkort på lokal nivå och inte alls på koncernnivå. Därför är det intressant att man på koncernnivå är ganska kritisk till hur målkortet fungerar i organisationen och menar att det allt mer har fått en förvaltande karaktär i företaget. På lokal nivå är man mycket mer positiv till målkortet och tycker att det har tillfört en ökad förståelse och fokusering på strategin, även bland medarbetarna. På koncernnivå anser man dock att styrkortet inte har haft en nyskapande funktion, utan

snarare tydliggjort företagets prioriteringar för de anställda. De flesta nyckeltal som används av företaget uppdateras en gång i månaden även om vissa uppdateringar sker så sällan som en gång om året. Sammanfattningsvis anser vi att de som använder målkortet i Wihlborgs tycker att det är ett bra instrument. Dock tror vi att det kan ligga en del i vad koncernledningen anser och tror därför att ett ökat engagemang kring företagets målkort kan vara av godo i företaget.

SJ använder Balanced Scorecard som ett uppföljningsinstrument i sin verksamhetsstyrning. Liksom i SEB är det ett instrument främst för företagsledningen och ledningen av de olika divisionerna. Därför anser SJ inte att det är så viktigt att styrkortet kommunicerar ner strategin till medarbetarna. På koncernnivå förutsätts man veta vad företagets strategi går ut på ändå. Här kan man då ifrågasätta om inte SJ riskerar att mäta fel saker i styrkortet eftersom inte strategin direkt kopplas till BSC.

Balanced Scorecard i SJ skapades redan 1995 och har sedan dess inte genomgått någon större förändring. Vissa nyckeltal har bytts ut, men det är också det enda. Processen kring styrkortet är alltså definitivt avstannad. De allra flesta av de anställda har dålig kunskap om vad BSC går ut på, och känner bara till de enskilda nyckeltalen. Våra intervjupersoner tror dock att eftersom styrkortet en gång skapades i enlighet med den process som Kaplan och Norton föreskriver, så kommuniceras åtminstone delar av företagets övergripande strategi indirekt ut till medarbetarna. Medarbetarna är medvetna om vilka nyckeltalen är, men det finns ingen tydlig funktion av kunskapsöverföring i styrkortet. BSC har definitivt avsomnat i företaget, då endast nyckeltalen och inte hela processen uppdateras. Nyckeltalen mäts dock mellan en gång i månaden och en gång vartannat år, de finansiella måtten oftare än de icke-finansiella. En anledning till detta kan vara att företaget från sin ägare har ett visst krav på resultat, vilket på sitt sätt går emot företagets mål att arbeta med värdebaserad styrning då företaget önskar arbeta mer med kassaflöden. De resultatkrav staten har ställt upp innebär att fler finansiella mått blir nödvändiga än vad företaget själv önskar använda sig av.

### 6.1.5 Kaplan och Nortons modell över tiden

Kaplan och Nortons modell har sedan den först presenterades 1992 förändrats en del, vilket vi tror har påverkat våra fallföretag i användningen av Balanced Scorecard. SJ använder BSC mycket på det vis som Kaplan och Nortons ursprungsmodell såg ut, dvs. som ett ledningsinstrument för att fokusera och rapportera. Styrkortet var i början ett mätsystem, dvs. var tänkt att användas som ett hjälpmedel för företagets kontrollfunktion. SJ använder som nämnts BSC främst som ett uppföljningssystem och har anammat Kaplan och Nortons ursprungstanke. Styrkortets funktion som länk mellan strategi och andra styrsystem har allt mer kommit fram i Kaplan och Nortons senare utveckling av modellen. SJ utvecklade sitt styrkort redan under 1995 vilket innebär att man utgick från de tidigaste tankarna av Kaplan och Norton samt kanske Maisel, då styrkortet innefattar ett medarbetarperspektiv. I dessa idéer är inte styrkortets länkande funktion tydliggjord ännu. Eftersom processen därefter stannat av i SJ har den fortsatta utvecklingen av styrkortet gått företaget förbi. Då inte samtliga divisioner ännu har infört BSC i företaget, och det är tänkt att så skall ske, skulle detta kunna blåsa liv i processen igen.

SEB å andra sidan använder Balanced Scorecard som ett styrsystem som övergriper hela verksamheten och innefattar flera delar än bara uppföljning och kontroll, bl.a. företagets strategi i allmänhet och strategin som en ständigt föränderlig process i företaget i synnerhet. SEB har börjat använda BSC ganska nyligen och har därför kunnat följa styrkortets utveckling från mätsystem till att fungera som länk till övriga styrsystem och till att kommunicera ner nya strategier genom organisationen, precis som Kaplan och Nortons utveckling av styrkortet har gått. Den senare utvecklingen av modellen har också inneburit att feedback, affärsplanering och översättning av vision och strategi inom företaget blir allt viktigare. Inom detta område kan vi se att SEB i sin helhet följer de idéer som leder till vad Kaplan och Norton benämner *strategy-focused organization*. Företagets vision, strategier och resursallokering kommuniceras ner i en top-down process genom företaget, samtidigt som implementering, innovationer och feedback med hjälp av styrkortet når ledningen från medarbetarna.

Wihlborgs har hamnat mellan SJ:s och SEB:s användning. Företaget arbetar med Balanced Scorecard på det sätt som Kaplan och Norton föreskriver med kopplingar från vision och strategi till styrkortet och styrkortet avgör sedan hur budgeten i företaget kommer att se ut. Budgetens betydelse har minskat i företaget, och fungerar nu mer som ett kontrollinstrument. På grund av detta kan vi se att företaget har infört Balanced Scorecard efter 1996, eftersom man kopplar strategin till budgeten och styrkortet fungerar på fler sätt än som ett rent kontrollinstrument. Intervjupersonerna menar emellertid att förändringarna i budgetarbetet skulle ha kommit även utan styrkortets införande, att budgetens utveckling är oberoende av styrkortet. Kopplingen mellan strategi och budget verkar alltså inte vara så stark. Kanske man kan misstänka att den dualitet som råder här kan bero på att Wihlborgs använde en konsult vid införandet av BSC, vilket då kan ha inneburit att kunskapen om de bakomliggande strategiska funktionerna inte är helt klara inom företaget.

### 6.1.6 Sammanfattning

I detta avsnitt har vi behandlat hur våra fallföretag implementerade Balanced Scorecard i sina respektive organisationer. SJ är det av våra företag som har arbetat längst tid med Balanced Scorecard och har också utformat det efter Kaplan och Nortons ursprungsmodell. Företaget är det av våra fallföretag som inte använder budget, utan förlitar sig istället till affärsplan och prognoser. Styrkortets roll i företaget ligger främst i uppföljningsarbetet, dvs. det används som ett mätsystem. Syftet med BSC är att det skall hjälpa till att skapa en lönsam tillväxt genom att fokusera på rätt saker på ett strukturerat sätt, så att alla arbetar mot samma mål. SJ arbetar med fem perspektiv. Dessa är finans-, kund-, internt process-, utvecklings- samt medarbetarperspektiv.

Om SJ är en ytterlighet, är SEB den andra. SEB har arbetat med BSC under ett par år och använder främst styrkortet på koncernnivå, men tanken är att hela företaget skall börja arbeta med det. Syftet med företagets styrkort är att utgöra det övergripande styrsystemet i företaget, vilket har inneburit ökad transparens i företaget. Budgeten ses som en del av styrkortet. Företaget använder sig av fem perspektiv i sitt BSC, varav ett liksom i SJ är ett medarbetarperspektiv.

Wihlborgs målkort placerar sig någonstans mellan SEB och SJ. Till skillnad från SEB och SJ som har infört målkort på hög koncernnivå, har Wihlborgs valt att endast använda målkortet på affärsområdesnivå, dvs. lokal nivå. Syftet med företagets målkort är att öka fokuseringen av verksamheten. Företaget använder sig av ett målkort bestående av fyra perspektiv, i enlighet med Maisels modell. Dessa fyra består av finans-, kund-, internt process- samt ett medarbetarperspektiv.

## 6.2 Integration och länkning

Vi har funnit både likheter och skillnader hos våra fallföretag vad gäller användningen och utformningen av styrkort. Vad vi hittills inte berört är emellertid det som utgjorde grunden för vårt val av företag, nämligen integrationen mellan Balanced Scorecard och budget. Våra tre företag har integrerat BSC och budget på olika sätt. SJ använder sig inte ens av någon budget. Hur ser integrationen ut i företagen, och vad får i SJ:s fall styrkortet för länkande roll när det inte finns någon budget att länka strategin till?

### 6.2.1 Styrkortets integration med budgeten

Mest långtgående integration mellan Balanced Scorecard och budget finner vi hos SEB. Utformningen hos dem handlar om att budgeten är en del av BSC. De uttrycker det som att BSC är ett koncept och att budgeten ingår i detta. Med det menas att det inte går att se budget och BSC var för sig som två skilda system, utan de hänger samman. Resonemanget påminner om Kaplan och Nortons, men det känns ändå som SEB gått ett steg längre. Kaplan och Norton skiljer tydligt på strategisk styrning och operationell styrning där det första kan motsvaras av BSC och det andra av budgeten (Kaplan & Norton 2001 s. 280). Resonemanget påminner då ännu mer om utformningen hos Wihlborgs. Där skiljer man mycket tydligare på budget och målkort, som de kallar sitt BSC. Det sker dock en integration mellan de två systemen genom att mål sätts för målkortet och omsätts sedan i budgeten. Det är två olika arbetsprocesser där målkortsarbetet sker före budgetprocessen för att fokusera på vilka egenskaper som är viktiga och som budgeten sedan tar upp. På samma sätt sätter SEB måltal i budgeten för alla områden som finns i styrkortet. Detta gäller även på lägre nivå trots att budgeten där har något enklare funktioner än på koncernnivå. Det går inte att skilja på arbetsprocesserna eftersom budgetprocessen är en del i arbetet med styrkort. På central nivå uttrycker man också att budgeten inte är ett direkt styrinstrument utan fungerar mer som referensram för styrelsen.

Hos SJ finns det inte någon budget att integrera styrkortet med. Vi har därför funnit det intressant att studera om styrkortet integreras med de andra styrsystem som används och delvis fyller budgetens funktion. Som det ser ut i SJ (se avsnitt 5.3.3) använder de sig till största delen av affärsplan och prognoser som styrinstrument. Affärsplanen fungerar som spindeln i nätet och den påverkas direkt av strategi, tidtabell och prognoser. Före avskaffandet av budgeten fungerade budgeten och affärsplanen tillsammans. Det verkar ha blivit så att affärsplanen har övertagit lite av budgetens roll, även om den långt ifrån är lika detaljerad och inte innehåller så strikt kostnadsansvar som budgeten. Men även

prognoserna har en stor del i företagets styrning. De används för innevarande år och de görs en gång i kvartalet för att bedöma vad resultatet skall bli.

Prognoser, affärsplan och Balanced Scorecard är hos SJ skilda system. Styrkortet integreras inte så mycket med de övriga två. Hos SJ har BSC främst funktionen som ett uppföljningssystem till affärsplanen och dessa kopplas på detta sätt samman utan att direkt integreras. Vi kan tyda en svag integration genom en koppling mellan prognoser och BSC, vilket också är ganska naturligt. Prognoser bör ligga till grund för mål som sätts i styrkortet och även resultatet av mätningen kan påverka kommande prognoser. På detta sätt påverkar BSC också indirekt affärsplanen via prognoserna, vilka ligger till grund för nya affärsplaner. De studier som vi har gjort leder emellertid till en bild av tre ganska fristående system som alla fyller olika funktioner och kompletterar varandra.

### 6.2.2 Kopplingen mellan strategi och budget

Integrationen mellan Balanced Scorecard och budget är enligt Kaplan och Norton (2001) viktig för att överbrygga gapet mellan strategi och budgetering. Budgeten har kritiserats för att inte ha någon direkt strategisk koppling och för att endast fokusera på kortsiktiga finansiella mål. På detta sätt skall BSC fungera som en länk vilken förankrar och kopplar strategin till budgeten. Vi har i kapitel fyra redogjort för Kaplan och Nortons liknelse av skillnaden mellan strategisk planering och operationell styrning vid att flyga ett flygplan. Det innebär en stegvis procedur som även företag kan följa för att göra förflyttningen från strategi till taktisk budgetering. Bilden vi presenterade återges på nytt nedan.

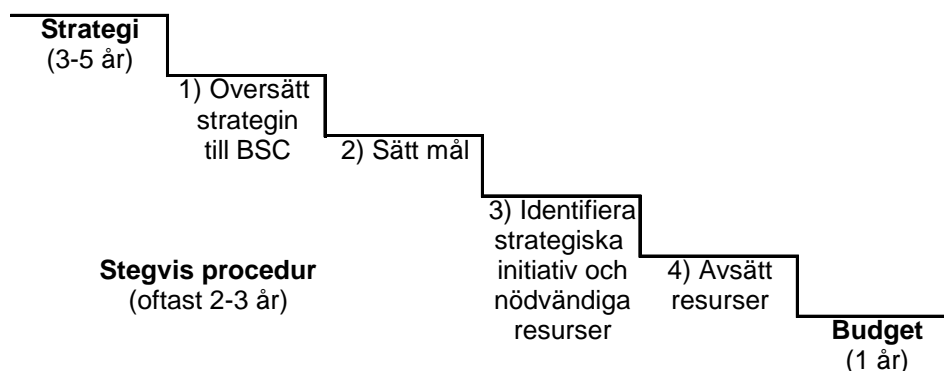


Fig. 9: Linking Strategy to Budget in a Step-down Procedure (Kaplan & Norton 2001 s. 281, vår översättning)

#### *Wihlborgs*

Enligt Kaplan och Norton skall strategin på detta sätt kopplas till budgeten. Det stämmer relativt bra överens med hur proceduren går till i Wihlborgs. Processen ligger hos dem i treårscykler där budgeten studeras och ger en uppfattning om vilka möjligheter som finns att nå målen på sikt. Den strategiska kopplingen i målkortet är stor då det är koncernens strategi som ligger till grund för mål och mått i styrkortet. Fastighetschefen uttryckte vid intervjun att de först sätter målen i målkortet och utgår sedan från dem vid arbetet med budgeten. Han ger en tydlig bild av målkortet som ett

redskap för att styra budgeten åt rätt håll. Det är så målkortet används på förvaltningsområdena. Den administrativa chefen däremot, vill tona ner kopplingen mellan strategi och budget eftersom budgeten inte anses vara ett så stort styrinstrument idag utan mer fungerar som ett kontrollinstrument. Vår reflektion över detta är att man på koncernnivå, där den administrativa chefen sitter, vill minska budgetens roll men det faktum att den fortfarande används leder till att den faktiskt får rätt så stor vikt på lägre nivåer. Att man där arbetar med budgeten utefter målkortet bör medföra att strategierna kopplas till budgeten. De upplever också att man fokuserar mer på vision och strategi nu än före målkortets införande. Tidigare följde strategidokumentet på samma sätt som idag med i budgeten, men strategin bröts inte ner på samma sätt då som nu.

### *SEB*

Som tidigare nämnts har SEB gått ett steg längre än Kaplan och Nortons idéer vad gäller integrationen. På samma sätt blir inte stegen i trappan lika tydliga hos SEB. Visserligen är strategierna förankrade i styrkortet och mål formulerade därefter. De följande tydliga stegen där styrkortet utgör grunden för att avsätta resurser och skapa en budget finner vi dock inte. I stället för en stegvis process har budgeten absorberats av styrkortet och blivit ett med detta. Det är små skillnader vi talar om men vi gör den tolkningen i och med att vår intervjuperson på central nivå också tydligt poängterar detta. Ytterligare ett tecken på att integrationen är mer långtgående än vad Kaplan och Norton förespråkar utgör det faktum att SEB funderar på att avskaffa budgeten framöver. Om arbetet med värdedrivarna fungerar som det ska är budgeten ointressant. Värdedrivarna tillsammans med rullande femkvartalsprognoser leder till bättre möjligheter att parera för oförutsedda händelser. Som det ser ut nu bedömer vi dock att budgeten som en del av styrkortet är väl kopplad till strategin, även om utformningen skiljer sig från Kaplan och Nortons.

### *SJ*

Diskussionen angående SJ och den stegvisa proceduren startar med konstaterandet att företaget inte direkt passar in i modellen. I ett företag utan budget tappar Balanced Scorecard funktionen som länk mellan strategi och budget eftersom det inte finns någon budget. Vi talade tidigare om integration med andra verktyg för den operationella styrningen i företaget och åter riktas våra blickar mot dessa. Kan vi placera in dem i Kaplan och Nortons stegvisa procedur och på så sätt länka strategi till affärsplan och prognoser?

Styrkortet har i SJ mest rollen som ett uppföljnings- och utvärderingsinstrument och fungerar inte som länk mellan strategi och affärsplan. Detta är heller inte nödvändigt eftersom strategierna är kopplade till affärsplanen direkt, så det skall inte finnas något gap däremellan. Det är därför inte så konstigt att styrkortet hos SJ främst används som ett uppföljningsinstrument. Styrkortet har däremot en roll som länk mellan strategier och prognoser vilket kan vara en stor fördel för att fokusera planeringen på rätt saker. Samma sak sker i de andra företagen. Men att placera in prognoser i stället för budget i modellen ovan anser vi är att gå för långt. Även om många företag ersätter budgeten med prognoser, så får prognoserna inte den funktionen för den operationella styrningen som budgeten enligt Kaplan och Norton har.

Prognoser i sig har inte rollen som handlingsplan och innefattar inte den kostnadskontroll som en budget har. Johansson (1998/1999) beskriver att skillnaden mellan budget och prognoser inte är så stor mer än att prognoser innehåller mindre av aktiva handlingsplaner. Det är just därför som prognoser inte stämmer in i modellen ovan. Styrkortet har inte någon roll i SJ som länk mellan strategi och de aktiva handlingsplanerna och det är det som modellen behandlar. Inte heller tidsperspektivet stämmer överens. Modellen grundar sig på en procedur där en ettårsbudget är en del av en procedur på totalt två till tre år. Prognoser är ofta mer frekventa och i SJ uppdateras för närvarande prognoserna varje kvartal. Enligt Lindvall (2001 s. 186) är det frekvensen och tidsintervallet som är den största skillnaden mellan budget och prognoser.

### 6.2.3 Feedback och lärande

Vi presenterade i avsnitt 4.3 Kaplan och Nortons lösning för att göra strategi till en fortlöpande process. Lösningen redogjordes för i en bild (se nedan) som förklarades med tre faktorer som kan hjälpa företaget att uppnå en lärande organisation. Den första faktorn är den som vi diskuterat ovan: att koppla strategin till budgeteringen. Den andra faktorn innebär att strategiloopen skall slutas genom feedback, där feedbacksystemen är länkade till Balanced Scorecard. Vi koncentrerar oss i vårt arbete mest på den nedre delen av loopen, och då främst på faktor ett. Faktor nummer två kommer tillsammans med nummer tre att diskuteras i detta avsnitt. Den tredje punkten behandlar testningen av de strategiska hypoteserna genom styrkortets feedbacksystem.

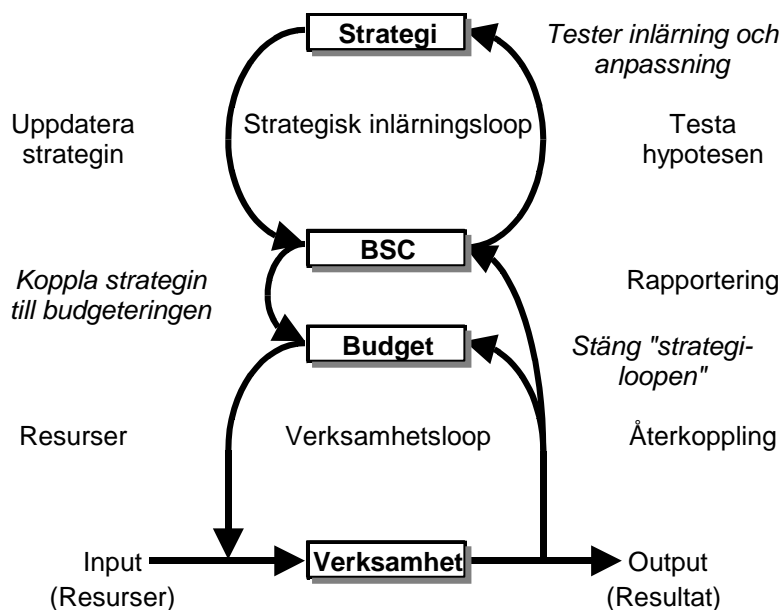


Fig. 10: The Solution: Make Strategy a Continual Process (Kaplan & Norton 2001 s. 275, vår översättning)

Att stänga strategiloopen genom feedback innebär att strategiska feedbacksystem skall vara länkade till Balanced Scorecard och att detta utgör ett nytt ramverk för rapportering. Enligt Kaplan och Norton (2001 s. 275) skall ramverket leda till

styrelsemöten som är fokuserade på strategin och inte bara på den operationella styrningen.

SJ arbetar mycket med Balanced Scorecard i sin återkoppling och rapportering då det har en stor roll som uppföljningsinstrument. De anser att BSC är bra för att dra lärdom om man fokuserar på fel saker. Det innebär att uppföljningen via BSC skulle kunna leda till att strategierna ifrågasattes även om vi inte ser det idag. Det som saknas hos SJ är också kopplingen i den vänstra delen av modellen. Som vi tidigare kommit fram till har inte styrkortet rollen i SJ som länk mellan strategi och genomförande som i de andra två företagen. Det gör att även om styrkortet fyller en funktion för återkoppling och rapportering (den högra sidan) så blir inte modellen komplett. I SJ fungerar inte styrkortet som en sprint på det sätt som Kaplan och Norton uttrycker det, utan mer som ett hjälpmedel för återkoppling.

Till skillnad från SJ där alla styrsystem fungerar relativt fristående från varandra, så har SEB utformat ett feedbacksystem med Balanced Scorecard vilket även innefattar ett belöningsystem. De har ett webbaserat system som stöder BSC och bl.a. behandlar rapportering och återkoppling. Styrkortet används aktivt, åtminstone på koncernnivå och i vissa divisioner, och man går mot en allt tätare utvärdering. Till detta kopplas då också ett belöningsystem, vilket man tycker är mycket viktigt eftersom det fungerar som en motivationsfaktor. BSC har endast använts i divisionerna, och då inte i alla, i två år så det är svårt att utläsa hur arbetet har påverkat strategierna. På SEB uttrycker man att strategierna har blivit tydligare genom att arbeta med BSC. Vi ser detta mer som en följd av utvecklings- och implementeringsfasen, än ett resultat av det löpande arbetet med BSC.

Även på Wihlborgs har man funderat på att koppla ett belöningsystem till målkortet men har ansett att detta är svårt att utforma på ett rättvist sätt. Målkortet fungerar dock som ett rapporteringsinstrument. Man har inte heller arbetat med det tillräckligt länge för att egentligen kunna utläsa hur målkortsarbetet har påverkat strategierna. De säger att strategierna har blivit tydligare idag men menar att det inte har med målkortet att göra.

I våra företag finns alltså frågetecken angående faktor nummer tre för att göra strategin till en ständig process, enligt Kaplan och Nortons idé. Kritik mot Balanced Scorecard har också riktats mot just detta. Nørreklit (2000) talar om att processen för *double-loop learning* och interaktiv kontroll inte stämmer överens med styrkortets mekaniska och hierarkiska *top-down* metod för kontroll. Både formuleringen av måttetal och implementeringen av dessa sker hierarkiskt *top-down*. Nørreklit menar att basen för modellen är att företagets strategi har formulerats korrekt av ledningen och att de förutsätter att den planen är den rätta. För att lyckas skapa en *double-loop* process måste utformandet av styrkortet ske genom en mer interaktiv process. Huruvida det är detta som är problemet i våra företag kan vi inte avgöra idag. Avsaknaden av strategipåverkan kan lika gärna bero på att de inte har arbetat med BSC tillräckligt länge för att ha fått effekt. Vad vi emellertid kan utläsa är att alla tre företagen använder sig av BSC för rapportering och feedback.



#### 6.2.4 Sammanfattning

Integrationen mellan Balanced Scorecard och budget är mest långtgående i SEB där budgeten ses som en del av styrkortet. I Wihlborgs sker också en integration men man skiljer tydligare mellan de två systemen. Det påminner mer om resonemanget hos Kaplan och Norton vilka poängterar vikten av att skilja på strategisk styrning och operationell styrning. I SJ undersökte vi huruvida styrkortet integreras med något av de övriga mest centrala styrverktygen i företaget. Vi fann att BSC, affärsplan och prognoser fungerar som relativt fristående system vilka kopplas samman utan att direkt integreras. Styrkortet har där mest funktionen som uppföljningsverktyg.

Därefter analyserades kopplingen mellan strategi och budget utifrån Kaplan och Nortons stegvisa procedur. Proceduren påminner om den som sker i Wihlborgs medan stegen inte lika tydligt kan urskiljas i SEB. Integrationen av BSC och budget har dock kopplat strategi och långsiktighet till budgeteringen i både SEB och Wihlborgs. Vi fann att proceduren inte är direkt applicerbar på SJ som inte har någon budget. Styrkortet i SJ fungerar emellertid som länk mellan strategi och prognoser. Analysen av återkoppling och lärande resulterade i ett konstaterande att alla tre företagen använder Balanced Scorecard för rapportering och feedback, om än i något skiftande grad. Huruvida arbetet med BSC leder till att strategihypoteserna testas och förändras kan vi inte säga så mycket om. Vi har inte observerat att arbetet med styrkort hittills har påverkat strategiformuleringen. Det kan bero på att företagen inte har arbetat med styrkort tillräckligt länge, likväl som att styrkortets metod för kontroll är alltför hierarkiskt *top-down* för att skapa *double-loop learning*.

### 6.3 Budgetutveckling

Vi har i de företag vi har studerat funnit att det har gjorts eller görs förändringar i budgeten. Vi kommer nu ge en bild av hur budgetarbetet har förändrats och se om förändringen möjligen beror på införandet av Balanced Scorecard. Vi kommer också föra en diskussion om styrkortet skulle kunna fungera som ett alternativ till budgeten.

#### 6.3.1 Budgeten idag

Samuelsson (1999) menar att under de senaste åren har budgetens roll förändrats. Han talar idag om att det går att urskilja olika systemstrukturer i företagen. Vi har tidigare tagit upp dessa i kapitel tre, men kommer här att göra en kort sammanfattning. Den första är *traditionell budgetering och planering*, det traditionella systemet dominerar med ökande inslag av att arbeta med prognoser under budgetåret. *Hybridmodellen* innebär att företag använder sig av den traditionella budgeten men med även har ett mer utbrett användande av prognoser. Den tredje systemstrukturen är *prognossystem*, vilket innebär att det endast är rullande prognoser som används. Den sista systemstrukturen är *budget- och prognoslös*, här är tanken att företagen agerar på faktiska händelser istället för att planera efter osäkra förutsättningar. Denna variant är relativt sällsynt. Vi har funnit att de tre första systemstrukturerna passar in i något av de företag vi har studerat.

Den fjärde och sista systemstrukturen har vi inte kunnat applicera på något av våra företag.

Wihlborgs använder sig övervägande av den traditionella budgeten. De har fortfarande ettårsperspektivet kvar och de upprättar budgeten i början av året för att sen låta den ligga fast till årets slut. Samuelsson (1999) menar att i dessa företag är det traditionella system som är de övervägande och vi kan tydligt urskilja detta i Wihlborgs. En förändring kan dock tydas. Företaget går mot att förenkla arbetet med budgeten och idag används den mer som ett verktyg för att sammanställa det gångna året. Även om Wihlborgs menar att man har den traditionella budgeten kvar så säger de sig också använda mer och mer prognoser för att kunna hantera de oförutsedda händelser som uppkommer i företaget. Detta är precis vad Samuelsson tycker sig ha sett i företag med de traditionella systemen. Utvecklingen går mot att förenkla processen och öka arbetet med prognoser under året. Vi tror att om Wihlborgs fortsätter att jobba med sitt styrkort kommer de så småningom att använda sig ännu mer av prognoser och tona ner arbetet med budgeten ytterligare. Vi tror att detta kan utvecklas till en hybridmodell i framtiden.

SEB arbetar fortfarande med den traditionella budgeten men användandet har tonats ner kraftigt. Idag använder de sig av prognoser i en mycket vidare utsträckning än tidigare. SEB kan placeras in i Samuelssons systemstrukturer under hybridmodellen. Bakgrunden till SEB:s val att övergå till att arbeta mer med prognoser var att budgeten kändes som ett väldigt tungt och stelt verktyg att arbeta med. Prognoserna är lättare att hantera och det blir lättare att revidera dem efterhand som det händer saker i företaget och även när omvärlden förändras. SEB använder budgeten mycket som ett mätinstrument för att se hur utfallet under året har blivit. Som det ser ut i SEB idag har de redan förändrat budgetarbetet markant. Får Balanced Scorecard det genomslag de hoppas på så ser vi en möjlighet att SEB inom en inte alltför lång framtid har övergått till att arbeta enbart med rullande prognoser och värde drivare, precis som Älgevik själv säger att de förhoppningsvis kommer att göra. De kommer då passa in i systemstrukturen som kallas prognossystem.

SJ använder sig idag av affärsplan och prognoser. Affärsplanen fastläggs på lite längre sikt medan prognoserna är de som företaget aktivt arbetar med under året. Arbetsprocessen för affärsplanen är ganska lik processen som man hade för budgetarbetet, den börjar och slutar ungefär samtidigt. SJ menar däremot att affärsplanen är en process som fortgår hela tiden. Anledningen till detta tror vi är att de arbetar mer aktivt med prognoser löpande under året. Vi menar att SJ kan placeras in i systemstrukturen prognossystem. Samuelsson har funnit att företag som använder sig av denna variant har prognoser som ofta kan vara systematiserade som ett Balanced Scorecard och innehåller då fler icke-monetära nyckeltal. Han menar att arbetet med denna metod inte är mindre än med budget, men företagen verkar uppleva att styrningen blir mer framtidsorienterad. Styrkortet och prognoserna i SJ fungerar emellertid som fristående system.

De systemstrukturer som Samuelsson (1999) talar om passar ganska bra in i våra tre fallföretag, med undantag för den fjärde systemstrukturen som han själv påpekar är relativt sällsynt. Som det ser ut idag i de tre företag vi har studerat så har SJ gått längst

med förändringen av budgeteringen, de har gått så långt att de idag endast arbetar med prognoser i kombination med sin affärsplan. SEB och Wihlborgs har inte gått så långt som SJ. De arbetar fortfarande med budget men övergår mer och mer till att koncentrera sig på prognosarbetet. SEB har ett mer utbrett användande av prognoser jämfört med Wihlborgs, som fortfarande är ganska fäst vid budgetarbetet. Som vi ser det så är både Wihlborgs och SEB på väg att övergå till nästkommande systemstruktur i Samuelssons modell. Hos SJ ser vi däremot inte denna utveckling. Företaget kommer troligen att fortsätta arbeta på det sätt man gör idag. Den utveckling vi ser i företagen tyder på ett missnöje med budgeten och att andra lösningar söks.

### 6.3.2 Budget eller ej?

SJ avskaffade sin budget för ganska många år sen och har sen dess arbetat med affärsplaner i kombination med prognoser. Anledningen till avskaffandet var att de tyckte budgeten var tungarbetad och svårörlig. Händes det något oförutsett under året fick det kraftigt utslag i budgeten eftersom denna inte reviderades under året utan den budget som utarbetats i början av året låg fast till årets slut. Wallander (1999) argumenterar ungefär på samma sätt, han menar att egentligen är budgeten baserad på prognoser och då kan den inte kallas för budget utan är då helt enkelt prognoser. Han går visserligen steget längre och förespråkar även ett avskaffande av prognoser. Lindvall (2001) argumenterar på liknande sätt som SJ. Han menar att prognoserna ger en bättre möjlighet att planera för framtiden eftersom dessa görs vid ett flertal tillfällen till skillnad från budgeten. Lindvall ser på prognoser som övergripande planering och att de används för att skapa handlingsberedskap till skillnad från budgeten som utgör företagets detaljplanering, och är till för att skapa kontroll.

SJ lägger sin affärsplan varje år för två år i taget. Affärsplanen sträcker sig alltså över en längre tid än budgeten gjorde. De hävdar ändå att den är mer rörlig än budgeten var på sin tid. Som vi ser det så fungerar SJ:s affärsplan som en form av budget, där tidsperspektivet är två år istället för ett år och att den innehåller mindre mätfaktorer. Lindvall (2001) tar upp detta och menar att skillnaden mellan affärsplanen och den tidigare budgeten ibland kan förefalla mer semantisk än praktisk. Vi tycker oss se att affärsplanen i SJ mest används för att göra en utvärdering av det gångna året, medan det är prognoserna som används i den löpande verksamheten. Företaget menar också att de har uppnått större koncentration på de viktiga sakerna nu när man använder sig av affärsplanen. Vi tror det är en följd av att företaget har skalat bort en del av de områden som de tidigare fokuserade på vilka egentligen inte var så relevanta för att kunna driva företaget framåt.

SEB går mer och mer mot att använda sig av prognoser på olika områden för att lättare kunna parera oförutsedda händelser i omvärlden men också för sådant som händer inom företaget. Det kanske inte är så svårt att blicka framåt i tiden om det inte händer något speciellt i omvärlden eller i företaget. Inträffar det däremot något oförutsett så är det viktigt att relativt enkelt och smärtfritt kunna parera för detta för att under de förändrade omständigheterna kunna driva företaget dit man vill. Johansson (1998/1999) har sett att en del företag har argumenterat för att planeringen och budgeten ska slopas och att de istället ska följa den utveckling som sker på marknaden och anpassa verksamheten efter den. SEB har nu inte tagit bort sitt budgetsystem utan de har minskat på det och

kompletterar mer och mer med prognoser. Som det ser ut nu hos SEB kommer de jobba för att i framtiden endast använda sig av prognoser och värdedrivare. Vi tror att de kommer tjäna ännu mer på att använda sig av ett enhetligt system istället för två olika i företaget. Det kommer troligen bli lättare att föra företaget framåt, åt samma håll och i ungefär samma takt. Jobbar alla enbart med prognoser fokuserar de mer på dagens marknad och inte på det som hände förra året.

Wihlborgs håller fortfarande fast vid att övervägande använda sig av budget, med lite inslag av prognoser. Wihlborgs har integrerat Balanced Scorecard och budgeten på så sätt att mål sätts för styrkortet som sen omsätts i budgeten. Som vi ser det så har budgeten kommit att täcka in fler områden i företaget, och med detta har det tagits fram fler nyckelfaktorer för dessa områden. De argument Bunce (1995) lägger fram för att komma runt de brister den traditionella budgeten har, är att skapa ett vad han kallar avancerat budgetsystem. Detta bör då innehålla nyckelfaktorer som tar upp allt från marknadsföring till resursbehov i företaget. Man skulle kunna se på Wihlborgs på detta sätt. Budgeten är, som nämnts tidigare, fortfarande dominerande hos dem och integreras inte så mycket med BSC. Däremot tycker vi oss se att styrkortet tillfört ytterligare mätområden till budgeten, vilket på sätt och vis lett till en utveckling av denna.

### 6.3.3 Balanced Scorecard som ersättning för budgeten

Vi har tidigare tagit upp diskussionen om Balanced Scorecard är tänkt som ersättning för budgeten. Kaplan och Norton (1992) menade att Balanced Scorecard skulle vara ett komplement till de finansiella mätinstrumenten. Den enkätundersökning som Johansson (1998/1999) gjorde kom fram till att det verkade vara så att lanseringen av BSC kommit i samband med att företagen fått upp ögonen för att budgeten kanske inte tillförde så mycket som man tidigare trott. Vi tycker oss i vissa av våra fallföretag trots detta kunna se att BSC skulle kunna fungera som ett alternativ till budgeten. De tre företag vi studerat har under den senaste tiden gjort förändringar i arbetet med budgeten. Detta har inneburit att budgetarbetet har tonats ner i olika grad.

I SJ:s fall så har budgeten helt tagits bort, detta gjordes ett par år innan de införde sitt Balanced Scorecard. Så hos dem är det helt klart att beslutet att avskaffa budgeten inte hade något samband med införandet av styrkortet. Det verkar som företaget införde styrkortet mycket för att de ville få något som kunde koppla ihop de olika delarna i företaget och för att lättare kunna se vilka aktiviteter som skapar värde för företaget och kunna fokusera på dessa. SJ arbetade aktivt med i stort sett alla de områden som idag finns med i styrkortet men det fanns ingen struktur på det hela och man fick ingen helhetssyn. Idag används styrkortet övervägande som ett uppföljningsinstrument.

SEB och Wihlborgs har sedan införandet av Balanced Scorecard ändrat sitt budgetarbete. SEB menar att det är införandet av BSC som har fått dem att se över arbetet med budgeten. Det har även inneburit att företaget börjat göra revideringar i budgeten under året. Wihlborgs däremot säger att budgetarbetet skulle ha setts över även om styrkortet inte hade införts. Det var mest en tillfällighet att införandet av BSC och förändringen i budgetprocessen kom samtidigt. För SEB:s del så kom förändringen när de började arbeta med styrkortet och tog fram de kritiska framgångsfaktorerna, de upptäckte då områden i budgeten som egentligen inte var så intressanta att fokusera på

för att skapa värde för företaget. Wihlborgs har också kommit fram till att det inte är nödvändigt att lägga ner så mycket resurser på budgeten när man har tagit fram de kritiska faktorerna. SEB har gått längre i neddragningen av budgetarbetet jämfört med Wihlborgs. SEB har ambitionen att i framtiden endast använda sig av värdedrivarna och rullande femkvartalsprognoser. Om utvecklingen går som de har tänkt kommer styrkortet så småningom helt att ersätta den roll som budgeten har idag. Redan idag kan vi se att budgetprocessen har minskats kraftigt efter införandet av BSC. Kan SEB hålla uppe entusiasmen till styrkortet när det är dags att börja arbeta med det längre ner i organisationen, ser även vi en möjlighet att det kan fungera som ett alternativ till budgeten. Wihlborgs använder sig i mindre utsträckning av prognoser än vad SEB gör. Arbetet i Wihlborgs verkar gå åt samma håll som i SEB men det går lite långsammare. Som vi har förstått det är ambitionen att företaget mer och mer ska använda sig av prognoser och minska ytterligare på budgetarbetet. Redan idag säger sig företaget mest använda budgeten som ett kontrollinstrument, inte som ett styrverktyg, men ett fullständigt avskaffande är för närvarande inte aktuellt.

#### 6.3.4 Sammanfattning

Wihlborgs är det traditionella av de företag vi studerat, och använder sig fortfarande övervägande av den traditionella budgeten med inslag av prognoser. SEB använder sig också av budgeten men har gått steget längre än Wihlborgs i användandet av prognoser. De kompletterar sina prognoser med att använda sig av värdedrivare. SJ är det fallföretag som har gått längst, och har helt avskaffat budgeten och arbetar idag med affärsplan och prognoser. Vi kan tydligt se att det under de senaste åren hänt mycket i företagen som berör budgetprocessen. Är detta en följd av införandet av Balanced Scorecard eller inte? Johansson (1998/1999) gjorde en undersökning där han kom fram till att kritiken mot budgeten råkat sammanfalla med införandet av BSC, alltså att förändringen av budgetprocessen inte skulle ha något med införandet av styrkortet att göra. Även Kaplan och Norton hävdar att det skall fungera som ett komplement, inte som ett substitut. Trots detta har vi funnit att i SEB:s fall är förändringen av budgeten en direkt följd av införandet av styrkortet. Wihlborgs menar däremot att en förändring av budgeten hade skett oavsett om BSC hade införts. I SJ togs budgeten bort innan införandet av styrkortet och har alltså inte med varandra att göra.

## Resultat och diskussion

*I detta avslutande kapitel presenteras resultaten till de problemställningar som redogjordes för i första kapitlet. Vi diskuterar även hur väl vi har lyckats uppfylla syftet med uppsatsen samt metodens betydelse för resultatet.*

### 7.1 Implementeringen av Balanced Scorecard

Våra studier visar att fallföretagen har valt att utforma och införa Balanced Scorecard på olika sätt. Inget av företagen har heller följt Kaplan och Nortons grundtankar helt och hållet. Företagen har grundtankarna som utgångspunkt men formar modellen efter de egna förutsättningarna. Själva utformningen skiljer sig tydligast i antalet perspektiv. Det som vi klart kan se är att företagen vill framhålla medarbetarnas betydelse genom att mäta framgången hos dem i ett eget perspektiv. Även implementeringen och på vilka nivåer i företagen som styrkortet används skiljer sig åt dem emellan. Kaplan och Norton talar i dag om BSC som ett instrument för hela organisationen även om de vid introduktionen 1992 presenterade det som ett flerdimensionellt mätinstrument för utvärdering av företag – ett instrument främst för ledningen. SJ som implementerade BSC redan 1995 använder också styrkortet så som det först presenterades men med ytterligare ett perspektiv för medarbetarna. Företaget har alltså följt Kaplan och Nortons idéer från den tiden men utvecklingen av styrkortet har därefter avstannat. I Wihlborgs verkar man inte vara speciellt inriktad på att följa just Kaplan och Nortons idéer utan köpte det koncept som konsulten lade fram. BSC används heller inte i hela organisationen utan endast på Wihlborgs lokala enheter. SEB är det företag som verkar mest medveten och insatt i Kaplan och Nortons resonemang och utveckling av styrkortet. SEB har också till stora delar följt grundtankarna, förutom just när det gäller antalet perspektiv.

Skillnaderna i utformning och användning kan bero på bakgrunden till införandet. SJ sökte ett instrument för uppföljningen och för att fokusera på rätt saker. I Wihlborgs sökte man en ökad helhetssyn och samordning i företaget. I SEB önskades i Kaplan och Nortons nuvarande anda ett helt nytt sätt att styra verksamheten på, med tydligare strategier och större samordning. Användningen av Balanced Scorecard uppfyller också dessa syften i företagen, om än i olika grad. Kaplan och Norton kanske har rätt i att implementering och användning måste ske på det sätt som de förespråkar för att uppnå deras syfte med BSC. Vi anser dock att de företag som ser andra användningsområden inte behöver följa idéerna till punkt och pricka för att med styrkortets hjälp uppnå det som de eftersträvar. Alla organisationer ser olika ut vilket också leder till olika mål med, och användning av, BSC.

## 7.2 Integration och länkning

Resultatet av företagens användning av budget, och integrationen mellan Balanced Scorecard och de operativa styrverktygen kan tydliggöras i en modell.

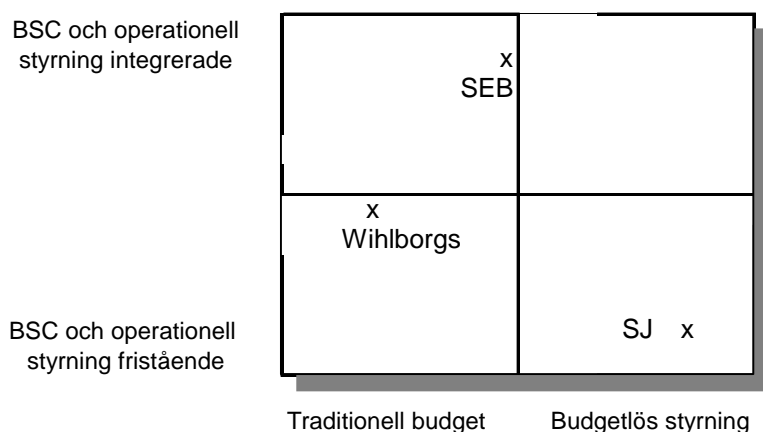


Fig. 11: Fallföretagens operationella styrning

Den mest långtgående integrationen av Balanced Scorecard och budget finner vi hos SEB där budgeten är en del av det övergripande konceptet BSC. I Wihlborgs skiljer man tydligare på de två systemen. Den integration som finns påminner till stora delar om Kaplan och Nortons stegvisa procedur för att med hjälp av BSC koppla strategin till budgeten. I SJ fungerar BSC, affärsplan och prognoser som tre ganska fristående system där BSC inte direkt har rollen att länka samman strategi och den operativa styrningen. Vi kan konstatera att strategierna redan beaktas i affärsplanen men att styrkortet faktiskt kopplar samman strategier och prognoser. Jämförelsen med Kaplan och Nortons resonemang blir emellertid ointressant då prognoser i sig inte innefattar de aktiva handlingsplaner som strategierna enligt teorin skall kopplas till. Det är gapet mellan strategier och de aktiva handlingsplanerna, oftast budgeten, som kritiserats. Alltså ser föreningen mellan budgeten och den strategiska planeringsprocessen i företagen inte heller ut så som Kaplan och Norton förespråkar. Även här har företagen plockat de bitar av modellen som passar den egna organisationen och utvecklat egna former för att förankra strategin i den dagliga verksamheten. Styrkortets roll i detta är alltså, som framgår, olika stark i våra fallföretag. Som det ser ut i våra fallföretag använder de som budgeterar styrkortet för att förankra företagets strategi i budgeten. I ett budgetlöst företag verkar inte samma behov finnas.

Balanced Scorecard har i alla tre företagen en roll som uppföljningsverktyg. Det används för rapportering och feedback. SEB har även kopplat ett belöningssystem till detta. Företagen stänger strategiloopen på det sätt som Kaplan och Norton förespråkar i ledet att göra strategin till en fortlöpande process. Vi anser dock att det är för tidigt att avgöra huruvida arbetet med BSC har påverkat strategierna i företagen. Anledningen till att vi inte observerat att styrkortet har påverkat strategierna kan vara att de inte har arbetat aktivt med det tillräckligt länge, likväl som att styrkortets metod för kontroll är alltför hierarkiskt *top-down* för att skapa *double-loop learning*. Kaplan och Nortons

idéer om hur man skapar en strategifokuserad och lärande organisation låter bra, men frågan är hur väl det fungerar i svenska företag idag. De företag som Kaplan och Norton grundar sin studie på är främst amerikanska företag. Det gör att det kan vara svårt att applicera exakt samma former för verksamhetsstyrningen i Sverige. En svårighet innebär skillnaden mellan budgetens betydelse i amerikanska företag jämfört med den svenska utvecklingen mot att minska budgetens betydelse och till och med att avskaffa den.

### 7.3 Budgetutveckling

I SJ används Balanced Scorecard främst som uppföljningsinstrument och det har inte fått samma roll för att länka strategi till den operativa styrningen som i de andra två företagen. Det är kanske heller inte så konstigt eftersom SJ inte har någon budget, vilket är det instrument som kritiserats för att sakna strategisk koppling. Eftersom affärsplanen redan är direkt kopplad till strategin finns det inget behov av en sådan länk. Avskaffandet av budgeten i SJ skedde inte i samband, och hade inget att göra, med införandet av BSC. Syftet med införandet av BSC var för uppföljning och samordning och inte som ersättning för budgeten. Det stämmer med resultatet i Johanssons studie att det inte finns något generellt samband mellan avskaffandet av budget och införandet av BSC. Däremot har användandet av styrkort i SEB medfört att budgetens roll har förändrats och längre fram kanske också blir ointressant. Detta innebär emellertid inte att BSC kan ses som en ersättning för budgeten. Även om arbetet med styrkortet har lett utvecklingen mot att avskaffa budgeten så är det inte BSC ensamt som övertar budgetens roll utan det är bl.a. värdedrivarna och prognoser i samspel.

Frågan är var vi skall dra gränsen mellan de olika styrverktygen. Att styra med Balanced Scorecard, budget, affärsplan och prognoser är begrepp där gränserna är luddiga. Vad är egentligen vad? Målet är ju detsamma – att styra företaget åt ”rätt” håll. Budgeten har visserligen kritiserats för att vara stel, trögrörlig och för att fokusera endast på finansiella mått. Utökas budgeten till att innefatta även icke-finansiella mått och görs den mer flexibel så får man på sätt och vis ett BSC. Det viktiga är kanske att det händer något överhuvudtaget och att företagen arbetar med utvecklingen hela tiden.

### 7.4 Resultatdiskussion

Vårt syfte var att i tre fallföretag beskriva och analysera användningen av Balanced Scorecard, med tonvikt på vilken roll det har i relationen mellan företagets strategi och operationella styrning. Vi har genom öppna intervjuer fått en bra bild av företagets användning av BSC, vilken vi också har beskrivit i arbetet. Vi har vid analysen av användningen speciellt studerat integrationen med andra styrverktyg och om styrkortet verkligen utgör den länk mellan strategi och budget som Kaplan och Norton talar om. Vi har också fokuserat på huruvida BSC utgör en ersättning för budgeten i företag som



slutar budgetera. Vi har i undersökningen använt oss av kvalitativ metod och har på så sätt väl uppnått syftet med uppsatsen.

Vår fallstudie bestod av studier i tre fallföretag vilka vi enligt vissa kriterier valde ut. Man kan för det första fråga sig om tre fallföretag är tillräckligt för att ge några svar på problemställningarna. Genom studier i tre företag anser vi oss inte kunna dra några generella slutsatser i ämnet, men vi kan ge en bra och djupgående bild av hur det kan se ut i företagen idag. Det lämnas sedan öppet för läsaren att dra sina egna slutsatser hur pass giltigt resultatet är för andra företag. För att läsaren skall kunna göra detta ställer vi för det andra frågan om våra tre fallföretag är typiska för företag som har implementerat och använder Balanced Scorecard idag. Inga företag ser likadana ut, men vi har fångat tre stora svenska företag som är verksamma i olika branscher. Dessa fungerar som bra representanter för företag med BSC även om varje företag som inför styrkortet naturligtvis gör det efter sina förutsättningar. SEB representerar företag som tror väldigt hårt på styrning med BSC som främsta styrsystem. SJ är det företag som minst utnyttjar styrkortets möjligheter, även om företaget är progressivt så tillvida att det har avskaffat budgeten. Detta gör SJ också minst representativt av våra fallföretag, då en överväldigande majoritet av svenska företag faktiskt använder sig av budget i dag. Wihlborgs representerar en medelväg som vi tror är ganska vanlig. Företaget håller fortfarande fast vid de traditionella styrverktygen samtidigt som man anammat nytänkande i form av BSC.

Vi valde att göra fallstudier och med hjälp av kvalitativa intervjuer samla in data. Kunde vi ha fått svar på våra frågor genom någon annan metod? Om vi exempelvis valt att göra en enkätundersökning skulle vi kunna ha dragit mer generella slutsatser och kanske fått ett mer objektiva resultat. Vi hade då kunnat få svar på vissa frågor angående användningen och om Balanced Scorecard är en ersättning för budgeten. Svaren hade dock blivit knappare och vi hade inte kunnat beskriva användningen så utförligt som vi gör nu. Diskussionen angående budgetens utveckling och införandet av BSC hade inte heller kunnat hållas på den nivå som vid en kvalitativ undersökning. Men allra svårast skulle det ha blivit att på djupet analysera styrkortets roll i relationen mellan strategi och den operativa styrningen. Hur integreras systemen och fungerar BSC som en länk mellan strategi och budget? Är det som Kaplan och Norton säger?

Vi har genom vårt val av metod genomfört undersökningen och fått svar på våra frågor. Utformningen och användningen av Balanced Scorecard ser inte exakt ut så som grundarna Kaplan och Norton förespråkar. Företagen finner istället sina egna lösningar som passar deras förutsättningar. Balanced Scorecard kan inte ses som en ersättning för budgeten även om användandet kan leda till ett avskaffande av budget på längre sikt. På olika sätt försöker företagen göra strategin till en del av det dagliga arbetet. Vissa använder Balanced Scorecard för att uppnå detta, andra använder andra system och väljer att ge styrkortet rollen för uppföljning, samordning, presentation etc. Det finns inte ett enda rätt sätt, utan omständigheterna avgör.

# Källförteckning

## Publicerade källor

Allen, David (1999) "Scorekeepers... or Scorers?", *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Vol. 77, nr. 5, s. 18-20

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur, Lund

Ax, Christian & Johansson, Christer (2001) "Att styra budgetlöst eller med lös budget..." *Ekonomi & Styrning*, nr. 5, s. 12-15

Bergstrand, Jan & Olve, Nils-Göran (1996) *Styr bättre med bättre budget*, Liber-Hermods, Malmö, 4:e uppl.

Bunce, Peter & Fraser, Robin & Woodcock, Lionel (1995) "Advanced budgeting: a journey to advanced management systems" *Management Accounting Research*, nr. 6, s. 381-405

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (1997) *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi, Malmö

Grant, Robert M (1998) *Contemporary Strategy Analysis: Concepts, Techniques, Applications*, Blackwell, Oxford, 3:e uppl.

Hallgårde, Ulf & Johansson, Andreas (1999) *Att införa Balanced Scorecard – En praktisk vägledning*, QEM Biblioteket, Studentlitteratur, Lund

Johansson, Christer (1998/1999) "Budgetering i omvandling - avveckling eller utveckling?" *Økonomistyrning & Informatik*, nr. 14, s. 381-405

Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (1992) "The Balanced Scorecard - Measure that drives performance" *Harvard Business Review*, Jan-Feb, s. 71-79

Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (1993) "Putting the Balanced Scorecard to Work", *Harvard Business Review*, Sep-Oct, s. 134-142

Kaplan, Robert S. & Norton David P. (1996) "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System" *Harvard Business Review*, Jan-Feb, s. 75-85

Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (2001) *The strategy-focused organization*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Kontentan nr. 106 (2000) *The Balanced Scorecard av Robert S. Kaplan och David P. Norton*, Kontentan Förlags AB, Göteborg

Kotler, Philip; Armstrong Gary; Saunders, John & Wong Veronica (1996) *Principles of Marketing*, Prentice Hall, Hemel Hempstead, European Edition

Lantz, Annika (1993) *Intervjumetodik*, Studentlitteratur, Lund

Lindvall, Jan (2001) *Verksamhetsstyrning – Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, Studentlitteratur, Lund

Maykut, Pamela & Morehouse, Richard (1994) *Beginning qualitative research - a filosofic and practical guide*, The Falmer Press Teachers' Library

Nørreklit, Hanne (2000) "The balance on balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, nr. 11, s. 65-88

Olve, Nils-Göran; Roy, Jan & Wetter, Magnus (1997) *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber ekonomi, Malmö, uppl. 2:1

Olve, Nils-Göran; Roy, Jan & Wetter, Magnus (1999) *Balanced Scorecard i svensk praktik*, Liber Ekonomi, Malmö, 2:a uppl.

Porter, Michael E. (1991) *Konkurrens strategi*, ISL Förlag, Göteborg, 2:a uppl.

Porter Michael E. (1996) What is Strategy?, *Harvard Business Review*, Nov-Dec, s. 61-78

Samuelsson, Lars A, (red.) (1999) *Controllerhandboken*, Industrilitteratur AB, Stockholm, 6:e uppl.

Skandinaviska Enskilda Banken AB, Årsredovisning 2000

Starrin, Bengt & Svensson, Per-Gunnar (red.) (1994) *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*, Studentlitteratur, Lund

Statens Järnvägar AB, Årsredovisning 2000

Statens Järnvägar AB, Delårsrapport januari-september 2001

Svensson, Per-Gunnar & Starrin, Bengt (red.) (1996) *Kvalitativa studier i teori och praktik*, Studentlitteratur, Lund

Wallander, Jan (1995) *Budgeten – ett onödigt ont*, SNS Förlag, Stockholm, 2:a uppl.

Wallander, Jan. (1999) "Budgeting - an unnecessary evil" *Scandinavian Journal of Management*, nr. 15, s. 405-421

Wihlborgs Fastigheter AB, Årsredovisning 2000

## Företagsinterna källor

SEB internt presentationsmaterial

SJ Ekonomi och finans, Strategiförklaring

## Muntliga källor

Bertil Engström, Fastighetschef, Wihlborgs Fastigheter AB, intervju 011129

Mari Förander, Controller, Skandinaviska Enskilda Banken AB, Malmö, telefonintervju 011204

Christer Johansson, Administrativ chef, Wihlborgs Fastigheter AB, telefonintervju 011206

Anders Lundbladh, Ekonomiansvarig, SJ Fjärrtåg Malmö AB, intervju 011205

Henrik Petterson, Controller, SJ AB, intervju 011210

Lars-Göran Älgevik, Vice President Strategic Planning, Skandinaviska Enskilda Banken AB, intervju 011123

## Elektroniska källor

<http://www.ad.se>

<http://www.seb.net>

<http://www.sj.se>

<http://www.wihlborgs.se>