



Företagsekonomiska Institutionen  
EKONOMIHÖGSKOLAN  
LUNDS UNIVERSITET

FEK 581  
Kandidatseminarium  
2003-01-17

# Balanced Scorecard Ett fulländat styrinstrument?

En studie utifrån ekonomistyrningens huvuduppgifter

**Författare**  
Linda Kihlstrand  
Karin Mårtensson  
Jonas Steen

**Handledare**  
Jan-Olof Müller

# Förord

När sommarens sista värmande strålar glänste över Sveriges äldsta domkyrka togs de första trevande stegen till uppsatsen du nu håller i handen. De blivande gruppmedlemmarna träffades på en av Lunds uteserveringar och tanken att vi skulle kunna skriva ihop började gro. Så blev det, och alla tre var överens om att ekonomistyrning var det ämne vi ville ägna vår tid under uppsatsskrivandet åt.

Först och främst vill vi tacka vår handledare, Jan-Olof Müller, som under uppsatsens gång hjälpt oss med konstruktiv kritik. Tack vare hans brinnande intresse och kreativa frågor, har vi fått en och annan tankeställare som lett arbetet framåt.

Alla tre företagen som vi har studerat i uppsatsen har varit mycket samarbetsvilliga. Inom KappAhl har vi främst intervjuat Stig Högsta som visat stor entusiasm vid dessa tillfällen. Ett tack även till Urban Solander och Örjan Thilman som har ställt upp på brådskande telefonintervjuer.

Ett stort tack även till Tetra Pak som ställde upp på det här trots att de sedan tidigare har en uppsats inom ett angränsande område på avdelningen. Vi tackar Ulf Persson, men även Erik Birath som var villig att ställa upp på en kompletterande intervju i stor hast.

På ABB har vi samarbetat med Ingemar Månsson och vi tackar ödmjukast för den andra intervjun med honom, efter en första intervju där vi måste ha gett ett mycket förvirrande intryck. Tack även Lars Persson för kompletteringar på slutet.

Till sist återstår det bara att önska dig några trevliga och lärorika timmar i din fortsatta läsning. Vem vet? Det kanske till och med blir underhållande. Mycket nöje och varma hälsningar,

Linda, Karin & Jonas

# Sammanfattning

Titel:	Balanced Scorecard - Ett fulländat styrinstrument?
Seminariedatum:	17 januari 2003
Ämne:	Kandidatuppsats i företagsekonomi, 10 poäng
Författare:	Linda Kihlstrand, Karin Mårtensson och Jonas Steen
Handledare:	Jan-Olof Müller
Fallföretag:	ABB, KappAhl och Tetra Pak
Nyckelord:	Balanced Scorecard, ekonomistyrning, styrinstrument, flerdimensionell information, styrpaket
Syfte:	Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera Balanced Scorecard och om det uppfyller ekonomistyrningens huvuduppgifter.
Avgränsningar:	I vårt syfte avgränsar vi oss från den problematik som ligger kring implementeringen av styrkortet och säger inget om utformningen har gått till på bästa sätt.
Metod:	Uppsatsen har genomförts med hjälp av den kvalitativa metoden och baseras på en fallstudie av tre företag som använder sig av Balanced Scorecard. Primärdata har samlats in genom semistandardiserade intervjuer med anställda inom företagen.
Slutsatser:	Efter genomförd studie har vi kommit fram till följande slutsatser. Balanced Scorecard har utifrån vår synvinkel två olika användningssätt. Styrkortet kan oavsett användningssätt uppfylla ekonomistyrningens första två uppgifter. Däremot ser vi brister hos styrkortet som gör att det inte kan ses som problemlösande enligt vår definition. För att denna tredje uppgift skall kunna uppfyllas måste företagets ekonomistyrning ses som en helhet där Balanced Scorecard tillsammans med andra styrinstrument bildar ett <i>styrpaket</i> . Härigenom kan svagheter hos vissa instrument vägas upp av styrkor hos andra.
Förslag till fortsatta studier:	Intressant att studera vidare är frågeställningarna kring belöningsystem och dess koppling till Balanced Scorecard. Även hur ett effektivt styrpaket bör utformas är ett intressant ämne.

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 PROBLEMBAKGRUND	5
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	6
1.3 SYFTE	8
1.4 AVGRÄNSNINGAR	8
1.5 DISPOSITION	8
<b>2. METOD</b>	<b>10</b>
2.1 ÖVERGRIPANDE ANGREPPSSÄTT	10
2.2 HANDGRIPLIGT TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	11
2.2.1 Val av fallföretag	11
2.2.2 Intervjuform	12
2.2.3 Förberedelser och intervjusituation	13
2.2.4 Tolkning och bearbetning av data	14
2.2.5 Sekundärdata	14
2.3 KÄLLKRITIK	15
<b>3. TEORI</b>	<b>17</b>
3.1 EKONOMISTYRNING	17
3.1.1 Definition	17
3.1.2 Ekonomistyrningens huvuduppgifter	18
3.1.3 Från styrinstrument till styrpaket	21
3.2 THE BALANCED SCORECARD	23
3.2.1 Ett förfinat mätinstrument	23
3.2.2 Ett strategiskt styrinstrument	25
3.2.3 Kritik och vidare utveckling	27
<b>4. EMPIRI</b>	<b>30</b>
4.1 KAPPAHL	30
4.2 ABB – AUTOMATION TECHNOLOGY I MALMÖ	32
4.3 TETRA PAK – GLOBAL TECHNICAL SUPPORT	34
<b>5. ANALYS</b>	<b>37</b>
5.1 SYFTE OCH ANVÄNDNING	37
5.1.1 KappAhl	37
5.1.2 ABB	38
5.1.3 Tetra Pak	39
5.2 EKONOMISTYRNINGENS HUVUDUPPGIFTER	41
5.2.1 Resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering	42
5.2.2 Problemlösande	44
5.2.3 Sammanställning av studiens resultat	47
5.3 DET PROBLEMLÖSANDE STYRPAKETET	49
<b>6. SLUTSATSER</b>	<b>51</b>
6.1 MODELL FÖR UTVÄRDERING AV BALANCED SCORECARD	51
6.1.1 Modellens kriterier	52
6.1.2 Modellens validitet och generaliserbarhet	53
6.2 TANKAR OM EKONOMISTYRNINGEN	54
6.3 VIDARE FORSKNING	55
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>57</b>
Publicerade källor:	57
Muntliga källor	58
Elektroniska källor	58
<b>BILAGA</b>	<b>59</b>

# 1. Inledning

---

I uppsatsens inledande kapitel ges en historisk bakgrund till ekonomistyrningens utveckling och en diskussion förs kring de frågeställningar som lett fram till syftet med studien. Gjorda avgränsningar tas upp och uppsatsens vidare disposition med en kort beskrivning av varje kapitel avslutar inledningen.

---

---

## 1.1 Problembakgrund

*”Man kan inte stiga ner i samma flod två gånger”*

Herakleitos

Dessa 2 500 år gamla visdomsord gäller kanske än bättre idag, och då framförallt för företagen som försöker anpassa sig till det framväxande informationssamhället och dess snabba vändningar. Något som idag uppfattas som en sanning och det rätta sättet att sköta ett företag på, kan snart vara det felaktiga. På grund av detta är det, liksom för Herakleitos, nya förutsättningar inför varje ny satsning eller varje nytt projekt.

Det har antytts att utvecklingen av ekonomistyrningen avstannade vid 1925 och att den sedan under större delen av 1900-talet stod mer eller mindre stilla. Vid denna tidpunkt hade de flesta av dagens ekonomiska styrinstrument redan tagits fram. Som exempel kan ges olika typer av budgetar, variansanalyser och nyckeltal. De styrinstrument som hade utvecklats under industrialiseringen och det sena 1800-talet, var nära knutna till verksamheten som de skulle kontrollera och styra. Stora diversifierade företag såsom Du Pont och General Motors förändrade dock synen på verksamhetsstyrningen. De detaljerade produktkostnadskalkylerna övergavs för självkostnadskalkyler med generella overhead-kostnader och nyckeltal som ROI. Mer detaljerad produktinformation blev med det ökade antalet produkter för kostnadskrävande, samt att externa aktörers krav på information tog överhand. Den nära kopplingen till och kunskapen om verksamheten som tidigare funnits, förlorades och drivkraften att fortsätta utvecklingen avstannade, då de modeller som t ex Du Pont tog fram visade sig vara överlägsna. (Kaplan & Johnson, 1987)

Även om styrinstrumenten förblev de samma fortsatte omvärlden där företagen verkade att förändras och de gamla instrumenten blev därmed inadekvata. Traditionellt har företag i hög utsträckning förlitat sig på sin budget men under 70- och 80-talen växte sig kritiken mot den starkare. En uppfattning som var allmänt rådande var att affärsriskerna minskades genom diversifiering. Detta ersattes snart med att det enda sättet att bli konkurrenskraftig var att ägna sig åt sin kärnkompetens. Allt detta ställer givetvis olika sorters krav på ekonomistyrningen. Under den här tiden börjar en annan konventionell uppfattning att skaka i sina grundvalar, nämligen att man konkurrerar antingen med låga priser eller med hög kvalitet. Företrädare för resurssnål produktion visade att hög kvalitet mycket väl lät sig kombineras med låga kostnader (Greve, 1999).

Förändringar och inbyggda tillkortakommanden inom styrinstrumenten gjorde att klagomålen växte sig starkare. Oftast rörde klagomålen att det endast var de finansiella aspekterna som lyftes fram. För många företag är det andra faktorer som på längre sikt är viktigare än den senaste månadens budgetuppföljning, till exempel hur personalen mår och vilka värden man skapar för sina kunder. Budgetar läggs i allmänhet med ett års sikt, detta ansågs vara kortsiktigt och skulle snabbt kunna sänka ett företag om inte andra hänsyn tas. Äldre styrinstrument påstods även för att vara svårlästa och orsak-verkanförhållandet nästan omöjligt att tolka. Ett konkret exempel på när detta problem kan uppstå är när utfallet skiljer sig från budgeten. Det syns att något har gått fel, men styrinstrumentet i sig talar inte om vad det är som gått fel. Allt detta pekade mot att det behövdes ett flerdimensionellt mätsystem som tog hänsyn till företagets alla prestationer (Shank & Govindarajan, 1993).

Under 80-talet talade allt fler företag om affärsstrategier och ett problem som uppmärksammades var hur man bäst kopplar företagets vision och strategier till den dagliga verksamheten. Från detta växte det fram nya instrument för ekonomisk och strategisk styrning. En av de viktiga lärdomarna från dessa var att det verkade vara bäst att arbeta med decentraliserade organisationer och täta resultatuppföljningar (Olve et al., 1997).

Från de lärdomar som dragits av dessa system kom 1992 Kaplan och Nortons klassiska artikel som sammanfattade många av tankarna om de styrinstrument som redan fanns. Här presenterades ett flerdimensionellt mätinstrument, *The Balanced Scorecard*, för styrning och utvärdering av företag. Fokus i modellen var företagets viktigaste variabler för att lyckas, kritiska framgångsfaktorer.

Modellen visade sig även vara ett bra redskap för strategisk styrning genom att den underlättade arbetet med att implementera företagets strategier och översätta strategiska mål till mer konkreta verksamhetsmål. Det mesta av teorin var gammal, men något nytt som infördes med det balanserade styrkortet var tidsaspekterna; dåtid, nutid och framtid.

Under resten av 90-talet utvecklades tankegångarna då många företag började använda sig av modellen. I och med detta blev studierna mer omfattande och även mer tillförlitliga. Kaplan och Norton publicerade 2001 *The strategy-focused organization* där de diskuterar budgeten och det balanserade styrkortet. Slutsatserna som de drar är att det balanserade styrkortet inte kommer att ersätta budgetar och resultaträkningar inom en överskådlig framtid utan att de istället kompletterar varandra som uppföljningsverktyg och styrmedel.

## 1.2 Problemformulering

I en rapport skriven av Herbert Simon et al. redan 1954, utreddes controllerns roll i en centraliserad respektive decentraliserad organisation. Här uttalades tre generella huvuduppgifter som ekonomistyrningen ska uppfylla. Dessa är resultatreglering, uppmärksamhetsfokusering och problemlösande. Mycket kritik har riktats mot den traditionella ekonomistyrningen för att den på många sätt är otillräcklig eller rent av missvisande. Informationen från den kommer många

gångar för sent, har ett allt för kortsiktigt perspektiv, är allt för svårtolkad eller ger en felaktig produktkostnadsbild (Kaplan & Johnson, 1987).

Som svar på denna kritik presenterade Kaplan och Norton ett nytt styrinstrument i Balanced Scorecard, som skulle komma tillrätta med många av de tidigare problemen (Harvard Business Review 1992). Det har nu gått 10 år sedan deras artikel publicerades och de företag som tidigt anammade teorin och implementerade ett styrkort, har hunnit arbeta några år med sitt nya styrinstrument. Har då Balanced Scorecard inneburit någon förbättring jämfört med tidigare styrinstrument? Har det hjälpt företagen att få rätt information vid rätt tidpunkt? Och har den flerdimensionella resultatinformationen verkligen balanserat upp verksamhetsstyrningen så att riktiga beslut kan fattas?

Balanced Scorecard är även tänkt som ett hjälpmedel för att kunna översätta strategin till konkreta och förståeliga mål (Kaplan & Norton, 1996). Frågan är dock hur dessa styrkort används och vilken roll de tillskrivs i de företag som sedan en tid använder detta instrument? Vad har införandet av ett nytt styrinstrument egentligen inneburit för den dagliga verksamheten i ett företag?

Att implementera ett styrkort är en arbetsintensiv process som förutsätter att verksamhetens strategi och vision noga tänks igenom. Syftet med att man väljer att implementera ett nytt styrinstrument kan vara av olika karaktär och detta får till följd att styrkortets utseende kan variera. Det är av stor vikt att styrkortet utformas på rätt sätt för att kunna stödja företagets tilltänkta syfte med implementeringen. Hur väl har företagen lyckats i sina ambitioner att ta fram ett hållbart styrmedel som utgör ett stöd för verksamheten? Används det dessutom på ett sådant sätt att det påverkar styrningen eller strategin i en positiv riktning?

Företagen idag agerar i en föränderlig omvärld vilket innebär att förutsättningarna för verksamheten snabbt kan ändras. Detta sätter press på företagen och de måste vara flexibla för att kunna möta dessa externa förändringar. Styrkortet i sig är tänkt att vara ett dynamiskt instrument som skall förändras och förbättras i takt med företagets utveckling (Lindvall, 1995). Arbetar företagen aktivt med att kontinuerligt förbättra och anpassa styrkortet och dess mål i takt med att omvärlden förändras? Läger de ner den tid och de resurser som krävs för att kunna säkerställa att styrkortet är uppdaterat och leder företaget i riktning mot de uppsatta strategierna?

Ett styrkort är dock inte det enda styrinstrument som finns i ett företag. Ofta är det snarare så att ett företag implementerar ett styrkort som ett komplement till de redan existerande instrumenten. Hur väl fungerar då dessa instrument tillsammans, är de integrerade eller ses de som åtskilda delar? Fungerar de alla som stöd åt varandra och förmedlar kompletterande information om företaget, eller är det snarare så att de motverkar varandra?

De gamla systemen brast många gånger främst i problemlösningsfasen. Hur tacklar ett Balanced Scorecard detta problem? Innebär den flerdimensionella och mer balanserade resultatinformationen att man inte bara konstaterar *att* det finns ett problem utan även *varför* problemet har uppstått?

Med ovanstående resonemang och frågeställningar som bakgrund har vi diskuterat oss fram till vår slutliga problemformulering: Uppfyller Balanced Scorecard ekonomistyrningens traditionella huvuduppgifter så som resultatreglerande, uppmärksamhetsfokuserande och problemlösande?

## 1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera styrinstrumentet Balanced Scorecard och om det uppfyller ekonomistyrningens huvuduppgifter.

Inom ramen för studien ämnar vi att studera företagens syfte med och användning av Balanced Scorecard och den eventuella inverkan det har på ekonomistyrningen och dess uppgifter.

## 1.4 Avgränsningar

Många tidigare arbeten om Balanced Scorecard har inriktats på implementeringsproblematiken. I vårt syfte skärmar vi oss dock från detta och väljer att titta på styrkortets uppfyllande av ekonomistyrningens tre huvuduppgifter. Detta gör också att det balanserade styrkortet ses som ett styrinstrument snarare än som ett verktyg att implementera strategier. För att undvika att studien blir allt för företagsspecifik har vi valt att titta på tre företag i olika branscher.

## 1.5 Disposition

### Kapitel 1

I vårt första kapitel presenteras en kort historik kring vad som hänt inom ekonomistyrningen under det senaste århundradet. Vi beskriver det resonemang och de problem som lett oss fram till syftet med studien. Kapitlet avslutas med en disposition över uppsatsen.

### Kapitel 2

Vi kommer här att redogöra för de metoder som använts i uppsatsen för att kunna utreda problemställningen. Inledningsvis presenteras de metodologiska val som studien grundar sig på. Därefter beskrivs det tillvägagångssätt som tillämpats vid insamlandet av såväl teoretisk som empirisk data. Till sist presenterar vi vår källkritik.

### Kapitel 3

I detta kapitel förklaras de grundläggande teorier inom ekonomistyrningen som studien bygger på. Vi definierar här begreppet ekonomistyrning och redogör för dess huvuduppgifter. Dessutom presenteras teorierna om Balanced Scorecard, samt en sammanställning av den kritik som styrkortet blivit utsatt för.



## Kapitel 4

I uppsatsens fjärde kapitel beskrivs våra tre fallföretag ABB, KappAhl och Tetra Pak och deras Balanced Scorecard. Här presenteras kort bakgrundsfakta om företagen, samt en redogörelse för de tre fallföretagens användning och utformning av sina respektive styrkort.

## Kapitel 5

Vårt femte kapitel kommer att presentera de iakttagelser som vi uppmärksammat genom att studera våra utvalda fallföretag. I analysen knyts de empiriska undersökningarna samman med de teorier som uppsatsen bygger på. Först analyseras styrkortets syfte och dess inverkan på användandet. Därefter analyseras frågan om Balanced Scorecard uppfyller ekonomistyrningens huvuduppgifter och begreppet styrpaket presenteras.

## Kapitel 6

I detta avslutande kapitel presenteras de slutsatser som undersökningen lett fram till. Vi redogör för den modell som Balanced Scorecard utvärderas ifrån och för ett resonemang om ekonomistyrningens roll och utveckling. Avslutningsvis ges förslag till vidare forskning.

## Bilaga

I bilagan presenteras det diskussionsunderlag och de frågor som förberetts inför och använts under intervjuerna på våra fallföretag.

## 2. Metod

---

I detta kapitel presenteras de metoder och tillvägagångssätt vi använt oss av för att kunna utreda uppsatsens problemställning och dra relevanta slutsatser. Kapitlet inleds med en beskrivning av det övergripande angreppssättet och en presentation av våra metodologiska val. Därefter beskrivs val av företag och tillvägagångssätt vid insamlandet av såväl teoretisk som empirisk data. Kapitlet avslutas med vår källkritik.

---

### 2.1 Övergripande angreppssätt

*”Innan jag vet vad jag ska undersöka kan jag inte veta hur jag ska göra det”*  
Fog 1979 (Holme & Solvang, 1997 s.75)

”En metod är ett systematiskt sätt att undersöka verkligheten på” (Halvorsen, 1992 s.13). Inom samhällsvetenskapen finns det två huvudformer av metoder man kan använda sig av för att ta itu med olika problemställningar, nämligen kvantitativa och kvalitativa metoder (Andersen, 1998). Inom den kvantitativa metoden omvandlas information till statistik, matematik och aritmetiska formler för att kunna förklara de fenomen som är föremål för undersökningen. Den kvalitativa metoden syftar däremot till att genom olika typer av datainsamling skapa en djupare förståelse av det problem man arbetar med (Holme & Solvang, 1997).

Båda metoderna har sina starka och svaga sidor och det är forskningsproblemet som bör styra valet av metodologi (Starrin et al., 1991). Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida Balanced Scorecard som styrinstrument uppfyller ekonomistyrningens huvuduppgifter. Vi ämnar undersöka mjuka data som berättar något om de icke mätbara egenskaperna hos undersökningsenheterna, såsom intervjupersonernas personliga uppfattningar och värderingar om Balanced Scorecard. (Halvorsen, 1992).

Den metod som kommer att tillämpas i uppsatsen är den kvalitativa metoden, då den är lämplig att belysa vår problemformulering. Metoden har som mål att beskriva och förklara en företeelses egenskaper och är ett bra hjälpmedel när det gäller att samla riklig information och gå på djupet. Den kvantitativa metoden passar inte lika bra till studien då syftet inte är att undersöka hård data, dvs. data som kan uttryckas i siffror och tal eller andra mängdtermer (Halvorsen, 1992).

När det gäller att dra vetenskapliga slutsatser och göra analyser finns det två olika tillvägagångssätt som kan tillämpas. I den deduktiva metoden, som även kallas för ”bevisföringens väg”, utgår man ifrån generella principer eller regler och drar sedan med dessa som utgångspunkt slutsatser om enskilda händelser. Den induktiva metoden utgår istället från empiriska studier för att kunna sluta sig till generell kunskap om den teori som redan existerar och kallas därför för ”upptäckens väg”. (Andersen, 1998)

Vi har valt att gå bevisföringens väg och alltså använda oss av den deduktiva metoden med en ansats att pröva en given teori. Metoden passar bra för

problemformuleringen, då syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida användningen av Balanced Scorecard ute i dagens företag motsvarar ekonomistyrningens huvuduppgifter.

## 2.2 Handgripligt tillvägagångssätt

Enligt flera organisationsteoretiska forskare är fallstudien den bästa metoden för att förstå en organisations hela komplexitet och vi har valt att samla in primärdata till denna uppsats med hjälp av just en sådan. En fallstudie är en undersökning som endast omfattar ett eller ett fåtal fall vilka emellertid studeras mera detaljerat och i fler dimensioner. (Lundahl & Skärvad, 1992) Fallstudiens starka sida är dess möjlighet att generalisera från en kontext till en annan. Den svaga sidan är fallstudiens möjlighet att generalisera resultatet till en större grupp. (Patel & Tebelius, 1987)

### 2.2.1 Val av fallföretag

Vi ska utreda syftet genom att genomföra en fallstudie, men för att kunna göra det så behövs ett eller flera fallföretag. Ett par kriterier sattes upp som företaget ska uppfylla för att vara lämpligt som studieobjekt. Ett första kriterium var att företaget under ett par år arbetat med Balanced Scorecard då det annars är svårt att uttala sig om vilka effekter som ett nytt styrkort kan medföra. Ytterligare ett kriterium var att företaget skulle vara stort för att möjliggöra en studie av företaget och dess användning av Balanced Scorecard utifrån olika organisatoriska nivåer.

Ett företag som var intressant för studien är KappAhl då vi kände till att det arbetat med Balanced Scorecard sedan en tid tillbaka. Vid det första samtalet med företagets VD framkom att KappAhl numera inte använder sig av styrkortet på koncernnivå utan att det här enbart finns ett antal fristående mått kvar. KappAhl har dock kvar styrkortet på lands- och butiksnivå inom Retailavdelningen, då det på dessa organisatoriska nivåer fungerar bra som styrinstrument.

För att få upp studien från en allt för företagsspecifik nivå till en mer generell kontaktades ytterligare företag. Att få tag i lämpliga fallföretag var svårare än väntat, då användningen av Balanced Scorecard som ett styrinstrument inte var lika utbrett som vi trott. Två företag som ofta omnämns i samband med Balanced Scorecard är Tetra Pak och ABB. Vid första kontakten med de två företagen visade det sig att både Tetra Pak och ABB var positivt inställda till att medverka i studien.

Fallstudien kommer alltså att genomföras hos tre väletablerade företag som var relativt snabba med att implementera ett Balanced Scorecard och därför har hunnit arbeta ett antal år med sina nya styrkort. Det är dock tre olika företag som agerar i tre olika branscher och det leder helt naturligt till att branschernas utveckling och organisationernas sammansättning ser olika ut. En jämförelse mellan branscherna kommer inte att göras då det ej är relevant för uppsatsens syfte. Faktumet att företagen agerar utifrån olika förutsättningar är dock intressant för studien då

detta kan leda till att styrkortet har implementerats av olika anledningar. Syftet med implementeringen påverkar även hur användandet av styrinstrumentet ser ut och det ger i sin tur effekt på om och i vilken grad styrkortet kan uppfylla ekonomistyrningens huvuduppgifter.

### 2.2.2 Intervjuform

För att kunna samla empirisk data till uppsatsen och få en uppfattning om arbetet med Balanced Scorecard av de personer som arbetar med det, har vi valt att genomföra intervjuer ute på fallföretagen. När det handlar om intervjuer brukar man tala om två olika huvudgrupper, nämligen standardiserade eller icke-standardiserade intervjuer. Vid en standardiserad intervju använder sig intervjuaren av i förväg bestämda frågor som ställs i en på förhand bestämd ordningsföljd. En icke-standardiserad intervju är mera fri och här formulerar intervjuaren frågorna under själva intervjun och ställer frågorna i den ordning som är lämplig för en viss intervjuperson. (Patel & Tebelius, 1987)

De två intervjumetoderna utgör dock varsin ände på en måttstock och det finns många intervjuer som kan vara svåra att klassa som antingen den ena eller den andra gruppen. Intervjuer som har inslag från de båda metoderna brukar kallas för semistandardiserade intervjuer och består av vissa i förväg bestämda frågor som följs upp av följdfrågor för att fördjupa och vidareutveckla frågor som är av intresse. (Lundahl & Skärvad, 1992)

Vilken av de olika intervjuformerna som är mest användbar beror på vad undersökaren vill veta. Olika former av intervjuer ger olika typer av data och det som är till stor hjälp i ett sammanhang behöver inte vara till någon nytta i ett annat. Utgångspunkten är dock att det finns ett problem som behöver lösas och det är detta problem som avgör vilken form av kunskap som är värdefull för studien och därmed också vilken typ av intervjumetod som är lämplig. (Lantz, 1993)

Då syftet med uppsatsen är att undersöka om arbetet med Balanced Scorecard uppfyller ekonomistyrningens huvuduppgifter, har valet fallit på den semistandardiserade intervjumetoden. Med hjälp av denna metod kan vi i större utsträckning låta den intervjuade berätta fritt kring de övergripande frågorna och därefter ställa följdfrågor inom de områden som är intressanta för problemformuleringen. Intervjupersonen kan då utveckla och fördjupa sina svar. Fördelen med den här intervjuformen som är mindre standardiserad är att svaren blir mer uttömmande och nyanserade. Nackdelen är att den reducerar möjligheterna att göra en kvantifierad bearbetning av den information som samlats in (Lundahl & Skärvad, 1992).

Vi anser dock att det i detta fall var mindre lämpligt att utforma standardiserade frågor då intervjuerna mer handlar om att få fram intervjupersonens egen uppfattning om huruvida Balanced Scorecard är bra eller dåligt. Dessutom hade en standardiserad intervju medfört att möjligheten att kunna ställa följdfrågor med syftet att fördjupa och utveckla relevanta aspekter hade gått förlorad.

### 2.2.3 Förberedelser och intervjusituation

Att genomföra en intervju är inte det lättaste, särskilt inte när man inte har någon större erfarenhet av det sedan tidigare. Vi har dock försökt kompensera detta genom att läsa speciella intervjumetodböcker för att få tips och råd om vad man bör tänka på innan, under och efter intervjutillfället.

Innan intervjufrågorna skrivs, bör syftet med uppsatsen vara formulerat för att utifrån detta kunna diskutera vilken typ av information som är värdefull (Lantz, 1993). Efter att ha fastställt syftet med uppsatsen var nästa steg att utforma intervjufrågor till intervjuerna. Vilka frågor som ställs och hur de är formulerade är väsentligt för vilka slags svar som fås. För att inte bli påverkade av och fastna i varandras tankegångar tänkte var och en för sig tänka ut lämpliga frågor. Tillsammans diskuterade vi igenom frågorna och valde ut de som var mest relevanta för studien. De slutgiltiga frågorna som användes vid de olika intervjutillfällena återfinns som bilaga.

Sammanlagt intervjuades 7 personer med olika befattningar på fallföretagen ABB, KappAhl och Tetra Pak. Då syftet med uppsatsen är att utreda och analysera ett ekonomistyrningsinstrument var det ytterst relevant att tala med en controller på företagen för att kunna få insikt i arbetet med styrkortet. För att utöka det empiriska material som kommer att ligga till grund för den slutliga analysen och diskussionen kontaktades ytterligare personer som var involverade i styrkortsarbetet.

De personer som närvarade vid de olika intervjutillfällena är intervjupersonen och de tre uppsatsmedlemmarna. Intervjuerna pågick i mellan en till två timmar beroende på hur lång tid intervjupersonen hade till förfogande. Stämningen under intervjuerna har varit lättsam och vi har inte känt någon tidspress, utan har hunnit få svar på de frågor vi ville innan tiden var slut.

För att ge den som skulle intervjuas en chans att förbereda sig inför intervjutillfället skickades ett e-mail med en beskrivning av de ämnesområden som skulle tas upp. Genom att personen i förväg visste vad intervjun skulle handla om kunde problemet att prata med fel person undvikas. Några specifika färdigskrivna frågor skickades dock inte iväg då detta skulle kunna leda till att intervjupersonen i förväg ”komponerar” ihop färdiga svar som låter bra, utan att det egentligen är det riktiga svaret.

Intervjuerna har förlöpt på ett sådant sätt att en av oss har ställt frågorna medan de andra två har koncentrerat sig på att skriva ned svaren. Vi valde att ha två personer som antecknar då det minskar risken att missa något viktigt som intervjupersonen sagt. Ett annat sätt att reducera risken att inte få med all information från intervjun är att använda en bandspelare. Ett sådant hjälpmedel har dock inte använts vid intervjutillfällena då vi anser att det kan leda till att intervjupersonen känner sig hämmad och inte vågar säga allt.

Intervjuerna inleddes med enkla personliga frågor om ansvarsområden i företaget, tidigare positioner och anställningar. Därefter övergick vi till att ställa frågor av

mer generell karaktär angående ekonomistyrning för att avsluta med mer djupgående frågor om Balanced Scorecard.

Då kompletteringar av intervjumaterialet varit önskvärda från vår sida för att kunna utöka det empiriska materialet som ligger till grund för analys och slutsatser, har vi vänt oss till de personer på företagen som blivit intervjuade. Genom dem har vi fått kontakt med personer i andra positioner som kunnat ge ytterligare information om företagets arbetssätt med styrkortet. Intervjuerna har skett via telefon och pågått mellan 20 och 50 minuter.

Intervjupersonerna har fått läsa uppsatsen innan den går i tryck för att på så sätt få ett tillfälle att korrigera eventuella felaktigheter och missuppfattningar som uppstått från vår sida under arbetets gång.

#### 2.2.4 Tolkning och bearbetning av data

Kvalitativa data kännetecknas av att de alltid är relaterade till ett särskilt sammanhang och att de baseras på undersökningsföremålets subjektiva värderingar. Någon i förväg bestämd metod som i detalj beskriver hur databearbetningen ska gå till väga finns därmed inte då man först i efterhand vet vad det är för data som man har att utgå ifrån. (Lantz, 1993 s.71) Det har fallit sig naturligt att vi så snart som möjligt efter varje intervjutillfälle diskuterat igenom och sammanställt anteckningarna från intervjun. På så sätt har risken för att viktig information ska glömmas bort och ej komma med i analysen minskats.

Efter att ha genomfört en intervju på vart och ett av fallföretagen organiserades informationen från intervjuerna utifrån uppsatsens syfte. På detta sätt fick vi en bra överblick över vilken information som går att använda i analysen, vad för information som saknas och vad för kompletteringar som behövs för att kunna besvara frågeställningen.

När alla intervjuerna var gjorda var det dags för nästa steg, nämligen att tolka och analysera det insamlade materialet. Utifrån tidigare kunskaper och den litteratur som uppsatsen grundar sig på, har vi försökt att se kopplingar och mönster i den insamlade empirin och härifrån dra relevanta slutsatser.

#### 2.2.5 Sekundärdata

För att kunna skriva en vetenskaplig uppsats behövs ett antal relevanta teorier att bygga uppsatsen på. Första steget i sökningsprocessen var att försöka finna bra kurslitteratur som kunde ligga till grund för studien. Att hitta böcker som beskrev traditionell ekonomistyrning i form av belöningsystem, budget, resultatenheter och dylikt var inget problem. Det visade sig dock ganska snart att det inte fanns så många böcker som behandlade just Balanced Scorecard. För att få en bredare teoretisk grund att stå på fortsattes sökandet via olika databaser, till exempel ELIN. Med hjälp av dessa databaser lyckades vi hitta ett stort antal artiklar om Balanced Scorecard i olika tidskrifter såsom Long Range Planning, Harvard

Business Review m.fl. Många av artiklarna var relevanta då de belyste Balanced Scorecard på ett annorlunda sätt och även gav intressant kritik.

För att komplettera sökningen av litteratur tog vi hjälp av källförteckningen i tidigare skrivna uppsatser för att se vad för litteratur de använt. Även här fanns intressanta uppslag som ledde fram till ytterligare användbara artiklar och böcker.

Internet har varit till stor hjälp i sökandet efter information. Mediet har först och främst gett värdefull fakta vad det gäller de tre fallföretagen. På företagens hemsidor har vi kunnat samla bakgrundsinformation gällande historik, organisation och marknadssituation.

## 2.3 Källkritik

Vid genomförandet av en studie finns det många faktorer som kan leda till att informationen inte blir helt objektivt behandlad och analyserad. Vi har dock försökt att uppmärksamma dessa faktorer för att kunna förhålla oss kritiska vid granskningen av materialet.

För det första så kan objektiviteten sättas ur spel under intervjun på grund av ett fenomen som kallas intervjuareffekt. Intervjuareffekten innebär att den som intervjuar uppträder på ett sådant sätt att intervjupersonen förstår, medvetet eller omedvetet, vilka svar som förväntas av honom. (Patel & Tebelius, 1987) Genom att ha ställt ledande frågor kan vi alltså ha påverkat intervjupersonerna i en viss riktning. Vi anser dock ha lyckats undvika denna effekt genom att ställa öppna och generella frågor och istället låta intervjupersonen berätta.

En andra faktor som kan påverka informationens objektivitet är den intervjuades ställning inom företaget. Då man som anställd värnar om sitt företag kan det finnas en risk att intervjupersonen vill ge en förskönande bild av företaget och på så sätt få det att framstå som bättre än vad det egentligen är. Vi är medvetna om denna subjektivitet och har försökt hålla en kritisk inställning gentemot intervjupersonen och dess uttalanden.

Vid en intervjusituation kan även vår egen uppfattningsförmåga inverka på objektiviteten och orsaka bedömarfel. För det första kan fel uppstå vid tolkningen av de svar som intervjupersonen gett då vi tolkar dessa med hjälp av våra egna åsikter och uppfattningar. Ett och samma ord kan ha olika innebörd för olika personer beroende på vilka egna erfarenheter och kunskaper man besitter och detta kan leda till feltolkningar. För det andra färgar och påverkar personliga värderingar vårt sätt att dra slutsatser.

När det gäller den sekundärdata som använts, så är den redan skriven och sammanställd av andra personer med individuella uppfattningar och värderingar. Detta gör att sekundärdata inte kan betraktas som helt objektiv då den redan är färgad av författarens personliga och subjektiva åsikter. Då vi varit medvetna om detta objektivitetsproblem har vi försökt att hålla en kritisk inställning gentemot den litteraturen och inte sett de omtalade teorierna som det enda synsättet.

En del av litteraturen utgörs av teorier som härstammar från 1950-talet. Då dessa teorier är närmare femtio år gamla kan de lätt anses vara för gamla för att vara relevanta för vårt resonemang. Visserligen finns det nyare teori inom området ekonomistyrning, men när denna studerats har vi dock märkt att många nya teorier har sina rötter i och hänvisar till 50-talets teoretikers tankegångar. Således gäller de gamla teorierna än och är fortfarande intressanta som utgångspunkt för vår uppsats.



## 3. Teori

---

I detta kapitel presenteras den teori som undersökningen bygger på. Inledningsvis definieras begreppet ekonomistyrning och därefter presenteras ekonomistyrningens huvuduppgifter samt det så kallade styrpaketet. Kapitlet leds sedan in på teorierna om Balanced Scorecard samt den kritik som styrinstrumentet har blivit utsatt för.

---

---

### 3.1 Ekonomistyrning

*”What you measure is what you get”*

Kaplan & Norton, 1992

I ett litet familjeföretag med endast ett fåtal anställda och med ägare som aktivt arbetar i företagets verksamhet, är informationskanalernas vägar relativt korta. Företagsledaren kan styra verksamheten med full insyn i såväl interna processer, som förhållande till kunder, leverantörer och andra intressenter. I takt med att en verksamhet växer minskar dock denna insyn mer och mer, och samma kontroll kan inte längre upprätthållas utan hjälp från andra människor och förfinade kontroll- och styrinstrument. Med en växande organisation kommer ekonomistyrningen att spela en allt viktigare roll i företagsledningens strävan efter att underlätta informationsinsamlandet och beslutsfattandet i företaget.

#### 3.1.1 Definition

Begreppet ekonomistyrning har definierats på en rad olika sätt och dess innebörd har förändrats under tidens lopp i takt med att företagens omvärld och förutsättningar har förändrats. Emmanuel et al. menar att ekonomistyrning kan sägas vara ”processen genom vilken företagsledningen försöker säkerställa att organisationen på ett framgångsrikt sätt anpassar sig till sin föränderliga omvärld” (Emmanuel et al., 1990, s 1)

Ekonomistyrningen har också definierats som ”en avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare i riktning mot vissa ekonomiska mål” (Ax et al., 2001, s 65). De ekonomiska mål som här nämns för tankarna först och främst till ekonomistyrningens finansiella kärna med budgetering, produktkalkylering och internredovisning. Men också icke-finansiella mål åsyftas härmed. Även om målen inte uttrycks i pengar så har de en avsevärd inverkan på ett företags finansiella situation på lite längre sikt. (Ax et al., 2001)

Robert N. Anthony menar att en verksamhet behöver kontrolleras för att dess mål ska uppfyllas. Den definition som han har för ekonomistyrningen eller *Management Control* är ”processen genom vilken ledningen påverkar andra medlemmar i organisationen att implementera företagets strategier” (Anthony & Govindarajan 2001, s 6). Ekonomistyrningen innebär även ett säkerställande av ett effektivt resursutnyttjande. Denna process är bara en av tre processer som omfattar ledningens beslutsfattande och kontrollaktiviteter. De övriga två är

*Strategic Planning* och *Task Control* som innebär långsiktig strategisk planering respektive operativ verksamhetskontroll. (Anthony & Govindarajan, 2001)

Anthony har dock kritiserats för sin syn på ekonomistyrningen. Hans ambition att försöka bredda informationsinsamlandet till att omfatta andra aspekter än finansiell information, fick snarare motsatt effekt. Den operativa verksamhetskontrollen förbisågs, då den specifikt behövde anpassas till företagets unika förhållanden. Vid en generalisering återstod enbart de finansiella styrinstrumenten. Även den strategiska planeringen sågs som mer eller mindre given. I nutida organisationer där förändring är viktigt, behöver företagen också lägga ner tid på de försummade kontrollområdena rörande strategin och den operativa verksamheten. (Otley, 1999)

Det har påpekats att de tre aktiviteterna hålls allt för mycket åtskilda. Den strategiska planeringen kan inte skiljas från ekonomistyrningen och verksamhetskontrollen, då effektiv kontroll innebär att strategier och mål förändras. Likadant kan styrningen av den operativa verksamheten inte särskiljas från de andra två momenten, då dess komplexa teknik många gånger direkt påverkar ekonomistyrningen och den strategiska planeringen. Även om styrningens viktigaste verktyg är den information som ekonomistyrningen ger, leder åtskillnaden av de tre aktiviteterna till en för stor fokusering på finansiell kontroll. (Emmanuel et al., 1990)

Emmanuel et al. vill däremot definiera ekonomistyrning och *Management Control* så att det innefattar både strategiska och operationella frågor, det vill säga organisationens inställning gentemot dess omvärld respektive effektiv implementering av planer utformade för att uppnå övergripande mål. ”Planering och kontroll är två sidor av samma mynt, vilka måste beaktas tillsammans” (Emmanuel et al. 1990, s 8).

### 3.1.2 Ekonomistyrningens huvuduppgifter

I en rapport från 1954 diskuteras centralisering och decentralisering av controlleravdelningen på företag. Herbert Simon et al. påvisar här tre funktioner som ett bra ekonomisystem ska uppfylla. Dessa är

Resultatreglering - *Scorekeeping*

Uppmärksamhetsfokusering - *Attention-directing*

Problemlösande - *Problem-solving*

Dessa tre funktioner av ekonomistyrningen ger information som används i olika syften och på olika sätt av individer i skilda positioner i företaget.

#### *Resultatreglering*

Resultatinformation sammanställd för underavdelningar, t ex försäljningssiffror, kostnadstal och effektivitetsmått används av många chefer för att utvärdera underchefer och avdelningar. Ökar resultatet jämfört med föregående år eller minskar det? Hur stor andel av det totala resultatet står avdelningen för? Informationen skulle kunna jämföras med en resultattavla under en fotbollsmatch

– det enda som kan utläsas är den aktuella ställningen, men den säger inget om varför resultaten är som de är. Siffrorna kan dock fungera som en form av stimulans eller motivationshöjare, men hjälper inte cheferna att besluta vad som kan eller borde göras. Denna typ av information kan även förmedlas till externa intressenter för deras utvärdering av företaget.

#### *Uppmärksamhetsfokusering*

Samma information och siffror som ovan, används dock även av företagets ledning för att rikta uppmärksamheten mot områden med problem eller för att identifiera trender. Uppmärksamheten fokuseras framförallt på avdelningar som upprepat visar resultat som understiger de förväntade, t ex minskande försäljningssiffror eller höga kostnader, och där en mer djupgående analys behövs för att komma tillrätta med problemet. Områden som anses som tillfredställande lämnas däremot många gånger att agera tämligen fritt.

För att denna uppgift skall fungera, krävs att de som använder sig utav informationen accepterar och har korrekta standarder och mål som talar om när något inte längre håller sig inom gränsen för vad som anses vara acceptabelt. Då någon hålls ansvarig för resultat, där de standarder som resultatet jämförs med anses som felaktiga, såg Simon et al. (1954) två olika möjligheter för den ansvarige chefen; antingen att förändra ansvarsområdets presterande eller att ändra på hur hans presterande mäts. Eftersom mätningen redan uppfattas som felaktig kommer han att ändra på mätningarna.

Tankarna om resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering finns även på annat håll. Även Emmanuel et al. för liknande resonemang som ovan. De menar att som ett led i ekonomistyrningsprocessen är mätning och utvärdering av företagets prestationer mycket viktigt. Ska ekonomistyrningen bli effektiv måste det säkerställas att det är de rätta måtten som används för att mäta vad företaget verkligen presterar. Detta förutsätter att resultatmåtten kan hjälpa till att hitta områden där effektiviteten kan förbättras och att någon dessutom kan hållas ansvarig. (Emmanuel et al., 1990)

För att vara effektiv är det även viktigt att rapporterna kommer så snart att händelser som påverkat resultaten fortfarande finns relativt färska i de operativa chefernas minnen. Detta möjliggör att de kan ge korrekta förklaringar till siffrorna när så behövs. Informationen ska sätta redan kända uppgifter i ett kvantitativt perspektiv, snarare än att visa på verkningar som de aldrig misstänkt och inte kan spåra tillbaka till dess orsak.

#### *Problemlösande*

I den sista uppgiften går användningen ett steg längre än tidigare. Informationen från ekonomistyrningen sätts i relation till annan information i syfte att lösa problemen, genom så att säga sätta in informationen som en konstant i beslutsekvationen. Exempel på denna typ av problemavhjälpan användning av informationen är investeringsbeslut, lönsamhetsjämförelser av olika produktlinjer och för att förutspå behov av rörelsekapital. Denna typ av information används främst i administrativa stab-funktioner för att kunna ta fram och genomföra särskilda analyser åt ledningen i företaget.

Sedan 50-talet har förutsättningarna för företagen förändrats en hel del. Hjulen snurrar idag i ett snabbare tempo, där trender, konkurrenter och andra faktorer i den omvärld där företagen verkar snabbt kan förändras. Även den tekniska utvecklingen och dagens informationssamhälle har gjort att konkurrensen hårdnat och att kraven på flexibilitet har ökat. Med detta som bakgrund anser vi att Simons uppgifter måste ses i en vidare bemärkelse och anpassas efter dagens förutsättningar. Detta gäller främst under problemlösningssuppgiften. En faktor som inte var lika uppmärksam på Simons tid var vikten av det organisatoriska lärandet för ekonomistyrningens problemlösande uppgift.

Dagens föränderliga omvärld gör det svårt att förutsäga hur framtiden kommer att se ut och därmed kunna fatta korrekta beslut. I en beslutsmodell (fig. 3.1) presenterad av Earl & Hopwood (1981), diskuteras företagets informationssystem under olika typer av förhållanden. I en perfekt värld är orsak-verkanförhållanden kända och kan väl förstås. Mål kan sättas upp och framtiden går att förutspå med hjälp av modeller eller kalkyler. Styrintstrumenten baseras på fasta och kända förhållanden och optimala beslut kan fattas utifrån dem.

		<b>Uncertainty in objectives</b>	
		Clear objectives	Ambiguous objectives
<b>Uncertainty in cause-effect relationships</b>	Good predictive models	Decision by computation Answer machine	Decision by compromise Dialogue machine
	Poor predictive models	Decision by judgement Learning machine	Decision by inspiration Idea machine

Fig. 3.1 – Earl & Hopwoods beslutsmodell

När omvärlden däremot förändras och de antaganden som ekonomistyrningen bygger på inte är konstanta, ställer det andra krav på organisationen. Då möjligheterna till att tolka och med säkerhet kunna bestämma orsak-verkanförhållanden är små, kan företaget inte förlita sig på fasta modeller som ovan. Det behöver istället ta intryck av allt som händer i dess omvärld och dra lärdom av tidigare erfarenheter, även de som inte gav önskade resultat. Ekonomistyrningen ska här kunna förse ledningen med noggrant uppskattade alternativa lösningar som de sedan kan grunda sina beslut på. (Emmanuel et al., 1990)

För att kunna stödja sitt beslutsfattande på informationen från ekonomistyrningen, menar Emmanuel et al. att företagen måste utveckla lika ingående system för *feed-forward* med uppskattningar om framtiden, som de redan har för *feed-back*. Underchefer ska uppmuntras till dessa uppskattningar, då det är de som har närmast kontakt med verksamheten. Löpande ska det verkliga utfallet sedan

jämföras med de uppskattade planerna och de antaganden som dessa bygger på testas. Problem ska härigenom identifieras redan innan de uppstår. Genom denna ständiga utvärdering av verksamheten förbättras lärandet i organisationen. Osäkra faktorer identifieras och besluten kan förbättras. Ekonomistyrningen söker av omvärlden och testas om nyckelantaganden fortfarande är gällande. (Emmanuel et al., 1990)

Ekonomistyrningens tre uppgifter tillfredställer olika behov av information i organisationen. På operativ ledningsnivå sker det mesta av informationsspridningen och –insamlandet genom direkta observationer eller informella rapporter från t ex andra medarbetare. Det upplevs många gånger att de formella rapporterna kommer för sent och att informationen däri redan är känd. Rapporterna fungerar därför mer som en bekräftelse på redan gjorda observationer. I syfte att fokusera uppmärksamheten är informationen dock viktig inom områden som inte lika lätt går att överblicka genom det dagliga arbetet.

På en högre ledningsnivå i företaget används som tidigare nämnts informationen lite annorlunda. Eftersom ledningen befinner sig längre ifrån den verkliga verksamheten är informationen som de får ur ekonomistyrningen av största vikt för att hålla sig uppdaterade, då möjligheterna till att samla information genom observationer är mer begränsad. Här har ekonomistyrningen även en roll som en oberoende informationskälla utan underliggande nivåers eventuella personliga vinklingar. Uppgiften som uppmärksamhetsfokuserande har enligt Simon även betydelse i förhållandet mellan högre och lägre ledningsnivåer i företaget. Överordnade använder informationen till att visa att de vet vad som är på gång i företaget och de underordnade ger förklaringar till variationerna för att även de visa att de vet vad som händer.

Konkret tar dessa tankar sig uttryck i dagens företag genom användningen av olika styrinstrument och nyckeltal på olika nivåer i organisationen. Arwidi och Samuelsson menar att för personer på en operativ ansvarsnivå betyder många gånger mått av mer kvalitativ och flerdimensionell karaktär mer än finansiella. Det är lättare för dem att relatera till den verkliga processen härigenom och även kunna vidta åtgärder för att genomföra förbättringar. (Arwidi & Samuelsson, 1993)

Finansiella måttal däremot tillskrivs en större betydelse längre upp i hierarkin för att kunna ge en mer enhetlig bild av företaget som helhet. Finansiella mått kommer därmed att dominera på en högre nivå i företaget medan andra mått passar bättre på en lägre (Arwidi & Samuelsson, 1993). Detta påstående stämmer även väl överens med Otley (se nedan) och hans tankar om att det kanske behövs flera olika styrinstrument i en organisation för att kunna bereda den nödvändiga informationen.

### 3.1.3 Från styrinstrument till styrpaket

Diskussionerna kring ekonomistyrningen och hur en bra sådan ska vara utformad, har sedan Simon et al.:s rapport (1954) diskuterats flitigt (se kap 1, samt ovan).

Ett av de senare inläggen i debatten står engelsmannen David Otley för. I en artikel ur *Management Accounting Research* från 1999, presenterar han ett ramverk för att kunna utvärdera och analysera de existerande styrinstrumenten i en organisation. Syftet är att kunna ge en mer fokuserad bild av ett övergripande styrsystem.

Ramverket är uppbyggt utifrån fem centrala frågor som alla fokuserar på styrningen av organisationens presterande. Frågorna är utformade som följer;

1. Vilka är de övergripande målen och företagets kritiska framgångsfaktorer, samt hur utvärderas dess strävan mot dessa mål?
2. Vilka strategier har företaget och vilka är de aktiviteter som krävs för att företaget ska uppnå dem? Hur mäts dessa aktiviteter?
3. Vilka mål behöver företaget uppnå i de båda ovanstående frågorna och hur sätts dessa mål?
4. Vilka belöningar utgår till de anställda då målen uppnåtts?
5. Vilka informationsflöden är nödvändiga för att organisationen ska dra lärdom av sina erfarenheter och sedan kunna vidta rätt åtgärder?

De områden som frågorna behandlar, är på inga sätt nya i ekonomistyrningssammanhang (Otley, 1999). Även Simon et al.'s tre uppgifter kan skönjas i de fem frågorna. I de första tre berörs klassiska ekonomistyrningsproblem. Svaren från dessa frågor kan främst användas till uppmärksamhetsfokusering och i viss mån även resultatreglering, då dessa behandlar de målsättningar utifrån vilka resultaten jämförs och utvärderas. Den första frågan ger information om acceptabla prestationer och resultat, andra frågan rör utarbetandet av planer utifrån vilka resultaten förväntas komma, och den tredje frågan ger uppgifter om de standarder gentemot vilka resultaten jämförs (Otley, 1999).

Sista frågan handlar till viss del om informationsinsamling i organisationen. Den första uppgiften, resultatreglering, motsvaras här av den feedback som ekonomistyrningen bereder i form av information om företagets resultat och övriga presterande. Då denna information sedan jämförs med de ovan satta standarderna, uppfyller informationen även uppmärksamhetsfokuseringskriteriet. För problemlösningsuppgiften blir däremot frågorna om organisatoriskt lärande och till viss del även motivationsfrågor i fråga fyra aktuella. För att kunna hitta lösningen på ett problem är det viktigt att företaget och dess medarbetare drar lärdom av sina erfarenheter och har möjlighet att ta intryck från flera håll för att i fortsättningen kunna undgå att göra samma misstag. Att motivera personalen genom olika slags belöningar och uppmuntran, kan vara ett sätt främja förslag till förbättringar och ett problemlösande beteende i organisationen.

Vad Otley menar vara nytt med sitt ramverk, är integrationen av de fem områden som frågorna rör för att beskriva och utvärdera en organisations styrinstrument. Ett komplett styrinstrument innefattar alla områden, där svagheter någonstans kan kompenseras med styrkor på andra håll. Att hitta ett instrument som lever upp till alla områden kan vara svårt, men genom att kombinera flera instrument kan samma mål uppnås i ett övergripande styrsystem. Att tala om *ett system* ser Otley egentligen som missvisande, utan föredrar att jämföra med ett *paket*. Han menar

att ekonomistyrningen snarare är som ett paket, där olika delar har lagts till av olika människor vid olika tidpunkter. Därmed är det inte rimligt att förutsätta, att alla de styrmekanismer som finns i ett företag är rationella och väl anpassade till de syften för vilka de en gång tagits fram. Frågorna i ramverket ska dock kunna utgöra en checklista för att hjälpa till att säkerställa en mer fullständig bild av det styrpaketet som en organisation använder sig utav. (Otley, 1999)

## 3.2 The Balanced Scorecard

### 3.2.1 Ett förfinat mätinstrument

Traditionella mått på prestationer och resultat som ROI och RI, har inneburit vissa problem. De har kritiserats för att brista i fullständighet, precision och neutralitet. Som exempel kan ges att kontrollmekanismen i måtten driver fram kortsiktighet, att jämförelsen mellan den verkliga och eftersträvade prestationen kan tolkas på olika sätt och att de heller inte avspeglar arbetet som ligger bakom resultaten. Genom att utöka måtten för utvärderingsprocessen till att även innefatta både kvantitativa men icke-finansiella mått och kvalitativ information, förstärks informationen från ekonomistyrningen och motverkar många av de brister som tidigare nämnts. (Emmanuel et al. 1990)

Några som tog fasta på detta resonemang var Robert Kaplan och David Norton. Som ett svar på den kritik som under 80-talet yttrats mot den traditionella ekonomistyrningen, presenterade de ett nytt styrverktyg. Med hjälp av flerdimensionell resultatinformation skulle verktyget råda bot på det tidigare ofta allt för kortsiktiga resultattänkandet i organisationen. Balanced Scorecard hade tagits fram för att kunna få till stånd ett mer balanserat beslutsfattande genom att fokusera på förhållandet mellan de olika konkurrenstrycken som företaget möts av och därigenom stimulera till kontinuerlig utveckling (Newing, 1995).

I sin artikel från 1992 i Harvard Business Review argumenterar Kaplan och Norton för vikten av ett balanserat styrinstrument som ska innehålla information från både finansiella och mer verksamhetsanknutna icke-finansiella mått. Idealt ska inte något mått prioriteras på bekostnad av något annat. De finansiella talen visar på resultaten från handlingar som redan genomförts, medan de icke-finansiella operativa måtten säger något om vad det är som i framtiden kommer att skapa de finansiella resultaten. ”Om uppmärksamheten traditionellt riktas mot *målet* lönsamhet, riktas den nu även mot *medlen* som leder dit” (Lindvall, 1995).

Kaplan & Norton byggde upp Balanced Scorecard utifrån fyra perspektiv av ett företags verksamhet. Dessa perspektiv utgår från kunden, den interna processen, innovation och företagets förmåga till organisatoriskt lärande, samt det finansiella perspektivet.

#### *Kundperspektivet - Hur uppfattas vi av våra kunder?*

Bara genom att skapa värde för kunden, kan ett företag bli konkurrenskraftigt och lönsamt. För att kunna uppnå de visioner som många företag har om att till

exempel ”vara bäst på marknaden i att leverera värde till kunden”, gäller det för ledningen att identifiera de faktorer i verksamheten som kunden värdesätter högst och omsätta dessa faktorer till mätbara enheter. Det kan handla om kundattityder, klagomål och leveranssäkerhet. Dessa mätningar är av yttersta vikt, men det kan dock vara svårt att hitta metoder att mäta dessa kvalitativa aspekter tillförlitligt (Lindvall 1995).

#### *Interna processperspektivet - Vad måste vi vara bäst på?*

Detta perspektiv fokuserar på den interna processen i ett företag och vad som krävs av företaget för att kunna leva upp till de krav kunderna ställer. Det gäller för ledningen att ta fasta på de kritiska moment som möjliggör att de kan tillfredställa kundernas behov. Här är kvalitet en viktig aspekt, men också medarbetarna samt deras kompetens och trivsel. Medarbetarna är företagets ansikte utåt och en medarbetare som trivs på sitt jobb och mår bra ger kunderna ett bättre bemötande och bidrar till att kunderna känner sig nöjda.

#### *Innovation och organisatoriskt lärande*

##### *- Kan vi fortsätta att förbättras och skapa värde?*

I takt med att förhållandena i företagets omvärld förändras, är det viktigt att kunna effektivisera redan existerande produkter och processer, men också att vara innovativ och kunna utveckla nya produkter. Det enda sättet för ett företag att kunna behålla sin konkurrenskraft är genom dess förmåga att få ut nya produkter på marknaden och att kontinuerligt förbättra och utveckla sina processer. Härigenom kan företaget ta sig in på nya marknader och öka sina intäkter och marginaler. Exempel på mått kan vara produkter av en viss ålders andel av omsättningen eller hur stor andel av idéerna som utvecklas till en produkt och lanseras på marknaden.

#### *Finansiella perspektivet - Hur framstår vi för våra ägare?*

De finansiella måtten har av många kritiserats för att vara för sena, för kortsiktiga och för sin oförmåga att reflektera nödvändigt värdeskapande handlande. Men Kaplan och Norton påstår i sin artikel att de finansiella resultaten visar huruvida företagets strategi bidrar till en ökad lönsamhet.

Argument som att de finansiella måtten inte behövs för att de enbart speglar operationella handlingar, anser de båda författarna vara felaktiga av två orsaker. Det första är att ett väl utvecklat finansiellt kontrollsystem snarare kan verka gynnande än hämmande för en organisations övergripande kvalitetsarbete. Ett ännu viktigare argument är att kopplingen mellan förbättrade interna processer och ökad lönsamhet är tämligen osäker. Förbättras inte resultaten, även fast effektiviteten har förbättrats, bör ledningen istället se över företagets vision och strategier. Alla strategier är ju inte lönsamma och ett Balanced Scorecard garanterar inget vinnande koncept hur väl styrsystemet än är utformat. (Kaplan & Norton, 1992)

#### *Medarbetarperspektiv*

Bland svenska företag har det blivit vanligt att lägga till ett femte perspektiv till Kaplan och Nortons ursprungliga fyra. Mätetal om medarbetarnas situation har lyfts ut från de ursprungliga perspektiven och bildat ett eget, för att särskilt uppmärksamma medarbetarnas betydelse för företagets framgång. Här mäts



framgångsfaktorer som engagemang, kompetens och motivation. Att detta perspektiv särskilt har uppmärksammats i vårt land, förklaras delvis med de olika styrfilosofier och relationer mellan arbetsgivare och anställda som råder i Sverige jämfört med USA. (Lindvall, 2001)

Genom att information ställs samman från ett begränsat antal mått, mellan 7 och 12 stycken rekommenderas, möjliggör det för ledningen att överblicka hela sin verksamhet på en gång. Kaplan och Norton jämför måtten i styrkortet med instrumentpanelen i en cockpit. De nya icke-finansiella måtten anses dessutom vara mer lättförståeliga då de mäter närmare verksamheten. En tendens tycks dock vara att antalet mått ökar med tiden. Men det är då viktigt att komma ihåg att måtten även har en begränsad livslängd och att man i takt med att nya mått läggs till, också sorterar ut gamla. (Lindvall 1995) Genom att hålla antalet mått nere tvingas ledningen att fokusera på de mått som är mest kritiska för att uppnå företagets strategi (Kaplan & Norton, 1992).

Något som var nytt med Balanced Scorecard var sättet som det fokuserade på företagets strategi och vision. De traditionella styrinstrumenten hade mer fungerat som kontrollorgan där handlingssätt specificerats och sedan noga följts upp. Måtten var nu däremot utformade så att de skulle få människor att arbeta mot ett övergripande mål utan att deras handlande kontrollerades. Det förutsätts att människor kommer att handla i rätt riktning ändå. (Kaplan & Norton, 1992)

### 3.2.2 Ett strategiskt styrinstrument

Fyra år efter den första artikeln och introduktionen av styrverktyget Balanced Scorecard, publicerade Kaplan och Norton en andra artikel i Harvard Business Review 1996. Efter att ha studerat företag som tidigt anammat deras idéer, upptäckte de en utveckling av sina grundtankar om Balanced Scorecard som ett mätinstrument till att bli grundstommen i ett nytt strategiskt styrinstrument. Med det nya användningssättet bidrog styrkortet även till att täcka in traditionella styrsystems många gånger allvarliga brister, genom att kunna koppla företagets långsiktiga strategiska mål till dess kortsiktiga handlande.

För att kunna göra denna koppling krävs en omfattande process där den övergripande visionen bryts ner till något handgripligt och förståeligt, från högsta ledning och ut till varje medarbetare som till slut kommer att vara de som ska realisera visionen. Kaplan och Norton beskriver tillvägagångssättet genom denna tämligen komplicerade process i fyra steg.

#### *Translating the vision*

Många företags visioner är ofta generellt författade, de ska vara bäst på att ge kunden vad han vill ha och skapa långsiktig lönsamhet. Men vad har dessa ord för betydelse när de ska översättas från just ord till en verklig handlingsplan? Även om varje person i den ledningsgrupp som ska utarbeta ett styrkort har en uppfattning om betydelsen är det inte säkert att denna specifika uppfattning delas av övriga medlemmar i gruppen. För att kunna omsätta visionen i regelrätt handling måste företagets kritiska framgångsfaktorer (Key Success Factors) identifieras och uttryckas i mål och mått.

### *Communicating and Linking*

För att kunna agera som ett företag mot ett gemensamt mål, måste strategin kommuniceras ut till alla delar i organisationen på ett sådant sätt att alla också förstår vad de måste göra och vad som förväntas av dem. Ett starkare engagemang och förtroende kan härigenom upprätthållas. Att även koppla belöningssystem till styrkortet har visat sig vara ett sätt att leda in företaget på den rätta vägen mot visionen.

### *Business Planning*

I detta steg ska visionen och de långsiktiga planerna omsättas i handling. Den strategiska planen ska kopplas till den finansiella, dvs. resurserna ska fördelas inom företaget i den årliga budgeten. Hela utformningen av ett styrkort tvingar företaget att integrera sina processer för strategiskt planerande och budgetering, vilket gör att budgeten kommer att kopplas till företagets strategiska mål.

Ur strategin måste några få kritiska faktorer för en ökad vinst identifieras. Dessa faktorer riktar uppmärksamhet mot företagets mest kritiska processer, vilka cheferna sedan kommer att försöka förbättra för att kunna få en ökad lönsamhet. På det här sättet kopplar Balanced Scorecard handling med strategi. Sista steget i processen är att sätta upp kortsiktiga mål för måtten i styrkortet.

### *Feedback and Learning*

Balanced Scorecard ska möjliggöra att man i vilket steg som helst i arbetsprocessen ska kunna veta om strategin fungerar eller inte, och i så fall varför den inte gör det. Detta förutsätter ett lärande som inte bara utgår från den uppsatta strategin utan som även tar lärdom av det som händer i omvärlden och förstår sig på orsak och verkanförhållanden.

Kaplan och Norton introducerar begreppet strategiskt lärande, vilket består av att samla feedback, testa hypotesen på vilken strategin är baserad och att göra de nödvändiga justeringarna. Balanced Scorecard tillhandahåller tre "element" som är grundläggande för det strategiska lärandet. Först ger det en tydlig bild av företagets gemensamma vision i verksamhetsnära termer. För det andra utgör styrkortet ett grundläggande utvärderingsinstrument. Att utreda orsak-verkanförhållanden mellan de olika måtten och perspektiven får inte bara en effektivare resursallokering till följd, utan testar även om antagandena för strategin finns och fungerar. Till sist främjar Balanced Scorecard omprövningen av strategin. Har inte de uppsatta målen nåtts trots att de planerade aktiviteterna vidtagits, kan detta indikera på att antagandena som strategin bygger på inte stämmer, och de dåliga siffrorna ska tas som tidiga varningssignaler på att åtgärder bör vidtagas. (Kaplan & Norton, 1996)

I det senaste bidraget till utvecklingen av Balanced Scorecard, diskuterar Kaplan och Norton kopplingen mellan strategin och den dagliga verksamheten där Balanced Scorecard utgör den tidigare felande länken mellan de båda planeringshorisonterna. I dagens organisationer behövs ett verktyg för att kommunicera strategin och som författarna uttrycker det – "framgång kommer när strategin har blivit var mans dagliga arbete" (Kaplan & Norton, 2001, s 3)

I en strategifokuserad organisation intar Balanced Scorecard en central roll i styrningen, där styrkortet beskriver och förmedlar strategin ut till alla medarbetare genom att översätta strategin i operationella termer. Ett fokus finns på medarbetarna och deras betydelse för framgång. Det är ytterst viktigt att medarbetarna har kunskap om strategin och förstår hur de kan påverka och utforma sitt arbete i samklang med strategin.

Även kopplingen till den årliga budgeten ser Kaplan och Norton som ett led i att få strategin till att bli en del i det kontinuerliga arbetet. I många företag finns det idag ett gap mellan den strategiska planeringen och den dagliga verksamhetsstyrningen. Genom att använda Balanced Scorecard kan planerings- och budgetprocesserna integreras. Författarna identifierar två typer av budgetar, en operativ och en strategisk budget. Budgetarna används båda till att allokera resurser, men den strategiska gäller för en längre tidshorisont. Här används Balanced Scorecard som ett verktyg med vars hjälp handlingar föreslås, rankas och väljs ut. Genom denna process sätts också målen för de olika perspektiven. (Kaplan & Norton, 2001)

### 3.2.3 Kritik och vidare utveckling

Trots de erfarenheter som har samlats in från företag som nyttjar Balanced Scorecard och den litteratur som har uppkommit på området under den tid som har gått sedan introduktionen av modellen, har relativt få kritiska röster höjts mot Kaplan & Nortons idéer.

Modellen som sådan kan många gånger uppfattas som byråkratisk och att det är ett väldigt omfattande och komplicerat arbete att genomföra. Att översätta kvantitativa mått till tillförlitliga mätbara enheter (Lindvall 1995) och att sammanlänka dessa till orsak-verkandedjor, vilka i sin tur ska säkerställa finansiella resultat är en svår process. Ett nytt styrverktyg ställer även nya krav på rutiner och system för insamling, bearbetning och rapportering av data (Ax et al. 2001, s 683).

Även Anthony & Govindarajan menar att det är lättare sagt än gjort att implementera ett Balanced Scorecard. Det finns inget som med säkerhet säger att de påstådda sambanden mellan mått och perspektiv verkligen existerar och därmed kommer att påverka de finansiella resultaten. Många chefer känner sig pressade att visa bra resultat och i kombination med att de över lag har mer kunskap om de finansiella måtten, kan detta väga över till de icke-finansiella måttens och de långsiktiga planernas nackdel. Det är av största vikt att de olika måtten viktas för att kunna göra riktiga val i en beslutssituation. (Anthony & Govindarajan, 2001)

En av de mest kritiska rösterna mot Balanced Scorecard står dock danskan Hanne Nørreklit för. I en artikel i tidskriften *Management Accounting Research* från 2000, ställer hon sig frågande till huruvida det kausala sambandet mellan de olika perspektiven i modellen verkligen existerar. Kaplan och Norton antar i sin artikel från 1996 ett orsakssamband i nämnd ordning: mått som mäter innovation och

organisatoriskt lärande → mått på de interna processerna → mått i kundperspektivet → finansiella mått.

Nørreklit (2000) pekar bland annat på att det finns en tidsförskjutning mellan tidpunkterna för orsak och verkan. Denna tidsskillnad tas det i styrkortet inte någon hänsyn till då modellen är allt för statiskt utformad. Orsak och verkan mäts vid samma tidpunkt utan att hänsyn tas till att effekterna i sambandskedjan tar olika lång tid beroende på området ifråga. Hon frågar sig också huruvida sista länken i kedjan mellan kundtillfredsställelse och lönsamhet är trolig. Även om ett företag levererar mycket värde och kvalitet till sina trogna kunder, måste detta inte leda till en ökad vinst. Nørreklit menar att Kaplan och Norton har förutsatt att lojala kunder är det samma som lönsamma kunder, vilket gör att något orsak-verkan samband inte kan påtalas. Detta leder till en felaktig förväntan på resultaten och resulterar därmed i ett organisatoriskt beteende som inte är optimalt eller det bästa för företaget.

Som strategiskt styrinstrument ställer sig Nørreklit (2000) kritisk till att styrkortet varken tar hänsyn till företagets konkurrenter, teknologisk utveckling eller händelser i dess omvärld. Även det här gör att modellen har ett statiskt snarare än dynamiskt fokus. För att förverkliga sin vision är det viktigt förutom att se vad man själv kan göra, att också fråga sig vilka externa händelser som skulle kunna sätta käppar i hjulet för de antagna strategierna. Kritik riktas också mot att verktyget är allt för toppstyrt vilket kan leda till att det inte blir tillräckligt rotat i organisationen för att kunna fungera väl. (Nørreklit, 2000)

Utifrån det ramverk som Otley ställer upp i sin artikel gör han även en utvärdering av Balanced Scorecard. Han menar att styrkortet brister som kontrollinstrument i ett antal av de områden som tas upp. Trots sin centrala roll nämns i litteraturen inte hur målen för måtten skall sättas upp. Inte heller nämns något om koppling till belöningsystem, och upprättandet av informationssystem för det organisatoriska lärandet tas för givet. Dessa brister menar Otley, gör att styrkortet inte själv uppfyller alla punkter under det ramverk som han presenterar (se 3.1.1). ”Balanced Scorecard är designat för att befinna sig i centrum av en organisations kontrollmekanism..., men det kan inte stå helt självständigt...” (Otley, 1999)

I en artikel i *Ekonomi & Styrning* från 2001 riktas hård kritik mot kundperspektivet i Balanced Scorecard. Anders Holmström från KPMG Consulting menar att det så kallade kundperspektivet är en bedrävelse och att det via dessa måttal är svårt att få grepp om och styra kundverksamheten. Han menar att nöjd kundindex och ledtider bara är resultat som inte säger något om *vad* det är som gör kunderna nöjda. Styrkortet ger dock en bra bild av de interna processerna och även tidiga varningar om hur strukturerna utvecklas och hur medarbetarna har det. Men denna tidiga varningsklocka saknas om vad som händer på kund- och marknadsfronten. Liksom Otley förespråkar artikelförfattaren en kombination av olika instrument. Tillsammans med de fördelar som Activity Based Costing (ABC) och Customer Relationship Management (CRM) skulle Balanced Scorecard (BSC) kunna ge en dynamik i styrningen och längre framförhållning. ”ABC fungerar som något av en vakthund mot olönsamma affärer, BSC ger bra koll på de interna processerna” och CRM fyller ut luckan i kundperspektivet där Balanced Scorecard brister. (Wennberg, 2001)

Precis som Nørreklit (2000) var inne på i sin artikel, krävs det en förändringsförmåga hos företaget för att kunna arbeta effektivt. Detta kräver dock dynamik i styrverktygen så att styrningen kan användas till att fånga upp nytänkande. Utgången från en given strategi vid uppföljningen begränsar den strategiska utvecklingen. ”Ett styrkort kan förvärra problemen. Det skapar en falsk trygghet av givna och stabila framgångsfaktorer som bara behöver identifieras och följas upp.” (Nilsson et al. 1999, s33) Att strategin hela tiden behöver omprövas är de flesta medvetna om, men i praktiken görs detta många gånger ej metodiskt och utan den ovan nämnda dynamiken.

I samma artikel presenteras idéerna om ett så kallat *intelligent styrkort*. Denna utveckling av Balanced Scorecard har rutiner som ”kontinuerligt fångar upp signaler i omgivningen och identifierar behov av strategiska förändringar”. Författarna menar att förändringar i styrkortet sällan blir genomförda förrän i slutet av året och drar paralleller med traditionell budget och uppföljningsprocess. De är även kritiska till huruvida Balanced Scorecard bidrar till ett kontinuerligt kommunikationsflöde och gynnande av de strategiska samtalen i organisationen. Kortet menar de, ”ger delaktighet men befäster samtidigt top-downplanering och enkelriktad kommunikation” (Nilsson et al., 1999)

Balanced Scorecard är för fokuserat på det interna arbetet och behöver bli mer utåtriktat och bland annat omfatta konkurrenter vid uppföljning och analys. Nilsson och Trossmark föreslår därför en kombination av diagnostisk, dvs. hur man har lyckats med de beslutade strategierna, och interaktiv styrning, information som leder till nya strategier. De avslutar med att säga att framtiden tillhör den som lyckas skapa en kontinuerlig förändringsförmåga i hela organisationen (Nilsson et al., 1999).

## 4. Empiri

---

I detta kapitel ges en närmare presentation av de tre fallföretagen och deras styrkort. Först ges en kort bakgrundspresentation av företagens historik och verksamhet. Sedan följer en beskrivning av respektive företags Balanced Scorecard med utseende, uppföljning och rapportering.

---

### 4.1 KappAhl

*”Välklätt och prisvärt mode - för olika roller”*

Per-Olof Ahl öppnade sin första klädbutik, Kappaffären, redan 1953 i Göteborg med affärsidén *”God kvalitet till lågt pris”*. Det som började med en liten butik har vuxit till en av Nordens största modekedjor. Idag utvecklas KappAhl och växer vidare med utgångspunkt från den idé som grundaren etablerade för nära ett halvt sekel sedan. Man har valt att gå tillbaka till vad KappAhl ursprungligen stod för och det märks tydligt i dagens affärsidé som citeras ovan. (KappAhls hemsida, 2003-01-03)

*”Vi är ingen BMW, utan snarare en bra Volvo”*

Försäljningsdirektör, KappAhl

KappAhl har numera 280 butiker i Europa varav 200 centrerade till Sverige och Norge. Företaget har fyra affärsområden; dam, herr, barn och kosmetika. KappAhl består av två enheter. *Retail* innefattar alla KappAhls butiker medan *Commercial* står för inköp och marknadsföring. Stödande funktioner är Human Resources och Finance.

Balanced Scorecard infördes ganska tidigt i KappAhl, processen började under 1996 och hösten 1997 fanns det ett styrkort i alla butiker. Vid årsskiftet 1998/99 hade arbetet med styrkortet spridit sig så att det fanns på alla organisatoriska nivåer inom koncernen. När det första styrkortet togs fram enades man om att det skulle bestå av fyra perspektiv, ungefär som Kaplan & Norton beskrev dem. För att uppnå det strategiska målet identifierade företaget ett antal framgångsfaktorer för respektive strategiskt mål. Framgångsfaktorerna mättes i sin tur med olika nyckelmått. (Olve, 1997)

<u>Perspektiv</u>		<u>Strategiskt mål</u>
Finansiellt	-	Resultat och kassaflöde
Kund	-	Nöjd kund
Inre effektivitet	-	Flödesorientering och småskalighet
Utveckling	-	Att vara steget före

#### *KappAhls Balanced Scorecard*

I dagsläget finns styrkortet inte kvar på koncernnivå då det här inte gav de effekter man hoppats på, utan nu använder man sig på denna organisatoriska nivå enbart av enstaka fristående mått. Dokumentet lever dock kvar inom KappAhls Retail-

avdelning. Styrkortet behövs inom avdelningen för att man med hjälp av det lättare kan kommunicera ut de strategiska målen till butikerna. Det bakomliggande syftet kan i första hand sägas vara att driva ett förändringsarbete som ska förbättra resultatet genom att handlingsplaner knyts till varje strategiskt mål inom styrkortet. Arbetet handlar även om att skapa delaktighet bland medarbetarna och få alla delar att sträva åt samma håll.

KappAhl anser att det är ett balanserat styrkort där alla faktorer påverkar resultatet. På sverigenivå har man kvar styrkortet med fem perspektiv, det vill säga de fyra ursprungliga samt ett medarbetarperspektiv. På butiksnivå använder man sig istället enbart av fyra perspektiv, men det är dock enbart för två utav dem, nämligen kundperspektivet och det finansiella perspektivet, som en kritisk framgångsfaktor fastställs som är gemensam för butikskorten. Till denna framgångsfaktor kopplas sedan ett styrtal som är till för att utvärdera hur arbetet har gått. De minimikrav som ställs upp för dessa styrtal hämtas dels från budgeten samt från ett genomsnitt av jämförbara butikers prestationer. Utöver dessa "obligatoriska" mått som kommer ovanifrån är butikerna fria att lägga till ytterligare mätetal. Under årets lopp kan butikerna lägga till eller ta bort mått som inte längre är viktiga.

*"Balanced Scorecard ska vara ett levande material."*

Regionchef, KappAhl

I KappAhl går arbetet rent praktiskt till så att butikerna får ut styrkortet och en beskrivning av det i december. I butikerna diskuteras kortet igenom på personalmöten och konkreta aktiviteter sätts upp för hur butikens arbete kan förbättras. Det kan röra sig om att förbättra skyltningen, sätta upp fler speglar eller nya larm för att komma tillrätta med svinn et cetera. Det viktiga är att handlingsplaner tas fram där både ansvar och planerad tid för genomförandet fastställs. För att de ska få lite tid på sig att tänka igenom sitt styrkort, träffas butiks- och regionchefen först i februari - mars för att diskutera kortets utseende. Detta görs i grupper om 7-10 butikschefer och tanken är att det ska vara ett öppet möte där butikerna lär av varandra. Arbetandet med styrkortet kännetecknas av att det är ganska stor aktivitet kring det i början av året. Intresset för styrkortet skiljer sig dock mycket mellan butikscheferna vilket givetvis påverkar hur det fortsatta arbetet under året ser ut. Vissa butiker arbetar väldigt aktivt och vissa har svårt att hålla arbetet levande. Butikschefen har dock ytterligare ett par tre möten tillsammans med regionchefen under årets gång för att följa upp arbetet med Balanced Scorecard.

KappAhl har inget direkt system för uppdatering och uppföljning av arbetet med styrkortet. De resultat som butikerna redovisar aggregeras inte centralt och butikerna jämförs inte med varandra i annan utsträckning än vid mötet med regioncheferna i början av året. Butikerna kan dock vecko- och månadsvis göra jämförelser som ligger utanför styrkortet. I dagsläget finns inget ordentligt system för butikschefer att kunna titta på varandras kort. För försäljningsdirektören är det något av en dröm för att butikerna ska kunna förbättra sitt eget styrkort och få ytterligare fart på förändringsarbetet.

I KappAhl är Balanced Scorecard inte det enda styrinstrumentet som används, utan enbart ett av flera. Kontinuerligt sammanställs till exempel listor med försäljningsstatistik, köp per kund och nöjdhets-index, vilka förutom styrkortet ligger till grund för regionchefens utvärdering och uppföljning av butikerna. Budgeten är även det ett viktigt instrument. Denna sätter ett ramverk för butikernas verksamhet och därmed även aktiviteterna i styrkortet. Det finns ett tydligt samband mellan de båda instrumenten även om de inte är integrerade. De hänger ihop då styrkortet är ett sätt att planera aktiviteter för att få ett bra resultat.

*”Styrkortet är orden, resultaträkningen är siffrorna.”*

Regionchef, KappAhl

## 4.2 ABB – Automation Technology i Malmö

Den tionde augusti 1987 offentliggjorde Asea och BBC Brown Boveri att de skulle bilda ett gemensamt bolag under namnet ABB. Det nya företaget ägdes till hälften av Asea och till hälften av BBC Brown Boveri. Den nya koncernen fick 100 mdr i omsättning och 160 000 anställda världen över. Idag har man två kärnverksamheter; *Automation Technology* och *Power Technology*. ABB är ledande inom kraftöverföring och automationsteknik. Deras arbete går ut på att förbättra prestanda och minimera miljöpåverkan för energiföretag och industrier.

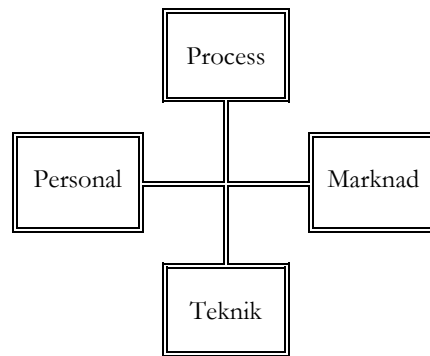
### *ABB:s Balanced Scorecard*

I Malmö har man jobbat med Balanced Scorecard i två år med det grundläggande syftet att *”få verksamheten att fungera bättre, både ut mot kund och in mot företaget”* enligt ABB:s controller. Med hjälp av styrkortet skulle man kunna jobba med hela verksamheten på ett mer styrt sätt. Målen i styrkortet tas fram löpande samt i strategiprocessen av enhetschefen tillsammans med ”linjen”, det vill säga ansvariga personer såsom säljchefer och projektledare. Tillsammans försöker de analysera nuläget och vad som har lett fram till att enheten befinner sig i den situation den gör. Men även framtiden och vilka faktorer som då kommer att spela en stor roll för att kunna vara konkurrenskraftig diskuteras och analyseras.

I praktiken innebär arbetet med Balanced Scorecard att vissa måttetal kommer ovanifrån från Västerås eller Zürich, men att det fortfarande finns en möjlighet att lägga till egna tal. ABB:s affärsområdeschef förklarar att de målen som kommer från ledningen främst är lönsamhetsmål och andra finansiella riktlinjer. Det är utifrån dessa mål som cheferna utvärderar sina avdelningar och kontrollerar hur väl de har utfört det uppsatta arbetet. Enligt controllern är många involverade i processen och resultaten förmedlas till berörda parter. Inom ABB anses Balanced Scorecard vara *”ett levande dokument”* och styrkortet uppdateras och revideras en gång i månaden och då kan även nya mått läggas till på kortet.

Inom ABB arbetar man med fyra olika perspektiv enligt fig. 4.1:





Figur 4.1 – ABB:s Balanced Scorecard

Inom perspektiven har mål ställts upp tillsammans med de aktiviteter som ska genomföras för att målet ska kunna uppnås. På styrkortet står angivet vem som är ansvarig för aktiviteten, vid vilken tidpunkt målet ska vara uppnått och även en beräknad kassaflödes- och EBIT-påverkan. Styrkortet är dock inte balanserat, utan enligt controllern tittar man i högre utsträckning på marknads- och teknikperspektivet.

Aktiviteterna har en tidshorisont på 1-2 år och man jobbar löpande med ungefär 15-20 mått åt gången. Gamla mål som redan är uppfyllda står kvar på styrkortet för att man ska kunna se vad man tidigare arbetat med och göra jämförelser. Aktiviteter som sträcker sig över en längre tidsperiod tas istället upp i affärsplanen tillsammans med de övergripande strategierna. Indirekt kommer dessa dock att synas i styrkortet i form av mer kortsiktiga aktiviteter.

Inom ABB:s styrkort saknas det finansiella perspektivet. Det är dock inte så att man härmed inte tar hänsyn till och lägger någon vikt vid finansiella resultat, snarare tvärtom. Övriga ekonomiska styrinstrument ligger istället bredvid Balanced Scorecard och styrkortet kan ses som en av 5 sidor i ett excelblad. Att den finansiella informationen är viktig visar sig då den bakas in i de övriga fyra perspektiven genom EBIT- och kassaflödespåverkan. Dessutom spelar den en stor roll i de övriga fyra styrinstrumenten där bland annat finansiell data, nyckeltal, och orderingång redovisas.

Styrkortet anses vara ett enkelt sätt att se vad man just nu jobbar med för att kunna påverka och förbättra verksamheten då det samlar all relevant och viktig information på ett och samma dokument. Genom att de aktiviteter som måste genomföras står med på styrkortet kan det jämföras med en handlingsplan där det syns vilka åtgärder som måste göras på kort sikt. De förändringar som gjorts inom företaget måste efter en rimlig tid ge utslag i resultaträkningen, annars är det ett tecken på att man har jobbat fel.

*”Det måste finnas ett dokument som samlar all information på ett ställe, det blir svårt att arbeta om det bara finns en massa lösa trådar att dra i.”*

Controller, ABB

## 4.3 Tetra Pak – Global Technical Support

*”We commit to making food safe and available, everywhere”*

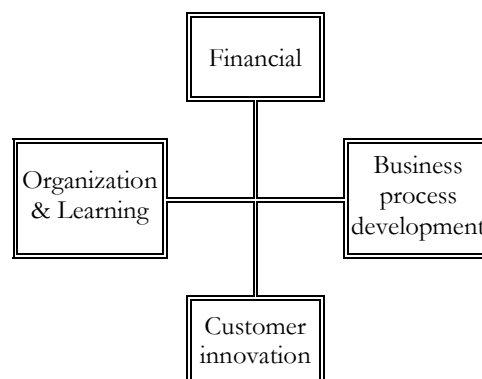
För att uppfylla sin vision så utvecklar, tillverkar och marknadsför Tetra Pak system för tillverkning, paketering och distribution av flytande föda. De har 77 marknadsbolag, arbetar på 165 marknader och har en försäljning på 7.6 miljarder Euro. Allt startade på 1940-talet men 1951 kom att bli ett mycket betydande år då de två grundarna Ruben Rausing och Erik Wallenberg kunde presentera ett helt nytt paketeringssystem. Året efter levererades den första tetraedern till Lunds Mejeri.

Den del av Tetra Pak som analyserats heter Global Technical Support (GTS). GTS är ansvariga för hela Tetra Paks hantering av reservdelar världen över. Detta kräver idag 400 anställda och avdelningen omsätter 1,3 mdr.

### *Tetra Paks Balanced Scorecard*

Företaget har i många år haft öar av avdelningar och affärsområden som har jobbat med Balanced Scorecard. Tetra Pak Parts som sedan gick ihop med en annan avdelning och bildade GTS, började arbeta med Balanced Scorecard 1997. Från år 2000 har det börjat införas hela vägen från koncernledningen och vandrar fortfarande neråt i organisationen. I dagsläget har arbetet kommit så långt att varje avdelning har ett eget styrkort. Tanken är att man under kommande år ska föra ner styrkortet på ytterligare en nivå längre ner i organisationen. Syftet med att införa Balanced Scorecard var att kunna ”trycka ut” strategin i organisationen och även att systematiskt kunna mäta sin verksamhet.

Tetra Paks Balanced Scorecard består av fyra perspektiv vilka visas i fig. 4.2:



Figur 4.2 – Tetra Paks Balanced Scorecard

Styrkortet är tänkt att tas fram top-down med start i koncernledningen där aktiviteter inom alla perspektiv sätts upp utifrån visionen. På underliggande nivåer väljer den som är ansvarig för styrkortet ut de aktiviteter som är relevanta för just dennes ansvarsområde. Därefter funderar han eller hon igenom vad som kan göras inom det perspektivet och den aktiviteten för att förbättra verksamheten. Tanken

med detta är att alla i slutändan ska sträva åt samma håll, nämligen företagets vision.

På Tetra Pak går det i praktiken till på följande vis när ett styrkort ska utformas för en avdelning. Vissa mål såsom servicegrad och uppföljning av kostnadsställen som är gemensamma för hela organisationen kommer ovanifrån, men annars är det till störst del den som ansvarar för ett styrkort som utformar det. Tillsammans med gruppcheferna diskuterar han eller hon igenom vilka mått som bör finnas med på styrkortet och hur höga mål som ska sättas upp för just den här avdelningen. Därefter tar den som ansvarar för styrkortet det till sin närmsta chef, för att få ett godkännande av de mål och mått som satts upp.

*"Det blir en form av strategiprocess"*

Gruppchef, Tetra Pak

Obligatoriska uppföljningar genomförs kvartalsvis och vissa viktiga mått följs dessutom upp månadsvis även om det inte är ett krav. Vid utvärderingen av Balanced Scorecard tittar man på måtten och gör en bedömning av vad som är ett rimligt resultat. Utifrån detta görs en skala där avdelningen utvärderas utifrån vissa kriterier. "Vad behöver förbättras för att avdelningen ska nå ett steg högre på skalan?" Då det finns ganska god kännedom om hur konkurrenter ligger till och vad som är rimligt för branschen, blir det en form av benchmarking. Vissa mål är dock enklare att följa upp och bedöma, exempelvis om avdelningen lyckats hålla sig inom den uppsatta budgeten.

Cirka en tredjedel av måtten byts ut varje år och det är den person som ansvarar för styrkortet som har ansvaret för att kortet uppdateras i rätt tid och att det är rätt siffror som finns med. Inom Global Technical Support finns det åtta gemensamma mått som finns med på alla styrkort och utöver dessa tillkommer ytterligare mått som är specifika för just den anställde och dennes avdelning. Anledningen till att man valt att ha det här upplägget är för att folk som sitter långt ifrån varandra i organisationen, kanske till och med i olika länder, ändå ska kunna sträva mot samma mål. Totalt används ungefär 15 mätetal, men det kan variera lite beroende på vems styrkort det är.

Styrkortet är öppna i företaget och det finns ett internt system som gör att alla anställda kan titta på varandras styrkort. Man kan till exempel se hur andra ligger till jämfört med uppsatta mål och hur den egna avdelningen ligger till i förhållande till alla andra. Alla siffror är dock inte helt öppna utan vissa redovisas indexbaserat, såsom det ekonomiska resultatet.

Styrkortet inom Tetra Pak är kopplat och delvis lanserat som ett belöningssystem där anställda som inte har egna styrkort får ta del av sin närmsta chefs bonus som baseras på styrkortet. Eftersom detta berör alla anställda finns det en ambition inom företaget att alla ska förstå hur kortet fungerar. Vad det gäller bonussystemet är det inte som namnet skulle antyda balanserat, utan bonus utgår med upp till 40 procents viktning för de finansiella måtten.

Inom Tetra Pak sätts måtten och målen upp för ett år. Det som då inte mäts kommer därmed att saknas under hela året då styrkortet inte revideras under årets

gång. Anledningen till att styrkortet ligger fast under ett helt år är att det är kopplat till bonussystemet. Ekonomichefen inom avdelningen anser att man borde revidera styrkortet varje kvartal och använda sig av rullande 12-månaders targets.

## 5. Analys

---

I uppsatsens femte kapitel knyts de resultat som undersökningen lett fram till samman med de tidigare presenterade teorierna. Kapitlet inleds med en analys utifrån Balanced Scorecards syfte och den inverkan det får på styrkortsarbetet i företagen. Analysen går därefter över till att utreda frågan om Balanced Scorecard är resultatreglerande, uppmärksamhetsfokuserande och problemlösande.

---

### 5.1 Syfte och användning

De tre företag som vi valt att studera verkar inom helt olika branscher. Detta gör att företagen agerar utifrån olika förutsättningar, då marknaderna utvecklas olika snabbt i olika riktningar och då företagens vision och sammansättning ser olika ut. Att förutsättningarna inte är lika innebär att företagens behov av styrning inte ser ut på samma sätt och det ställs olika krav på de styrinstrument som företagen använder sig av för att driva sin verksamhet.

Våra fallföretag har under de senaste åren valt att implementera Balanced Scorecard som ett nytt styrinstrument i sin organisation. Anledningen till varför detta beslut tagits och vad man vill uppnå med det nya styrkortet, varierar dock från företag till företag. Beroende på om företaget vill förmedla sin strategi och/eller mäta verksamheten, kommer utformandet att se annorlunda ut. Syftet för implementerandet av Balanced Scorecard ger stora effekter på hur användandet av Balanced Scorecard ser ut i företagen. Vi misstänker att KappAhl, ett företag konsumentföretag med en liten koncentrerad del som sköter alla centrala funktioner, arbetar ganska annorlunda med sitt styrkort än ABB, ett klassiskt projektorienterat teknikföretag. Därför har vi valt att inleda kapitlet med en företagsspecifik analys av användandet, för att förtydliga och visa på den stora betydelse som detta har för den fortsatta analysen.

#### 5.1.1 KappAhl

Inom KappAhl infördes styrkortet under 1996, men numera finns det dock enbart kvar inom Retailavdelningen. Syftet är att Balanced Scorecard ska driva förändringsarbetet framåt för att företaget ska kunna bli ännu bättre ut mot kund. En annan positiv effekt som styrkortet medför är att det skapar en delaktighet bland personalen och får dem att sträva åt samma håll.

För att den information som kommer ut från styrkortet ska säga något om hur det egentligen har gått, behöver det finnas förutbestämda standards som resultaten kan jämföras med. Enligt Simon et al. (1954) är det av yttersta vikt att personalen accepterar och uppfattar dessa standards som rättvisa och relevanta. Om så inte är fallet finns risken att problem kommer att uppstå då företaget märker att det finns icke-önskvärda avvikelser i utfallet. Om personen anser att standarden är orättvis, kommer han att skylla felet på standarden istället för att försöka ändra på sitt eget beteende och se vad som kan göras bättre. Detta är inget önskvärt tänkande hos personalen då det hämmar deras vilja att förändra arbetet för att förbättra företagets situation.

Ett sätt att förhindra att detta problem uppstår är att låta personalen vara delaktig i arbetet med att sätta upp de standards som de sedan ska utvärderas efter. I KappAhl har butikscheferna en stor möjlighet att själva lägga till egna mått på styrkortet. Därmed har de fått en chans att säga sin mening och risken att de kommer att uppfatta standarderna som felaktiga och orättvisa blir inte lika stor.

Att butikscheferna får vara med och utforma styrkortet gör att arbetet med Balanced Scorecard upplevs som friare och mer motivationsskapande, menar man på KappAhl.

*”Styrkortsarbetet är för butikernas egen del och inte för att vi ska kontrollera”.*

Controller, KappAhl

När styrkortet istället syftar till att öka kontrollen av verksamheten och därmed även av medarbetarna, finns det ofta fler bestämda mått som personalen utvärderas efter. Detta gör att ansvarsfriheten minskar och att personalen lättare kan uppleva att de blir styrda.

Inom Retail-avdelningen är Balanced Scorecard ett arbetssätt för att ta fram och arbeta med konkreta handlingsplaner. Det ses som ett sätt att få hela företaget att fokusera på samma saker och få samma syn på vad som är viktigt. Genom att försöka vara tydliga och referera till styrkortet vid olika möten och att utforma intranätet efter modellen, vill KappAhl öka både förståelsen och delaktigheten hos personalen ytterligare. Om personalen är delaktig i arbetet blir den motiverad och startar åtgärder i butikerna. Därigenom har en förbättringsprocess satts igång, och ofta är detta viktigare än själva målet i sig.

Styrkortet är mer till för att skapa vi-känsla bland medarbetarna inom avdelningen än att styra dem. Det är viktigt att få med alla i personalen och få dem att jobba åt samma mål. Ett bra exempel på hur viktig lagandan är för att kunna prestera bra resultat är ett idrottslag. Det räcker oftast inte med att ha duktiga och kompetenta personer med i ett lag om de alla är individualister, de måste även kunna konsten att samarbeta och jobba i team. Vem vill inte jobba i ett väl fungerande och bra team, där man trivs och känner sig motiverad? KappAhl:s försäljningsdirektör menar att styrkortet främjar just denna teamkänsla.

### 5.1.2 ABB

För två år sedan infördes ett Balanced Scorecard på ABB i Malmö. Det nya styrinstrumentet implementerades i samband med att en ny chef tillsattes på huvudkontoret i Västerås. Syftet med att införa ett nytt styrinstrument var att få verksamheten att fungera bättre, både ut mot kund och in mot företaget.

Detta är ett ganska brett formulerat syfte som gör det svårt att utreda vilka specifika inverkningsfaktorer det får på användningen. De åtgärder som genomförs i ett företag, görs för att något är fel och behöver bli bättre; det kan vara allt från att köpa in en ny maskin till att göra en omorganisation. Vilket företag vill inte bli bättre och mer effektivt i sitt arbete? ABB är i sin nuvarande situation måna om

ett positivt kassaflöde vilket enligt affärsområdeschefen också har påverkat hur kortet utformas och används.

Även om syftet för implementeringen är brett, kommer det dock fram Malmöenheten använder sig av styrkortet för att pådriva en förändring i en viss riktning och för att nå nya mål. Effekten av detta blir att mycket kraft satsas på att få medarbetarna att genomföra vissa åtgärder som är väsentliga för företagets förändringsarbete. Tanken är att ABB med hjälp av sitt styrkort ska få sin personal att utföra särskilda aktiviteter som i slutänden ska leda till en större positiv siffra på sista raden i resultaträkningen.

*”Ett av syftena för att införa Balanced Scorecard var att åstadkomma resultatförbättringar. ABB jobbar mycket med mål och styrkortet knyter dessa mål till aktiviteter på ett elegant sätt”*

Affärsområdeschef, ABB

Styrkortet är ett samlat dokument där man kan föra in det som är väsentligt för det förändringsarbete som är tänkt att genomföras i företaget. Det hjälper till att sätta fokus på det som är viktigt i verksamheten och som påverkar resultatet, vilket anses vara en av de stora fördelarna med Balanced Scorecard. Målet är naturligtvis att uppnå de mål som står på styrkortet. Det finns dock en medvetenhet om att det inte är säkert att det blir så på en gång, utan snarare att målen nås steg för steg. Därför försöker ABB att bryta ner målen i mindre delmål för att tydligare se när och var förändringarna sker. Arbetet med Balanced Scorecard är en tidskrävande process och man kan inte alltid vänta sig att se resultat omedelbart. Uteblir resultaten helt och hållet är det, som ovan nämnts, ett tecken på att ett fel gjorts.

### 5.1.3 Tetra Pak

Sedan år 2000 har Balanced Scorecard funnits som ett ordnat styrinstrument inom Tetrapak Global Technical Support. Inom GTS anses det vara ett bra sätt att systematiskt kunna mäta verksamheten och de menar att styrkortet är ”ett kvitto på att man är på banan”. Syftet med att implementera ett nytt styrinstrument var att det ansågs vara ett bra sätt att kunna ”trycka ut” strategin i företaget.

Styrkortet är kopplat till ett bonussystem och när det skulle införas nedåt i företaget lanserades det för medarbetarna mer som ett belöningsystem än som ett styrinstrument. Fördelen med detta tillvägagångssätt var att de anställda långt ner i organisationen på ett snabbt sätt kunde informeras om att företaget skulle arbeta på ett nytt sätt med ett nytt styrinstrument.

I dagsläget har alla medarbetare inom GTS sin bonus kopplad till det styrkort som är uppsatt för just sin avdelning. För att styrkortet ska kunna fungera som ett bra prestationsmått att utvärdera medarbetarna ifrån och även grunda deras bonus på, krävs det att alla i personalen förstår kortet så att de vet vad företaget förväntar sig av dem. Tyvärr har man dock hittills misslyckats med att sprida informationen långt ner i organisationen om vilken roll Balanced Scorecard har och på vilket sätt bonusen är kopplad till det. Orsaken till att företaget inte lyckats med att skapa

förståelse bland personalen är att styrkortet anses vara för akademiskt och svårförklarat.

Detta är inte en optimal situation då det leder till att alla inte vet eller förstår varför de får sin bonus och risken är att de istället uppfattar det som en "extra julklapp". Man är dock medveten om detta problem inom Global Technical Support och ambitionen är att få alla i personalstyrkan att förstå hur målen i styrkortet är kopplat till den bonus man får. I dagsläget finns styrkortet på avdelningsnivå där varje avdelning omfattar cirka 40 personer inordnade i grupper bestående av cirka 10 personer. Av de mått som finns är det enbart ett par som är specifika för varje grupp, resten är gemensamma. För att kunna öka förståelsen och tydliggöra vad Balanced Scorecard spelar för roll, är tanken att det ska ner ytterligare en nivå i företaget så att varje gruppchef inom avdelningen har ett eget styrkort. Därmed skulle det bli ännu mer synligt för varje grupp vad som är viktigt för dem. Tillsammans kan de sätta upp mål och parametrar som ska gälla för just deras grupp.

För att ett mål ska vara meningsfullt och användbart för företaget bör det vara satt på en rimlig nivå som inte är helt omöjlig att uppnå. Då styrkortet är kopplat till företagets bonussystem kan det dock leda till ett defensivt tänkande hos de personer som ansvarar för målen. Det innebär att målen sätts för lågt så att de ska vara lätta att uppnå och därmed resultera i en stor bonus. Ett sådant tänkande är inte önskvärt då personalen lätt kan förledas prioritera personlig vinning framför bolagsnyttan.

*"Man ska dock vara så professionell, att man inte tänker på sin egen vinning"*

Gruppchef, Tetra Pak

Att kortet lanserades som ett belöningsystem ute i företaget har visats sig medföra en del nackdelar som till exempel att det kan leda till konflikter mellan olika chefer. I och med att de har resultatansvar och samtidigt vill nå upp till sina mål så kan det bli oenigheter om vilken chef som ska ta ansvar för vilka kostnader. En annan risk är att de personer som rapporterar upp till en högre instans i första hand prioriterar sin egen avdelnings styrkort och dess uppsatta mål, även om det i längden inte är det mest lönsamma för företaget som helhet.

I sin artikel kommenterar Otley att det i teorin om Balanced Scorecard inte tas någon hänsyn till hur bonussystemet ska utformas eller kopplas till styrkortet för att de båda instrumenten ska kunna samverka på ett så bra och effektivt sätt som möjligt. Han ser en fara i om ett företag inför ett nytt styrinstrument men ändå låter bonusen vara kopplad till ett annat, exempelvis budgeten, då detta sänder dubbla signaler till personalen om vad det är som egentligen är viktigt för företaget. Inom Global Technical Support har man tagit ett steg i denna riktning genom att koppla bonusen till styrkortet. Även om det ej fungerar optimalt och arbetet behöver förbättras, är man medveten om de problem som råder inom företaget och jobbar på att försöka åtgärda dem.

Balanced Scorecard är tänkt att fungera som ett balanserat styrinstrument, precis som namnet kan ge viss föräning om. Tanken är att de fyra perspektiven, som alla är viktiga för företagets fortlevnad, ska tas upp i dokumentet och tillmätas samma



vikt. Så ser dock inte verkligheten ut. Inom GTS arbetar man visserligen med alla fyra perspektiv, men det perspektiv som väger tyngst är det finansiella då 40 procent av den bonus som betalas ut till medarbetarna baseras på finansiella resultat. Det perspektiv som tillskrivs minst betydelse är *Organization and Learning*. Vad sänder då detta för signaler till personalen? Balanced Scorecard införs ofta på grund av att man vill få fokus även på icke-finansiella resultat. Men när det även efter implementeringen fortfarande är de finansiella talen som väger tyngst ger det ju inte någon motivation för avdelningen att förändra sitt arbete och även ta hänsyn till icke-finansiell information.

För att komma ifrån detta tänkande och för att få bonusen att stämma bättre överens med hela tankegången bakom Balanced Scorecard borde kanske ingen bonus betalas ut förrän en lägsta nivå inom alla perspektiven är nådd. Detta borde öppna medarbetarnas ögon även för denna sortens information och få dem att inse att även den är viktig för företagets fortsatta utveckling, även om effekterna av de icke-finansiella åtgärderna inte syns förrän på lite längre sikt.

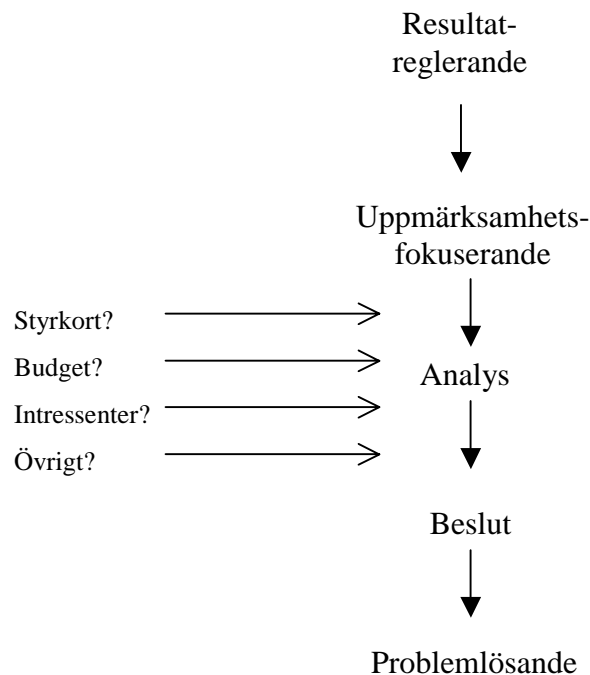
## 5.2 Ekonomistyrningens huvuduppgifter

Som många gånger nämnts finns det enligt Simon et al. (1954) tre grunduppgifter för ekonomistyrningen. De två första uppgifterna, resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering är däremot närbesläktade och ibland svåra att särskilja. Det som i en organisatorisk kontext är resultatreglerande är kanske uppmärksamhetsfokuserande för någon annan. För detta använder Simon et al. (1954) exemplet att det som oftast är resultatreglerande för en fabrikschef mycket väl kan vara uppmärksamhetsfokuserande för någon som tittar på siffrorna med ett lite större perspektiv, till exempel en vice VD. I sällsynta fall kan det nog även vara tvärtom om man antar att den på en lägre position i företaget har större möjlighet att tolka siffrorna och därmed klarare se problemen. Då de båda uppgifterna kan vara svåra att särskilja görs analysen av dem nedan tillsammans.

Den sista uppgiften, problemlösning, utmärker sig så till vida att den i högre grad än de andra ligger utanför konventionella modeller, verktyg och system. För att någonting ska bli problemlösande krävs nästan alltid någon form av beslut grundat på information om företaget och dess omvärld.

Den typ av information som Simon et al. (1954) hade i åtanke var näst intill uteslutande finansiell och behandlade frågeställningar som investeringsbeslut och hantering av produktkostnader och prissättning. I vår analys har vi tolkat problemlösande som att begreppet innefattar mer generell information för att användas som beslutsunderlag.

För att illustrera den problemlösande uppgiften används fig. 5.1. I ett typexempel så identifieras ett problem med någon sorts uppmärksamhetsfokuserande styrinstrument, problemet måste därefter analyseras. Denna analys ligger sedan till grund för ett beslut som förhoppningsvis ska vara problemavhjälpan. Frågan som ställs nedan är alltså om Balanced Scorecard ensamt kan stå som underlag till analysen?



Figur 5.1 – Tes för problemlösning

### 5.2.1 Resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering

Att ett företag överhuvudtaget har ett styrkort tyder på någon form av resultatreglering, dock lite beroende på hur begreppen tolkas. I dess vidaste betydelse innebär uppgiften enbart att någonting mäts, egentligen vad som helst. När informationen från mätningarna dessutom sätts i relation till en standard, kan den hjälpa till att säga något om hur det står till i företaget och en uppmärksamhetsfokuserande modell skapas.

Som tidigare framgått påverkar syftet med styrkortet i hög grad hur användningen ser ut. I KappAhl's fall vill företaget kommunicera sin strategi och starta ett förändringsarbete. Sättet på vilket Balanced Scorecard används får ogynnsamma konsekvenser på resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering då detta inte spelar en central roll i styrkortsarbetet. Men bara för att mätningar inte görs inom ramen för styrkortet behöver det inte innebära att de inte görs alls. Då det finns andra instrument som uppfyller dessa uppgifter får styrkortet en annan funktion och kan istället bidra med att skapa delaktighet bland personalen.

*”Strävar alla mot samma mål så ökar sannolikheten att resultaten kommer”*

Försäljningsdirektör, KappAhl

Även om inte styrkortet uppfyller de första uppgifterna, anser försäljningsdirektören att utarbetandet av styrkortet är en viktig del av förändringsarbetet. För att förändringar ska kunna drivas igenom är det av yttersta vikt att verksamheten noga tänks igenom och att konkreta handlingsplaner tas fram. Även om intentionen naturligtvis är att målen ska uppnås, ses processen som en lika tungt vägande faktor.

Om detta jämförs med Tetra Pak där det grundläggande syftet förvisso var som ett verktyg för att kommunicera sin strategi, bjuder användningen mer än så.

Företaget ser det i högre grad som ett sätt att strukturerat kunna mäta sin verksamhet och här mäts i hög grad även människorna bakom alla siffror. Styrkortet är personligt för de resultat- och kostnadsansvariga och är även tillgängliga för alla anställda med vissa mindre inskränkningar (se ovan). Dessa har också ett ansvar för att se till att det är uppdaterat med rätt siffror vilket borde öka medvetenhet för de nu undersökta grunduppgifterna för ekonomistyrning.

I ABB:s fall kan man uppmärksamma att det finansiella perspektivet inte finns i styrkortet som sådant utan ligger separat, vilket felaktigt kan misstolkas som försummelse av resultatregleringen och uppmärksamhetsfokuseringen. Så är inte fallet utan det finns en mycket hög medvetenhet kring dessa uppgifter i ABB. För de fyra perspektiven finns i styrkortet en prognostiserad EBIT-påverkan för tre år och kassaflödespåverkan det närmsta året. Det naturliga nästa steget är självklart att på klassiskt budgetmanér jämföra den prognostiserade påverkan med det faktiska utfallet. Sett både från resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering får man här mycket tydliga indikationer som kan vara värdefulla för båda syftena.

*”Gör man en förändring ska resultaten synas annars har man jobbat fel”*

Controller, ABB

Just förändring är ett nyckelord, kanske nu mer än någonsin, för ABB. Enligt deras controller är det nämligen så Balanced Scorecard används, för att nå nya mål som i slutändan ska ge ett bättre resultat. I linje med detta ses faktiskt deras styrkort som en sammanfattande investeringskalkyl över de planerade aktiviteter som finns för närvarande. Om man ser deras styrkort på det viset så är förankringen i de två första uppgifterna lite svagare. Resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering arbetar mycket med historiska tal, men det ovan beskriva kortet blir obalanserat och slår över åt framtidsperspektivet.

Något som inte nog kan prioriteras är vikten av att ha rätt styrtalet, finns inte det så blir uppföljningen och fokuseringen verkningslös. I processen att identifiera de för företaget viktigaste aktiviteterna tas en risk att missa någonting, en av tankarna är ju att sammanfatta allting på i alla fall mindre än 20 styrtalet. Från SAP/R3, Excel, enkäter och övriga hjälpmedel, är tanken att för sin avgränsade verksamhet hitta de talen som bäst sammanfattar verksamheten. Samtidigt måste man verka för bolagets bästa, sträva mot dess vision och följa de strategiska målen. Eller som Tetra Pak också uttrycker det:

*”Finns det inte i styrkortet så mäts det inte”*

Ekonomichef, Tetra Pak

Inom Tetra Pak och KappAhl byts ungefär en tredjedel av styrtalet ut från år till år. Detta innebär i förlängningen att företagen redan har blivit varse om att det är viktigt och kanske behöver följas upp noggrannare. Det kanske t o m är så att ett problem har identifierats och sätts på styrkortet för att få fokus på det och därför vara övertygad om att det får en lösning. Så långt allt väl, men detta talar emot att Balanced Scorecard skulle vara uppmärksamhetsfokuserande, detta implicerar att styrkortet mer är en avancerad checklista för styrning av de mest prioriterade projekten och verksamheterna. Ett liknande resonemang går att föra om ABB där kontrollern säger att styrkortet används för att sätta fokus någonstans. Problem identifieras och sätts in i kortet och följs sedan upp därifrån.

En förutsättning som är närbesläktad med vikten av att välja rätt mål och aktiviteter för företagen är de standarder man jämför de uppsatta målen med. Ska jämförelsen ske med gamla budgetar, lokala konkurrenter, globala konkurrenter? Sätten att jämföra skulle kunna göras mycket längre och väljs något av de irrelevanta sätten är det nästan lika illa som att sätta fel mål på styrkortet. Just det här är Otley's (1999) skarpaste kritik mot Balanced Scorecard, litteraturen ger ingen vägledning över hur dessa jämförelser hittas och endast indirekt hjälp i att sätta de rätta målen. Vikten av dessa båda går inte att överskatta, blir det fel här blir det svårt att bli uppmärksamhetsfokuserande och även resultatreglerande i mer extrema fall.

KappAhls butiksstyrkort får svårt att uppnå framförallt den andra uppgiften, helt enkelt beroende på den typen av roll som de har givit sitt styrkort. Då andra instrument i företaget bättre uppfyller denna uppgift, får det en underordnad betydelse i arbetet med styrkortet. Butiksstyrkortet mäter för få variabler och följs alltför sällan upp för att kunna få en tillfredsställande uppmärksamhetsfokusering. Detta får också konsekvenser för resultatreglering som istället sker främst i system utanför styrkortet.

Något som Simon et al. (1954) lyfter fram är möjligheten att tolka information olika beroende på vilken position man har inom företaget. Det var ju den här aspekten som föranledde att analysen av resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering gjordes tillsammans. I intervjuerna med respektive företag går det att se en tydlig hierarkisk skillnad mellan de två eller tre personer som intervjuats i varje företag. Trots detta går det inte att se någon utpräglad skillnad i hur olika personer inom samma företag arbetar med Balanced Scorecard. Betänkas bör dock att urvalet är litet och att den här säregenskapen inte heller specialstuderats.

Det finns helt klart brister i hur företagen arbetar med sina Balanced Scorecard just efter förutsättningarna med resultatreglering och uppmärksamhetsfokuserande men om det fanns en högre medvetenhet kring dessa begrepp så visst skulle styrkortet kunna vara ett sätt för att uppfylla dem. Då förutsätts förvisso att styrkortet är utformat med relevanta mål och även klokt valda standarder för jämförelse men inte heller detta är omöjligt om det finns ett intresse och en hög medvetenhet kring styrkortsarbetet.

### 5.2.2 Problemlösande

Den sista uppgiften som Simon et al. (1954) påkallar hos ekonomistyrningen, är som problemlösare. För detta krävs att företaget har styrinstrument som kan ta fram relevant information som kan användas i beslutssituationer.

Inget av våra tre fallföretag använder informationen från Balanced Scorecard som direkt underlag vid beslutsfattande. Inom Tetra Pak anser man snarare att styrkortet driver fram beslut på ett omvänt sätt. Då något av de uppsatta målen inte uppnås, tvingas nämligen de ansvariga till någon form av beslut för att komma till rätta med problemet. Även om informationen i kortet inte i sig ger

någon klar vägledning, måste beslutet ändå ligga i linje med visionen och de redan uppsatta målen i styrkortet.

Trots avsaknaden av konkreta beslutsunderlag från styrkortet, tyder resonemanget ovan ändå på att Balanced Scorecard ger en viss form av problemlösande information om begreppet ses i en vidare bemärkelse. Styrkortet sätter automatiskt fokus på de kritiska framgångsfaktorerna och därmed även på de områden där åtgärder behöver vidtagas. Därmed kan informationen ändå ses som problemlösande då företaget genom styrkortet ser var problemen finns och därmed även vet vad de måste göra åt dem.

Denna vidare tolkning av Balanced Scorecard som problemlösare ser vi även exempel på hos ABB. Inte heller de vill påstå att den informationen som styrkortet bereder ger något underlag till beslut. Ändå tyder deras syn på styrkortet som en form av handlingsplan och checklista för den närmaste tiden, att det så viktiga fokuset på nyckelområdena upprätthålls. Genom att styrkortet och dess aktiviteter ständigt revideras och omprövas, blir ABB:s styrkort än mer problemlösande i den bemärkelsen att de kontinuerligt ändrar fokus. Genom att fånga upp problemområden och sätta fokus på dem i styrkortet, är det ett försök till att undvika att ens hamna i en problemsituation. Får aktiviteterna i kortet inget utslag i resultatet under den närmaste tidshorizonten arbetar man fel och måste då tänka om.

Trots detta resonemang tycker vi ändå att detta är en allt för vid tolkning på problemlösandeuppgiften. Bara genom att fokusera på något löser man inte några direkta problem, utan det behövs ett system för insamling och spridning av information som kan ligga till grund för ett beslut. Men att inget av våra fallföretag använder sig av styrkortet på detta sätt, tyder rimligen på, att Balanced Scorecard inte i tillräcklig utsträckning kan ge den information som företagen behöver för att uppfylla uppgiften som förmedlare av beslutsunderlag. Frågan är dock om vi kan förvänta oss att Balanced Scorecard skall kunna klara detta eller ens bör användas i detta syfte? ABB:s sätt att arbeta med sitt styrkort i mer förebyggande problemlösningssyfte tyder på det motsatta.

Earl & Hopwood (1981) tar i sin beslutsmodell upp olika sätt att fatta beslut under skilda förutsättningar i företagets omvärld. Den form av problemlösande uppgift som Simon et al. (1954) utgår ifrån i sina teorier, stämmer bäst överens med den typ av programmerade beslut som Earl & Hopwood (1981) talar om i den "perfekta världen". Då orsaksförhållanden är kända och konstanta, kan problemlösande information och beslutsunderlag tas fram genom beräkningar i "programmerade" beslutsekvationer. Men i dagens samhälle kan det inte sägas att de förutsättningar som våra fallföretag agerar under, varken är kända eller konstanta i den utsträckning att styrintstrument kan användas på det ovan beskrivna sättet. Därmed kan vi inte heller förvänta oss att företagen ska använda sig av Balanced Scorecard som ett instrument för att få tillförlitliga beslutsunderlag.

Istället för de programmerade beslutssituationerna behöver Balanced Scorecard för att bli problemlösande under dagens förutsättningar, tillhandahålla information för ett kontinuerligt lärande i organisationen. Användningen behöver därför bli en

annan, eftersom besluten istället ska byggas på tidigare gjorda erfarenheter och signaler i företagets omvärld. En del i detta lärande kan vara att liksom KappAhl försöka skapa delaktighet hos personalen genom att få dem att förstå företagets vision och vad KappAhl egentligen står för.

*”När vi inget annat med styrkortet, så kommunicerar vi i alla fall ut vår vision”*

Försäljningsdirektör, KappAhl

KappAhl är ett konsumentföretag där mycket av dess framgång beror på vilken uppfattning som kunden får i butiken; personalen spelar här självklart en avgörande roll. Genom att kommunicera visionen hoppas KappAhl på att butikspersonalen skall veta hur de ska agera för företagets bästa och att resultaten av detta även ska visa sig ekonomiskt i slutändan. Genom denna kommunikation förmedlas att alla är delaktiga och att alla kan påverka.

Nilsson et al. (1999) kritiserar styrkortet för att ge enbart enkelriktad top-down kommunikation. Även Nørreklit (2000) tar upp farhågorna om ett allt för toppstyrt styrinstrument i Balanced Scorecard och pekar på att det därmed inte blir tillräckligt rotat i organisationen för att få de önskade konsekvenserna. I våra fallföretag ser vi dock tecken på att detta inte behöver vara fallet. I KappAhl tas styrkortet fram till största delen på butiksnivå och är det av våra fallföretag där det här arbetet befinner sig på lägst nivå i organisationen och är minst styrt. Även ABB sätter upp sitt kort till största delen utan styrning från högre instanser i Västerås eller Zürich. Men användningen av styrkortet finns ändå mest på ledningsnivå i Malmö, där det är försäljningschefer och projektledare och inte vanliga anställda som kommer med förslag till utformningen.

Vikten av organisatoriskt lärande för ett styrinstrument tar även Otley (1999) upp i sitt ramverk. Liksom Emmanuel et al. (1990) nämner han vikten av så kallad *feed-forward*, där organisationen skall få information från sina styrinstrument så att åtgärder kan vidtas redan innan problem har hunnit uppstå. Enligt resonemanget ovan tycker vi oss kunna se en tendens till detta hos ABB genom deras kontinuerliga omprövning av aktiviteter i styrkortet. De menar att omvärlden förändras och att de måste förändras i takt med den. Samtidigt är det dock inte på grund av styrkortet som de identifierar de områden som är i behov av mer fokus.

Balanced Scorecard har enligt Otley (1999) brister i hur lärandet och upprättandet av informationssystem ska gå till. Nørreklit (2000) kritiserar Balanced Scorecard för att vara allt för statiskt. Genom att varken ta hänsyn till olika tidshorisonter eller externa faktorer som konkurrenter och händelser i företagets omvärld, kan inte något organisatoriskt lärande främjas och uppkommande problem förhindras i tid. Inga av våra fallföretag använder sig heller av styrkortet för att få information om sin omvärld. För att kunna bli ett problemlösande instrument, krävs därför att Balanced Scorecard används och utformas så att det även främjar detta lärande och ett kommunikationsflöde i organisationen. Balanced Scorecard är idag endast ett instrument för att sätta fokus och förbättra de interna processerna.

”Balanced Scorecard är bara ett strukturerat sätt att mäta för att peka på problem och prioritera, men det löser dock inga problem. Det kommer aldrig att bli något analysverktyg.”

Ekonomichef, Tetra Pak

I enlighet med det uttalandet, kan vi utifrån intrycken från intervjuerna konstatera att Balanced Scorecard inte har de kvalitéer som krävs för att vara ett användbart analysverktyg för beslutsfattande, och därmed inte uppfyller ekonomistyrningsuppgifternas tredje punkt om att vara problemlösande.

### 5.2.3 Sammanställning av studiens resultat

Efter analys ovan, där vissa specifika aspekter lyfts fram, kommer nu företagen mycket konkret utvärderas och även betygsättas för hur väl de uppfyller ekonomistyrningens huvuduppgifter. Utvärderingen görs utifrån en skala från 0-3, där 0 innebär att uppgiften inte uppfylls alls och 3 att uppgiften uppfylls på ett tillfredsställande sätt.

	ABB	KappAhl	Tetra Pak
Användning	Checklista	Kommunikation	Checklista
Resultatreglerande	2	1-2	3
Uppmärksamhetsfokuserande	2	0	2
Problemlösande	0	0	0

Figur 5.2 – Sammanställning av studiens resultat

#### *Resultatreglering*

Alla tre företagen har ett styrkort som mäter något och som därmed uppfyller det första kriteriet under resultatreglering. KappAhl har fått det lägsta betygen då de gör relativt sett få mätningar och dessutom inte mäter i samma bemärkelse som de andra företagen. Det är mellan butikerna mycket varierande vilket engagemang som läggs ner i styrkortsarbetet, därav det skiftande betyget. Vi anser dock att alla butikerna tvingas till en miniminivå som uppnår betyget 1.

Både Tetra Pak och ABB gör mer frekventa mätningar. I ABB mäter man enbart resultatpåverkan och mäter således i kronor, inom Tetra Pak är man inte begränsad av detta utan väljer den mest lämpade enheten; kronor, timmar eller procent. I KappAhl är det mycket varierande mellan butikerna vilket engagemang som läggs ner i styrkortsarbetet, därav det skiftande betyget. Vi anser dock att alla butikerna tvingas till en miniminivå som uppnår betyget 1.

#### *Uppmärksamhetsfokuserande*

Då användandet av Balanced Scorecard ser olika ut i de tre företagen gör det att förutsättningarna för att kunna uppfylla den uppmärksamhetsfokuserande uppgiften ej är lika. Inom KappAhl används styrkortet även som ett kommunikativt verktyg och är inte till för att upptäcka olika problem. Dessutom

finns det andra instrument i företaget som fungerar som uppmärksamhetsfokuserande och därmed behöver inte Balanced Scorecard göra det.

I Tetra Pak är Balanced Scorecard kopplat till belöningssystemet. Ändringar kan inte göras hur som helst i styrkortet, då detta skulle få konsekvenser på bonusen, och därmed ligger kortet fast under hela årets lopp. Detta får dock negativa effekter på förnyelsearbetet då det tar för lång tid att kunna uppmärksamma och åtgärda problem som uppstått inom företaget.

I ABB kan styrkortet sägas vara mer uppmärksamhetsfokuserande då företaget använder sig av rullande prognoser. Detta innebär att styrkortet och dess mål kontinuerligt följs upp och omprövas. På så sätt kan man snabbt få information om när förutsättningar ändras och även fånga upp dem i styrkortet. Utifrån uppmärksamhetsfokuseringen så finns egentligen bara ett problem som vi ser det i ABB och det är att man mäter sina investeringar snarare än sin verksamhet vilket skulle kunna göra att man missar att identifiera problem.

### *Problemlösande*

Inget av företagets styrkort uppfyller uppgiften som problemlösande på ett tillfredsställande sätt. I Tetra Pak sägs det kort och gott att det inte är ett "analysverktyg", och därmed uppfylls inte den tredje och sista uppgiften alls. I ABB finns det dock en antydning till att styrkortet skulle kunna vara problemförhindrande. Här försöker företaget upptäcka problemen innan de uppstår genom att titta på prognostiserande resultat och ständigt ompröva sina fokusområden. Även om det är en god intention till att motverka att problem uppstår, är det ändå inte riktigt problemlösande enligt vår definition. Där måste ett styrinstrument bereda en sådan information att det ensamt kan användas som beslutsunderlag för att kunna sägas vara problemlösande.

På frågan om KappAhls styrinstrument är problemlösande skulle svaret bli nej. I en vidare bemärkelse kan det dock argumenteras för att KappAhls arbetssätt blir problemlösande tack vare en hög delaktighet hos personalen. Idéer även på "gräsrotsnivå" fångas upp och tas om hand. KappAhl är även ett bra exempel på att Balanced Scorecard inte behöver vara ett toppstyrt instrument.



## 5.3 Det problemlösande styrpaketet

För att ändå täcka in det faktum att Balanced Scorecard brister i sin problemlösningsförmåga, förlitar sig inget av våra fallföretag helt och hållet på styrkortet som det enda styrinstrumentet i organisationen. En viktig aspekt för den roll som styrkortet tillskrivs är i vilken omfattning som andra system används. Har företaget redan andra system som i tillfredställande grad uppfyller någon uppgift, behöver inte detta läggas in som en funktion i styrkortet. Både användningen och graden av integration av system varierar dock mellan företagen och vi ser även exempel på omfattande mätningar av verksamheten som ligger helt utanför de som görs i samband med styrkortet.

Gemensamt för alla fallföretagen är att budgeten i högsta grad används för att styra den operativa verksamheten. I ABB läggs budgeten rullande för fem kvartal framåt, för att kunna hålla den aktuell och hela tiden uppdaterad. Kaplan och Norton (2001) förespråkar en stark sammanlänkning mellan Balanced Scorecard och budgetarbetet för att kunna koppla det glapp som många gånger finns mellan den strategiska planeringen och den operativa verksamhetsstyrningen. Detta för att sträva mot en strategifokuserad organisation. Även om Balanced Scorecard och budgeten påverkar varandra i alla tre företagen, är kopplingen här emellan mer indirekt i KappAhl och ABB. Det finns här ingen uttalad integration, men de aktiviteter som sätts upp i styrkortet får ändå utslag i budgeten till sist, då de ska finansieras på något sätt.

Tetra Pak är det av våra fallföretag där de båda systemen är mest integrerade. Styrkortet sätts upp utifrån de aktiviteter som skall verka i riktning mot visionen. I och med detta sätts ett tak för hela verksamheten, vilket sedan skall avspeglas i budgeten. Controllern inom GTS menar dock att på grund av tid pågår de båda processerna parallellt med varandra.

Både KappAhl och ABB samlar in mycket information om verksamheten som ej är kopplat till just Balanced Scorecard. KappAhl och ABB har förutom budgeten ett antal informationskällor som fungerar parallellt med styrkortet. Controllern i ABB menar att problemområden inte direkt identifieras genom måtten i styrkortet. Dessa fångas många gånger upp genom något av de andra systemen, för att sedan få ytterligare fokus och uppföljning i de aktiviteter och mått som tas med i styrkortet.

I sin artikel utvärderar Otley (1999) bl a Balanced Scorecards och budgetens effektivitet som styrinstrument. Hans slutsats är att inget av instrumenten täcker in alla de fem områdena som han anser krävs för att det ska utgöra ett fullgott instrument. Otley poängterar att genom att kombinera flera instrument kan ett övergripande styrpaket skapas som tillsammans täcker in de fem områdena.

Intervjuerna med fallföretagen tyder på att ekonomistyrningen med dess styrinstrument måste ses som en helhet, där varje instrument används på ett sådant sätt att dess styrkor tillvaratas och lyfts fram. Kraven som ställs på dagens företag är så pass komplicerade att det inte går att förvänta sig att något instrument skall vara bra på allt. Otley menar i sin utvärdering att Balanced Scorecard till exempel talar mycket om vikten av organisatoriskt lärande, men säger inget om hur

strategier som utvecklas på "gräsrotsnivå" skall fångas upp och hamna på styrkortet. ABB är här ett lysande exempel på att styrkortet kanske inte är rätt instrument för att bäst identifiera problemområden och faror, och definitivt inte möjligheter på grund av händelser i omvärlden. Inte heller sägs mycket om hur styrkortet som ett dynamiskt instrument ska förändras över tiden. Allt detta ser Otleys som ett tecken på att Balanced Scorecard inte ska eller ens kan användas som ett isolerat instrument, utan måste stödjas av de mer traditionella system som finns i alla organisationer.

Utifrån ekonomistyrningens huvuduppgifter skulle Balanced Scorecard och den informationen som fås härur, därmed kunna sägas endast utgöra en av konstanterna i den beslutsekvation som Simon talar om i samband med problemlösningsuppgiften. De andra värdena i ekvationen härrör från andra styrinstrument och situationer som organisationen verkar under. Genom att kombinera de olika instrumenten kan ett övergripande styripaket skapas som täcker in både Otleys fem områden och ekonomistyrningens huvuduppgifter. Tillsammans som en övergripande och integrerad helhet, kan de därmed bereda lösningen på ekvationen och den nödvändiga information som företaget behöver för att kunna verka såväl resultatreglerande och uppmärksamhetsfokuserande, som problemlösande och därigenom kunna fatta rätt beslut.

## 6. Slutsatser

---

I det sista och avslutande kapitlet kommer vi att presentera de slutsatser som studien av de tre fallföretagen lett fram till. I en modell redogörs våra resultat och en diskussion om ekonomistyrningens roll och utveckling förs. Vi tar även tillfället i akt och ger förslag på fortsatt forskning som kan vara intressant att genomföra.

---

---

*”Den självklara slutsatsen är självklar först när man dragit sin slutsats.”*

Hernes 1979 (Holme & Solvang, 1997 s.16)

Vid uppsatsens inledande skede hade vi en klar föreställning om vad Balanced Scorecard är och hur det skulle komma att se ut på företagen. Vi trodde att ett väl implementerat Balanced Scorecard var ett komplett styrinstrument som skulle kunna lösa de problem som kan uppstå i ett företag, och därmed skulle inga andra styrinstrument behövas. Efter att ha varit hos de tre fallföretagen har vi dock märkt att föreställningen inte alls stämde överens med verkligheten. Balanced Scorecard är inte på något sätt det enda styrinstrumentet som företagen använder sig av, utan snarare ett av många inom ekonomistyrningen.

Balanced Scorecard klarar inte att ensamt uppfylla alla de funktioner som faller under ekonomistyrningen. Frågan är dock om detta inte är för mycket begärt av ett enda styrinstrument? Alla styrinstrument har sina olika styrkor och svagheter, så även Balanced Scorecard, och i dagsläget finns det inget som kan anses vara fulländat.

Att förvänta sig att Balanced Scorecard ska vara lösningen på alla problem är inte realistiskt och heller inte rättvist. Ta exempelvis budgeten, det är ingen som förväntar sig att den ska ge svaret på alla frågor. Man vet vad den är bra för och använder den utifrån de förutsättningarna. Varför då inte kombinera ihop flera bra instrument och låta dem fylla den funktion som respektive instrument är bäst på, och låta summan av helheten bli större än summan av de enskilda delarna?

### 6.1 Modell för utvärdering av Balanced Scorecard

För att tydliggöra våra resultat från studien har vi sammanställt en modell (fig. 6.1) över huruvida Balanced Scorecard uppfyller ekonomistyrningens huvuduppgifter. Under uppsatsens gång har vi dock märkt att Balanced Scorecard inte enbart har ett enda användningsätt, utan har kunnat identifiera två olika roller som styrkortet kan spela. Dessa båda roller får också vissa effekter på de tre uppgifterna och presenteras därför separat.

UPPGIFTER \ ANVÄNDNING	Checklista	Kommunikativt verktyg
Resultatreglerande	X	X
Uppmärksamhetsfokuserande	X	X
Problemlösande	-	(X)

Fig. 6.1 – Fig. 6.1 – Modell för utvärdering av Balanced Scorecard

Den första rollen är som en *checklista* där olika aktiviteter som ska genomföras sätts upp, mäts och kontrolleras. Den andra är istället som ett *kommunikativt verktyg* där uppgifterna är av mer icke-kvantifierbar karaktär, såsom förmedling av företagets strategi och skapande av delaktighet bland personalen. Den ena rollen utesluter dock inte den andra, utan vi har sett exempel på att dessa två användningssätt kan kombineras. Vi ser det kommunikativa verktyget snarare som en utveckling av checklistan där det ursprungliga mätinstrumentet har blivit ett strategiskt styrinstrument och ett väl rotat arbetssätt i organisationen, istället för som ett enskilt styrinstrument.

### 6.1.1 Modellens kriterier

Modellen ovan bygger på ett antal kriterier som fastställts för att generellt sett kunna säga vad som är viktigt för ett uppfyllande av ekonomistyrningens uppgifter. Vi tar nedan upp ett antal faktorer under varje uppgift som ett Balanced Scorecard bör klara för att kunna sägas uppfylla dessa uppgifter.

#### *Resultatreglerande*

För att ett styrinstrument överhuvudtaget ska kunna sägas vara resultatreglerande krävs det att det mäter någonting inom företaget. Det första grundkriteriet för den här uppgiften är alltså att mäta. Att någonting mäts säger dock ingenting om huruvida det görs på ett bra sätt, eller om resultaten är användbara. Nästa kriterium som påverkar bedömningen är antalet dimensioner som aktiviteten mäts i. Vi anser att det är bättre att företaget mäter flerdimensionellt, och inte enbart tittar på de ekonomiska resultaten. Slutligen är det också av betydelse huruvida de olika perspektiven viktas och hur många mått som är fördelade under dem.

#### *Uppmärksamhetsfokuserande*

Att mäta något och få fram ett resultat är dock inte tillräckligt för att ett styrinstrument ska kunna sägas vara uppmärksamhetsfokuserande. Det är först när informationen från mätningarna sätts i relation till någon form av standard, som ett uttalande kan göras huruvida resultatet är bra eller dåligt, och det är först då som styrinstrumentet kan vara uppmärksamhetsfokuserande.

För att företagets styrinstrument på ett bra sätt ska kunna uppfylla den här uppgiften är det dessutom viktigt att det finns ett välorganiserat och välstrukturerat system för uppföljning, uppdatering och revidering av målen och resultaten. Tidsfaktorn är av yttersta vikt när det gäller uppföljning och revidering.

Går det för lång tid mellan uppföljningarna, finns risken att informationen är för gammal när den blir känd och att det därmed kan vara svårt att vidta korrigerande åtgärder. Om kontinuerliga uppdateringar och revideringar inte görs av måtten som finns, är risken att fel saker mäts och att informationen som kommer från styrinstrumentet ej är intressant.

### *Problemlösande*

Bara för att det finns fokus på något som är viktigt inom företaget, betyder inte det att några direkta problem löses. Ska informationen som kommer från Balanced Scorecard kunna hjälpa till att lösa problem, krävs det att den kan ligga till grund för ett beslut. För detta behövs ett välstrukturerat system för insamling och spridning av information som kan främja lärandet om såväl interna faktorer, exempelvis idéer från personalen, som externa faktorer så som förändringar i omvärlden.

## 6.1.2 Modellens validitet och generaliserbarhet

I modellen ovan visas på de två olika användningssätt som vi identifierat för Balanced Scorecard, och hur dessa inverkar på ekonomistyrningens huvuduppgifter. Vid en första anblick ser det ut som om de olika användningssätten inte skiljer sig åt utan uppfyller uppgifterna i lika stor utsträckning. Det finns dock vissa olikheter som vi ändå vill belysa.

När Balanced Scorecard fungerar som en checklista finns goda förutsättningar för det att uppfylla de två första uppgifterna, resultatreglering och uppmärksamhetsfokusering. För att kunna göra detta på ett tillfredställande sätt krävs att system för uppdatering och uppföljning utformas på ett välstrukturerat sätt. Det är också nödvändigt att uppföljningar och uppdateringar görs tillräckligt ofta så att informationen från styrinstrumentet kan hållas aktuell.

Även när Balanced Scorecard används som ett kommunikativt verktyg anser vi att det liksom checklistan kan uppfylla de två första uppgifterna under samma förutsättningar som ovan. Uppgifterna tappar dock en del av sin relevans och blir inte lika viktiga när tanken bakom införandet inte var att styrkortet skulle fungera som ett styr- och mätinstrument. Större vikt läggs istället vid funktioner som att lyckas kommunicera ut sin vision till medarbetarna och få dem att förstå att även de spelar en stor roll för företagets ekonomiska resultat.

Inget av Balanced Scorecards användningssätt kan enligt vår definition hantera den sista uppgiften som problemlösande. Styrkortet tar inte i tillräcklig utsträckning hänsyn till omvärlden för att kunna ge tillräckligt relevant information som kan användas som beslutsunderlag.

Skulle definitionen däremot vidgas och inte enbart ses som beslutsunderlag, kan vi se en tendens till att styrkortet med ett kommunikativt användningssätt, tar ett steg närmare till att bli problemlösande. Genom att få personalen delaktig och genom styrkortet kunna fånga upp deras åsikter och idéer, är det ändå en bit på väg mot en lärande organisation och därmed även problemlösande. Detta är som sagt inte tillräckligt. För att informationen från styrkortet skall kunna utgöra ett

komplett beslutsunderlag krävs även att omvärlden med dess komplexa utseende tas med i beräkningarna.

I vår studie har vi sett att de två användningssätten inte behöver utesluta varandra. Vi ställer oss dock frågan om de två användningssätten tillsammans kan kombineras på ett optimalt sätt. Checklistan syftar till att styra och kontrollera resultaten i företaget och vi utgår därmed från att styrkortet måste bli mer styrt ovanifrån med fler kontinuerliga uppföljningar. Fler mål sätts på högre nivåer i organisationen, vilket leder till att färre mål sätts upp av personalen själva och känslan av styrning blir större. Vid en kombination av de två användningssätten ser vi en fara i att delaktigheten minskar om de två första uppgifterna skall kunna uppfyllas med tillfredställande resultat. Den tendensen till ett mer problemlösande styrkort, blir därmed mer tveksam. Skall checklistan fullt ut få genomslag i de första två uppgifterna, kommer inte ett kommunikativt syfte att kunna uppfyllas samtidigt.

Våra förhoppningar med denna modell och de resultat som vår undersökning lett fram till, är att de ska kunna ge viss vägledning i hur ett Balanced Scorecard får inverkan på ekonomistyrningens huvuduppgifter. Beroende på valt syfte och användningssätt spelar detta en roll för den information som företaget kan förvänta sig få ut av det. Modellen är en generalisering, där vi är väl medvetna om att styrkortet i verkligheten inte behöver klassas in under enbart en av de två användningssätten, utan vanligtvis befinner sig någonstans däremellan.

Om de resultat vi har fått fram utifrån våra studier även går att applicera på andra företag, oavsett bransch, är något som vi inte med säkerhet kan ställa oss bakom. Vi ser det som en brist i vår undersökning att det är ett konsumentföretag som vi grundar den kommunikativa användningen på. Vi frågar oss om denna typ av användning är mer ett måste för dem och därmed ett undantag från regeln som inte är jämförbar med de övriga två företagen? För att få svar på denna fråga hade minst ett liknande fallföretag behövt undersökas, vilket vi saknar.

## 6.2 Tankar om ekonomistyrningen

För att knyta an till första kapitlet med ekonomistyrningens historiska utveckling och bakgrunden till vår problemdiskussion, vill vi här ta tillfället i akt att säga något om vår uppfattning om ekonomistyrningens roll och utveckling. Kaplan & Johnsson (1987) var av uppfattningen att ekonomistyrningen stått stilla under större delen av 1900-talet. Det kan må hända vara sant gällande de instrument som används, men en utveckling har däremot skett i synen på vilken roll som ekonomistyrningen spelar i dagens företag.

Från att tidigare ha fokuserat på främst ekonomiska mål i ekonomistyrningens kärna med bland annat budgetering och produktkalkylering (Ax et al., 2001), måste ekonomistyrningen idag ses i en vidare bemärkelse. De omvärldsförhållanden som företagen agerar utifrån ser inte likadana ut i dagens samhälle som det gjorde för femtio år sedan när Simon et al. (1954) påvisade de uppgifter som de såg att ekonomistyrningen kunde uppfylla. Med det informationssamhälle vi idag lever och agerar i, har informationskanalerna kortats

avsevärt och den ökade globaliseringen har fått konkurrens klimatet att hårdna. Ett företag kan inte längre ses om ett slutet system, oberoende av andra, utan måste för att bli framgångsrikt, kunna kontrollera både den interna verksamheten och förstå och tolka vad som sker utanför företaget.

Härmed ställs även nya krav på ekonomistyrningen, där den idag i högre utsträckning innebär en hel verksamhetsstyrning. Strategifrågor till exempel, har fått en mer framträdande roll för att kunna säkerställa framtida ekonomiska resultat istället för att bara se till historiska data. Begreppet ekonomistyrning har sedan Simon et al.:s dagar utvidgats till att innefatta allt från flerdimensionella resultatmätningar, via strategisk planering, till belöningsystem och vikten av de anställdas delaktighet.

Efter genomförd studie kan vi konstatera att Balanced Scorecard trots sin flerdimensionella syn på verksamheten, främst brister i problemlösningssuppgiften och därmed inte uppfyller ekonomistyrningens alla uppgifter. Vi har tidigare diskuterat att detta inte heller är att förvänta sig av Balanced Scorecard som ett enskilt styrinstrument på grund av olika användning och omvärldsförhållanden. Under studiens gång har vi kommit till insikt om att företagens ekonomistyrning måste ses som en helhet istället för att enbart titta på olika delar av det.

Att som Kaplan & Johnsson (1987) kritisera de traditionella styrinstrumenten som budget, ROI, EVA och andra finansiella nyckeltal, för att vara otillräckliga är säkert befogat, men inte heller Balanced Scorecard är ett fulländat styrinstrument. Från de erfarenheter vi dragit hos fallföretagen, kan vi bara instämma med Otley (1999) i att Balanced Scorecard inte har tillräckliga kvalitéer för att det ska kunna stå helt självständigt. De enskilda styrinstrumenten måste nämligen ses för vad de är och istället för att fokusera på brister hos dem, borde styrkorna lyftas fram. Genom att se på ekonomistyrningen som en helhet och som ett styrpaket bestående av flera styrinstrument, kan styrkorna hos något instrument väga upp svagheter på andra håll. Tillsammans kan de på så sätt uppfylla ekonomistyrningens tre uppgifter.

## 6.3 Vidare forskning

Balanced Scorecard har sedan begreppet introducerades 1992 flitigt diskuterats och debatterats i litteratur och fackpress. De flesta har sett instrumentet som något som tidigare har saknats hos företagen, men även några kritiska röster har höjts och visat på brister hos det. Då Balanced Scorecard enbart har 10 år på nacken är det ett relativt nytt område. Ju längre arbetet med styrkortet kommer i praktiken, desto mer förfinat blir dess användning. Därmed tror vi inte att Balanced Scorecard på något sätt är färdigutvecklat än.

Under studiens gång har vi stött på en del intressanta frågor som på grund av tid eller för att det fallit utanför vårt syfte inte har kunnat tas med här, men som ändå skulle vara av intresse att undersöka vidare. Vi har avsiktligt inte diskuterat belöningssystemens inverkan på Balanced Scorecard och dess utformning närmare. Vi har enbart analyserat belöningsystemens påverkan på styrkortets användning och ämnet är på inget sätt uttömt. Det skulle vara intressant att

undersöka hur ett belöningsystem ska utformas för att bäst ta vara på de fördelar som kan uppnås genom att ha kopplingen till ett flerdimensionellt system istället för ett enbart finansiellt.

I våra slutsatser säger vi att Balanced Scorecard måste ses som enbart en del i ett helt styrpaket. Hur ska utformningen av dessa samverkande instrument göras för att de på bästa sätt skall komplettera varandra? Kommer Balanced Scorecard att vara spindeln i nätet som binder ihop och kontrollerar de andra instrumenten eller kommer det att utgöra en mindre sidoroll? Frågorna är många och de är av stort intresse att utreda.

Vi menar också att Balanced Scorecard behöver utformas så att det även tar in information av mer extern karaktär, exempelvis av konkurrenter och leverantörer. Hur ska dessa delar integreras i styrkortet så att det kan bidra till att en lärande organisation kan ta form?

Frågeställningarna är många och vi hoppas att vi ändå genom denna uppsats har kunnat väcka ett intresse för fortsatt studie av frågorna kring Balanced Scorecard.



# Källförteckning

## Publicerade källor:

- Andersen, Ib (1998): *Den uppenbara verkligheten*. Studentlitteratur, Lund.
- Anthony, Robert N. & Vijay Govindarajan (2001): *Management Control Systems*. McGraw-Hill, upplaga 10.
- Arwidi, Olof & Lars A. Samuelsson (1993): "The development of budgetary control in Sweden – a research note" *Management Accounting Research*, nr 4, 1993
- Ax, Christian, Christer Johansson & Håkan Kullvén (2001): *Den nya ekonomistyrningen*. Liber Ekonomi, Malmö.
- Emmanuel, Clive, David Otley & Kenneth Merchant (1990): *Accounting for Management Control*. Chapman & Hall, Upplaga 2.
- Greve, Jan (1999): *Ekonomisystem och affärsstrategier*. Företagsekonomiska institutionen, Uppsala Universitet.
- Halvorsen, Knut (1992): *Samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund.
- Holme, Idar Magne & Bernt Krohn Solvang (1997): *Forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund.
- Kaplan, Robert S. & Thomas H. Johnson (1987): *Relevance lost*. Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan Robert S. & David P. Norton (1992): "The Balanced Scorecard – Measures that drive Performance" *Harvard Business Review*, jan – feb 1992.
- Kaplan Robert S. & David. P. Norton (1996): "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System" *Harvard Business Review*, jan - feb 1996.
- Lantz, Annika (1993): *Intervjumetodik*. Studentlitteratur, Lund.
- Lindvall, Jan (1995): "Med nya mått mätt – det balanserade styrkortet i praktiken". *Ekonomi & Styrning*, nr 5, 1995.
- Lindvall, Jan (2001): *Verksamhetsstyrning. Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*. Studentlitteratur, Lund
- Lundahl, Ulf & Per-Hugo Skärvad (1992): *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur, Lund.
- Newing, Rod (1995): Wake up to the Balanced Scorecard! *Management Accounting*, mars 1995.
- Nilsson, Fredrik & Per Trossmark (1999): "Det intelligenta styrkortet" *Ekonomi & Styrning*, nr 1, 1999.
- Nørreklit, Hanne (2000): "The balance on the Balanced Scorecard – a critical analysis of some of its assumptions" *Management Accounting Research*, nr 11, 2000.
- Otley, David (1999): "Performance management: a framework for management control system research" *Management Accounting Research*, nr 10, 1999.
- Patel, Runa & Ulla Tebelius (1987): *Grundbok i forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund.

Shank, John K. & Vijay Govindarajan (1993): *Strategic Cost Management*. The Free Press.

Simon A. Herbert, Harold Guetzkow, George Kozmetsky & Gordon Tyndall (1954):  
*Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. Controllership  
Foundation, Inc.

Wennberg, Inge (2001): "Låt försäljningen driva styrningen" *Ekonomi & Styrning*, nr 4, 2001

## Muntliga källor

Högsta, Stig, försäljningsdirektör KappAhl. Personlig intervju 021127, Mölndal

Solander, Urban, regionschef KappAhl. Telefonintervju 2003-01-08

Thilman, Örjan, controller KappAhl – Retail. Telefonintervju 2002-12-11

Månsson, Ingemar, controller ABB Automation Technology i Malmö.  
Personliga intervjuer 021202 och 021212, Malmö

Persson, Lars, affärsområdeschef ABB Automation Technology i Malmö.  
Telefonintervju 2003-01-08

Birath, Erik, gruppchef Logistik Tetra Pak – Global Technical Support.  
Telefonintervju 2003-01-08

Persson, Ulf, ekonomichef Tetra Pak – Global Technical Support.  
Personlig intervju 2002-12-04, Lund

## Elektroniska källor

ABB, hemsida, [www.abb.se](http://www.abb.se), 2002-11-20, 2003-01-03

KappAhl, hemsida, [www.kappahl.se](http://www.kappahl.se), 2002-11-20, 2003-01-03

Tetra Pak, hemsida, [www.tetrapak.com](http://www.tetrapak.com), 2002-11-20, 2003-01-03

# Bilaga

## Diskussionsunderlag för intervjuer

Då den semistrukturerade intervjuformen tillämpats har materialet nedan inte följts till punkt och pricka.

- 1. Personligt*  
Namn, utbildning, befattning, ansvarsområden, rapporteringsansvar
- 2. Allmänt om ekonomistyrning*  
Vad är ekonomistyrning för dig? Vilka styrinstrument använder sig företaget förutom Balanced Scorecard?
- 3. Allmänt om Balanced Scorecard*  
Vad är Balanced Scorecard för dig? Verktyg, modell, teori? Är det ett sätt att styra företaget? Ett sätt att implementera strategin?
- 4. Implementeringsprocessen*  
När infördes Balanced Scorecard? Vem införde det? I vilken situation befann sig företaget, hur såg marknaden ut? Fanns det ett behov av förändring som drev fram införandet av Balanced Scorecard? Vilka var med och fattade beslutet? Vem utformade och hur utformades styrkortet? Vad fungerade bra? Vad fungerade dåligt? Har det påverkat det dagliga arbetet för personalen? Upplevs det som byråkratiskt? Vad görs för att uppmuntra de anställda att arbeta med Balanced Scorecard?
- 5. Användning*  
I vilket syfte implementerades Balanced Scorecard och vad ville ni åstadkomma med styrkortet? Skiljer det från sig hur användningen ser ut idag? Vilka perspektiv finns i styrkortet? Hur utformas, väljs styrtalet inom respektive styrkort? Finns det några mått som kommer från högsta ledningen? Vilken typ av mått är det i så fall? Hur fungerar Balanced Scorecard tillsammans med andra styrsystem? Hur följs talen eller måtten upp? Mot vad jämförs måtten? Finns det en risk för att sätta målen defensivt? Är styrkortet balanserat? Vad väger över annars? Hur ofta uppdateras styrkortet?
- 6. Beslutssituationer*  
I vilka situation används icke-finansiell information från Balanced Scorecard? Används den annorlunda än den finansiella informationen i styrkortet? Vilken betydelse tillmäts icke-finansiella mått gentemot de finansiella? Vilka mått tillskriver ni mest betydelse? Används Balanced Scorecard i beslutssituationer? Används icke-finansiell information i beslutsfattande? Påverkar Balanced Scorecard styrningen? Påverkar Balanced Scorecard strategin?

7. *Ekonomistyrningens grunduppgifter*  
Score-kepping? Attention-directing? Problemsolving? Ger Balanced Scorecard rätt information? Kommer informationen i rätt tid? Är det ny information eller en bekräftelse på redan känd information? Vad används informationen till? Hur styr man utifrån den information man får fram? Om ni upptäcker att ett område går finansiellt dåligt, hur agerar ni utifrån Balanced Scorecard då?
8. *Lärande*  
På vilket sätt håller man sig uppdaterad om vad som händer i branschen? Konkurrenter? Teknik? Lagstiftning? Hur gör ni för att ta tillvara personalens kunskap och ideér?
9. *Koppling till andra system*  
Vilka andra system för uppföljning har ni? Är de synkade med budgeten? Hur tas de fram, parallellt eller oberoende av varandra? Är något system mer toppstyrt än något annat? Vilket system tillmätts störst betydelse?
10. *Avslutning*  
De tre största fördelarna med Balanced Scorecard? De tre största nackdelarna med Balanced Scorecard? Hur arbetar ni för att förbättra ert Balanced Scorecard och användningen av det? Kommer ni att jobba med Balanced Scorecard i framtiden? Hur kan annars ekonomistyrningen fungera för er?