



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT16

Att styra kunskapsarbetaren

– En kvalitativ studie av ekonomistyrning inom kunskapsföretag

Författare:

Hanna Carle

Lina Colvås

Philip Johnsson

Handledare:

Peter W Jönsson

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Att styra kunskapsarbetaren

Seminariedatum: 2 Juni 2016

Kurs: FEKH69, Examensarbete kandidatnivå i företagsekonomi, 15 högskolepoäng

Författare: Hanna Carle, Lina Colvås och Philip Johnsson

Handledare: Peter W Jönsson

Nyckelord: Kunskapsföretag, Ekonomistyrning, Resultatstyrning, Beteendestyrning, Normativ styrning

Syfte: Syftet är att undersöka hur kunskapsföretag använder sig av olika ekonomistyrningsformer för att nå sina mål.

Metod: Studien har sin utgångspunkt i en deduktiv ansats och kvalitativ metod, där befintlig teori testats mot ny empiri och utmynnar i en kvalitativ analys.

Teoretisk referensram: Den inledande delen behandlar mål som ett led i ekonomistyrningen. Därefter presenteras den teori som behandlar olika ekonomistyrningsformer. Vidare presenteras den analysmodell som används vid analys av det empiriska materialet.

Empiri: Den empiriska studien bygger på intervjuer med sex företag; tre från revisionsbranschen och tre från arkitektbranschen. Här behandlas hur dessa företag använder ekonomistyrning för att nå sina mål.

Slutsats: Kunskapsföretag använder sig av en kombination av flera styrformer för att nå sina mål. Att beskriva hur de gör detta görs bäst genom att beskriva när i arbetsprocessen vilken styrform är mest dominant. Den normativa styrningen ses vara kopplad till input; beteendestyrning kopplad till tiden under transformationsprocessen; och resultatstyrning i förhållande till önskad output med koppling till verksamhetens målsättning.

Abstract

Title: Controlling the knowledge-intensive worker

Seminar date: June 2, 2016

Course: FEKH69, Degree Project Undergraduate Level, Business Administration, 15 University Credits Points

Authors: Hanna Carle, Lina Colvås and Philip Johnsson

Advisor: Peter W Jönsson

Key words: Knowledge-Intensive Firms, Management Control, Action Control, Result Control, Normative Control

Purpose: The purpose of this study is to examine the form of control knowledge-intensive firms use to achieve their goals.

Methodology: The study has taken a deductive and qualitative approach, where existing theory is tested against new empirical data which results in a qualitative analysis.

Theoretical framework: The first part deals with goals as part of management control. Later a theory is presented that deals with various forms of control. Furthermore, a theoretical framework is presented which is used to analyze the empirical material.

Empirical foundation: The empirical study is based on interviews with six companies; three from the audit industry and three from the architectural industry. It looks at how these companies use various forms of control to achieve their goals.

Conclusion: Knowledge-intensive firms use a combination of several forms of control to reach their goals. To describe how they do this is best done by describing when in the work process which form of control is most dominant. The normative control seems to be linked to input; action control linked to the time during the work process; and result control to the desired output in relation to the business objectives.

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Tidigare forskning.....	7
1.3 Problematisering.....	8
1.4 Problemformulering.....	9
1.5 Syfte.....	9
1.6 Begreppsdefinitioner.....	9
1.6.1 Kunskap.....	9
1.6.2 Kunskapsarbete och kunskapsföretag.....	10
1.7 Disposition.....	11
2 Metod.....	12
2.1 Forskningsansats.....	12
2.2 Forskningsstrategi.....	12
2.3 Primärdata.....	13
2.3.1 Urval.....	13
2.3.2 Intervjuerna.....	14
2.4 Sekundärdata.....	16
2.5 Studiens trovärdighet.....	18
2.5.1 Validitet.....	18
2.5.2 Reliabilitet.....	19
2.5.3 Källkritik.....	19
3 Teoretisk referensram.....	20
3.1 Mål.....	20
3.2 Styrformer.....	21
3.2.1 Beteendestyrning.....	22
3.2.2 Resultatstyrning.....	23
3.2.3 Normativ styrning.....	25
3.3 Styrverktyg.....	27
3.3.1 Debiteringsgrad.....	27
3.3.2 Belöningsystem.....	27
3.4 Analysmodell.....	29
4 Empiri.....	30
4.1 Konsultbyrån.....	30
4.1.1 Mål.....	30
4.1.2 Styrning.....	30

4.2 BDO.....	32
4.2.1 Mål.....	33
4.2.2 Styrning	33
4.3 KPMG.....	34
4.3.1 Mål.....	34
4.3.2 Styrning	35
4.4 Liljewall Arkitekter.....	36
4.4.1 Mål.....	37
4.4.2 Styrning	37
4.5 White Arkitekter	39
4.5.1 Mål.....	39
4.5.2 Styrning	40
4.6 Tengbom	41
4.6.1 Mål.....	41
4.6.2 Styrning	41
5 Analys.....	43
5.1 Mål.....	43
5.2 Styrning	45
5.2.1 Beteendestyrning.....	45
5.2.2 Resultatstyrning.....	47
5.2.3 Normativ styrning.....	49
5.3 Sammanfattning av analys	52
6 Slutsats.....	54
6.1 Hur använder sig kunskapsföretag av olika ekonomistyrningsformer för att nå sina mål?	54
6.2 Avslutande diskussion.....	56
6.3 Förslag till fortsatt forskning	59
Referenslista	60
Bilaga 1	63

1 Inledning

I första kapitlet behandlas bakgrunden till studiens ämnesval och presenterar tidigare forskning inom ramen för ämnet. En problemdiskussion förs relaterat till styrning av kunskapsföretag, vilket i sin tur leder fram till studiens problemformulering och syfte. Avslutningsvis ges en förklaring av viktiga begrepp för studien.

1.1 Bakgrund

Ekonomistyrningens övergripande syfte är att utgöra ett hjälpmedel till att nå de strategiska målen i verksamheten (Ax, Johansson & Kullvén, 2015). Målen utgör utgångspunkten för företagets strategi och kan vara av olika karaktär. Traditionellt sett är de finansiella målen de viktigaste för företag, men de icke-finansiella har på senare tid fått en allt större betydelse (Ax et al, 2015). Beroende på målens karaktär, sammanhang och tidsaspekt måste styrningen anpassas till detta (Ax et al, 2015), vilket har skapat olika former av styrning. Tre förekommande styrformer är beteendestyrning, resultatstyrning och normativ styrning, som på benämningarna indikerar att de fokuserar på olika faktorer (Kärreman & Rennstam, 2012). Trots olika tillämpning, har styrformerna gemensamt att de innebär en form av maktutövning för att få personalen att agera på önskvärt sätt, och detta i riktning mot att uppfylla verksamhetens mål (Kärreman & Rennstam, 2012).

Kunskapsarbete har kommit att utgöra en allt större del av ekonomin, och många företag kan idag anses vara kunskapsföretag i någon mån (Alvesson, 2004). Kunskapsföretag karaktäriseras av problemlösning, där dess viktigaste resurs är personalen (Alvesson, 2004). Ett kunskapsintensivt arbete präglas av specialisters intellektuella kunskap (Alvehus & Kärreman, 2012), där arbetsuppgifterna består av att skraddarsy lösningar efter kundernas individuella behov. Arbetsprocessen är därmed svår att precisera eftersom vägen från problem till lösning är unik från fall till fall. Denna brist på standardisering gör att kunskapsarbete blir särskilt komplext eftersom processen från input till output inte går att följa på samma sätt som i en verksamhet präglad av ett repetitivt arbete (Alvehus & Kärreman, 2012).

Utöver problematiken med att urskilja en standardiserad arbetsprocess kan det även uppstå svårigheter med att mäta resultatet av ett arbete. Om resultatet anses lyckosamt eller ej kan skilja sig åt beroende på vem som utvärderar processen. Kunden kan ha en uppfattning, och konsulten en annan. Eftersom arbetet kräver en viss kunskap för att utföras, kräver således att

utvärderaren innefattar kunskap inom samma område för att kunna bedöma arbetets kvalitet (Alvesson, 2004). Även om så görs kan personer med stor kunskap inom samma område ändå ha delade åsikter om vad som är mer eller mindre kvalitativt. Resultatet för ett kunskapsarbete beror dels på kundens utgångsläge, förutsättningar och förväntningar, dels på kunskapsarbetarens kunskap och förutsättningar att möta kundens förväntningar. Detta behöver nödvändigtvis inte överensstämja med det resultat som den externa experten förväntar sig. Arbetets resultat och dess utvärdering påverkas alltså av en rad faktorer, och kan få olika utfall beroende på vilka aktörerna är.

Alvesson (2004) argumenterar för att styrning av kunskapsföretag påverkas både av personalens komplexa arbetsuppgifter och dess intellektuella kvalifikationer. Beroendeskäpet av personalen minskar chefernas möjlighet till maktutövning (Alvesson, 2004), vilket ställer högre krav på att ett förtroende för personalen finns. Komplexiteten försvårar styrningen av kunskapsföretag, men styrning är i många avseenden ändå viktig för att säkerställa att verksamheten går i riktning mot företagets mål. Styrningens utformning påverkas alltså av en rad komplexa faktorer inom arbetsdesignen, men som förklarades inledningsvis ligger styrningens utgångspunkt i vilken typ av mål företaget har.

1.2 Tidigare forskning

Tidigare forskning betonar att styrning av kunskapsarbetare inte sker på samma sätt som vid klassiskt produktionsarbete, och att detta har sin grund i ovan beskrivna komplexitet i arbetet (Mintzberg, 1998; Alvesson, 2004; Mládková, 2013). Mintzberg (1998) skriver att den nya formens chefskap inte handlar om direkt övervakning och att styra kunskapsarbetare med strikta krav och förbud. Istället handlar det om att se kunskapsarbetaren som en unik individ och snarare fungera som ett stöd i dennes arbete. Mládková (2013) visar att kunskapsarbetare just önskar en chef som bistår kunskapsarbetaren med de resurser denne behöver för att utföra sitt arbete, att chefen fungerar som ett bollplank och vägleder arbetaren i sin personliga utveckling. Tidigare var det generellt sett den överordnade som hade mest kunskap inom yrkesområdet, medan det idag vanligtvis är kunskapsarbetaren som innehar den största kunskapen och förståelsen för sina arbetsuppgifter. Mládková (2013) argumenterar här att det har skett en maktförskjutning i kunskapsföretag, från överordnade till underordnade. Mládková (2011) har också gjort studier som visar på att chefskap är den mest kritiska faktorn

som negativt påverkar kunskapsarbetares prestation i arbetet, vilket visar att kunskapsarbetare är känsliga för hur överordnade behandlar dem.

Även Massaro (2012) har studerat kunskapsföretag och hur dessa bör styras. Han lyfter fram organisatoriska nyckelfaktorer för hur chefskap i denna kontext bör utformas; vara en coach, skapa tillit och att värdera varje arbetare enskilt. Det handlar om att skapa en kultur som motiverar personalen till att prestera på topp i sitt arbete, som i sin tur ska leda till uppfyllande av företagets mål (Massaro, 2012). Mintzberg (1998) var också tydlig med att det är skapande av inspiration och motivation som är det centrala i styrning av kunskapsarbetare, snarare än hård övervakning.

1.3 Problematisering

Det personliga fokuset vid styrning av kunskapsföretag beskrivs i gängse teorier inom ekonomistyrning. Som tidigare nämnt utgörs kunskapsföretags verksamhet i regel inte av levererandet av standardiserade produkter, utan istället är det personalens tillgänglighet och kunskap som är kunderbjudandet. Autonomi i kunskapsarbetares arbete gör det svårt för högre uppsatta chefer att gå in och styra kunskapsarbetare genom traditionella styrformer, även om de har mer generell erfarenhet i yrket (Alvesson, 2004). En maktförskjutning från överordnade till underordnade har skett då överordnade inte besitter den djupgående förståelsen för varje kunskapsarbetares kund och uppdrag (Mládková, 2013). Denna autonomi och självständiga inblick i specifika uppdrag ger kunskapsarbetare makt, och gör att de inte föredrar att bli styrda av högre chefer (Anthony, Govindarajan, Hartmann, Kraus & Nilsson, 2014). På grund av kunskapsföretags komplexitet anses de traditionella styrformerna beteendestyrning och resultatstyrning mindre lämpade (Alvehus & Kärreman, 2012). Andra metoder har utvecklats där fokus ligger på indirekta handlingar för att styra personalen mot verksamhetens mål. Enligt tidigare forskning är den normativa styrningen svaret på frågan och är enligt Alvesson (2004) den styrform som kan förväntas i kunskapsföretag.

Styrningen av kunskapsföretag måste anpassas till arbetets komplexitet, samtidigt som det krävs en aktsamhet vid styrning av personalen eftersom de utgör företagets kritiska resurs. Styrningen i sig kan alltså ses komplex och frågan är hur den ska anpassas för att på ett effektivt sätt kunna uppfylla företagets mål. Den normativa styrningen har blivit den teoretiskt

utformade styrformen för kunskapsföretag, där fokus ligger på att påverka personalens personlighet och värderingar till att överensstämma med företagets (Ouchi, 1979). Det har även klargjorts att styrformerna sällan används renodlade utan vanligtvis finns inslag av flera olika styrformer i en och samma organisation (Alvesson, 2004; Kärreman & Rennstam, 2012). Denna teoretiska förklaring vill vi undersöka, och ställer oss frågan *hur* de olika styrformerna används i kunskapsföretag?

1.4 Problemformulering

Hur använder sig kunskapsföretag av olika ekonomistyrningsformer för att nå sina mål?

1.5 Syfte

Syftet är att undersöka hur kunskapsföretag använder sig av olika ekonomistyrningsformer för att nå sina mål.

Detta görs genom att studera två olika typer av kunskapsföretag, revisionsbyråer och arkitektfirmor. *Vilka likheter finns mellan branscherna?*, samt *Vilka skillnader finns i hur de olika typerna styrs?* Som nämnt tidigare i inledningen är styrningen anpassad efter verksamhetens mål. Detta gör att vår studie tar utgångspunkt i de studerade företagens mål när vi sedan analyserar hur företagets styrning utformas för att nå dessa mål.

1.6 Begreppsdefinitioner

1.6.1 Kunskap

Kunskap är något som vid första anblick kan verka ha en given definition, men som vid en närmare anblick visar sig vara ett komplicerat begrepp. Ordet kunskap används i många olika situationer och med en stor skillnad i hur avancerad kunskapen är (Alvehus & Kärreman, 2012). Begreppet används till exempel i sammanhang så som att kunna simma, prata flera

språk eller kunna multiplikationstabellen. Enligt kunskapsteorin finns två förgreningar. Den första baseras på vad en individ *har* i en kognitiv aspekt, medan den andra förklarar kunskap utifrån vad en individ *gör* (Newell, Robertson, Scarbrough & Swan, 2009). Utifrån dessa två perspektiv förklaras "ha"-perspektivet med "*a personal property of the individual knower who is able to confer meaning on data and information by drawing from his or her own subjective experiences, perceptions and previous understandings*" (Newell et al, 2009, s 3). "Handlings"-perspektivet ger istället sin förklaring att kunskap är "*constructed and negotiated through social interaction*" (Newell et al, 2009, s 4). Kunskap kan alltså beror på vilken data en individ samlar in och exponeras för, hur individen uppfattar informationen och vilka andra erfarenheter och kunskaper individen redan besitter. På så sätt kan individer med olika bakgrund lära sig olika saker utifrån samma stycke information (Newell et al, 2009). Dessutom kan socialt umgänge, vad individer i denna sociala grupp gör och vad individen själv därmed gör utgöra en del av kunskapsbegreppet. Individer i en social grupp delar med sig och skapar normer, verktyg och symboler som gör att individer tar till sig detta som kunskap och använder denna kunskap även i ett bredare samhällsperspektiv (Newell et al, 2009)

1.6.2 Kunskapsarbete och kunskapsföretag

Till skillnad från kunskap brukar definitionen av kunskapsarbete ges med något tydligare gränser, även om detta begrepp också anses vara relativt svårdefinierat. Det som skiljer kunskapsarbete från annat arbete är att det utförs genom arbetarens intellekt, och det är en unik produkt som levereras till kunden (Alvehus & Kärreman, 2012). Arbetet karaktäriseras av teoretisk kunskap, kreativitet och användning av analytisk förmåga (Newell et al, 2009). Den intellektuella karaktären gör personalen till företagets kritiska tillgång för att nå konkurrenskraft. Kunskapsarbetare är ofta högutbildade, med expertkunskaper, och har en förmåga att kunna tillämpa sina kunskaper i problemlösning (Newell et al, 2009; Alvesson, 2004). Eftersom kunskapsarbetaren är företagets resurs, och vars kunskap är svaret på kundens efterfrågan, är personalens egna kundrelationer en kritisk faktor för företaget. I många fall är det enbart en eller ett fåtal i företaget som har inblick och förståelse för kundens specifika situation och problem.

Alvehus och Kärreman (2012) beskriver tre olika typer av kunskapsorganisationer: expertbyrån, kunskapsbyråkratin och idéinkubatorn. I expertbyrån står professionell kunskap i

fokus, och kännetecknas av en klientnära miljö där lösningar skräddarsys till kunden. Experterna arbetar ofta självständigt med sina kunder vilket gör att varje arbetares kontaktnätverk är ytterst viktig för företaget. Exempel på expertbyråer är advokat- och arkitektfirmor. Kunskapsbyråkratin kännetecknas istället av något mer standardiserade tjänster jämfört med expertbyråns, men fortsatt mer komplexa än en produktproduktion. En annan skillnad är att generellt sett har organisationens volym ett större fokus jämfört med expertbyråer, och arbetssättet präglas av teamwork. Skapande och vårdande av rykte och legitimitet är en central del i arbetet. Denna typ av organisation är vanlig för globala revisionsföretag, konsultorganisationer och sjukhus. Den tredje typen, idéinkubatorn, fokuserar på nyskapande. Uppdragsgivarens problem är ofta unikt och kräver därför en unik lösning. Med denna utgångspunkt pågår ett ständigt lärande för att komma fram till nya lösningar. Forsknings- och utvecklingsavdelningar, samt mindre högteknologiska företag är exempel.

1.7 Disposition

Kapitel 2: Detta kapitel innehåller en presentation av hur genomförandet av uppsatsen har gått till, samt motiveras de vägval som gjorts gällande studien.

Kapitel 3: Detta kapitel förklarar innebörden av de valda teorierna för olika styrformer och styrverktyg. Här presenteras även den analysmodell som ligger till grund för studiens analys.

Kapitel 4: Detta kapitel presenterar det material som samlats in genom intervjuer med revisionsbyråer och arkitektfirmor. Kapitlet är indelat efter respektive företag, där deras mål och styrning diskuteras.

Kapitel 5: I detta kapitel analyseras det empiriska materialet utifrån den teoretiska referensramen.

Kapitel 6: I det avslutande kapitlet diskuteras det resultat som studien genererat, även utifrån ett kritiskt förhållningssätt. Kapitlet lyfter även fram ämnesförslag för vidare forskning kring ämnet.

2 Metod

I följande kapitel ges en presentation av tillvägagångssättet för genomförande av studien. En beskrivning görs för hur data har samlats in och bearbetats. Olika val under studiens gång motiveras, samt presenteras här en kritisk aspekt som studiens datakällor eventuellt kan medföra.

2.1 Forskningsansats

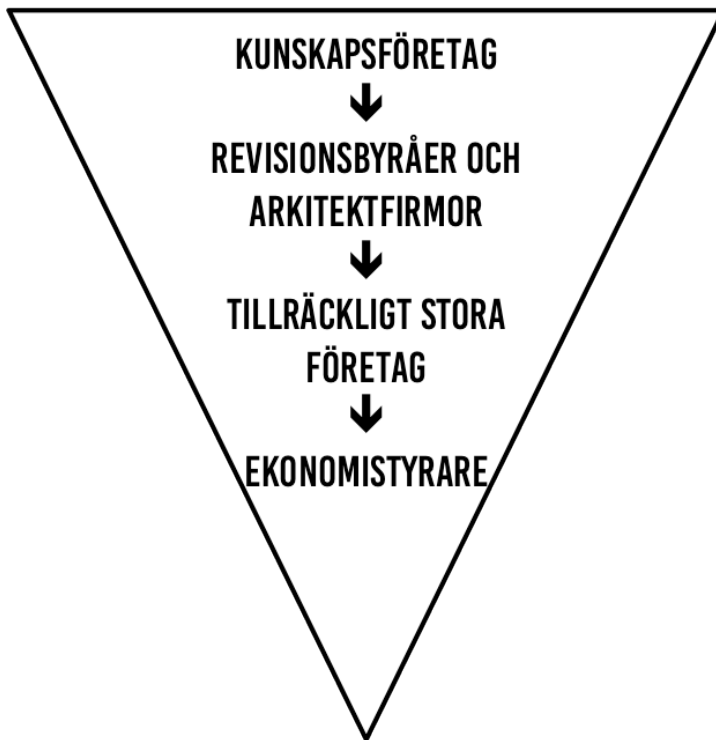
Vad gäller förhållandet mellan teori och praktik finns det i huvudsak två metoder: den induktiva och den deduktiva. Medan den induktiva metoden utgår ifrån idén att teori är resultatet av en forskningsinsats, handlar det i deduktion istället om att testa teori mot en empirisk granskning (Bryman & Bell, 2013). Inom samhällsvetenskapen är den deduktiva metoden den mer förekommande utgångspunkten, så även i denna studie. Arbetet inleddes med en litteraturstudie av befintligt material inom uppsatsens område för att kartlägga den forskning som redan gjorts på området och vilka kunskapsluckor som fanns, vilket utmynnade i studiens syfte och problemformulering. Utifrån detta utarbetades den teoretiska referensram som sedan låg till grund för insamlingen av det empiriska materialet.

2.2 Forskningsstrategi

Vanligen brukar en distinktion göras mellan kvantitativ och kvalitativ forskning. I den kvantitativa strategin ligger tyngdpunkten på kvantifiering i insamling och analys av data. Metoden har en naturvetenskaplig modell och utgår från förmågan att kunna mäta olika företeelser (Bryman & Bell, 2013). Den kvalitativa strategin däremot, betonar ett tolkande synsätt där större vikt läggs vid ord snarare än mått, med tonvikt på hur individer uppfattar sin sociala verklighet (Bryman & Bell, 2013). Denna studie tog sin utgångspunkt i en kvalitativ forskningsansats eftersom uppfyllandet av studiens syfte krävde utrymme för tolkning och kvalitativ analys. Undersökningen utgick inte ifrån en önskan om att kunna säkerställa några kvantifierbara samband, utan snarare att undersöka uppfattningar och förhållningssätt till problemformuleringen.

2.3 Primärdata

2.3.1 Urval



Figur 2.1 Urvalskriterier

Valet av intervjuobjekt har styrts utifrån ett antal kriterier:

1. *Kunskapsföretag*: Eftersom studiens utgångspunkt var kunskapsföretag så var det en förutsättning att de organisationer som undersöktes skulle falla inom denna kategori, enligt den begreppsdefinition i avsnitt 1.6.2.
2. *Revisionsbyråer och arkitektfirmor*: Då det finns en rad olika typer av företag som går inom ramen för kunskapsföretag gjordes en avgränsning till två branscher: revisions- och arkitektbranschen. Detta är två branscher som kan tyckas väldigt olika varandra – den första med en tydlig finansiell prägel och den senare med en kreativ. Genom att undersöka tre företag ur respektive bransch önskades att kunna föra en diskussion om eventuella samband, likheter och olikheter; dels mellan företagen, dels mellan branscherna. Inom ramen för hur begreppet *revisionsbyråer* används i denna uppsats ryms företag som även erbjuder ytterligare konsulttjänster. Fokus ligger dock på styrningen i förhållande till revisionsverksamheten.

3. *Tillräckligt stora företag*: Här kan kriteriet *tillräckligt* tyckas vara något godtyckligt, men vad som upptäcktes i ett initialt skede i sökandet efter lämpliga respondenter var att det krävdes företag av en viss storlek för att ha en intern ekonomistyrningsfunktion. Det fanns företag vi kom i kontakt med, vilka uppfyllde de första två kriterierna, men vilka på grund av sin storlek inte hade en egen ekonomifunktion. På dessa mindre företag sköttes ekonomistyrningen generellt sett istället av delägarna, vilka kan förväntas ha ett antal olika faktorer att förhålla sig till än bara det rent ekonomistyrningsmässiga. Vad som kunde definieras som *tillräckligt* fick därmed avgöras utifrån vad som gick att komma fram till i sökningarna från fall till fall. Det kan dock påpekas att samtliga sex företag som undersökningen kom att behandla placerar sig som bland de tio största inom respektive bransch i Sverige.
4. *Ekonomistyrare*: Då det var själva ekonomistyrningsfunktionen som skulle undersökas var det i första hand personer på business controller-positioner, ekonomichefer eller motsvarande roller med styrningsansvar som var intressanta. Det skulle kunna finnas personer även på andra positioner inom kunskapsföretag att bidra med värdefull information för att förstå hur ekonomistyrningen fungerar inom dessa organisationer, men inom ramen för studiens syfte ansågs det vara mest lämpligt att fokusera på personer som själva arbetar aktivt med ekonomistyrningen.

2.3.2 Intervjuerna

Inom kvalitativ forskning finns i huvudsak två olika typer av intervjuer: den ostrukturerade och den semi-strukturerade (Bryman & Bell, 2013). Medan den nästan helt ostrukturerade intervjun tenderar att likna ett samtal, med relativt lösa minnesanteckningar för genomgång av förutbestämda ämnen, använder sig forskaren vid en semi-strukturerad intervju i regel av en mer specifik tematisering av frågorna (Bryman & Bell, 2013). Denna tematisering brukar kallas för en intervjuguide, vilken ger viss struktur i genomförandet samtidigt som intervjupersonen har stor frihet att själv utforma sina svar på frågorna (Bryman & Bell, 2013). Utifrån studiens syfte antogs en semi-strukturerad intervjuform vara mest lämpad, för att på så sätt kunna styra undersökningen till att besvara problemformuleringen och samtidigt kunna fånga upp intervjupersonernas uppfattningar och åsikter, samt kunna ställa följdfrågor under intervjuernas gång. En uppsättning frågor formulerades för att behandla intervjuernas tänka teman. Dessa togs fram för att kunna besvara studiens syfte, med utgångspunkt i den teoretiska referensramen. Inledningsvis fick respondenten kort presentera företaget och sin

roll. Efterföljande frågor utformades för att kunna besvara frågeställningar om verksamhetens mål och hur styrningen utformades för att uppnå dessa; främst kopplat till styrning av personalen, eftersom den anses vara kunskapsföretagets viktigaste input i ett kunskapsföretag (Alvesson, 2004).

För att nå intervjurespondenter gjordes det utifrån det angivna urvalet digitala sökningar enligt urvalskriteriernas ordning. Först gjordes sökningar på kunskapsföretag inom revisions- och arkitektbranschen; varpå det stämde av om de var av tillräcklig storlek för att ha en ekonomifunktion, och därefter kontaktades personer på ekonomistyrningspositioner inom dessa företag. Detta genom att mail skickades ut där ärendet kortfattat beskrevs. Efter att ha fått medgivande om medverkan bokades en intervju tid in och respondenten fick ta del av en något mer utförlig presentation av undersökningens syfte, teoretiska utgångspunkt och översiktlig tematisering för intervjufrågorna.

Som intervjuform bestämdes det att utgå ifrån telefonintervjuer. En avvägning fick göras mellan nyttan av att fysiskt träffa respondenterna och kostnaden i form av tid och kronor för att kunna genomföra det. Bryman och Bell (2013) påpekar att telefonintervjuer möjligen kan ha vissa fördelar jämfört med direkta intervjuer, inte minst vad gäller kostnader för genomförande, och särskilt när det rör individer och grupper som är svåra att få tag på. De nämner dock även tre potentiella nackdelar med intervjuer via telefon och att dessa faktorer därför bör beaktas. Det första är risken att potentiella respondenter inte har tillgång till telefon, vilket dock inte blev ett problem i vår studie. Det andra är att det inte är fördelaktigt med alltför långa intervjuer över telefon, men eftersom intervjuerna i denna studie var beräknade till cirka 30 minuter ansågs denna faktor inte behöva påverka undersökningen negativt. Den tredje aspekten att beakta är den uteblivna möjligheten att tolka intervjupersonens kroppsspråk och hur denne reagerar på frågorna, men då denna aspekt inte var central för undersökningen antogs det inte vara begränsande i någon betydande utsträckning (Bryman & Bell, 2013). Av de sex intervjuer som genomfördes gjordes fem via telefon och en genom personlig intervju. Med beaktande att det kunde vara något som påverkade studien att en intervju genomfördes annorlunda fanns en medvetenhet att i så stor utsträckning som möjligt säkerställa att intervjuerna ändå genomfördes på ett likvärdigt sätt.

Varje intervju inleddes med att respondenten fick presentera sig själv och företaget. Vidare behandlades de teman som intervjun var planerad att avhandla enligt en tidigare framtagen

intervjuguide (se Bilaga 1). Beroende på hur respektive respondent svarade på frågorna ställdes följdfrågor för att få tillräckligt uttömmande svar utifrån studiens syfte och referensram. Samma person ställde frågorna och förde samtalet i alla intervjuer för att skapa en så stor likvärdighet som möjligt.

Samtliga intervjuer spelades in, och transkriberades därefter. Att transkribera materialet underlättar analysen av vad intervjupersonen sagt, och forskarna har möjlighet att gå igenom den intervjuade personens svar upprepade gånger (Bryman & Bell, 2013). Med hjälp av det transkriberade materialet kunde en noggrann sammanställning av intervjuerna till det empiriska materialet göras, och möjliggöra en välunderbyggd analys. Sammanställningen av varje intervju skickades till respektive respondent för att denne skulle kunna bekräfta att det gjorts en relevant tolkning av samtalet och för att undvika missuppfattningar, så att den senare analysen inte byggde på feltolkningar eller felsägelser.

Företag	Person	Roll	Form	Datum	Längd
Revisionsbyråer:					
<i>Konsultbyrå</i>	<i>Anonym</i>	Business Controller	Telefon	2016-04-27	27 min
BDO	Johan Viberg	Ekonomichef	Telefon	2016-04-29	15 min
KPMG	Per Lindström	Business Controller	Personlig	2016-04-29	29 min
Arkitektfirmor:					
Liljewall	Daniel Bergendahl	Ekonomichef	Telefon	2016-05-02	37 min
White	Rasmus Forster	Business Controller	Telefon	2016-05-04	39 min
Tengbom	Johan Tengbom	Business Controller	Telefon	2016-05-12	24 min

Tabell 2.1 Intervjuer

Det är värt att notera att en av intervjuerna, den andra i ordningen, blev betydligt kortare tidsmässigt än de andra. Det berodde på att den respondenten var förhållandevis kortfattad och koncis i sina svar, men också så pass tydlig att det inte behövdes många följdfrågor, vilket i sig förkortade denna intervju. Den kompletterades dock med en uppföljning via mail, främst för att få ytterligare information kring företagets mål. En av revisionsbyråerna ville vara anonym, både vad gäller det egna och företagets namn. I den löpande texten benämns detta företag som *Konsultbyrå*.

2.4 Sekundärdata

Med en deduktiv metodansats tog studien avstamp i befintlig teori och med en inläsning på de två utgångspunkterna – kunskapsföretag och ekonomistyrning. Dels studerades ämnena

separat, dels som kombination. Detta mynnade ut i studiens syfte och problemformulering, som med utgångspunkt i litteraturstudien sågs kunna fylla en kunskapslucka på området (se avsnitt 1.3). Medan tidigare studier på området haft ett fokus mot hur kunskapsföretag bör styras enligt teorin, sågs möjligheten att fördjupa sig inom två branscher och beskriva hur styrningen ser ut i praktiken.

Med stöd i litteraturstudien togs den teoretiska referensramen fram. Då ekonomistyrning är ett brett begrepp som innehåller en mängd olika teorier och modeller fanns ett behov av att bestämma sig för en specifik utgångspunkt. Modellen för uppdelning enligt beteende-, resultat- och normativ styrning sågs vara väl begrundad i tidigare forskning och med tydliga skillnader i fokusområden vad gäller styrning. Med denna tydliga distinktion, tillsammans med perspektivet att styrformer vanligtvis beblandas inom organisationer, sågs här en möjlighet att beskriva hur styrformerna kan komplettera varandra i praktiken. Den huvudsakliga referensramen kompletterades med styrverktyg i form av debiteringsgrad och belöningssystem. Valet av just de två verktygen motiverades av att de i tidigare studier setts ha en central roll för styrning av just kunskapsföretag. Jämfört med verktyg som exempelvis budget sågs de dessutom ha en funktion starkare kopplad till verksamhetens mål, vilket var en central fråga utifrån syftesformuleringen.

Vid insamlingen av sekundärdata har sökningar efter befintligt material gjorts i databaser. Frekventa sökord som använts, och som även kombinerats med varandra är här sammanställda:

- Arkitektfirmor
- Beteendestyrning
- Controllerns roll
- Ekonomistyrning
- Ekonomistyrsystem
- Human Resource Management
- Kunskapsföretag
- Kunskapsintensiva företag
- Kunskapsintensiva byråer
- Knowledge-Intensive Firms
- Management Accounting
- Management Control
- Management Control Systems
- Knowledge Workers
- Revisionsbyråer
- Styrsystem
- Tjänsteföretag

I det empiriska materialet har primärdatan kompletterats med sekundära källor i form av företagsinformation som tillhandahållits av intervjurespondenterna.

2.5 Studiens trovärdighet

Två viktiga begrepp vad gäller bedömningen av en forsknings kvalitet är validitet och reliabilitet, där en så hög grad som möjligt eftersträvas. Validitet kan beskrivas som frånvaro av systematiska mätfel, medan reliabilitet innebär frånvaro av slumpmässiga fel (NE, 2016).

2.5.1 Validitet

Validitet handlar i grunden om en bedömning av de slutsatser som genererats från en undersökning; om forskaren lyckats mäta det som avses (Bryman och Bell, 2013). Vid kvalitativa studier kan validitet delas in i extern och intern validitet. Extern validitet väcker frågan om undersökningens resultat kan generera i generella slutsatser för den större gruppen (Bryman & Bell, 2013). Vid kvalitativ forskning använder sig forskaren ofta av fallstudier och begränsade urval, vilket kan påverka den externa validiteten. I denna studie har urvalet begränsats till sex stycken kunskapsföretag, vars erfarenheter inte nödvändigtvis representerar hela branschen. En konsekvens av detta är att det blir svårt att avgöra i vilken utsträckning det är möjligt att dra några generella slutsatser om kunskapsföretag i allmänhet, samt i andra sociala kontexter. För att försöka uppnå en så hög extern validitet som möjligt har författarna valt att inte begränsa sig till endast en bransch utan undersöker två branscher, vilket förväntas öka generaliserbarheten. Valet av två kunskapsbranscher med väldigt olika karaktär tros kunna stärka generaliserbarheten ytterligare – att jämföra med att studera två väldigt lika branscher där slutsatser snarare kan hänföras till just likheterna mellan branscherna än kunskapsföretag överlag.

Intern validitet syftar på hur god överensstämmelsen är mellan teorin och studiens observationer (Bryman & Bell, 2013). För att upprätthålla en hög intern validitet har primärdata hämtats från noga utvalda intervjuobjekt. Samtliga respondenter arbetar aktivt med företagets ekonomistyrning och valdes utifrån tydligt uppsatta kriterier (se figur 2.1), för att säkerställa att respondenterna bidrar med den information som författarna efterfrågar. Frågorna som författarna ställer till intervjuobjekten har noga utformats med utgångspunkt i den teoretiska referensramen. Detta för att säkerställa att författarna ställer *rätt* frågor, där *rätt* i detta avseende innebär material som är relevant för studien. För att ytterligare stärka validiteten fick respondenterna ta del av intervjuens teman före intervjutillfället. Något som

kan ha påverkat den interna validiteten är risken att respondenterna inte delat med sig av viss information, eller sett intervjun som ett tillfälle att marknadsföra sig själva.

2.5.2 Reliabilitet

Reliabilitet handlar om huruvida resultatet hade blivit detsamma om undersökningen upprepats (Bryman & Bell, 2013). Det är omöjligt att "stanna" de sociala förutsättningar och miljöer som gällde vid den inledande undersökningen, och därför menar Bryman och Bell (2013) att det är svårt att göra en kvalitativ studie replikerbar vid ett nytt genomförande. I en semistrukturerad intervju behöver inte frågorna komma i ordning, personen som blir intervjuad har stor frihet att utforma sina egna svar, och vidare frågor kan förekomma genom att intervjuaren bygger vidare på något som den intervjuade sagt (Bryman & Bell, 2013). Förutsättningarna för en semistrukturerad intervju försvårar möjligheterna att uppnå samma resultat vid en upprepning av undersökning. Enligt Bryman och Bell (2013) anses reliabiliteten ofta vara låg i kvalitativa undersökningar, men för att förbättra reliabiliteten har allt intervjumaterial spelats in, transkriberats och stämts av med respondenterna för att på så sätt minska risken för missförstånd och tolkningsfel. Dessutom närvarade alla tre författare under samtliga intervjuer, och samma person höll i samtalet vid alla tillfällen för att skapa så stor likvärdighet som möjligt.

2.5.3 Källkritik

Sekundärdatan utgörs främst av litteratur och artiklar som har sökts via Lunds universitets databaser och bibliotekskataloger, och även kompletterats med kurslitteratur och material rekommenderat av handledare. I största möjliga mån har ursprungskällor använts. Ett problem som kan uppstå i samband med användandet av sekundära källor är dess relevans. Information från äldre källor riskerar att bli missvisande när de appliceras i dagens kontext. Den teoretiska referensramen tar sin utgångspunkt i en modell från 1979 (Ouchi), men har kompletterats med forskning som är producerad mer i närtid för att redogöra för de olika teorierna. I insamlingen av primärdata har författarna utgått ifrån en intervjuguide med öppna frågor, vilket i sin tur har gjort att intervjuobjekten haft stort utrymme att utforma sina egna svar. Utrymmet har gett respondenterna möjligheten att vinkla informationen till sin egen fördel, och innebär en risk för diskrepans mellan författarnas och respondenternas tolkning av frågor och svar.

3 Teoretisk referensram

Tredje kapitlet behandlar inledningsvis den tidigare nämnda utgångspunkten vid utformning av företags styrning, nämligen målens karaktär och dess funktion i ekonomistyrningen. Därefter presenteras de styrteorier samt analysmodell som ligger till grund för att besvara studiens syfte.

3.1 Mål

Ingen enskild teori kan på ett entydigt sätt förklara vilka mål ett företag har (Ax et al, 2015). Företags mål utformas på basis av flera faktorer och aspekter vilka måste tas i beaktning, och gör att målen får olika karaktär. En första aspekt är företags omgivning och dess förutsättningar denna innebär (Ax et al, 2015). Förändrad omgivning ställer krav på att målen anpassas för att vara rimliga att uppnå. Även i vilket sammanhang målen grundar sig har betydelse. Anthony et al (2014) beskriver begreppet mål på flera plan, där ett är om de är finansiella eller icke-finansiella. De finansiella avser ekonomiska mål så som ett visst resultat eller en viss lönsamhet, medan icke-finansiella istället avser andra aspekter, så som nöjda kunder (Ax et al, 2015). En annan indelning är om målen är på organisatoriskt eller individuellt plan, alltså vem målen avser (Anthony et al, 2014). Mål kan sättas upp för hela verksamheten, en division av verksamheten, personalgrupper eller individuella medarbetarmål. Utformning av mål innebär oftast även en tidsaspekt, där de kan vara både kortsiktiga och långsiktiga (Ax et al, 2015). Ax et al (2015) beskriver vidare att utöver företags officiella mål förekommer även symboliska. Dessa är vanligtvis utformade av syftet att skapa legitimitet, genom att få omgivningen att uppfatta företaget på ett önskvärt sätt. En ytterligare indelning av begreppet mål kan vara kvalitativa och kvantitativa (Anthony et al, 2014). I flera avseenden kan denna indelning likna den av finansiella och icke-finansiella. Kvantitativa innebär numeriska mål, alltså sifferbaserade, medan kvalitativa inte har en lika tydlig distinktion och är svårare att mäta på ett tillförlitligt sätt. Kvalitativa mål kan exempelvis handla om att producera så "bra" produkter som möjligt. Ett sådant mål är alltså svårare att utvärdera, jämfört med ett mål baserat på siffror.

Som beskrivet kan alltså begreppet mål delas in på många olika sätt, och flera av dem överlappar varandra. Exempelvis kan ett finansiellt mål vara långsiktigt, på ett organisatoriskt plan, och påverkas av förändringar i företagets omgivning. Trots teorins skiljaktiga förklaring av målens typ säger den att företag existerar för att uppfylla mål, och att det är ekonomistyrningens funktion att styra verksamheten i riktning mot dessa mål (Ax et al, 2015).

För en effektiv ekonomistyrning i riktning mot företagets mål krävs en anpassning till företagets strategi, eftersom styrningen utgör ett medel för att implementera denna i verksamheten (Anthony et al, 2014). För att förstå ekonomistyrningens funktion i förhållande till företagets vision har nedanstående figur inhämtats.



Figur 3.1 Samband mellan vision, affärsidé, strategi, verksamhetsplanering och ekonomistyrning (Ax et al, 2015).

Visionen beskriver vart företaget är på väg eller vad som ska uppnås med verksamhetens existens (Ax et al, 2015). Affärsidén beskriver sedan vad företaget ska ägna sig åt för att nå dit. Dessa två är utgångspunkterna för hur företagets strategi ska formuleras. Vid upprättande av strategi bör omvärlden och företagets potentiella möjligheter på marknaden analyseras för att kunna positionera sig på ett lönsamt sätt (Anthony et al, 2014). Det handlar om att bli medveten om företagets styrkor och svagheter, vilka kundgrupper företaget ska rikta sig till, hur konkurrens ska mötas, samt vilken kompetens och vilka resurser som krävs för att uppfylla affärsidén (Anthony et al, 2014). För att uppnå företagets huvudmål sker vanligtvis en nedbrytning till delmål för olika delar av verksamheten, vilket tar sin form i verksamhetsplaneringen (Ax et al, 2015). Planeringen innebär en ansvarsfördelning av målen mellan olika divisioner, avdelningar eller produktområden, samt om målen ska uppnås på lång, medel eller kort sikt (Ax et al, 2015). Ekonomistyrning är en del av denna verksamhetsplanering, som tidigare beskrivits utgöra styrningen mot företagets ekonomiska mål. Eftersom ekonomistyrningen är en del av processen att uppnå företagets affärsidé ser ekonomistyrningssystemen ofta olika ut i olika företag. Detta eftersom de verkar under olika förutsättningar och strävar efter olika mål (Anthony et al, 2014).

3.2 Styrformer

Ouchi (1979) föreslår en indelning av styrning enligt två dimensioner. Dels i vilken mån det är möjligt att mäta resultat, dels i vilken utsträckning det finns kunskap om transformationsprocessen. Det senare handlar om i vilken grad det är möjligt att definiera de

arbetssteg som krävs för att producera en viss produkt eller tjänst, det vill säga transformationen från input till output. Detta avgör i sin tur i vilken mån det går att administrera och styra arbetet. Ju mindre kunskap om transformationsprocessen desto mindre behov av att precisera hur arbetet ska utföras i termer av beteende, och istället fokusera på vilket resultat som önskas uppnås.

		KUNSKAP OM TRANSFORMATIONSPROCESSEN	
		FULLSTÄNDIG	OFULLSTÄNDIG
MÖJLIGHET ATT MÄTA RESULTAT	HÖG	BETEENDE- ELLER RESULTATSTYRNING	RESULTATSTYRNING
	LÅG	BETEENDESTYRNING	NORMATIV STYRNING

Figur 3.2 efter Ouchi (1979), enligt Alvehus & Kärremans (2012) översättning

Med utgångspunkt i Ouchis (1979) figur behandlas de tre styrformerna som presenterats i modellen.

3.2.1 Beteendestyrning

Beteendestyrning handlar om att säkerställa att personalen betar sig och agerar på ett sådant sätt som är fördelaktigt för organisationen (Merchant & Van der Stede, 2007), och är lämplig då kunskapen är fullständig vad gäller transformationsprocessen från input till output (Ouchi, 1979). Styrformen används i många företag men är inte effektiv i alla situationer. För att styrformen ska fungera väl måste det vara möjligt att precisera vilka beteenden som är önskvärda, samt ha förmågan att se till att dessa beteenden kan uppnås (Merchant & Van der Stede, 2007). Motsvarande bör det även vara möjligt att definiera oönskade beteenden och att ha förmågan att undvika dessa. Tanken med beteendestyrning är att få personalen att handla enligt organisationens bästa genom att kontrollera och övervaka dess arbetsprocesser (Merchant & Van der Stede, 2007).

Beteende kan styras genom att direkt övervaka personalen med en direkt kontakt och kontroll över de anställda och deras arbete (Kärreman och Rennstam, 2012). Övervakningen säkerställer att de anställda gör vad som önskas och i önskvärt tempo. Arbetsinsatsen ligger sedan till grund för belöningar och bestraffningar. Beteendet kan även styras genom att istället för att sätta personer i fokus, sätts positioner och dess roll i centrum av arbetet (Kärreman & Rennstam, 2012). Positionen medför en auktoritet att utföra vissa handlingar och styrningar, oavsett vem som besitter denna position. Styrningen sker genom nedskrivna regler och arbetsuppgifter för varje position och på så sätt kan påbörjade arbeten tas över av någon annan.

Merchant och Van der Stede (2007) har å sin sida valt att dela in beteendestyrning i fyra kategorier. Den första är beteendebegränsning, vilket går ut på att personalen hindras från att utföra oönskade beteenden. Det kan handla om rent fysiska begränsningar, exempelvis genom lösenord till datorer eller lås på skrivbord, men också om attesteringsordningar och vem som har befogenhet att utföra vissa handlingar och beslut (Merchant & Van der Stede, 2007). Kategori nummer två fokuserar på förhandsgranskning, där anställdas handlingsplaner måste kontrolleras och godkännas innan de kan påbörjas. Denna typ av beteendestyrning är vanlig i planerings- och budgetarbete (Merchant & Van der Stede, 2007). Tredje kategorin handlar om att hålla personalen ansvarsskyldig för sitt agerande. För att kunna implementera beteendestyrning av den här typen krävs att organisationen kan precisera vilka ageranden som är önskvärda, kommunicera dessa till de anställda, följa upp beteenden, samt belöna eller bestraffa gott respektive dåligt agerande (Merchant & Van der Stede, 2007). Den fjärde kategorin går ut på att tillsätta mer personal eller maskiner till en uppgift än vad som är nödvändigt, för att på så sätt öka chanserna att arbetet blir väl utfört. Detta är ett förhållandevis dyrt tillvägagångssätt, men som kan vara nödvändig inom vissa kritiska branscher, exempelvis inom säkerhet eller IT (Merchant & Van der Stede, 2007).

3.2.2 Resultatstyrning

Resultatstyrning bygger på idén om att premiera anställda som kan generera goda resultat (Merchant & Van der Stede, 2007). Till skillnad från beteendestyrning kräver det ingen kunskap om transformationsprocessen, utan bygger på förmågan att kunna mäta resultat (Ouchi, 1979). Resultatstyrning skapar meritokratier, där de mest talangfulla och hårt arbetande medarbetarna blir belönade, snarare än de med längst anställning eller rätt sociala

nätverk (Merchant & Van der Stede, 2007). Jämfört med beteendestyrning, som fokuserar på *hur* arbetet genomförs, läggs vikten istället på *vad* som ska genomföras, vanligen i termer av vilket resultat som förväntas uppnås (Kärreman & Rennstam, 2012). Med resultatstyrning läggs vikten vid konsekvenserna av personalens agerande, där de själva får avgöra vilket beteende och agerande som krävs för att nå det önskade resultatet.

Styrformen lämpar sig väl, och kan rentav vara nödvändig i decentraliserade organisationsformer med stora autonoma ansvarsenheter (Merchant & Van der Stede, 2007). Mindre enheter i organisationen får befogenhet att själva utforma arbetsprocessens tillvägagångssätt så länge de levererar enligt de uppsatta målen (Kärreman & Rennstam, 2012). Två kritiska frågor vid implementering av resultatstyrning är graden av decentralisering och användandet av belöningssystem. Decentralisering är viktigt för att kunna ge anställda med resultatansvar befogenhet att ta beslut i rätt riktning. Belöningssystem gör i sin tur att maximerandet av organisationens önskade resultat då kommer överensstämma med maximerandet av den anställdes belöning, varför den anställde förväntas bli motiverad att sträva i just den riktningen (Merchant & Van der Stede, 2007).

För att resultatstyrning ska fungera effektivt måste organisationen för det första kunna bestämma och precisera vilka resultat som önskas inom olika områden och kommunicera dessa mål till personalen som arbetar inom respektive område. Finns det mål av olika vikt måste prioriteringen mellan dessa också kommuniceras så att inte personalen agerar på ett oönskat sätt (Merchant & Van der Stede, 2007). För det andra måste *the controllability principle* vara uppfylld, det vill säga att de anställda måste kunna kontrollera de resultat som de förväntas ansvara för (Merchant & Van der Stede, 2007). För det tredje måste organisationen kunna mäta resultaten på ett effektivt sätt. För att kunna göra detta föreslår Merchant & Van der Stede (2007) att resultatmått ska vara precisa, objektiva, lägliga och förståeliga. Detta kan jämföras med det som Doran (1981) kallar *SMART goals*, där bokstäverna i SMART står för fem kriterier som organisatoriska mål bör uppfylla: *specific* (specifika), *measurable* (mätbara), *assignable* (accepterbara), *realistic* (realistiska) och *time-related* (tidsbundna). Alla mål måste inte nödvändigtvis uppfylla samtliga kriterier, men ju fler kriterier som är uppfyllda desto *smartare* är målen enligt Doran (1981).

3.2.3 Normativ styrning

Kärreman och Rennstam (2012) beskriver normativ styrning, liksom resultatstyrning, som en indirekt form av beteendestyrning. Även om personalens beteende inte är huvudfokus med styrningen, är det i slutändan beteendet som önskas påverkas. Normativ styrning bygger på personalens naturliga förmåga att kontrollera sig själv (Merchant & Van der Stede, 2007), där en central fråga är att få de anställdas värderingar att överensstämja med organisationens (Ouchi, 1979). Genom att påverka tankar, tolkningar och uppfattningar förväntas de anställda styras till att bete sig på önskvärt sätt i deras arbete (Kärreman & Rennstam, 2012). Denna styrningsform kan enligt Ouchi (1979) vara lämplig då kunskapen om transformationsprocessen är liten, och så även förmågan att mäta resultat.

Merchant och Van der Stede (2007) delar in den normativa styrningen i dels personalstyrning, dels kulturstyrning. I personalstyrningen är centrala verktyg rekrytering, utbildning, vidareutveckling och belöning (Alvehus & Kärreman, 2012; Newell et al, 2009). Styrningen tar sig uttryck redan innan personalen är anställd, genom att bestämma vilka typer av individer företaget är ute efter, en så kallad målprofil. Till skillnad från traditionell rekryteringsform där den mest kvalificerade sökande ska identifieras, används här istället matchningsmodellen (Kärreman & Rennstam, 2012). Matchningsmodellen innebär att identifiera den sökandes personlighet, ambitioner, värderingar och mål, för att redan vid rekryteringen välja kandidater som matchar organisationens värderingar. Genom att anställa en specifik typ av individer kan företaget sedan påverka och utveckla personalens förmågor i vissa riktningar för att nå ett högt resultat på arbetet (Alvehus & Kärreman, 2012). Att välja ut, forma och utbilda personalen så att dess individuella mål går hand i hand med hela verksamheten förväntas leda till vad Merchant och Van der Stede (2007) kallar *self-monitoring*. Detta innebär att personalen utvecklar en förmåga att motivera och kontrollera sig själv, utan direkt styrning uppifrån (Merchant & Van der Stede, 2007).

Alvesson (2004) menar på att personalstyrning *inte* är det centrala i normativ styrning utan större fokus ligger på att skapa en organisatorisk kultur och att skydda dess identitet. Vid kulturstyrning eftersträvas att skapa en kulturell atmosfär genom att påverka och få personalen att tro på företagets värderingar. Socialisation betonas som en form av uppfostran (Kärreman & Rennstam, 2012), där gruppsyck är ett mycket kraftfullt styrverktyg mot individer som avviker från organisationens gemensamma normer och värderingar (Merchant

& Van der Stede, 2007). En nyrekryterad individ i ett företag med stark kultur anpassar sig vanligtvis till företagskulturen och låter dess värderingar bli sina egna (Alvehus & Kärreman, 2012). Merchant & Van der Stede (2007) föreslår två huvudsakliga metoder för att implementera kulturstyrning: att ha gemensamma uppförandekoder (*codes of conduct*) och att använda kollektiva belöningar, baserat på hur en grupp presterar som helhet. Socialisation sker under vanlig arbetstid där personalen lär sig uttalade och outtalade uppförandekoder genom vardaglig interaktion med andra medarbetare (Kärreman & Rennstam, 2012). Även sociala tillställningar utanför arbetet, så som sommarfester eller after work, är vanligt förekommande och bidrar till kulturen. Motivation och engagemang för företaget förväntas skapas genom dessa informella processer, och som i sin tur förväntas ha en positiv påverkan på de anställdas arbetsprestation (Alvehus & Kärreman, 2012).

Som tidigare nämnt är personalens kunskap företagets kritiska resurs och erbjudande till kunden. Den förståelse och kunskap i specifika uppdrag som personalen besitter är svår att ersätta genom att någon annan tar över uppdraget. Det är därmed viktigt att behålla sina anställda inom företaget (Alvesson, 2004). Dessutom innebär en avslutad anställning en risk att arbetaren går vidare till en konkurrent och/eller tar med sig kunder till nästa arbetsgivare (Alvesson, 2004). Kunskapsarbetare söker generellt karriärutveckling och ser sitt nuvarande arbete som ett steg av en längre karriärstege (Newell et al, 2009). För att knyta till sig långvarig personalstyrka har vidareutveckling inom företag blivit en del av normativ styrning. Nivåer som uppnås genom prestation och kompetens kan därför skapas inom företaget, vilka nivåerna ofta innebär större ansvars- och ledarskapsroller (Newell et al, 2009).

I viss mån är alla organisationer, oavsett om de har ett uttalat normativt styrsystem eller inte, beroende av att de anställda vägleder och motiverar sig själva (Merchant & Van der Stede, 2007). Ofta innebär normativ styrning lägre kostnader och färre negativa sidoeffekter än de flesta andra, mer ”hårda”, styrsystem, men dess effektivitet kan variera mellan olika individer och grupper i olika kontexter (Merchant & Van der Stede, 2007). Denna typ av styrning har kommit att bli viktigare allt eftersom organisationer blir mer decentraliserade, där traditionella hierarkiska strukturer ersätts av anställda med makt att ta egna beslut. Med en maktförskjutning till underordnade (Mládková, 2013), blir betoningen av organisationens värderingar viktigare för att säkerställa att all personal agerar utifrån organisationens bästa (Merchant & Van der Stede, 2007). Ouchi (1979) ställer just denna retoriska fråga att om varken beteende kan styras på ett direkt sätt eller resultat kan mätas på ett tillförlitligt sätt,

vilket alternativ finns då än att göra ett noggrant urval vid rekrytering, socialisera personalen och belöna dem som visar den önskade inställningen och de önskade värderingarna som i slutändan troligtvis ska generera framgång för organisationen? Med bakgrund i problematiken med att identifiera arbetsprocessen, samt att mäta tillförlitligt resultat, är det den normativa styrformen som förväntas i kunskapsföretag (Alvesson, 2004).

3.3 Styrverktyg

3.3.1 Debiteringsgrad

Eftersom kunskapsföretag inte kan lagra sina produkter, då produkterna består av utförda tjänster, är antalet timmar utförda hos kunder en central del av kunskapsföretags verksamhet (Ax et al, 2015). För att vara så effektiv och lönsam som möjligt följs varje anställds debiteringsgrad upp. Kunskapsföretags kostnadsposter utgörs till största del av lön och andra personalkostnader, medan intäkterna består av antal debiterade timmar till kunderna (Ax et al, 2015). Därför eftersträvas att kunskapsföretag kan debitera kunder så stor del av sin arbetstid som möjligt för att företaget själva ska behöva stå för så liten del som möjligt. Tiden som kan särskiljas till en viss kund eller visst uppdrag kan därmed debiteras kunden och på så sätt täcka personalkostnaderna. Övrig tid som inte är debiterbar kan utgöras av utbildningstid, intern kontorstid eller väntetid. Den debiterbara tiden i förhållande till den icke-debiterbara kallas debiteringsgrad, vilken önskas hållas så hög som möjligt (Ax et al, 2015). En hög debiteringsgrad innebär att de arbetade timmarna till största del har debiterats kunder. Övriga timmar måste finansieras genom företagets vinstmarginal på uppdragen. Nivån av debiteringsgraden har alltså en stor påverkan på resultatet och har därför blivit en viktig styrparameter för kunskapsföretag (Ax et al, 2015). För att följa upp debiteringsgraden används vanligtvis en regelbunden tidrapportering där de anställda rapporterar sin debiterbara respektive icke-debiterbara tid.

3.3.2 Belöningsystem

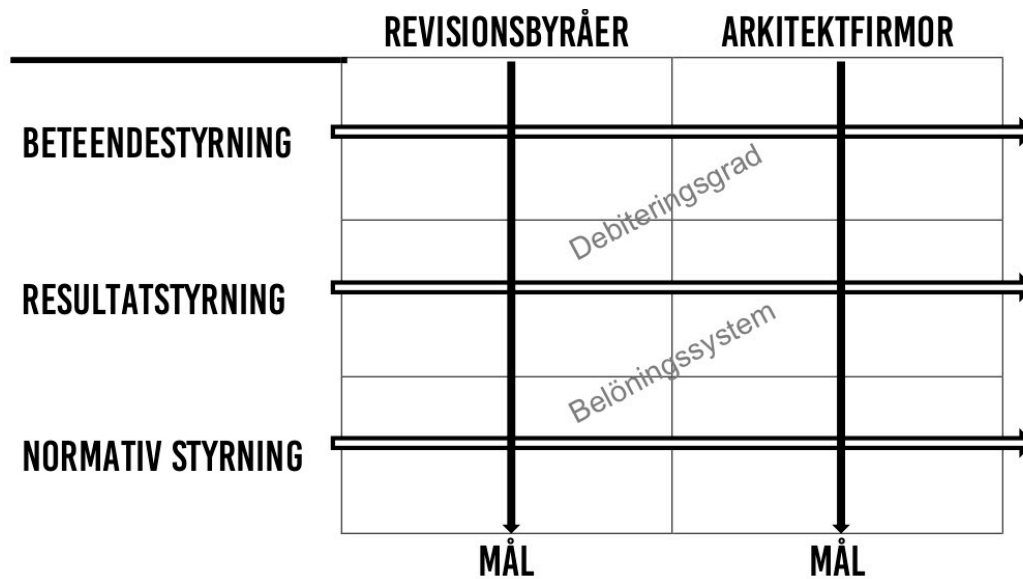
I kombination med resultatstyrning används ofta ett belöningsystem för att få de anställda att sträva efter de önskade resultaten. Belöningarna kan ses som en motivation till de anställda att prestera så bra som möjligt i riktning mot företagets mål (Anthony et al, 2014). En lyckad

resultatstyrning och användning av belöningsystem gynnar i slutändan både företaget och de anställda. När företagets mål uppfylls premieras de anställda och på så sätt uppnås även de anställdas ekonomiska mål.

Belöningsystem kan vara konstruerade på många olika sätt där belöningen består av finansiella och/eller icke-finansiella medel (Anthony et al, 2014). Finansiell belöning utgörs vanligen av en extra lön eller utbetalning, medan icke-finansiella kan betalas ut genom sådant som ledighet, befordran, ökat ansvar eller ökad befogenhet (Ax et al, 2015). Dessutom kan de vara individuellt utformade eller gruppbaseade (Anthony et al, 2014). Ax et al (2015) beskriver att upprättande av effektiva individuella belöningsystem kräver att individuella prestationer kan urskiljas. Detta för att inte skapa uppfattningar bland personalen om att vissa anställda favoriseras. Vidare beskrivs att gruppbaseade system kan användas för att motverka avundsjuka. En belöning delas då ut till varje anställd baserat på gruppens prestation. Problemet med gruppbaseade belöningar är dock risken för fripassagerare; att anställda som presterar dåligt ändå erhåller belöning. Det är därmed viktigt att belöningsystem är noggrant utformat för att undvika missnöje hos de anställda (Ax et al, 2015).

Utöver främjande av företagets mål används belöningsystem även för att attrahera och behålla sin personal (Anthony et al, 2014), vilket indirekt ofta främjar företagets mål. Företag vill knyta an den bästa personalstyrkan och sedan behålla den så länge som möjligt. Välutformade belöningsystem kan då fungera som ett lockbete att just attrahera ny kompetent personal, men även behålla den befintliga. Vidare kan belöningsystem även skapa en positiv och innovativ miljö. Anthony et al. (2014) menar att belöningar inte bara används för att få de anställda att arbeta hårt. Det handlar också om att främja inspiration och kreativitet till att tänka i nya banor, frambringa nya idéer och att fatta bra beslut. Belöningsystem används alltså för att skapa incitament för personalen att vilja arbeta i företaget, göra ett bra arbete och bidra till företagets mål, vilket gör belöningsystem till ett väl anpassat system för resultatstyrning.

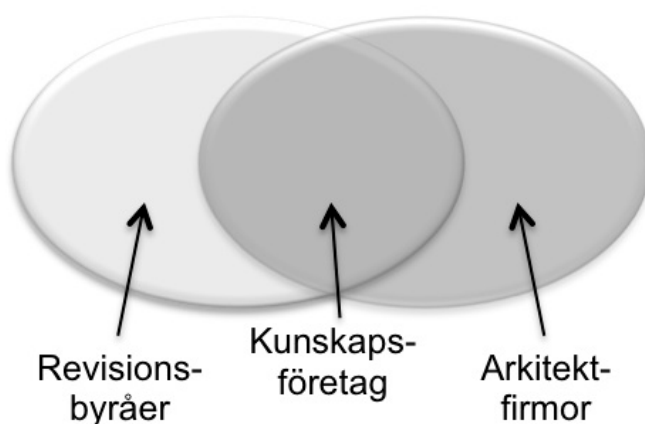
3.4 Analysmodell



Figur 3.3 Analysmodell

Den teoretiska referensramen med de tre styrformerna kommer testas mot den empiriska datainsamlingen från revisionsbyråer och arkitektfirmor. Referensramen kompletteras med de två styrverktygen för att studera hur företagen använder sig av dessa i sin styrning. Analysen kommer ta sin utgångspunkt i hur dessa kunskapsföretag använder de olika formerna av ekonomistyrning för att arbeta mot sina mål.

Genom att analysera likheter och skillnader mellan branscherna kan en förståelse skapas för vad som är branschspecifikt och vad som är gemensamt för kunskapsföretag:



Figur 3.4 Analys av två branscher

4 Empiri

Följande kapitel presenterar den data som samlats in genom intervjuer med respondenter från revisions- och arkitektbranschen. Utgångspunkten har varit den intervjuguide som utformats för att besvara studiens syfte. Kapitlet är indelat med data från respektive företag för sig. Företagspresentationen följer en gemensam struktur med en inledande kort introduktion av företaget, dess vision och målsättning, samt avslutar med hur företaget styr verksamheten mot sina mål.

4.1 Konsultbyrån

Konsultbyrån erbjuder tjänster inom redovisning, revision, skatt och affärsrådgivning. Organisationen har idag över 3 000 medarbetare på olika orter runt om i landet. Respondenten arbetar som business controller på byråns nationella kontor. I denna roll gäller det att ge stöd i verksamhetsstyrningen så att organisationen kan nå sina mål, men också att ta fram beslutsunderlag för aktiviteter och åtgärder.

4.1.1 Mål

Konsultbyråns vision är att skapa förtroende och bidra till ett bättre företagande.

Organisationen har dels mål som är rent finansiella, såsom ökad lönsamhet, dels andra typer av delmål som stödjer att de arbetar i rätt riktning. Delmålen är allt ifrån synen på marknaden med tillväxt och andelar, kvalitetsmål samt hur personalstrukturen ska se ut i form av kompetens och kapacitet. Detta är stödjande mål som medel för att nå finansiella mål, vilket då blir en bekräftelse på att utvecklingen går åt rätt håll.

4.1.2 Styrning

I rollen som business controller ingår att analysera och tolka finansiell data, och att kunna förmedla till ledningen vad det innebär för organisationen. Där ingår dels att förhålla sig till hur utfallet ser ut jämfört med planerat, och om det kan finnas för risker med den utveckling som företaget har. Förutom att tillhandahålla en siffra måste denna också tolkas – vad det innebär för organisationen och vilka åtgärder och beteenden som krävs för att nå målen. Förutom att sätta kollektiva mål är det också viktigt att sätta individuella mål som är önskvärda och styr individuella prestationer. Respondenten beskriver att det är en utmaning att arbeta i en omvärld och bransch under konstant förändring och hård konkurrens.

Eftersom större delen av personalen är ekonomer upplever respondenten att det å ena sidan finns en stor förståelse för den ekonomiska styrningen och att det därför underlättar rollen som controller i en organisation av självständiga tjänstemän. Å andra sidan finns det samtidigt många som är duktiga på management och att det då blir en utmaning att som controller vinna förtroende hos de personer denne ska vara ett stöd för. Det påpekas att “[...] *controlling är mycket psykologi* [...]” i hur man lär sig att agera i olika situationer för att ständigt kunna uppnå förändring och förbättring.

Vid uppföljning är det viktigt att kunna nå ut med sitt budskap i det brus vardagen innebär i en verksamheten och omvärld där det tenderar att inträffa oförutsägbara händelser. Tempot är högt både internt och externt, och det finns olika typer av omvärldsförändringar som påverkar verksamheten. I styrningen blir det då särskilt viktigt att kunna förhålla sig till sin ursprungliga strategi, samtidigt som den inom vissa områden kan behöva anpassas för att möta de förändrade förutsättningarna. Att i sådana situationer nå fram och kunna påverka personalens agerande ses inte som ett hinder, men däremot en utmaning. “*Mod behöver man ha som controller*” påpekas det, med hänsyn till att våga påtala faktorer i organisationen som kan behöva förändras.

Inom branschen är det viktigt att ha en hög kundbeläggning, vara lönsam, ta in nya kunder, och inte minst leverera hög kvalitet och beakta de regler och riktlinjer som omfattar verksamheten. Beroende på vilken roll en anställd har sätts olika typer av individuella mål upp. Mot dessa sker varje år uppföljning där måluppfyllanden utvärderas, eventuella åtgärder diskuteras och nya mål för det kommande året sätts. Målen är inte enbart kopplade till att uppnå ett visst finansiellt resultat, utan det sätts även stor vikt vid att personalen har rätt beteende och uppfyller regulatoriska förordningar och riktlinjer. Bland annat genomförs undersökningar som hjälper till att utvärdera personalen i ett team. Utvärdering vad gäller cheferna handlar främst om ett gott ledarskap och beteende. För medarbetarna ligger fokus på kvalitet i arbetet som utförs, att de trivs och känner att det finns bra karriärutvecklingsmöjligheter. Här berörs också om arbetsbelastningen känns antingen för låg eller för hög. Respondenten påpekar att det hör ihop som ett kretslopp, att om en person mår bra så presterar den också bra, och tvärtom. Byrån gör stora investeringar i varje nyanställd i form av utbildning och introduktion, och förhoppningen är att personalen ska vilja stanna och utvecklas inom organisationen. Därför är det stort fokus på frågor som rör ledarskap och

verksamhetsstöd. För att också kunna bedöma hur medarbetarna uppfattar sin anställning hos byrån använder sig företaget av enkäter där alla medarbetare får svara på detta enligt mer kvalitativa värden.

På byrån finns ett belöningssystem kopplat till hur medarbetarna presterar, vilket kalibreras genom de uppföljningssamtal medarbetaren har med sin coach. Eftersom personalen i regel jobbar med många olika uppdrag, ofta med olika uppdragsledare, finns ett system som underlättar uppdragsutvärdering. Dessa utvärderingar utgör sedan underlag för utvecklingssamtalen med coachen. Belöningssystemet kopplas till dessa samtal, vilket i slutändan kommer att handla om hur medarbetaren har presterat i uppdragen. Att vara verksam i en organisation med självständiga medarbetare kan medföra utmaningar kring att skapa förståelse för att en modell för uppföljning och utvärdering är nödvändig, men det finns också många positiva aspekter av självständigheten.

“[...] förhoppningsvis så har vi rustat våra medarbetare rätt och har bra samtal med dem, så att just den här självständigheten gör faktiskt att man kan få rätt beteende, och vi kan få personer som tar ansvar för att alltid representera [företagets] värderingar [...] det är också viktigt, att våra medarbetare känner till våra strategiska mål och vad som är våra värderingar. Under förutsättning att de gör det så är självständighet att uppmuntra.”

4.2 BDO

BDO är ett konsultbolag som erbjuder tjänster inom rådgivning och revision. Organisationen har idag cirka 500 anställda med ett 20-tal kontor runt om i Sverige (BDO, 2016).

Respondenten sitter som ekonomichef på huvudkontoret i Stockholm. BDO är organiserat i mindre grupper om 15-20 konsulter i varje grupp där gruppchefen för respektive grupp ansvarar för ekonomi och budgetering. Varje grupp har sina problem, utmaningar och sätt att övervinna dessa, men det ligger i respondentens roll att följa upp, testa, och hjälpa till med de olika åtgärder som respektive grupp kan behöva.

4.2.1 Mål

“Med Vision 2020 tar vi ut riktningen för hur BDO Sverige även framöver ska leverera den absolut bästa kundupplevelsen och vara ett piggare och mer personligt alternativ till våra större konkurrenter” (BDO, 2015, s 4)

Två övergripande målsättningar hos BDO är nöjda kunder och ökad tillväxt, både genom en ökad omsättning och genom att stärka sin position geografiskt. Byråns övergripande målsättningar fungerar som ett ramverk för avdelningarna och medarbetarnas mål. Avdelningarna jobbar självständigt med mindre delmål, till exempel ökade timpriser, rekrytering av ny personal eller ökat tjänsteutbud, men företagets övergripande mål, nöjda kunder och ökad tillväxt är hela tiden i fokus.

4.2.2 Styrning

På BDO sker uppföljning månadsvis för ett antal nyckeltal. Som för de flesta konsultbyråer är mycket relaterat till tid och debiteringsgrad är ett centralt mått. Vidare följs detta upp genom graden av fakturering i förhållande till upparbetning, med andra ord hur mycket som faktureras ut respektive inte faktureras ut. Om nyckeltalen är på väg åt fel håll kan det bero på att någon grupp är dålig på att fakturera sin arbetade tid till kunderna, eller att det någonstans är för låg beläggning.

För att säkerställa att personalen gör vad de ska följer gruppcheferna upp personalens arbete. Detta sker bland annat genom ett system för tidrapportering. De har välutvecklade rutiner för projektredovisning och timrapportering så att alla anställda rapporterar den tid de arbetar och vad de gjort under den tiden. På så sätt är det möjligt att snabbt fånga upp och reagera om beläggningen eller antal debiterade timmar har förbättras eller försämrats. De anställda utvärderas både kvantitativt, genom fakturerad tid i förhållande till antal arbetade timmar, och kvalitativt i vad de presterar. Två gånger om året har de utvecklingssamtal där medarbetarnas arbete utvärderas. Utifrån detta samtal försöker företaget styra dem mot rätt beteende. Alla medarbetare har individuella mål, vilket kan handla exempelvis om att gå vissa utbildningar, dra in nya kunder till företaget eller öka omsättningen av befintliga kunder. Ett statistiksystem finns som de anställda kan ta del av för att se hur mycket tid de har lagt ned på respektive uppdrag. Statistik kan tas fram både på individnivå och gruppnivå. Gruppcheferna har även

ett ansvar att rapportera resultat och nyckeltal till gruppen för att skapa medvetenhet om eventuella åtgärdskrav, men har även möjlighet att utvärdera medarbetarna individuellt.

Personalen ersätts för sina prestationer genom individuell lönesättning och genom ett provisionssystem, där anställda som knyter till sig nya kunder till företaget får ta del av den vinst dessa kunder genererar de första åren. Tanken är att de medarbetare som når sina mål individuellt ska belönas för det. Vad för mål som sätts upp varierar både mellan olika anställningsnivåer och mellan olika individer. Medan debiteringsgraden är särskilt central för nyanställda assistenter så har mer seniora medarbetare ett större kundansvar och arbetar mer med försäljning, och de senare har därför lägre förväntad beläggning.

För BDO är det viktigt att rekrytera personal som har värderingar som överensstämmer med bolagets och de medarbetare som redan arbetar där. *“Självklart är kompetens viktigt också, men det går att lära. Värderingar ändrar man inte så lätt.”*

4.3 KPMG

KPMG är ett konsultbolag med en omsättning på 2 180 MSEK. KPMG erbjuder tjänster inom redovisning, revision, skatt och rådgivning och har idag 1700 medarbetare på 60 orter runt om i Sverige. KPMG genomför runt 60 000 kunduppdrag varje år (KPMG, 2016). Respondenten är sedan november 2015 teamleader för business control-gruppen på KPMG. Gruppen analyserar företagets ekonomiska data och belyser sådant som ser positivt ut, respektive sådant som behöver åtgärdas. Den kommunikativa förmågan är genomgående viktig i yrket för att förmedla förväntan och resultat.

4.3.1 Mål

“En del av KPMGS:s vision handlar om att ha unika medarbetare. Det betyder att bolaget ska attrahera, utveckla och behålla toptalanger och nyckelkompetenser, som delar KPMG:s värderingar och som vill vara med att skapa en inkluderande och högpresterande kultur, där alla individer kan nå sin fulla potential” (KPMG, 2015, s 8)

KPMG:s mål är av blandad karaktär, både finansiella och icke-finansiella. Marginalen står alltid i fokus och likt de flesta organisationer är ambitionen en hög marginal för att nå så god lönsamhet som möjligt.

4.3.2 Styrning

Flertalet verktyg och nyckeltal används i styrningen av verksamheten. Budgeteringen startar uppifrån med direktiv och målsättningar som bestäms av företagsledningen. Dessa målsättningar utgör basen för allt budgetarbete och kommuniceras ut i organisationen. Därefter påbörjas budgeteringen underifrån, vilket följs av konsolideringar uppåt av avdelningsbudgetarna. Vid behov görs justeringar i budgetarna. Allt är en dynamisk process där de olika budgetarna kan vandra upp och ner i organisationen flera gånger innan de slutligen sätts och det råder konsensus mellan verksamhetens och ledningens målsättningar.

Viktiga nyckeltal inom företaget är kundbeläggningsgrad och olika KPI:er som mäter kapitalbindningen. Kapitalbindning minskar företagets likviditet, och tiden från det att arbetet sker och att pengarna kommer in önskas därför minimeras. Det handlar inte bara om tiden efter avslutade uppdrag utan även att långvariga pågående arbeten måste faktureras löpande för att inte binda för mycket kapital. Ett annat återkommande fokus är att minimera avvikelser i uppdragen mellan utfall och uppdragskalkyler. En avvikelse mellan uppdragets kalkyl och verkligt utfall kan till exempel uppstå ifall konsulten som leder uppdraget använder mer seniora (dyrare) projektdeltagare än vad som angavs i kalkylen eller om uppdraget kanske tog längre tid än kalkylerat. Ofta lämnas ett offertpris till kunden och om personalen då är dyrare än planerat, alternativt använder mer tid än planerat så uppstår det avvikelser.

Varje chef ute i verksamheten som antingen är ansvarig för ett uppdrag eller en viss kund tilldelas ett scorecard. Bedömningsfaktorer inkluderar bland annat hur många kunder den anställde har lyckats rekrytera och hur mycket intäkter den anställde ansvarar för. Som ansvarig för ett storbolag får det enskilda scorecardet ett positivt lyft eftersom dessa företag ofta genererar mycket pengar, vilket syns på den ansvariges scorecard. Detta har sedan en betydelse för befordringar och bonusar. En annan del i utvärderingen rör tidigare nämnda avvikelser gällande inbetalning från kunder och den nedlagda tiden för respektive uppdrag. Den ansvarige utvärderas i hur mycket eller hur lite avvikelser som har uppnåtts.

I revisorsyrket finns ett stramt regelverk med tydliga regler som måste följas. Revisorernas arbete inkluderar att signera bolags årsredovisningar där revisorerna riskerar att förlora sin auktorisering vid allvarliga misstag och lagbrott. Utöver lagar och regler finns även interna policys inom företaget. KPMG anser sig vara ett ansvarstagande företag där de anställda har tydliga ramar att röra sig inom.

Inom KPMG finns ett bonussystem som är kopplat till flera faktorer. Belöning vill ges till medarbetare som bidrar till högre vinst, merförsäljning, samt nya kunder till verksamheten. Begreppet ”SMART”-goals är inget som KPMG uttryckligen använder, men målen som finns är till stor del ”smarta” eftersom de oftast uppfyller de uppställda kraven. Vanligtvis är dessa mål av finansiell karaktär eftersom de är tydliga och mätbara i siffror, vilket då antas ge en opartisk och objektiv bedömning.

Vid nyrekrytering av personal är KPMG tydliga med vad företaget står för och dess värderingar. Det krävs en matchning mellan individen som söker arbete och KPMG. Personalens värderingar måste gå i linje med bolagets och överensstämja med vad bolaget står för. Stor vikt läggs då vid att få in rätt person från första början som kulturellt sätt passar in i bolaget. Under första tiden i företaget sker en vallning av mer seniora medarbetare. Juniora medarbetare har inte själva ansvaret för en kund utan arbetar vanligtvis i ett team med en uppdragsansvarig och erfarna medarbetare att få råd och vägledning av.

4.4 Liljewall Arkitekter

Liljewall Arkitekter har en omsättning på 130 mkr och består av knappt 160 medarbetare. Verksamheten startades 1980 och finns i Sveriges tre största städer samt i Buenos Aires, Argentina (Liljewall Arkitekter, 2016). Respondenten är företagets ekonomichef och sitter på huvudkontoret i Göteborg. Liljewall har vuxit väldigt mycket under de senaste åren och därigenom har också behovet av att utveckla sina ekonomiprocesser ökat. Det har inneburit alltifrån noga uppföljning av enskilda projekt, till att studera den ekonomiska utvecklingen inom de olika marknadsområdena och att utvärdera lönsamheten. Respondenten beskriver hur han i sin roll som ekonomichef också är en viktig del i drivandet av bolaget, där han beskriver sin roll som “25 % ekonomi och 75 % organisation”. Projektekonomi och ekonomisk uppföljning av nedlagd tid i pågående projekt är en grundläggande uppgift, som präglar

vardagen. Tid är en central aspekt i verksamheten eftersom det hela tiden är flera pågående projekt av väldigt olika storlek och budget varav det blir viktigt att få in rätt tid på rätt projekt för att sedan kunna fakturera rätt till kunden.

4.4.1 Mål

“Vi skall vara ett av Sveriges ledande företag inom arkitektur och samhällsbyggnad”
(Liljewall Arkitekter, 2016)

Målen på Liljewall är både finansiella och icke-finansiella så som ökad lönsamhet, förbättrad marginal och att förverkliga sina kunders drömmar och visioner. Drivkraften ligger i att skapa bra arkitektur med långsiktig kvalitet, och hållbar utveckling är något som särskilt betonas. De har också mål om att företaget ska synas mer och få en större geografisk spridning. Liljewall har även interna finansiella mål för verksamheten, men dessa betraktas mer som förutsättningar för att kunna uppfylla sin affärsidé om att skapa god arkitektur.

4.4.2 Styrning

Liljewall använder termen *projektekonomi* för att beskriva verksamheten. I jobbet som ekonomistyrare i en organisation av kreatörer blir en god kommunikation väldigt viktigt för att kunna skapa en förståelse även för det ekonomiska. ”[...] *vi vill inte bara förverkliga drömmar och visioner, utan vi måste även fakturera tid för att kunna få betalt och för att kunna betala löner och för att kunna driva bolaget.*” Eftersom drivkraften hos personalen ligger i själva skapandet av byggnader kan det vara en utmaning att skapa förståelse för behovet av ekonomisk uppföljning.

I företagets övergripande mål att sträva mot en ökad lönsamhet ingår det i rollen som ekonomistyrare att budgetera och återrapportera till ledningsgruppen. Liljewall har som målsättning att förbättra marginalen jämfört med föregående år genom att öka debiteringsgraden och förbättra arvode per debiterad timme. Det blir också en avvägning mellan vilka projekt man ska satsa på, där det kan finnas en motsättning vilka projekt som är mest intressanta och vilka som ger störst intäkter. Innan ett uppdrag antas utvärderas det utifrån huruvida det ligger i organisationens strategiska riktning.

”Ekonomi i grunden handlar ju om att hushålla med begränsade resurser, och på det sättet är det ju för vårt företag också. Vi har en viss mängd medarbetare som har en viss mängd arbetstid som vi ska fördela på rimligt intressanta och rimligt lönsamma uppdrag. Man kan ju inte göra allting till vilket pris som helst, utan det är ju där affärsmässigheten kommer in helt enkelt.”

Personalen tidrapporterar varje vecka eftersom det i slutändan är tid de säljer. Daniel påpekar att alla medarbetare inte håller med om det eftersom de arbetar i en kreativ bransch där personalen inte upplever att de säljer tid, utan förverkligar drömmar och visioner för sina kunder. Tidrapporteringen görs i företagets ekonomisystem, och tidkort uppbyggda kring de olika projekten lämnas in varje månad. Det siffermässiga utfallet leder i sin tur till debiteringsunderlaget som säkerställer att personalen gör vad de ska.

”Jag säger inte att det är självreglerande, men eftersom vi har krav på debiteringsgrad på alla medarbetare – faller den för lågt funkar det inte. Då följer vi upp det på ekonomisidan.”

Även om företaget mäter och följer upp debiteringsgraden kommuniceras den bara i begränsad omfattning till medarbetarna. Så länge det går bra för företaget som helhet mäts det inte på individnivå, utan på företagets totala ekonomiska utfall, samt på de olika marknadsområdena och geografierna. Det påpekas att det kan finnas en absolut motsättning i att vara maximalt kreativ på så kort tid som möjligt och man går aldrig in och detaljstyr medarbetarna.

”Vi borrar oss sällan hela vägen ner till enskild medarbetare och kommunicerar det till dem. Men visst, vi följer upp det varje vecka och månad som sagt. Men det blir ju mer kvalitativt arbete då, för det spelar ingen roll om man har en debiteringsgrad på 100 % – har man gjort fel grejer så tiden inte går att fakturera i slutändan, eller produkten till kunden inte är tillräckligt bra, då är det ekonomiska måttet värdelöst.”

På bolaget finns ett belöningssystem för både partners och för medarbetare som är kopplat till ekonomiskt utfall, men det bryts däremot inte ner på avdelnings- eller individnivå. Gör man ett riktigt bra projekt tillsammans så delar man också på det ekonomiska överskottet. Det är ett solidariskt system där medarbetarna får en viss bonusandel på rörelseresultatet baserat på närvaro under året. Det är alltså inte kopplat till debiteringsgrad eller lönsamhetsmått. Daniel

påpekar att systemet på så sätt inte är särskilt direkt motiverande, men att företaget inte är så intresserade av det kortsiktiga perspektivet. Fokus ligger istället på att företaget som helhet ska gå bra.

4.5 White Arkitekter

White Arkitekter är över 800 anställda, med åtta kontor runt om i Sverige. Utöver dessa finns dessutom fyra internationella kontor och år 2015 omsatte företaget 824 MSEK (White, 2016). Huvudkontoret ligger i Göteborg där respondenten arbetar som business controller. Hans arbete riktar sig mot kontoren i Sverige som han hjälper med resultatplanering, budgetering och anslagskalkylering. Projekten följs både upp löpande och efter färdigställande för att säkerställa att den ekonomiska delen följer planen. Syftet med uppföljningen är inte bara att utvärdera resultatet för det specifika uppdraget, utan även att lagra statistik. Statistiken kan sedan användas för uppföljning av olika kunder och branscher.

4.5.1 Mål

“Vår vision är att bli det ledande skandinaviska arkitektkontoret på den internationella marknaden”. I White’s årsredovisning (2015, s 2) går det även att läsa “Vår vision är att skapa arkitektur som engagerar, bidrar till en hållbar livsstil och sätter människan i centrum”

Whites mål är både av finansiell och icke-finansiell karaktär, och man arbetar enligt en affärsplan som bryts ner i verksamhetsplaner. Ekonomi är dock endast en av pusselbitarna för att nå företagens vision. För att bli “ledande” tänker ekonomer ofta på ekonomiska aspekter, som att vara lönsamma på uppdragen och att helt enkelt tjäna pengar. För arkitekter handlar det istället om att göra bra arkitektur som ska vara snygg och hålla i flera hundra år. Båda aspekterna hänger ihop. För att kunna göra bra arkitektur måste företaget få in pengar för att gå runt, betala ut löner och kunna ta sig an intressanta uppdrag. Att uppnå så högt finansiellt resultat som möjligt är alltså inte huvudsyftet, men en del ekonomi finns med i tankarna och verksamhetsplanerna för att kunna genomföra affärer på ett effektivt och hållbart sätt.

4.5.2 Styrning

Vinstmarginalen är ett betydelsefullt nyckeltal för White, med strävan om att denna ska ligga inom ett visst intervall. För att hamna rätt och att verksamheten ska drivas till detta intervall är tid centralt – hur många personer som är på plats och hur många timmar varje person har arbetat. Genom dessa timmar har egentligen bara företagets kostnader lagts fram. Vidare studeras hur många av dessa timmar som är debiterbara till kunder. Debiteringsgraden följs upp relativt ofta, åtminstone varje månad, och på olika nivåer, grupper och projekt i företaget. Uppdragsledaren för varje uppdrag kan se hur sina uppdrag ligger till, hur de har utvecklats under projekttiden och vad de har framför sig för att färdigställa uppdraget. På så sätt kan en överblick fås om uppdraget ligger i fas, och hur resultatet ser ut i nuläget. Uppdragsledaren kan även följa upp nyckeltalet *resultat per timme*; resultatet i förhållande till arbetade timmar, med andra ord vinstmarginalen. Detta kan relateras till tidigare uppdrag hos samma kund för att se om det har gått bättre eller sämre. Det kan också relateras till det specifika marknadsområdet och hur det historiska resultatet har sett ut jämfört med idag. White har som mål att ligga på vissa resultatnivåer för de olika marknaderna beroende på förutsättningar och möjligheter att uppnå högt resultat.

För att säkerställa att personalen gör vad de ska utgår mycket ifrån synsättet “*om vi sköter oss brukar vi få betalt av våra kunder*”. Uppföljning sker därför i relation till om det föreligger problem i flödet med fakturering och inbetalningar från kunder. Det kontrolleras både huruvida företaget fakturerar kunderna, och huruvida det kommer inbetalningar eller inte från kunderna.

White har inget uttalat bonussystem men det finns ett liknande system som bygger på att företaget är medarbetarägt. Alla som har arbetat i företaget en viss tid och är fastanställda har möjlighet att köpa aktier i bolaget, vilket det sedan kan ges utdelning på. Det är alltså inget individuellt utformat belöningsystem baserat på individuell prestation, utan belöningen grundar sig på företagets totala resultat i form av utdelning på aktierna.

En stor utmaning i ekonomistyrningsarbetet ligger i att göra medarbetarna medvetna om de ekonomiska aspekterna i företagets drift. Större delen av personalen ser inte ekonomin som det primära, utan ingenjörer eller arkitekter vill skapa så bra arkitektur som möjligt.

Styrningsarbetet inkluderar därför att skapa en förståelse för vad som kan påverka företaget

om ett uppdrag går bra eller dåligt. Vidare krävs förståelse för vad effekten blir om de tar ett pris istället för ett annat, även om skillnaden i sig kan tyckas omärkbar. Det gäller alltså att hitta rätt nivå och förhållande mellan totalpriset för ett uppdrag och hur många timmar som kan läggas på det arbetet. Arkitekterna vill gärna lägga så många timmar som möjligt som kan täckas av intäkterna för uppdraget, medan ekonomen måste kommunicera ut att det krävs en viss marginal för att kunna täcka andra kostnader som uppstår i verksamheten, och att ha en marginal för oförutsägbara händelser.

4.6 Tengbom

Tengbom är ett av Nordens äldsta och ledande arkitektkontor med en omsättning på 450 MKR och består idag av över 500 medarbetare. I Sverige finns 11 kontor, samt ett i Helsingfors (Tengbom, 2016). Respondenten anställdes som business controller för två år sedan för att bygga upp en business control-funktion som tidigare saknats i företaget. Allt eftersom arkitektbranschen blivit mer konkurrensutsatt har behovet av en medveten ekonomisk uppföljning vuxit och fått större fokus.

4.6.1 Mål

“Vår vision är att skapa en innovativ och tidlös arkitektur med hus och miljöer som människor vill besöka, bo och leva i” (Tengbom, 2016)

Tengbom har som mål att bidra med en bra och tidlös arkitektur, vara en attraktiv arbetsplats, samt vara det arkitektföretaget som byggare och fastighetsutvecklare i första hand tänker på vid upphandling. Företaget har även finansiella mål, relaterade till ökad lönsamheten för att kunna växa till att bli ett av de ledande arkitektföretagen i Norden.

4.6.2 Styrning

På Tengbom används ett antal finansiella nyckeltal, med debiteringsgrad som det mest tillgängliga måttet. Faktureringsgrad är ett annat viktigt mått, det vill säga hur mycket av den debiterade tiden som går att fakturera, vilken följs upp med hjälp av en rapportstruktur baserad på en finansiell kalender. Ytterligare en faktor som mäts är frånvaro, vilken i sin tur

påverkar både debiterings- och faktureringsgraden. Ju högre frånvaro desto sämre marginal, varför det är viktigt att försöka hålla nere frånvaronivån.

Personalen rapporterar själva sin debiterade tid genom att varje vecka fylla i en tidrapport som ska godkännas av chefen. Däremot beskrivs att debiteringsgraden i väldigt liten grad följs upp med personalen. Utvärderingen och uppföljningen är främst kopplad till de utvecklingssamtal som hålls årligen, vilka är baserade på mer mjuka nyckeltal, i princip enbart kopplade till det kreativa arbetet. Det kan också handla om sådant som att gå en ny utbildning eller delta i mässor. Faktorer som lönsamhet och projektmarginaler har i regel inte berörts alls, men börjar nu få en större betydelse. Det sägs finnas ett stort intresse för ekonomisk uppföljning i branschen generellt, och det har funnits en rädsla för att ett för stort ekonomiskt fokus riskerar att det kreativa kapitalet förloras.

En av de största utmaningarna med att jobba med ekonomisk styrning på Tengbom är att kommunicera den ekonomiska uppföljningen på ett bra sätt. Respondenten betonar flera gånger vikten av att paketera informationen på ett visuellt sätt när arbetet sker i en kreativ organisation, och att inte inkludera mer siffror än nödvändigt. Exempelvis används i rapporteringen av debiteringsgrad olika färgskalor för att illustrera uppfyllanden av olika debiteringsgradsmål. Det är också en utmaning att förbättra affärsmannskapet och medvetenheten för de ekonomiska marginalerna. Mycket handlar om att försöka öka kunskapen och intresset för den ekonomiska uppföljningen, där användandet av färg och form i rapporterna återigen betonas. På Tengbom är merparten av alla löner fasta och det finns inga bonusar eller andra rörliga incitamentsfaktorer. Istället har det börjat funderas kring andra typer av belöningsystem, där studieresor med olika destinationer beroende på resultat skulle kunna vara ett alternativ då det visats intresse för detta.

”Jag tror inte det är inte så många som drivs av cashbaserade bonusar faktiskt i den kreativa världen. Ett fåtal gör det säkert, men majoriteten drivs av helt andra saker. Det kan vara allting från studieresor till New York till att man ges en möjlighet att påverka inredning på sitt kontor eller något liknande.”

Han tillägger också att:

”Man måste förstå hur det kreativa kapitalet skapas, och när det skapas. Det är ju där vi tjänar våra pengar.”

5 Analys

I detta kapitel analyseras det empiriska materialet utifrån den teoretiska referensramen, med hjälp av den analysmodell som tidigare presenterats. Strukturen av analysen kommer kännas igen, vilken har valts för att skapa en tydlig koppling mellan den teoretiska referensramen och den empiriska datan. Första delen diskuterar vilka typer av mål företagen har, för att sedan i andra delen analysera företagens styrning mot dessa mål. Analysen av styrningen sker i sin tur utifrån de presenterade styrformerna beteendestyrning, resultatstyrning och normativ styrning.

Ouchis (1979) modell kom att utgöra utgångspunkten för den teoretiska referensramen där tre former för ekonomistyrning undersöktes: beteende-, resultat- och normativ styrning. Teorin testades mot praktiken med hjälp av sex kunskapsföretag, varav tre revisionsbyråer och tre arkitektfirmor. Frågan vi ställde oss vid studiens initiala skede var vilka former för ekonomistyrning som används inom kunskapsföretag för att nå organisationens mål, samt hur de används. Det uppstod genast ett behov av att först definiera vad som var verksamheternas mål, där det visade sig att de två branscherna tydligt skilde sig åt. Utifrån analysmodellen (Figur 3.3) studeras sedan hur företagen använder sig av de olika styrformerna och styrverktygen för att nå sina mål.

I den empiriska studien undersöktes två olika typer av företag: revisionsbyråer och arkitektfirmor. Enligt Alvehus och Kärremans (2012) indelning av kunskapsbyråer skulle arkitektfirmorna klassificeras som expertbyråer och revisionsbyråerna som kunskapsbyråkratier. Professionell kunskap antas vara centrum i expertbyrån, där skraddarsydda lösningar levereras till kunden i en klientnära miljö, vilket tydligt kan ses i arkitektfirmornas arbete, som präglas av att varje uppdrag är unikt och projektet som arbetsform framhävs. Kunskapsbyråkratins tjänster antas vara något mer standardiserade, produceras i större volymer och i större utsträckning präglas av teamwork. Personalen på revisionsbyråerna levererar i stor mån en skraddarsydd tjänst men som trots allt är mer standardiserad än vad arkitektfirmornas är, inte minst med hänsyn till alla de lagar och regler revisorerna har att förhålla sig till i sitt arbete.

5.1 Mål

Företagen från de två branscherna har tydligt olika syn på vad som är målet med verksamheten, vilket i sig påverkar riktningen för den ekonomiska styrningen. Möjligen inte

på kort sikt i den dagliga verksamheten, där den ekonomiska optimeringen med intäktsgenerering och kostnadseffektiviserande är närvarande för respondenterna från samtliga företag. Däremot skiljer det sig tydligt åt vad gäller det mer långsiktiga, strategiska perspektivet rörande vad som är ekonomistyrningens huvudsakliga uppgift och hur det ska prioriteras mellan olika (del)mål.

Utöver den kvantitativa, finansiella uppföljningen hos revisionsbyråerna betonas även utvärdering utifrån kvalitativa mått, relaterat till sådant som kvaliteten i det utförda arbetet, den anställdes personliga utveckling och trivseln på arbetsplatsen. Dessa kvalitativa mått kopplas sedan till prestationen i sig, vilket i sin tur kopplas till det finansiella resultatet. De kvalitativa målen blir på så sätt delmål för att säkerställa en så god lönsamhet som möjligt. Ekonomistyrningen sätts på det viset i centrum hos revisionsbyråerna, där den blir en nödvändighet för att kunna optimera verksamheten och få ut så mycket som möjligt från input till output. Den individuella uppföljningen är viktig och kopplar tydligt prestation till finansiell belöning, där den anställda som är med och bidrar till ett bättre ekonomiskt resultat för företaget också själv blir belönad för detta.

Samtliga respondenter från arkitektfirmorna beskriver det som en stor utmaning att skapa intresse för den ekonomiska optimeringen bland personalen i sina organisationer. Personalen tycks betrakta de ekonomiska frågorna som ett sorts "nödvändigt ont" för att kunna driva den kreativa verksamheten. Det tycks vara möjligt att tyda en tendens av att de enda som prioriterar det ekonomiska resultatet är ekonomerna och ledningen. Svaret på *varför* är förmodligen inte mer komplicerat än att huvudmålet med arkitektverksamheten inte är det ekonomiska resultatet. Istället är drivkraften i sådant som att "*förverkliga drömmar och visioner*" (se avsnitt 4.4.1). Den ekonomiska uppföljningen blir på så sätt mer av en stödfunktion än ett eget intresse i sig, alltså mer av en förutsättning för att företagen ska kunna fortsätta förverkliga dessa drömmar och producera bra arkitektur.

Avseende målen kan företagen från de olika branscherna på så sätt ses som motsatser av varandra: medan revisionsbyråerna betraktar kvalitativa delmål för att nå finansiella mål, betraktar arkitektfirmorna istället finansiella delmål för att nå kvalitativa (kreativa) mål. Förenklat kan sägas att revisionsbyråerna ser finansiella resultat som mål, medan arkitektfirmorna ser det som medel.

5.2 Styrning

5.2.1 Beteendestyrning

Tanken med beteendestyrning är att få personalen att handla enligt organisationens bästa genom att kontrollera och övervaka dess arbetsprocesser. Enligt Ouchis (1979) modell är beteendestyrning lämpligt då möjligheten att mäta resultat är låg men kunskapen om transformationsprocessen är hög. Eftersom det inte finns någon fysisk direkt övervakning eller detaljstyrning av personalens arbetsuppgifter i varken revisionsbyråerna eller arkitektfirmorna kan beteendestyrningsinslag tyckas saknas. Vid närmare anblick tycks det dock ha skapats ett annat sätt att styra personalens beteende, nämligen att styra hur de använder sin tid. Samtliga respondenter är överens om att tiden är en central aspekt i deras verksamhet och mycket av uppföljningen fokuseras kring just tidrapportering. Detta ligger sedan till grund för att kunna fastställa debiteringsgraden, som i sin tur möjliggör att företagen kan fakturera sina kunder. Debiteringsgraden som verktyg förknippas på grund av detta vanligen med intäktsskapande och resultatgenerering, men med sitt krav på löpande tidrapportering ses uppföljning av debiteringsgraden få även en beteendestyrningsdimension. Genom att personalen ständigt tvingas redovisa hur mycket tid de har spenderat på vad blir det ett sätt att kontrollera deras beteende.

Med utgångspunkt i att varje uppdrag är unikt, komplext och att det därför inte går att detaljstyra den enskilde medarbetaren i sin arbetsprocess, finns det möjligen inte så många andra delar av denna som går att kontrollera än tiden. Hänvisat till Ouchis (1979) modell kan det ur ett ledningsperspektiv sägas vara svårt att precisera vilka arbetsmoment som transformerar input till output, men däremot kan den nedlagda tiden däremellan mätas relativt enkelt och effektivt. Mätandet av debiteringsgrad, med sitt krav på löpande tidrapportering, blir som en form av övervakning av personalen, genom att säkerställa att den är så effektiv som möjligt i att rapportera debiterbar tid. Detta då överordnade inte har samma insyn i hur mycket tid och arbete de anställda lägger på sina olika kunder. Genom tidrapportering styrs de anställdas beteende till att uppnå en så hög debiteringsgrad som möjligt. Krav på en viss miniminivå av debiteringsgrad kan sättas upp för att de anställda ska få behålla sitt arbete. Uppföljning av varje anställdas debiteringsgrad möjliggör då för de överordnade att övervaka personalen och kontrollera att de utför sina uppdrag samt låter kunderna betala för den arbetade tiden. Genom uppföljning kan överordnade urskilja vilka ur personalen som är

önskvärt effektiva och vilka som är ineffektiva i att rapportera debiterbar tid. Detta skulle kunna jämföras med den typ av beteendestyrning som Merchant och Van der Stede (2007) kategoriserar som ansvarsskyldighet, där personalen får stå till svars för sitt beteende. Denna ansvarsskyldighet blir dock mycket mer betonad hos revisionsbyråerna, medan debiteringsgraden hos arkitektfirmorna i väldigt liten utsträckning följs upp med respektive individ. Här blir det återigen värt att poängtera styrningens förankring i verksamhetens mål, där revisionsbyråerna har ett större finansiellt fokus. Uppföljningen av lönsamhetsrelaterade mål blir då naturligt viktigare även på individnivå hos revisionsföretagen än hos arkitektfirmorna, som ett led i strävan mot bättre finansiella resultat för företaget. Hos arkitektfirmorna påpekas det däremot att för hård ekonomisk uppföljning kan ha negativa effekter på deras kreativa kapital, vilket är grundförutsättningen för deras affärsverksamhet.

Som sågs i teorin ska det för att beteendestyrning ska fungera väl, vara möjligt att precisera vilka beteenden som är önskvärda, samt ha förmågan att se till att dessa beteenden kan uppnås (Merchant & Van der Stede, 2007). I det här fallet är det önskvärda beteendet att personalen ska sträva mot en så hög debiteringsgrad som möjligt genom att spendera sin tid på rätt sätt. Återigen kan det poängteras att man försöker kontrollera den dimension som effektivt kan kontrolleras, nämligen tiden. Innehållsmässigt blir det svårt, eftersom kunskapsarbetaren förväntas lösa den unika arbetsuppgiften utifrån sitt eget intellekt och sin kompetens (Alvesson, 2004). I en verksamhetsstyrning helt utan beteendestyrningsinslag kan det tyckas funktionslöst att ständigt följa upp hur många timmar personalen debiterar; att jämföra med en renodlad resultatstyrning där det endast hade varit det slutliga resultatet som varit av intresse. Hos de arkitektfirmor där debiteringsgraden inte ens följs upp med den enskilde medarbetaren skulle det kunna tolkas än mer som en form av beteendestyrning. Detta genom att se till att personalen hela tiden förhåller sig till hur tiden spenderas och med vad, men utan någon individuell resultatkoppling. Personalen blir alltså inte belönade för en hög debiteringsgrad, men däremot om den skulle sjunka för lågt sätts påtryckningar uppifrån. Dessa minimikrav, men där belöningar för önskad nivå är frånvarande, kan ses som ren beteendestyrning.

Det faktum att revisorsyrket är omgärdat av mycket regler kring hur yrket ska utföras kan i sig ses som ett uttryck för branschmässig beteendestyrning, genom att arbetsprocessen i viss mån standardiseras och kontrolleras av dessa regler. Med hänvisning till Ouchi (1979) skulle revisorernas regelverk kunna ses som något som ger större kunskap om

transformationsprocessen genom att reglerna ger en viss förutsägbarhet och definiering av arbetsstegen. Att det dessutom finns en tydlig hierarkisk struktur kring vem som har befogenhet att göra vad skulle kunna ses som ett uttryck för det som Merchant och Van der Stede (2007) kallar beteendebegränsning. Här är revisorsauktoriseringen ett tydligt exempel. Utöver detta finns även rutiner kring att de juniora medarbetarna lärs upp av de mer seniora, vilket också blir ett sätt att styra personalens beteende genom att de seniora övervakar de junioras arbete.

5.2.2 Resultatstyrning

Både revisionsbyråerna och arkitektfirmorna ses ha tydliga inslag av resultatstyrning, men av något olika karaktär. Resultatstyrning kräver att det finns ett önskat resultat att styra mot, vilket bör vara förankrat i verksamhetens mål. Hos revisionsbyråerna finns det en tydlig riktning mot organisationens finansiella mål, vilka i sin tur är kopplade till finansiella belöningar för de anställda som presterar i rätt riktning. Likt det påpekas från KPMG så anses mått som kan mätas i siffror vara mer objektiva och opartiska än mjukare mått, där "SMART:a" mål ses vara en typ av riktlinje. Med återkoppling till Ouchis (1979) modell borde en resultatmätning enligt finansiella mått kunna göra möjligheterna att mäta resultaten bättre jämfört med mer subjektiva resultatmått. I kombination med svårigheten att definiera transformationsprocessen skulle det ytterligare kunna motivera resultatstyrning som styrmodell för revisionsbyråer.

En kritisk fråga vid implementering av resultatstyrning är användandet av belöningsystem (Merchant & Van der Stede, 2007). Förekomsten och utformningen av belöningsystem ser väldigt olika ut mellan branscherna, vilket går att relatera till hur verksamhetsmålen skiljer sig åt. Eftersom belöningsystemets uppgift är att motivera personalen att arbeta i riktning mot organisationens mål (Anthony et al, 2014), är det naturligtvis viktigt att belöna rätt prestationer utifrån den önskade målbilden. Revisionsbyråerna har med sitt finansiella fokus implementerat belöningsystem som motiverar personalen att arbeta mot en högre lönsamhet. Där syns belöningsystemen vara baserade på individuell prestation, och betalar sig genom bonusar. Hos arkitektfirmor ser det väldigt annorlunda ut. De belöningsystem av finansiell karaktär som beskrivs är mer av kollektiv, solidarisk karaktär, och det finns där ingen koppling till individuell prestation. Respondenten på Tengbom menar att personalen som arbetar på arkitektkontor i regel inte är särskilt intresserade av – som han uttrycker det –

“cashbaserade bonusar”, utan att sådant som studieresor kan vara mer motiverande för deras personal.

Med beaktande av Ouchis (1979) figur och försök att placera in arkitektfirmorna kan det verka logiskt att de skulle hamna inom den normativa styrningen. Detta på grund av svårigheten att precisera transformationsprocessen, samt det faktum att varje nytt uppdrag är ett unikt projekt borde göra det svårt att mäta resultatet på ett effektivt sätt. Därför kan det möjligen verka överraskande att den empiriska undersökningen tyder på väldigt starkt inflytande av resultatstyrning hos arkitektfirmorna. Däremot är det inte en resultatstyrning av den typ som vi kanske vanligtvis tänker på; en resultatstyrning kopplad till lönsamhetsmätt och individuell prestation. Istället tycks det finnas en väldigt stark resultatstyrning mot ett annat typ av resultat, nämligen det kreativa. Personalen ses ha frihet att själva utforma sin arbetsprocess, förutsatt att de presterar enligt organisationens önskade resultat, det vill säga att skapa bra arkitektur. Som White uttrycker det *“om vi sköter oss brukar vi få betalt av våra kunder”* kan ses som ett tecken på resultatstyrning. Det tyder på att personalens arbete endast följs upp genom vilken slutprodukt de levererar, och inte vägen till levererandet, vilket är centralt i resultatstyrning. Företagets inställning till utvärdering av personalen är alltså relativt låg så länge kunderna betalar för personalens arbete. Att kunderna betalar anses alltså betyda att företaget har uppnått sitt mål, att göra bra arkitektur, men säger däremot inget om effektiviteten i det ekonomiska resultatet för arbetet. Det ekonomiska resultatet ses snarare som ett andrahandsresultat som genererats av det kreativa förstahandsresultatet. Detta ekonomiska resultat är nödvändigtvis inte det högst möjliga utan hade möjligtvis kunnat bli ännu högre med ett ekonomiskt synsätt på resultatstyrningen.

Det kan problematiseras kring definitionen av “bra” arkitektur. Ouchi (1979) menar att resultatstyrning kräver en god förmåga att mäta resultat, men “bra” arkitektur kan tyckas vara ett svårämnbart sådant. Detta på grund av att det troligen krävs en subjektiv bedömning, och att det inte finns en entydig gräns för när “bra” börjar. Det nämns också att det finns en idé kring att satsa på “rätt” typ av projekt, men det tycks svårt att precisera även detta på ett mer objektivt sätt. En motsättning sägs kunna uppstå mellan de mest intressanta och de mest lönsamma projekten, där det tycks kunna tolkas som att de mest intressanta projekten prioriteras förutsatt att företaget har en tillräcklig lönsamhet för att driva bolaget på ett önskvärt sätt.

5.2.3 Normativ styrning

Mot bakgrund av den komplexitet som förekommer i kunskapsarbete har den normativa styrningen blivit den teoretiskt utformade styrformen för kunskapsföretag (Alvesson, 2004). På grund av svårigheterna att mäta resultat samt att kunskapen om transformationsprocessen ofta är liten, kan normativ styrning antas vara vanligt förekommande även enligt Ouchis (1979) modell.

Hos revisionsbyråerna betonas vikten av att rekrytera anställda som matchar företagets profil så att personalen därigenom blir representanter för företagets värderingar. Detta kan liknas vid den matchningsmodell som beskrivs av Kärreman & Rennstam (2012) där företag lägger fokus på att identifiera *vem* den sökande är. KPMG beskriver att de lägger stora resurser på att få in rätt person redan från början. Uppfattningar och ambitioner hos individen jämförs med den kulturella företagsmiljön och är noga med att dessa måste matcha innan en anställning kan ske. Till skillnad från den traditionella rekryteringsstrategin där maximal kompetens är avgörande vid rekrytering (Kärreman & Rennstam, 2012), använder revisionsföretagen snarare denna faktor utifrån ett minimikriterium. Detta gör sig tydligt i BDO som menar att kompetens är viktigt, men att det är något som går att lära sig under arbetets gång. Värderingar är däremot något som är svårare att förändra, vilket gör att fokus läggs på matchningen mellan de två parternas värderingar. Ett säkerställande att sökande innehar tillräcklig kompetens sker alltså, men därefter läggs fokus på personligheten.

Den omfattande rekryteringsprocessen med personlighetsfokus ser samtliga revisionsföretag som ett sätt att säkerställa att anställda kommer arbeta utifrån företagets värderingar utan att behöva övervakas av överordnade. Detta skulle kunna jämföras med vad Merchant och Van der Stede (2007) kallar *self-monitoring*, det vill säga egenkontroll. Som Konsultbyrån beskriver att om de matchat sina anställda med företagets värderingar och därmed har anställda som tar ansvar för att representera dessa, är självständigheten i arbetet att uppmuntra. Med en gemensam värdegrund för företaget och de anställda vet företaget att de anställda kommer bete sig i linje med företagets normer. Detta eftersom ett beteende utanför företagets värderingar även skulle innebära en motsättning i personalens egna värderingar. Självklart kan sådana handlingar förekomma men här förlitar sig företaget på att de anställdas samvete spelar sin roll. Genom att matcha personalens värderingar med företagets menar

alltså Konsultbyrån att de anställda kan kontrollera och styra sig själva i arbetet, och det krävs således inte någon direkt övervakning från företagets sida.

KPMG och Konsultbyrån fokuserar på utbildning och utveckling vilket kan ses som ett försök till att försäkra sig om att personalen fortsätter i linje med företagets mål och dess värderingar efter påbörjad anställning. Att investera så pass mycket i de anställdas första tid som byråerna beskriver, kan ses som en strategi i sig. Nya och mindre erfarna individer kan ses som lättare att påverka då de är motiverade och engagerade till att lära sig sitt nya arbete. Individerna är mer öppna för intryck och genom introduktioner och utbildningar anammar de företagets kultur. På så sätt formas de redan från början och har med sig detta under sin tid i företaget. Revisionsbyråerna beskriver även att ansvarsfördelningen för uppdragen sker så att juniora medarbetare arbetar med uppdrag som leds av seniora. Detta har tidigare nämnts vara ett uttryck för beteendestyrning, men kan även ses vara en form av normativ styrning. De juniora lärns upp av mer erfarna medarbetare och blir på så sätt påverkade av företagets normer och kultur under arbetets gång. Denna teamworkbildning som förekommer i alla tre revisionsbyråer fungerar som den uppfostran genom socialisation som beskrivs av Kärreman och Rennstam (2012). Genom att de anställda socialiseras genom team uppfostras de i hur de ska bete sig och förhålla sig till företagets värderingar. Merchant och Van der Stedes (2007) idé om grupptröck är också en form av uppfostran som kan förklara teamstrukturen. De juniora medarbetarna anpassar sig för att passa in i gruppen och på så sätt anammar de företagskulturen.

Det påpekas flera gånger att en stor utmaning för revisionsbranschen är de snabba omvärldsförändringar som ständigt sker. Det skulle kunna tänkas att en normativ styrning då blir extra viktigt för att säkerställa att personalen handlar enligt organisationens värderingar när det ställs krav på att snabbt hantera oförutsedda situationer. Har de anställda i sådana situationer en stark förankring i organisationens värderingar borde det vara lättare att säkerställa att de tar rätt typ av beslut utan att överordnade ska behöva ge nya instruktioner när förutsättningarna förändras. Personal som tar ansvar för sina uppgifter och ser till att de utförs på ett bra sätt gör att denna typ av styrning ger minskade kostnader i form av att en överordnad inte ständigt behöver övervaka arbetet. Självständigheten är alltså en fördel i sig men kräver en inställning och vilja hos personalen att prestera för företagets bästa. Ej lyckosam normativ styrning kan däremot orsaka allvarliga effekter för företaget. Utan övervakning minskar möjligheterna att förutse när någon eller några inte längre arbetar i linje

med företagets mål. De svaga länkarna i personalstyrkan blir alltså svåridentifierade i ett tidigt stadium, och kan under vägens gång påverka företagets resultat negativt.

Som nämnt ovan är samtliga arkitektfirmor överens om att slutmålet med verksamheten inte är av finansiell karaktär, utan handlar om att göra bra arkitektur. Den typ av normativ styrning som är tydlig hos revisionsbolagen, med en strategisk matchning av personal och organisationsvärderingar, påtalas inte alls hos arkitektfirmorna. Istället är ledorden här att skapa bra och beständig arkitektur. Detta skulle i sig kunna utgöra en form av normativ styrning; enligt *en kreativ norm*. Möjligen är det därför ekonomistyrarna på arkitektfirmorna känner att de möter motstånd i den ekonomiska uppföljningen – därför att den strider mot den kreativa normen genom att försöka effektivisera och rationalisera. Detta kan tänkas vara anledningen till att kommunikationen av den ekonomiska uppföljningen måste anpassas till den kreativa normen, exempelvis som på Tengbom där det presenteras i form och färg, och inte bör innehålla “för mycket siffror”. Det påpekas också att det kan finnas en motsättning i att vara så kreativ som möjligt på så kort tid som möjligt, med antydning om att det då är den kreativa som i första hand ska prioriteras.

Den normativa styrningen inom arkitektbranschen blir inte en medveten styrning på samma sätt som hos revisionsbyråerna, där den används som ett uttalat strategiskt verktyg. Istället blir den normativa styrningen enligt den kreativa normen som en form av konsensus. Troligen är den central vid rekrytering av personal även hos arkitektfirmorna, men det tycks mer vara en typ av förutsättning; en slags grundläggande utgångspunkt som personalen förväntas ha och utgå ifrån. I någon mån är kanske den kreativa normen så självklar som bas för personalens gemensamma värderingar att den inte behöver en uttalad strategi motsvarande revisionsbyråernas.

Med återkoppling till problematiseringen (se avsnitt 1.3) sågs komplexiteten vad gäller ekonomistyrning inom kunskapsföretag bland annat grundas i den autonomi som kunskapsarbetaren antas ha, och som gör det svårt för högre uppsatta chefer att styra arbetet (Alvesson, 2004). Att försöka sträva efter egenkontroll (self-monitoring) som Merchant & Van der Stede (2007) presenterar som en målsättning för normativ styrning verkar därför väl motiverat. Möjligen skulle egenkontroll kunna ses som ett ändamål även inom andra styrformer. Likt Liljewall påpekar kan personalens rapportering av debiteringsgraden ha en självreglerande effekt, och på så sätt skulle det kunna ses som en beteendestyrningsmässig

egenkontroll. Även med resultatstyrning ses det finnas möjlighet att uppnå egenkontroll eftersom personalen då ser till att kontrollera arbetsprocessen som leder till det önskade resultatet. Företaget beslutar endast vilket resultat som skall uppnås, sedan är det personalen som själva kontrollerar att så görs och på vilket sätt.

5.3 Sammanfattning av analys

Mål

Vid en jämförelse mellan revisions- och arkitektföretagen framkommer en tydlig skillnad i målens karaktär. Revisionsbyråerna har finansiella huvudmål, medan de noga påtalade kvalitativa målen i slutändan visar sig utgöras som delmål för att uppnå de finansiella. I arkitektfirmorna var förhållandet snarare det motsatta, där finansiella mål fungerar som hjälpmedel för att uppnå kvalitativa mål, kopplade till det kreativa skapandet.

Beteendestyrning

Samtliga intervjuade företag använder sig av debiteringsgrad som vid närmare anblick tycktes tillämpas med en beteendemässig styrningskaraktär med sitt krav på löpande tidrapportering. Debiteringsgraden utgörs som en form av övervakning av personalen och styr dess beteende till att debitera så effektivt som möjligt. Även det regelverk som revisionsyrket styrs av ses också som en form av beteendestyrning, samt rutiner kring att juniora medarbetare lärns upp av seniora.

Resultatstyrning

Resultatstyrning är påtaglig i båda typerna av kunskapsföretag men med olika inriktning. Revisionsbyråerna har en finansiell resultatstyrning, medan arkitektfirma istället har en kreativ resultatstyrning. Detta påverkar också hur företagen inom respektive bransch har konstruerat sina belöningssystem. Inom revisionsföretagen betonas individuellt prestationsbaserade bonusar, vilket ingen av de studerade arkitektfirmorna använder sig av. Istället har de utformat belöningar kollektivt och/eller i icke-finansiella former.

Normativ styrning

Den normativa styrningen har en uttalad roll hos revisionsbyråerna. Ett stort fokus ligger på rekrytering där noggranna urval sker bland kandidaterna för att identifiera rätt typ av

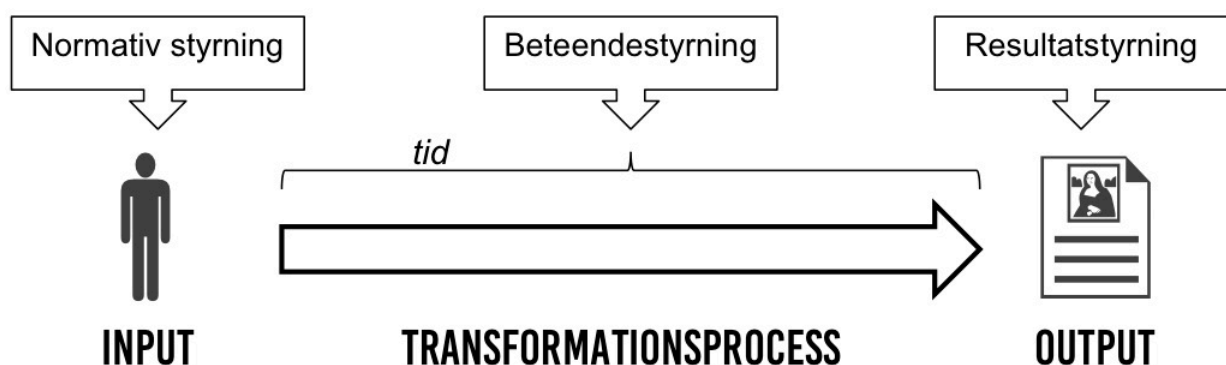
personlighet. Vidare är arbetsdesignen framtagen så att både formell och informell socialisation bidrar till att personalen anammar företagskulturen och dess normer denna innebär. Arkitektfirmorna ses inte ha någon uttalad personalstrategi på samma sätt som revisionsbyråerna, men har däremot en tydlig normativ styrning enligt en kreativ norm, där skapandet av bra arkitektur prioriteras före sådant som lönsamhet.

6 Slutsats

I det avslutande kapitlet förs en diskussion kring studiens resultat, och där dess syfte besvaras. En avslutande diskussion behandlar den komplexitet studiens ämne innebär, samt hur de val och avgränsningar som gjorts kan ha påverkat studiens resultat. Slutligen presenteras ett antal nya frågeställningar som uppkommit genom studiens arbete.

6.1 Hur använder sig kunskapsföretag av olika ekonomistyrningsformer för att nå sina mål?

Med utgångspunkt i den teoretiska uppdelningen enligt beteende-, resultat- och normativ styrning ses samtliga företag i den empiriska undersökningen använda inslag av alla tre styrformer för att arbeta mot verksamheternas mål. För att besvara frågan *hur använder sig kunskapsföretag av olika ekonomistyrningsformer för att nå sina mål*, har följande illustration gjorts, med utgångspunkt i begreppen från Ouchis (1979) modell:



Figur 6.1 En illustration av studiens resultat

Inget av respondentföretagen använder sig av enbart en renodlad typ av styrning, vilket överensstämmer med slutsatser från tidigare forskning (Alvesson, 2004; Kärreman & Rennstam, 2012). För att ta den tidigare forskningen ett steg framåt görs i den här studien ett försök till att också dra slutsatser om *hur* de olika typerna av styrning används, likt syftet formulerades i studiens inledning. I analysen presenterades likheter och skillnader mellan företagen från de olika branscherna. I detta avsnitt görs i sin tur en ansats att dra slutsatser om vad som är hänförbart till kunskapsföretag generellt.

Med hjälp av analysen har ytterligare en dimension kunnat urskiljas och tillföras studien. Här försöker vi därför beskriva *hur* kunskapsföretag använder sig av olika styrformer genom att

precisera *när* i arbetsprocessen vilken styrningsform är dominant, med den normativa styrningen kopplad till input; beteendestyrning av tiden under transformationsprocessen; och resultatstyrning i förhållande till önskad output med koppling till verksamhetens mål. Detta ses vara gemensamt för de studerade kunskapsföretagen generellt. Däremot tycks företagen inom respektive bransch ha olika riktning för respektive styrform, vilket tydligt kan kopplas till de olika typer av mål som företagen inom respektive bransch har setts ha. Detta visar att det finns skillnader i styrningens innehåll inom begreppet kunskapsföretag, och betonar ännu mer att styrningens riktning sätts redan vid målformuleringen.

Normativ styrning av input

Den normativa styrningen tycks ha sin viktigaste funktion som en initial form av styrning, som inte uttryckligen används i själva arbetsprocessen, utan som snarare blir något som den anställda bär med sig in i varje ny arbetsprocess. Det tar sig uttryck på olika sätt hos revisions- respektive arkitektföretagen. Revisionsbyråerna har en tydlig matchningsstrategi i sin rekrytering av personal, och det ses som en av verksamheternas viktigaste uppgifter att ha medarbetare som representerar organisationens värderingar. Arkitektfirmorna däremot tycks sakna den typen av uttalad rekryteringsstrategi. Där är det istället en kreativ norm som styr verksamheten. Detta tros kunna vara ett viktigt skäl till att ekonomistyrarna på arkitektföretagen upplever visst motstånd i den ekonomiska uppföljningen med personalen, och måste anpassa kommunikationen av den till den kreativa normen. Eftersom personalen och dess kunskap är kunskapsföretags input för tjänsteproduktionen, och den normativa styrningen fokuserar på personalens värderingar och tankar, kan denna styrning alltså ses dominerande vid input.

Beteendestyrning under transformationsprocessen

Under transformationsprocessen från input till output tillkommer ett beteendestyrningsinslag. Det handlar dock inte om detaljstyrning av arbetsuppgifterna, utan styrning av den arbetade tiden. Debiteringsgraden blir här ett centralt verktyg – ett nyckeltal som kanske annars främst förknippas till resultatmätning, men som genom sitt krav på löpande tidrapportering innebär en form av beteendestyrning av personalen. Som beskrivet i bakgrunden förknippas kunskapsföretag i regel inte med beteendestyrning, eftersom ett viktigt fundament för den typen av organisationer är att självständig personal arbetar med unika lösningar på komplexa problem. Under arbetsprocessen är möjligheten att övervaka personalen därför väldigt begränsad, förutom i ett avseende – tiden. Genom att kontrollera

tidsdimensionen tillämpas beteendestyrning under transformationsprocessen från input till output.

Resultatstyrning mot output

Det finns starka inslag av resultatstyrning hos företagen från båda branscher, men eftersom målen skiljer sig åt gör även strategin för resultatstyrning det. Vad som dock är gemensamt är att resultatstyrningen kopplas till den önskade outputen av arbetsprocessen. Medan revisionsbyråerna styr verksamheten mot finansiella resultat, styr arkitektfirmorna den mot kreativa resultat. Det tycks kunna tolkas som att goda finansiella resultat neutraliserar eventuella andra ej uppfyllda (del)mål hos revisionsbyråerna, och motsvarande verkar ett sämre ekonomiskt utfall hos arkitektfirmorna kunna försvaras av att det producerats bra arkitektur. Det ska dock poängteras att finansiella och icke-finansiella mål inte heller är helt oberoende av varandra. Revisionsbyråerna behöver sina kvalitativa mål för att kunna uppnå sina finansiella, likväl som arkitektfirmorna behöver sina finansiella mål för att kunna uppnå sina kreativa.

Studiens kunskapsbidrag

Studien avsågs fylla det forskningsgap som förelåg mellan den teoretiska förklaringen till hur kunskapsföretag bör styras och hur de styrs i praktiken. En beskrivning av ekonomistyrningens utformning i kunskapsföretag har presenterats, vilken visade sig ha både likheter och skillnader mellan olika typer av kunskapsföretag. Resultatet kunde utveckla studiens syfte ytterligare en dimension och har besvarat syftets *hur* genom att beskriva *när* i processen respektive styrform är dominerande. Vårt resultat presenteras i Figur 6.1, och kan ses som en illustration av vårt huvudsakliga kunskapsbidrag. Studien har tagit forskningen ett steg framåt, genom en empiribaserad förklaring på den tidigare teoribaserade. Dock ska studien endast ses som en början och i vilken riktning styrningen verkar utformas. Detta med tanke på det begränsade antalet studerade företag och branscher som studien behandlat.

6.2 Avslutande diskussion

Den teoretiska referensramen utgår ifrån en rad centrala begrepp, såsom *kunskapsföretag*, *mål* och *styrning*, vilka inte nödvändigtvis har en entydig definition. Sekundärkällornas författare kan ha en viss tolkning, denna studies författare en annan och respondenterna en tredje. Även

om det gjorts ansträngningar för att definiera begreppen väl finns det ändå en risk för diskrepans mellan olika personers uppfattningar, beroende på sådant som tidigare uppfattningar och kunskap om begrepp. Vad gäller exempelvis begreppet *mål* kan det finnas ett stort tolkningsutrymme gällande frågor som för vad, vem, och på vilken nivå. I denna uppsats har målbegreppet varit centralt och därför har det varit viktigt att under hela studiens gång tydligt försöka precisera vilken typ av mål som avses, både i förhållande till primära och sekundära källor.

Den teoretiska utgångspunkten för analysen har varit en indelning av olika styrformer enligt vad som presenterats i tidigare forskning, men denna behöver inte nödvändigtvis vara den mest lämpliga eller uttömmande. Det kan diskuteras hur relevant uppdelningen av styrformerna är. Möjligen skulle det kunna vara så att de tre styrformerna i själva verket bara är tre olika sätt att beskriva samma verklighet – att de är konstant närvarande alla tre. Om så, vore det svårt att hävda att det går att göra en tillräcklig distinktion mellan de tre formerna, och frågan kan då bli hur stor relevansen är av att försöka precisera hur de används. För att inte fastna i en för vetenskapsfilosofisk diskussion kan det konstateras att ekonomistyrning som ämne ofta innehåller svåra gränsdragningar och att mycket handlar om att försöka skapa modeller för att beskriva och förhålla sig till en komplex verklighet. Vad en sådan här studie hoppas kunna bidra till är verktyg för hur man kan förstå och förhålla sig till en sådan verklighet.

Debiteringsgrad och belöningsystem som val av styrverktyg har motiverats av dess vida förekomst i tidigare forskning om ekonomistyrning i kunskapsföretag, samt dess koppling till verksamhetsmålen som var en av studiens centrala frågor. Det skulle dock kunna finnas flera andra styrverktyg som skulle kunna vara intressanta att beröra, även om just dessa två sågs ligga tydligt i studiens riktning. Något som kan problematiseras vad gäller belöningsystem är begreppets innebörd, huruvida det verkligen är något som *belönar*. Som det används på revisionsbyråerna hade det möjligen funnits anledning att istället prata om “prestationskompensation”. Frågan kan ställas var gränsen går mellan ersättning för utfört arbete och belöning för extraordinära insatser.

Frågan bör lyftas kring jämförbarheten av respondenterna från de olika kunskapsföretagen. Även om de samtliga arbetar med den ekonomiska styrningen på respektive företag har de dels olika titlar, då fyra är business controllers och två är ekonomichefer, dels arbetar de på

olika nivåer i organisationen. Fokus i denna studie har legat på styrningen mot de övergripande organisatoriska målen, men utöver det kan det finnas olika delmål och riktningar för den enhet som respektive respondent arbetar inom, vilket kan påverka jämförbarheten. Även om de studerade företagen inom både revisions- och arkitektbranschen rankas som bland de största i Sverige inom respektive bransch finns det en viktig skillnad i att revisionsbyråerna är del av stora, globala nätverk som i sig ställer vissa krav på styrningen. Arkitektfirmorna ses ha ett större utrymme för ett "entreprenöriellt" förhållningssätt, och har inte heller en lika lång tradition av ekonomisk styrning och uppföljning.

Intervjuer med sex respondenter från sex olika företag, säger mycket, men det säger inte *allt*. Frågan kan dels ställas huruvida dessa intervjuer är generaliserbara för hela branschen, eller om andra motsvarande kunskapsföretag har helt annorlunda sätt att förhålla sig till styrningen av sina verksamheter. Utöver de personer som själva arbetar med ekonomistyrningen på de studerade företagen hade även annan personal kunnat bidra med värdefull information ur ett annat perspektiv. Även om missförstånd har försökt undvikas under genomförandet och bearbetningen av intervjuerna kvarstår ändå en risk att vissa frågor och svar kan ha tolkats olika. Det finns också en risk att respondenterna har glömt eller undanhållit viss information och samtidigt förstärkt vissa andra delar. Eftersom majoriteten av intervjuerna gjordes via telefon har författarna då inte haft någon möjlighet att kontrollera den miljö respondenten befinner sig i vid intervjutillfället, vilket i sig kan vara en aspekt som påverkar hur denne svarar.

Analysen av det empiriska materialet blir i enlighet med uppsatsens vetenskapliga utgångspunkt begränsad till den teoretiska referensramen, men det innebär också att den med stor sannolikhet inte är uttömmande. Ett exempel på en aspekt som inte berörts i den här studien är hur organisationsstrukturen ser ut, vilket borde kunna vara något som påverkar förutsättningarna för styrningen. Ytterligare en fråga som kan höjas är hur stor grad av kunskap ett kunskapsarbete inom ett revisions- eller arkitektföretag egentligen består av. Där kan möjligen arkitektfirmorna anses ha en högre kunskapsgrad eftersom revisionen som arbetsprocess omgärdas av ett större och mer detaljerat regelverk som i viss mån styr arbetsprocessen.

Något som blir tydligt i jämförelsen mellan revisionsbyråerna och arkitektfirmorna är att ekonomistyrningen kan ha många olika syften. Även om det i någon mån handlar om att på

bästa sätt hushålla med begränsade resurser belyser den här studien vikten av att anpassa den ekonomiska styrningen till den aktuella verksamheten. Ekonomistyrning är inte framgångsrik bara för att den skapar ökad lönsamhet eller tillväxt; framgången är helt beroende av vilken kontext den verkar i. Det går att föreställa sig ekonomer som suckar över arkitekternas oförmåga att inse vikten av ekonomisk uppföljning och strävan mot lönsamhet. Att tvingas förklara *varför* det är viktigt och vilket syfte det ska tjäna kan dock vara en viktig tankeställare för alla ekonomer i alla verksamheter.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Vår studie har gjorts utifrån ett urval av revisions- och arkitektföretag, men skulle kunna utvecklas till andra typer av kunskapsföretag. De stora skillnaderna i mål mellan kunskapsföretagen visade sig påverka styrningen i olika riktningar, vilket öppnar för frågor om hur styrningen ser ut även i andra typer av kunskapsföretag. En annan dimension på studien hade varit att intervjua fler styrroller på företagen för att få en bredare förståelse av styrningen inom respektive företag. En intressant grupp att intervjua hade även varit personalen för att undersöka deras uppfattning om styrningen.

Vidare hade ett alternativ varit att testa en annan teoretisk referensram som gör en annan indelning av vilka former av styrning som föreligger. Det finns även många andra styrverktyg att tillämpa, som är värt att studera hur de används i styrningen. Ovan studie valde att fokusera på två verktyg som är starkt kopplade till verksamhetens mål, vilket var en av utgångspunkterna i studien. En annan utgångspunkt hade varit att studera organisationsstrukturen av företagen och hur teorin säger att denna påverkar styrningen. Denna studie har varit mer av undersökande karaktär om hur styrningarna används, men säger ingenting om dess effektivitet, vilket hade varit en intressant fråga för fortsatt forskning.

Referenslista

Alvehus, J. Kärreman, D. (2012). Kunskapsorganisationer och Kunskapsarbete. i Alvesson, M. Sveningsson, S. (red.) *Organisationer, ledning och processer*. 2 uppl. Lund: Studentlitteratur

Alvesson, M. (2004). *Knowledge Work and Knowledge-Intensive Firms*. Oxford: Oxford University Press.

Anthony, R.N. Govindarajan, V. Hartmann, F. G. H. Kraus, K. Nilsson, G. (2014). *Management Control Systems*. First European Edition. McGraw Hill.

Ax, C. Johansson, C. Kullvén, H. (2015). *Den nya ekonomistyrningen*. 5 uppl. Liber

BDO (2015). *Årsredovisning och koncernredovisning för BDO AB 2014/2015*, Stockholm: BDO: <http://bdo.se/wp-content/uploads/arsredovisning.pdf> (Hämtad 2016-05-21)

BDO (2016). *Om oss* - BDO: <http://bdo.se/om-oss/> (Hämtad 2016-05-20)

Bryman, A. Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2 uppl. Liber.

Doran, G. T. (1981). There's a S.M.A.R.T. way to write managements' goals and objectives. *Management Review*. vol. 70, nr. 11, s. 35-36

KPMG (2016). *Om oss*. KPMG: <https://home.kpmg.com/se/sv/home/about/kpmg-i-korthet.html> (Hämtad 2016-05-19)

KPMG (2016). *Årsredovisning 2014/2015*. Stockholm: KPMG: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/se-arsredovisning-2014-2015-KPMG.pdf> (Hämtad 2016-05-22)

Kärreman, D. Rennstam, J. (2012). Styrning - beteende, resultat och normer. i Alvesson, M. Sveningsson, S. (red.) *Organisationer, ledning och processer*. 2 uppl. Lund: Studentlitteratur

Massaro, S. (2012). Managing knowledge intensive workers. *Nature Biotechnology*. vol. 30, nr. 7, s. 721-723

Merchant, K. A. Van der Stede, W. A. (2007). *Management Control Systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2 uppl. Harlow: Pearson Education Limited.

Mintzberg, H. (1998). Covert leadership: Notes on Managing Professionals - Knowledge workers respond to inspiration, not supervision. *Harvard Business Review*. vol. 76, nr. 6, s.140-147

Mládková, L. (2011). Knowledge Management for Knowledge Workers. *The Electronic Journal of Knowledge Management*. vol. 9, nr. 3, s. 248-258

Mládková, L. (2013). Knowledge workers from the perspective of their managers. *Proceedings of the European Conference on Knowledge Management*. vol. 1, s. 446-452

NE.se (2016). *Validitet* - NE:

<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/validitet> (Hämtad 2016-04-08)

Newell, S. Robertson, M. Scarbrough, H. Swan, J. (2009). *Managing Knowledge Work and Innovation*. 2 uppl. Palgrave Macmillan.

Liljewall arkitekter, (2016). *Om oss*. Liljewall: <http://www.liljewall.se/#!/omoss/c1h56> (Hämtad 2016-05-15)

Ouchi, G. W. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*. vol 25, nr. 9, s. 833-848

Tengbom. (2016). *Äffärsid och Vision*. Tengbom: <http://www.tengbom.se/sv-SE/om-tengbom/affarsid%C3%A9-vision/> (Hämtad 2016-05-20)

White (2016). *Om oss*. White:

<http://www.white.se/fakta-och-siffror/> (Hämtad 2016-05-15)

White (2016). *White 2014 årsberättelse*: White:

http://www.white.se/app/uploads/2015/06/White_2014_SE.pdf (Hämtad 2016-05-15)

Telefonintervjuer

Anonym, Business Controller, Konsultbyrån, 2016-04-27

Johan Viberg, Ekonomichef, BDO, Stockholm 2016-04-29

Daniel Bergendahl, Ekonomichef, Liljewall Arkitekter, Göteborg 2016-05-02

Rasmus Forster, Business Controller, White Arkitekter, Göteborg 2016-05-04

Johan Ahlgren, Business Controller, Tengbom, Stockholm 2016-05-12

Personlig intervju

Per Lindström, Business Controller, KPMG, Stockholm 2016-04-29

Bilaga 1

INTERVJUGUIDE

Respondenten får presentera företaget och sin roll

Tema 1: Vad har ni för mål med verksamheten?

Tema 2: Hur arbetar ni för att nå dessa mål?

Tema 3: Hur fungerar processen från input till output?

Tema 3: Hur hanterar ni problem?

Tema 4: Hur säkerställer ni att personalen gör vad de förväntas?

Tema 5: Hur utvärderas personalens prestationer?

Tema 6: Vad ser ni för utmaningar i styrningsimplementeringen?