



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

Höstterminen 2016

Ekonomistyrning i redovisnings-, lönekonsult och revisionsbyråer

Hur kan ekonomistyrning se ut i små redovisnings-, lönekonsult och
revisionsbyråer?

Författare:

Reine Vindebro

Michael Wendwessen

Caroline Åkesson

Handledare:

Peter W Jönsson

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Hur kan ekonomistyrning se ut i små redovisnings-, lönekonsult och revisionsbyråer

Seminariedatum: 13 januari 2017

Kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: Reine Vindebro, Michael Wendwessen och Caroline Åkesson

Handledare: Peter W Jönsson

Fem nyckelord: Företagsekonomi, ekonomistyrning, MCS, professionella tjänsteföretag, små företag

Syfte: Syftet med uppsatsen är att beskriva hur ekonomistyrningen ser ut i små redovisnings-, lönekonsult och revisionsbyråer

Metod: Studien bygger på en kvalitativ forskningsstrategi med semi-strukturerade intervjuer. Ambitionen är att ha en induktiv forskningsansats men innehåller trots det deduktiva inslag.

Teoretiska perspektiv: Studiens teoretiska referensram tar stöd från forskningsartiklar och kurslitteratur.

Empiri: Studiens empiri baseras på fyra intervjuer. Intervjuerna genomfördes på plats i byråerna.

Resultat: Vi kan i vår studie fastställa att användningen av ekonomistyrning varierar i de små redovisnings-, lönekonsult och revisionsbyråer som vi har undersökt. Gemensamt för alla företagen är de använder sig av både formell- och mindre formell styrning, samt resultat- och handlingsstyrning.

Abstract

Title: How do small accounting-, payroll consultant and auditing agencies use management control in their businesses.

Seminar date: 13th of January 2017

Course: FEKH69, Degree Project Bachelor level, Business Administration, 15 ECTS Credits

Authors: Reine Vindebro, Michael Wendwessen and Caroline Åkesson

Advisor: Peter W Jönsson

Key words: Business administration, management control, MCS, professional services business, small companies.

Purpose: The purpose with this essay is to describe the use of management control in small accounting-, payroll consultant and auditing agencies.

Methodology: The study is based on a qualitative academic strategy with semi-structured interviews. Our ambition is to have an inductive academic approach that have deductive approach as well to a certain extent.

Theoretical perspectives: The theoretical perspectives of the study take support from academic journals and course literature.

Empirical foundation: The empirical foundation is based on four interviews. The interviews were performed at the agencies.

Conclusions: We have come to the conclusion that the use of management control vary in the small accounting-, payroll consultant and auditing agencies that we examined. Common to all businesses is the use of both formal and informal control, as well as result and actioncontrol.

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	7
1.1	Bakgrund.....	7
1.2	Problematisering	8
1.3	Syfte	10
1.4	Disponering.....	11
2	Metod	12
2.1	Forskningsansats	12
2.2	Tidigare litteraturstudie.....	12
2.2.1	Begränsningar tidigare litteraturstudie	13
2.3	Teoretisk referensram	13
2.3.1	Begränsningar teoretisk referensram.....	15
2.4	Insamling av empirisk data	16
2.4.1	Urval av respondenter	16
2.4.2	Genomförande av intervjuer.....	16
2.4.3	Begränsningar empiri	17
2.5	Presentation av empiri.....	18
2.6	Analys	19
2.6.1	Begränsningar analys	19
3	Teoretisk referensram.....	21
3.1	Ekonomistyrning.....	21
3.1.1	Hård/mjuk styrning	22
3.1.2	Formell/mindre formell styrning.....	22
3.1.3	Resultat- /handlingsstyrning.....	24
3.1.4	Opersonlig/mellanmänsklig styrning	25
3.2	Ekonomistyrning i tjänsteföretag	25

3.3	Ekonomistyrning i professionella tjänsteföretag.....	25
3.3.1	Prissättning	26
3.3.2	Strategisk planering.....	26
3.3.3	Budgetering	26
3.3.4	Styrning av verksamheten	27
3.3.5	Prestationsmätning och utvärdering	27
3.4	Definition företagsstorlek	27
3.5	Ekonomistyrning i små företag	29
4	Empiri.....	31
4.1	En beskrivning av fallföretagen	31
4.2	Det underlag som ligger till grund för analys och styrning	32
4.3	Analysenhetens storlek samt uppföljningsfrekvensen	32
4.4	Styrssystem som används i fallföretagen	33
4.4.1	Budget	33
4.4.2	Benchmarking	34
4.4.3	Lönsamhets-, resultat- eller intäktsansvar	35
4.4.4	Incitamentsprogram.....	35
4.4.5	Prestationsmätning – finansiella nyckeltal	38
4.4.6	Prestationsmätning – icke finansiella nyckeltal	39
4.4.7	Konkurrens mellan de anställda	40
4.5	Två små fallstudier i implementeringen av styrningssystem.....	41
4.5.1	Ettan ökade användningen av ekonomistyrningssystem när företaget växte	41
4.5.2	Fyran ökade användningen av ekonomistyrningssystem med ny ägare	42
4.6	Nytan av bra ekonomistyrningssystem	43
5	Analys.....	46
5.1	Formell/ mindre formell styrning.....	46
5.1.1	Budget	46

5.1.2	Benchmarking	46
5.1.3	Prestationsmätning	47
5.1.4	Organisationsstruktur	49
5.1.5	Mindre formell styrning	50
5.2	Resultat-/handlingsstyrning	52
6	Slutsatser	54
7	Diskussion	57
7.1	Framtida Studier.....	59
8	Tack till	61
9	Referenser.....	62
10	Appendix Intervjuguide.....	65

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Ett företag kan ha ett eller flera mål för sin verksamhet, men hur de agerar för att nå sina mål brukar variera. De metoder som företagsledningen använder för att nå sina mål har fått samlingsbegreppet styrning, som handlar om att medvetet påverka och styra verksamheten i en viss riktning. När företaget styr mot ekonomiska mål brukar det benämnas ekonomistyrning, och ekonomistyrningssystem är de olika styrmedel som företaget implementerar för att nå sina mål (Ax & Kullvén, 2015). Ekonomistyrning är däremot ett komplext begrepp. Detta eftersom att ekonomistyrning kan definieras på många sätt. Ekonomistyrning kan bland annat beskrivas enligt dimensionerna resultat-/handlingsstyrning (Merchant & Van der Stede, 2007), formell/mindre formell styrning (Ax & Kullvén, 2015) och hård/mjuk styrning (Grimlund, 2006; Källström, 1990). Oberoende av dimension av styrning så brukar begreppet ekonomistyrning karakteriseras som styrning mot ekonomiska mål av finansiell karaktär. Det ska dock tilläggas att på senare tid inkluderas även styrning mot ekonomiska mål av icke-finansiell karaktär. Detta på grund av att de icke-finansiella målen indirekt har visat sig påverka företagets ekonomiska mål (Ax & Kullvén, 2015). Finansiella mål kan exempelvis vara mål att nå en viss lönsamhet, och icke-finansiella mål kan vara att nå en viss grad av nöjdhet bland företagets kunder eller anställda.

Hur användningen och implementeringen av ekonomistyrning och ekonomistyrningssystem ser ut i företaget påverkas av hur stort företaget är. Storleken påverkar både hur behovet och förutsättningarna ser ut för att tillämpa ekonomistyrning i företaget (A. Davila & Foster, 2005; T. Davila, 2005). Små företag har ett mindre behov av att använda ekonomistyrning jämfört med större företag. Denna avsaknad av behov grundar sig bland annat i att små företag kan upprätthålla ekonomistyrning genom enklare former av styrning. Små företag kan till exempel styras med sociala kontakter, vilket hade blivit för tidskrävande och kostsamt i ett större företag (T. Davila, 2005). Små företag har dessutom inte samma möjlighet att implementera ekonomistyrning i företaget. En stor anledning att små företag inte har möjlighet att implementera ekonomistyrning eller ekonomistyrningssystem är att de inte har de resurser som krävs (Lavia López & Hiebl, 2015). Dessa resurser kan bland annat utgöras av kapital (Hellmann & Puri, 2002). Formell utbildning inom företagsekonomi hos företagsledaren utgör en barriär för implementering av ekonomistyrning i små företag. En passiv inställning hos

företagets anlitate redovisningskonsult är ytterligare en barriär för ekonomistyrningen (Halabi, Barrett, & Dyt, 2010). Företagsledare måste öka sin kunskap inom företagsekonomi, speciellt förståelsen för ekonomistyrning, för att kunna utnyttja de siffror som redovisningskonsulten har sammanställt i bokföringen (Halabi et al., 2010). Ett problem som företagsledarens bristande kunskap medför är att väldigt lite av de siffror som presenteras i företaget utnyttjas. Det är inte helt ovanligt att det används enkla proxies, så som saldot på bankkontot, som indikator på hur bra det går för företaget (Halabi et al., 2010). Låg kunskap hos företagsledaren och en passiv redovisningskonsult är därför två stora orsaker till den begränsade användningen och implementering av ekonomistyrning i små företag (Halabi et al., 2010).

Davila och Foster har undersökt om det finns några faktorer som korrelerar positivt med ökad användning av ekonomistyrning (A. Davila & Foster, 2005). De kunde fastställa att inblandning av riskkapitalister, en erfaren VD, en VD med positiv syn på ekonomistyrning, en anställd ekonomichef och antalet anställda i företaget korrelerade positivt med implementeringen av ekonomistyrningssystem, såsom implementering av resultatplanering eller budgetering. Gul menar att ekonomistyrning bör användas som medel för att förbli aktuell och kunna följa med i utvecklingen på en marknad som ständigt utvecklas (Gul, 1991). Guls slutsats är att det är fördelaktigt för små företag att använda sig av ekonomistyrningssystem i en föränderlig miljö (Gul, 1991). Högre effektivitet och bättre beslutsfattande är några fördelar som ekonomistyrningssystem medför (Gul, 1991). McMahon har undersökt sambandet mellan ökade försäljningsintäkter och ekonomistyrning (McMahon, 2001). McMahons resultat visar att förståelse och användning av ekonomistyrning påverkar ett företags utveckling positivt. Hur stor påverkan det rör sig har varit desto svårare att fastställa (McMahon, 2001).

1.2 Problematisering

Ekonomistyrning i små företag har länge rönt ett mycket begränsat intresse bland akademiker (Mitchell & Reid, 2000). Det finns flera orsaker till detta svala intresse. Det har hävdats att små företag inte har ett behov av ekonomistyrning, och att det därför inte finns någon anledning att spendera resurser på detta forskningsfält. En annan anledning till den uteblivna forskningen är att små företag är så heterogena att det är svårt att genomföra någon slags stringent akademisk forskning på gruppen små företag (Halabi et al., 2010). Vi ser också en tredje möjlig anledning i att små företag genererar relativt lite data i sin verksamhet som kan användas som indata i

ekonomiska modeller. Därför kan det anses bli prestigelöst för akademien att utveckla modeller designade för små företag, då dessa av nödvändighet skulle bli enkla i sin utformning.

Det som går att finna i det som hittills har publicerats om ekonomistyrning i små företag är att ekonomistyrning endast används i begränsad omfattning. Orsakerna till detta kan spåras till två huvudsakliga orsaker. Dels har små företag begränsade resurser att implementera system för ekonomistyrning (Lavia López & Hiebl, 2015) och de inte har samma behov av ekonomistyrning som stora företag (A. Davila & Foster, 2005; T. Davila, 2005). Dessutom så har företagsledningen - som i små företag oftast är detsamma som ägaren och grundaren - en begränsad kunskap och utbildning inom företagsekonomi i allmänhet, och ekonomistyrning i synnerhet (Halabi et al., 2010; McChlery, Godfrey, & Meechan, 2005).

Huruvida små företag skulle ha nytta av en ökad användning av ekonomistyrning eller om det faktiskt är så att små företag inte har någon egentlig nytta av att använda formell styrning är till stor del outrett. Det har publicerats artiklar som visar på en korrelation mellan ökad användning av ekonomistyrningssystem och ökad framgång bland små företag (McMahon, 2001). Situationen inför denna studie är således att små företag endast i begränsad omfattning använder ekonomistyrningssystem, och det kan bero på åtminstone tre orsaker;

- I. de små företagen är inte i behov av några ekonomistyrningssystem,
- II. de små företagen saknar resurser att implementera ekonomistyrningssystem,
- III. nyckelpersoner i de små företagen saknar relevant kunskap och utbildning för att använda ekonomistyrningssystem.

Med flera möjliga faktorer med oviss inbördes påverkan så är det omöjligt att avgöra vad som egentligen är orsaken till avsaknaden av ekonomistyrningssystem i små företag.

Vi ser en attraktiv anledning att undersöka hur redovisnings-, lönekonsult- och revisionsbyråer tillämpar ekonomistyrning med fokus på styrning- och styrsystem. Detta undersöks för att eliminera en av de ovan nämnda möjliga faktorerna till varför små företag har en begränsad användning av ekonomistyrning. Genom att undersöka små företag inom redovisnings-, lönekonsult- och revisionsbranschen så eliminerar man i princip helt faktorn att företagsledare och personal saknar företagsekonomisk utbildning. Dessa små företag delar många egenskaper med små företag i andra branscher, men när det kommer till den förkunskap

som krävs för att effektivt implementera ekonomistyrningssystem så kan deras förkunskap inom ekonomi antas vara i paritet med specialiserad personal på större företag. Eftersom vår studie omfattar företag med företagsekonomisk förkunskap så har vi valt att benämna redovisnings-, lönekonsult och revisionsbyråer med samlingsbegreppet FEKF (FöretagsEkonomiskt Kunniga Företag) i fortsättningen.

Första steget i ett långsiktigt projekt är att undersöka och kartlägga i vilken utsträckning små FEKF nyttjar ekonomistyrningssystem. Resultatet av detta långsiktiga projekt kan besvara frågan i vilken utsträckning små företag använder ekonomistyrningssystem under förutsättningen att det inte finns några begränsningar vad gäller företagsekonomisk förkunskap bland företagsledare och personal. Det saknas dock nog med tidigare litteratur om dessa företag för att direkt kunna designa en kvantitativ studie. Vår studie kan därför ses som ett delmoment i en mer omfattande framtida studie, där vårt genomförande av en kvalitativ studie kan ligga till grund för en framtida kvantitativ studie.

Som redan indikerat så är det lite publicerat i ämnet ekonomistyrning i små företag generellt, relativt det som har publicerats om ekonomistyrning i stora företag. Mängden tidigare publicerad data är ytterligare bara en bråkdel av detta om man begränsar det till FEKF. Avsaknaden av tidigare publicerad data gör att det saknas underlag för att kunna designa en generaliserbar kvantitativ studie. Det finns även en problematik i att tidigare publicerat material presenterar data aggregerat för hela gruppen av tjänsteföretag, vilka FEKF tillhör. Det är därför nödvändigt att initialt fokusera på en kvalitativ studie med ett explorativt och deskriptivt fokus. Detta leder oss till frågeställningen:

*Hur kan ekonomistyrning se ut i
små redovisnings-, lönekonsult och revisionsbyråer?*

1.3 Syfte

Vårt syfte med denna studie är att beskriva hur ekonomistyrningen ser ut i några små FEKF, där de anställda både har kunskap och utbildning för att förstå och använda ekonomistyrning. Vår ambition med studien är att den ska kunna ligga till grund för designen av en framtida kvantitativ studie, som skulle kunna bidra med ökad förståelse för ekonomistyrningens påverkan i små företag generellt, men också specifikt för FEKF. Vårt syfte är inte att testa någon

hypotes i nuläget, inte heller är vårt syfte att ta reda på hur behov och resurser påverkar ekonomistyrningen.

1.4 Disponering

Kapitel 2) beskriver tidigare litteraturstudie samt den metod som använts i studiens forskningsstrategi, forskningsansats, teoretiska referensram, urval av fallföretag, empiri och analys.

Kapitel 3) presenterar den teoretiska referensram som använts i studien. Den teoretiska referensramen berör ekonomistyrning i tre kategorier: ekonomistyrning i generella termer, ekonomistyrning i tjänsteföretag samt ekonomistyrning i små företag.

Kapitel 4) presenterar empiri från de fallföretag som intervjuades.

Kapitel 5) presenterar den analys som gjorts baserat på den empiriska datan med hjälp av den teoretiska referensramen som förses i kapitel 3.

Kapitel 6) redogör studiens slutsats genom att frågeställningen från kapitel 1 besvaras.

Kapitel 7) diskuterar slutsatsen i ett vidare perspektiv och förslag på framtida forskning presenteras.

2 Metod

I företagsekonomisk forskning görs vanligtvis en distinktion mellan två typer av forskningsstrategier; nämligen kvantitativ och kvalitativ forskning (Bryman & Bell, 2013). Kvantitativ forskningsstrategi karaktäriseras av att insamling och analys sker av en större mängd data, som sedan prövas mot teorier. Kvalitativ forskningsstrategi karaktäriseras däremot inte av att insamling och analys av data kvantifieras, istället läggs fokus vid ord i den kvalitativa forskningen. Kvalitativ forskning sägs därför generera teorier, snarare än att pröva dem (Bryman & Bell, 2013). Vår studie tog sin utgångspunkt i en kvalitativ forskningsstrategi, så syftet var inte att kunna göra några generaliseringar, utan istället att gräva djupare hos ett fåtal respondenter. Vi genomförde en intervjustudie bland FEKF. Intervjuerna har en semi-strukturerad form. Vår ambition var att samla in data som möjliggjorde att vi kunde analysera svaren enskilt men även jämföra mellan respondenterna, samtidigt som vi ville ha möjlighet att låta respondenten utveckla vissa ämnen som hen eller vi fann extra intressanta. Intervjufrågorna bestod därför av både öppna och slutna frågor.

2.1 **Forskningsansats**

Forskningsansatsen kan enligt Bryman och Bell vara induktiv eller deduktiv. Förenklat så är utgångspunkten i en deduktiv forskningsansats att det är teorin som styr forskningen. I den induktiva forskningsansatsen gäller det motsatta, då forskningen istället är det som styr teorin (Bryman & Bell, 2013).

Vår ambition med studien var att den skulle vara explorativ och ha en induktiv ansats. Innan studiens genomförande ville vi undvika att formulera en hypotes som skulle styrkas eller motbevisas. Vår studie har däremot deduktiva inslag eftersom att vi genomförde en litteraturstudie för att få en uppfattning om vad som skrivits i ämnet sedan tidigare. Utöver det så har intervjuerna styrt riktningen på studien, vilket stödjer vår ambition att ha en induktiv forskningsansats.

2.2 **Tidigare litteraturstudie**

Vår studie tog sitt ursprung i en litteraturstudie som vi genomförde under hösten 2016. I bakgrunden presenterar vi en sammanfattning av vår litteraturstudie som undersöker hur ekonomistyrning ser ut i små företag. Vi presenterar att små företag har andra behov och

förutsättningar än stora företag när det gäller att tillämpa system för ekonomistyrning. Små företag styrs vanligtvis med mindre formella styrmedel (T. Davila, 2005) eftersom att information kan ske endast genom sociala interaktioner (A. Davila & Foster, 2005) samt att små företag saknar resurser för att implementera ekonomistyrning (Lavia López & Hiebl, 2015). Gul kommer även fram till att system för ekonomistyrning är fördelaktigt i en föränderlig miljö (Gul, 1991). Detta eftersom att ekonomistyrningssystemen både bidrar till högre effektivitet och möjliggör bättre beslutsfattande i verksamheten (Gul, 1991). McMahon kommer fram till att det finns ett samband mellan företagets försäljningsintäkter och dess användning av ekonomistyrning (McMahon, 2001).

2.2.1 Begränsningar tidigare litteraturstudie

Ovan nämnda studier anser vi är intressant forskning när det gäller ekonomistyrning i små företag. Vi valde däremot att fokusera mindre på just dessa delar eftersom att vår ambition med studien är att beskriva hur ekonomistyrning kan se ut i de fall som man eliminerar att företagsledare och anställda saknar förkunskap i företagsekonomiska ämnen. Denna inriktning har vi tagit snarare än att redogöra hur behov (A. Davila & Foster, 2005; T. Davila, 2005) och resurser (Lavia López & Hiebl, 2015) påverkar ekonomistyrningen. Vi valde inte heller att undersöka om användningen av ekonomistyrning korrelerar positivt med högre effektivitet som Gul visar (Gul, 1991), eller om försäljningsintäkter påverkar ekonomistyrningen, enligt McMahon (McMahon, 2001). Vi begränsade dessutom delar av Dávila och Fosters forskning i vår fortsatta studie (A. Davila & Foster, 2005). Vi begränsade oss till att undersöka vad som utmärker små företags ekonomistyrning, såsom att den är mindre formell med mer sociala interaktioner snarare än att undersöka vilka faktorer som bidrar till ökad användning och implementering, såsom VDs inblandning. Halabi et als slutsats att företagsledare ofta har en bristande kunskap och formell utbildning inom företagsekonomi, och att redovisningskonsulten uppvisar en passiv inställning när det gäller rådgivning ligger till grund för vår nuvarande studie (Halabi et al., 2010).

2.3 Teoretisk referensram

Vår teoretiska referensram tar stöd från forskningsartiklar och kurslitteratur. Vi har till stor del använt oss av kurslitteratur genom sökning på Lunds Universitetsbibliotek och biblioteket på Lunds ekonomihögskola. Utöver det har vi använt oss av digitala former av kurslitteratur. I vårt sökande av forskningsartiklar har vi använt oss av databasen LUBsearch. Vi har fokuserat på sökord som MCS, management control systems, management accounting, ekonomistyrning

kombinerat med tjänsteföretag, professionella tjänsteföretag, service firms, professional firms, små företag, small firm eller small businesses. I den litteraturstudie som ligger till grund för vår nuvarande studie utgick vi från avhandlingar och systematiska litteraturstudier. Vi utgick från Lavia López och Hiebl och Jänkälä som vi använde för att hitta ytterligare referenser (Jänkälä, 2007; Lavia López & Hiebl, 2015). I de nya referenserna sökte vi ytterligare referenser. Den snöbolls-strategi som vi använde oss av i vår tidigare litteraturstudie bygger vår nuvarande studie vidare på. Vi har använt oss av denna metod för att hitta de artiklar som vi anser vara mest relevanta för vår studie. Vi ansåg att denna strategi skulle ge ett bättre resultat än om vi skulle ha gjort en systematisk litteraturstudie.

Vår teoretiska referensram består huvudsakligen av de tre delarna:

- i) Ekonomistyrning i stora drag,
- ii) Ekonomistyrning i tjänsteföretag,
- iii) Ekonomistyrning i små företag.

Vi valde att inleda teoriavsnittet med att beskriva ekonomistyrning och dess innebörd på ett generellt plan. Hur ekonomistyrningen karaktäriseras i företaget varierar däremot beroende på vilken litteratur som läses. Eftersom att vår ambition med studien är att beskriva hur ekonomistyrningen ser ut i de företagen som vi intervjuar valde vi att presentera olika dimensioner av styrning. Dessa olika dimensioner utgörs av synsätt eller förhållningssätt på styrning som författarna diskuterar och presenterar i litteraturen. De dimensioner av styrning som vi presenterar är om styrningen är hård eller mjuk (Grimlund, 2006; Källström, 1990), formell eller mindre formell (Anthony et al., 2014; Ax & Kullvén, 2015), resultat- eller handlingsbaserad (Merchant & Van der Stede, 2012) eller om interaktionen mellan företagsledningen och de anställda är av opersonlig eller mellanmänsklig karaktär (Whitley, 1999).

Vi valde att fokusera extra på formell/mindre formell styrning, samt resultat-/handlingsstyrning. Dimensionen hård/mjuk styrning påminner om resultat- och handlingsstyrning och därför valde vi att fokusera mer på de sistnämnda dimensionerna av styrning. Styrning som är av opersonlig eller mellanmänsklig karaktär har likheter med de mindre formella formerna av styrning. Vi valde därför att inte utveckla denna dimension vidare

i vår teori. Vårt val att presentera flera dimensioner av styrning var för att göra läsaren medveten om att ekonomistyrning omfattar många begrepp och benämningar. Vårt val att fokusera på vissa dimensioner mer än andra ansåg vi inte utgöra ett hinder för vår studie. Detta eftersom vi ansåg att vi kunde undersöka och beskriva ekonomistyrning och styrsystem på ett övergripande sätt genom att framförallt utgå från Ax och Kullvén samt Anthony et als teori om formell och mindre formell styrning, samt Merchant och Van der Stede's resultat- och handlingsstyrning (Anthony et al., 2014; Ax & Kullvén, 2015; Merchant & Van der Stede, 2007).

Traditionellt sett har forskningen kring ekonomistyrning och ekonomistyrningssystem utgått från industriföretag. Det är ett relativt nytt fenomen att det ägnas tid åt att studera och utveckla ekonomistyrningen i tjänsteföretag (Anthony et al, 2014). De företag som vår studie bygger på tillhör kategorin tjänsteföretag. Vi smalnar därför av vår inledande del som beskriver ekonomistyrning i sin helhet till att beskriva ekonomistyrning i tjänsteföretag.

Fortsatt teori beskriver hur typen av tjänst kan påverka hur styrningen ser ut. FEKF kategoriseras som professionella tjänsteföretag på grund av den typ av tjänst som utförs (Anthony et al., 2014). Vår teori smalnas därför av till professionella tjänsteföretag. Vi presenterar vad som karaktäriserar ekonomistyrning i denna typ av tjänsteföretag.

Hittills presenterad teori berör större företag. Eftersom att ekonomistyrning och ekonomistyrningssystem i små företag har ett begränsat utrymme i litteraturen så valde vi att ägna en egen rubrik till detta ämnet. Vi har valt att utgå från EU kommissionens direktiv i vår definition av vilken storlek som företag kan tillhöra. Vi ansåg att EU kommissionens direktiv var tillräckligt tillförlitlig på grund av deras ställning som EU:s verkställande organ (Europeiska Kommissionen, 2015). Vi inleder med att beskriva i vilka olika storlekar som företag kan existera. Vi redogör att små företag är en del av begreppet SME, small and medium enterprises. Detta gör vi eftersom att vi upplever att små företag allt för ofta förväxlas eller används synonymt med SME. Vår studie berör endast små företag, inte mikro och mellanstora företag som begreppet SME inkluderar. Vidare så presenterar vi vad som karaktäriserar små företag och dess ekonomistyrning. Denna del av vår teori är en vidareutveckling av den litteraturstudie som vi genomförde under hösten 2016.

2.3.1 Begränsningar teoretisk referensram

Vår teoretiska referensram begränsas av att enbart fokusera på teorier som kan hjälpa oss att beskriva hur ekonomistyrningen ser ut i företagen. Detta urval av teorier ger oss inte möjlighet

att förstå de bakomliggande faktorerna eller drivkrafterna till varför ekonomistyrning ser ut som den gör. Ytterligare en begränsning med vår teoretiska referensram är att den framförallt utgår från hur ekonomistyrning ser ut i större företag. Detta beror bland annat på att litteraturen är begränsad när det gäller ekonomistyrning i små företag, framförallt ekonomistyrning i FEKF.

2.4 Insamling av empirisk data

2.4.1 Urval av respondenter

En matrikel med potentiella företag skapades genom att använda den webb-baserade tjänsten www.allabolag.se. Matrikeln innehöll alla bolag som matchade följande inklusionskriterier:

- i) aktiebolag som bolagsform
- ii) bransch Redovisning & Bokföring (SNI 69201) eller Revision (SNI 69202)
- iii) mellan 10 och 49 anställda och
- iv) bolaget hade sitt säte i Malmö och Lund.

Bolag som matchade något av följande kriterier exkluderades från studien:

- i) bolaget var satt i konkurs eller likvidation
- ii) det saknades uppgifter i databasen från det senaste räkenskapsåret där det borde ha funnits uppgifter
- iii) verksamheten fanns (trots sökkriteriet) inte i Malmö eller Lund.

Syftet med dessa inklusions- och exklusionskriterier var till stor del av praktisk natur. Vi sökte specifikt på aktiebolag för att man med denna bolagsform lätt kommer åt dess räkenskapsinformation i form av årsredovisningen. För handelsbolag och enskilda firmor finns inget motsvarande att tillgå. Valet av bransch är en effekt av studiens frågeställning, och en avgränsning med hjälp av etablerade SNI-koder ansågs av oss som det mest konsekventa sätt att välja ut bolag. Vad gäller antalet anställda så höll vi oss till EU kommissionens definition av små företag, att företaget har mellan 10-49 anställda (EUR-Lex, 2016).

2.4.2 Genomförande av intervjuer

Studien inleddes med att vi skickade brev till de som matchade våra inklusionskriterier. Sammanlagt skickade vi ut femton brev med en kort beskrivning om vår studie samt oss själva. Kort därefter kontaktade vi företagen via telefon. Vi frågade om de hade möjlighet att ställa upp på intervju och delta i vår studie. Tre FEKF tackade ja till att medverka på intervju. Vi ville

ha ett minimum på fyra företag, och därför utökade vi inklusionskriteriet vad gäller säte från Malmö och Lund till hela Skåne. Det fjärde fallföretaget rekryterades genom bekvämlighetsurval genom personliga kontakter. Innan vi påbörjade våra intervjuer så frågade vi respondenten om vi fick tillåtelse att spela in intervjun. Detta gjorde vi för att bespara oss den extra tid som det skulle krävas att anteckna under intervjuerna. När vi genomförde våra intervjuer så utgick vi från vår intervjumall. Frågorna som vi hade med i intervjumallen handlade om företagets ekonomistyrning och dess ekonomistyrningssystem. Se appendix för en lista på de frågor som vi utgick från i våra intervjuer. Vi beräknade att varje intervju skulle ta mellan 45 minuter till en timme att genomföra.

- i) Den första intervjun som genomfördes den 29 november tog 48 minuter,
- ii) den andra intervjun som genomfördes den 5 december tog 32 minuter,
- iii) den tredje intervjun som genomfördes den 7 december tog 25 minuter,
- iv) den fjärde intervjun som genomfördes den 15 december tog 31 minuter.

Intervjuerna blev något kortare än beräknat på grund av fallföretagens tidsrestriktioner. Efter slutförd intervju så transkriberades vår inspelning. Transkriptionen av intervjuerna är det som ligger till grund för empiri och analys i vår studie.

2.4.3 Begränsningar empiri

Studien begränsades till att genomföras under tio veckors tid, mellan november 2016 och januari 2017. Den begränsade tidsramen påverkade antalet intervjuer som studien bygger på. Vår ambition var att ha mellan fyra och sex intervjudeltagare. Det intervallet ansåg vi vara tillräckligt för att analysera empirin och besvara vår frågeställning. Med insamlat data skulle det finnas möjlighet att analysera de enskilda företagens ekonomistyrning och i viss mån jämföra hur de olika företagen skiljer sig åt. Jämförbarheten mellan fallföretagen är inte perfekt som följd av vårt semi-strukturerade intervjuformat. Vissa frågor diskuterades mer eller mindre med fallföretagen beroende på hur våra öppna frågor utvecklades under intervjuerna. För vissa frågor har vi fått svar från ibland tre, ibland två och ibland endast en av fallföretagen. Det var en avvägning mellan att öka jämförbarheten mellan fallföretagen och att få så många unika infallsvinklar som möjligt på det breda ämnet ekonomistyrning. Vår studies bidrag är således som underlag för en framtida kvantitativ studie, och inte så som en jämförande studie mellan olika FEKF. Vi visar dock på likheter och skillnader mellan fallföretagen där det är möjligt. De som medverkade i intervjun hade önskemål om hur lång tid intervjuerna skulle ta eftersom att de hade begränsat med tid. Därför begränsades intervjuerna till att bli något kortare än beräknat.

Vi begränsades också av de inklusionskriterier som vi utgick från i sökandet av deltagare till våra intervjuer. Vi började med att skicka brev till de femton företag som mötte alla våra inklusionskriterier. Av dessa femton tänkbara intervjudeltagare bestämde vi träff med tre. Resterande var inte intresserade av att delta, dels på grund av ointresse för studien eller så kunde de inte delta på grund av den tidsram som vi var tvungna att förhålla intervjuerna till. Vi utökade därför våra inklusionskriterier från Malmö och Lund, till hela Skåne. Vi hade däremot hoppats på ett högre deltagande bland de femton företag som vi ursprungligen kontaktade för intervju.

2.5 Presentation av empiri

Fallföretagen i denna studie har vi valt att kalla Ettan, Tvåan, Trean och Fyran enligt den godtyckliga ordning som intervjuerna genomfördes. Vår ambition är att kunna bevara företagets anonymitet. Då antalet företag som passade in i inklusionskriterierna var relativt få så får beskrivningen av varje enskilt företag förbli något begränsad. Vår förhoppning är att vi inte har utelämnat data som skulle kunna ha en väsentlig påverkan på de slutsatser som läsaren kan få med sig efter att ha läst studien.

Empiriska data från intervjuerna sorterades först upp baserat på det ämne den specifika frågan vi ställde. Sedan grupperades dessa så att presentationen av datan:

- i) först behandlar grundläggande uppgifter om själva företagen,
- ii) sedan behandlar vi vilka data företagen samlar in som ska ligga till grund för styrningen,
- iii) följt av en beskrivning av de styrsystem som används,
- iv) följt av två kortare beskrivningar av hur två av fallföretagen kom att öka användningen av ekonomistyrningssystem.
- v) Och så avslutas kapitlet med en redogörelse för hur fallföretagen ser på värdet av ekonomistyrning och om de tror att det skulle vara av värde för fler företag.

Värdet i vetenskapliga studier utgörs både av empirisk data och den efterföljande analysen av datan. Läsaren av en vetenskaplig uppsats bör vara kritisk till de slutsatser och resulterande modeller som presenteras då dessa bygger på författarnas förkunskap och slutledningsförmåga. Den underliggande empiriska datan bör däremot förhoppningsvis kunna accepteras utan större betänkligheter. I vår presentation av kapitlet så har vi valt att presentera så mycket av den

underliggandet empiriska intervjudatan som vi anser att vi har haft utrymme med och som vi anser vara relevant. Läsaren bör därför kunna forma sin egen uppfattning om huruvida hen håller med om vår analys och våra slutsatser.

2.6 Analys

Vi har valt att analysera ekonomistyrningen i FEKF för att företagsledning och anställda antas vara så pass kunniga inom företagsekonomi att kunskap och utbildning inte är en begränsande faktor vad gäller införandet av ekonomistyrningssystem. Vi väljer då att analysera den empiriska datan med utgångspunkten att det som framkommer i empirin är den nivå av ekonomistyrning som implementeras i det specialfall då ekonomisk kunskap och utbildning inte är en begränsande faktor. Nivån av ekonomistyrning blir då ribban som andra företag i liknande storlek och inom tjänstebranschen bör kunna uppnå.

I analysen så försöker vi se det empiriska resultatet utifrån de dimensioner som presenteras i den teoretiska referensramen i kapitel 3.1 – 3.5. Analysen följer det som beskrivs i metoden för den teoretiska referensramen: fokus läggs på dimensionerna formell- och mindre formell styrning, samt resultat- och handlingsstyrning. I den teoretiska referensramen finns en genomgång av ekonomistyrning i tjänsteföretag, i professionella tjänsteföretag och i små företag. Dessa delar är nödvändig för förståelse inför beskrivningen av hur ekonomistyrningen ser ut i fallföretagen. I analysen så utgår vi från formell och mindre formell styrning samt resultat och handlingsstyrning. När möjligt så inkluderar vi även en koppling mellan empiri och ekonomistyrning i tjänsteföretag, professionella tjänsteföretag och små företag löpande i analysen.

2.6.1 Begränsningar analys

Vår analys begränsas av vår induktiva forskningsansats. Vår teoretiska referensram har konstruerats efter forskningen och detta har påverkat vår möjlighet att använda alla delar av den teoretiska referensramen till företagens svar. Därför analyseras vissa av fallföretagen mer än andra beroende på vilka av svaren som vi analyser mot den teoretiska referensramen.

Vår kvalitativa studie medför att vi omöjligt kan generalisera insamlad data till en hel population av FEKF. Jämförelser mellan populationen av FEKF och andra bolag bör göras med kvantitativa data som underlag.

När det kommer till vad som är optimal nivå av ekonomistyrning så är vi medvetna om att det finns många andra faktorer som spelar in som gör att FEKF inte kan ses som ett facit för vad som är optimalt för företag av denna storlek. Det är dock hjälpsamt för tydligheten att för

tillfället anta att ekonomistyrningen i FEKF ligger nära en optimal nivå. Det ska noteras att vi inte har som syfte att försöka fastställa vad optimal nivå är, och inte gör några faktiska påståenden om vad som är optimal nivå.

Analysen begränsas också av att alla företagen hade en liknande profil vad gäller lönsamhet. Det som framkommer i empirin och analysen är alltså under förutsättning att företaget inte är i en ekonomisk kris. Det får förutsättas att en ekonomisk kris i ett bolag radikalt kan förändra styrningen.

3 Teoretisk referensram

3.1 Ekonomistyrning

Styrning handlar om att styrande enheter, exempelvis företagsledare, medvetet påverkar företaget och dess olika delar i en specifik riktning (Bengtsson et al., 2000). Styrning är ett samlingsbegrepp för de olika metoder en företagsledare använder för att nå dit hen vill (Ax & Kullvén, 2015). Företagets vision och affärsidé brukar vara utgångspunkten för den strategiformulering som företagets styrning utformas efter. Vision är företagets långsiktiga plan för hur företaget vill uppfattas, alternativt den riktning som ledningen vill att företaget ska utvecklas i. Affärsidén specificerar bland annat hur företaget skiljer sig från andra företag, hur utvecklingen ser ut i förhållande till visionen samt förtydligar de mål som företaget har. Företagets strategi beskriver hur företaget bör agera för att uppnå de mål som affärsidén inkluderar (Ax & Kullvén, 2015).

De mål som ett företag vill uppnå kan vara av olika karaktär, därför krävs det att företaget anpassar sin styrning beroende på vilka mål som de vill uppnå. Styrning mot ekonomiska mål av finansiell karaktär brukar benämnas ekonomistyrning. Finansiella mål kan bland annat innebära att företaget ska nå en viss avkastning på investerat kapital, ett visst resultat eller en viss lönsamhet. De finansiella målen har länge ansetts vara de mål som ett företag bör anpassa sin styrning efter. På senare tid har däremot icke-finansiella mål fått större inflytande i ekonomistyrningen. Icke-finansiella mål inkluderar bland annat mål om att uppnå hög kvalitet och service, kontrollera en viss marknadsandel, eller att kunder och medarbetare är nöjda med företaget. De icke-finansiella målen påverkar indirekt företagets ekonomiska mål och har därför fått utökad betydelse i ekonomistyrningen (Ax & Kullvén, 2015).

Ekonomistyrning som är både mål- och framtidsorienterad innebär att företaget kan undvika de negativa konsekvenser som framtida överraskningar skulle kunna tänkas medföra. Om ledningen inte uttrycker någon oro för överraskningar i framtiden så menar Merchant och Van der Stede att det tyder på bra styrning av företaget (Merchant & Van der Stede, 2007). Företagets val av styrning varierar och det är inte alltid helt lätt att avgöra exakt vilken typ av styrning som företag bör använda.

Styrning i företag kan kategoriseras enligt någon av dimensionerna; hård eller mjuk (Grimlund, 2006; Källström, 1990), formell eller mindre formell (Anthony et al., 2014; Ax & Kullvén, 2015), resultat- eller handlingsbaserad (Merchant & Van der Stede, 2007) eller så är

interaktionen mellan företagsledning och de anställda av opersonlig eller mellanmännisklig karaktär (Whitley, 1999).

3.1.1 Hård/mjuk styrning

Hård styrning betyder att styrande enheter kontrollerar så att företaget når konkret uppsatta mål, och mjuk styrning innebär att företaget arbetar med mindre kontroll från någon styrande enhet för att nå målen (Grimlund, 2006). Källström skiljer mjuk och hård styrning åt på liknande sätt (Källström, 1990). Hård styrning förknippas med handlingsstyrning, vilket betyder att ledningen styr verksamheten utifrån en detaljerad plan. Mjuk styrning ger däremot medarbetarna friare ansvar att nå de mål som ledningen har satt upp (Källström, 1990) och påminner enligt Merchant och Van der Stede om resultatstyrning (Merchant & Van der Stede, 2007).

3.1.2 Formell/mindre formell styrning

Ax och Kullvén menar att företaget behöver vissa hjälpmedel för att kunna styra företaget i riktningen mot att uppnå sina ekonomiska mål (Ax & Kullvén, 2015). Dessa hjälpmedel kallas styrmedel och delas upp i de tre kategorierna; formella styrmedel, organisationsstruktur samt mindre formella styrmedel. Oftast associeras ekonomistyrning med Ax och Kullvéns formella styrmedel. Till formella styrmedel hör styrmedel som resultatplanering, budgetering, prestationsmätning och benchmarking (Ax & Kullvén, 2015).

Resultatplanering handlar om att “studera samband mellan intäkter, rörliga kostnader, fasta kostnader och volym” hos företaget (Ax & Kullvén, 2015, s.72). Budgetering innebär att företaget planerar för framtiden. Företaget gör en budget som omfattar en viss period som budgeten ska gälla för, oftast ett specifikt datum i framtiden, exempelvis några månader eller ett år framåt. Företag kan ha en budget för hela verksamheten men kan även ha olika delbudgetar. Dessa delbudgetar kan beröra planering gällande personal, investeringar, försäljning och inköp (Ax & Kullvén, 2015). Budgetar kan bland annat produceras genom att ledningen sätter en eller flera budgetar för de anställda, vilket även benämns “top-down”-budgetering. Alternativt så deltar de anställda aktivt i budgeteringen genom att sätta upp deras egen budget, även kallat “bottom-up”-budgetering (Anthony et al., 2014). Oberoende om en budget gäller hela företaget eller specifika delar av företaget så är meningen med upprättandet av en budget att den ska “uttrycka strävanden, förväntningar och åtaganden för en organisation, gällande ekonomiska konsekvenser för en kommande period” (Ax & Kullvén, 2015, s.195).

Prestationsmätning handlar om att mäta vad som har utförts eller genomförts i företaget hittills, alternativt vad som ska utföras eller genomföras i framtiden. En prestation kan vara i

princip vad som helst. Prestationer kan både vara av finansiell och icke-finansiell karaktär. En finansiell prestation kan till exempel vara antalet debiterade timmar, och en icke-finansiell prestation kan vara arbetet för att göra sina kunder nöjda. Företaget mäter sedan hur företaget har presterat, exempelvis genom att mäta hur många timmar som har debiterats eller hur nöjda företagets kunder är. Prestationsmätning kan även benämnas nyckeltal eller styrtal (Ax & Kullvén, 2015). Oberoende av valet av benämning så är de utformade efter företagets mål. Prestationsmätning handlar således om att mäta de prestationer som krävs för att företaget ska nå sina mål.

Enligt Ax och Kullvén handlar benchmarking om “att göra jämförelser, att låta sig inspireras, att lära sig av andra och att ta efter andra i syfte att förbättra verksamheten” (Ax & Kullvén, 2015, s. 494). Företaget behöver nödvändigtvis inte utöva benchmarking gentemot konkurrenter utan det kan även ske internt, mot företaget som helhet eller delar av företaget.

Ax och Kullvén anser att organisationsstruktur är en separat kategori av styrmedel (Ax & Kullvén, 2015), men enligt Anthony et al. så är organisationsstruktur en underkategori till formell styrning (Anthony et al., 2014). Organisationsstruktur som styrmedel behandlar bland annat organisationsform, ansvarsfördelning och utformningen av belöningsystem enligt Ax och Kullvén (Ax & Kullvén, 2015). Organisationsform behandlar vertikal och horisontell styrning. Den vertikala styrningen innebär att organisationen är utformad som en hierarki med överordnade enheter som styr över underordnade enheter. Den horisontella styrningen handlar istället om att betrakta företaget som en värdekedja. Det som styr företaget är den kedja av aktiviteter och processer som skapar värde för företaget.

Ansvarsfördelningen innebär att ledningen ställer ekonomiska krav på enheter inom företaget och ekonomiska ansvarsområde kan delas upp i kategorierna: lönsamhetsansvar, resultatansvar, intäkt- eller bidragsansvar och kostnadsansvar. Lönsamhetsansvar innebär att ta ansvar för ägarnas avkastningskrav i sitt arbete. Enheter som arbetar med lönsamhetsansvar har därför både befogenhet och möjlighet att påverka intäkter, kostnader samt det kapital som omfattas av ansvaret. Enheter med resultatansvar skiljer sig från enheter med lönsamhetsansvar i den bemärkelsen att resultatansvar exkluderar möjligheten och befogenheten att påverka kapitalposter. Enheter med intäkt- och bidragsansvar arbetar med extern försäljning. De ansvarar för företagets intäkter, så att försäljning stämmer överens med de mål och krav som enheten har. Kostnadsansvar omfattar bland annat enheter inom forskning och utveckling, eller andra administrativa enheter. Kostnadsansvaret innebär att enheten analyserar arbete efter uppmätt kostnad och den resursförbrukning som krävts (Ax & Kullvén, 2015).

Belöningsystem existerar inom ett företag av olika anledningar. Ibland är det för att motivera den anställde att arbeta ännu effektivare och ibland används det för att motivera den anställde till att stanna kvar i företaget. Belöningsystem kan vara både finansiella och icke-finansiella i sin karaktär. Finansiell belöning kan vara i form av en bonus på lönen, och icke-finansiell belöning kan till exempel vara att den anställde får ta ut extra semesterdagar eller blir befördrad (Ax & Kullvén, 2015, Anthony et al., 2014).

Den mindre formaliserade styrningen fokuserar på företagskultur (Anthony et al., 2014), lärande samt medarbetarskapet i företaget (Ax & Kullvén, 2015). Företagskultur omfattar bland annat hur normen ser ut gällande beteende och handlingar, rutiner och procedurer, vilket språk som används samt övriga normer i företaget (Ax & Kullvén, 2015). Ax och Kullvén beskriver organisatoriskt lärande som “en ständigt pågående förändrings-, förnyelse-, och förbättringsprocess” (Ax & Kullvén, 2015, s. 49) och betonar vikten av de anställdas kontinuerliga utveckling i företaget. Medarbetarskap handlar bland annat om demokratisering, att företaget ger utrymme för de anställda att delta och utveckla företaget. En viktig del av medarbetarskapet är att den anställde upplever att hen utför ett meningsfullt arbete och att företaget uppmärksammar och tar till vara på den kompetens som hen bidrar till företaget (Ax & Kullvén, 2015).

3.1.3 Resultat- /handlingsstyrning

Handlingsstyrning är den mest direkta formen av ekonomistyrning och den innebär att den anställde får direkta riktlinjer från ledningen gällande hur hen ska utföra arbetsuppgifter. På så sätt styr företaget att den anställde agerar i företagets intresse (Merchant & Van der Stede, 2012). Resultatstyrning betyder att den anställde inte följer en viss plan i sitt arbete som någon annan konstruerat, utan snarare får hen själv utforma sitt arbete, så länge ett visst resultat uppnås. Resultatstyrning handlar således om att företaget styrs efter ett visst mål utan att de anställda får några strikta direktiv hur de ska gå tillväga för att nå sitt mål. De mål som ledningen sätter upp för företaget kan vara av både finansiell och icke-finansiell karaktär. Resultatstyrning handlar om mer än att ledningen definierar företagets mål. Resultatstyrning förutsätter att det ska gå att mäta och utvärdera målen som de anställda strävar efter att nå, samt att de anställda ska bli belönade när de når sina mål. Resultatstyrning handlar därför också om att ledningen utformar incitamentsprogram som är tillräckligt motiverande för de anställda för att de ska arbeta mot företagets mål (Merchant & Van der Stede, 2012). Incitamentsprogram liknas med den belöning som tillfaller den anställde. Belöningen kan, som nämnt ovan, ha sitt ursprung i att företaget vill behålla eller motivera den anställde. Incitamentsprogrammet kan bestå av både

finansiella och icke-finansiella belöningar, i form av bonus, befordran eller extra semester (Anthony et al., 2014; Ax & Kullvén, 2015).

3.1.4 Opersonlig/mellanmänsklig styrning

Opersonlig styrning handlar om att företagsledningens kontakt med de anställda sker under likartade former oberoende av vem av de anställda som ledningen kommunicerar med. Denna opersonliga kontakt mellan ledning och anställda lämnar endast lite utrymme för att uttrycka sig fritt. Är styrningen däremot mellanmänsklig så finns det större utrymme för den anställde att uttrycka preferenser och känslor i sin kommunikation med ledningen. Mellanmänsklig styrning innebär att ledning och de anställda har en öppen dialog som inte sker under lika formella former som den opersonliga styrningen (Whitley, 1999) och påminner om de mindre formella formerna av styrmedel som presenteras av Ax och Kullvén (Ax & Kullvén, 2015).

3.2 Ekonomistyrning i tjänsteföretag

Traditionellt så har teorier om ekonomistyrning utgått från att företaget i fråga producerar varor som sedan utbjuds på en marknad. Detta synsätt på ekonomistyrning utgår från att företagen producerar varor som kan lagras, att företagens processer är standardiserade och att företagen är mer kapitalintensiva än arbetskraftsintensiva. De traditionella teorierna fokuserar på ekonomistyrning i industriföretag, och är inte anpassade för att appliceras i tjänsteföretaget i samma utsträckning eftersom att det är ett relativt nytt fenomen att studera och utveckla ekonomistyrning för tjänsteföretag (Anthony et al., 2014). Ekonomistyrningen bör anpassas utifrån den specifika verksamhetsinriktningen enligt Anthony et al. som menar att trots att det finns likheter i ekonomistyrningen mellan industri- och tjänsteföretag så är vissa saker specifika för ekonomistyrning i tjänsteföretag (Anthony et al., 2014).

Enligt Sharma kan man undersöka hur ekonomistyrningen ser ut i tjänsteföretag och industriföretag under liknande förutsättningar trots att deras verksamhet skiljer sig åt (Sharma, 2002). Detta eftersom att deras gemensamma mål är att generera vinst, förutom i de fall då det är ett icke-vinstdrivande företag. Företagens målformulering är därmed identiska trots deras olika verksamhetsinriktningar (Sharma, 2002).

3.3 Ekonomistyrning i professionella tjänsteföretag

Anthony et al. menar att det finns fler typer av tjänsteföretag än vad det finns typer av industriföretag (Anthony et al., 2014). Silvestro et al. gör trots det en grov indelning av

tjänsteföretag genom att dela in dem i kategorierna professionella tjänsteföretag, “mass services” och “service shops” (Silvestro, Fitzgerald, Johnston, & Voss, 1992). Där hotell är exempel på “service shops” och kiosker är exempel på “mass service”. Enligt Anthony et al. tillhör organisationer inom forskning & utveckling, advokatbyråer, redovisningsbyråer, arkitektbyråer, konsultfirmor och sjukvård kategorin professionella tjänsteföretag, för att nämna några (Anthony et al., 2014). De professionella tjänsteföretagen är både arbetskraftsintensiva och kunskapsintensiva, eftersom att tjänsterna som utförs bygger på god kunskap hos de anställda, och kärnprodukten som erbjuds av företaget är professionella tjänster framför något annat. Anthony et al. menar att prissättning, strategisk planering, budgetering, kontroll av verksamheten samt prestationsmätning och utvärdering är ekonomistyrningssystem som bör implementeras och användas i de professionella tjänsteföretagen (Anthony et al., 2014).

3.3.1 Prissättning

I de professionella tjänsteföretagen fokuseras finansiella mål på att ersättning överensstämmer med den utförda tjänsten. Priset för den utförda tjänsten kan beräknas dels på ersättning för den utförda tjänsten men det bör även beräknas med tillägg för extra omkostnader, exempelvis administrativa kostnader, samt vinstpålägg. Detta skiljer sig från industriföretagen vars finansiella mål snarare ser till avkastningen på de utnyttjade tillgångarna i produktionen (Anthony et al., 2014).

3.3.2 Strategisk planering

En strategisk plan i ett tillverkande företag handlar oftast om beslut gällande anläggningstillgångar. De strategiska besluten förväntas medföra en positiv påverkan på både kapacitet och kostnad en lång tid framöver för företaget. Det professionella tjänsteföretagets tillgångar utgörs istället främst av de anställda, och det är runt dessa som den strategiska planeringen kretsar. Den strategiska planeringen innebär att företaget skapar en långsiktig plan för personalen, detta för att minimera fluktuationer i personalomsättningen (Anthony et al., 2014). Anthony et al. menar att det är enklare att hantera förändringar gällande strategiska beslut i det professionella tjänsteföretaget eftersom att det handlar om beslut som berör de anställda, jämfört med det tillverkande företaget där det är svårare att ta tillbaka ett strategiskt beslut som har tagits för till exempel företagets anläggningstillgångar (Anthony et al., 2014).

3.3.3 Budgetering

Budgeteringen i det professionella tjänsteföretaget påminner om budgetering i industriföretag (Anthony et al., 2014) och nämns ovan enligt Ax och Kullvéns definition (Ax & Kullvén, 2015).

3.3.4 Styrning av verksamheten

Planering och styrning av det dagliga arbetet i professionella tjänsteföretag är inte helt enkelt eftersom att arbetsuppgifterna varierar och inte är speciellt standardiserade. Anthony et al. anser att schemaläggning av den anställdas tid noga bör utvärderas, samma gäller om arbetet sker i team. Det bör finnas en skriftlig plan för det projekt som teamet arbetar med, och det ska kunna vara möjligt att jämföra det planerade utfallet med det riktiga utfallet i termer av kostnad, schema och kvalitet (Anthony et al., 2014).

3.3.5 Prestationsmätning och utvärdering

Prestationsmätning handlar som ovan nämnt om att mäta vad som har utförts eller genomförts i företaget. Det kan handla om att mäta prestationer fram till dagens datum eller mäta prestationer som förväntas för framtiden. Oberoende om det gäller prestationer i nu- eller framtid så används prestationsmätning som ett styrmedel i företaget. Prestationerna som mäts är nämligen nära kopplat till de mål som företaget vill nå (Ax & Kullvén, 2015). Professionella tjänsteföretag använder formella system, till exempel budget, för att kunna göra prestationsmätningar i större utsträckning. Budgeten mäts mot det faktiska utfallet av kostnader. Inom redovisning är en vanlig form av utvärdering att en oberoende part undersöker kvaliteten på redovisningen (Anthony et al., 2014).

Anthony et al. påpekar att små företag, såsom redovisnings- och advokatbyråer, inte är i samma behov av ekonomistyrning som större företag. Ledningen har möjlighet att observera vad som händer i verksamheten samt motivera personalen utan formella styrsystem eller resultatenheter. Ekonomistyrningen bör dock inte utebli helt hos de små tjänsteföretagen. Budget, uppföljning av prestation gentemot budget samt utvärdering av ersättning för utförd tjänst är delar som verksamheten bör förhålla sig till (Anthony et al., 2014).

3.4 Definition företagsstorlek

Företag kan bland annat kategoriseras som mikro-, små-, medelstora- eller stora företag. Indelningen kan baseras på beräkning av företagets marknadsandelar, antalet anställda, omsättningen eller balansomslutningen. Ett stort företag, enligt EU kommissionens definition, sysselsätter fler än 250 personer, har en omsättning som överstiger 50 miljoner euro per år och en balansomslutning som överstiger 43 miljoner euro per år (Länsstyrelsen, 2015).

Kategorierna mikro-, små- och medelstora företag har fått benämningen SME:s i litteraturen och är ett samlingsbegrepp för "small and medium enterprises", vars svenska översättning är

SMF “små- och medelstora företag”. År 2013 tillhörde nio av tio företag kategorin SMF och bidrog till skapandet av två utav tre jobbtillfällen i Europa (Europeiska Kommissionen, 2015). EU kommissionen definierar företagsstorlek inom begreppet SMF enligt följande:

Medelstora företag

Antal anställda: 50-250 personer

Omsättning: som överstiger 10 miljoner euro per år, vilket motsvarar ca 96 miljoner svenska kronor, samt understiger 50 miljoner euro per år, vilket motsvarar ca 480 miljoner svenska kronor **och**

Balansomslutning: som överstiger 10 miljoner euro samt understiger 43 miljoner euro (EUR-Lex, 2016).

Små företag

Antal anställda: 10-49 personer

Omsättning: 2-10 miljoner euro per år **eller**

Balansomslutning: 2-10 miljoner euro (EUR-Lex, 2016).

Mikro

Antal anställda: 1-9 personer

Omsättning: understiger 2 miljoner euro per år **eller**

Balansomslutning: understiger 2 miljoner euro (EUR-Lex, 2016).

Som tidigare nämnt så visar forskningen att det finns ett samband mellan ett företags storlek och graden av ekonomistyrning i företaget. Användningen och implementering av ekonomistyrning påverkas direkt av företagets storlek (Lavia López & Hiebl, 2015) och i takt med att företaget växer så ökar användningen av ekonomistyrning (T. Davila, 2005). En anledning till att större företag använder ekonomistyrning i större utsträckning är att deras verksamhet är mer komplex jämfört med mindre företag. Ytterligare en skillnad mellan små och stora företag är att små företag ofta har färre resurser jämfört med det större företaget, och denna brist på resurser hindrar möjligheten till effektiv användning av ekonomistyrning (Lavia López & Hiebl, 2015). Även om storleken påverkar ekonomistyrningen så har Davila kommit fram till att storlekens betydelse för ökad användning av ekonomistyrning inte är konstant. Implementering av ekonomistyrning ökar i takt med att företaget växer men när företaget når

34 anställda avstannar implementeringen av styrsystem. Implementeringen av styrsystem ökar först igen när företaget når 75 stycken anställda (T. Davila, 2005).

3.5 Ekonomistyrning i små företag

Inledningen av teoriavsnittet beskriver hur företagets vision och affärsidé lägger grunden för företagets strategiformulering, som ekonomistyrningen sedan utformas efter. Små och stora företag skiljer sig åt i mängden strategier som ligger till grund för ekonomistyrningen. Större företag har oftast flera olika strategier eftersom att verksamheten har flera olika inriktningar, till skillnad från små företag som ofta endast har en strategi. Ekonomistyrning bygger på företagets strategi, och eftersom att små företag har en eller få strategier, så leder det till att små företag har enklare varianter av ekonomistyrning (Ax & Kullvén, 2015).

Ursprungligen sker resultat- och handlingsstyrning genom mindre formella former i små företag men i takt med att företaget växer är det oundvikligt att inte implementera mer formella former av både resultat- och handlingsstyrning. I ett litet företag så är det lättare för företagsledaren att uppmärksamma alla sina anställda och belöna dem för deras insatser. I takt med att företaget växer så är det desto svårare för företagsledaren att avgöra vad de anställda presterar och vilken belöning som bör följa. Mer formella former av både resultat- och handlingsstyrning innebär att styrningen blir mindre personlig. Den tid och administration som personlig kontakt kräver skulle bli för kostsam i större företag (T. Davila, 2005).

Små företag har generellt mindre behov av formell ekonomistyrning eftersom att de har möjligheten att upprätthålla informella kopplingar via sociala interaktioner (A. Davila & Foster, 2005). Sociala kopplingarna mellan företagets delar medför att till exempel kultur och önskvärda normer kan spridas trots mindre formella former av styrning i ett litet företag. När företaget blir större så är det till slut ohållbart att styra med bara informella styrmedel, och formella styrsystem blir nödvändiga (T. Davila, 2005). Voss och Brettel menar att båda formerna av styrning, formell och icke formell, krävs för att företaget ska vara framgångsrikt och att de två formerna av styrning bör ske i symbios med varandra istället för att ske helt isolerat (Voss & Brettel, 2014).

Företagsledarens roll i små företag har visat sig vara ytterligare en viktig faktor till användning och implementering av ekonomistyrning (Halabi et al., 2010; McChlery et al., 2005). En motiverad företagsledare eller ägare har en positiv påverkan på företagets ekonomistyrning, eftersom att motivation påskyndar implementering av

ekonomistyrningssystem i företaget. Det motsatta gäller om företagsledaren inte känner sig bekväm att hantera finansiell information. Företagsledare som inte känner sig bekväma att hantera finansiell information har ofta bristande förkunskap inom företagsekonomiska ämnen. Det kan bero på att information inte har presenterats på ett tillräckligt tydligt sätt, eller att hen helt enkelt inte har tillräcklig utbildning inom ämnet. Företagsledare med bristande kunskap tenderar att använda undanflykter, såsom att hen inte har tid, för att undvika att konfronteras med mer företagsekonomiskt krävande arbetsuppgifter (McChlery et al., 2005). En företagsledare med god förkunskap tenderar därför att använda den information som genereras, bland annat i de finansiella rapporterna, i företaget i större utsträckning (Halabi et al., 2010).

4 Empiri

4.1 En beskrivning av fallföretagen

Nedan följer en kort beskrivning av fallföretagen. Företagen har lovats anonymitet i denna studie, och vi har därför gett dem pseudonymen Ettan, Tvåan, Trean och Fyran. Beskrivningen innefattar både ett kort stycke om hur företaget utvecklats historiskt och ett kort stycke om vilka finansiella mål företagen har för framtiden.

Gemensamt för alla företagen är att de är konsulter inom redovisning, revision eller lön. Gemensamt är också att alla fallföretagen har en god vinstmarginal i sin verksamhet.

Ettan, Tvåan och Trean har sitt säte i Malmö/Lund-regionen, medan Fyran finns i en mindre skånsk kommun. Orsaken till att vi rekryterade Fyran från en kommun utanför storstadsregionen finns beskrivet ovan i metoden.

Ettan var det största bolaget i denna studie med cirka 30 anställda. De anställda var fördelade på flera kontor i regionen. Historiskt har bolaget varje år ökat sin nettoomsättning med 15–20 procent och haft en vinstmarginal på 15–20 procent. Ettan har ett uttalat mål inom bolaget att fortsatt ha en nettoomsättningstillväxt på 15–20 procent, med bibehållen vinstmarginal. De ser inget egenvärde i att öka nettoomsättningen om det skulle ske på bekostnad av vinstmarginalen. Det är uttalat inom företagsledningen att bibehållen vinstmarginal är prioriterat över ökad nettoomsättning.

Tvåan har cirka 10–12 anställda som alla är samlade på samma kontor. Historiskt har bolaget haft en nettoomsättningstillväxt på 10–15 procent och vinstmarginalen har legat på cirka 10 procent. Tvåan har som mål att ha en viss framtida tillväxt, men har inte någon specifik plan för att åstadkomma den önskade tillväxten.

Trean har cirka 10–12 anställda samlade på ett kontor. Företaget har haft en relativt konstant nettoomsättning de senaste fyra åren och en vinstmarginal på cirka 15–20 procent. Företaget har som mål att öka nettoomsättningen med 10 procent varje år med bibehållen lönsamhet. Tillväxtmålet är uttalat inom företagsledningen men finns inte nedskrivet i något dokument.

Fyran har cirka 10 anställda samlade på ett kontor. Fyran har sin verksamhet i en mindre skånsk kommun och är det enda fallföretaget som inte är etablerat i storstadsregionen Malmö-

Lund. Nettoomsättningen har historiskt varit konstant under flera år, och vinstmarginalen har legat på 15–20 procent. Målet för framtiden är att växa endast marginellt och att bibehålla den goda vinstmarginalen.

Alla fallföretagen har en god vinstgenerering. Två av företagen har haft en hög tillväxt de senaste åren, och tre av företagen har som mål att framåt ha en god tillväxt. Tre av fyra företag har cirka 10 anställda, medan en är något större med cirka 30 anställda.

4.2 Det underlag som ligger till grund för analys och styrning

Vi frågade fallföretagen vilka slags data de samlar in. Vi frågade också specifikt efter både finansiell och icke-finansiell data (se kapitel 4.4.5 och 4.4.6).

För ekonomisk data och tidsredovisning så var det en mycket samstämmig bild av vad som samlas in och analyseras. Det är primärt alla transaktioner som ligger till grund för den lagstadgade löpande redovisningen. Alla fallföretagen skötte sin egen löpande redovisning internt inom företaget. Alla fallföretagen har därför möjlighet att snabbt ta fram och analysera aktuell räkenskapsinformation. Utöver den löpande redovisningen så hade alla fallföretagen ett tidsredovisningssystem där alla anställda registrerade vilka kunder, projekt och uppdrag de ägnat sin tid åt.

Företagen registrerar också intäkterna och ibland kostnaderna på kostnadsställen i redovisningen. Ettan som har flera kontor registrerar mycket av sin data uppdelat per kontor. Tvåan fördelar mycket av kostnaderna ner till varje anställd. Vi återkommer till hur intäkterna och kostnaderna fördelas i bland annat kapitel 4.4.4 som berör incitamentsprogram och belöning.

Den ekonomiska datan som registrerades utgörs till stor del av den löpande redovisningen som är ett krav enligt svensk lag som alla företag måste följa.

4.3 Analysenhetens storlek samt uppföljningsfrekvensen

Alla företag är tvingade till minst en analys en gång per år, och hela företaget som analysenhet, i samband med bokslut och årsredovisning. Har man en högre ambition att få ett bra underlag för att analysera företaget så bör man ta fram data för mindre enheter än bara företaget som helhet, och mer frekvent än en gång per år. Därför frågade vi hur ofta fallföretagen företog sig diverse analyser, och hur detaljerat de valde att analysera företaget.

Ettan var det enda företaget i denna studie som hade flera kontor. Hos Ettan är varje kontor ett kostnadsställe, vilket gör det möjligt att jämföra kontoren mellan varandra. Mer om hur Ettan började använda sina nuvarande ekonomistyrningssystem finns att läsa nedan i kapitel 4.5.1. För varje anställd så registreras antalet uppdrag som den anställde hunnit slutföra under varje månad, och det ligger till grund för både fakturering av kunder och den anställdes månatliga bonus. Vi återkommer till bonussystemet i kapitel 4.4.4. Utvärderingen av kontoren görs ungefär en gång per kvartal. Utvärderingen av företaget som helhet görs bara en gång per år. Utvärdering av intäktsgenereringen görs för varje anställd en gång per månad.

Tvåan har den minsta analysenheten bland fallföretagen. Nästan alla kostnader fördelas ner på varje anställd. Det betyder att varje anställd varje månad har en relativt rättvisande resultaträkning. Varje anställd har därmed möjlighet att följa upp hur det går för en själv varje månad. Från företagsledningens håll så görs en utvärdering kvartalsvis. Tvåan påpekar att företaget är så pass litet att det ändå är lätt att ”ha fingret på pulsen”, så i praktiken sker uppföljningen med tätare intervall än kvartalsvis.

Hos Trean så analyseras resultaträkningen och relevanta nyckeltal varje månad av företagsledningen.

Hos Fyran så analyseras resultaträkningen varje månad. Personalens tidsredovisning analyseras översiktligt varje dag, samt veckostatistik för varje vecka, för att snabbt upptäcka avvikelser.

Fyran poängterade att det var viktigt att få fram aktuella siffror för att snabbt kunna åtgärda fel (se nedan, kapitel 4.5.2).

4.4 Styrssystem som används i fallföretagen

4.4.1 Budget

Under intervjuerna så frågade vi alla fyra fallföretagen om de använder en budget. I intervjun så specificerade vi inte vad vi definierar som budget, utan fallföretagen svarade på frågan utifrån deras egen uppfattning av innebörden av begreppet.

Ettan tillsammans med Fyran är de två av företagen som använder budgetering i minst utsträckning. Följande citat sammanfattar Ettans inställning till budgetering:

”Vi har ingen budget, det finns ingen anledning tycker vi. Har aldrig haft. Det betyder också att vi slipper att göra budgetdifferenskontroller. Vi slipper älta varför det inte hade blivit som vi hade tänkt. Vi slipper lägga tid på det. Vi vill inte lägga tid på det. För det som händer, det sker. Oavsett vad vi tycker och tänker i budgeten, så är verkligheten något helt annat. Det är ingenting vi ska

sitta och analysera varför det inte gick som verkligheten. Det är vi som har misslyckats i budgeten, då kan vi liksom skita i budgeten.”

Tvåan är det enda företaget i denna studie som gör något regelrätt budgetarbete. En gång per år så gör de en budget för företaget via en bottom up-process. Varje medarbetare börjar med att göra en egen budget i samförstånd med företagsledningen. Sedan aggregerar företagsledningen dessa medarbetar-budgetar till att representera hela företags budget. Budgeten för varje medarbetare har ingen inverkan på den anställdes bonus via incitamentsprogrammet. Incitamentsprogrammet behandlas utförligt nedan i kapitel 4.4.4. Vi uppfattade alltså att budgeten bara fyller funktionen att tydliggöra och kvantifiera målen så att det framgår för både den anställde och ledningen vad som förväntas av den anställde. Om den anställde inte lyckas uppnå budget så hade det ingen direkt konsekvens.

Trean upprättade en budget, men förklarade samtidigt att budgeten helt enkelt består av föregående års siffror. Trean gjorde även en tidsbudget för varje revisionsuppdrag där det, mätt i antal timmar, uppskattades hur mycket tid som skulle gå åt för varje revision. Denna tidsbudget är ett regulatoriskt krav för revisionsbyråer. Så tidsbudgeten är inte en del av företags valfria ekonomistyrning, utan något som måste finnas om de ska uppfylla kraven för revisorer. Trean följer upp tidsbudgeten noggrant för större uppdrag och analyserar eventuella avvikelser.

Fyran upprättar ingen budget. Följande citat sammanfattar Fyrans syn på budget:

”Jag jobbar väldigt mycket med att jämföra mot föregående år, kostnader och intäkter. Jag har än så länge aldrig hunnit göra budget. Tyvärr. Det är nog i många andra branscher, till exempel om du har butik, som det är bra att ha en budget. Jag är inte negativ till det men jag har inte jobbat med det. Vi har alltid ett mål att vinsten ska bli bättre.”

4.4.2 Benchmarking

Endast i intervjuerna med Ettan och Fyran diskuterade vi lite mer ingående hur jämförelse görs med tidigare års siffror.

Ettans analys av årets siffror och jämförelsen med tidigare år beskrivs av Ettan så här:

” [...] så länge vi håller oss till 15 till 20 procent i omsättningsökning och 15 till 20 procent på vinsten så känner vi inte att vi behöver analysera det. Utan analysen är egentligen byråbokslutet, att vi håller oss till 15 till 20 procent. Skulle vi inte göra det, det är inte mycket vi kan göra åt det. Vi kan diskutera om vi kanske har missat någonting, eller vad det är för någonting. Men det är inga detaljstudier alls. Så länge var och en sköter sig, vart och ett kontor rullar så är det inte så mycket mer vi kan göra.”

Trean använder, som konstaterat ovan om budgetanvändningen, en budget som består av föregående års siffror.

Fyran jämför varje månad månadens intäkter och kostnader mot motsvarande period föregående år, med undantag för enstaka månader runt semester och årsbokslut, samt analyserar orsakerna till eventuella avvikelser.

4.4.3 Lönsamhets-, resultat- eller intäktsansvar

Alla fallföretagen gav samstämmiga beskrivningar av hur nuvarande arrangemang såg ut vad gäller ansvarsfördelning inom bolaget. Ingen av fallföretagen hade fört över lönsamhets-, resultat- eller intäktsansvar på någon mindre enhet inom företaget. Hos alla fallföretag så låg ansvaret att rekrytera nya kunder på företagsledningen. Det ansvar som låg på andra än företagsledningen var således enbart att utföra det arbete man blev tilldelad.

4.4.4 Incitamentsprogram

I två av fallföretagen, Ettan och Tvåan, fanns det incitamentsprogram för de anställda. Vi kommer först redogöra för hur Trean och Fyran valt att hantera den prestationsberoende ersättningen till de anställda, innan vi mer ingående beskriver de incitamentsprogram som Ettan och Tvåan valt att implementera.

Trean har inget uttalat incitamentsprogram för de anställda. Det händer ändå att de anställda får en bonus utöver den ordinarie lönen, till exempel om en anställd rekryterat en ny kund. Bonusen är inte överenskommen i förväg med de anställda utan beslutas av företagsledningen när det bedöms rimligt. Trean har valt att belöna övertidsarbete under de perioder som det är hög belastning. Det är, enligt Trean, annars vanligt i branschen att den övertid man samlar på sig under arbetsintensiva perioder tas ut i extra ledighet under perioder med låg arbetsbelastning. Trean tycker att:

”Det ska kännas i plånboken om man lägger ner den extra tiden genom att jobba över på kvällar när andra går hem redan vid 17.”

Den anställdes lön är dock inte oberoende av den egna prestationen. I samband med det årliga utvecklingssamtalet så diskuterar företagsledningen med den anställda om den anställdes prestation. Den ordinarie lönen sätts då i relation till vad den anställda presterat tidigare. Trean förklarade att i ett större företag så kan den anställda:

”Drunkna i strömmen och försvinna bland alla andra anställda. Men i en sådan här liten byrå så är det enkelt att hålla koll på hur alla presterar. Det är lätt att se kvalitén på redovisningen, revisionsarbetet eller revisionsmetodiken.”

Lönesättningen är enligt Trean enbart beroende på prestation, och är således oberoende av hur länge den anställda varit anställd. En person som har jobbat där i ett år kan ha högre lön än en som har jobbat där i tre år.

Fyran har många likheter med Trean eftersom att de inte heller har någon direkt prestationsbaserad del av ersättningen. Lönen revideras en gång om året i ett samtal mellan företagsledningen och den anställda. Den anställdes prestation under året utvärderas löpande av företagsledningen under året, och i lönesättningen så beaktas den anställdes prestation under det gångna året. Den anställda har möjlighet att klättra snabbt i lön om denne har presterat tillfredställande. Det finns inga uppsatta mål som den anställda kan nå som hen sedan vet motsvarar en viss löneförhöjning. Prestationen mäts bara utifrån den uppfattning företagsledningen har fått under det gångna året genom de löpande analyserna av utfört och debiterbart arbete. Utöver lönen så utgår bonus till hela personalen när företagsledningen finner det lämpligt. Det finns inga fastställda mål för när det betalas ut bonus, företagsledningen gör en bedömning från månad till månad om det finns utrymme att betala ut en bonus. Samma summa betalas ut i bonus till varje anställd. Bonusen är alltså inte viktat för grundlön eller den anställdes egna prestation.

Ettan och Tvåan har, till skillnad från Trean och Fyran, en resultatbaserad del av lönen. Den resultatbaserade delen av lönen är direkt beroende av hur den anställda presterat den gångna månaden. Det är också transparent för den anställda precis vad denne måste åstadkomma för att få en viss bonus på lönen.

Ettan beskriver sitt incitamentsprogram så här:

”Vi har en ganska bra resultatorienterad lönedel som gäller alla anställda. Där kan de benchmarka mot sig själv, alltså om jag levererar detta, så får jag detta. Den är ganska så att säga konkav, den går upp ganska mycket när man kommer upp i volym, för det var där vi märkte att skillnaden mellan att köra 300 och 400 [uppdrag] var inte så stor skillnad, men däremot kör man 600 till 700 [uppdrag], för då har man redan betalat alla grundkostnader och det är där vi tjänar pengar och då kan vi släppa pengar till de anställda. Så det vill säga kommer de upp i en hög volym så får de också en mycket hög ersättning. [...] Så antalet de ökar mellan 600 och 700 så får de mycket mer betalt än när man ökar mellan 400 och 500. De kan i varje lönespecifikation se vad de tjänar i antalet [uppdrag] och vad tjänar de i snitt sen föregående kvartal, så att de kan benchmarka mot sig själv. [...] Sen är det också så att 50 procent av den bonusen som går till den anställda går in i gruppbonusen per kontor. Så varje kontor får en gruppbonus kvartalsvis som baseras på det du presterar, det du presterat sammanslaget. Det betyder att går kvartalsbonusen upp, så har alla levererat högre. Om kvartalsbonusen inte går upp, men jag levererar högre då vet jag att de andra inte har levererat högre utan istället mindre för att bonusen går ner. Man kan ju mäta det om man är

någorlunda intelligent att går kvartalbonusen upp hela tiden då följer alla med i leveransen. Det är inte bara jag som drar hela lasset utan alla är med.”

Ettan har även inkluderat ett bonussystem som ger utdelning i extra semesterdagar istället för högre bonus på lönen. Den delen av incitamentsprogrammet beskriver Ettan så här:

”Kan du hålla volymen [vad gäller antalet tilldelade uppdrag], utan att jobba över [...] så får du också en extra ledighetsdag per månad. Så du får egentligen 12 [extra semesterdagar] om du sköter ditt jobb utan att behöva ta ut någon mer tid än [ordinarie arbetstid]. Sen kan man [låta bli att] skriva upp tiden om man nu är lite intelligent. Om det nu skulle vara två timmar över, [låter man bli att skriva upp det] så får jag en extra semesterdag. Men det finns ju lite kontroller för den enskilda att ha koll på sånt, klarar jag detta så kan jag också må bra. Slipper jobba över så får jag bra betalt.”

Ettan har alltså en resultatbaserad del av lönen som är nära knuten till den egna prestationen. Kraven för att nå en viss nivå av den resultatbaserade lönen är helt transparent för de anställda.

Tvåan har det mest avancerat konstruerade incitamentsprogrammet av de fyra fallföretagen. Tvåan beskriver själv sitt incitamentsprogram så här:

”Varje individ som jobbar här har en egen resultaträkning, och så har man en viss lön. Man får en viss kostnadsbelastning av sin [egen] lön, sen får man en del av de gemensamma kostnaderna vi har här, och sen avsätts en del till utveckling av företaget. Resten av pengarna är dina, som enskild medarbetare. [...] Vi märker ju med en gång om någon inte får bonus, så börjar man hitta gränsen där det inte längre är lönsamt. Vi har vissa undantag, första året till exempel. [...] Varje månad får man feedback på sin genomsnittliga debitering, intäkt per timme, antalet debiterat timmar och så vidare. [...] Om vi säger att du har 100 000 kronor i grundlön, sen har vi sociala kostnader på 40 000 kronor, då kostar det 140 000 kronor i månaden. Säg att vi är 20 anställda här, så [belastas] du [med en] tjugonedel av [övriga] kostnader, sen kommer det ytterligare en avsättning [...] till företagsutveckling, som du kan säga att den anställda betalar in till företaget. När de tre kostnadsposterna är täckta, då är alla pengar dina. Om vi skulle påstå att du har 100 i månaden, 40 är sociala, kostnaderna är 60 säger vi, då är det 200 plus en liten avsättning, allt över det, varsågod.”

Varje anställd i Tvåan har även en kompetenstrappa som denne kan klättra på. Klättrar man på kompetenstrappan så höjs timdebiteringen ut till kund, och därmed ökar det egna resultatbaserade lönepåslaget. Tvåan beskriver kompetenstrappan så här:

”Sen så har vi en kompetenstrappa, så vi hela tiden jobbar med att det skrapas lite på hjärnan. Så att du tvingas utmana dig själv, så att du inte bara sitter och blir mekanisk, dum i huvudet efter något år, det vill vi absolut inte. Det är en viktig del av vår styrning, att faktiskt tvinga folk att jobba sig uppåt genom kompetenstrappan, och det sköts genom ett utvecklingssamtal. [...] Ofta är det så att du har en timdebitering när du jobbar, som är beroende på om var du ligger i

kompetenstrappan som vi har definierat, som innehåller ungefär 30 variabler. [...] Alla variabler har inte samma vikt, men det kan handla om utbildning, erfarenhet, antal år i yrket, din förmåga att samarbeta, din förmåga att skriva bra rapporter. Vill du ha lite högre lön, så ska du fundera på de här faktorerna. Visst kan de dra ner din lön. Vill du gå en kurs för att bli bättre på det, så får det bli på det viset. Det är rätt så systematiskt. [...] Vi har kvantifierat [variablerna som ingår i de anställdas kompetenstrappa]. [...] Då säger vi så här att vi tar samarbetsförmågan, då har du och gruppchefen en diskussion i samarbetsförmåga, säg att den är en trea tycker vi. [...] [VDn har sedan ett samtal med gruppchefen om den anställde]. Vad tycker du om [den anställdes] arbetsförmåga? VDn tycker att den är fyra, ja då kanske vi landar på tre och en halv. Då har vi en dialog om det [med den anställde].”

Tvåan kombinerar en långtgående intäkts- och kostnadsfördelning med en komplicerad kompetenstrappa som resulterar i den anställdes ersättning.

4.4.5 Prestationsmätning – finansiella nyckeltal

I intervjuerna med Ettan, Tvåan och Trean diskuterades finansiella nyckeltal. I intervjun med Fyran så utgick frågan på grund av tidsrestriktioner. Nedan presenteras det Ettan, Tvåan och Trean hade att säga om deras användning av nyckeltal:

Ettan:

”Det är de två [omsättningstillväxt och vinstmarginal]. 15 till 20 procent omsättningsökning är det vi vill ha, det är där vi trivs och det är där vår organisation fungerar och växer bra. Och vi vill ha 15 till 20 procent i vinstmarginal, där känner vi att vi går bra. [...] Sen har vi kanske andra nyckeltal på individnivå, vi kan titta på debitering och volym. Det är ingenting som vi följer upp. Det är ingenting vi egentligen jagar, utan olika individer har olika möjligheter, det vet vi om.”

Tvåan:

”Vi har tillväxtmål. Egentligen så har vi det och sen har vi belöningsystemet.”

Trean:

”Målet är att öka omsättningen varje år med 10 procent. Det är ett uttalat mål inom företaget men inte nedskrivet i något dokument.”

och adderade strax efter att de använde nyckeltalen:

”Debiteringsgrad, kostnad per timme och intäkt per timme. Det är det som krävs för att driva en revisionsbyrå.”

Ettan använde inte några nyckeltal relaterade till balansräkningen, och hade inte någon speciell post i balansräkningen som de höll extra koll på. En bidragande orsak till detta är att

Ettan länge har haft utdelningar som understigit vinsten, så det har ansamlats en överlikviditet i bolaget. Det finns därför inte orsak att regelbundet följa upp likviditeten.

Trean håller koll på likviditeten och kundfordringarna. Kundfordringarna följs upp för att se till att de får betalt på sina fordringar, något som vi antar också görs i de andra fallföretagen. Likviditeten följs upp för att Trean inte håller sig med någon överlikviditet, då pengar delas ut med det resultat och kassaflöde tillåter.

4.4.6 Prestationsmätning – icke finansiella nyckeltal

När intervjuerna kom in på insamling av data av icke-finansiell karaktär så fokuserades samtalet på de två typer av data som vi hade som exempel i vår intervjufråga, nämligen kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet.

Ettan berättade om ett tillfälle då de hade samlat en grupp av sina kunder för att samtala om vad kunderna tyckte om den tjänst Ettan utförde, och vad kunderna tyckte att Ettan kunde förbättra i framtiden. Resultatet var att kunderna var nöjda med hur tjänsten utfördes nu, och de ville inte att Ettan skulle ändra något alls. Sedan dess har Ettan inte haft några fler kundnöjdhetsundersökningar då Ettan inte tycker det är värt besväret. De märker inte heller av att de tappar några kunder annat än på grund av strategiska beslut hos kunden. Dessa strategiska beslut kan till exempel vara att sköta arbetet internt istället för att använda externa konsulter. Det finns enligt Ettan inget behov av att regelbundet kvantifiera kundnöjdhet.

Tvåan har, till skillnad från Ettan, en regelbunden uppföljning av kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet. Dessa uppföljningar görs en gång per år. Medarbetarnöjdheten är en del av den årliga utvärdering som görs av den anställde.

Trean genomförde ifjol en kundnöjdhetsundersökning för första gången. Undersökningen utfördes av ett externt företag. Trean fokuserade sedan på att förbättra de punkter där de inte låg avsevärt över branschgenomsnittet. Detta gjordes genom att behandla punkterna på interna konferenser. Trean har inga planer på att delta i motsvarande kundnöjdhetsundersökning i år.

Fyran samlar inte systematiskt in data för kundnöjdhet eller medarbetarnöjdhet. Företagsledaren i Fyran träffar många av kunderna personligen varje år, och talar ofta med de anställda. Fyran anser sig därför ha en bra samlad uppfattning om hur stämningen är bland kunder och medarbetare. Fyran har alltså en hög känsla av kontroll men det görs ingen systematisk insamling av data.

Utöver lite mer djupgående kommentarer om kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet så kunde inte något av företagen peka på data, förutom det ovan nämnda om löpande redovisning och tidsredovisning, som samlas in. Det ska noteras att samtalet kretsade runt kundnöjdhet och

medarbetarnöjdhet just för att vi använde det som exemplifiering av data som kunde vara av icke-finansiell karaktär.

4.4.7 Konkurrens mellan de anställda

Vi frågade om vad några av fallföretagen hade för inställning till att konkurrensutsätta de anställda i syfte att öka arbetsvilja eller motivation. Ingen av de tillfrågade fallföretagen hade någon strategi som involverade att öka konkurrensen/rivaliteten mellan de anställda.

Detta hade Ettan att säga om ämnet:

”Det finns ingen som vet om [att de olika kontoren jämförs med varandra], förutom vi i ledningen. Vi har inte sagt att någon har varit dålig, eller om någon har gjort fel, utan vi har bara jobbat efter att vi ska ha samma fokus på alla kontoren. Det finns ingen som säger att någon är bättre eller någon är sämre. Det finns ingen konkurrens ut mot dem heller. Vi matchar inte, benchmarkar inte, presenterar inte det. Utan vi tittar bara på det totala för bolaget och presenterar det för alla. Det finns en idé om att man kanske borde göra det, men vi har inte vågat. Det kan ju slå på två håll, det kan slå mot att det inte är lönt att göra någonting eftersom att vi inte är bättre. Eller att man [...] tycker att nu ska vi leverera. Men vi har inte vågat informera de anställda om skillnaderna.”

Ettans företagsledning främjar inte heller att de anställda konkurrerar inom ett kontor då företagsledningen inte presenterar för alla hur varje enskild anställd presterar. Ettan har som beskrivet ovan ett bonussystem baserat på den anställdes prestation, som visar sig i varje månads lönespecifikation. Det finns inget som hindrar de anställda att jämföra mellan varandra. De anställda har möjlighet att jämföra med sin egen prestation tidigare månader, och genom att fråga sina kollegor hur deras prestation ser ut, men det senare är inte något som företagsledningen aktivt främjar.

Trean följer samma princip som Ettan. Lönenivåerna för varje anställd förmedlas inte alls från företagsledningen till de andra anställda. Huruvida de anställda pratar med de andra om sin lön lägger sig företagsledningen inte i.

Fyran sammanfattar sin syn på ämnet i följande citat:

”Jag ser ju hur det funkar för var och en, men alltså inte så där att du måste prestera 100.000 kronor i månaden. Jag menar ju ändå att det här att vi måste jobba tillsammans för att nå målen. [...] Jag tycker att vi har en fantastisk personal och alla bidrar till det. När det gäller [bonus] så tycker jag inte att jag gör en skillnad här. Har alla hjälpt till, till exempel vattna blommorna eller det ena med det andra, Så vill jag inte göra någon skillnad på personalen, men naturligtvis ska grundlönen ligga rätt bra för var och en.”

I Fyran så är de individuella lönerna inte hemliga inom företaget, men de annonseras inte aktivt ut för att sporra personalen.

4.5 Två små fallstudier i implementeringen av styrningssystem

Under intervjuerna med Ettan och Fyran så kom det på tal att de vid ett visst tillfälle i företagets historia har gjort stora förändringar i sin ekonomistyrning. Vi tog då tillfället i akt och ägnade en del av intervjun åt att förhöra oss om detta ämne. Detta var ett medvetet avsteg från vårt ursprungliga syfte om att bara beskriva hur ekonomistyrningen kan se ut i FEKF idag. Vi såg det som en chans att få en bättre bild över hur och varför deras ekonomistyrning ser ut idag, utan att ställa direkta frågor om vilka styrmedel de använder.

4.5.1 Ettan ökade användningen av ekonomistyrningssystem när företaget växte

Ettan växte från ett litet företag till att vara det företag det är idag med cirka 30 anställda. Under den tillväxten så uppkom det nya behov av styrning. Denna fallstudie i miniformat beskriver lite grann om hur behovet av ekonomistyrning uppkom i och med att ett företag växte i storlek. Ettan beskriver hur de upplevde behovet att öka kontroll och styrning så här:

”Vi växte så pass mycket att vi kände att man passerar en viss nivå, 15 miljoner någonstans, så känner man att det blir för mycket att behålla i huvudet. Man höll ingenting i huvudet innan heller, man trodde att man gjorde det. Sen när man blir fler kontor, tre kontor kanske, så tycker man att det fungerar. Så blir det fyra, sen blir det fem. Då måste du ha ett bättre ekonomiskt verktyg att stödja dig mot. Det var väl då vi började lägga tid på det, för innan hade vi inte lagt någon tid. Då var det en extern redovisningsbyrå som körde det och körde tre månader i efterhand, ungefär när momsens skulle in. Sen kör man en uppföljning en gång om året. Det funkade trodde vi. Det gjorde det, det var inte så att vi gick dåligt, men vi hade inte någon riktigt koll på vilka kunder och vilka kontor eller anställda som gick bra eller dåligt. Det har vi idag. För att vi införde en bättre ekonomisk styrning och det kan vi vara glada åt. Förut lade vi ingen tid på vår egen ekonomi, nu lägger vi kanske en 50 procent-tjänst. [...] [Vi] hade en uppföljning på hela bolaget. Det gick bra det också, men det var inte alls som vi trodde, när man väl började införa den ekonomiska modellen. Jag räknade om det ett antal gånger innan jag förstod att det är rätt. Alltså man kan tro att det kan vara något som jag har missat, att någonting man har gjort fel, fördelat fel. Jag gick igenom det tre gånger, med samma resultat. [...] Alla i ledningen var överens om att det måste vara fel. Så att det var inte min magkänsla, utan det var fyra till. Vi hade samma uppfattningar allihopa och alla hade fel. Det är kontentan. [...] Så det [som var magkänslan], det var inte alls det verkligheten sa. Det tar en stund att acceptera och jobba efter.”

Ettan beskrev vidare sin syn på hur viktigt ekonomistyrningen är, samt hur det beror på antalet anställda så här:

”När vi är 10 anställda så är det en sak. Hade du kommit till mig för sex eller sju år sedan när man kanske är 10 anställda så är det en sak, då hade min

ekonomistyrning inte sett ut så som det gör idag. När man kommer över en viss nivå så måste man göra någonting åt den ekonomiska styrningen. Du måste ta plånboken och leverera upp den för att få tillbaka de här pengarna långsiktigt. För det är inte alla som förstår det, men nånstans är det en fråga om vilka ni intervjuar, om det är 10, 20, 30 eller 100 anställda. Här är en stor skillnad tror jag. Går man upp i 20 eller 25 anställda, där någonstans så måste du titta på ekonomistyrning och du måste låta det kosta pengar. Annars så kan det gå åt helvete ganska snabbt. Det ser vi också att anställer vi en person och den personen kostar pengar, men levererar ingenting in på ett kontor med fem anställda, du uttraderar hela vinsten för det kontoret, du går back liksom på tre månader. Det är inte mycket som ska till för att skutan ska gå åt helvete. Då måste du ha en ekonomistyrning som du förstår. Det här misstaget att ta in en felaktig person som kostar pengar under ett halvår, det kan gå under ytan. Sen ska du anställa ytterligare en ny [som ersättare] som du ska utbilda och få igång, det kostar mer än vad man tror. Det ser man när man har en ekonomistyrning. Den halva miljonen som ni gick plus i fjol, det gick ni back i år, det är en miljon på fel håll. Det beror bara på detta här. Det kan man bli överraskad av att det slår en miljon på en person och ett beslut, men det lär man sig också att ha koll på. Lagg tid på det och se till att det funkar.[...]. Sen kan man tro att man har koll på det om man har 10 anställda och gör ett fel beslut, men det går snabbt till en miljon. Därför tror jag att det är en stor skillnad på 10, 20 eller 50 anställda. Här måste man börja ta sin tid.”

Det som Ettan förändrade under denna period var bland annat att införa resultatenheter i sin egen bokföring, så att det gick att analysera resultatet fördelat på varje kontor. Detta medförde att de kunde jämföra kontoren med varandra med stora vinster för företaget som följd. Så här beskriver Ettan det hela:

”Alla kontor är [nu] lika duktiga som det kontoret som är duktigast. Så vi har jobbat målmedvetet med att se hur det kan vara så att [vissa kontor] går bättre än vad [andra kontor] gör. Det är inte frågan om 10 procent bättre, utan frågan om 100 procent bättre. [vissa kontor har] kanske en vinstmarginal på 20 procent och [andra] har en vinstmarginal på 10 procent [...]. Jag tittar mycket på vilka små delar som gör att det drar iväg. Både kostnadsmässigt och intäktsmässigt. Det är klart att vi då har lärt oss utav dem som går bäst. Givetvis försöker vi få in det på alla andra ställen. Det har vi lyckats med under de sista två åren, så har vi gjort jättestora uppräck med dem som har varit tysta och lugna, men inte kanske gjort lika bra resultat.”

Denna beskrivning visar påtagligt vilka vinster man kan göra om man väljer att investera den tid och kostnad som krävs för att implementera effektiva ekonomistyrningssystem.

4.5.2 Fyran ökade användningen av ekonomistyrningssystem med ny ägare

Fyran har likt Ettan också gått från en låg nivå av ekonomistyrning till en betydligt högre nivå. Till skillnad från Ettan så var katalysatorn till förändring inte en storleksökning, utan ett

ägarbyte. Bolaget såldes till två anställda som omedelbart genomförde de förändringar som gör att det ser ut som det gör idag. Fyran beskriver hur det såg ut under den förra ägaren:

”Förra ägaren hade ingen koll hur det gått när tolv månader var gångna. Bokslutet fick han färdigt den [sista månaden innan det skulle vara klart]. Det var 18 månader innan han visste hur det var. Så vill inte jag ha det. [...] Han hade mycket gott, men inte när det gäller deras egen redovisning.”

Fyran gick från att analysera resultatet enbart i samband med bokslutet, som i sig färdigställdes många månader efter räkenskapsårets utgång, till att ta fram rättvisande siffror på månadsbasis.

Så här beskriver Fyran om vad han tror att den ökade styrningen hade för effekt:

”Vi gjorde väldiga radikala förändringar. Om vi pratar lönsamhet så låg de på ett resultat på 50 000 till 100 000 per året. Första året gjorde vi 700 000 till 800 000. [...] Det var flera faktorer [som bidrog till det förbättrade resultatet]. Det var dels det med månadsbokslutet, det var också det att vi skar alla kostnader. Flera 100 000 skar vi i kostnader första månaden. Alla avtal omförhandlades och vi bytte leverantörer. Jag tror man inte hade tittat på det på länge. Vi hade dåliga program, tidredovisningsproblem, det var fruktansvärt dåligt här. Jag ser ju nu rakt ut om det går snett. På måndag morgon har jag statistikuppföljning, jag kollar då om det är någon som sjunker över vad jag känner, så går jag in och kollar.”

Gemensamt för både Ettans och Fyrans beskrivning är att de både framhöll att en stor vinst låg i att kunna se hur de enskilda anställda respektive enskilda kontor presterade. De framhöll också att det var brådskande att få fram rättvisande data då det kunde bli mycket kostsamt om det dröjde innan man kunde ta tag i problemen.

4.6 Nyttan av bra ekonomistyrningssystem

Som avslutande ämne i intervjuerna så frågade vi om de trodde att företag i helt andra branscher skulle kunna dra nytta av öka användning av ekonomistyrning. Då alla våra fallföretag var i konsultbranschen och därigenom kom i kontakt med ett stort antal kunder från alla slags branscher är fallföretagens syn på frågan högst intressant. Frågeställningen här går utanför vårt definierade syfte att enbart beskriva ekonomistyrningen i FEKF. Frågeställningen är dock högst relevant om man ser till den större bilden som vi diskuterar i problematiseringen i kapitel 1.2. För att få en ledtråd till vilken av hypotes I, II och III som fallföretagen själva tror på presenteras deras tankar nedan:

Ettan hade följande kommentar:

”Det är helt rätt [att andra mindre bolag skulle ha en fördel av att använda mer ekonomistyrning, om de skulle förstå vad det innebär]. [...] Någonstans är det en fråga om vilka ni intervjuar, om det är 10, 20, 30 eller 100 anställda. Här är en stor skillnad, tror jag går, om man kommer upp i 20 eller 25 anställda, där någonstans så måste du titta på ekonomistyrning och du måste låta det kosta pengar. [...] [Har man under 10 anställda så kan man klara sig] för då är det nog en helt annan ekonomistyrning känner jag. Då kan man klara sig utan den detaljstudien. Kommer man upp [runt 20–25 anställda] så måste man börja bry sig och gör man inte det så kan det gå bra eller så kan det snabbt gå åt pipan.”

Tvåan hade också sin bestämda uppfattning om vad de trodde om huruvida företag skulle ha nytta av ökad användning av ekonomistyrning:

”Jag tror inte det. Jag vet det. [...] Det finns ett [direkt] samband mellan ekonomistyrning och lönsamhet. Visst kan den variera lite grann, men om du drar en trendlinje, så är det ingen tvekan. Vi har jobbat väldigt mycket med obeståndsbolag också, jag har aldrig kommit till ett obeståndsbolag med en bra ekonomistyrning. Aldrig. Jag har gjort många kan jag säga. Det finns ett samband, väldigt tydligt samband. Vi kan kalla det god ekonomistyrning och lönsamhet, så ser det ut.”

På följdfrågan till Tvåan om de trodde att även hyfsat lönsamt företag skulle kunna förbättra verksamheten genom ökad utbildning inom ekonomistyrning så var svaret.

”Ja. Lönsamhet är ingen slump. Det är resultatet av ett systematiskt arbete, det är två ekonomikonsulters testamente.”

På frågan om det verkligen gäller alla storlekar på företagen:

”Går du upp i fyra eller fem anställda, där någonstans då gäller det. Innan dess kanske det inte gäller. Det är nåt sånt, men det är svårt att säga exakt.”

Tvåan beskrev till sist ett scenario som beskriver hur det kan komma sig att ett företag kan växa till sig utan att ha implementerat ett tillfredställande ekonomistyrningssystem:

”I den här kategorin som vi jobbar i medelstora företag så är det ganska många som har börjat i en väldigt gynnsam branschsituation. Då är det ändå så i en gynnsam branschsituation så kan vilken som helst tjäna pengar. Efter ett tag när lönsamheten i den branschen är uppenbar så kommer det nytt kapital, det kommer mer konkurrenter. Då inträffar det att konkurrensintensiteten ökar, då är det frågan om vem som är bäst företagsledare? Det är ganska stor skillnad i lönsamhet, vissa tjänar mycket pengar och andra går med förluster. Det handlar väldigt mycket om kvalitet på företagsledningen, vilket ekonomistyrningen är en viktig del av företagsledningen, men även också andra ledarskaps- och strategifrågor. De som har hög kvalitet i sin ledning, de tjänar pengar. Man slås ut när man har bristande lönsamhet. Så är det. Det är så det har blivit. Det försöker vi predika med varierande framgång.”

Trean svarade så här på frågan om utbildning av företagsledare i andra branscher skulle kunna göra att de kunde dra nytta av effektivare ekonomistyrning:

”Andra branscher med 5–20 anställda skulle definitivt ha nytta av högre utbildning. Vi revisorer utbildar mycket när vi gör vår revision utan att våra kunder tänker på det. Vi kommer med små tips om att de kanske borde tänka på det och på det osv. Våra redovisningskonsulter jobbar också löpande med att förklara saker för våra kunder. Det är även banktjänstemän som behöver utbildas. De är bra på det de gör, men de behöver ofta mer utbildning i hur man läser en årsredovisning. De har ofta någon på kontoret som kan läsa en årsredovisning på ett bra sätt.”

Fyran svarade följande på frågan om utbildning av företagsledaren i ekonomi och ekonomistyrning kan medföra några fördelar i företaget:

”Ja, det tror jag. [...] Nu har vi kunniga företag, men vi har också de som inte förstår något. Jag är absolut övertygad att de har nytta av [mer utbildning i ämnet]. Vi fungerar lite som mentor och lärare till företag för att göra det så bra som möjligt när vi har möten. Definitivt den yngre skaran av våra kunder har en högre utbildning och har säkert nytta av det. [...] Vi har utbildat väldigt många företag, men kanske inte på den allra högsta nivån. Lite får de, de får feedback, det är min uppfattning.”

Alla fyra fallföretagen är alltså överens om att även små företag skulle ha nytta av att företagsledarna får en utbildning inom företagsekonomi för att kunna analysera och styra det egna företaget bättre. Det är bara de absolut minsta företagen som kan klara sig utan en vettig nivå på ekonomistyrning. Vart gränsen går för när det blir nödvändigt att använda sig av ekonomistyrning var fallföretagen inte helt överens om. Ettan tyckte gränsen gick någonstans mellan 10 och 25, Tvåan var hävdade att 4–5 anställda var gränsen, och Trean trodde att någonstans mellan 5-20 anställda var gränsen.

5 Analys

5.1 Formell/ mindre formell styrning

5.1.1 Budget

Budgetering handlar om att planera för framtiden. Budgeten kan till exempel gälla för några månader eller ett år framåt i tiden (Ax & Kullvén, 2015). Av fallföretagen så är Tvåan det företag som har en regelrätt budget. Budgetprocessen genomförs av medarbetarna i företaget en gång om året och varje individuell medarbetar-budget blir sedan hela företagets aggregerade budget. Trean har inte någon budgetprocess där de tar fram framåtblickande siffror. Ettan uttrycker tydligt att de inte arbetar med budget i verksamheten. Treans budget uppfattade vi istället vara närmare besläktad med benchmarking, som vi kommer att komma till i rubriken nedan. Fyran är tydliga med att de inte har någon budget utan jämför med föregående års siffror.

Att budgetering endast används av ett av fallföretagen stämmer dåligt överens med Anthony et als lista på verktyg ett professionellt tjänsteföretag bör använda (Anthony et al., 2014). Anthony et al. menar att små tjänsteföretag har möjligheten att observera vad som händer i företaget och har därför inte har samma behov av ekonomistyrning jämfört med större företag. Däremot förtydligar författarna att budget och uppföljning av budgeten inte bör utebli i dessa små tjänsteföretag (Anthony et al., 2014). Därför är det intressant att endast Tvåan använder sig av budget, medan Ettan, Trean och Fyran jämför årets siffror med historiska siffror.

5.1.2 Benchmarking

Inför genomförandet av intervjuerna så inkluderade vi frågor om budgetering i intervjumallen, men hade inte inkluderat några frågor om benchmarking. Tack vare de relativt fria tyglarna vi hade givit oss själv i intervjuformatet så kunde vi få en del information om benchmarking också, men på grund av att vi inte hade med benchmarking i intervjumallen så fick vi inte ett uttömmande svar från alla fallföretag. Men vi kunde ändå få en viss indikation på om benchmarking existerade. Som beskrivet ovan om användningen av budget så jämförde nämligen Trean och Fyran först och främst med tidigare år. Detta är i enlighet med begreppet benchmarking som handlar om att företag jämför sig, inspireras av eller lär sig av andra företag eller internt i företaget (Ax & Kullvén, 2015). Ettan beskrev:

”Så länge vi håller oss till den 15 till 20 procent i omsättningsökning och 15 till 20 procent på vinsten så känner vi inte att vi behöver analysera det. Utan analysen är egentligen byråboks slutet, att vi håller oss till 15 till 20 procent. Skulle vi inte göra det, då det är inte mycket vi kan göra åt det. Vi kan diskutera om vi kanske har missat någonting, eller vad det är för någonting.”

Benchmarking genomförs i syftet att förbättra verksamheten (Ax & Kullvén, 2015). Ettans citat går inte att direkt knyta till benchmarking eftersom att företaget inte uttrycker att de vill förbättra verksamheten. Indirekt så jämför de dock med tidigare mål alternativt har som ambition att nå föregående års mål. Därför kan det anses att benchmarking även existerar i Ettan.

5.1.3 Prestationsmätning

Prestationsmätning kan användas synonymt för att mäta nyckeltal eller styrtalet och handlar om att undersöka vad som har utförts hittills eller vad som ska utföras i framtiden i företaget (Ax & Kullvén, 2015). Prestationsmätning kan handla om att mäta både finansiella och icke-finansiella nyckeltal. I intervjuerna med Ettan, Tvåan och Trean diskuterades finansiella nyckeltal. På grund av tidsrestriktioner så diskuterades inte prestationsmätning av finansiella nyckeltal med Fyran. Ettan använder sig av olika finansiella nyckeltal:

”15 till 20 procent omsättningsökning är det vi vill ha, det är där vi trivs och det är där vår organisation fungerar och växer bra. Och vi vill ha 15 till 20 procent i vinstmarginal, där känner vi att vi går bra. [...] Sen har vi kanske andra nyckeltal på individnivå, vi kan titta på debitering och volym. Det är ingenting som vi följer upp. Det är ingenting vi egentligen jagar, utan olika individer har olika möjligheter, det vet vi om.”

Utifrån detta svaret är det däremot svårt att anta att prestationsmätning existerar i annat än på företagsnivå i sin helhet. Vilken effekt individuella nyckeltal har för verksamheten om de inte följs upp hade varit en intressant analys men vi begränsar oss till att konstatera faktumet att nyckeltal på individnivå används, men följs inte upp, men inte följs upp. Tvåan hade nyckeltal gällande framtida tillväxt och Trean hade mål om ökad omsättning.

Utöver den löpande redovisningen så hade alla fallföretagen ett tidredovisningssystem där alla anställda registrerade vilka kunder, projekt och uppdrag de ägnat sin tid åt. Ersättning för utförd tjänst är ett finansiellt mål som är väsentligt i professionella tjänsteföretag (Anthony et al., 2014). Två av fallföretagen, Tvåan och Trean, använde sig av en prissättning som varierade med den anställdes kompetens medan Ettan och Fyran använde fasta priser på utförda tjänster som inte korrelerade med konsultens kompetensnivå. Trean uttryckte kopplingen mellan nyckeltal och ersättning för utförd tjänst enligt följande:

”Debiteringsgrad, kostnad per timme och intäkt per timme. Det är det som krävs för att driva en revisionsbyrå.”

Tvåan använder liknande nyckeltal:

”Varje månad får man feedback på sin genomsnittliga debitering, intäkt per timme, antalet debiterat timmar och så vidare.”

Som det går att läsa ovan så är Ettan medveten om dessa nyckeltal men de följs inte aktivt upp i företaget.

Som vi beskriver i teorikapitlet så är tjänsteföretag mer beroende av personal än industriföretag. Personal binder inte upp lika mycket kapital, jämförts med industriföretagen som är beroende av kapitalintensiva anläggningstillgångar (Anthony et al., 2014). Vi frågade därför om det användes några nyckeltal som var relaterade till balansräkningen. Ingen av fallföretagen indikerade att de använde sig av balansräkningen som utgångspunkt för några viktiga nyckeltal.

Vi ställde frågan i syfte att undersöka om vår empiriska data överensstämde med teorin, men eftersom att alla företag är tjänsteföretag som inkluderas i studien så förväntade vi oss inte att det skulle finnas någon stor fokus på just balansräkningen. Ettan var däremot det av fallföretagen som hade den tydligaste strategiska planeringen gällande deras anställda:

”Det här misstaget att ta in en felaktig person som kostar pengar under ett halvår, det kan gå under ytan. Sen ska du anställa ytterligare en ny [som ersättare] som du ska utbilda och få igång, det kostar mer än vad man tror. Det ser man när man har en ekonomistyrning.”

Detta tyder på att företaget har en långsiktig plan gällande deras personal vilket indikerar på att ekonomistyrningen är anpassad efter typen av tjänst (Anthony et al., 2014).

När våra frågor istället fokuserades på icke-finansiella nyckeltal så använde vi oss av kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet som exempel. Vi ställde frågan om företagets icke-finansiella mål eftersom att dessa har visat sig ha en indirekt påverkan på de finansiella målen (Ax & Kullvén, 2015). Ettan hade använt det icke-finansiella nyckeltalet kundnöjdhet tidigare, men det är inget de lägger tid eller resurser på längre eftersom att de tyckte att det inte gav något. Trean genomförde en undersökning gällande kundnöjdhet i fjol för första gången. I de fall som de låg under branschgenomsnittet valde de att aktivt försöka förbättra sig. Detta ger en indikation på att prestationsmätning av icke-finansiella nyckeltal existerar i Trean. Det är däremot svårt att avgöra i vilken omfattning prestationsmätning av icke-finansiella mått sker idag eftersom att Trean inte hade några planer på att delta i undersökningen i år. Fyran använder mer direkta former av prestationsmätning av icke-finansiella nyckeltal. Både mätning av kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet genomförs personligen av företagsledaren i mötet med

kunder och de anställda. Tvåan har till skillnad från resterande fallföretagen en kontinuerlig uppföljning av kundnöjdhet och medarbetarnöjdhet.

Diskussionen med fallföretagen kretsade kring de två exempel vi använde oss av när vi inledde frågan om icke-finansiell prestationsmätning. För att få ett mer uttömmande svar hade det varit nödvändigt att antingen undvika att ge specifika exempel, eller erbjuda en mycket längre lista på exempel på data av icke-finansiell karaktär.

5.1.4 Organisationsstruktur

Ax och Kullvén anser att organisationsstruktur bör ses som en egen typ av styrmedel (Ax & Kullvén, 2015). Anthony et al. inkluderar däremot organisationsstruktur under formell styrning (Anthony et al., 2014). Till organisationsform hör bland annat belöningsystem.

I två av fallföretagen, Ettan och Tvåan, fanns det incitamentsprogram för de anställda. Incitamentsprogrammen var utformade så att de anställdas prestation hade en direkt effekt på den anställdes ersättning. Ettan har ett belöningsystem med omfattande belöning på både individnivå och gruppnivå. Dessutom kan de anställda få utdelning i extra semesterdagar utöver bonus i monetära former. Ettan beskriver själv:

”Vi har en ganska bra resultatorienterad lönedel som gäller alla anställda. Där kan de benchmarka mot sig själv, alltså om jag levererar detta, så får jag detta (...) Sen är det också så att 50 procent av den bonusen som går till den anställda går in i gruppbonusen per kontor. Så varje kontor får en gruppbonus kvartalsvis som baseras på det du presterar, det du presterat sammanslaget.”

Även Tvåan har ett omfattande belöningsystem eftersom att ersättning till de anställda sker genom att de kombinerar intäkts- och kostnadsfördelning med en avancerad kompetenstrappa.

Belöningsystem kan existera av olika anledningar, vanligast är att de används för att motivera de anställda även om det också kan existera på grund av att företaget vill ge de anställda tillräckligt med incitament för att stanna på företaget (Ax & Kullvén, 2015). Trean och Fyran arbetar inte med konkreta eller konsekventa belöningsystem. Det går däremot att konstatera att belöning existerar även om den sker oregelbundet. Trean och Fyran beskriver belöningen enligt nedan:

Trean:

”Bonusen är inte överenskommen i förväg med de anställda utan beslutas av företagsledningen när det bedöms rimligt. Trean har också valt att belöna övertidsarbete under de perioder som det är hög belastning”

Fyran:

”Utöver lönen så utgår bonus till hela personalen när företagsledningen finner det lämpligt. Det finns inga fastställda mål för när det betalas ut bonus, företagsledningen gör en bedömning från månad till månad om det finns utrymme att betala ut en bonus. Samma summa betalas ut i bonus till varje anställd.”

Som det framkommit i ovanstående avsnitt om ekonomistyrningssystem så är det mycket varierande användning av belöningsystem. Som det går att läsa ovan så har Trean och Fyran inga förutbestämda belöningsystem men att det används bör däremot inte uteslutas helt eftersom att de anställda vid tillfälle får någon slags belöning. Ovanstående beskrivning av belöningar av samtliga fallföretag stämmer dessutom överens med definitionen av belöningsystem; att de ska motivera de anställda (Ax & Kullvén, 2015). Belöningsystem kan både bestå av att de anställda får plocka ut bonus eller extra semesterdagar (Anthony et al., 2014) vilket tyder på att alla fyra fallföretagen sig av belöningsystem även om graden och omfattningen sinsemellan varierar.

Ansvarsfördelning tillhör även Ax och Kullvéns organisationsstruktur som styrmedel (Ax & Kullvén, 2015). Ansvarsfördelningar är ett sätt att styra verksamheten genom att fördela ansvar. Ansvarsområden kan till exempel gälla intäkter, resultat eller lönsamhet ner till mindre enheter inom företaget. Med ett resultatansvar så har en enhet fått ansvar för intäkter och kostnader och ett mandat att bestämma över båda. Med ett lönsamhetsansvar så ges man även ansvar för investeringar med mandat att bestämma över dessa (Ax & Kullvén, 2015). Vi kunde däremot inte tydligt avgöra hur denna ansvarsfördelningen såg ut i företagen. Ettan har mycket uppdelat per kontor och är det tydligaste exemplet på att ansvarsfördelning existerar i företagen. Resterande företag var så pass små att de inte utgjordes av några speciella enheter. Det kan antas att resterande företag var så pass små att det inte finns enheter av nog stor storlek för att ha en vettig ansvarsfördelning.

5.1.5 Mindre formell styrning

Vi ställde inga direkta frågor om företagens mindre formella styrning. Det går däremot att läsa mellan raderna att mindre formell styrning existerar i alla fallföretagen. Två tydliga exempel fann vi i Ettan och Tvåan. Ettan använder sig av gruppbelöning som del av sitt belöningsystem. Företagsledningen uppmuntrar därför ett visst beteende hos de anställda, att de ska arbeta mot vissa mål gemensamt. Detta kan liknas med det mindre formella styrmedlet kultur som handlar om att skapa normer i beteende och handlingar bland de anställda (Ax &

Kullvén, 2015). Tvåan använder sig av en kompetenstrappa i sitt belöningsystem. Tvåan uttrycker att deras kompetenstrappa ser till att företaget:

”Jobbar med att det skrapas lite på hjärnan. Så att du tvingas utmana dig själv, så att du inte bara sitter och blir mekanisk, dum i huvudet efter något år, det vill vi absolut inte. Det är en viktig del av vår styrning, att faktiskt tvinga folk att jobba sig uppåt genom kompetenstrappan.”

Detta indikerar att lärande existerar i företaget eftersom att lärande fokuserar på kontinuerlig utveckling av de anställda (Ax & Kullvén, 2015). Kompetenstrappan innehåller runt 30 variabler. Det kan antas att dessa variabler både formar normer och beteende i företaget. Användningen av kompetenstrappan kan därför ses som ett sätt för företaget att forma företagskulturen. Alla fallföretag kommenterar i intervjuerna att de har en dialog med deras anställda vilket indikerar att företagets anställda deltar och är med i utvecklingen av företaget. Belöningsystemen i alla företagen medför att de anställda dessutom uppmärksammas i företagen. Detta stämmer överens med Ax och Kullvéns definition av medarbetarskap som del av den mindre formella styrningen, det vill säga att medarbetarna uppmärksammas av företaget (Ax & Kullvén, 2015). I Trean och Fyran så är belöningsystemen ingen garanti för de anställda utan belöning kan ske beroende på hur ledningen bedömer att de anställda har presterat. Detta indikerar på att mindre formell styrningen existerar i företagen genom social interaktion mellan de anställda och ledningen i företaget. Denna iakttagelse styrker Davila och Fosters teori om att små företag har mindre former av formella styrmedel (A. Davila & Foster, 2005).

Fallföretagen hade också få uttalade strategier. Detta stämmer överens med Ax och Kullvéns beskrivning att mindre företag har enklare varianter av ekonomistyrning för att de har färre strategier att beakta (Ax & Kullvén, 2015). Fallföretagen hade en idé om hur de vill växa i framtiden, men i våra intervjuer så framkom det inte vilka strategier som företagen hade. Det som framkom var att tillväxten har gått bra hittills och därför har fallföretagen inte behövt formulera specifika strategier för hur tillväxten ska uppnås. Fallföretagens fokus uppfattar vi har legat på att leverera en bra produkt, och sedan löser sig tillväxten.

Davila beskriver att det är lättare att uppmärksamma de anställda och belöna deras insatser i ett litet företag jämfört med ett stort företag (T. Davila, 2005). Det var tydligt i den här studien att så var fallet. Tvåan beskrev det som att det är lätt att:

”Ha fingret på pulsen.”

Trean som beskrev det så här:

”[Det är lätt att i större företag] drunkna i strömmen och försvinna bland alla andra anställda. Men i en sådan här liten byrå så är det enkelt att hålla koll på hur alla presterar. Det är lätt att se kvalitén på redovisningen, revisionsarbetet eller revisionsmetodiken.”

Fyran beskrev också att det gick att hålla en noggrann löpande koll på alla anställda.

Just Trean och Fyran hade inget incitamentsprogram där de anställda fick en bonus som var direkt relaterad till prestation. Ens prestation och kompetens värderades bara i samband med lönesättningen. Här är det mycket tydligt att det är både möjligt och nödvändigt för företagsledningen att uppmärksamma varje anställd individuellt i så här pass små företag.

De sociala och informella kopplingarna är också viktiga i ett litet företag. Vi hade i den här studien inte möjlighet att undersöka och dokumentera den sociala strukturen vidare än att kunna konstatera att social kommunikation existerar i fallföretagen. Det hade sannolikt krävt en annan studiedesign, och hade dessutom lämpat sig för en separat studie.

Företag bör ha både formell och mindre formell styrning för att de ska vara framgångsrika (Voss & Brettel, 2014). Ovan går det att läsa att alla fallföretag har både formell och mindre formell styrning i företagen men det är svårt att avgöra om de medvetet har utformat denna styrning för att de ska fungera ihop. Detta är ytterligare en faktor som företag bör vara uppmärksamma på enligt Voss och Brettel, nämligen att varje styrsystem utformas i symbios vad varandra och inte helt isolerat (Voss & Brettel, 2014). Företagen har inte tydligt uttryckt att det finns ett samband mellan de olika styrformerna, utan det är något som kan antas ske automatiskt i företagen, att det ena ger det andra utan medveten påverkan.

5.2 Resultat-/handlingsstyrning

Resultatstyrning handlar som beskrivet i teorin om att nå ett visst mål, utan att tydligt styra hur de anställda bör gå tillväga för att nå målet (Merchant & Van der Stede, 2007). Alla fallföretag utom fyran har tydliga mål, vilket framkom från analysen i avsnittet ovan under rubriken prestationsmätning. Resultatstyrning omfattar att det även ska gå att kunna mäta och utvärdera målen (Merchant & Van der Stede, 2007). Det går att tyda att alla företag använder sig av prestationsmätning, vilket ger ytterligare indikation på att resultatstyrning existerar i samtliga företag. I Ettan, Tvåan och Trean sker prestationsmätning utifrån finansiella nyckeltal. Dessutom sker prestationsmätning i Tvåan, Trean och Fyran av icke-finansiella nyckeltal, även

om vissa av företagen genomför mätningarna av dessa nyckeltal mer och mindre kontinuerligt. Att företagen utvärderar hur de presterar gentemot sina mål stämmer överens med att prestationer är nära kopplade till de mål som företaget vill nå enligt Ax och Kullvéns diskussion om ekonomistyrning i professionella tjänsteföretag (Ax & Kullvén, 2015). Dessutom går det att tyda att alla fallföretagen har incitamentsprogram för de anställda.

De belöningsystem som existerar i Ettan och Tvåan är de mest utmärkande. Att företagen använder sig av belöningsystem i någon form stämmer överens med Merchant och Van der Stedes teori gällande resultatstyrning, att ledningen bör utforma incitamentsprogram för att motivera de anställda (Merchant & Van der Stede, 2007). Det går inte med säkerhet att anta att det är resultatstyrningen som råder i fallföretagen eftersom att vi inte ställde några direkta frågor om de använde sig av resultatstyrning. Deras val av styrsystem påminner däremot om resultatstyrning. En bidragande faktor som gör det svårt att avgöra typ av styrning är att mindre företag oftast har mindre formella former av resultat- och handlingsstyrning (T. Davila, 2005). Det går inte heller att utesluta handlingsstyrning hos företagen eftersom att delar av arbetet inom redovisning och revision utförs på ett standardiserat sätt. Alla de restriktioner på hur och när saker ska utföras är lagstadgade krav som påverkar FEKF, men hur de sedan åstadkommer de uppsatta kraven är dock upp till var och en. Detta tyder dock på att handlingsstyrning existerar i företagen, även om resultatstyrningen är mer utmärkande av de två.

6 Slutsatser

Tabell 1: Sammanfattning av den empiriska datan från de olika fallföretagen

	Ettan	Tvåan	Trean	Fyran
Ingående data				
Data från tidsredovisningssystem	Ja	Ja	Ja	Ja
Data från den ordinarie löpande bokföringen	Ja	Ja	Ja	Ja
Analysfrekvens	Kvartalsvis	Kvartalsvis	Månadsvis	Månadsvis
Analysenhet				
- Företaget som helhet	Ja	Ja	Ja	Ja
- Per kontor	Ja	N/A	N/A	N/A
- Per anställd	Ja	Ja	Ja	Ja
<u>Ekonomistyrningssystem</u>				
Används Budget:	Nej	Ja	Nej	Nej
Används Benchmarking:	Ja	N/D	Ja	Ja
Görs prestationsmätning av				
Finansiella nyckeltal:	Ja	Ja	Ja	N/D
Icke-finansiella nyckeltal:	Nej	Ja	Nej	Ja
Används belöningsystem	Ja	Ja	Ja	Ja
Lönsamhets- Resultat- eller intäktsansvar fördelade på mindre enheter än bolaget som helhet:	Nej	Nej	Nej	Nej
Uppmuntras lärande:	N/D	Ja	N/D	N/D
Används kultur som styrmedel:	Ja	Ja	N/D	N/D
Används medarbetarskap som styrmedel:	Ja	Ja	Ja	Ja
N/A: inte relevant				
N/D: inte undersökt				

Tabell 1 sammanfattar hur styrningen ser ut i fallföretagen med en ledning som har både förkunskap och utbildning i företagsekonomiska ämnen. På grund av våra semi-strukturerade intervjuer samt vår induktiva ansats så varierar innehållet i svaren som presenteras ovan i Tabell 1. Enligt Halabi et al. så är företagsledaren en viktig faktor till användningen av ekonomistyrning i små företag (Halabi et al., 2010). Vi kan inte bekräfta att detta betyder att företagen har mer eller mindre styrning jämfört med andra branscher. Tabell 1 utgår från Ax och Kullvéns dimensioner i beskrivningen av styrning som formell eller mindre formell. Från

tabellen kan vi dra slutsatsen att resultatstyrning förekommer i samtliga företag på grund av att företagen styrs av något typ av mål, finansiellt eller icke-finansiellt, som går att mäta. Alla företagen har dessutom någon typ av belöningsystem, även om Ettan och Tvåan utmärker sig för att ha både tydliga och kontinuerliga system för belöning jämfört med Trean och Fyran. I samtliga företag går det däremot inte att utesluta att handlingsstyrning existerar, på grund av de lagstadgade krav som påverkar FEKF arbetsuppgifter.

Om man analyserar utkomsten av intervjuerna utifrån att ekonomistyrning är styrning mot framåtblickande mål (Merchant & Van der Stede, 2007), så går det att dra slutsatsen att den formella styrningen är ganska begränsad i fallföretagen. Två av de fyra fallföretagen har uttalade incitamentsprogram. Tre av fyra (Ettan, Tvåan och Trean) har ett uttalat mål att de vill växa. Ettan har ingen aning om hur de ska göra, det har bara fungerat hittills pga bra renommé. Tvåan och Trean frågade vi inte specifikt hur de har tänkt agera för att kunna växa. Fyran är nöjd med att bibehålla hög lönsamhet i nuvarande storlek. För finansiella mål, så som viss nettoomsättningstillväxt och vinstmarginal så hade alla fallföretagen en idé om vilka mål de siktade på, men det är lite mer oklart hur de skulle agera för att uppnå just denna marginal. Ettan var nog uttalat mest oklara med hur de skulle uppnå sina finansiella mål, vilket exemplifieras med citatet:

”Så länge vi har den här marginalen så är vi nöjda.”

Företagen tenderar istället att ha ett bakåtblickande fokus eftersom att både analys och utvärdering görs utifrån historisk data. Detta inkluderar till exempel analys av resultatet vid månadens eller kvartalets utgång. Bland framåtblickande styrmedel är det framförallt incitamentsprogrammen som står ut. Även budget är framåtblickande, men det är bara Tvåan som upprättar en regelrätt budget.

Alla fallföretagen gör sin analys baserat på rättvisande resultat- och balansräkningar. I bakgrunden i kapitel 1.1 så refererar vi till Halabi et al, där de beskriver att vissa företag använder enkla proxies, så som saldot på bankkontot, som mått på hur bra företaget går (Halabi et al., 2010). Vi kunde alltså inte märka av att någon använde enkla proxies som substitut för en korrekt och uppdaterad resultaträkning. Slutsatsen när det gäller vår frågeställning hur ekonomistyrning kan se ut i små FEKF är att den varierar mellan företagen. Samtliga företag använder både formell och mindre formell styrning i företagen sett ur Ax och Kullvéns perspektiv på styrning (Ax & Kullvén, 2015), se tabell 1. Vi kan även konstatera att båda

formerna av resultat- och handlingsstyrning existerar utifrån Merchant och Van der Stedes perspektiv på styrning (Merchant & Van der Stede, 2007).

7 Diskussion

Denna studie grundar sig i intresset för hur ekonomistyrning ser ut i små företag. Som framkommit i kapitel 4.6 så tror två av fallföretagen att det blir läge att införa ekonomistyrningssystem redan vid cirka fem anställda. När ett företag har 50 anställda är det istället mer eller mindre en nödvändighet att ha ekonomistyrningssystem på plats. Det intressanta spannet för forskning om ekonomistyrning i små företag, om man ser till antalet anställda, ligger då mellan 5 och 50 anställda. Frågan är om det finns så pass många företag i denna storlekskategori för att motivera mer ingående studier om dessa företag. Vi tycker att det är motiverat. Vi tror akademien kan bidra till att utveckla och främja analysen och styrningen i dessa små företag, och därmed ge dem bättre möjligheter att växa och bli/förbli lönsamma företag. Som vi tar upp i bakgrunden i kapitel 1.1 så har McMahon undersökt sambandet mellan ökade försäljningsintäkter och ekonomistyrning och funnit ett positivt samband (McMahon, 2001). Det är utifrån den studien inte möjligt att veta vad som är hönan och vad som är ägget. Leder ökad ekonomistyrning till ökade intäkter för att företaget på något sätt blir mer effektivt, eller leder ökade försäljningsintäkter till att företaget blir större och därmed ökar behovet av ekonomistyrning? Det är i alla fall möjligt att det är ekonomistyrningen som leder till ökade intäkter, och om så är fallet så finns det en god anledning att engagera den akademiska forskningen i ekonomistyrning i små företag.

Vi frågade alla fallföretagen i kapitel 4.6 om det trodde att företag i andra branscher skulle ha nytta av ökad användning av ekonomistyrning. Alla fallföretagen har i sin roll som konsulter kontakt med många små företag, och har därmed en god insikt om behovet av ekonomistyrning i dessa företag. Alla fallföretagen var överens om att ökad ekonomistyrning skulle vara en vinst i små företag. Om man återknyter det till de tre hypoteserna som vi formulerade i problematiseringen i kapitel 1.2 om varför små företag inte nyttjar ekonomistyrningssystem i någon större omfattning så tyder det på att åtminstone den första hypotesen kan strykas, eftersom att små företag faktiskt verkar vara i behov av ekonomistyrningssystem.

I kapitel 2.6.1 om begränsningarna med analysen så förklarade vi att det var hjälpsamt att anta att ekonomistyrningen i FEKF låg på en optimal nivå, men poängterade att det i verkligheten givetvis finns andra faktorer än just företagsledningens utbildningsnivå som påverkade nivån på ekonomistyrningen. Att det är ett bristfälligt antagande att göra under verkliga förhållanden har vi under studiens gång fått två exempel på. I kapitel 4.5 så ges vi en beskrivning från både

Ettan och Fyran om hur de vid något tillfälle haft bristfällig ekonomistyrning. Det som vi fann särskilt intressant är att Ettan hela denna period kände och trodde att de hade en bra koll på hur det gick med bolaget. Det var inte förrän de ökade fokuset på företagets egna ekonomi och på så vis fick objektiva siffror att förhålla sig till som de insåg att verkligheten inte alltid stämmer överens med känslan. För framtida studier så får man därmed ha i åtanke att ett företags självupplevda känsla av kontroll kan vara ett mycket dåligt mått på hur det objektivt ser ut. Om till och med ett FEKF kan hamna så pass långt från verkligheten när de gick på känsla så är hoppet litet att företag i andra branscher skulle hamna mer rätt om de bara gick på känsla. Som Tvåan beskriver i kapitel 4.6 så kan de flesta företag tjäna pengar i gynnsamma marknadsförhållanden. Att företaget just nu är lönsamt är inte heller ett bra mått på hur bra kontrollen och styrningen i bolaget är. Så hur vet man om man har tillräckligt bra styrning i sitt företag om man inte kan lita på varken sin egen känsla eller företagets goda lönsamhet? Det är en fråga som denna studie kommer att lämna obesvarad.

En variabel som vi inte har analyserat i denna studie är hur företagets mål påverkar ekonomistyrningen. Som vi beskriver i kapitel 4.1 så har fallföretagen varierande mål för framtiden. Tre vill växa, medan en vill behålla nuvarande storlek. Alla har däremot en tillfredställande vinstmarginal. Det är troligt att målen för framtiden sätter fokus på olika delar av ekonomistyrningen. Vill ett företag öka vinstmarginalen fokuserar ekonomistyrningen antagligen på kostnadskontroll. Vill ett företag däremot växa och har en nettoomsättningstillväxt som mål så kommer troligtvis fokus ligga på försäljningsaktiviteter.

Under studiens gång så uppkom en ny fråga, nämligen vilken roll som den ordinära resultat- och balansräkningen har för styrningen. Det är rimligt att anta att företagsledarna i FEKF har en mycket högre förståelse för innebörden av en enkel resultat- och balansräkning än vad många andra företagsledare har. Tvåan nämnde följande under vår intervju, som indikerar på att frågan är relevant:

”Sen är det ju det att vi är lite rutinerade på det här, vi behöver ju små och tysta signaler för att fatta att någonting är på gång, det är vårt yrke.

Även Halabi et al. drar slutsatsen att företagsledare måste öka sin kunskap för att kunna dra nytta av de underlag som redan produceras i den löpande bokföringen (Halabi et al., 2010).

I kapitel 4.2 så framkom det att den data som ligger till grund för styrningen i fallföretagen i princip består av den ordinarie löpande bokföringen samt tidsredovisningssystemet. Detta är

två grundläggande dataset för tjänsteföretag. Av detta följer att det rimligtvis inte kan vara någon större skillnad mellan FEKF och företag i andra branscher när det kommer till insamling av finansiell data. Eventuella skillnader måste i så fall ligga i antingen analys eller förståelse.

7.1 Framtida Studier

Denna uppsats ska kunna ligga till grund för en framtida kvantitativ studie där ekonomistyrningen i små FEKF kan kvantifieras på ett tillfredställande sätt. Baserat på det som framkommit i empiri och slutsats så föreslår vi att följande variabler kan ligga till grund för en kvantitativ studie:

Oberoende variabler:

- Antal anställda
- Tillväxtmål
- Mål för vinstmarginalutvecklingen

Beroende variabler:

- Budget
- Benchmarking
- Incitamentsprogram
- Uppföljningsfrekvens
- Tid från periodens slut till färdig analys av resultat
- Fördelning av kostnader på resultatenheter inom företaget
- Resultatenheter som är mindre än hela företaget

Variabler som vi tror skulle bidra med endast begränsat värde:

- Lönsamhets-, resultat och intäktsansvar (antagligen är företag i denna storleksklass för små för att kunna fördela ansvar på mindre enheter än företaget som helhet)
- Konkurrens mellan de anställda (det var inte ett populärt verktyg bland fallföretagen, men möjligtvis fungerar bättre i andra yrken, till exempel bland säljare)
- Nyckeltalsanvändning (det var rätt standard med debiteringsgrad m.m. som man förväntat sig av litteratur om tjänsteföretag)
- Nyckeltal kopplade Balansräkning (det var väntat att det inte var så stor fokus på det, som man förväntat sig av litteratur om tjänsteföretag)

- Deras egen känsla av kontroll (det framkom bland annat att Ettan tidigare hade en känsla av att de hade kontroll men som sedan visade sig vara missvisande)

Framtida studier kan sedan försöka utröna varför små företag i alla branscher inte använder ekonomistyrning i någon större omfattning. Om det visar sig i den ovan föreslagna kvantitativa studien att FEKF använder ekonomistyrning i större omfattning än företag i andra branscher så är en intressant hypotes (1) att även företag i andra branscher skulle kunna ta nytta av att öka sin egen användning av ekonomistyrning. Det gäller i så fall att överkomma hindret av bristande företagsekonomisk utbildning och förståelse hos företagsledning och personal. Skulle det å andra sidan visa sig att inte ens små firmor med stor förkunskap inom ekonomi använder ekonomistyrningssystem i någon större omfattning så tyder det på att förkunskaper inte är den begränsande faktorn. Avsaknaden av ekonomistyrning beror då på något annat. En hypotes i det läget är (2) att ekonomistyrning inte används av den enkla anledningen att det inte finns något behov att införa ekonomistyrningssystem i små företag. Ytterligare en hypotes skulle vara (3) att ekonomistyrningssystem uteblir på grund av att företaget saknar de resurser som krävs.

Ytterligare en studie med en frågeställning som vi finner intressant är att utreda vilket värde en ordinär resultat- och balansräkning har för företagsledningen. En företagsledare i ett litet FEKF kan utöva långtgående informell styrning med enbart resultat- och balansräkningen som grund. Samma resultat- och balansräkning i ett annat företag kanske inte bidrar med något värde då företagsledaren inte förstår innebörden i dessa. Om man som forskare i detta scenario vill undersöka hur ekonomistyrningen ser ut i dessa två företag så kommer forskaren inte att finna någon skillnad - båda företagen producerar samma resultat- och balansräkning som underlag och inget av företagen producerar någon annan skriftlig dokumentation. För att kunna detektera en skillnad i ekonomistyrning mellan dessa företag måste man på något vis kvantifiera själva förståelsen av resultat- och balansräkningen. I denna studie gör vi inget försök att dokumentera förståelsen av en resultat- och balansräkning. Vi får nöja oss med att lyfta frågan för framtida studier.

8 Tack till

Vi vill här passa på att ge ett stort tack till alla de företagsrepresentanter som valde att ställa upp i den här studien. Vi är väl medvetna om att det tar tid från ert ordinarie arbete, och att ni får ett stort antal förfrågningar varje termin om att delta i allsköns undersökningar och studier. Vi har med denna uppsats gjort vårt yttersta för att på bästa sätt förvalta den tid och kunskap som ni ville dela med er av.

9 Referenser

- Anthony, R. N., Govindarajan, V., Hartmann, F. G. H., Krause, K., & Nilsson, G. (Eds.). (2014). *Management control systems* (1. Europ. ed). London: McGrawHill Education, Higher Education.
- Ax, C., & Kullvén, H. (2015). *Den nya ekonomistyrningen*. Stockholm: Liber.
- Bengtsson, L., Lind, J., Samuelson, L. A., Teambaserade styrformer som stöd för affärs-, process-och kompetensutveckling (projekt), & Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm. (2000). *Styrning av team och processer: teoretiska perspektiv och fallstudier*. Stockholm: Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögsk. (EFI).
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039–1068. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1039>
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223–248. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.006>
- EUR-Lex, E. U. (2016). Mikroföretag samt små och medelstora företag: definition och tillämpningsområde [Hemsida]. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=URISERV:n26026> (Hämtad 2016-12-07)
- Europeiska Kommissionen. (2015). The revised user guide to the SME definition [Hemsida]. Retrieved from http://ec.europa.eu/growth/tools-databases/newsroom/cf/itemdetail.cfm?item_id=8274&lang=sv&title=The-revised-user-guide-to-the-SME-definition (Hämtad 2016-12-07)
- Grimlund, B. (2006). *Styra mindre företag*. Leksand: Grimlund.

- Gul, F. A. (1991). The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers' Performance. *Accounting and Business Research*, 22(85), 57–61. <https://doi.org/10.1080/00014788.1991.9729418>
- Halabi, A. K., Barrett, R., & Dyt, R. (2010). Understanding financial information used to assess small firm performance: An Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(2), 163–179. <https://doi.org/10.1108/11766091011050840>
- Hellmann, T., & Puri, M. (2002). Venture Capital and the Professionalization of Start-Up Firms: Empirical Evidence. *The Journal of Finance*, 57(1), 169–197. <https://doi.org/10.1111/1540-6261.00419>
- Jänkälä, S. (2007). *Management control systems (MCS) in the small business context linking effects of contextual factors with MCS and financial performance of small firms*. University of Oulu, Department of Accounting and Finance, Oulu.
- Källström, A. (1990). *Uppdrag Styreffekt: om kontrollern och ekonomistyrningsprocessen*. Malmö: Liber.
- Länsstyrelsen. (2015). EU:s definition av små, medelstora och stora företag [Hemsida]. Retrieved from <http://www.lansstyrelsen.se/vasternorrland/SiteCollectionDocuments/Sv/naringsliv-och-foreningar/foretagsstod/definition-sma-medel-och-stora-foretag-2015-11-11.pdf> (Hämtad 2016-09-29)
- Lavia López, O., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81–119. <https://doi.org/10.2308/jmar-50915>
- McChlery, S., Godfrey, A. D., & Meechan, L. (2005). Barriers and catalysts to sound financial management systems in small sized enterprises. *Journal of Applied Accounting Research*, 7(3), 1–26. <https://doi.org/10.1108/96754260580001040>

- McMahon, R. G. P. (2001). Business Growth and Performance and the Financial Reporting Practices of Australian Manufacturing SMEs. *Journal of Small Business Management*, 39(2), 152–164. <https://doi.org/10.1111/1540-627X.00014>
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (2nd ed). Harlow, England; New York: Financial Times/Prentice Hall.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (3rd ed). Harlow, England; New York: Financial Times/Prentice Hall.
- Mitchell, F., & Reid, G. C. (2000). Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11(4), 385–390. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0152>
- Sharma, D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13(1), 101–130. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0183>
- Silvestro, R., Fitzgerald, L., Johnston, R., & Voss, C. (1992). Towards a Classification of Service Processes. *International Journal of Service Industry Management*, 3(3), 62–75. <https://doi.org/10.1108/09564239210015175>
- Voss, U., & Brettel, M. (2014). The Effectiveness of Management Control in Small Firms: Perspectives from Resource Dependence Theory. *Journal of Small Business Management*, 52(3), 569–587. <https://doi.org/10.1111/jsbm.12050>
- Whitley, R. (1999). *Divergent capitalisms: the social structuring and change of business systems*. Oxford; New York: Oxford University Press.

10 Appendix Intervjuguide

Nedanstående lista på frågor var utgångspunkten för intervjuerna. Vi hade på förhand konstaterat att vi kunde frånga intervjuguiden om det uppkom frågor som vi ville utforska mer ingående.

Intervjun inleddes med en kort bakgrund till varför vi gör denna studie.

Nedan finns de frågor som intervjun grundade sig på. Intervjumallen fungerade enbart som bas och vi frångick regelmässigt intervjumallen för att prata lite mer djupgående om vissa ämnen som vi fann intressanta. Detta visar sig i till exempel den beskrivning av hur Ettan och Fyran valde att införa ökad styrning och kontroll allt eftersom de växte i storlek respektive bytte ägare.

Vilka mål har ni med företaget, till exempel vill ni växa i antal anställda och omsättning, eller öka lönsamheten med bibehållen storlek, eller är ni nöjda med hur det ser ut nu vad gäller storlek och lönsamhet?

Är några av era mål uttalade och kvantifierade?

Låt säga att man definierar det som användningen av finansiella mått för att utvärdera och förbättra verksamheten. Hur känner ni om eran egen användning av ekonomistyrning. Tycker ni att den är på en lagom nivå?

Förutom de data ni registrerar för att uppfylla lagkrav så som löpande bokföring, vilka data samlar ni in? Arbetstid? Per projekt, per kund, per arbetsmoment?

Samlar ni in någon ytterligare data förutom den som är direkt kopplat till den egna bokföringen eller tidsredovisningen. Kundnöjdhet? Antal nya kunder? Antal kundvärvande aktiviteter?

Har ni tidigare samlat in någon typ av data som ni nu slutat med för att ni inte tyckte det var värt bördan?

Har ni något slags data som ni skulle vilja samla in men inte har kommit igång med att börja göra än?

Vilka metoder använder ni för att kunna styra och utvärdera verksamheten? Upprättar ni budget? Eller jämför ni med tidigare år utan att försöka uppskatta framtiden.

Om ni har en budget, hur utvärderar ni den?

Hur utvärderar ni er prestation? Omsättning? Vinst? Beläggningsgrad?

Vilka finansiella mått används som underlag för att förbättra verksamheten.

Vilka nyckeltal tycker ni är de viktigaste att hålla koll på i er bransch?

Finns det något av era prestationsmått som relateras till er Balansräkningen?

Hur ser ansvarsfördelningen ut? Har ni något lönsamhetsansvar, resultatansvar, intäkts-/bidragsansvar eller kostnadsansvar?

Tror ni användandet av nyckeltal konkret har gjort att ni kunnat förbättra bolaget? Hur då i så fall? Varför inte om annars?

Vilka tidsperioder använder ni för era utvärderingar?

Utvärderingen av er verksamhet, hur får personalen del av den? Får varje medarbetare veta om deras utveckling är positiv eller negativ? Kommunikerar ni regelbundet ut till personalen hur det går för företaget som helhet?

Hur ser ert incitamentsprogram ut för personalen? Finns det några ekonomiska incitament för personalen som baserat på mål? Finansiellt (ex bonuslön) eller icke-finansiellt (ex ledighet, befordran)?

Tycker ni att ni kan använda de ekonomistyrning mått som ni helst skulle vilja, eller finns det begränsningar, t.ex. för avancerat för medarbetarna att förstå, för låg kvalitet på indata, för mycket arbete att få fram relevanta analyser?

Har ni nog med kunskap internt för att tillämpa ekonomistyrning på tillfredsställande eller t.o.m optimal grad? (optimal i cost/benefit hänseende).

Ser ni några fördelar med att ni har hög kunskapsnivå inom ekonomi, jämfört med företag i orelaterade branscher? Tror ni företag i andra branscher med ungefär lika många anställda hade haft nytta av en ökad användning av ekonomistyrning, förutsatt att de hade kunnat förstå informationen?