

Blekinge Tekniska Högskola
Institutionen för Ekonomi, Management och Samhällsvetenskap
Kandidatarbete i Företagsekonomi

VT 2003



Tillit till icke-finansiella mått

- en studie av hur icke-finansiella mått används, var de används och tilliten till dem på olika nivåer inom organisationer

Av:
Matilde Rieck
&
Therese Olsson

Handledare:
Carina Svensson



Förord

Vi vill tacka de tre företag, Tarkett Sommer AG, GAPRO AB och Hammarplast AB, som ställt upp på i vår undersökning och de respondenter som varit tillmötesgående och svarat på våra frågor.

Vi vill även tacka vår handledare Carina Svensson för den hjälp och de råd vi fått under arbetets gång.

Ronneby, augusti 2003

Matilde Rieck

Therese Olsson

SAMMANFATTNING

- Titel:** ”Tillit till icke-finansiella mått – en studie av hur icke-finansiella mått används, var de används och tilliten till dem på olika nivåer inom organisationer”
- Författare:** Matilde Rieck; Ie00
Therese Olsson, Ie00
- Kurs:** Kandidatarbete i företagsekonomi, fec007, 10 poäng
- Handledare:** Carina Svensson
- Institution:** Institutionen för Ekonomi och Management, Blekinge Tekniska Högskola i Ronneby
- Problem:** Det är många som har skrivit om fördelar och nackdelar med icke-finansiella mått. I dagens samhälle krävs snabba beslutstaganden och inte endast att man reagerar i efterhand. Större krav ställs också på företagen att även ta hänsyn till de ”mjukare” tillgångarna.
Studier har emellertid visat att tillit för dessa icke-finansiella mått saknas inom företagen, då främst på ledningsnivå. Eftersom vi anser att det är svårt att styra företag efter mått som inte upplevs som tillförlitliga, anser vi att detta område skulle vara intressant att forska vidare inom.
- Fråga:** Varför finns inte tillit för de icke-finansiella måtten i företag? Skiljer sig tilliten åt beroende av vilken nivå man befinner sig på inom företagen?
- Syfte:** Vårt syfte är att studera var icke-finansiella mått förekommer och vilket syfte de uppfyller på olika nivåerna inom organisationerna. Vidare vill vi undersöka om tilliten till de icke-finansiella måtten skiljer sig åt på olika nivåer i företagen. Vi vill också försöka bidra till att ge en ökad förståelse varför det i så fall är på detta sätt.
- Metod:** Vi har i vår studie valt att studera de olika nivåernas perspektiv inom företaget. Vi valde att göra intervjuer med personer på minst tre olika nivåer (VD alt. Controller, produktionschef och lägre chef i produktionen) inom tillverkande företag, eftersom vi på detta sätt ville ge en helhetlig bild av företaget. De personliga intervjuerna genomförde vi för att skapa en djupare förståelse för de icke-finansiella måtten och tilliten för dessa.
- Slutsats:** Om tillit finns i företagen beror på till stor del på om ledningen har tilliten och hur den implementerar den neråt i företaget. Vi fann även att det har stor betydelse hur länge dessa mått har används för hur ledningens tillit för dem är.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. BESKRIVNING AV PROBLEMET	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Problemformulering	11
1.4 Syfte	11
1.5 Avgränsning	11
1.6 Precisering	11
2. METOD	13
2.1 Inledning	13
2.2 Tillvägagångssätt	13
2.2.1 Kvalitativ eller kvantitativ?	13
2.2.2 Databasinsamlingsmetod	13
2.3 Val av fall	14
2.4 Intervjun	14
2.4.1 Intervjuguide	14
2.4.2 Informationstolkning	15
2.4.3 Anonymitet	16
2.4.4 Pålitlighet och trovärdighet	16
2.5 Analysmodell	16
3. TEORI	18
3.1 Ekonomistyrning	18
3.1.1 Förändring i ekonomistyrning	19
3.2 Prestationsmätning	19
3.2.2 Framtagande av mått	20
3.4 Finansiella mått	21
3.4.1 Brister med att endast använda finansiella mått vid styrning	21
3.5 Icke-finansiella mått	23
3.5.1 Varför icke-finansiella mått?	24
3.5.2 Brister med icke-finansiella mått	25
3.6 Finansiella och icke-finansiella mått som komplement till varandra	25
3.7 Tillit	26
3.7.1 Tillit till systemet	27
4. EMPIRI	28
4.1 Tarkett Sommer	28
4.1.1 Måttanvändning	28
4.1.2 Rapportering	29
4.1.3 Syften med måtten	29
4.1.4 Tillit	30
4.2 GAPRO AB	31
4.2.1 Måttanvändning	31
4.2.2 Rapportering	32
4.2.3 Syften med måtten	32
4.2.4 Tillit	33
4.3 Hammarplast AB	33

4.3.1 Måttanvändning	34
4.3.2 Rapportering	34
4.3.3 Syften med måtten	34
4.3.5 Tillit	35
5.1 Analysmodell	37
5.1.1 Tillit till icke-finansiella mått	37
5.2 Vilka mått används?	38
5.2.1 Ledningsnivå	38
5.2.2 Mellanchefs nivå	39
5.2.3 Lägsta nivåns chefer	39
5.2.4 Kommentarer	40
5.3 Vad är syftet med måtten?	41
5.4 Tillit till måtten?	42
5.4.1 Ledningsnivå	42
5.4.2 Mellanchefs nivå	42
5.4.3 Lägsta nivåns chefer	43
5.4.4 Kommentarer	43
6. SLUTDISKUSSION	45
7. REFERENSLISTA	47

FIGURFÖRTECKNING

Figur 1.1 "Gångjärnsmodell"	9
Figur 3.1 Ekonomistyrning	18
Figur 3.2 Sambandet mellan strategi, verksamhetsplanering och prestationsmätning	19
Figur 3.3 Craig Schneir's modell för framtagande av prestationmått	20
Figur 3.4 Balanced Scorecard	24

BILAGOR

Bilaga 1 Intervjufrågor	
Bilaga 2 Organisationsschema Tarkett Sommer AG	
Bilaga 3 Organisationsschema GAPRO AB	
Bilaga 4 Organisationsschema Hammarplast AB	

1. BESKRIVNING AV PROBLEMET

1.1 Bakgrund

Synen på ekonomistyrning har under de senare åren genomgått förändringar. Vad som är det väsentliga inom styrningen har diskuterats av både teoretiker och praktiker. Några av de främsta kritikerna mot den traditionella ekonomistyrningen är Johnson & Kaplan. De gick in i diskussionen med boken ”Relevance lost – The Rise and Fall of Management Accounting” som de skrev 1987. I boken framförs kritik mot de brister författarna anser finns inom traditionell ekonomistyrning. Johnson & Kaplan menar att de huvudsakliga bristerna i traditionell ekonomistyrningen kan sammanfattas i tre olika punkter:

- Den ekonomiska informationen baseras inte alltid på verksamheten och därmed är den till begränsad hjälp vid beslutfattande om åtgärder för att förbättra effektiviteten i företaget.
- De kostnader som tas fram och de uträkningar som görs efter endast ekonomiska information blir inkorrekta, vilket kan leda till att felaktiga beslut tas.
- Den leder till ett kortsiktigt tänkande i företagen. Företagen får tendens att prioritera de kortsiktiga besluten eftersom de gynnar avkastning på kort sikt. På detta sätt riskerar de att åtsidosätta det långsiktiga beslutsfattandet, såsom t ex satsningar inom forskning och utveckling.¹

Mycket övrig kritik mot traditionell ekonomistyrning handlar om att finansiella mått bygger på händelser som redan har inträffat och att de därmed är inaktuell och varken intressant, eller relevant att undersöka. Företag som enbart fixerar sig vid finansiella mått riskerar att förbise andra mått som kan vara viktiga för företagets överlevnad såsom kundnöjdhet, flexibilitet och produktkvalitet. Vid ensidigt användande av finansiella mått riskerar man även att bortse ifrån det långsiktiga tänkandet och försummar då lätt satsningar inom FoU, utbildning och investeringar. Genom att endast fokusera på t ex kvartalsrapporterna blir detta beslutsunderlag ännu mer kortsiktigt vilket leder till att helt felaktiga beslut kan komma att fattas. Att endast studera de finansiella måtten ger inte heller en komplett bild av företagets hela verksamhet och de tar inte hänsyn till vad som händer utanför företaget, t ex förändringar bland kunder och konkurrenter. En stor brist i de traditionella systemen är också att stora delar av organisationen inte förstår eller bryr sig om finansiella mått. Det är svårt att relatera ”arbetarens” vardagsrutiner till vad som senare visas i de ekonomiska rapporterna vilket även gör det svårt för medarbetarna i organisationen att förstå syftet med mätningarna. Detta kan leda till förvirring i vad som egentligen mäts och hur information sedan används.²

Enligt Kaplan & Norton såg samhället annorlunda ut när den traditionella ekonomistyrningen påbörjades än vad det gör idag, samtidigt som man menar de att traditionell ekonomistyrning avstannade utvecklingen redan 1925. Man menar att alla redovisningsrutiner som idag existerar då redan utvecklats. Man prioriterade kostnaderna som det mest relevanta att studera och mindre uppmärksamhet ägnades åt intäkterna i verksamheten.³ I motsats till detta anser Olve et al. att det efter andra världskriget utvecklades nya produktionstekniker och företagen växte i storlek och började styra med andra metoder än tidigare, företagen insåg att den fanns

¹ Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987)

² Olve, N-G. et al. (2001)

³ Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987)

stora luckor i rapporteringen i de nuvarande systemen och att det fanns behov att komplettera styrningen. Under denna omvandling kom nya modeller för styrning av verksamheten, såsom TQM (Total Quality Management), Kaizen och BPR (Business Process Reengineering) att växa fram. Dessa nya modeller fokuserade på en kontinuerlig förändring av verksamheten och betonade vikten av att tillvarata förslag från medarbetarna i organisationen.⁴ En av de äldsta modellerna som utvecklades för att företagen även skulle kunna ta hänsyn till de icke-finansiella tillgångarna som finns i organisationen är ”tableau de bord”. Denna modell kommer ifrån Frankrike och har används i över fyrtio år. Rapporterna som utformas efter modellen fokuserar på de kritiska framgångsfaktorerna i organisationen.⁵ Enligt Samuelson har utvecklingstakten varierat i olika länder. När man ser till Kaplan & Nortons uttalande om avstannandet i utvecklingen bör man ha i åtanke att dem ser till utvecklingen som skett i USA. Utvecklingen har enligt Samuelson varit annorlunda i andra länder, däribland Sverige.⁶

Kaplan & Norton utvecklade senare (1992) det ”balanserade styrkortet” som såg organisationen från fyra olika perspektiv: finansiellt-, kund-, internt- och lärande och tillväxtperspektiv. Detta för att organisationen lättare ska kunna beakta alla dessa delar som lika betydelsefulla, även de tillgångar som tidigare varit osynliga för företaget och som de därmed inte har kunnat mäta. Som en följd av dessa modeller har även andra alternativa modeller uppstått såsom Mc Nair, Lynch & Cross’ prestationspyramid och Adams & Roberts EP²M- modell.⁷

Att ta hänsyn till även de icke-finansiella, ”mjuka” tillgångar i företaget har blivit allt mer betydelsefullt.⁸ Enligt Johnson ställs det allt högre krav på företag att vara flexibla och det är viktigt att även den information som ligger till grund för styrningen och beslutsfattande är flexibel.⁹ Eftersom dagens företag har annorlunda strategiska inriktningar än tidigare, ställs andra krav på den information som behövs vid planering, kontroll, styrning och beslutsfattande. Den information som alltmer behövs i dagens företag bör även ta hänsyn till externa faktorer och hur företagen kommer att klara sig konkurrensmässigt även i framtiden.¹⁰ Under 1980- talet upptäckte många amerikanska företag att vad som mest påverkade deras verksamhet var förändringar inom det så kallade icke-finansiella områdena.¹¹ Eftersom undersökningar har funnit brister i den traditionella styrningsprocessen med de traditionella finansiella måtten, har detta lett till att organisationer inför nya och förbättrade mått som kompletterar eller ersätter de gamla.¹² Med anledning av det ökande intresset för mätningar har det framför allt uppstått två trender i diskussionen angående prestationsmått: Den ena är de ”nya” finansiella mått som uppkommit på senare tid och som påstår sig kunna överkomma de svagheter som man har kunnat finna i de traditionella prestationsmåtten såsom t ex EVA (Economic Value Added). Det andra är intresset som vuxit fram för att kunna titta framåt i

⁴ Olve, N-G. et al. (1999)

⁵ Gyllberg, H. & Svensson, L. (2002)

⁶ Samuelson, L. A. (1994)

⁷ Gyllberg, H. & Svensson, L. (2002)

⁸ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

⁹ Johnson, H. T. (1992)

¹⁰ Olve, N-G. et al. (1999)

¹¹ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

¹² Ittner, C. D. & Larcker, D. F (1998)

tiden med hjälp av icke-finansiella prestationsmått såsom kundnöjdhet, antal fel i produktionen och personalens uppfattning.¹³

Som vi tidigare nämnt är Kaplan en av dem som hårdast har kritiserat ensidigt användande av finansiella mått som främst är tagna direkt från externredovisningen. I dagens snabbt utvecklande samhälle räcker det inte med att endast anpassa sig till det som har hänt, man måste vara i framkant för att kunna konkurrera på den hårdnande marknaden. Det blir allt mer betydelsefullt att kunna utnyttja de immateriella, osynliga, tillgångarna som finns i organisationen. Detta för att t ex förbättra sina relationer gentemot kunder och för att nå ut till nya marknader, vara först med de innovationer som efterfrågas, kunna tillverka produkter med hög kvalitet till låga kostnader med en kort ledtid som passar kundernas efterfrågan. Att kunna motivera och ge ökad kunskap åt de anställda så att de arbetar mot en ständig förbättring av processerna. De är också viktigt för företag att snabbt reagerar på förändringar. Att vidare kunna utveckla den nya teknologin och sprida den vidare är också något som är mycket betydelsefullt.¹⁴

1.2 Problemdiskussion

År 1991 gjordes en undersökning av Ernest & Young's International Quality Study (IQS 1991) där 584 företag studerades i fyra olika länder (Canada, Tyskland, Japan och USA) och inom fyra olika industrier (biltillverkning, bankverksamhet, data och hälsovård). Undersökningen visade att mått, både finansiella och icke-finansiella, har ökat i betydelse för organisationer från år 1988 till 1991 och förväntades även att fortsätta öka till år 1994. De "traditionella måtten", t ex vinst, aktievärde och kassaflöde är fortfarande mycket viktigt att ha kontroll över, enligt undersökningen, men samtidigt har användningen av icke-finansiella mått kraftigt ökat.¹⁵

Johansson et al. utförde år 1997 en undersökning av börsnoterade företag. Den visade att det största problemet som företagen hade angående styrningen var att den inte koncentrerar sig tillräckligt mycket på organisationernas kritiska framgångsfaktorer.¹⁶ Kritiska framgångsfaktorer kan förklaras som det som krävs för att uppnå företagets strategi och de faktorer som mest påverkar denna. Kritiska framgångsfaktorer ligger sedan som grund för det fortsatta framtagandet av lämpliga mått.¹⁷ 29 procent av de tillfrågade organisationerna höll på att införa nya mått för processer och 40 procent planerade ett införande. Vad gällde kundmått höll 26 procent på att införa dessa mått och 48 procent hade planer på att göra det. Undersökningen visade därmed att det i Sverige finns ett stort intresse av att komplettera de finansiella måtten. I undersökningen påträffades även ett stort intresse på ledningsnivå att använda de icke-finansiella måtten tillsammans med finansiella, detta för att skapa balans mellan de båda dimensionerna.¹⁸

¹³ Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998)

¹⁴ Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A. (1998)

¹⁵ Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998)

¹⁶ Ewing, P. & Samuelson, J. A. (1998)

¹⁷ Olve, N-G. et al. (1999)

¹⁸ Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

När man väljer vilka mått som ska användas på de olika nivåerna inom organisationen är det enligt Anthony & Govindarajan viktigt att tänka på att ha en blandning av finansiella och icke-finansiella mått. Företagen bör eftersträva att skapa balans mellan de mått som berättar vad som har hänt i organisationen, de finansiella måtten, och vad som händer nu eller hur framtiden kommer att se ut, de icke-finansiella måtten. Det är också viktigt att förstå att alla dessa mått interagerar med varandra, en förändring av det ena måttet påverkar de andra. Genom att vara medveten om dessa förhållanden kan organisationen välja att byta mått beroende på vilka aktiviteter man vill stödja och vilka konsekvenser man vill uppnå i organisationen. Organisationen kan därmed välja om den vill arbeta för att gynnas på kort eller lång sikt.¹⁹

Otley menar att genom att mäta med icke-finansiella mått kan man följa upp de prestationer som utförs inom organisationen i andra dimensioner än finansiella. Detta ger en mer detaljerad bild av hela organisationen och det kan också leda till att ansvaret fördelas lägre ned i organisationen.²⁰ Genom att kunna ge snabbare uppföljning av prestationer kan detta leda till att man även ökar medarbetarnas intresse för måtten lägre ner i organisationen.²¹ Även Anthony & Govindarajan förespråkar betydelsen av att icke-finansiella mått finns på alla nivåer inom organisationen. Det är betydelsefullt att även de som sitter i den allra högsta ledningen kan spåra både de finansiella och icke-finansiella måtten neråt i organisationen. På samma sätt behöver de anställda förstå vad deras "lilla" del av produktionen har för betydelse för hela den övriga organisationen.²² Finansiella och icke-finansiella mått behöver inte utesluta varandra i en organisation. De kan istället användas för att komplettera varandras eventuella brister.²³ Många organisationer är väl medvetna om detta. Men trots detta är det många företag som misslyckats att implementera icke-finansiella mått i verksamheten. Enligt Anthony & Govindarajan beror det på att de icke-finansiella måtten av många fortfarande anses vara mindre utvecklade än de finansiella och de högsta cheferna är därför inte villiga att använda dem i samma utsträckning som de finansiella.²⁴

Dhavale anser däremot att högsta ledningen föredrar mått som innefattar längre tidsperioder såsom inkomst, förtjänst per andel och ROI (Return On Investment). Lägre ledningsnivåer, såsom avdelningschefer, föredrar icke-finansiella och operationella mått t ex överksamma maskiner och tidscyklar. Lägre chefer tenderar att använda mer endimensionella prestationsmått som t ex antal sena order. Dem har också benägenhet att använda mått som avser kortare tidsperioder såsom mätningar för endast ett skift eller en dag.²⁵ Även Lind skriver om dessa skillnader som visat att högre chefer har en tendens att föredra de finansiella måtten medan de lägre cheferna har mer användning för icke-finansiella.²⁶

Ewing & Samuelson beskriver en omfattande undersökning som utfördes år 1993 av Euske, Lebas & Mc Nair som behandlar hur finansiella mått har kommit att kompletteras av icke-

¹⁹ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

²⁰ Otley, D. T. (1994)

²¹ Lind, J. (1996)

²² Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

²³ Lind, J. (1996)

²⁴ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

²⁵ Dhavale, D. G. (1996)

²⁶ Lind, J. (1996)

finansiella ute i organisationerna. Resultatet av undersökningen grundar sig på att det finns två olika synsätt i organisationerna, ett som ser till verksamheten i företaget och ett annat som ser till kapitalet. Det som ser till kapitalet i organisationen befinner sig huvudsakligen i toppen av företaget, i gränsen mot ägare, finansiärer mm, medan det som huvudsakligen ser till verksamheten finns i produktionen och har även kontakt med kunderna. Undersökningen visade att högst upp i organisationerna har finansiella mått störst betydelse, man vill ha finansiell fakta om hur det går för organisationen. På verksamhetsnivå har personalen istället större behållning av de operationella och fysiska måtten. Men endast finansiell information är inte tillräcklig för den högsta ledningen, samtidigt som endast icke-finansiella mått inte är tillräckliga för den övriga verksamheten. De två olika typerna av mått behövs för att komplettera varandra. Ewing & Samuelson visar en sammanfattande figur av detta (fig. 1.1).²⁷

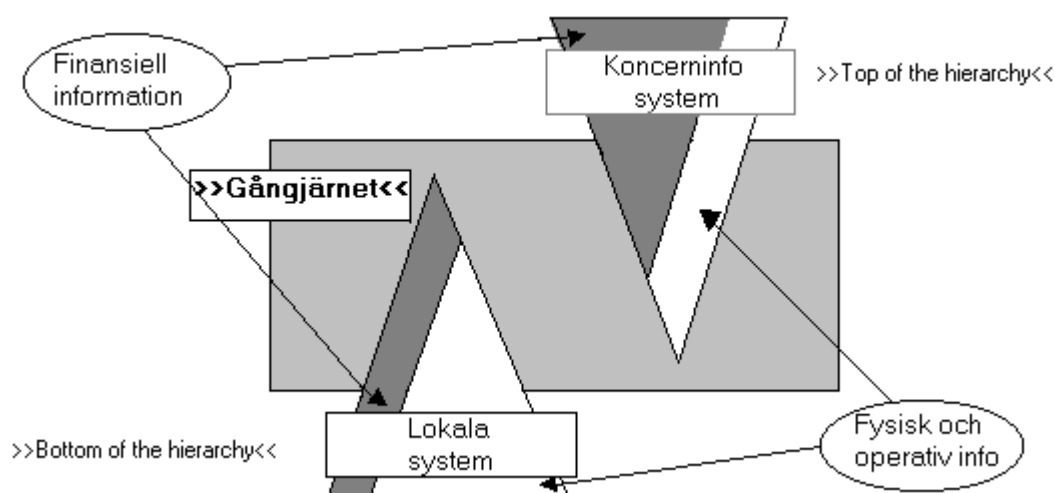


Fig. 1.1 Finansiell och operativ information i organisationer²⁸

Mellan ledningen och den övriga organisationen finns, enligt Euske et al., en funktion som de väljer att likna vid ett "gångjärn". Denna visar att den finansiella informationen är den mest betydande för ledningen, men att även den är i behov av icke-finansiell information för att kunna fatta sina strategiska beslut. Motsatt är den icke-finansiella informationen av störst betydelse för den nedre delen av företaget. Men den behöver också till viss del använda sig av finansiella mått för att förstå hur verksamheten fungerar. Gångjärnets funktion är att omformulera budskapen så att de passar mottagaren. Högsta ledningens finansiella termer omformuleras till budskap som är mer lättolkat för den operativa nivån. Tvärtom händer med den information som kommer nerifrån organisationen, den omformuleras istället i finansiella termer för att ledningen lättare ska kunna tolka den i sin kontext.²⁹

Wm. Schieman and Accociats gjorde år 1996 en undersökning bland 203 chefer. I undersökningen efterfrågades bl a chefernas tillit för mått som organisationen använde sig av, både finansiella och icke-finansiella mått. Hela 82 procent av de svarande att de värderade de

²⁷ Ewing, P. & Samuelson L. A. (1998)

²⁸ Ewing, P. & Samuelson L. A. (1998); Euske et al. (1993)

²⁹ Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

finansiella måtten högt och mer än 90 procent av dem kunde klart och tydligt beskriva de finansiella måtten inom olika områden i verksamheten och 94 procent kopplade även olika kompensationer till finansiella prestationer. Som jämförelse med detta undersökte de också bla måttet kundnöjdhet. 85 procent av de tillfrågade sa sig värdera detta mått högt, men endast 29 procent kunde klart och tydligt beskriva kundnöjdhetsmått i verksamheten och bara 37 procent sammankopplade olika kompensationer till dessa typer av mått. Liknade siffror hittas vad gäller andra icke-finansiella mått såsom operationseffektivitet, anställdas prestationer och förändringar i omgivning och innovationer. Intressant i denna undersökning var också att endast 61 procent litade på finansiella mått helt och hållet. Den högsta trovärdigheten av de icke-finansiella måtten fick operationseffektiviteten, men även där var trovärdigheten inte mer än 41 procent. Övriga icke-finansiella måtten som efterfrågades hade inte trovärdighet som översteg 25 procent.³⁰

Undersökningen som utfördes av IQS 1991 visade att användningen av icke-finansiella mått såsom t ex kundnöjdhet och marknadsandelar har blivit mer betydelsefulla vid beslutsfattande. Euske et al. visar att både finansiella och icke-finansiella mått behövs och används mer eller mindre på alla nivåer i företagen, men att icke-finansiella mått är vanligast förekommande på lägre nivåer. Undersökning utförd av Wm. Schieman and Accociats visar att det finns en klar brist i tillit på de icke-finansiella måtten hos dem som styr inom organisationerna. Dessa tre undersökningar visar tydligt att det finns delade meningar om de icke-finansiella måttens betydelse för organisationer. Vi ser hur viktiga de icke-finansiella måtten är och hur betydelsefullt det är för organisationen att ha kontroll över icke-finansiella tillgångar och dess utveckling. Samtidigt menar bla Anthony och Govindarajan att många företag har misslyckats med att implementera icke-finansiella mått. En anledning som nämns till detta är att företagsledningen är inte villiga att använda sig av dessa mått i samma utsträckning som finansiella eftersom det har visat sig att dem inte har lika stor tillit för dessa mått. Vad är det som gör att de icke-finansiella måtten inte går att lita på?

Med studierna gjorda av Wm. Schieman and Accociats, IQS 1991 och Euske et al. har vi utarbetat vår problemformulering. Vi har för avsikt att studera vilken typ av icke-finansiella mått som används, på vilka nivåer i företagen de förekommer och hur tilliten för dem är. Flera av undersökningarna som gjorts efterfrågar endast de högsta chefernas syn på frågan. Vi eftersträvar därför att studera om det finns några skillnader vad gäller uppfattningen av icke-finansiella mått på olika nivåer i företagen.

³⁰ Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998)

1.3 Problemformulering

Med detta som grund har vi kommit fram till vår problemformulering som följer:

Varför finns inte tillit för de icke-finansiella måtten i företag? Skiljer sig tilliten åt beroende av vilken nivå man befinner sig på inom företagen?

För att skapa en vidare förståelse för detta problem kommer vi även att besvara dessa underfrågor:

- Var i organisationen är de icke-finansiella måtten vanligt förekommande?
- Vilken typ av icke-finansiella mått används på de olika nivåerna?
- Vilket syfte fyller de icke-finansiella måtten i organisationen?

1.4 Syfte

Vårt syfte är att studera var icke-finansiella mått förekommer och vilket syfte de uppfyller på olika nivåerna inom organisationerna. Vidare vill vi undersöka om tilliten till de icke-finansiella måtten skiljer sig åt de olika nivåerna emellan. Vi vill också försöka bidra till att ge en ökad förståelse för varför det i så fall är på detta sätt.

1.5 Avgränsning

När vi diskuterar vilka mått som mäts på de olika nivåerna i företagen kommer vi inte att diskutera de exakta måtten eftersom dessa varierar företagen emellan. Vi utgår därför från de fyra olika perspektiven i Balanced Scorecard modellen och diskuterar vilka av perspektiven som är vanligast förekommande på de olika nivåerna.

1.6 Precisering

Användning

När vi talar om att vi ska ta reda på hur måtten används i företagen menar vi att vi kommer att studera vilka mått som mäts och sedan följs upp efter mätningarna. Beslutsaspekten har en viss betydelse när vi diskuterar vilken tillit som finns för dessa mått. Vi anser att ett mått som man har tillit till kan man även fatta riktiga beslut efter.

Syfte

När vi diskuterar vilket syfte de icke-finansiella måtten fyller i företagen menar vi att studera den bakomliggande orsaken till att företagen valt att använda sig av just dessa mått.

Nivåer

De olika nivåer vi valt att studera är ekonomichef alt. controller, produktionschef och chef inom produktionen. Detta för att försöka skapa en övergripande bild av företagets olika delar.

Medelstora och stora företag

När vi använder uttrycken medelstora och stora företag delar vi, liksom Gyllberg & Svensson, in företagen efter hur många anställda de har. Ett medelstort företag har mellan 50 och 499 anställda och ett stort företag har 500 anställda eller mer.³¹

³¹ Gyllberg, H. & Svensson, L. (2000)

2. METOD

2.1 Inledning

Anledningen till att vi valt att skriva om tillit för icke-finansiella mått är att vi från början läste litteratur om hur de icke-finansiella måtten blev mer vanligt förekommande i dagens företag. Bland annat Kaplan & Nortons "Balanced Scorecard" beskriver hur viktigt det är att även se till de icke-finansiella måtten för att skapa balans i företaget. Samtidigt som vi studerade denna litteratur kom vi i kontakt med undersökningar som hade funnit brister i tillit vad gällde dessa mått och vi tyckte detta skulle vara intressant att studera vidare.

2.2 Tillvägagångssätt

2.2.1 Kvalitativ eller kvantitativ?

Vårt huvudsakliga mål från början av arbetet var att utföra en kvalitativ undersökning. Eftersom vi ville genomföra personliga intervjuer med ett fåtal respondenter och med hjälp av dessa analysera resultatet och fånga respondenternas personliga uppfattning.³² Vi insåg ganska snart att de underfrågor vi hade, och det som också stora delar av vår intervju byggde på, var mer faktabaserade frågor som inte krävde någon vidare analys av respondenterna. Samtidigt ställde vi frågor angående tillit som byggde på respondenternas egna uppfattningar och som behövde mer eftertanke och analys. Vi anser därför att vår forskning inte kan kategoriseras som antingen kvalitativ eller kvantitativ.

2.2.2 Datainsamlingsmetod

Då vi samlade in våra data utgick vi ifrån BTH: s bibliotek och tidigare studielitteratur. De flesta artiklar vi utgick ifrån hittade vi på BTH: s hemsida där länkar ligger till olika sökmotorer. Sökord som vi använde för att få fram intressanta artiklar var "mått", "icke-finansiella mått", "performance measurements", "performance control" mm. Våra primärdata samlades in via de olika intervjutillfällena som vi hade. Vissa av intervjuerna kompletterades senare även av frågor via e-post.

Vi valde att göra personliga intervjuer för vi huvudsakligen tyckte att det var viktigt att ha en närmare kontakt med respondenterna eftersom vi ställde frågor inom områden där de har personliga uppfattningar och eget tyckande. Dessa frågor behandlade framför allt tillit. Därför utslöt vi omedelbart en enkätundersökning eftersom det, enligt oss, inte kunde bidra till att skapa djupare förståelse i ämnet. Enkätundersökningar ger heller inte utrymme för att ställa kompletterande och utvecklande frågor, något som vi tyckte var viktigt. Vi tyckte inte heller att telefonintervjuer skulle räcka för att uppnå det resultat som vi var ute efter. Vi ansåg att det var för svårt att skapa en diskussion runt ett ämne per telefon.

Eftersom vi planerade att utföra grundliga intervjuer ansåg vi att tre företag skulle vara lämpligt att intervjua. Om vi valt att endast studera ett företag hade vi istället kunnat studera alla nivåer av detta och göra en fallstudie. Vi var istället intresserade av att studera vårt problem i olika företag för att upptäcka eventuella likheter och skillnader. Fler än tre hade vi på grund av tidsbrist inte hunnit studera och vi gjorde en bedömning att detta skulle vara nog

³² Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999)

för vår studie. Vi valde att studera företagen på tre olika nivåer för att öka uppnå en ökad förståelse för hur de icke-finansiella måtten används på de olika nivåerna. Vårt mål var att få en respondent från ledningsnivå, en från mellanchefsnivå (ex produktionschef) och en från en lägre nivå (ex avdelningschef). När vi började ta kontakt med företagen märkte vi att den högsta ledningen var mycket svår att få intervjuer med. Därför inriktade vi oss på att utföra intervjuerna från högste ledning med ekonomichefer och controllers. Detta för vi gjorde bedömningen att de är insatta i den högsta ledningens ekonomiska frågor och därför är kapabla att representera deras åsikter i vår undersökning. I ett av företagen fick vi även en intervju med VD: n.

2.3 Val av fall

Eftersom vi ville urskilja de olika chefsnivåerna i företagen vi besökte valde vi att studera medelstora till stora företag. I små företag ansåg vi inte att dessa nivåer är synliga på samma sätt, eller att de kan vara svåra att urskilja. I medelstora och stora företag ansåg vi att nivåerna var relativt lätt att finna, det går lättare att urskilja skillnader mellan de olika chefernas arbetsuppgifter och skillnader i övergripande ansvarsområden. I ett av företagen var VD: n även produktionschef fastän företaget enligt våra kriterier var ett medelstort företag.

Det andra kriteriet vi hade när vi letade efter lämpliga företag var att de skulle vara tillverkande företag. Detta för att vi hade en uppfattning om en tydlig skillnad i nivåer kunde uppfattas i denna typ av företag. När vi senare kom ut till företagen visade det sig att detta inte riktigt stämde. De företag vi valde att studera ansåg sig alla ha en relativt platt organisationsstruktur.

Det tredje kriteriet var att de skulle använda sig av icke-finansiella mått vid styrningen inom företaget och att de personer vi intervjuade var medvetna om användningen.

Företagen som vi valt att studera är Tarkett Sommer AG, GAPRO AB och Hammarplast AB. Företagen ligger i Ronneby och Tingsryd. Anledningen till att vi valt just dessa företag är att de uppfyller våra kriterier att vara stora eller medelstora, tillverkande och använda sig av icke-finansiella mått.

2.4 Intervjun

2.4.1 Intervjuguide

För att företagen skulle kunna förbereda sig på vilka frågor vi skulle diskutera kring skickade vi en intervjuguid till dem ett par dagar innan vi genomförde intervjuerna. På detta sätt gav vi möjlighet för respondenterna att förbereda sig inför vår intervju (se bilaga 1). Intervjuguiden använde vi sedan endast som underlag till vidare diskussioner.³³

Intervjuerna var av semistandardiserad karaktär. Det innebär att intervjuerna följde en intervjuguide som vi sammanställde före intervjuerna. Under intervjuerna gavs senare stort

³³ Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999)

utrymme för följdfrågor och vidare diskussioner.³⁴ Intervjuerna skedde med en person i taget för att undvika att respondenternas svar påverkade varandra.

Vi började med att ställa övergripande frågor om företaget. Anledning till detta var att vi ville ha en bakgrund av företaget och också lite mer överskådlig syn av verksamheten. Men dessa frågor hade också som syfte att öppna för vidare diskussioner. Inledande frågor ställdes till alla respondenterna, men för att få organisationsstrukturen och företagets bakgrund förklarad närmare använde vi oss av den högsta ledningen. Anledningen till att vi ställde dessa frågor till ledningen var att vi gjorde en bedömning att de kunde bidra med bästa informationen inom området. Vi gick sedan in på de frågor som handlade om icke-finansiella mått. Intervjun började med att diskutera den historiska bakgrunden till de icke-finansiella måtten i företagen. Därefter diskuterade vi hur de används idag på de olika nivåerna i företaget. Om de har någon särskild betydelse på någon nivå och vilka mått som rapporteras vidare från avdelningen de mäts. Därefter gick vi över på att diskutera hur de används, varför man mäter dem, och om den information man får är tillfredsställande eller om man har önskemål på att mäta andra saker än vad som görs idag. Vårt huvudsakliga syfte med frågorna som vi ställt så långt var att besvara våra underfrågor: Var i organisationen är de icke-finansiella måtten vanligt förekommande? Vilka mått används? Vilket syfte fyller de icke-finansiella måtten på organisationens olika nivåer? Mot slutet av vår intervju förde vi en diskussion med respondenterna om man litade på de icke-finansiella måtten. Vi diskuterade vilka faktorer som påverkade hur vida man litade eller inte litade på dessa mått. Med hjälp av denna diskussion och svaren vi fått tidigare i intervjun var vårt mål att komma fram till vår huvudfråga.

Vi kunde med fördel styra frågorna till viss del, men vi lät de intervjuade prata relativt fritt. Med utgångspunkt i intervjuguiden ställde vi sedan följdfrågor och frågor som krävde vidare utveckling och förklaring. Vi valde att ställa frågorna på detta sätt eftersom vi inte var i behov av att ta reda på hård fakta, utan var mer intresserade av att få reda på de intervjuades egna uppfattningar och bedömningar av de efterfrågade.³⁵ Vårt mål var att ställa så enkla frågor som möjligt. På ledningsnivå såg vi inga problem med att använda oss av facktermer, men på den lägsta nivån försökte vi undvika onödiga facktermer och förklara de vi använde tydligt för att uppnå så hög förståelse som möjligt bland respondenterna. Innan vi avslutade intervjuerna förvissade vi oss om att vi kunde återkomma om vi behövde ställa kompletterande frågor. Varje intervju tog mellan 30 - 60 minuter.

2.4.2 Informationstolkning

Vid intervjutillfället valde vi att ha med oss en bandspelare och efter varje intervju skrev vi ner bandinspelningen och reflekterade över det som sagts. Anledningen till att vi valde att ha med oss bandspelare vid intervjuerna var att vi lättare skulle kunna fånga tonfall, pauser mm. Vi fick även på detta sätt möjlighet att lyssna flera gånger för att få en ökad förståelse för vad som framkom under intervjuerna. Vi är medvetna om att metoden har sina begränsningar. Om vi hade haft en videobandspelare med oss hade vi t ex kunnat ta hänsyn till ännu en dimension, den visuella. Vi ansåg det inte vara nödvändigt att ha med videobandspelare vid våra intervjuer eftersom detta skulle leda till för mycket information att analysera och därmed också en allt för komplicerad analys för syftet med vår undersökning. Samtidigt ansåg vi att

³⁴ Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999)

³⁵ Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999)

enbart anteckningar vid intervjutillfället gav en bristfällig dokumentation eftersom vi riskerar att glömma bort vissa delar av intervjun vid sammanställningen.³⁶

Vi var medvetna om att det fanns en viss risk för att lägga in egna tolkningar av det som sades vid intervjutillfället.³⁷ Därför försökte vi vara så objektiva som möjligt när vi skrev ned bandinspelningarna. Vi skrev vid detta tillfälle endast ned exakt vad som sades vid intervjun och väntade med att göra tolkningar tills intervjuerna var sammanställda.

2.4.3 Anonymitet

Efter överenskommelser med de företag som vi besökte valde vi att inte vara anonyma vad gäller företagens namn.

Eftersom vi anser att det är betydelsefullt för vårt arbete att veta vilken position inom företaget de olika respondenterna innehar har vi, även här efter överenskommelse med respondenterna, valt att skriva ut vilken befattning de intervjuade innehar. Däremot anser vi det inte vara nödvändigt att skriva ut deras namn i vårt arbete.

2.4.4 Pålitlighet och trovärdighet

I och med att vi valde att spela in intervjuerna anser vi att det leder till att ge en mer pålitlig bild av respondenternas svar eftersom vi hade möjlighet att lyssna flera gånger. Det gav oss tillfälle att lyssna mer exakt på svaren, och inte själva lägga in för många egna tolkningar.

För att förbättra trovärdigheten i forskningen hade vi som mål att gå ut till företagen med en så neutral inställning som möjligt till forskningsfrågan. Fast vi eftersträvade en neutral inställning är vi medvetna om att när man utför en forskning som till viss del är kvalitativ är det svårt att helt bortse ifrån egna tolkningar.

2.5 Analysmodell

Efter sammanställning av vårt empiriska material sammankopplade vi det med teori som vi tidigare läst till analysen. Vi utgick i vår analys från eventuella skillnader som kunde förekomma på de tre olika nivåerna som vi valt att studera. Med dessa nivåer som grund kommer vi sedan diskutera våra underfrågor och senare också komma fram till vårt huvudsakliga problem med hur tilliten för dessa mått är på de olika nivåerna. Vi diskuterar denna analysmodell vidare efter teorin.

2.6 Källkritik

Genom vårt arbete har vi hela tiden försökt granska de källor vi studerat och den litteratur vi läst så kritiskt som möjligt.

När vi besökte företagen och utförde våra intervjuer försökte vi vara så objektiva som möjligt. En kritik mot våra intervjuer kan sägas vara att det i vissa företag var svårt att göra sig förstådd när man pratade om de icke-finansiella måtten på de lägre nivåerna inom företagen.

³⁶ Kvale, S. (1997)

³⁷ Kvale, S. (1997)

Dessa eventuella misstolkningar kan vi efterhand tolka som att de intervjuade inte hade särskilt bra vetskap inom området och inte arbetade mycket med det vi efterfrågade. När vi genomförde våra intervjuer ansåg vi att en intervju från varje nivå var tillräckligt för att se skillnaderna mellan nivåerna. I efterhand har vi upptäckt att det hade varit en fördel att ha några stycken intervjuer, då främst från den lägsta nivån. Detta eftersom vår syn från denna nivå nu endast speglas av vad en eller två personer anser. Resultatet av vår undersökning hade kanske kunnat bli annorlunda om vi fått fler åsikter från denna nivå.

3. TEORI

3.1 Ekonomistyrning

Det som man kanske främst förknippar med ekonomistyrning är budgetering, produktkalkylering och internredovisning. Traditionellt har ekonomistyrningen utgått från de finansiella delarna av företaget och endast haft sin utgångspunkt i planering, mätning och uppföljning av dessa. Den ”gamla” definitionen av ekonomistyrning är enligt Ax et al

”ekonomistyrning avser all den planering som bedrivs i ett företag där måttenheten är pengar.”³⁸

Ekonomistyrningens huvudsakliga syfte är att uppnå de strategiska mål som har ställts upp för organisationen och utgångspunkten för ekonomistyrningen är därför organisationens strategi.³⁹ Anthony & Govindarajans definition av ekonomistyrning är

”Management control is the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization’s strategies.”⁴⁰

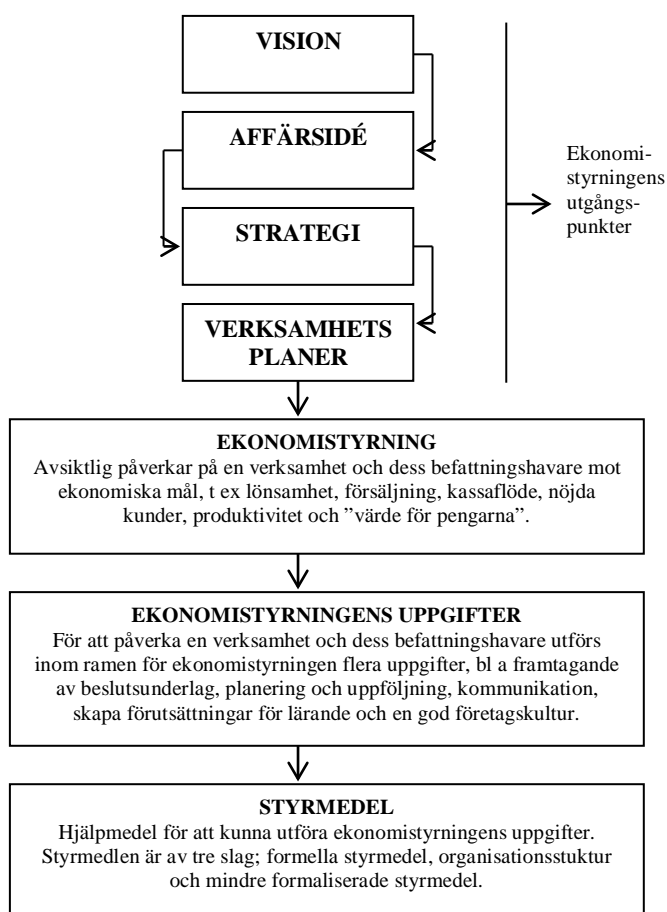


Fig. 3.1 Sammanfattning av ekonomistyrning, ekonomistyrningens utgångspunkter och styrmedel⁴¹

³⁸ Ax, C. et al. (2002)

³⁹ Ax, C. et al. (2002)

⁴⁰ Anthony, R. N. & Govindarajan V. (2000)

⁴¹ Ax, C. et al. (2002)

3.1.1 Förändring i ekonomistyrning

Från att endast varit inriktad på monetära områdena i organisationen har ekonomistyrningen övergått till att även innefatta områden som inte kan mätas med enbart ekonomiska mått. Måtten uttrycks inte enbart i finansiella termer, utan kan även uttryckas i termer som rör andra delar av verksamheten. Exempel på sådana är kunder, kvalitet, effektivitet mm. På senare år har det skett en omdefiniering av vad ekonomistyrning innefattar.

”Ekonomistyrning avser avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål.”⁴²

Den nyare synen på ekonomistyrningen tar hänsyn till de ”mjukare” tillgångarna i företaget. Effekterna av styrningen är mer betydelsefulla än hur själva styrningen utförs. Det finns inga regler för hur en ekonomistyrning ska utformas. En styrning som fungerar bra för ett företag kanske inte fungerar alls i ett annat. Ekonomistyrningen handlar om att anpassa sig till de behov som just de företag som styrs har.⁴³

3.2 Prestationsmätning

Det huvudsakliga syftet med att mäta olika prestationer i en organisation är att dessa mätningar ska leda till att förverkliga den strategi som finns i organisationen. Det finns därför inga optimala prestationsmått. Eftersom olika organisationer har olika strategier krävs också olika prestationsmått för att organisationerna ska kunna arbeta efter att uppnå strategierna.⁴⁴

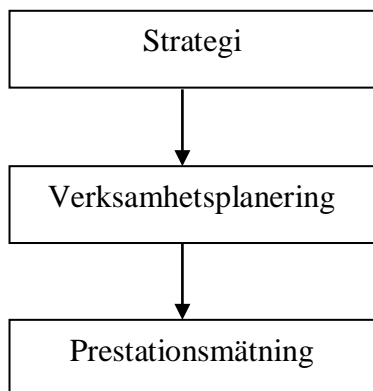


Fig. 3.2 Sambandet mellan strategi, verksamhetsplanering och prestationsmätning ⁴⁵

Vanligt förekommande syften med prestationsmått i organisationer är: ⁴⁶

- Skapa förutsättning för att se om verksamheten leder mot de mål som ställts upp.
- Ge information som sammankopplar den kortsiktiga verksamheten med den på lång sikt.
- Vara ett sätt att kommunicera till företagets alla olika delar.
- Motivera medarbetare att ta ansvar för sina områden.

⁴² Ax, C. et al. (2002)

⁴³ Ax, C. et al. (2002)

⁴⁴ Ax, C. et al. (2002)

⁴⁵ Ax, C. et al. (2002)

⁴⁶ Ax, C. et al. (2002)

- Väcka uppmärksamhet på eventuella förändringar och avvikelser från det som är planerat.
- Informera om vad de externa intressenterna har för uppfattning om företaget, t ex vad kunderna tycker om dem.
- Ge möjligheter att kunna jämföra prestationer med varandra, t ex jämföra mellan olika kontor, enheter e d.
- Bidra med information om någon förändring har gjorts och vilka effekter denna fått.
- Fördela belöningar t ex provision och bonus.
- Ge underlag vid fattande av diverse beslut.
- Signalera om förändringar i organisationens omgivning, för att snabbt ska kunna reagera.
- Ge intressenter information om utvecklingen inom organisationen och vilka planer företaget har för framtiden.

På de olika avdelningarna i företaget är det också vanligt att man ägnar sig åt mätningar som endast är av betydelse för dem som arbetar på avdelningen. Dessa mått behöver inte ha hämtats från företagens övergripande strategi, men det betyder inte att de inte alls överensstämmer med strategin. Enligt Ax et al. har företag ofta två typer av måttsystem, ett som är formellt och som ska mynna ut i företagets strategi och ett som är lokalt, som endast används på olika avdelningarna inom företaget.⁴⁷

3.2.2 Framtagande av mått

Målet med prestationsmått är, som vi tidigare sagt, att genomföra företagens övergripande strategi. Måtten ska sammanfalla med strategin i företaget. I Anthony & Govindarajan beskrivs hur företag framgångsrikt tar fram mått.⁴⁸

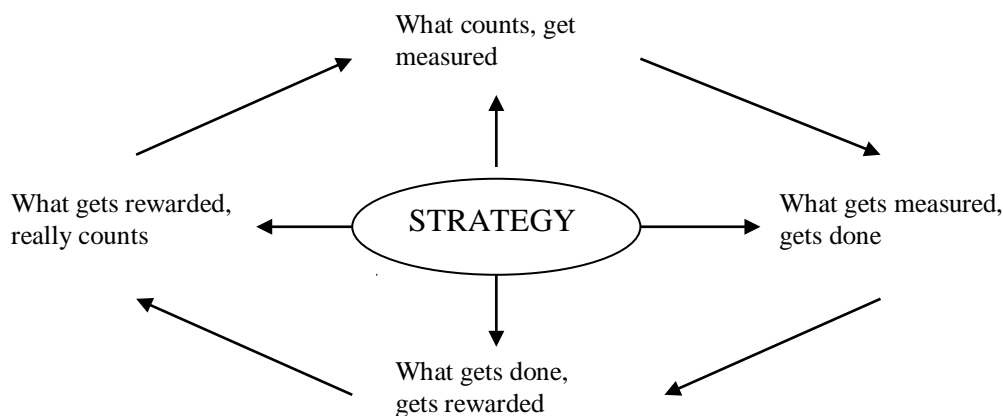


Fig. 3.3 Craig Schneir's model för framtagande av prestationsmått⁴⁹

Det finns vissa faktorer som är extra viktiga att tänka på vid framtagandet av prestationsmått och Ax et al. beskriver några av dessa i sin bok *Den nya ekonomistyrningen*.⁵⁰

⁴⁷ Ax, C. et al. (2002)

⁴⁸ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

⁴⁹ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

⁵⁰ Ax, C. (2002)

- Det ska vara lätt att relatera de huvudsakliga prestationerna som mäts till den strategi företaget har. De prestationer som inte relateras till strategin är heller inte relevant att mäta eftersom måtten inte bidrar till att föra företaget närmare sina strategiska mål.
- Man bör ha som riktlinje att fastställa ett konkret mål för varje mått som mäts, i verkligheten finns det alltid många mått som mäts utan att något specifikt mål har fastställts. Det kan vara bra att se måtten som en signal på om allt går enligt planerna eller om något förändras. Det leder till att medarbetarna blir mer uppmärksamma på dessa förändringar.
- Det är mycket viktigt att man informerar dem som blir mätta om vilken funktion måtten har och varför de är relevanta att mäta. Det är också viktigt att tänka på att de mål som sätts efter måtten inte sätts för högt, utan att medarbetarna känner att det finns en möjlighet att uppnå dem, om än med lite ansträngning.
- Medarbetarna måste kunna påverka måtten som mäts. De måste även ha resurser och befogenheter för att kunna vidta åtgärder för att förändra och påverka prestationerna som mäts. Det är också viktigt att medarbetarna har kunskapen om hur de kan påverka sina prestationer och vad som mäts.
- Medarbetarna måste sedan mätning gjorts bli informerade om vad resultatet blev. De behöver få reda på om deras ansträngningar lett till ett lyckat resultat eller inte. Detta leder till att medarbetarna känner sig mer motiverade att fortsätta sin strävan att nå de uppsatta målet. Ju snabbare information kommer tillbaka till dem, ju mer verksam är effekten av informationen.

3.4 Finansiella mått

De finansiella måtten skapades från början främst för att visa företagets ägare att företaget uppfyller deras ekonomiska förväntningar och som vi tidigare nämnt har traditionell ekonomistyrning främst styrts med hjälp av finansiella mått.⁵¹ Vanligt förekommande finansiella mått är t ex lönsamhet, resultat, avkastning mm. De flesta finansiella mått är tagna från företagets externa redovisning, men enligt Olve et al. behöver det inte vara så. Finansiella mått kan även vara mått som börsvärde och aktiekurs.⁵² Den största fördelen med finansiella mått, enligt Kullvén, är att denna information är objektiv och lätt att mäta.⁵³

Företag har under många års användning av finansiella mått utvecklat mycket förfinade användningssätt för dem. Men på senare år har man upptäckt att företagen till stor del påverkas av förändringar inom icke-finansiella områden. Ett behov av att även kunna mäta icke-finansiella mått har ökat.⁵⁴

3.4.1 Brister med att endast använda finansiella mått vid styrning

Det är många som har skrivit om brister i styrning som endast använder sig av finansiella mått. Vi har i detta stycke valt att ta upp de brister vi anser är mest relevanta.

⁵¹ Greve, J. (1996)

⁵² Olve, N-G. et al. (1999)

⁵³ Kullvén, H. (2001)

⁵⁴ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

- Finansiella mått har en tendens att endast fokusera på händelser som har inträffat och som endast kan fångas och reageras på i efterhand.⁵⁵
- De finansiella måtten följer ofta extern redovisningsperiod, vilket kan betyda att företagen endast riskerar att utgå från ett kortsiktigt perspektiv. De vill nå det uppsatta målet för den kommande perioden och bortser från t ex investeringar som gynnar företaget på en längre sikt, men som kanske leder till lite mindre vinst i just denna period. Dessa mått utformas även för att de externa investerarna vill kunna följa och jämföra olika alternativa investeringar och därefter fatta beslut om de ska fortsätta att investera i organisationen. Man riskerar på detta sätt att inte få en helhetsbild av organisationen. Endast finansiella mått kan inte spegla hela organisationens verksamhet och risken blir då stor, enligt Kaplan och Johnson, att missbedömningar av organisationen sker.⁵⁶
- De finansiella måtten är oftast ganska ”grova”, de ger inte de ”fina” signalerna om vad som t ex är orsaken till en avvikelse från det planerade eller vilka åtgärder som kan vidtas för att förbättra situationen.⁵⁷
- Finansiella mått reflekterar inte över vilka kontakter företaget har med sin övriga omvärld och de indikerar inte hur företagets relation gentemot kunder, leverantörer och övriga intressenter är. Detta är något som kan vara mycket betydelsefullt på dagens hårt konkurrerande marknader.⁵⁸
- De ger en bristfällig information om vad som i framtiden kan komma att skapa värde för företaget, vad som i framtiden är lönsamt att satsa på.⁵⁹
- De ger ingen information om vilka åtgärder som behöver vidtas för att företaget ska nå sin strategiska målsättning.⁶⁰
- Det är ibland svårt för medarbetarna i företaget att förstå de finansiella måtten och att relatera dem till sitt arbete. Att se vilken betydelse deras arbete har för hur de finansiella siffrorna ser ut.⁶¹
- Miljön och marknaden som företagen idag arbetar på har förändrats. De ”mjuka” tillgångarna i företaget har idag blivit mer betydelsefulla. Värden såsom nöjda medarbetare, nöjda kunder, bra service och korta leveranser är idag mycket viktiga konkurrensmedel. För att effektivt kunna utnyttja dessa konkurrensmedel krävs det att företagen kan kontrollera och mäta även detta.⁶²
- De finansiella måtten kan ge felaktiga signaler om effektivitet och lönsamhet i organisationen. De har ibland svårigheter att leva upp till de krav som organisationens strategi kräver.⁶³
- Om företagen endast arbetar efter finansiella mått uppstår ett kortsiktigt tänkande inom organisationen. Det finns risk för att långsiktiga satsningar såsom utbildning, forskning och utveckling dras ner eller helt uteblir. Detta leder till lönsamhet för organisationen på

⁵⁵ Ax, C. Et al. (2002)

⁵⁶ Johnson, T. H. & Kaplan, R. S. (1987)

⁵⁷ Ax, C. Et al. (2002)

⁵⁸ Ax, C. et al. (2002)

⁵⁹ Ax, C. et al. (2002)

⁶⁰ Ax, C. et al. (2002)

⁶¹ Ax, C. et al. (2002)

⁶² Ax, C. et al. (2002)

⁶³ Peters, T. J. (1987)

kort sikt, men kan skada organisationens utveckling på lång sikt. Det är viktigt att organisationen kan hitta balans mellan kortsiktiga- och långsiktiga satsningar.⁶⁴

- Finansiella mått tar i liten mån hänsyn till händelser som sker utanför företaget t e x vilken relation organisationen har till sina kunder och konkurrenter. Detta medför att de inte bidrar med några signaler till organisationen om eventuella förändringar i branschen och verksamheten som de arbetar inom. Eftersom de finansiella måtten har ett internt fokus är det också svårt att med hjälp av dessa mått mäta eventuella skillnader mellan dem själva och deras konkurrenter, något som kan vara minst lika viktigt att göra som att jämföra med sina egna tidigare siffror, enligt Eccels & Pyburn.⁶⁵
- De finansiella måtten fokuserar ofta på kvartals- eller halvårsrapporter och stärker därför, som vi tidigare nämnt, det kortsiktiga investeringstänkandet i organisationen. Enligt Smith uppmuntrar de på så sätt att siffrorna justeras för att passa dess ändamål. Han anser därför att dessa siffror inte är tillförlitliga vid beslutsfattande.⁶⁶

Ittner et al. anser att flera av dagens företag börjar inse att den stora tillit som tidigare funnits för finansiella mått inte sammanfaller med den, enligt deras mening, relativt lilla betydelse som dessa mått faktiskt har för organisationen.⁶⁷

Vi har nu tagit upp många nackdelar med att använda sig endast av finansiella mått vid styrning av en organisation. Det är därför viktigt för oss att tillägga att vi, liksom Olve et. al inte tycker att dessa finansiella mått blivit mindre viktiga än vad det var för några år sedan. Betydelsen av alla slags mått ökat under de senaste åren. Vi vill, också liksom Olve et al., påpeka betydelsen av att inte endast använda sig av finansiella mått, utan försöka att hitta en balans i organisationens styrning där man tar hänsyn till både långsiktiga och kortsiktiga bedömningar och även ser till både organisationernas interna och externa intresse.⁶⁸

3.5 Icke-finansiella mått

Vad ett icke-finansiellt mått är kan ibland vara svårt att definiera. Många författare har skrivit om icke-finansiella mått, men utan att ge någon direkt definition av vad det är. Istället beskrivs exempel på icke-finansiella mått. Ax et al behandlar t ex områdena kunder, personal, tid, produktivitet och kvalitet som icke-finansiella områden,⁶⁹ medan Kullvén väljer att beskriva icke-finansiella mått mer specifikt som mätningar i timmar, antal anställda och kilon.⁷⁰

För att definiera vad icke-finansiella mått är för oss, tar vi hjälp av det balanserade styrkortet som utvecklades av Robert S. Kaplan och David P. Norton och lanserades i Harvard Business Reviews 1992. Detta utvecklades för att företag lättare skulle kunna göra kopplingar mellan deras kortsiktiga verksamhet och långsiktiga visionerna och strategierna. Det som görs i företagen idag kanske inte blir synliga i finansiella mått förrän efter lång tid. Med det

⁶⁴ Olve, N-G. et al. (1999)

⁶⁵ Eccles, R. G. & Pyburn, P.J. (1992)

⁶⁶ Smith, T. (1992)

⁶⁷ Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998)

⁶⁸ Olve, N-G. et al. (1999)

⁶⁹ Ax, C. et al. (2002)

⁷⁰ Kullvén, H. (2001)

balanserade styrkortet blir det lättare att följa upp även icke-finansiella tillgångar. Därmed ökar också företagets tänkande i icke-finansiella termer.⁷¹ Vår definition av icke-finansiella mått är det tre nedersta delarna i Kaplan & Nortons modell.

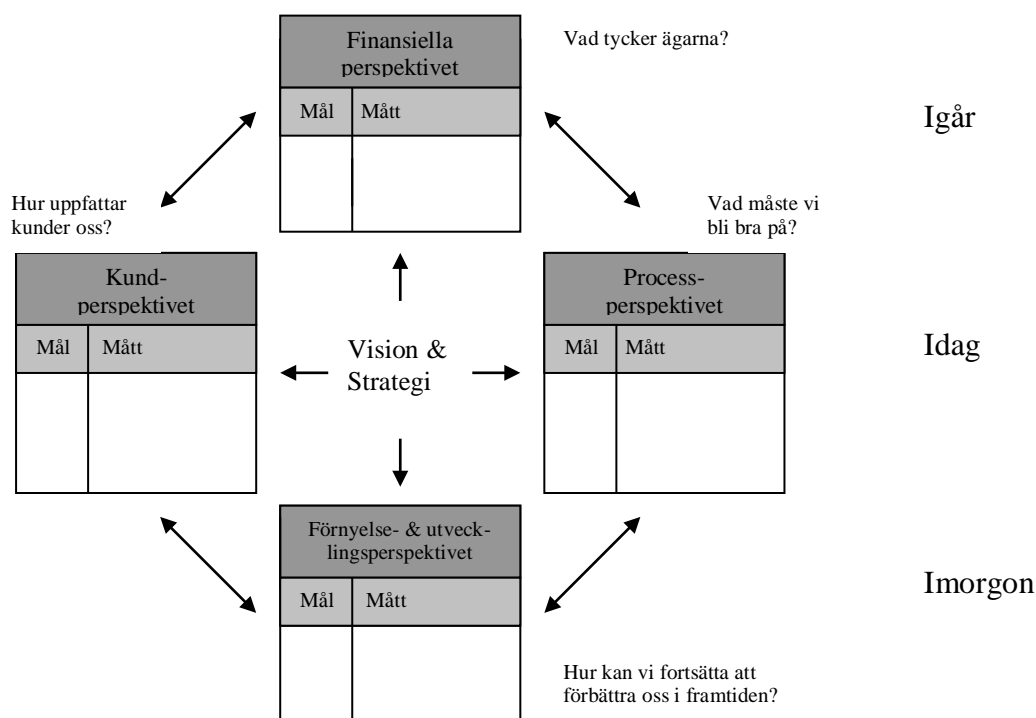


Fig. 3.4 Kaplan & Norton's Balanced Scorecard från 1992⁷²

3.5.1 Varför icke-finansiella mått?

Som vi tidigare skrivit har det idag blivit allt vanligare att företag börjar eller vill börja tänka i andra banor än övervägande i finansiella. I en enkät undersökning som sammanställdes av Ax och Johansson svarade 50 procent av de tillfrågade företagen som arbetar efter en budget på koncernnivå att de antingen håller på att genomföra förändringar, eller planerar att göra det. Den vanligaste förändringen företagen tycks göra är att frångå planering efter kalenderåret och istället göra prognoser oberoende av detta eller att dem planerar att implementera icke-finansiella mått som komplement till finansiella.⁷³

Eftersom dagens samhälle har helt annat tempo än tidigare krävs det av företagen att hela tiden kan vara i framkant av utvecklingen för att kunna konkurrera på marknaden. Betydelsen av immateriella tillgångar såsom kundrelationer, innovationer, personalrelationer och produktkvalitet blir allt mer betydelsefullt, enligt Kaplan & Johnson. Dessa typer av tillgångar

⁷¹ Olve, N-G. et al. (1999)

⁷² Olve, N-G. et al. (1999)

⁷³ Ax, C. & Johansson, C. (2001)

går inte att mäta med hjälp av de finansiella måtten, utan företagen behöver de icke-finansiella för att kunna fånga dem.⁷⁴

3.5.2 Brister med icke-finansiella mått

Enligt Lind har de icke-finansiella måtten en brist i att de ibland har problem att överensstämna med organisationens mer övergripande målsättningar, något som finansiella oftast med lätthet kan göra. Det kan också vara svårt att lägga ihop icke-finansiella mått på en mer övergripande nivå, istället tvingas organisationerna att studera varje mått, på varje nivå, var för sig.⁷⁵

Kullvén menar även att den icke-finansiella informationen som fångas i företag görs efter en subjektiv bedömning och att det därför är svårt att avgöra vad som har påverkat bedömningen.⁷⁶ Enligt Anthony & Govindarajan finns även problem med tilliten till de icke-finansiella måtten hos dem högsta cheferna i organisationer. Fast cheferna vet hur betydelsefullt det är att ha kontroll över immateriella tillgångar i organisationen är det många företag som har misslyckats med en implementering av icke-finansiella mått just för att cheferna anser att icke-finansiella mått är mindre utvecklade, och mindre tillförlitliga än de finansiella. De är därför mindre villiga att använda sig av dem.⁷⁷ Detta kom även Wm. Schieman and Accociats undersökning fram till som vi tidigare skrivit om i problemdiskussionen.

3.6 Finansiella och icke-finansiella mått som komplement till varandra

I en intervjuundersökning som utfördes av Ewing och Samuelson år 1998 ställdes bland annat frågor angående hur stort användandet av finansiella och icke-finansiella mått var. De diskuterade införandet av balanserat styrkort i organisationerna och det visade sig att de inte kunde hitta något tydligt samband mellan avskaffandet av budgeten i företaget och införandet av balanserat styrkort eller någon annan modell som liknar denna. De balanserade styrkortet, med dess icke-finansiella fokus, tycks istället verka som ett komplement till det traditionella budgetarbetet istället för att helt ersätta den.⁷⁸ Ax et al. anser vidare att det inte finns mycket som tyder på att budgeten med dess finansiella mått och målformuleringar i framtiden kommer att försvinna helt. Däremot visas det tecken på att budgetens betydelse minskar, att den kommer att förenklas och att belöningsystem som baseras på finansiell budget kommer att få en allt mindre betydelse.⁷⁹

Ewing & Samuelson menar att de finansiella måtten vanligtvis är bakåtblickande, men att de i andra fall även till viss del går att använda som en indikation av hur framtiden kommer att utvecklas. Finansiella mått kan t ex användas för att göra planeringsmodeller som leder till mått för hur den framtida utvecklingen kommer att bli, men också för att se framtiden som en linjär utveckling för organisationen. Men främst ses de finansiella måtten som historiska mått. Ewing & Samuelsson anser likväl att behovet av att även använda mått som inte är av en

⁷⁴ Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A. (1998)

⁷⁵ Lind, J. (1996)

⁷⁶ Kullvén, H. (2001)

⁷⁷ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

⁷⁸ Ewing, P. & Samuelson L. A. (1998)

⁷⁹ Ax, C. & Johansson, C. (2001)

finansiell karaktär är mycket viktigt vid planering inför framtiden. Dessa mått kan t ex gälla kundernas och konkurrenternas beteende, den operativa effektiviteten, lärandet i organisationen och dess förmåga att se till framtida händelser. Slutsatsen som de drar är därför

”de finansiella nyckeltalen är väsentliga; men inte tillräckliga för styrningen.”⁸⁰

3.7 Tillit

Det finns många definitioner av vad tillit är och hur man definierar tillit. En definition ser tillit som ett uttryck för förtroende man ger en person eller en grupp att man inte utsätts för någon risk, blir sårad eller skadad på grund av dess handlande.⁸¹ Vi har valt att använda oss av den definition som Dobing nämner i sitt arbete, att tillit är

”reliance on the integrity, strength, ability, surety, etc., of a person or a thing”⁸²

som vi översätter till:

”förtroende för integritet, styrka, förmåga, säkerhet, etc. till en person eller en sak”

Denna definition baseras på andras framtida beteende och det finns två sätt att se på den. Det ena är att se tillit som en villighet att lita på andra/annat än sig själv, trots att en viss risk kan förekomma i och med detta. Det andra sättet att se på tillit som att ge förtroende till personer/föremål som innehar vissa kvalitéer såsom kompetens, delade värderingar och goda avsikter. För att man ska kunna känna tillit för något måste man förstå och ha förtroende för objektet.⁸³ Även Fairholm understryker att tillit är en risk man måste ta. När man litar på någon/något annat släpper man en viss kontroll ifrån sig själv. Man tvingas lita på att den/det man ger tilliten agerar som förväntas.⁸⁴

Dobing skriver vidare om hur tillit också kan definieras som en vilja att lita på en person. Den man ger förtroendet ska kunna:

1. Förstå situationen man befinner sig i och vad man föredrar. Det är viktigt att det finns en ömsesidig förståelse de två parterna emellan.
2. Han/hon ska inneha kunskap, färdigheter och ha resurser för att uppnå den som gett förtroendets förväntningar.
3. Han/hon ska ha för avsikt att uppnå förväntningarna från den som gett förtroendet.

En del forskare säger att alla tre punkterna är viktiga för att uppnå tillit, medan andra menar att endast en eller ett par av punkterna behöver vara uppfyllda för att tillit ska uppkomma. Dobing diskuterar i sin avhandling om tillit människor emellan, men vi anser att dessa tre punkter även går att tillämpa på tillit mellan människor och objekt.⁸⁵

⁸⁰ Ewing, P. & Samuelson L. A. (1998)

⁸¹ George, J. M. & Jones, G. R. (2002)

⁸² Dobing, B. R. (1993)

⁸³ Dobing, B. R. (1993)

⁸⁴ Fairholm, G. W. (1994)

⁸⁵ Dobing, B. R. (1993)

DeMarco menar att förtroende kan vara antingen förtjänat eller oförtjänt. De förtjänade förtroendet är den traditionella uppfattningen om vad förtroende innebär, att ”man vinner förtroende genom att visa sig värd förtroende”. Han menar vidare att ”om man aldrig får ett förtroende, hur ska man då kunna visa att man förtjänar det?” Alltså måste man först få ett förtroende, ett oförtjänt förtroende, för att kunna bevisa att man förtjänar det. För att få möjlighet att bevisa att man är förtjänt av förtroendet kan små bitar av oförtjänt förtroende delas ut till en början. ”Ge alltid förtroende en smula *innan* någon visat sig värd förtroende”⁸⁶

3.7.1 Tillit till systemet

Stevrin skriver om tre olika sorters tillit: självtillit, mellanmänsklig tillit och social tillit. Självtillit handlar om hur mycket man egentligen litar på sin egen förmåga, sin egen ärlighet, självkänsla etc. Mellanmänsklig tillit handlar om vilken social tillit man har till andra människor, om man verkligen kan lita på andra. Orsaken till om man kan detta eller inte är mycket historiskt betingad grundar sig på de relationerna till andra människor man haft tidigare livet. Den tredje tilliten är den sociala tilliten. Denna form av tillit är mer abstrakt och handlar om vilken tillit man har till t e x skattesystemet, demokratin mm.⁸⁷ Vi anser att tillit till företagets system även hamnar under denna sortens tillit.

Enligt Stevrin kan man betrakta tillit som en del av vad han kallar socialt kapital. Detta innefattar tillit, nätverk och normer. Socialt kapital har att göra med sociala relationer som i sin tur ligger till grund för framgångar inom organisationer. Tillit kan alltså ses som en av delarna som leder till att socialt kapital skapas. Tilliten kan enligt Stevrin betraktas som en ”mjuk” anledning till att vissa sociala system och olika investeringar i dessa lyckas och andra inte. Han menar att man ibland kan benämna tillitsfaktorn som faktor X, alltså den faktor som är avgörande för framgång eller misslyckande.⁸⁸

⁸⁶ DeMarco, T. (2001)

⁸⁷ Stevrin, P. (1998)

⁸⁸ Stevrin, P. (1998)

4. EMPIRI

4.1 Tarkett Sommer

Tarkett Sommer AG tillverkar golv och har funnits sedan år 1997 då företaget bildades genom en sammanslagning av Tarkett AG och Sommer Alliberts. Huvudkontoret finns idag i Frankenthal, Tyskland. Företaget har drygt 7 000 anställda runt om i hela världen, år 2000 omsattes 12,7 miljarder SEK inom koncernen.⁸⁹ Tarkett Sommer i Ronneby har ca 700 anställda. Organisationsstrukturen i företaget i Ronneby ser ut som följer i bilaga 2. De personer som vi talat med i företaget är economichef, produktionschef, produktionsområdeschef och produktionsledare, se bilaga 2.

4.1.1 Måttanvändning

Företaget använder sig mycket av icke-finansiella mått i sin styrning och de utgår från en Balanced Scorecard- modell sedan år 1999. Ledningen tog initiativet till införandet av denna modell för att skapa en tydligare målfokusering i företaget. Tidigare styrdes företaget endast med hjälp av finansiella mått. Några exempel på icke-finansiella måtten som förekommer inom företaget är:

- *Kundnöjdhet* mäts en gång per år genom en enkätundersökning som skickades till kunderna.
- *Produktivitet* mäter hur många kvadratmeter de producerar per timme. Ett produktivetsmål sätts upp och detta är i sin tur bonusgrundande.
- Man följer även upp hur produktiviteten har utvecklats över perioder, *produktivitetsutvecklingen*.
- *Leveranssäkerhet* innebär att man mäter hur många leveranser som blir försenade, detta mått ska givetvis vara så lågt som möjligt.
- *Spärrat material* mäter antalet fel som uppstår under tillverkningen.
- *Personalnöjdhet* mäts genom en arbetsmiljöenkätundersökning som genomförs en gång per år. Där ställs frågor angående delaktighet, feedback från chefer mm. Svaren på undersökning diskuteras och oavsett resultatet av den görs en handlingsplan för hur man kan förbättra situationen. Målet för hela företaget är att personalnöjdheten ska ligga på över 80 procent. För närvarande ligger den på 76 procent, vilket produktionschefen anser bra.
- Den *innovativa förmågan* mäts genom att studera hur många nya idéer som uppkommer.
- *”Ordning och reda”* är ett mått som företaget relativt nyligen har börjat genomföra. Det är en modell som kommer från Japan och från början har utvecklats av Toyota. Den kallas ”fem S” och i dessa ingår städa, systematisera, sortera, segregera (arrangera) och stärka (underhålla). Denna modells syfte är att påverka stämningen och arbetsmiljön positivt. Man håller rent och snyggt omkring sig och det går lättare att upptäcka fel i fabriken t ex om det läcker olja någonstans. Vid oreda ges minuspoäng och pluspoäng vid ordning. Måttet har börjat implementeras på ledningsnivå eftersom ledningen anser att det är viktigt att cheferna föregår med gott

⁸⁹ <http://www.tarkett-sommer.com>, 2003-05-16

exempel. En person på varje avdelning utses att övervaka om det är ordning på avdelningen.

4.1.2 Rapportering

Det enda av de icke-finansiella måtten som vi diskuterar ovan som mäts på ledningsnivå är kundnöjdheten. Detta mått rapporteras direkt till ledningsgruppen. De andra måtten mäts ute i produktionen, de diskuteras och följs upp gruppvis varje månad. Om inte de uppställda målen uppnås har Tarkett Sommer AG byggt upp en struktur för att hantera dessa situationer. Alla mått som mäts i produktionen rapporteras till produktionschefen. Produktionschefen i sin tur rapporterar endast betydande avvikelser vidare till högre ledningsnivå. Divisionschefen får rapporter en gång i månaden. Dessa rapporter handlar till största delen om finansiell information, mått rörande resultatet och utvecklingen i företaget. I ett stort företag som Tarkett Sommer är det omöjligt för företagsledningen att ta del av all information och alla mätningar som görs. Därför efterfrågar de på koncernledningsnivå inte till stor del information angående de icke-finansiella områdena. Ekonomichefen på Tarkett i Ronneby är emellertid väl insatt i de icke-finansiella mätningarna och intresserar sig även för dessa områden. Enligt produktionschefen är de icke-finansiella måtten en viktig orsak till att effektiviteten inom produktionen har ökat stadigt sedan införandet.

Produktionsområdeschefen tycker att ledningen intresserar sig för de mått som mäts och att han har uppfattat beslut och förändringar som grundat sig på mätningar som görs på produktionsnivå.

Produktionsledarens uppfattning om hur de icke-finansiella måtten användes såg främst till produktionschefens mycket stora intresse för dem. Han ansåg sig däremot inte kunna uttala sig om hur vida den högsta ledningen intresserade sig för mätningarna. Eftersom Tarkett Sommer är ett stort företag är det svårt att som anställd i produktionen få en uppfattning om vad den högsta ledningen anser.

De som vi intervjuade i produktionen var alla överens om att de icke-finansiella måtten hade en stor betydelse för produktionen och att många förbättringar hade skett sedan införandet av dem.

4.1.3 Syften med måtten

Det övergripande syftet med icke-finansiella mätningar är den samma som för de finansiella, att mäta och följa upp verksamheten. Ledningen mäter själva icke-finansiella mått såsom kundnöjdhet, som det i sin tur följer upp. Ledningens information till de anställda rapporteras genom en öppen fil på datorer som finns utplacerade i produktionen. Enligt produktionschefen så är inte de anställda i produktionen lika intresserade av de finansiella måtten och kundmåtten som han och ledningen i företaget är. Han anser att eftersom de inte har någon direkt kontakt med dessa områden, eller som han sa

”De som är på den nivån (produktionen) brukar inte vara så intresserade av de måtten. Ju närmare de är, desto bättre är det.”

Icke-finansiella måtts syfte i produktion är att ge en mer övergripande bild av vad som händer i produktionen. Det icke-finansiella måttet ”produktivitet” är också bonusgrundande.

Produktionschefens teori om varför de icke-finansiella måtten, enligt honom, inte används i samma utsträckning på de högsta nivåerna i företaget är att de är tvungna att tänka på vad företagets externa intressenter är intresserade av

”Ju högre upp du kommer i organisationen ju högre är målen på något vänster. För det som efterfrågas än så länge är extern information, från aktiemarkanden och sådant.”

Detta höll även produktionsområdeschefen med om, även om han ansåg att det fanns ett relativt stort intresse för icke-finansiella mått även på ledningsnivå.

Bonussystemet inom produktionen i företaget grundar sig delvis på icke-finansiella mått. Om inte bonussystemet hade varit baserat på dessa mått ansåg produktionsledaren att det troligtvis inte hade fått en lika stor genomslagskraft som de nu, eftersom måtten då inte hade påverkat produktionen på samma sätt.

4.1.4 Tillit

Ekonomichefen anser att ledningen i företaget litar på de icke-finansiella måtten, men han säger samtidigt att de ska ses på med åtanke om att det alltid ligger en viss subjektiv bedömning bakom mätningarna av dessa mått.

Produktionschefen litar på de mått som tas fram och mäts inom hans ansvarsområde, både de finansiella och icke-finansiella. På frågan om han litar helt på de icke-finansiella måtten är han ändå lite tveksam innan han svarar

”Ja, jo det känns rätt bra. Fast de är de svåra måtten att ta fram. Alltså de finansiella måtten är hur lätta som helst. Men just dessa mått är lite svåra.”

men efter ett tag

”ja det gör jag faktiskt.”

Produktionsområdeschefen svarade att han litade på de icke-finansiella måtten, men han tyckte samtidigt att det var lättare att fatta ett beslut om, som han sa

”... man har ett hårt mål att titta tillbaka på”

Han ansåg att för att icke-finansiella mått ska kunna uppfattas som starka krävs det att företaget provar sig fram, att de testar olika mått innan de kan känna sig säkra. Han tycker de icke-finansiella måtten är säkra, men att det hela tiden krävs en förnyelse av dem för att de ska kunna anpassa sig till produktionen. Eftersom han varit med och tagit fram måtten tycker han att dessa mått är lätta att förstå.

Även produktionsledaren litade på de icke-finansiella måtten. En av anledningarna till det är att de som arbetar i produktionen har fått måtten utförligt förklarade för dem och för att de varit med i processen när måtten utarbetades. Han anser att måttens starka sidor är att det visar en bild över hur det går för företaget och med produktionen på deras avdelning. Han tycker

även att de är säkra och litar på att de mäter vad de avser att mäta. Men han medger att dem som arbetar inom produktionen och som inte är så insatta i företaget kan ibland tycka att måtten är lite svåra att förstå.

4.2 GAPRO AB

GAPRO AB är ett tillverkande företag som till största delen producerar lister, panel, golv, inredning och specialbeställningar. De har ungefär 230 anställda och tillverkningen sker i Ronneby/Kallinge, Grimslöv, Umeå och Sävsjöström. Förutom de tillverkande enheterna av företaget har GAPRO AB även försäljningsbolag i Norge och Mälardalen. Företaget bildades 1964 av Herbert Geijer och en kompanjon till honom. De hette då GA- list AB. G och A stod för grundarnas efternamn, Geijer och Andersson. Hans son Peter Geijer tog senare över företaget. Hösten år 2000 bytte de namn från GA-list till GAPRO AB. På sommaren år 2002 blev de tidigare olika GAPRO företag uppköpta av SÖDRA koncernen och vid årsskiftet gick företagen i Ronneby/Kallinge, Grimslöv, Umeå, Sävsjöström, Mälardalen och Norge ihop till ett.⁹⁰

Organisationsstrukturen i företaget ser ut som i bilaga 3. De personer som vi talade med är controller, produktionschef och arbetsledare.

4.2.1 Måttanvändning

GAPRO AB har enligt de personer vi talade med alltid haft god kontroll över mätningar. Andra halvan av år 2001 började de att komplettera sin mätning med icke-finansiella mått samtidigt som de började arbeta efter ISO. ISO är en garanti för kunderna att produktionen sker på ett bra sätt och uppfyller kraven. Uppfylls dessa krav så får företagen en ISO-certifiering som ett bevis att de arbetar efter de riktlinjer som är uppsatta. För att uppnå kraven behövde GAPRO AB införa icke-finansiella mått. Exempel på icke-finansiella mått som används i företaget är:

- *Leveranssäkerhet* mäter om leveranserna skickas på överenskommet datum. Detta mått är GAPRO AB mycket noga med att följa. De bygger hela sin verksamhet på att ha ett stort lager och erbjuda snabba leveranser.
- *Produktiviteten* har man länge mätt i företaget. Varje dag rapporteras det in hur många meter de har producerat per timme och information angående produktionen i form av arbetsorderrapporter. Arbetsorderrapporterna innehåller både finansiella och icke-finansiella inslag. De finansiella inslagen är i form av priser på råvaran, täckningsbidrag mm och dessa ligger bl a till grund vid prissättning av den färdiga produkten. Medan den icke-finansiella delen av rapporten fokuserar mer på råvaran och produktionstid. Det används till största delen av produktionschefen som också följer upp resultatet. Produktionschefen kan även gå in och titta på hur de gått för de andra fabrikena i företaget och de har även täta telefonkontakter. Om han ser att det går bättre för någon annan produktionslinje i en annan fabrik leder detta till viss konkurrens fabrikena emellan. Något som produktionschefen vi intervjuade ser som positivt.
- Något som läggs stor vikt vid i produktionen är *svinn* och *kvaliteten* på råvaran. Kvalitetsrapporter tas ständigt fram som visar hur mycket A-, B- och C- produkter som tagit fram. A är den bästa och C den sämsta. Med hjälp av dessa rapporter kan

⁹⁰ <http://www.gapro.se>, 2003-05-28

man följa upp leverantörer angående kvaliteten på råvarorna. De kan även diskutera med anställda hur de sorterar virket och vad de anser var A-, B- och C-kvalitet.

- *Stopptidsrapporterna* mäter hur länge maskinerna står stilla och vad detta beror på. Man kan senare gå in och titta på varje maskin för sig och analysera orsakerna till stilleståndet och sedan fatta beslut om åtgärder efter dessa rapporter.
- *Kundnöjdhet* är något nytt för GAPRO AB. För nuvarande håller man på att ta fram den första undersökningen som mäts med hjälp av kundenkäter. De planerar att fortsätta med denna typ av mätning även i framtiden.
- Sedan de blev en del av SÖDRA så har de också börjat mäta *personalnöjdhet* för hela koncernen. Denna kommer i fortsättningen att utföras en gång vartannat år. Resultatet av undersökningen ska följas upp med ett återkopplingsmöte på varje avdelning.
- Liksom Tarkett Sommer AG mätte även GAPRO AB ”ordning och reda”.

4.2.2 Rapportering

De flesta icke-finansiella måtten mäts på produktionsnivå. Alla mått som mäts i produktionen rapporteras vidare till ledningsnivå. Enligt controllern är ledningen mycket intresserade av vad som händer ute i verksamheten. Ledningen har utformat affärssystemet som företaget har, alla som har tillgång till en dator i företaget kan gå in och titta på de olika områdena som mäts. Controllern menar att

”målet med dom är ju att alla ska ha ett intresse av dom, alla ska beröras av dom”

De som arbetar i produktionen tar däremot inte nämnvärt del av rapporter som kommer ifrån ledningen. Detta är dock inte något som uppfattas som ett problem för den arbetsledare som vi talade med.

4.2.3 Syften med måtten

De icke-finansiella måtten används främst på de lägsta nivåer i företaget och har som syfte att övervaka produktionen och kvalitetskontroller. Produktionschefen fattar många beslut efter dessa mått, medan arbetsledaren inte använder måtten till annat än att rapportera vidare.

De icke-finansiella måtten är till stor hjälp i företaget för att kunna följa upp vad som gått fel, enligt controller och produktionschef. De menar att med de finansiella måtten ser man endast i efterhand att något har gått fel. Detta är en av de stora anledningarna till att de valde att komplettera styrningen med icke-finansiella mått. Som produktionschefen säger

”... innan följde vi bara upp rena pengar, alltså i produktionen. Vi följde aldrig upp vad som hade gått fel...”

Även ledningen använder sig flitigt av de icke-finansiella måtten och det var även ledningen som kom med idén om att börja använda dem. Detta håller också arbetsledaren vi intervjuade med om. Alla mått rapporteras en gång i månaden upp till ledningen som i sin tur fattar beslut som grundar sig på dessa. Enligt controllern kan de icke-finansiella måtten som mäts, i slutändan alltid kopplas samman med de finansiella resultaten. Men produktionschefen erkänner också att det fortfarande är i första hand pengarna som styr på ledningsnivå. Controllerns förklaring på vilket syfte icke-finansiella mått fyller är

”... du får ett svar på varför de finansiella måtten ser ut som dom gör. Du får en förklaring till varför resultaträkningen ser ut som den gör. Den går bakom på något sätt, tycker jag. Man ser orsakerna...”

De känner också att de icke-finansiella måtten har lett till att skapa en struktur i arbetet och på arbetsplatsen.

4.2.4 Tillit

Tilliten till icke-finansiella mått är, både på ledningsnivå och hos produktionschefen, hög. Produktionschefen säger själv att det är vana vid att mäta och att det är en bidragande orsak till att det är ganska lätt att förlita sig på det som mäts. Det har också använt de icke-finansiella måtten en tid och haft chans att ändra och ta bort de mått som de upptäckt inte fungerar. De erkänner att de från början inte litade helt på vad som mättes, utan dubbelkontrollerade då gärna med de finansiella måtten innan de kände sig säkra. Numera känner de sig säkra i vad som mäts och på att mätningarna visar ett säkert resultat. En anledning till att de känner denna säkerhet är att de mäter regelbundet, vanligtvis en gång per månad och ibland oftare, och att de personer som rapporterar mätningarna förstår det som mäts. Inrapporteringarna av mätningarna flyter numera på självständigt och produktionschefen kan vara säker på att han får in rapporterna. I början krävdes det däremot att han ibland var tvungen att efterfråga dem. Hela införandet av ISO-certifieringen och därmed också de icke-finansiella måtten har tagit närmare två år att ta fram och har nu lett till att ledningen och produktionschefen känner sig säkra på vad de mäter. De anser att det viktigaste med hela processen är att alla som är involverade också känner sig engagerade.

Arbetsledaren som vi intervjuade valde att inte svara på om han ansåg att man kunde lita på de icke-finansiella måtten eller inte. Vi tolkade detta svar som att han inte ville göra någon bedömning i denna fråga. Däremot tyckte han inte att de icke-finansiella måtten var lätta att förstå och han såg inte riktigt fördelarna i att mäta så mycket som det görs på företaget. Han var även lite osäker på om det hade skett några förbättringar sedan de icke-finansiella måtten införts.

4.3 Hammarplast AB

Hammarplast AB startades år 1947 av bröderna Carl och Hugo Hammargren i Tingsryd då det började tillverka hushållsprodukter av plast. I slutet av 1980- talet blev företaget tillsammans med ett flertal nordiska företag uppköpta av den finska koncernen Hackman. Sedan år 1998 tillhör Hammarplast AB Hammarplastgruppen som ägs av familjerna Hermansson och Bergendahl. Förutom Hammarplast AB tillhör även Hammarplast- Landén AB, som tillverkar medicintekniska produkter, och Hammarplast- Proform AB, som tillverkar legoprodukter till industrin, Hammarplastgruppen.⁹¹

Hammarplast AB har med sina dotterbolag i Danmark, Norge och Finland en omsättning på ca 270 miljoner SEK per år. Deras dotterbolag är försäljningsbolag och har inga egna lager. Alla frakter till kund sker från Tingsryd. Däremot sköts fakturering till kund även från de olika dotterbolagen. Antalet anställda på företaget är 170 stycken. Deras tillverkning består av

⁹¹ www.hammarplast.se, 2003-06-04

hushålls- och växtmiljöprodukter i plast såsom förvaringsboxar, köksredskap, bunkar, krukor mm. Deras organisationsstruktur ser ut som följer i bilaga 4 och de personer som vi intervjuade i företaget var VD och tillika produktionschef, redovisningsansvarig och två personalansvariga inom produktionen.

4.3.1 Måttanvändning

Hammarplast AB började mer effektivt att komplettera sina mätningar med icke-finansiella mått år 1997 i samband med att de började införandet av ISO 9001. Tidigare hade de även till viss del använt sig av icke-finansiella mätningar, men det var vid denna tid som de ytterligare började uppmärksamma måtten. Exempel på icke-finansiella mått som företaget mäter idag är:

- *Orderfrekvens* och *orderbeteende* hos kunder. Någon undersökning av vad kunderna anser om företaget mäter de inte idag strukturerat, även om de har möten med sina stora kunder en gång om året där de lyssnar på deras åsikter. Detta för att företaget anser det svårt att mäta eftersom Hammarplast AB inte arbetar direkt mot sina slutkunder, utan främst mot affärer som säljer vidare till slutkunderna. Hur mätningar av kundnöjdhet ska kunna ske effektivt och trovärdigt är något som de inom företaget arbetar på att ta fram och de planerar att mäta även detta i framtiden.
- *Leveranstider* har företaget som mål att korta ner så mycket som möjligt.
- *Kvalitet* och *kassationer* mäts i både pengar och procent. De mäter även *reklamationer*.
- *Produktivitetsförbättring* innebär att de hela tiden försöker tillverka samma vara med samma kvalitet men genom att förbruka mindre material vid tillverkningen. Detta mäts och följs upp noga.
- *Miljöutsläpp* från fabriken. I och med ISO 14001- certifieringen som de fick hösten 2002 så ställs det krav på att de även håller god kontroll över deras utsläpp från fabriken.
- *Personnöjdhet* mäts genom en enkätundersökning som gjorts i samarbete med företagshälsovården.
- Man arbetar mycket med att ta fram *nya produkter* och *effektivisera packningen* av de nuvarande produkterna för att kunna skicka mer produkter till en lägre kostnad och därmed spara pengar vid varje leverans.

4.3.2 Rapportering

De främsta icke-finansiella måtten mäts inom produktionen, men alla de mått som mäts rapporteras upp till VD:n som vi tidigare sagt även är produktionschef. VD: n i sin tur rapporterar dessa mått vidare till koncernledning och styrelse några gånger om året. VD: n har även fyra gånger om året möten med alla anställda på fabriken. På mötena rapporterar han hur företaget går, vad som händer på alla avdelningar i företaget och hur produktionen den närmaste tiden kommer att se ut. Dessa möten är mycket uppskattade bland personalen. Enligt dem gör det att de får en överblick över hela företagets verksamhet och känner sig delaktiga i företaget på ett annat sätt.

4.3.3 Syften med måtten

Många av de icke-finansiella mått som företaget idag mäter har tillkommit i och med införandet av ISO 9001 och ISO 14001. Produktionspersonalen påverkas inte mycket av dessa mått och de rapporterar dem inte vidare själva. Detta sköts till största delen av datorer. Måtten

påverkar inte produktionspersonalen på annat sätt än att deras bonus påverkas av hela företagets resultat. Detta har lett till att intresset i produktionen för företagets finansiella resultat har ökat kraftigt sedan införandet av bonussystemet. Det var även ledningens målsättning med bonussystemet. Som VD:n själv säger

”Man får en fokusering på de målsättningar som man sätter upp... Det är inte så självklart, det är väldigt få mått där du är säker. Förutom att företaget ska gå runt. Det är du ju säker på alla intressenter, ägare och anställda folk vill att företaget ska vara lönsamt. Men de flesta andra mått/mål har andra fram och baksidor.”

Fokuseringen i produktionen på icke-finansiella mått är däremot inte särskilt stor.

4.3.5 Tillit

VD:n för företaget och tillika produktionschefen säger rakt ut att han inte litar fullt på de icke-finansiella måtten, framför allt inte de mest ”fluffiga”, som han uttrycker det. Med detta menar han de mått som för honom känns mest ”mjuka” och svåra att få någon fast grund för. Däremot tycker han att de icke-finansiella måtten har en stor styrka i att de bidrar till att motivera personal och ger dem extra energi. De icke-finansiella måtten ligger ofta närmare verksamheten och är därför många gånger lättare att förknippa dem med det arbete som sker i produktionen. Han anser att det på ledningsnivå är betydligt lättare att fatta beslut som grundar sig på finansiella mått eftersom de oftast uppfattas som mer tillförlitliga. Han tycker sig också kunna märka en viss skillnad vad gäller det som ligger till grund för beslutsfattandet, beroende på hur det går för företaget. Om företaget går dåligt så har man lättare för att utgå från det ”hårda” finansiella måtten. Om företaget däremot går bra och gör stora vinster, tar man mer hänsyn till de ”mjuka” måtten i sitt beslutsfattande. Anledningen till detta är, enligt VD:n, att man känner sig mer trygg i vad man gör och vågar därför lita mer på dessa mått. Hammarplast har under de senaste åren gått från att göra stora förluster till att nu vara mycket lönsamt, så att göra denna jämförelse är från deras sida berättigad. VD:n betonar också vikten av att ha en balans mellan de finansiella och icke-finansiella måtten som mäts i företaget. När företaget går dåligt är det viktigt att även ha de icke-finansiella måtten i åtanke, även om det främsta beslutsfattandet grundar sig på finansiella mått. Och när det går bra för företaget är det viktigt att inte glömma bort de finansiella måtten och bara, som han uttryckte det

”... luta sig tillbaka och endast ta hänsyn till de ”mjuka” delarna”

På ekonomiavdelningen berördes de inte mycket av de icke-finansiella måtten utan att de påverkar resultatet av de finansiella till viss del och som redovisningsansvarig själv sa

”... i och med att jag inte mäter så mycket förutom finansiella. De är ju mer greppbara dom ju, det är ju lätt att räkna fram dom, det är bara att ha lite siffror och så där ju. De andra är ju mycket svårare och göra mätningar efter.”

Personalansvariga inom produktionen reflekterar inte särskilt mycket över om de mått de mäter är tillförlitliga eller inte. De flesta av de mått som mäts sker maskinellt och registreras direkt i datorn, så som t ex producerade enheter, kassationer mm. Detta gör att de i



produktionen inte behöver reflektera över måtten och inte heller behöver rapportera dem vidare till produktionschef.

5. ANALYS

5.1 Analysmodell

Vår analys utgår från de olika nivåerna vi valt att studera och hur våra underfrågor behandlas på dessa nivåer. Detta eftersom vi tycker frågorna är viktiga att fastställa och analysera innan vi kommer fram till vår huvudsakliga frågeställning. Eftersom vi valt att lägga upp analysen efter de olika nivåerna, anser vi att vår första underfråga ”Var i organisationen är de icke-finansiella måtten vanligt förekommande?” besvaras i och med denna indelning. Vi kommer därför inte ta upp denna fråga som någon separat rubrik utan istället utgå från de två övriga underfrågorna ”Vilka mått används på de olika nivåerna?” och ”Vilket syfte fyller de icke-finansiella måtten i organisationen?”. Efter detta kommer vi sedan in på tilliten av icke-finansiella mått och vad de har för betydelse för styrningen. Vi diskuterar också om tillit finns och hur den visar sig på dessa olika nivåer.

5.1.1 Tillit till icke-finansiella mått

Icke-finansiella mått används allt mer i dagens företag för att bli bidra till en bättre förståelse för verksamheten i hela företaget och för alla som arbetar där. För att mått ska accepteras och användas krävs det att man litar på att det är rätt saker som mäts och att mätresultatet blir korrekt. Enligt Anthony & Govindarajan anser många företag, då framför allt ledningen i företagen, att de icke-finansiella måtten inte är väl utvecklade och genomtänkta som de finansiella. Därför är tilliten till dessa mått inte lika hög som för finansiella.⁹²

För att skapa tillit krävs enligt Dobing förtroende för integritet, styrka, förmåga och säkerhet. Vi anser att måtten kan inneha alla dessa egenskaper, förutom integritet eftersom vi förknippar denna egenskap med mänskliga egenskaper och är inte aktuellt vad gäller egenskaper för mått. Däremot anser vi att ett mått kan inneha både styrka, förmåga och säkerhet. Styrka för ett mått är att måttet ska ha betydelse och genomslagskraft där det mäts. Förmågan för måtten är att de mäter det som de avser att mäta. Säkerheten som ett mått har innebär att det går att lita på resultatet av det som mäts. Det är vidare enligt Dobing mycket betydelsefullt att förstå innebörden av dem och varför måtten mäts för att tillit ska kunna skapas. Tillit för måtten uppkommer också av att personerna är villiga att lita på dem.⁹³ För att denna vilja ska finnas behövs en känsla av att måtten arbetar för personernas bästa intresse, att de uppfyller deras förväntningar och att de har förmåga att uppnå de förväntningar som ställs på dem. Människor är oftast inte villiga att lita på något förrän de provat sig fram. Tillit är därför något som växer fram med tiden. Vi litar mer och mer på måtten om de, i sin tur, bevisar att de är tillförlitliga.⁹⁴

De kriterier vi kommer att utvärdera hur tillit uppkommer efter är styrka, förmåga, säkerhet, förståelse och vilja. För att tillit ska kunna uppstå måste, enligt oss, dessa egenskaper vara uppfyllda.

⁹² Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

⁹³ Dobing, B. R. (1993)

⁹⁴ DeMarco, T. (2001)

Vi kommer att analysera hur de företag vi valt använder icke-finansiella mått, vad de fyller för syfte i företagen och till sist om de lutar på de mått de använder eller inte och varför det är på detta sätt.

5.2 Vilka mått används?

När vi analyserar vilka mått som används på de olika nivåerna i företagen kommer vi inte att beskriva de enskilda måtten på varje nivå, utan utgå från de olika perspektiven i Kaplan & Norton's Balanced Scorecard modell. Vi anser det inte vara nödvändigt, eller relevant att diskutera varje enskilt mått som mäts på de olika nivåerna. Vi, liksom Ax et al., anser att behovet av vilka precisa mått som mäts är olika i varje företag är beroende av vilken övergripande strategi företaget har.⁹⁵

5.2.1 Ledningsnivå

Ledningsnivån i de företag som vi studerat är mest inriktade på den finansiella informationen och använder sig därför främst av det finansiella perspektivet i Balanced Scorecard- modellen. De högsta cheferna medgav att det var mest fokuserade på de finansiella mått som mättes i företaget. Deras åsikter stämmer väl överens med vad Euske et al. kom fram till i sin undersökning att de som befinner sig i toppen av ett företag ser främst till kapitalet. Detta i och med att de är de finansiella måtten som ägare och övriga externa intressenter främst ser till när de studerar företag, och det är främst "toppen" i företaget som sköter kontakterna ut till dessa.⁹⁶

Även kundperspektivet används på denna nivå. Två av de företag vi studerade har inte regelbundet mätt kundnöjdhet. På Hammarplast AB har man tidigare inte funnit något bra sätt att mäta kundnöjdhet, men de planerar nu att ta fram någon form av mätning. GAPRO AB höll, när vi var där, på att utforma och genomföra deras första stora kundundersökning. På Tarkett Sommer AG görs dessa undersökningar regelbundet och rapporteras direkt till ledningen.

Alla företagen ansåg att ledningsnivån intresserade sig för de icke-finansiella mått som mättes i produktionen, men de är främst efter finansiella mått som de viktiga besluten fattas. Vår uppfattning av dem vi intervjuat på ledningsnivå är att de får in den icke-finansiella informationen, men att informationen på denna nivå mer studerades utifrån ett finansiellt perspektiv. Detta uttalade sig VD:n för Hammarplast AB om

"... har vi en låg kassation så tjärnar vi mer pengar. Tillsist har man de ju för att de ska gälla även finansiellt och på de sättet stötta de finansiella målen."

Detta stämmer väl överens med Euske et al. "gångjärnsmodell", som vi skrivit om i vår inledande problemdiskussion, att den operativa informationen omvandlas till finansiell information då den kommer högre upp i företagen.⁹⁷

⁹⁵ Ax, C. Et al. (2002)

⁹⁶ Euske, . et al.; Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

⁹⁷ Euske, . et al.; Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

5.2.2 Mellancheferns nivå

Mellancheferna använder sig, som vi kunde se, av alla de fyra olika perspektiven i Balanced Scorecard modellen. De fick del av det finansiella perspektivet i form av ledningens finansiella mått samtidigt som de tog del av process-, och förnyelse- & utvecklingsperspektivet inom produktionen. Mellancheferna har, som vi kunde se, en förmedlande roll och hur mellancheferna uppfattar betydelsen av de icke-finansiella måtten har stor betydelse för hur de sedan uppfattas på de lägre nivåerna. Även detta stämmer väl överens med den ”gångjärnsmodell” som vi tidigare diskuterat.⁹⁸

Exakt vilken roll mellancheferna har i de olika företagen anser vi varierar. På Tarkett Sommer AG, som är ett mycket större företag än de övriga två uppfattade vi att produktionschefen har en större frihet att sätta upp egna mått som han anser viktiga. Detta leder till att det finns en stor fokusering vid de icke-finansiella måtten från denna nivå och neråt i företaget. På Hammarplast AB där VD:n även är produktionschef sker därmed den rapportering som avser produktionen, även automatiskt till ledningsnivån. På GAPRO AB sker rapportering av de icke-finansiella måtten via produktionschefen, vidare till ledningen.

5.2.3 Lägstas nivåns chefer

I samtliga av de företagen vi studerade anser man att det är främst på lägsta nivå som de icke-finansiella måtten är vanligast förekommande. Detta stämmer väl överens med vad Dhavale menar, att man längst ner i företagen föredrar operationella icke-finansiella mått.⁹⁹ Vilken typ av mått som används varierar företagen emellan. Däremot är det endast i ett av företagen som denna nivå är väl insatt i vilka icke-finansiella mått som används och har ett stort intresse för dessa mått. I de andra två uppfattade vi det som att det är ganska oklart för lägsta nivån vilka mått som används, man känner dåligt till måtten och engagerar sig inte nämnvärt i dem. Måtten har i dessa fall bestämts på ledningsnivå och inte av denna nivå själva.

Vår undersökning visar att det är främst mått som tillhör process- och förnyelse- & utvecklingsperspektiven som mäts i produktionen. Oftast har de vi intervjuat i produktionen, i motsats till vad Euske et al. kom fram till,¹⁰⁰ ingen vidare kontakt med kunder och därför är mått som rör denna del inte intressant för dem att mäta. Detta kan bero på valet av de företag vi gjort, hade vi valt tjänsteproducerade företag istället hade troligtvis även den lägsta nivån intresserat sig för kundmätningar o.d. De finansiella måtten mäts vad vi kunde se främst för ledningens del och rapporterades i begränsad utsträckning ner till produktionsavdelningarna.

På GAPRO AB anser den produktionsledare som vi intervjuade att ledning sällan rapporterar de mått de mätte till dem som arbetar i produktionen. Han anser heller inte att detta var nödvändigt och han nöjer sig med det som rapporteras. Trots att de har ett bonussystem som grundar sig på resultatet är han inte nämnvärt intresserad av den finansiella informationen. Han anser att möten och rapporteringar endast är ett nödvändigt ont.

⁹⁸ Euske, . et al.; Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

⁹⁹ Dhavle, D.G. (1996)

¹⁰⁰ Euske, . et al.; Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

På Hammarplast AB är det främst icke-finansiella mått som rör personalfrågor som engagerar de personer i produktionen som vi intervjuat. Mått som rör produktionen är de mindre insatta i. De rapporteras upp i företaget med hjälp av datorer och personalen behöver därmed inte lägga så stor uppmärksamhet vid dem. Även här grundas bonussystemet på resultatet i företaget. Sedan detta införts har personalens intresse för resultatet ökat markant. Fyra gånger om året samlar ledningen hela företagens personal till ett informationsmöte där VD:n redogör för bl a företagens finansiella mått, framtida utveckling mm. Dessa möten uppfattas mycket positivt bland de anställda på företaget eftersom det bidrar till att de känner sig mer delaktiga i företaget och dess utveckling.

På Tarkett Sommer AG har produktionspersonalen möjlighet att när som helst gå in på avdelningarnas datorer och där genom öppna filer studera information om företaget från ledningsnivå. De har även ett bonussystem som till skillnad från de andra två företagen grundar sig på icke-finansiella mått såsom produktivitet, hur många m² varje linje producerar i timmen. Produktionspersonalen är, enligt oss, väl insatta i de icke-finansiella måtten. Ett flertal av dessa mått rapporteras till dem genom att sättas upp på en anslagstavla varje månad. Den person vi intervjuade medgav visserligen att vissa av måtten kan vara svåra att förstå för den som inte är så insatt, men att det erbjuds hjälp för att alla ska ha en chans att förstå dem.

5.2.4 Kommentarer

Vad gäller framtagande av prestationsmått kan vi se ett samband med Craig Schneir's modell.¹⁰¹ Strategin har en stor betydelse för hur framtagande av de prestationsmått som används i företagen sker. Både GAPRO AB och Hammarplast AB värderar de finansiella delarna högt, båda företagen betonar i sin strategi vikten av att bli ledande leverantör inom sina olika områden i Norden. Tarkett Sommer AG betonar i sin strategi mer hur de ska ske en förbättring inom de "mjuka" områdena såsom miljö-, service- och kundområden. Dessa strategier avspeglar sig i vilka prestationsmått man prioriterar i företaget. Vi anser att Craig Schneir's modell av prestationsmåttens betydelse för företaget stämmer väl överens med de företag som vi studerat. Det som är betydelsefullt i företaget mäts, det som mäts görs, det som görs blir belönat, det som blir belönat är det som räknas.¹⁰²

På Tarkett Sommer AG framhävs de "mjuka" delarna i strategin, man mäter "mjuka" områden i företaget. Det leder till att de "mjuka" områdena blir betydelsefulla och även "mjuka" områden blir belönade genom bonussystemet. I och med att de belönas blir det också betydelsefulla för dem som arbetar i organisationen. Samma modell kan användas för att beskriva de andra två företagen skillnaden är att de fokuserar främst på finansiella områden i deras strategi. Därför leder den, enligt oss, till att de är främst de finansiella måtten som mäts, som leder till belöning i form av bonus och som är betydelsefulla i organisationen.

Om vi utgår från Euske et al.'s "gångjärnsmodell" stämmer den väl överens med de observationer som vi gjort i företagen.¹⁰³ Företagsledningen vill ha finansiell fakta, samtidigt som de är väl medvetna om att endast finansiella mått inte ger en heltäckande bild av företaget. Mellancheferna, produktionscheferna i vårt fall, anser vi kan beskrivas som

¹⁰¹ Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

¹⁰² Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2001)

¹⁰³ Euske, . et al.; Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

gångjärnet i företagen. De är hos dem som de finansiella måtten omvandlas till icke-finansiella om de anser att detta behövs. Det är också mellancheferna som får ta del av, och rapportera vidare både finansiell- och icke-finansiell information. Det stämmer väl överens med modellen att de främsta icke-finansiella måtten mäts på lägsta nivåer i företagen. Vad vi däremot kunde se var att mellancheferna har stor betydelse för hur man på lägsta nivån uppfattar måtten. Enligt oss är det inte att ta för givet att det är de icke-finansiella måtten som har den största betydelsen på denna nivå som Euske et al. menar enligt gångjärnmodellen.¹⁰⁴ Om mellancheferna är mer fokuserad på de finansiella måtten, sprider sig denna fokusering även ner till lägre nivåer. För mellanchefernas del har även fokuseringen från ledningsnivå ett stort inflytande över dem.

5.3 Vad är syftet med måtten?

Syften med icke-finansiella mått på produktionsnivån är till stor del att täcka brister som finns med de finansiella som t ex finansiella mått inte säger någonting om orsaken till varför något har skett eller hur det ska kunna åtgärdas.¹⁰⁵ Controllern på GAPRO AB påpekar också denna brist som en betydande del till införandet av de icke-finansiella måtten. Ax et al. fortsätter sin kritik mot de finansiella måtten med att påstå att det kan vara svårt för medarbetare på lägre nivåer inom företaget att relatera sina arbetsuppgifter till de finansiella mått som mäts.¹⁰⁶ Detta håller VD:n på Hammarplast AB med om och anser att de icke-finansiella måtten ligger närmare verksamheten i produktionen. På Hammarplast AB påpekar VD: n även att ett annat syfte med användandet av icke-finansiella mått är att inspirera och tilltala folk. Han säger att

”... finansiella mål är inte så intressanta förutom för ledningen. Och det är inget konstigt med det, för de flesta människor är de besvärliga och de vill helst inte befatta sig med. ... Det är väldigt svårt att charmera folk med bara siffror. Som de finansiella framför allt är.”

Syften för icke-finansiella mått på Hammarplast AB och GAPRO AB är även till stor del att uppfylla sina förpliktelser i och med ISO-certificering medan Tarkett Sommer AG betonar vikten av de ”mjuka” tillgångarna i företaget blir allt mer betydelsefulla. På Tarkett Sommer AG fyller även de icke-finansiella måtten funktionen av att vara bonusgrundande. Enligt Ax et al. har det blivit ett effektivt konkurrensmedel att även kunna mäta dessa tillgångar.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Euske, . et al.; Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998)

¹⁰⁵ Ax, C. Et al. (2002)

¹⁰⁶ Ax, C. et al. (2002)

¹⁰⁷ Ax, C. et al. (2002)

5.4 Tillit till måtten?

5.4.1 Ledningsnivå

I vår studie fann vi att högsta ledningen hade något delade mening i frågan om de litade på icke-finansiella mått som mättes i företaget.

På GAPRO AB menade kontrollern att ledningen litade på dessa mått och att de använde sig av dem. Detta motsäger den undersökning som utfördes av Wm. Schieman and Accociats 1996 och som Ittner & Larcker beskriver, att det finns en brist i tillit till de icke-finansiella måtten på ledningsnivå inom företag.¹⁰⁸ En betydande anledningen, som kontrollern nämnde till varför ledningen litade på dessa mått är att de är väl utprovade och inarbetade. När företaget började komplettera sina mätningar med icke-finansiella mått skedde mycket dubbelarbete i form av kontroller för att se om det som mättes stämde överens med verkligheten. Idag anser företaget inte att detta behövs utan att de kan lita på det som mäts. Icke-finansiella måtts styrka anser kontrollern är att de ger en bild av vad som ligger till grund för de finansiella måtten.

Hammarplast ABs VD har däremot en annan uppfattning om tilliten till de icke-finansiella måtten. Han anser att icke-finansiella mått är för "fluffiga" för att de ska kunna vara helt tillförlitliga och att en kombination av finansiella och icke-finansiella mått är vad som krävs för att skapa en balans på olika delar i företaget. Detta stämmer väl överens med undersökningen Ittner & Larcker skriver om.¹⁰⁹ Han ser den största styrkan med de icke-finansiella måtten i att måtten skapar motivation och är lättare att förstå för personal. I hans fall anser vi att tilliten brister på grund av att han tvivlar på de icke-finansiella måtts säkerhet och förmåga att mäta det som de avser mäta. GAPRO ABs controller har däremot inga sådana tvivel och detta leder också till att han litade på de icke-finansiella mått som mäts.

Tarkett Sommer AGs ekonomichef anser att ledningen i företaget litade på de icke-finansiella måtten och att de mäter vad de avser att mäta. Han menar att det var mer förr som de icke-finansiella måtten användes till största delen på de lägre nivåerna inom företagen, men att det nu inte längre är på detta sätt. Som en orsak till detta angav han att han tyckte att det svenska näringslivet hade varit duktiga med att informera om de icke-finansiella måtten och därmed ökat intresset för dem även på ledningsnivå. Ekonomichefen anser att de icke-finansiella måtten är betydelsefulla, men att man bör ha i åtanke att det ligger mer subjektiva värderingar bakom resultatet av mätningarna med dessa mått.

5.4.2 Mellancheferns nivå

Hur mellancheferna uppfattar betydelsen och hur deras tillit för de icke-finansiella måtten är kunde vi se hade stor betydelse för hur måtten sedan uppfattades på de lägre nivåerna. Om de tvekade på dess förmåga kunde vi urskilja att de fick mindre uppmärksamhet även ute i produktionen. Detta såg vi tydligt när vi studerade våra tre företag. På Tarkett Sommer AG var produktionschefen mycket engagerad och fast han ansåg att de ibland var svårt att utforma måtten, litade han på det som mättes. Hammarplast ABs produktionschef och VD, litade som vi tidigare skrev, inte fullt på måtten. På GAPRO AB fanns tilliten för måtten, efter vad

¹⁰⁸ Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998)

¹⁰⁹ Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998)

mellanchefen sa. Han var delaktig vid framtagandet av måtten och därför har han en god förståelse för det som mäts och litar på att måtten är säkra och mäter vad de avser mäta.

5.4.3 Lägsta nivåns chefer

Vad vi har i vår studie kunnat se är att tilliten till måtten har varierat betydligt i de olika företagen även på produktionsnivå.

På GAPRO AB sa den intervjuade produktionsledaren att han inte ville kommentera denna fråga eftersom han inte ansåg sig vara insatt i ämnet. Detta tolkar vi som att förståelsen för de icke-finansiella måtten är låg och enligt vår uppfattning är även viljan för att förstå dem låg. Detta antagande gör vi bland annat efter en kommentar från honom att han ansåg sig själv ha svårt att förstå anledningen till att de mättes och nyttan av dem. Eller som han själv uttryckte sig

”Jag är mer av den gamla typen. Vi måste producera. Det är det jag är mest koncentrerad på. Jag gillar inga möten, egentligen så jag gör det inte med glädje.”

De intervjuade inom produktionen på Hammarplast AB har stor tillit till ledningen. Företaget gick tidigare, innan den nuvarande ledningen tog över, med stor förlust. Sedan övertagandet har företagets förluster vänts till vinst. Detta ser vi som en faktor för att tilliten för ledningen är stor. Vi anser att det handlar om den mellanmänsklig tillit som Stevrin skriver om snarare än tillit till systemet.¹¹⁰ För övrigt verkar produktionspersonalen inte så insatt i de icke-finansiella mätningar som görs. Större delar av mätningarna görs med hjälp av datorer och involverar inte personalen. Eftersom dessa mått inte rapporteras tillbaka till dem regelbundet har de inte fått chansen att förstå och sätta sig in i dess betydelse. Däremot ansåg vi att det fanns en positiv inställning och en vilja att förstå.

Inom produktionen på Tarkett Sommer AG var förståelsen för icke-finansiella mått hög. Engagemanget från produktionsledning har med framgång spridits ner till de olika avdelningarna i produktionen. Produktionspersonalen erbjuder även hjälp att förstå områden som de anser svåra. Trots detta medger produktionsledaren att det fortfarande finns de som har svårt, eller saknar vilja att sätta sig in i de mått som mäts, men att huvuddelen av personalen har viljan att engagera sig i mätningarna. De anser även här att måtten har styrka, de har stor betydelse där de mäts och genomslagskraft. Måtten är väl utprovade och personalen anser att de mäter vad de ska, de har stor förmåga. Även säkerheten hos måtten ansågs hög av den intervjuade produktionsledaren. Han litar på att mätningarna som görs är rätt genomförda och de stämmer väl överens med sanningen. Efter uppfyllandet av dessa kriterier anser vi oss kunna dra slutsatsen att även den lägsta nivån på Tarkett Sommer AG har en hög tillit för de icke-finansiella mått som mäts. De anser numera att måtten är säkra och att de mäter vad de ska.

5.4.4 Kommentarer

Ledningens tillit till de icke-finansiella måtten anser vi, som vi tidigare nämnt, har stor betydelse för hur måtten mottas av företagets övriga personal. I de företag där

¹¹⁰ Stevrin, P. (1998)

produktionspersonalen väl kände till dem är ledningen engagerad och litar på de icke-finansiella måtten.

På Tarkett Sommer AG, som är mycket större än de övriga två, kunde vi se att de till stor del även är produktionschefens positiva inställning till icke-finansiella mått som avspeglar sig hos produktionspersonalen. Detta anser vi kan bero på att företaget är stort och att ledningen inte direkt har möjlighet att påverka alla anställda, det blir istället produktionsledarens jobb. Ledningen är även de insatta, och arbetar med de icke-finansiella måtten.

Vi kunde se en klar fokusering från de anställda av att intressera sig för det mått som kunde sammankopplas med bonussystemet. På Tarkett Sommer AG grundades bonusen till personalen delvis på icke-finansiella mått. I de andra företagen grundade sig detta på hela företagets resultat. Bonussystemen ledde till att de anställda hade börjat intressera sig för de områden som ledde till ökad bonus. Börjar man intressera sig för något får man en vilja att förstå. I enighet med vad Dobing skriver¹¹¹ anser vi att företagets ledning till viss del själva väljer vad de vill att de övriga anställda ska fokusera på. I Tarkett Sommer AGs fall har de anställda satt sig in i de icke-finansiella måtten. Det finns en vilja bland dem att förstå vad som mäts och hur dem ska kunna påverka resultatet. I och med att viljan finns där har de anställda också skaffat sig förståelse för måttens styrka, förmåga och säkerhet och därmed känner dem att det går att lita på vad som mäts. På Tarkett Sommer mottogs de icke-finansiella måtten som en självklar del av den ekonomiska styrningen på alla nivåer.

På GAPRO AB anser vi att ledningen inte har lyckats med att implementera den rätta viljan för att förstå de icke-finansiella måtten. Ledningen och mellancheferna har själva stor förståelse och tillit till dessa mått, men eftersom ”gångjärnet” i företaget är enkelriktad leder detta till att de lägre nivåerna inte uppnår samma tillit. Den icke-finansiella informationen kommer från produktionen upp till ledningen, men information från ledningen sker inte lika effektivt ner i organisationen. Detta leder till att produktionspersonalen inte får den rätta viljan för att förstå måtten. De kan därför inte se den styrka, säkerhet och förmåga som man uppfattar med måtten på ledningsnivå. Bonusen i företaget grundar sig på företagets resultat vilket leder till att personalen endast tittar på företagets finansiella del och behöver inte fundera vidare över vad som ligger bakom förändringarna, de icke-finansiella måtten.

På Hammarplast AB fann vi bristen av tillit till de icke-finansiella måtten redan på ledningsnivå. Om inte ledningen har tillit för måtten kan man inte heller begära att personalen ska skapa sig en egen förståelse och vilja att förstå måttens förmåga, säkerhet och styrka. Även här är bonusen inriktad på finansiella delar av verksamheten, resultatet, vilket gör att personalen inte för egen vinnings skull behöver se till de icke-finansiella måtten.

¹¹¹ Dobing, B. R. (1993)

6. SLUTDISKUSSION

Efter vår undersökning kom vi fram till att alla nivåer är överens om att icke-finansiella mått behövs inom företaget. Men ledningen anser, i alla tre företagen, att det främst är i produktionen som de icke-finansiella måtten mäts. Ledningen berättade även att de till största delen använder finansiella mått vid beslutsfattande i företaget. Detta för att de anser att finansiella mått är lättare att mäta och att det är lättare att motivera ett beslutsfattande efter resultatet av dem. Ledningen anser även att finansiella mått också är mer faktabaserade och att det fortfarande är finansiell fakta som efterfrågas av företagets externa intressenter. Trots det kan vi se att det är främst ledningen i vår studie som har tillit till de icke-finansiella måtten.

Det är främst på produktionsnivå som de icke-finansiella måtten mäts, men det är inte främst på denna nivå som måtten används, enligt vår definition av användande. Uppföljningen av måtten sker främst på mellanchefs- och ledningsnivå. Mått som tillhör process- och förnyelse- & utvecklingsperspektiven är de som främst mäts på produktionsnivå. På mellanchefsnivå används alla de olika perspektiven och på ledningsnivå är det främst de finansiella- och kundperspektivet som mäts, men ledningsnivån tar även del av de andra perspektivens mått som rapporteras till dem nerifrån företaget.

Syftet med icke-finansiella mått är olika i de tre företag vi studerat. I de företaget där dem litade på icke-finansiella mått, är syftet med icke-finansiella mått detsamma som med finansiella, att mäta och följa upp verksamheten. I de andra två företagen inriktar de huvudsakliga syftena sig på att komplettera de finansiella mätningarna. Ett exempel på det är att de använder måtten för att motivera personalen med hjälp av ”mjukare” och mer lättförståliga mätningar.

Det vi kom fram till vad gäller tilliten för de icke-finansiella måtten på de olika nivåerna i företaget, är att denna beror mycket på ledningens övergripande syn på måtten. Litar ledningen på de mått som mäts inom företaget och är engagerad i dem, anser vi, att de även försöker få övrig personal att bry sig om dem och sätta sig in i dess betydelse. I de företaget där tilliten för de icke-finansiella måtten är stor kan vi även se att tilliten hos de andra nivåerna i företaget även den är stor. I de företaget där tilliten brast redan på ledningsnivå kan vi även märka på de andra nivåerna att inte heller de har någon tillit eller engagemang för de icke-finansiella måtten. I det tredje företaget har de tillit för måtten på ledningsnivå och mellannivå, men inte längst ner i produktionen. Detta ser vi som att ledningen har misslyckats med att implementera och få de anställda att förstå måtten.

Vi ser även bonussystemet som en relativt betydelsefull del för om personalen i företaget är insatta i de icke-finansiella måtten eller inte. I de företag där bonussystemet till viss del grundar sig på icke-finansiella mått, kan vi se ett betydligt högre intresse för dessa mått, än i det där bonussystemet endast grundas på finansiell information.

Vad gäller ledningens tillit för icke-finansiella mått kan vi se att den främsta anledningen till att de litar på måtten är att de är väl beprövade och väl inarbetade. De företag som inte har använt sig av icke-finansiella mått någon längre tid, litar inte heller fullt på resultatet av vad



som mäts. De företag som har använt måtten en tid medger att de i början inte haft någon tillit för mätningarna, utan att denna vuxit fram med tiden.

7. REFERENSLISTA

Litteratur

Anthony, R. N. & Govindarajan V. (2001) *Management Control Systems*, 10:onde upplagan
New York: McGraw- Hill Book Co

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2002) *Den nya ekonomistyrningen*. Upplaga 2:2
Malmö: Liber Ekonomi

Demarco, T. (2001) *Spelrum på jobbet*
Stockholm: Svenska Förlaget

Dobing, B.R. (1993) *Building trust in user-analyst relationships*
Michigan: UMI Dissertation services

Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998) *Styrning med balans och fokus*
Malmö: Liber Ekonomi

Fairholm, G. W. (1994) *Leadership and the Culture of Trust*
Westport: Greenwood Publishing Group, Inc.

George, J. M. & Jones, G. R. (2002) *Organizational behavior*
New Jersey: Pearson Education, Inc

Greve, J. (1996) *Budget*
Lund: Studentlitteratur

Gyllberg, H. & Svensson, L. (2000). *Ekonomistyrssystem och situationstyper i medelstora tillverkande företag*
Lund: Lunds Universitet.

Gyllberg H. & Svensson L. (2002) *Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrning – en studie av medelstora företag.*
Lund: Lund Business Press

Johnson, H. T. (1992) *Relevance Regained. From Top- Down Control to Bottom- Up Empowerment.*
New York: the Free Press.

Johnson, H. T. & Kaplan R. S. (1987) *Relevance Lost The Rice and Fall of Management Accounting.*
Boston: Harvard Business School Press

- Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A. (1998) *Advanced Management Accounting* 3:dje upplagan.
New Jersey: Prentice Hall
- Kullvén, H. (2001) *Ekonomisk styrning – grunder och perspektiv*
Malmö: Daleke Grafiska AB
- Kvale, S. (1997) *Den kvalitativa forskningsintervjun*.
Lund: Studentlitteratur
- Lind, J. (1996) *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling*
Uppsala: Reprocentralen, HSC
- Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*.
Lund: Studentlitteratur.
- Olve, N-G., Roy J. & Wetter M. (1999) *Balanced Scorecard i svensk praktik*.
Malmö: Liber Ekonomi
- Peters, T. J. (1987) *Thriving on Chaos: Handbook for a Management Revolution*
London: Macmillan
- Stevrin, P. (1998) *Tillitskrisen – Om tillit, misstro och kontroll i det framväxande informationssamhället*
Lund: KFS AB

Artiklar

- Ax, C. & Johansson, C. (2001) "Att styra budgetlöslöst eller med lös budget..." *Ekonomi & Styrning*. Nr 5
- Binnarsley, M. (1996) "Do You Measure Up?" *Management Accounting*. November
- Dhavle, D. G. (1996) "Problems with existing manufacturing performance measures". *Journal of cost Management*, 9, Issue 4: 50-55.
- Dhavale, D. G. (1996) "Problems with Existing Manufacturing Performance Measures" *Cost Management* Vinter
- Hope, J. & Fraser, R. (1999) "Beyond Budgeting Building a New Management Model for the Information Age" *Management Accounting*. Januari
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998) "Innovations in Performance: Trends and Research Implications" *Journal of Management Accounting Research*

Kald, M. & Nilsson, F. (2000) "Performance Measurement At Nordic Companies" *European Management Journal* Vol. 18, No.1

Otley, D. T. (1994) "Management Control in Contemporary Organisations: Towards a Wider Framework" *Management Accounting Research* Vol:5

Samuelson, L. A. (1994) "Använd ekonomissystemen i företagen? - En kommentar till en aktuell fråga." *EFI Research Paper nr 6534*

Internet

<http://www.gapro.se>, 2003-05-28

<http://www.hammarplast.se>, 2003-06-04

<http://www.tarkett-sommer.com>, 2003-05-16

