

Blekinge Tekniska Högskola  
Institutionen för ekonomi, management och samhällsvetenskap  
Magisterarbete i företagsekonomi  
VT 2003



# Finansiella och icke-finansiella mål – relationen dem emellan

Författare: Jenny Boman  
Kristin Johansson

## FÖRORD

---

Vi vill börja vår magisteruppsats med att tacka dem  
som hjälpt oss att möjliggöra denna.

Först vill vi riktar ett stort och varmt tack till våra handledare  
Carina och Lasse, för deras synpunkter, tips  
och uppmuntran under arbetets gång.

Vi vill även tacka de företag som medverkade i vår undersökning.  
Personerna som vi intervjuade var mycket hjälpfulla  
och visade vår uppsats stort engagemang.

Ronneby juni 2003

---

Jenny Boman

---

Kristin Johansson

## SAMMANFATTNING

---

<b>Titel:</b>	Finansiella och icke-finansiella mål- relationen dem emellan
<b>Författare:</b>	Jenny Boman och Kristin Johansson
<b>Handledare:</b>	Carina Svensson och Lars Svensson
<b>Institution:</b>	Institutionen för ekonomi, management och samhällsvetenskap
<b>Kurs:</b>	Magisterarbete i företagsekonomi
<b>Syfte:</b>	Syftet med denna uppsats är att öka förståelsen för om det föreligger en relation mellan finansiella och icke-finansiella mål i högteknologiska företag och hur denna i så fall gestaltar sig.
<b>Metod:</b>	En kvalitativ metod har företagits. Vi genomförde personliga intervjuer på tre företag med två respondenter på vardera. Genom att belysa empiri genom teori försökte vi göra tolkningar rörande relationen.
<b>Slutsats:</b>	Det tycks föreligga en relation mellan finansiella och icke-finansiella mål. Icke-finansiella mål anses behöva ses tillsammans med finansiella för att generera något positivt. Det har framkommit att icke-finansiella mål är ett led i att nå de finansiella. Företagen kan dock inte säkerställa några samband, vilket har att göra med icke-finansiella måls svårigheter att nå upp till målstyrningens förutsättningar. De icke-finansiella målen ses inte som en restriktion, då finansiella i en valsituation prioriteras.
<b>Title:</b>	Financial and non-financial objectives- the relationship them between
<b>Authors:</b>	Jenny Boman and Kristin Johansson
<b>Supervisors:</b>	Carina Svensson and Lars Svensson
<b>Department:</b>	Department of Business Administration and Social Science
<b>Course:</b>	Master Thesis in Business Administration
<b>Purpose:</b>	The purpose of this thesis is to increase the understanding of if there is a relationship between financial and non-financial objectives in high technology companies and if so how the relationship shows.
<b>Method:</b>	A qualitative method has been used. We performed interviews on three companies with two respondents on each. By integrating empirical facts with theory we tried to understand the relationship.
<b>Results:</b>	There is a relationship between financial and non-financial objectives. Non-financial objectives need to be seen together with financial to create something valuable. We have found that non-financial objectives are linked to financial. However the links can't be proven, which is a result of non-financial objectives' difficulties with reaching the conditions of Management by objectives. The non-financial objectives are not felt as a restriction, since financial in a situation of choice are prioritised.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>PROBLEMATISERING</b> .....	<b>6</b>
1.1 PROBLEMBAKGRUND .....	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	7
1.2.1 Målstyrning .....	7
1.2.2 Målstyrning med icke-finansiella mål.....	9
1.2.3 Relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål .....	10
1.2.4 Högteknologiska företag.....	13
1.3 FRÅGA.....	13
1.4 SYFTE.....	14
<b>METOD</b> .....	<b>15</b>
2.1 ÖVERORDNAT TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	15
2.1.1 Val av ämne.....	15
2.1.2 Hermeneutik.....	15
2.1.3 Perspektiv.....	16
2.1.4 Referensram .....	16
2.1.5 Induktion .....	16
2.2 HANDGRIPLIGT ANGREPPSÄTT.....	17
2.2.1 Kvalitativ eller kvantitativ metod.....	17
2.2.2 Kvalitativ data.....	17
2.2.3 Tillvägagångssätt.....	17
2.2.4 Primärdata - sekundärdata.....	19
2.2.5 Datainsamling.....	19
2.2.6 Bearbetning av empirin.....	21
2.2.7 Anonymitet .....	21
2.3 SAMMANFATTNING AV METODAVSNITTET .....	22
<b>BEGREPPSUTREDNING</b> .....	<b>23</b>
3.1 MÅL, MÄTNINGAR OCH MÅTT.....	23
3.1.1 Olika typer av mål.....	23
3.1.2 Målstyrning .....	24
3.2 BALANCED SCORECARD.....	25
3.3 SKILLNADEN MELLAN ETT FINANSIELLT MÅL/MÅTT OCH ETT ICKE-FINANSIELLT	25
3.3.1 Vår definition .....	25
3.4 HÖGTEKNOLOGISKA FÖRETAG .....	26
3.5 SAMMANFATTNING AV BEGREPPSUTREDNING .....	27
<b>ANALYS</b> .....	<b>29</b>
4.1 ANALYSSTRUKTUR.....	29
4.2 FÖRETAGEN .....	30
4.2.1 Historik och verksamhet .....	30
4.2.2 Styrsystem .....	30
4.2.3 Målstyrning.....	33
4.2.4 Icke-finansiella mål.....	34
4.3 ICKE-FINANSIELLA MÅLS POSITIVA GENERERING .....	35
4.3.1 I slutändan är det de finansiella som räknas .....	35
4.3.2 Tydliggör vad anställda ska göra .....	35
4.3.3 Får alla att sträva mot samma håll.....	36
4.3.4 Skapar balans mellan kort och lång sikt.....	37

---

4.3.5	<i>Ett sätt att hänga med</i> .....	39
4.4	ICKE-FINANSIELLA MÅL SOM DIREKT LED .....	42
4.4.1	<i>Led i att nå finansiella mål</i> .....	42
4.4.2	<i>Sambanden vilar på antaganden</i> .....	42
4.4.3	<i>Målstyrningens förutsättningar</i> .....	43
4.5	ICKE-FINANSIELLA MÅL SOM RESTRIKTION .....	47
4.5.1	<i>Finansiella mål prioriteras</i> .....	47
4.5.2	<i>Teoretiskt bra men praktiskt svårt</i> .....	49
4.5.3	<i>Litar mer till finansiella mätningar</i> .....	49
4.6	SAMMANFATTNING AV ANALYSEN .....	50
	<b>SLUTSATS</b> .....	<b>52</b>
5.1	DET FÖRELIGGER EN RELATION .....	52
5.2	ICKE-FINANSIELLA MÅLS ROLL I RELATIONEN .....	52
5.2.1	<i>Är mer beskrivande</i> .....	52
5.2.2	<i>En finansiell prioritering kan skapa förvirring</i> .....	52
5.2.3	<i>Balansen mellan kort och lång sikt kan rubbas</i> .....	53
5.2.4	<i>Hänga med i utvecklingen och tillgodose samtliga intressenter</i> .....	53
5.3	ICKE-FINANSIELLA MÅL ÄR ETT LED I ATT NÅ FINANSIELLA, MEN FÖRETAGEN KAN INTE SÄKERSTÄLLA NÅGRA DIREKTA SAMBAND .....	54
5.3.1	<i>Brister i uppföljning och kontroll medför svårigheter i att avgöra icke-finansiella måls positiva generering</i> .....	54
5.4	ICKE-FINANSIELLA MÅL FUNGERAR INTE SOM EN RESTRIKTION .....	54
5.5	SUMMA SUMMARUM .....	55
5.6	REFLEKTIONER OCH FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING .....	55
	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>57</b>
	<b>BILAGOR</b> .....	<b>61</b>
	INTERVJUFRÅGOR .....	61

## FIGURFÖRTECKNING

<b>Figur 1</b>	<i>Vår strukturmodell</i> .....	29
<b>Figur 2</b>	<i>Mål-medel-hierarki. Flaa et al, 1998, sid 91</i> .....	30
<b>Figur 3</b>	<i>Uppbyggnaden av ett Balanced Scorecard. Olve et al, 1999, sid 54</i> .....	31

## PROBLEMATISERING

*I problematiseringen diskuteras bakgrunden till problemet. Under den vidare diskussionen kring problemområdet ställer vi oss frågande till vissa företeelser. De resonerande tankarna sammanfattar vi sedan i slutet av kapitlet. Det resulterar i den frågeställning som denna uppsats behandlar och dess syfte.*

---

### 1.1 Problembakgrund

Samhället vi lever i har genomgått olika stadier av förändring. Från att ha varit ett jordbrukssamhälle blev industrisamhället det dominerande under 1900-talets första hälft. Industrisamhället karaktäriserades av produktionsorientering, dvs en fokusering på hur produktionen skulle organiseras och styras i syfte att möjliggöra standardisering och stordrift. På 1960-talet började marknaden mättas vad gällde massproducerade produkter, vilket fick till följd att fokus flyttades till ett mer marknadsorienterat synsätt samtidigt som tjänsternas betydelse ökade. Därför fick denna fas benämningen tjänstesamhället. Nästa fas som tog vid innebar att produkter och tjänster fick ett ökat informationsinnehåll, vilket utgör informationssamhället (Rohlin et al, 1994).

Sveiby och Risling (1986) har valt att kalla samhället som utmärks av ökad information och kunskap för kunskapssamhället. Detta eftersom människan här med hennes kunskap sätts i centrum. De anser vidare att kunskap är organisationers viktigaste resurs. Rohlin et al (1994) menar även att det inte är något ovanligt förfarande att sätta likhetstecken mellan kunskap och information. De poängterar dock att kunskap står för något annat än information, eftersom den endast kan bäras av människor. Utifrån denna syn på människan och hennes betydelse som resurs kan vi se varifrån begreppet kunskapsföretag kommer. Detta introducerades i Sverige 1985 av Karl-Erik Sveiby och allt fler företag identifierar sig med begreppet kunskapsföretag och använder det som en ledstjärna för att styra sitt företag både internt liksom externt (Hansson et al, 1997).

Förskjutningen från industrisamhället till kunskapssamhället har även inneburit förändringar i sättet varpå företag ser sina anställda. Flertalet företag tvingas lösa problem av en mer komplex natur. Detta ger medarbetarna en ny roll i företaget där deras kunskap och kompetens är av stor betydelse för företags överlevnad (Sveiby och Risling, 1986). Rohlin et al (1994) beskriver anställdas situation som ”partners i nätverk”, något som visar på en förnyad organisationsstruktur från hierarkisk till integrerade nätverk. Det visar även en ändrad syn på de anställda som numera ofta ses som jämlika partners.

Synen på de anställdas förmåga och den betydelse de har för organisationen har dock inte alltid varit av samma karaktär. Max Weber menade att de anställda skulle styras byråkratiskt, via fastställda regler och rutiner. Fördelen med denna strikta byråkrati var enligt honom att arbetet därmed avpersonifierades. Syftet var att göra anställda ersättningsbara för att säkra att dessa inte skulle kunna lämna företaget med viktig kunskap (Södergren, 1988). Under industrisamhället präglades synen på organisationen och dess medlemmar av taylorismen som myntades av en man vid namn

Frederick Winslow Taylor. Taylor hade lånat idéer från bl a Weber till sin grundprincip för hur företag kan öka effektiviteten. Kärnan i ökad effektivitet inom taylorismen är bl a rutinarbete, ständig upprepning och snäva arbetsbeskrivningar. Taylor menade att cheferna var de enda som skulle använda hjärnkraft i arbetet medan arbetarna istället skulle få smaka på piskan (Stewart, 1999). Taylors metod kallas Scientific Management, d v s vetenskaplig företagsledning och fokuserar på själva arbetet och dess utförande (Flaa et al, 2000).

Detta sätt varpå arbetarna betraktades, påverkade naturligtvis styrsystemen. De utformades som en naturlig följd av den tidens övertygelse att människor i grunden är lata, bråkiga, initiativfattiga, osjälvständiga och illvilliga. Dessa system är av en karaktär som utmärks av ”morot och piska”, d v s ett sätt att styra och påverka objekten utifrån med yttre belöningar eller hot om straff (Rohlin et al, 1994). Stewarts (1998) lite skämtsamma men träffande benämning av den tayloristiska styrningen är ”pappa-vetbäst” ledning, vilket också blev det sätt varigenom flertalet av den tidens organisationer styrdes. Rohlin et al (1994) poängterar att det inte går att styra företag utifrån denna förlegade syn på medarbetarna, utan kunskapssamhället ställer krav på att chefer möter människors inre drivkrafter med deras engagerande visioner, meningsfulla projekt och delaktighet i skapandet av dessa.

Med ökat kunskapsarbete menar Stewart (1999) följer också ett annat sätt varpå kunskap och kompetens ses på. De professionella medarbetarna bedöms inte utifrån sina arbetsuppgifter, utan utifrån vilka resultat de presterar. En fokusering på de resultat som organisationsmedlemmarna presterar kan uppnås via en styrning med mål.

## 1.2 Problemdiskussion

### 1.2.1 Målstyrning

Peter F Drucker, var personen som på 1950-talet introducerade konceptet målstyrning, eller Management by objectives (MBO) som den engelska benämningen är. Drucker (Thorsvik, 1991 i Flaa et al, 2000) hämtade sin inspiration från två av 1940- och 1950- talens dominerande skolinriktningar inom ledning och administration. En av dessa var Taylors Scientific Management och den andra var Human Relations. Drucker var upptagen av det förhållandet att Scientific Management fokuserade på själva arbetet och hur det utfördes, medan Human Relations var ensidigt upptagen av den betydelse som normer och sociala relationer mellan de anställda hade för produktiviteten. Genom att bygga på dessa insikter om hur formella och informella drag påverkar arbetet i företagen, försökte Drucker integrera de båda skolinriktningarna och skapa ett slags ledarskapsfilosofi som resulterade i målstyrning.

Målstyrning innebär enligt Drucker (1955, i Dinesh och Palmer, 1998) att en organisation blir mer framgångsrik om:”...their efforts...all put in the same direction, and their contributions ...fit together to produce a whole, without gaps, without friction, without unnecessary duplication of effort...” Målstyrning betyder således att mål anges för verksamheten som helhet och dess delar och att sedan följa upp i vad mån målen har nåtts. Svensson (1997) menar att en styrning via mål är ett sätt för ledningen att ange vad som ska åstadkommas medan medarbetarna själva får bestämma hur de ska nå dit. Det medför att medarbetarna får den ökade frihets- liksom ansvars känslan

som tycks vara det som efterfrågas i samhället. Ökat ansvar som målstyrning medför hjälper till att höja motivationen hos de anställda, något som kan bidra till förbättringar i organisationer (Jacobsson och Thorsvik, 2000). Söderholm (1998) har utöver höjd motivation identifierat ytterligare tre syften med målstyrning, nämligen att samordna verksamheten, att undersöka hur verksamheten fungerar samt att legitimera organisationen.

### *1.2.1.1 Målstyrningens problematik*

Någon som är mer kritisk mot målstyrning är Rombach (1995). I sina argument diskuterar han de ofta förekommande problemen som följer med införandet. Rombach menar vidare att tekniken inte ger några riktlinjer för hur nedbrytningen av mål ska gå till och det ger inga indikationer på hur eventuella negativa sidoeffekter vid nedbrytningen av mål ska behandlas. Svensson (1997) betonar att de nedbrutna målen måste utformas utifrån verksamheten för att göra dem meningsfulla och realistiska för de anställda. Det går inte att kopiera mål direkt från en organisation till en annan. Ett mål som i en organisation upplevs som en utmaning kan i en annan miljö verka orealistiskt. Det kan då vara svårt för företag att identifiera mål av betydelse för den enskilda organisationen och med hjälp av dessa skapa den styrning som behövs.

Rombach (1995) menar även att målstyrning bygger på orealistiska uppfattningar om hur beslut ska fattas och hur organisationer styrs. I beslutsprocessen tas både problem, alternativ och lösningar fram. Några medel väljs däremot inte utan dessa måste konstrueras. För hur detta skall gå till ger målstyrningstekniken ingen ledning för. Genom att här hämta in Svenssons (1997) åsikter, då han menar att finessen med målstyrning är att de anställda själva får välja medel för att nå målen, blir kontrasten intressant. Rombach (1995) verkar istället vara av uppfattningen att organisationsmedlemmar är i behov av fler och klarare riktlinjer för vilka medel de ska välja för att nå uppsatta mål.

Rombach (1995) har studerat målstyrning i offentlig verksamhet och detta kan vara orsaken till hans kritik. Söderholm (1998) menar nämligen att det främst är i offentliga verksamheter som styrformen möter mest kritik. Däremot framhåller Söderholm (1998) att i undersökningar som gjorts bland privata företag i näringslivet ses målstyrning som ett bra styrsätt där erfarenheterna är positiva.

### *1.2.1.2 Målstyrningens villkor*

För att målstyrning ska vara tillämpbar och effektiv fordras det enligt Bruzelius och Skärvad (1995) att ett antal villkor är uppfyllda. I annat fall finns det en risk för att målstyrning kan förorsaka ett oönskat beteende. Det krävs att kunskap finns om vilka mål som ska uppnås. De menar att det vanligen finns kunskap om övergripande organisatoriska mål, men att det kan vara svårt för ledningen att sprida kunskap om mål på andra nivåer i organisationen. Svensson (1997) framhåller att målstyrning fordrar en levande dialog mellan de olika nivåerna i organisationen och att samtliga medlemmar ska engageras i arbetet med att beskriva målen för de olika nivåerna. Något som Raider (1976, i Rombach, 1995) påpekar är ytterst tidskrävande och dyrbart. Det krävs även att målen kan påverkas av de styrda medarbetarna. Bruzelius och Skärvad (1995) betonar att om resultatutfallet inte kan påverkas, är målstyrningen inte användbar. Effektiviteten i målstyrning blir dålig om de icke-påverkbara faktorerna är för



många. Vidare menar de att det är av betydelse att måluppfyllelse kan mätas. Vanligt i organisationer är att vissa resultat förvisso kan mätas, men inte på ett tillfredsställande sätt avspeglar de mål som formulerats för verksamheten.

### 1.2.2 Målstyrning med icke-finansiella mål

Målstyrning är ett verktyg för styrning av företag som länkar ihop synliga mål med organisationens vision (Dinesh och Palmer, 1998). Syftet med denna form av styrning är att uppfylla mål och inom företag är de vanligaste målen olika former av ekonomiska mål. En fokusering på ekonomiska mål blir naturligt om det finansiella kapitalet ses som den trånga resursen, vilket det gjorde under industrisamhället. I kunskaps-samhället handlar verksamhetens syften om att skapa mervärde och Rohlin et al (1994) talar om att det skett en förändrad maktbalans mellan de inblandade intressenterna. En förskjutning har skett från ägare, samhälle och fack till ledning och medarbetare, kunder och leverantörer. Skiftet leder till att mer långsiktiga relationer eftersträvas eftersom förskjutningen medför en mer flexibel inställning till företaget. Intressenterna deltar så länge de anser att det lönar sig för dem för att vända företaget ryggen då de inte längre erhåller något värde. Detta medför att målstyrning har vidgats och numera handlar om att även uppfylla mål av mer icke-ekonomisk karaktär. Det har även skett en breddning i bemärkelsen att en styrning via mål inte längre främst finns på höga hierarkiska nivåer, utan att det är vanligt även på lägre nivåer i organisationen (Söderholm, 1998).

Några som insåg vikten av att komplettera finansiella mål med icke-finansiella var Kaplan och Norton när de på 1990-talet introducerade Balanced Scorecard (BSC). Detta hjälpmedel för att översätta organisationens vision, affärsidé och strategi till en förståelig uppsättning styrta bildar stommen till ett strategiskt mät- och management-system (Kaplan och Norton, 1999). Kaplan och Norton (2001) såg ett behov av att inte endast se till de finansiella delarna i företaget, vilket riskerar kortsiktigt tänkande då de traditionella finansiella måtten visar resultatet av aktiviteter som redan har ägt rum. Istället måste företag tänka mer i icke-finansiella termer för att meningsfullt kunna styra organisationen mot framtiden.

#### *1.2.2.1 Icke-finansiella mål som utmaning*

Användning av icke-finansiella termer medför en utmaning för företagsledningar eftersom det har till följd att de nu måste styra utifrån andra förutsättningar. Företagen styrs nämligen bl a via icke-ekonomiskt språkbruk, vilket Stewart (1999) menar kan ge intryck av flum. Söderholm (1998) anser att anledningen till att styrning via icke-finansiella mål kan uppfattas som flummigt och ogripbart, är att det är svårare för sådana mål att uppfylla förutsättningarna för att en målstyrning ska fungera. Dessa förutsättningar innefattar bl a att det är viktigt att upprätthålla en tydlighet i målformuleringen, utformning av relevanta mått och snabbhet och legitimitet i utvärderingen.

Stewart (1999) understryker dock att det ofta kan vara så att ledningen trevar sig fram för att finna ett adekvat språk och strategier för att leda ett arbete som involverar en hög grad av kunskap. Han menar vidare att den styrning som tidigare tillämpades inte längre behövs då utvecklingen har gått från standardiserad massproduktion till ett arbete som involverar en hög grad av specialiserad kunskap. Medarbetarna planerar,

organiserar och verkställer större delen av sitt eget arbete och det har bildats ett nytt klimat för ledare då de inte längre behöver tala om för anställda vad de ska göra eller hur de ska utföra sitt arbete. Styrningen av medarbetarna handlar även om att allt fler och allt viktigare beslut fattas längre ned i företaget och att delegera ut mer ansvar. Det innebär att ledningen ger organisationsmedlemmarna ansvar för de resultat de presterar och att ledningen styr genom dessa resultat. Det betyder dock inte att ledningen ska släppa kontrollen menar Jenks och Kelly (1986). De anser till och med att ledningen gör fel om de gör detta. Flaa et al (2000) menar att det kan vara svårt för företag att bibehålla den nödvändiga styrningen av organisationen genom en styrning via mål. Detta eftersom det är svårt att bedöma i vilken grad målen uppnåtts, något som ytterligare försvåras av en användning av icke-finansiella sådana.

### 1.2.3 Relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål

För att undersöka vilka prestationsmått, finansiella och/eller icke-finansiella som uppfattas som viktiga i praktiken genomfördes år 2000 en studie. I denna ingick 236 företag, både större välkända börsnoterade koncerner och ett mindre antal icke börsnoterade företag och några statligt ägda företag verksamma i Sverige, Norge, Finland och Danmark. Resultaten visar att finansiella mått är de viktigaste. Bland dessa ingick lönsamhet, vilket uppfattades som det mest betydelsefulla, men även mått på kostnadseffektivitet och försäljningens fördelning sågs som viktiga. Därefter följde mått av icke-ekonomisk karaktär som exempelvis kundtillfredsställelse och leveranssäkerhet (Kald och Nilsson, 2000 i Ax et al, 2001). I studien frågades dock inte efter vilka mått som används i praktiken, utan endast vilka som sågs som viktiga.

En annan studie, som Stivers et al (1998) diskuterar, utfördes på 500 företag i USA och 300 i Kanada. Där undersöktes vilka icke-finansiella mått som var viktiga och huruvida de användes eller inte. Studien visar att icke-finansiella faktorer sågs som viktiga, men det framkom också att fastän de var betydelsefulla så mättes de inte eller om de mättes användes inte resultaten av mätningarna. Det framkom i studien att företagen inte använde resultaten av mätningarna i sina planerings- och beslutsprocesser. Författarna påpekar att det borde vara ett underliggande antagande att företag samlar data om viktiga faktorer som de sedan använder för att fatta affärsbeslut.

De ställer sig frågande till varför företag identifierar faktorer som viktiga, mäter dessa faktorer, men sedan inte använder den insamlade informationen i planeringsprocessen. Anledningen till detta tror författarna ligger i att mätningarna kan vara svåra att förstå och därför har chefer svårigheter med att översätta informationen till att företa handlingar. De uppmanar företag till att de måste utvärdera och ställa sig kritiska till om de märker att de lägger resurser på att samla data, men sedan misslyckas med att använda resultaten de visar. De menar att om informationen inte är relevant bör detta mål/mått tas bort eller om informationen är svår för chefer att förstå för att veta hur de ska använda den bör ansträngningar göras för att försöka få dem att förstå informationen.

Ändå är Kaplan och Norton (2001), Söderholm (1998) och Stewart (1999) endast några av dem som framhåller vikten av att se till icke-finansiella faktorer i företag. Författarna, liksom undersökningen i USA och Kanada betonar en ökad medvetenhet kring dessa faktorer. Kaplan och Norton (2001) framhåller att icke-finansiella mål hjälper företag att fokusera på vad som är viktigt för verksamheten. Att identifiera det som

syftar till att nå goda långsiktiga finansiella resultat blir enligt dem av allt större betydelse. De talar om att det är viktigt att se företaget ur tre tidsdimensioner: igår, idag och imorgon. Det som idag görs för morgondagen kommer kanske att ge avläsbara finansiella resultat först i övermorgon. I teorin tycks icke-finansiella mål vara av betydelse för företag, men ovanstående undersökning visar dock att de i praktiken inte är så viktiga när de jämförs med finansiella. Detta medför att vi ställer oss undrande till hur relationen mellan de kompletterande icke-finansiella målen och de finansiella målen gestaltar sig i företag.

Frigo (2002) presenterar en annan undersökning som även den medför att våra funderingar kring finansiella kontra icke-finansiella måls roll stärks. Frigo konstaterar att finansiella mätningar ses som viktigare än icke-finansiella. Det spännande med undersökningen är att ytterligare en aspekt lyfts fram, nämligen att respondenterna anser att icke-finansiella mål är ett led i att nå de finansiella. Därmed noteras en relation mellan finansiella och icke-finansiella mål, men undersökningen visar inget på hur denna ser ut. Srinivasan (1997, i Hussain och Gunesekearan, 2002) har i en undersökning bland hotellkedjor studerat sambanden mellan finansiella och icke-finansiella mätningar. Resultaten visar att kundnöjdhet hängde ihop med framtida finansiella prestationer. Någon förklaring till hur sambandet såg ut och vad det baserades på gavs dock inte.

Maines et al (2002) påpekar att empiriska studier mestadels syftar till att undersöka huruvida finansiella och icke-finansiella faktorer är viktiga och till vilken grad. Det som enligt dem saknas är en mer djupgående förståelse kring relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål, något som även vi uppmärksammat. Detta medför att vi undrar hur denna relation ser ut. Kompletteringen av icke-finansiella mål har medfört att företag styr med både finansiella och icke-finansiella. Det blir därmed intressant att se till de båda målens roller i relationen.

### *1.2.3.1 Icke-finansiella måls positiva generering*

Ittner och Larcker (1998) menar att icke-finansiella mål hjälper företag att försäkra sig om att tänka på framtiden och inte enbart styra via finansiella mål som är mer kortsiktigt inriktade. Pfeffer och Salancik (1960, i Söderholm, 1998) lyfter fram något annat positivt med de icke-finansiella målen. De menar att företag ser det som viktigt att utomstående uppfattar dem som effektiva och moderna. Det kan därför tänkas att om ett företag har kompletterat sin styrning med icke-finansiella mål visar det att de är medvetna om de mjuka delarna inom företaget. Det skapas därmed ett positivt rykte som gör att företaget blir lättare att attrahera personal och att intressenter satsar resurser i företaget. Det förefaller som om icke-finansiella mål kan generera något positivt till företag och vi ser det som intressant att undersöka vad detta positiva kan vara. Det positiva blir ett sätt att avgöra icke-finansiella måls roll i relationen med de finansiella.

### *1.2.3.2 Icke-finansiella mål som direkt led*

Även Kaplan och Norton (1996) diskuterar relationen mellan finansiella och icke-finansiella mätningar. De poängterar att det är viktigt för företag att hitta direkta samband mellan icke-finansiella mål gentemot finansiella. Författarna är dock medvetna om att processen att finna orsaks- verkanssamband för företag kan vara ytterst tids-

krävande. Under tiden företag försöker finna dessa direkta samband måste de förlita sig på subjektiva bedömningar. Innan det bekräftats att ett icke-finansiellt mål är ett led i att nå ett finansiellt får företaget helt enkelt gissa vilka dessa mål är och anta att ett samband föreligger.

Anthony och Govindarajan (2000) poängterar att en komplettering med icke-finansiella mål inte är en garanti för ett förbättrat framtida finansiellt resultat. De anser, till skillnad från Kaplan och Norton (1998), att det förekommer ett allvarligt problem bland många företag. Problemet ligger i att företag antar att framtida finansiella resultat är en direkt följd av uppnådda icke-finansiella mål utan att exakt veta hur det verkligen förhåller sig. Kaplan och Norton (1998) ser antagandet som ett led i att så småningom kunna urskilja verkliga samband mellan olika mål. Anthony och Govindarajan (2000) ser istället antagandena som ett problem, vilket vi förstår som att de inte uppfattar dessa antaganden som en del i processen att identifiera de direkta sambanden. Deras uppfattning är möjligtvis att företag stannar vid att enbart förlita sig på förmodan att ett mål leder till ett annat. I och med att företag felaktigt förlitar sig på antagandena och därmed inte söker de verkliga sambanden mellan mål ser de detta som ett problem.

Den förda diskussionen gör att vi ställer oss frågande till om företag identifierat icke-finansiella faktorer som ett direkt led för att nå framtida finansiellt uppsatta mål. Är det så att de icke-finansiella målen mäts i syfte att mätningarnas resultat används för att nå det finansiella målet som företag har identifierat en direkt koppling till? Har företag upptäckt ett direkt samband mellan icke-finansiella och finansiella mätningar, kan de säkerställa ett sådant?

### *1.2.3.3 Icke-finansiella mål som restriktion*

Anledningen till att Kaplan och Norton utformade Balanced Scorecard var från bl a en problematik som påpekats från chefer i olika organisationer. Cheferna framhöll att det blev svårt för dem att stödja investeringar som syftade till att utveckla medarbetarna, systemen och processerna när de enbart värderades utifrån finansiella resultat på kort sikt. Sådana investeringar betraktas som periodiska utgifter i den ekonomiska redovisningen, vilket medför att nedskärningar i dessa investeringar är ett enkelt medel att åstadkomma marginella vinstökningar på kort sikt (Kaplan och Norton, 1999). Intressant blir då att se hur företag förhåller sig till en komplettering med icke-finansiella mål, då dessa enligt Kaplan och Norton syftar till långsiktiga resultat. Förhåller det sig så att användningen av icke-finansiella mål har en förhindrande verkan på handlingar som syftar till att förbättra kortsiktiga finansiella resultat, dvs att icke-finansiella mål ses som en restriktion?

Kaplan och Norton (1996) nämner även att en chef på Metro Bank upplever icke-finansiella mål som något förpliktigt som måste tas hänsyn till. För att framhålla hur vi uppfattar att icke-finansiella mål kan ses som en restriktion, kan ett exempel nämnas. Om ett företag har mycket nöjd personal som mål skulle utbildning kunna vara ett sätt att nå det uppsatta målet. I och med att detta mål existerar skulle det kunna uppfattas som en restriktion. Detta eftersom det hindrar företaget från att öka det kortsiktiga finansiella resultatet genom att avstå från att investera i utbildning. Utbildning tar nämligen finansiella resurser i anspråk, men kan vara ett medel för att öka personalens

nöjdhet. Resonemanget gör att vi ställer oss frågande till om företag uppfattar icke-finansiella mål som en restriktion. Ser de det som att handlingar, vilka leder till kortiktigt förbättrade resultat, inte får ske eftersom de icke-finansiella målen då blir lidande?

#### 1.2.4 Högteknologiska företag

Stewart (1999) framhåller att icke-finansiella faktorer har en mer betydande roll och är mer påtagliga bland företag där kunskapsinnehållet är högt. Ekstedt (1988) talar om kunskapsintensiv verksamhet när han diskuterar företag där värde skapas med hjälp av medarbetarnas interaktion med kunderna. Ekstedt (1988) delar upp denna kategori i två delar, rena kunskapsföretag och högteknologiska företag.

Ekstedts (1988) utgångspunkt för att påvisa vad som kännetecknas av ett högteknologiskt företag är att organisationen utmärks av ett ständigt behov av en omfattande ström av ny teknisk kunskap. Detta medför att kraven på kunskapshantering är betydande i dessa företag. I deras organisation finns det möjligheter till forskning, utvecklingsarbete och bevakning av ny teknik. Detta för att de ska kunna hålla sig nära den tekniska fronten.

Vi har en föreställning om att det är relativt vanligt med en komplettering av icke-finansiella mål i högteknologiska företag. Denna föreställning baserar vi på att dessa företag betraktas som snabbt expanderande och moderna. Dessutom tenderar de att vara förändringsbenägna och hantera en hög grad av kunskap (ibid). Föreställningen kan förstärkas genom att lyfta fram det som Kaplan och Norton (1999) poängterar, att en komplettering med icke-finansiella mål blir allt viktigare för att hänga med i utvecklingen.

#### 1.3 Fråga

Att tjänster och produkter kommit att innehålla en större mängd kunskap och att målstyrning kompletterats med icke-finansiella mål medför att vi ställer oss frågande till hur relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål gestaltar sig i högteknologiska företag. Den förda diskussionen har resulterat i att ett antal frågetecken har framkommit som härrör sig till relationen.

Vi finner det därför intressant liksom relevant att undersöka följande fråga:

*Föreligger det en relation mellan finansiella och icke-finansiella mål i högteknologiska företag och hur gestaltar sig i så fall denna?*

Vi har för avsikt att besvara frågan via följande delfrågor:

- Vad genererar icke-finansiella mål för något positivt?
- Har högteknologiska företag identifierat direkta samband mellan de finansiella och icke-finansiella målen?
- Kan icke-finansiella mål verka som restriktion snarare än mål?

## 1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att öka förståelsen för om det föreligger en relation mellan finansiella och icke-finansiella mål i högteknologiska företag och hur denna i så fall gestaltar sig. Våra delfrågor kommer att vara utgångspunkten med vilka vi ämnar förstå relationen.

## METOD

*I metodavsnittet diskuteras hur vi tagit oss an problematiken. Metodavsnittet ska även ge en förklaring av hur insamlandet av det empiriska materialet gick till och hur det användes för att besvara vår forskningsfråga. Med metodavsnittet ämnar vi även ge läsaren en bild över våra funderingar, ställningstaganden och de val som vi ställts inför under arbetets gång, allt för att öka uppsatsens tillförlitlighet.*

---

### 2.1 Överordnat tillvägagångssätt

#### 2.1.1 Val av ämne

Denna uppsats innebär slutet på fyra års ekonomisk utbildning. Under de två senare utbildningsåren har vi skribenter valt att fördjupa oss inom ekonomistyrning. Det var när vi läste fördjupningskurserna som intresset för företags styrsystem och vilka mål och mått de använder för att styra sin verksamhet ökade. I flertalet teorier beskrevs både finansiella som icke-finansiella mål och mått. Vi hade redan innan uppsatsprocessens början en ganska god teorikunskap inom området mjuka företagstillgångar eftersom vi i vår gemensamma kandidatuppsats behandlat intellektuellt kapital.

Vi fortsatte därför att inhämta teorier kring både mjuka liksom hårda mål och mått, vilket resulterade i att vi fann det intressant att belysa en styrning via mål med karaktär av både finansiella och icke-finansiella sådana. Den teori som mötte oss inom området beskrev en allt vanligare förekomst av icke-finansiella mål som komplement till den traditionella finansiella ekonomistyrningen. Vi fann denna komplettering intressant och funderade kring kompletterings betydelse för styrningen. Då vi började problematisera kring dessa två typer av mål uppkom ett antal frågor, vilka härleddes till relationen målen emellan. Därför fann vi det intressant liksom relevant att studera relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål och hur denna gestaltar sig i högteknologiska företag.

#### 2.1.2 Hermeneutik

Det tillvägagångssätt vår magisteruppsats övergripande baseras på, är utifrån ett hermeneutiskt synsätt, d v s vi kommer genom medvetna tolkningar att besvara vår forskningsfråga (Lundahl och Skärvad, 1999). Ett huvudtema inom hermeneutiken är att meningen hos en del endast kan förstås om den sätts i samband med helheten och omvänt att helheten endast kan förstås med dess delar (Alvesson och Sköldberg, 1998). För att kunna förstå relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål måste vi se till enskilda delar i denna relation. Vi måste alltså studera finansiella och icke-finansiella mål för sig för att förstå relationen dem emellan. Omvänt för att vi ska kunna få en förståelse för de enskilda delarna måste dessa ses i sin helhet, i relationen. Således kommer vi även att se till företagen där vi studerar relationen med avseende på bl a deras styrsystem samt dess uppbyggnad och funktion.

Vi är av uppfattningen att det, liksom Alvesson och Sköldberg (1998) framhåller, inte existerar en verklighet eller en sanning, utan att allt är en förståelse utifrån subjektiva tolkningar. Vi ämnar i vår uppsats inte redovisa den absoluta sanningen eftersom allt

baseras på vår tydning. Istället kommer förståelsen av relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål grunda sig på vår tolkning av människors uppfattning av hur denna relation gestaltar sig i företagen. Poängteras bör också att vår tolkning endast baseras på våra upplevelser när vi besökte företagen och utifrån de personer som vi talade med.

### 2.1.3 Perspektiv

Perspektivet fungerar som en lins genom vilken utredaren betraktar verkligheten och väljer de aspekter som bedöms vara relevanta och viktiga samt tolkar verkligheten (Lundahl och Skärvad, 1999). Det perspektiv utifrån vilket vi har valt att studera relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål är ett styrperspektiv. Vi kommer alltså att bli betrakta problemet och inhämtade aspekter utifrån hur företag styrs. Att vi intagit ett ekonomistyrsystemsperspektiv är en naturlig följd av vår fördjupning inom området och dess relevans för vårt studerade fenomen. Det styrperspektiv vi valt har varit av central natur, d v s fenomenet ämnade studeras där kännedomen om det övergripande styrsystemet fanns. Vi valde alltså att utföra vår undersökning på det kontor inom företaget där verksamhetsstyrningen utgår från. Vi är medvetna om att ett annat perspektivval t ex ett organisationsperspektiv inneburit en helt annorlunda uppsats.

### 2.1.4 Referensram

De tolkningar vi gör kommer att vara beroende av den referensram vi bär på. En referensram kan liknas vid ett par glasögon, genom vilka vi betraktar verkligheten (Wiedersheim-Paul och Eriksson, 1999). Den referensram vi har att tillgå i vår magisteruppsats är inget som vi medvetet har valt utan den finns där ändå. Vår referensram är nämligen formad av bl a vår utbildning. Att denna uppsats innebär slutet på fyra års ekonomistudier är därför av stor vikt för hur vi uppfattar den studerade företeelsen. Vi har nämligen omedvetet varit påverkade av vår utbildning och dess inriktning då frågan formats utifrån ekonomi och ekonomistyrning. Det teorival vi valde att belysa empirin med är också beroende av utbildningen och vår inriktning genom att vi sett ekonomistyrningsteorier som självklara medan annat har filterats bort.

### 2.1.5 Induktion

Vi kom i vår undersökning till stor del att utgå från empirin i syfte att försöka generera teori, något som kallas induktion (Johansson Lindfors, 1997). Anledningen var att vi ville ha ett öppet förhållningssätt till den studerade företeelsen för att på så sätt kunna komma fram med nyanserade insikter. Vi är dock medvetna om att vi inte var helt utan teoretiska antaganden när vi samlade in vår empiri. Vårt angreppssätt har därför vissa likheter med det som Johansson Lindfors (1997) benämner den gyllene medelvägen, en slags medelväg där vi kom att gå från teori till empiri till teori igen.



## 2.2 Handgripligt angreppssätt

### 2.2.1 Kvalitativ eller kvantitativ metod

Vad gäller de metodologiska valen i fråga om kvantitativ eller kvalitativ undersökningsmetod var vår forskningsfråga och vårt syfte av betydelse. Patel och Tebelius (1991) talar nämligen om att det är forskarens precisering av forskningsproblemet som är avgörande för om denne väljer att bedriva en kvantitativ eller en kvalitativ forskning. Vår ambition är att generera kunskap som ämnar uttyda och öka förståelsen för hur relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål gestaltar sig i högteknologiska företag. Då vi menade skapa denna form av kunskap kom vi att välja en kvalitativ metod eftersom vi ansåg att detta bättre skulle hjälpa oss att uppnå vårt syfte.

Då vi angripit problemet med en kvalitativ ansats kan vi inte generalisera i den bemärkelse att vi kan hävda att relationen ser likadan ut i alla företag. Vårt bidrag blir istället en uppsats där förståelsen ökas genom att så många kvaliteter hos företagen som möjligt inkluderas (Eneroth, 1989). Något som har möjliggjorts genom våra metodologiska val i fråga om företag och respondenter. Vi hoppas även ha kunnat generera olika kvaliteter genom kreativa tolkningar. Vår förhoppning är att företag i samma situation som våra undersökningsföretag ska ha nytta av studien. Utifrån denna kan de diskutera och förstå hur relationen ter sig i deras verksamhet.

### 2.2.2 Kvalitativ data

Vi var av uppfattningen att kvalitativ data var det mest lämpliga i vårt fall. Detta eftersom vi ville erhålla olika aspekter av företagen genom olika personers syn och uppfattning av problemområdet och utifrån detta göra tolkningar med stöd av teorier. Vi ämnade inhämta så kallad mjukdata, vilken utgörs av bl a attityder, värderingar och föreställningar (Lundahl och Skärvad, 1999). Denna typ av data skulle fungera som ett underlag för oss att analysera utifrån så att vi skulle kunna generera den ökade förståelsen som var vårt syfte. Det skulle vara svårt att skapa en förståelse av det studerade fenomenet med hjälp av kvantifierbar data, såsom siffror.

### 2.2.3 Tillvägagångssätt

För att överhuvudtaget kunna studera relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål var det en förutsättning att de undersökta företagen hade både finansiella liksom icke-finansiella mål. Anledningen till att vi valde högteknologiska företag var att vi hade en föreställning om att företagen gick att studera i dessa företag. En föreställning som grundar sig på att högteknologiska företag betraktas som snabbt expanderande och moderna (Ekstedt, 1988). Då dessa företag även tenderar att ha en hög grad av förändringsbenägenhet är vår uppfattning att deras styrning baseras på både finansiella och icke-finansiella mål (ibid). Detta då Kaplan och Norton (1999) talar om att en komplettering med icke-finansiella mål blir allt viktigare för att hänga med i utvecklingen.

Vi fann det intressant att studera relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål i högteknologiska företag då de enligt Ekstedt (1988) måste satsa på kunskapen i företaget. De har ett behov av att satsa på de icke-finansiella faktorerna för att kunna häv-

da sig i framtiden i ett mer långsiktigt perspektiv. Vad som sedan bör tilläggas är att de även samtidigt, som alla andra företag, inte kan bortse från vinstmålet. Om intäkterna på lång sikt understiger kostnaderna kommer inte företaget att överleva. Kan inte företaget tillfredsställa finansiärernas krav på avkastning saknas förutsättningar för att driva verksamheten (Greve, 1996).

### *2.2.3.1 Val av forskningsobjekt*

Vi funderade kring lämpligt antal företag som skulle komma att ingå i vår undersökning. Efter noggranna överväganden kom vi fram till att studera fenomenet i tre företag. Vår förhoppning var att tre företag skulle hjälpa oss att erhålla tillräckligt många aspekter. Dessa aspekter skulle sedan bidra till en analys som resulterade i en förståelse kring det studerade fenomenet. Poängteras bör dock att vi innan insamlandet av det empiriska materialet inte kunde garantera att tre företag skulle generera tillräckligt med relevant underlag för vår analys. Det kan tänkas att vi inte skulle få ut tillräckligt med aspekter för att skapa en förståelse för relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål.

Vi ansåg även av praktiska skäl att tre företag skulle vara lämpligt då vi önskade genomföra personliga intervjuer. Av tids och kostnadsskäl skulle därför mer än tre företag inte vara fördelaktigt. Istället hoppades vi få fram fler aspekter genom att intervjua olika personer inom samma företag. Vi var nämligen av tron att vi genom att höra olika personers tolkningar av den studerade relationen skulle få fram fler aspekter för oss att analysera. Att vi inte valde färre än tre företag var att det förmodligen inte skulle ge oss tillräckligt med information för att göra en fördjupad analys. Vi ämnade generera olika kvaliteter av det studerade fenomenet och dessa ansågs inte kunna fås fram genom att studera färre än tre företag. Det faktum att ekonomisystem ter sig olika i företag medförde att vi ansåg att ett bredare underlag med fler aspekter skulle kunna urskiljas genom en studie i fler än ett företag.

### *2.2.3.2 Val av respondenter*

Potentiella företag för vår undersökning söktes upp via Internet och utifrån en del tips från våra handledare. Den första kontakten med företagen togs genom att vi ringde upp dessa via telefon och förklarade vilka vi var samt vad vår uppsats handlade om. Sedan bad vi receptionisten att få tala med någon som kunde tänkas veta något om icke-finansiella mål och mått. I samtliga fall hamnade vi hos den person som hade ansvaret för verksamhetens ekonomi. Även om dessa personer har olika benämningar på sina befattningar är deras arbetsuppgifter av liknande slag. Vårt samlade begrepp på dessa personers befattningar blir ekonomichef då samtliga verkar som chef på något sätt för företagets ekonomi. Vid den första kontakten med företagen klargjordes huruvida företagen i fråga var högteknologiska och huruvida de kompletterat sin styrning med icke-finansiella mål. Denna klargörelse var nödvändig för att avgöra om företaget kunde ingå i vår undersökning.

Innan den första kontakten med företagen togs var vi av uppfattning att ekonomichefen skulle vara en lämplig kandidat för vår studie. Vi såg även ekonomichefen som en självklar respondent då denne ofta har hand om ekonomisystemets uppbyggnad. Det är även denne som har kunskap om styrsystemet sett i sin helhet och dess delar (Gyll-

berg och Svensson, 2002). Under telefonsamtalet med ekonomichefen förstärktes uppfattningen då denne visade sig ha god kunskap rörande företags mål och mått.

Eneroth (1989) poängterar dock vikten av att finna så många olika sidor av företagslivet som möjligt. För att maximera chansen till detta valde vi att inhämta data från ytterligare en person inom företaget. I syfte att finna intressanta kontraster valde vi förutom att intervjua ekonomichefen även en annan avdelningschef. De olika avdelningscheferna på de tre företagen, vilka hade kunskap om vårt problemområde blev en informationsansvarig, en personalchef och en affärsområdeschef. Att förutom ekonomichefen intervjua en avdelningschef ansåg vi ökade chansen för oss att kunna täcka in fler kvalitéer av vårt studerade fenomen. Avdelningschefens differentierade roll gentemot ekonomichefen i fråga om mål och mått trodde vi skulle kunna leda till intressanta infallsvinklar. Detta då deras arbetsuppgifter med avseende på företags ekonomistyrning föreföll vara annorlunda. Ekonomichefen arbetar nämligen huvudsakligen med siffror liksom mål och mått medan avdelningschefen har andra arbetsuppgifter. Ekonomichefens kontra avdelningschefens förhållningssätt gentemot relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål skulle därför kunna se olika ut. Detta val gjordes i förhoppning att få ut data utifrån vilken vi kunde tolka fram en mer nyanserad och fördjupad bild av relationen.

#### 2.2.4 Primärdata - sekundärdata

Med primärdata avses data som författarna själva samlat in. Sekundärdata är data och information som finns dokumenterat om ett visst fenomen, men som inte är insamlat eller sammanställt primärt för den egna studien (Lundahl och Skärvad, 1999). I uppsatsen har båda slagen av data används. Primärdata har legat till grund för analysen. Utifrån egenhändigt inhämtad empiri har vi nämligen i interaktion med teorier tolkat denna för att reda ut problematiken. Den sekundärdata som använts har varit tidigare gjorda undersökningar inom området, fakta från undersökningsföretagens hemsidor och material som erhållits från företagen vid intervjutillfällena.

#### 2.2.5 Datainsamling

Intervjuerna genomfördes på de valda företagen och tog i genomsnitt en timma per respondent. Innan själva intervjun fördes ett lättsamt samtal om oss själva och respondenten i syfte att skapa en personligare kontakt och lätta upp stämningen. Lundahl och Skärvad (1999) talar nämligen om vikten av att skapa en förtroendefull atmosfär mellan respondenten och intervjuerna för att intervjun ska bli givande. Vid intervjutillfällena kände vi oss väl bemötta och samtliga respondenter visade ett genuint intresse för vår studie. De tog sig verkligen tid, vilket resulterade i givande intervjuer i samtliga fall.

Anledningen till att vi valde personliga intervjuer var att det ansågs generera data lämplig för att uppnå vårt syfte. Andersen (1998) framhåller att fördelen med personliga intervjuer är att svarspersonens ansiktsuttryck kan utläsas. Att genom ansiktsuttryck kunna försäkra oss om att respondenten förstått frågan var något som även bidrog till att personliga intervjuer valdes. Då vårt problemområde är komplext, var vi av uppfattningen att personliga intervjuer skulle vara det mest lämpliga för att hantera denna komplexitet och undvika missförstånd.

Innan vi genomförde våra intervjuer, redde vi tillsammans med respondenterna ut en del begrepp som det kunde tänkas råda delad mening om. Vi lade nämligen tidigt i uppsatsens gång märke till att det inte var självklart vad som utgör ett finansiellt mål och mått och vad som utgör ett icke-finansiellt. Därför blev det en självklarhet att innan själva intervjuerna definiera vad vi ansåg vara ett finansiellt respektive icke-finansiellt mål och mått och vad åtskillnaden var dem emellan.<sup>1</sup> Vi uppmanade även respondenten till att ge sin och företagets definition. Begreppsutredningen ansågs som nödvändig för att försäkra oss om att vi och respondenterna avsåg samma saker under stundande intervjuer. För att det inte skulle råda några missförstånd inledde vi alltså varje intervju med att diskutera dessa begrepp för att förtydliga och utveckla det som resoneras vid telefonkontaktarna.

### *2.2.5.1 Intervjufrågor*

Vi använde oss av semistandardiserade intervjufrågor, d v s vi hade formulerat ett antal frågor som vi utgick ifrån. Utifrån dessa fick respondenterna själva fritt resonera i syfte att minska risken för att viktiga aspekter skulle gå förlorade. Frågorna, som formulerats i förhand, kompletterades med följdfrågor som framkom under intervjun. Anledningen till att vi använde oss av semistandardiserade intervjufrågor är att dessa tenderar bidra till mer uttömmande liksom nyanserade svar (Lundahl och Skärvad, 1999). Även här var problemområdets komplexitet av betydelse, eftersom vi ansåg att intressanta aspekter skulle framkomma om respondenten hade möjligheten att berätta fritt.

Intervjuareffekten är alltid en risk vid alla typer av undersökningar och vid utformningen av frågor (Arbnor och Bjerke, 1998). Det kan tänkas att de intervjuade kunde ge oss svar som inte fångade sanningen utan endast ”lät bra”. Detta var något som togs i begrundande. Respondenterna var dock mycket positiva till vår undersökning och lät påvisa att det var roligt att de skulle ingå. De svarade öppet och gärna på våra frågor, något som tyder på att frågeställningarna inte har uppfattats som prestigeladdade eller hemliga varvid vi bedömer risken för intervjuareffekter eller att vi inte åtnjuter sanna svar som liten.

Frågorna formulerades utifrån problemområdet. För att underlätta utformandet av frågor, efterarbetet och analyseringsprocessen utgick vi från de tre delfrågorna i problemformuleringen. Utifrån dessa formulerades sedan relevanta intervjufrågor. Att utgå från delfrågorna underlättade för oss att specificera vilka frågor som skulle hjälpa oss att fånga aspekter rörande relationen.

### *2.2.5.2 Tillvägagångssätt vid intervjuerna*

Vid intervjuerna medverkade båda skribenter i förhoppning att förbättra kvaliteten på intervjuerna och analysen. Båda kunde på så sätt bilda sig en direkt uppfattning, vilket skapade en helhetsbild samtidigt som det kan tänkas att en ensam intervjuare hade missat att ställa relevanta följdfrågor. Fler intervjuare medför även att fler infallsvinklar och reflektioner uppkommer.

---

<sup>1</sup> Se definition i begreppsutredning, sid 26

Intervjuerna bandades för att vi skulle kunna sammanställa ett intervjureferat, ett referat som därmed kunde utmärkas av en fullständig registrering och noggrann uttolkning (Lundahl och Skärvad, 1999). En bandning av intervjun gjorde även att vi undvek att värdefull information gick förlorad. Istället för att lägga energi och uppmärksamhet på att föra anteckningar kunde vi koncentrera oss på själva intervjun och på att tänka ut följdfrågor. Genom att slippa anteckna hoppades vi även bidra till en mer levande dialog där respondenten kände sig uppmärksammad. Nackdelen med bandspelare är att respondenten kan uppleva situationen som onaturlig, vilket kan hämma dennes uttolkningar. Detta togs i beaktande, men den risken bedömdes som liten varvid vi ansåg att fördelarna med att använda bandspelare var större än nackdelarna.

## 2.2.6 Bearbetning av empirin

Efter intervjun nedtecknades den bandade intervjun ordagrant. Anledningen till detta var att det väsentligen ansågs förbättra och fördjupa analysprocessen. En fullständig återgivning möjliggjorde dessutom att citat kunde användas, vilket även bidrog till en mer underbyggd analys. En ordagrann återgivning kan enligt Andersen (1998) dock vara ytterst tidskrävande. Detta var något som vi var medvetna om. Den förbättrade analyskvaliteten som en ordagrann återgivning skulle resultera i, ansågs ändå vara mödan värt.

Vid sammanställningen av intervjureferaten märktes dock att det ibland var svårt att urskilja vad respondenterna sade på bandet. För att försäkra oss om att våra intervjureferat stämde överens med det som hade sagts sände vi, i enlighet med tidigare överenskommelse med respondenterna, referaten till varje respondent som uppmanades läsa igenom dem. Då intervjuerna berörde för företagen specifika termer försäkrade vi oss därigenom också om att vi uppfattat samt stavat dessa korrekt. Genom att respondenterna fick möjlighet att ta del av vad som hade sagts kunde de även ta ställning till om vi fick tillåtelse att använda det som sagts i vår uppsats.

Efter sammanställningarna lästes intervjureferaten igenom ett flertal gånger i förhoppning om att vi på så sätt skulle erhålla ett helhetsintryck. Först därefter blev det möjligt att urskilja intressanta aspekter liksom mönster. Då vår ambition var att öka förståelsen för relationen och täcka in så många kvalitéer som möjligt av denna valde vi att fokusera både på likheter liksom olikheter rörande våra undersökningsföretag. Vi försökte ha de inhämtade aspekterna och vår fråga i bakhuvudet och med hjälp av teorier försökte vi genom vetenskaplig fantasi tolka det insamlade materialet. I förhoppning att skapa en mer intressant och levande analys valde vi att integrera teori och empiri i analysavsnittet. I syfte att underlätta för läsaren och skapa struktur på analysen skapade vi en strukturmodell, vilken kommer att presenteras i analysavsnittet. Avslutningsvis lyftes tolkningarna till en högre nivå för att slutsatser skulle kunna dras rörande vårt studerade fenomen, relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål.

## 2.2.7 Anonymitet

Vi har valt att inte nämna vare sig de företag eller de respondenter som ingår i vår undersökning vid namn. Anledningen till att företagen och respondenterna valts att

hållas anonyma, var att vi inte ville fokusera analysen på de studerade företagen utan på relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål i högteknologiska företag.

### 2.3 Sammanfattning av metodavsnittet

Denna uppsats har författats utifrån ett hermeneutiskt förhållningssätt och de resultat som genereras är endast våra tolkningar av verkligheten med avseende på det studerade fenomenet. Det sätt varigenom vi angrep problemet var utifrån ett styrperspektiv och vi företog en induktiv ansats där vi utgick från empiri för att försöka generera teori.

För att samla in data valdes den kvalitativa metoden. Tre högteknologiska företag ingick i vår undersökning och vi genomförde sex personliga intervjuer, två på varje företag. Våra valda respondenter var ekonomichefen och en annan avdelningschef. Frågorna var av karaktären semistandardiserade i syfte att uppmåna till en levande dialog samt ge mer uttömmande svar. Intervjuerna bandades och ett ordagrant intervjureferat sammanställdes.

Med hjälp av teorier tolkade vi det insamlade materialet i syfte att bidra till en ökad förståelse för relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål i högteknologiska företag. Våra gjorda tolkningar redogörs för i analyskapitlet, utifrån en egenhändigt utformad strukturmodell.

## BEGREPPSUTREDNING

*För att underlätta för läsaren och för att skapa en precisering kommer vi i detta kapitel att försöka skapa ordning bland begrepp, vilka är centrala för vår uppsats.*

---

### 3.1 Mål, mätningar och mått

Bruzelius & Skärvad (2000) menar att en organisation kan betraktas som ett instrument för att förverkliga vissa mål. En organisations mål är således de avsedda effekterna av organisationens verksamhet. Flaa et al (2000) anser att en organisation är ett medvetet, stabilt och målinriktat samarbete mellan människor. Detta visar att begreppet mål är centralt vid studier av organisationer. De framhäver även att det vid studier av mål är viktigt att inte ta existensen av mål för givet, de ändras hela tiden. Söderholm (1998) betonar att ett mål är det som en verksamhet ska sträva efter eller vilket resultat verksamheten ska ge.

För att kunna uppskatta graden av måluppfyllelse krävs det enligt Kaplan och Norton (2001) liksom Bruzelius och Skärvad (2000) att mätningar görs. Nilsson (1998) definierar mätningar som en åtgärd eller en serie åtgärder vilka syftar till att bestämma ett storhetsvärde. Resultaten av dessa mätningar blir till mått. Mått är således beskrivningar av observationer sammanfattade med siffror eller ord. Enligt Nilsson (1998) är det måtten som ska indikera om den måluppfyllelse som Kaplan och Norton (2001) samt Bruzelius och Skärvad (2000) talar om har nåtts. Detta tyder på att mål, mätningar och mått är sammanlänkade i företags styrningsprocesser. Vi kommer i uppsatsen att blanda begreppen mål, mätningar och mått då de är nära relaterade till varandra. Det skulle nämligen vara svårt för oss att tala om dem som oberoende av varandra då samtliga faller under vårt problemområde.

#### 3.1.1 Olika typer av mål

Modernistiska organisationsteoretiker menar att det finns två typer av organisationsmål, dvs officiella och operativa. Officiella tenderar att vara vaga och generella medan operativa mål är mer specificerade. Officiella mål finns i årsrapporter och officiella deklARATIONER av skilda slag som ledningen står för. Operativa mål betecknar syften som vill uppnås med hjälp av konkreta handlingsprinciper och tillvägagångssätt. De uppmärksammar frågor som kräver åtgärder från avdelningar och individer, vilket betyder att de operativa målen definierar den inriktning som dessa enheter och individer ska ha. De operativa målen kan även användas som kriterier för bedömning eller utvärdering av verksamheten (Hatch, 2000).

I stället för att dela in organisationsmålen i två typer, har Svensson (1997) valt att dela in målen i tre typer. De två första typerna påminner om indelningen officiella och operativa mål som Hatch (2000) förevisar. Det officiella målet har han valt att benämna inriktningsmål, eftersom det anger inriktningen på verksamheten. Inriktningsmålet anger en viljeinriktning eller gemensam grundsyn och behöver inte vara tidsbestämt. Det operativa målet har Svensson (1997) valt att kalla effektmål då målet är konkretiserat och kvantifierat samt tidsbestämt. Den tredje typen av mål namnger han produktionsmål, vilket anger vilka aktiviteter som ska göras under en viss tidsperiod.

Söderholm (1998) urskiljer även han tre typer av mål. De första två typerna liknar Hatchs (2000) och Svenssons (1997) indelning, men han har valt att benämna dem på ett annat sätt. Söderholm (1998) kallar dessa två typer av mål för riktningmål och numeriska mål. Den tredje typen han lyfter fram kallas för relativa mål. Relativa mål används för att jämföra företaget med exempelvis konkurrenter.

När vi talar om mål på de olika nivåerna i organisationen kommer vi att använda Svenssons (1997) indelning. Han har nämligen identifierat tre olika typer av mål och vi tycker att de fångar en organisations olika målnivåer och på ett bra sätt beskriver de olika nivåerna.

### 3.1.2 Målstyrning

Målstyrning uppstod i det amerikanska näringslivet, då Peter F Drucker 1954 introducerade målstyrning under beteckningen ”Management by objectives”. Målstyrning handlar om att styra aktiviteter och resursanvändning mot prioriterade mål och resultat (Flaa et al, 2000). Vid denna form av styrning ges den styrda enheten eller individen mål att uppnå. Däremot anges inte direkt vilka medel som ska utnyttjas för att nå målet. Det är alltså upp till den styrda enheten eller individen att själv välja de medel som medför att de når målet (Bruzelius och Skärvad, 2000).

Bruzelius och Skärvad (2000) menar att målstyrning har blivit allt vanligare. Detta ser de som ett resultat av den generellt högre kunskapsnivån som organisationens medarbetare har, de krav som en alltmer komplicerad teknologi ställer samt en allt mer individualiserad kundhantering. Detta innebär att det kan vara svårt att exakt föreskriva hur en medarbetares eller avdelnings beteende i detalj ska gå till. Målstyrning är därför i praktiken ofta ett erkännande av att de medarbetare och avdelningar som möter frågorna, kraven, problemen etc ofta vet bäst hur de ska lösas. En annan orsak till att målstyrning har blivit allt vanligare kan vara det som Elgsaas och Tobiesen (1981, i Flaa et al, 2000) framhåller. De menar nämligen att målstyrning är det mest effektiva och ofta det enda möjliga sättet att styra organisationer som måste anpassa sig till snabba förändringar i miljön.

Svensson (1997) anser att den ändrade synen vad gäller att sprida ansvar och befogenhet kräver att formerna för styrning ändras. Istället för att styra genom detaljregler ska ledningen styra genom tydliga mål för de olika verksamheterna. Han menar vidare att målen ska ge mening åt arbetet i organisationen. De ska visa i vilken riktning organisationen och därmed medarbetarna ska arbeta. Målen ska också innebära en utmaning. I målstyrning har mål två funktioner på olika nivåer. Målstyrningen ger den underordnade ett mål att arbeta mot, något att sträva efter. Den är även ett verktyg för överordnade att evaluera underordnade (Rose, 1976 i Flaa et al, 2000).

Söderholm (1998) menar att de vanligaste målen inom företag är olika former av ekonomiska mål. Enligt idealprincipen om den perfekta marknaden och tanken på det vinstmaximerade företaget så anser vissa att detta är det enda mål som ett företag ska sträva efter. Målstyrning har dock breddats till att omfatta nya mål av mera mjuk karaktär.



## 3.2 Balanced Scorecard

Konceptet Balanced Scorecard (BSC) är ett resultat av uppfattningen om att det inte räcker att endast se till finansiella mål och mått. Som ett komplement till dessa ses icke-finansiella mål och mått som viktiga för en organisation. BSC lanserades i Harvard Business Reviews första nummer 1992 av Robert S Kaplan och David P Norton (Olve et al, 1999). Det fokuserar på fyra perspektiv: finansiellt, kund, process samt lärande och tillväxt. Genom dessa perspektiv finns en möjlighet att länka samman företagets långsiktiga strategi med dess kortsiktiga handlingar (Kaplan och Norton, 1996). Vad som dock är vanligt bland företag är att ett femte perspektiv lagts till, nämligen humanperspektivet (Olve et al, 1999). Traditionella styrsystem är uppbyggda utifrån finansiella mål och mått, vilka inte är länkade till företagets långsiktiga mål. Genom att använda BSC behöver inte företaget enbart lita till de kortsiktiga finansiella måtten som indikatorer på företagets prestation (Kaplan och Norton, 1996).

Logiken bakom ett Balanced Scorecard kan lättare förstås om uppbyggnaden beskrivs. Uppbyggnaden av ett Scorecard sker uppifrån och ned och detta medför att det första stadiet innebär att formulera företagets vision. Med vision menas ett företags framtida och önskvärda läge. När den övergripande visionen har formulerats bryts den ned och beskrivs utifrån de fyra perspektiven som nämnts ovan. Utifrån dessa perspektiv utformas strategiska mål som ska vara vägledande i arbetet mot att uppfylla visionen. Nästa steg innebär att ta fram kritiska framgångsfaktorer för att nå de strategiska målen. När de kritiska framgångsfaktorerna är framtagna tas relevanta mått fram för att bevaka och följa upp att företaget tar tillvara de framgångsfaktorer som bedömts som mest kritiska för att kunna förverkliga målen. Slutligen kräver också Scorecardet att konkreta handlingar och åtgärder beskrivs (Olve et al, 1999).

## 3.3 Skillnaden mellan ett finansiellt mål/mått och ett icke-finansiellt

Olve et al (1999) diskuterar svårigheterna med att avgöra vad som är ett finansiellt mål/mått och vad som är ett icke-finansiellt. Det finns ingen klar linje mellan dessa båda som generellt visar vad som gäller. Ett exempel på detta dilemma är att Kaplan och Norton (1996, i Olve et al, 1999) ser lönsamhet för kundsegment som ett mått av icke-finansiell karaktär, medan Olve et al (1999) menar att det lika gärna skulle kunna vara exempel på ett finansiellt mått. Något som ytterligare komplicerar åtskillnaden mellan finansiella kontra icke-finansiella mål och mått är att varje företag utifrån sin verksamhet måste ta fram de mål och mått som bäst lämpar sig för dem (Kaplan och Norton, 1996). Detta medför att definitionerna blir än mer invecklade då det skiljer sig åt från företag till företag.

### 3.3.1 Vår definition

I vår undersökning behöver vi klargöra vilka mål och mått som faller under finansiella respektive icke-finansiella. Kaplan och Nortons Balanced Scorecard har sedan introduktionen anammats av flertalet företag, både som teoretiskt begrepp och som praktiskt verktyg vilket poängteras av bl a Frigo (2002), Ittner och Larcker (1998) och Silk (1998). Då Kaplan och Nortons distinktion förefaller vara allmänt känd finner vi ingen orsak än att anamma deras definition. För att ytterligare precisera åtskillnaden mellan de finansiella och icke-finansiella faktorerna kommer vi att komplettera Kaplan

och Nortons fyra perspektiv med ett femte, humanperspektivet. Detta då Olve et al (1999) poängterar att det är vanligt bland företag att detta perspektiv har lagts till.

Kaplan och Norton (1996) delar som tidigare beskrivits in verksamheten i fyra perspektiv. De mål och mått som faller under det finansiella perspektivet samt de som hänför sig till den normala redovisningen ser vi alltså som finansiella mål och mått. De mål och mått som istället faller under resterande perspektiv, kommer vi att betrakta som icke-finansiella.

Kaplan och Norton (1996, i Olve et al, 1999) menar att måtten i kundperspektivet ämnar spegla hur kunderna uppfattar företaget. Detta nås ofta genom en användning av kundindex och attitydmått. Exempel på sådana mått kan vara: antal kunder, marknandsandel, årlig försäljning/kunder, förlorade kunder, antal kunder/antal anställda, nöjd kundindex samt antal reklamationer. Under processperspektivet nämner Kaplan och Norton (ibid) bl a mått som: administrativa kostnader/totala intäkter, leveransprecision, genomsnittlig ledtid, felfria kontrakt, ledtid leverantörer och lageromsättnings-hastighet.

I lärande och tillväxtperspektivet poängterar Olve et al (1999) att företaget är hänvisat till mått på vad som görs snarare än vad som presteras eller vad som blir effekten. Detta då företaget mäter i ett tidigt tidsförlopp. Som exempel på mått inom detta perspektiv nämner Olve et al (1999) Kaplan och Nortons FoU-kostnader, FoU-kostnader/totala kostnader, investering i utbildning/kunder, sökta patent, investeringar i forskning och utvecklingsinvesteringar av nya marknader. I det femte perspektivet, humanperspektivet nämner Olve et al (1999) bl a följande mått som exempel: ledarskapsindex, motivationsindex, antal anställda, personalomsättning, genomsnittlig anställningstid, genomsnittlig frånvaro, ansökningar till företaget samt andel anställda under X år.

### 3.4 Högteknologiska företag

Kunskap har sedan i slutet av 1900-talet blivit erkänt som den viktigaste resursen i företag. Begreppet kunskapsföretag introducerades i Sverige 1985 av Karl-Erik Sveiby. Sedan dess har alltfler företag identifierat sig med detta begrepp (Hansson et al, 1997). Problemet med begreppet är att det finns olika uppfattningar om vad som ska innefattas i detta, definitionen är långt ifrån entydig. Stewart (1999) poängterar att det är näst intill omöjligt att hitta en enda organisation av något slag som inte har blivit mer informationsintensiv, d v s mer beroende av kunskap för att locka till sig kunder och av informationsteknologi för att kunna driva verksamheten. Detta medför att det blir svårt att finna en avgränsning på vad som är ett kunskapsföretag och vad som inte är det.

Konradgruppen (1989) är dock några som har försökt att definiera begreppet kunskapsföretag. De menar att kunskapsföretaget är en speciell typ av tjänsteföretag. Kunskapsföretagen har ofta högt utbildad personal och löser komplexa problem som är olika från fall till fall. Deras produktion är av karaktären icke-standardiserad, kreativ, starkt individberoende samt komplext problemlösande. Det typiska kunskapsföretaget är en konsultorganisation, reklambyrå, advokatfirma eller revisionsbyrå. Sedan

kan även FoU-avdelningen på ett stort företag sägas utgöra ett kunskapsföretag eller en kunskapsorganisation.

Ytterligare ett problem med begreppet kunskapsföretag är att det är starkt prestigeladdat och att många företag vill identifiera sig med det. Det kan därigenom användas för att det låter bra snarare än för att det lyckas belysa viktiga företagsåtgärder i en organisation (Alvesson, 2000). Svårigheterna med begreppet medför att vi ställer oss något tveksamma till det. Istället för att tala om kunskapsföretag som övergripande kategori kommer vi, liksom Ekstedt (1988), att utgå från kunskapsintensiv verksamhet. I denna kategori skiljer han på rena kunskapsföretag och högteknologiska företag. Vi kommer att använda denna indelning för att på så sätt begränsa oss till att företa vår undersökning i högteknologiska företag.

Det är svårt att finna en generell definition på vad som utmärks av ett högteknologiskt företag. Det största problemet ligger i att det som vid ett tillfälle betraktas som högteknologi senare kan uppfattas som moget eller föråldrat (ibid). För att påvisa vad vi menar med högteknologiska företag kommer vi att lägga samma innebörd i begreppet som Ekstedt (1988) gör. Hans utgångspunkt för att påvisa vad som kännetecknar ett högteknologiskt företag är att organisationen kännetecknas av ett ständigt behov av en omfattande ström av ny teknisk kunskap. Med ny teknisk kunskap avses sådant som ligger nära den vetenskapliga frontlinjen. När företagets behov av ständigt ny kunskap försvinner kommer det också att lämna kretsen av högteknologiska företag. Definitionen innebär alltså att grundforskning och praktisk tillämpning måste stå varandra mycket nära i det högteknologiska företaget.

Kraven på kunskapshantering är mycket stora i högteknologiska företag. De måste kunna utveckla kunskap, ta emot kunskap och utnyttja kunskap. I företagets organisation måste det finnas möjligheter till forskning, utvecklingsarbete och bevakning av ny teknik. Detta för att de ska kunna hålla sig nära den tekniska fronten. Dessutom behöver de satsa på att rekrytera för att den nya tekniken snabbt ska kunna spridas och utnyttjas. Det handlar således om en högt aktiverad förändringsberedskap, en förmåga att kunna hävda sig i framtiden. Kunskapshandlingen måste vara sådan att en utveckling som ligger vid sidan av det allmänt kända kan förstås och tillägnas. Högteknologiska företag måste därför kunna hantera en osäkerhet av komplicerat slag (ibid).

### 3.5 Sammanfattning av begreppsutredning

Begreppen mål, mätningar och mått är nära relaterade till varandra och samtliga centrala för vår uppsats. Därför kommer vi i uppsatsen att blanda begreppen. Vi kommer att använda oss av Svenssons (1997) indelning vad gäller mål på de olika nivåerna i organisationen. Han delar in målen i inriktningsmål, effektmål och produktionsmål.

Målstyrning har blivit allt vanligare och vid denna form av styrning ges den styrda enheten eller individen mål att uppnå. Det är upp till den styrda enheten eller individen att välja vilka medel som ska utnyttjas för att målet ska nås.

Balanced Scorecard är ett verktyg som utvecklats till följd av uppfattningen att det inte endast går att styra verksamheter genom finansiella mål. Verktyget är ett medel för att styra företag utifrån både finansiella och icke-finansiella mål. Kaplan och Nor-

ton som utvecklade Balanced Scorecard delar in verksamheten i fyra perspektiv: finansiellt, kund, process samt lärande och tillväxt. Syftet med detta är att företag inte enbart ska behöva lita på de kortsiktiga finansiella måtten som indikatorer på företags prestation. För att skilja på finansiella och icke-finansiella mål har vi valt att utgå från Kaplan och Nortons (1996) fyra perspektiv med tillägg av Olve et als (1999) femte, humanperspektivet. De mål som vi ser som finansiella är de som hänför sig till det finansiella perspektivet och till den normala redovisningen. Mål som faller under de resterande perspektiven ser vi som icke-finansiella.

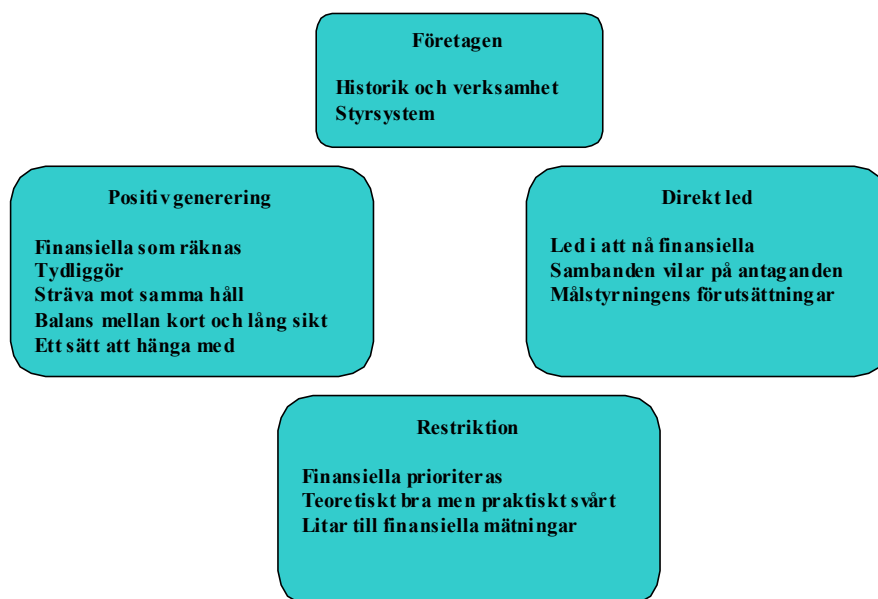
Vi har begränsat oss till att företa vår undersökning i högteknologiska företag. Vi har använt oss av Ekstedts (1988) definition för att avgöra vad som kännetecknas av ett sådant. Han utgår från kunskapsintensiv verksamhet och delar därefter in den kategorin i rena kunskapsföretag och högteknologiska företag. Ett högteknologiskt företag kännetecknas av att organisationen har ett ständigt behov av en omfattande ström av ny teknisk kunskap.

## ANALYS

*Vi kommer i analysen att redogöra för de tolkningar som gjorts i mötet mellan teori och empiri. Tolkningsförfarandet kan liknas vid en process varvid vissa delar kommer att beröras i olika sammanhang för att förståelse för relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål ska uppnås.*

### 4.1 Analysstruktur

Nedan följer en modell över den struktur som analysen kommer att följa. Vår förhoppning är att modellen ska göra det enklare för läsaren att följa med i våra tolkningar.



Figur 1. Vår analysstruktur

I analysens inledningsfas följer en beskrivning av de undersökta företagen i fråga om historik, verksamhet och styrsystem. Beskrivningen är ämnad att ge läsaren en grund för kommande tolkningar rörande relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål. Därefter kommer vi att analysera våra delfrågor i följande ordning: det positiva som icke-finansiella mål genererar, icke-finansiella mål som direkt led följt av icke-finansiella mål som restriktion. Under respektive delfråga kommer de delar som finns i modellen att behandlas i tur och ordning. Tillsammans hoppas vi att delfrågorna kan leda till en ökad förståelse för relationen.

## 4.2 Företagen

### 4.2.1 Historik och verksamhet

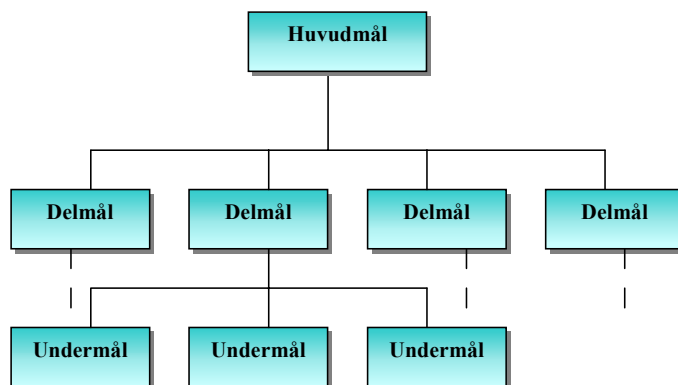
Våra undersökningsföretag har olika historik. De skiljer sig åt med avseende på hur länge de funnits. Två av företagen, A och B är relativt unga. A har funnits sedan 1991 medan B har funnits sedan 2000. C är ett något äldre företag som startades 1964. Storleken på företagen varierar men samtliga ingår i koncerner. A ingår i en stor koncern och har i det svenska bolaget ungefär 1300 anställda. C ingår också i en stor koncern, där 119 anställda befinner sig i det bolag undersökningen utförts på. Även B ingår i en större koncern och som bolag är de 166 anställda.

Företag A liksom B befinner sig i telekommunikationsbranschen. Företag C är ett konsultbolag inom IT branschen. Enligt den definition vi anammat är ett högteknologiskt företag i ständigt behov av ny teknisk kunskap för att kunna överleva. Den här kunskapen ska ligga nära den vetenskapliga frontlinjen (Ekstedt, 1988). Utmärkande för våra undersökningsföretag är att verksamheten utgörs av att tillhandahålla produkter och tjänster med högt kunskapsinnehåll. Att de är högteknologiska märks även genom att deras verksamhet i stor utsträckning är inriktad på forskning och utveckling. Vi upplever att företagen tänker mycket på att det för dem är essentiellt att förstå och tillägna sig en utveckling som ligger jämte det allmänt kända, vilket är av vikt för högteknologiska företag (ibid). På företag B nämndes betydelsen av att komma med nya produkter och vara där när marknadsfönster öppnas. Här märks tydligt att företagen hela tiden måste blicka framåt. En fortsatt överlevnad kräver denna framåtanda i fråga om teknik.

### 4.2.2 Styrssystem

#### 4.2.2.1 Mål-medel-hierarki

Företagens styrssystem har likheter med den mål-medel-hierarki som Bruzelius och Skärvad (1995) beskriver. Utifrån denna styrs verksamheten på individ-, grupp och/eller avdelningsnivå. Mål och medel fastställs på respektive nivå. Dessa mål relateras i tur och ordning till varandra och slutligen till överordnade mål.



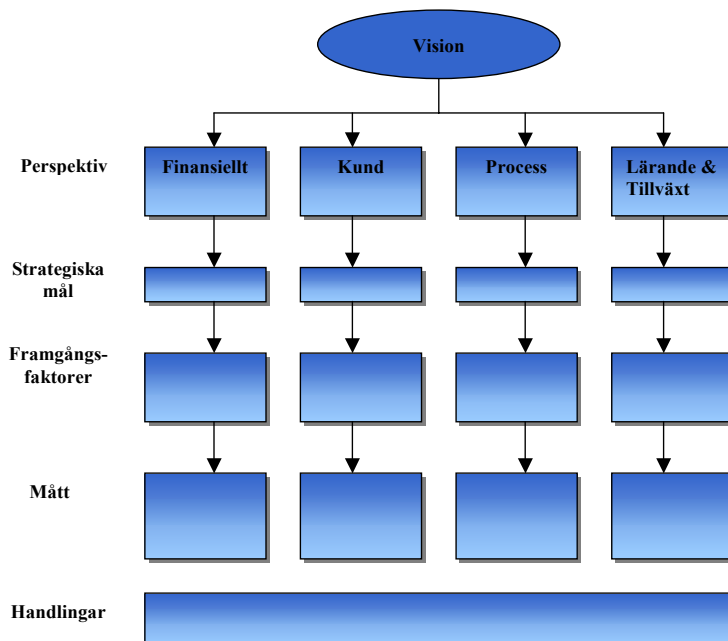
Figur 2. Mål-medel-hierarki. Flaa et al, 1998, sid 91

I de företag vi studerat ser vi strukturen av mål-medel-hierarki. Det är ledningen som utformar de övergripande målen och dessa bryts sedan ner på enhetsnivå och slutligen ända ner till individnivå. Under intervjuerna framkom det att aktiviteter identifieras i syfte att veta vilka handlingar som ska företas för att nå uppsatta mål. Dessa aktiviteter återfinns på respektive nivå inom verksamheten. Aktiviteter på individnivå ska ge individen indikationer på vad som bör göras för att nå de för denne uppsatta målen. Samtidigt ska de aktiviteter som individen fokuserar på för att nå sina mål vara i enlighet med enhetens mål. En aktivitet på enhetsnivå ska ge enheten en förevisning om vad som ska göras för att nå uppsatta mål för enheten, samtidigt som dessa ska stå i relation till organisationens övergripande.

Ovanstående visar prov på måls dubbelriktade karaktär som nämns av Flaa et al (2000). De menar, i likhet med det vi funnit, att mål på en nivå dels fungerar som målsättningar för vissa aktiviteter, dels fungerar som medel för att nå målet på nivå ovanför. Det förefaller som att företagen utformar mål på ett systematiskt och genomtänkt sätt då de försöker länka samman mål och medel inom företagen.

#### 4.2.2.2 *Balanced Scorecard*

Likt en mål-medel-hierarki sker uppbyggnaden av ett Balanced Scorecard uppifrån och ned. Uppbyggnaden av ett Balanced Scorecard har sin utgångspunkt i företagets vision, vilket är företagets framtida önskvärda läge. Visionen bryts ner och beskrivs utifrån fyra perspektiv nämligen finansiellt, kund, process samt lärande och tillväxt (Kaplan och Norton, 1996). Utifrån perspektiven utformas strategiska mål och därefter kritiska framgångsfaktorer. Mål och mått formuleras sedan i syfte att kontrollera att företagets verksamhet inriktas på de kritiska framgångsfaktorer, vilket i sin tur ska bevaka de strategiska målen. Logiken bakom Balanced Scorecard handlar om att ett mål kan fungera som både mål och delmål där det handlar om att länka ihop mål på lägre nivåer till högre (Olve et al, 1999). Likheten mellan Balanced Scorecard och mål-medel-hierarkin blir därmed urskiljbara.



Figur 3. Uppbyggnaden av ett Balanced Scorecard. Olve et al, 1999, sid 54

Kaplan och Nortons introduktion av Balanced Scorecard kan ses som ett sätt att förnya framtagandet av mål och mått inom företag. Detta då deras framtagning av Balanced Scorecard gjordes för att förnya styrsystemet genom en framhållning av icke-finansiella faktorer inom företag (Olve et al, 1999). Kaplan och Norton (1996) är nämligen av uppfattningen att det inte enbart går att styra företag utifrån finansiella mål och mått.

Då vi, för vår undersökning, letade efter lämpliga företag vilka kompletterat sin styrning med icke-finansiella mål föll det sig så att samtliga företag vilka kom att ingå i vår undersökning mer eller mindre bygger sin styrning kring Balanced Scorecard. B är det företag som i störst utsträckning bygger sin styrning kring konceptet. I detta företag arbetas det mer aktivt med Balanced Scorecard som ett styrmedel i jämförelse med A och C. På företagen A och C har de inte kommit lika långt i införandet och arbetar därför inte fullt så aktivt med det.

Att samtliga visade sig använda Balanced Scorecard, utan att vi ställt det som krav för att de skulle ingå i vår undersökning, ser vi som intressant. Kaplan och Norton (2001) nämner att deras koncept har fått stor genomslagskraft sedan det introducerades. I och med att samtliga undersökningsföretag anammat konceptet innebär det att Balanced Scorecard har en betydande roll i de undersökta företagen. Företagens Balanced Scorecard skiljer sig dock åt, dels från varandras och dels från Kaplan och Nortons. I de företag vi undersökt finns skiljaktigheter rörande både antalet perspektiv liksom vilka de fokuserade perspektiven är. Att företagens Balanced Scorecard ser olika ut kan följa av det Olve et al (1999) anser, att det ska spegla verksamheten. De menar vidare att visionen är utgångspunkten för utformningen av Scorecardet, vilket medför att antalet perspektiv och fokuseringar kan skilja sig åt beroende på företagets verksamhet. Att företagens Balanced Scorecard skiljer sig med avseende på framlyftandet av perspektiv tyder på att de vid utformandet utgått från sin verksamhet och sina förutsättningar.

Företag A talar inte i termer av perspektiv, utan istället om sina passioner. Företagets passioner är: passion for our people, passion for our customers, passion for our results och passion for the world around us. Innefattande i de olika passionerna återfinns mål av olika slag. I passion for our people finns mål som är relaterade till organisationens medarbetare. I passion for our customers finns kundmål av olika slag. I passion for our results är målen av typisk finansiell karaktär. I passion for the world around us har mål som hänför sig till att agera som en god medborgare identifierats av företaget. Målen i den senare passionen är olika slags miljömål och det kan även vara att företaget ska bidra med resurser till föreningar som värnar om viktiga frågor i samhället. Företag C har valt att fokusera sin verksamhet på fem perspektiv. Dessa är: tjänster, ekonomi, marknad, personal och organisation. Företag B har valt att lyfta fram följande fyra områden: personal, marknadsandel, leverans och finansiellt.

Även om terminologin beträffande de olika perspektiv företagen använder skiljer sig från Kaplan och Nortons är den innebörd dessa innefattar ändå i stort samma. De exempel företagen gav angående vilka mål de inkluderar i sina respektive perspektiv liknar nämligen på många sätt Kaplan och Nortons ursprungliga perspektiv. För att nämna några har företag C: s marknadsperspektiv samma innebörd som det Kaplan och Norton benämner kundperspektiv. I företag B: s personalperspektiv återfinns mål



för bli nöjd personal. Detta mål finns även i Kaplan och Nortons Balanced Scorecard under lärande och tillväxt. Vi ser därmed att det ursprungliga Balanced Scorecardets perspektiv förefaller vara viktiga områden för företag att fokusera på.

Olve et al (1999) är, trots att de poängterar att Balanced Scorecardet ska anpassas efter verksamheten, skeptiska till att avvika för mycket från de ursprungliga perspektiven. De nämner att Scorecardet inte fyller sin funktion genom att vara en intressemodell, utan ska ses som ett verktyg för den interna styrningen. De talar bland annat om att en miljöfokusering inte bör lyftas fram som ett av de övergripande perspektiven då överblicken därmed riskerar att försämrats. Hos två av undersökningsföretagen märkte vi en fokusering på just miljön. Företag A har tagit steget fullt ut och lyft upp miljön i en av deras passions medan C talade mycket om vikten av att se till miljön. Företag B lyfter inte fram miljö utan de menar istället att en sådan fokusering inte bör lyftas fram som lika viktig som företagets resterande perspektiv. Företag B:s uppfattning tyder ändå på en medvetenhet kring att andra företag uppmärksammat miljön. Samtliga företag berörde på ett eller annat sätt miljöfrågor i samband med diskussioner kring icke-finansiella mål trots att det inte återfinns i det ursprungliga Balanced Scorecardet.

#### 4.2.3 Målstyrning

Målstyrning har blivit vanligare. Vid denna form av styrning ges den styrda enheten eller individen mål att uppnå. Vilka medel som ska företas för att nå målet anges inte direkt. Istället är det upp till enheten eller individen själv att välja vilka medel som resulterar i att målet nås (Bruzelius och Skärvad, 2000). På företagen sätts, som nämnts, mål upp för verksamheten. Dessa mål bryts sedan ned till enhetsmål och därefter till individnivå. De aktiviteter som företagen talar om anser vi vara medel för att nå uppsatta mål. På individnivå sätter den enskilda individen i samråd med sin chef upp aktiviteter som ska leda till att individens mål nås. Aktiviteterna blir därmed ett slags medel för att nå målet.

Svensson (1997) talar om mål på olika nivåer i organisationen. Våra undersökningsföretags visioner är, enligt hans benämning, inriktningsmål som alla i organisationen ska sträva efter. Det är det som ger företaget dess gemensamma grundsyn. På nästa nivå i våra undersökningsföretag återfinns effektmålen. Effektmålen är de mål som kallas strategiska mål i Balanced Scorecard. Det är de mål som är konkretiserade och kvantifierbara samt tidsbestämda. Slutligen kan vi se att de aktiviteter som enheterna inom företagen samt medarbetarna företar är vad Svensson (1997) väljer att kalla produktionsmål.

Anledningen till att företagen företar en styrning via mål kan förstås genom Bruzelius och Skärvad (2000). De menar nämligen att målstyrning är ett resultat av en högre kunskapsnivå hos medarbetarna i organisationen, att teknologin har blivit allt mer komplicerad samt av en allt mer individualiserad kundhantering. Då företagen utmärks av dessa faktorer kan vi förstå att målstyrning är ett naturligt sätt att styra dessa företag på. Elsgaas och Tobiesen (1981, i Flaa et al, 2000) menar att målstyrning är det mest effektiva och ofta enda möjliga sättet att styra organisationer som måste anpassa sig till snabba förändringar i miljön. Att företagen, som tidigare konstaterats,

befinner sig i en sådan omgivning stärker vår förståelse för att företagen ser målstyrning som ett lämpligt styrmedel.

Målstyrning kan dock ha sina nackdelar. Det finns ett antal förutsättningar som måste vara uppfyllda för att målstyrning ska kunna vara ett fungerande styrmedel (Rombach, 1995; Flaa et al, 2000; Svensson, 1997; Bruzelius och Skärvad, 2000). Därför kan det vara farligt att anta att målstyrning är ett bra styrmedel utan att försäkra sig om att det verkligen fyller sin funktion genom att förutsättningarna är uppfyllda. Förutsättningarna för måluppfyllelse påverkar relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål, vilket gör att vi längre fram i analysen kommer att tolka dessa.

#### 4.2.4 Icke-finansiella mål

Våra undersökta företags verksamhetsstyrning bygger på en komplettering av icke-finansiella mål. De har nämligen både finansiellt och icke-finansiellt uppsatta mål, utifrån vilka verksamheten styrs. Då företagen funnits olika länge har icke-finansiella mål varit en del av styrningen under olika lång tid. Företag B har haft sina icke-finansiella mål och aktivt jobbat med dem sedan starten 2000. Företag A poängterar att icke-finansiella mål på sätt och vis funnits ända sedan starten i organisationen. Det är dock under de senaste tre åren, då Balanced Scorecard införts, som de icke-finansiella målen lyfts fram och aktivt jobbas med. Företag C, som är det äldre företaget, har under de senare tio åren på ett medvetet sätt jobbat med icke-finansiella mål.

Att icke-finansiella mål uppfattas som viktiga i och med att Balanced Scorecard introducerades 1992 (Olve et al, 1999) visar sig genom undersökningsföretagens uppmärksamhet gentemot dessa. Uppmärksamheten kring icke-finansiella faktorer har, för att se till de företag vi undersökt, satt sina spår. En medvetenhet kring icke-finansiella mål förefaller bli vanligare. Det är nämligen efter introduktionen som undersökningsföretagen har lyft fram icke-finansiella faktorer i sin styrning. Något som ytterligare visar på detta är att det yngsta företaget, B, såg det som en självklarhet att redan vid starten ha icke-finansiella mål i sin styrning. En av respondenterna på företaget uttryckte sig nämligen på följande sätt:

”Det var mer att det är klart att vi ska ha mål och det är klart att vi inte bara ska mäta finansiella mål.”

Balanced Scorecardets relation till de icke-finansiella målen kan ses på två olika sätt. Ett sätt att se på det är att uppmärksammandet av icke-finansiella mål lett till att företag anammat Scorecardet som ett verktyg för att tydliggöra dessa. Stivers och Joyce (2000) menar att företag i dagens informationssamhälle måste se till icke-finansiella faktorer för att kunna överleva. Deras framhållande visar därmed att behovet av att se till icke-finansiella faktorer borde vara utgångspunkten för valet att använda sig av Balanced Scorecard. Ett annat sätt att se på det skulle kunna vara genom att vända på resonemanget. Då Balanced Scorecard blivit ett vanligt verktyg bland företag kan det innebära att företag först får upp ögonen för konceptet och därmed inser att icke-finansiella faktorer är av betydelse. Att se Balanced Scorecardets roll som ett verktyg för att införa icke-finansiella mål förefaller för oss dock vara det mest naturliga. Något som styrker det är att två av våra undersökningsföretag poängterar att de redan innan införandet av Balanced Scorecard hade icke-finansiella mål, men inte aktivt arbetade med dessa.

## 4.3 Icke-finansiella måls positiva generering

### 4.3.1 I slutändan är det de finansiella som räknas

Under intervjuerna talades varmt om de icke-finansiella målen, men samtliga respondenter framhöll att det i slutändan alltid är det finansiella som räknas, oberoende av vilka finansiella och icke-finansiella mål det handlar om. En respondent på företag B sade följande:

”Jag tror att får man bara till så att man styr med andra parametrar än det finansiella, det tror jag otroligt mycket på. Men det får ju inte vara så att man tar bort fokuset på det finansiella eftersom det ändå är det som räknas i slutändan.”

Genom att här lyfta in Kald och Nilsson (2000, i Ax et al, 2001) kan vi på ett klarare sätt förstå relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål. De diskuterar nämligen en undersökning gällande vilka mått som sågs som viktigast bland företag. Det framkom att finansiella sågs som viktigast varav lönsamhet sågs som allra viktigast. Greve (1996) poängterar att oavsett vilka överordnade mål som formulerats kan ett marknadskopplat företag inte bortse från vinstmålet. Om intäkterna på lång sikt understiger kostnaderna kommer inte företaget att överleva. Företaget kan ha andra ekonomiska och icke-ekonomiska mål, men om inte företaget kan tillgodose finansiärernas krav på avkastning saknas förutsättningar för att driva verksamheten. Det innebär inte att målet är vinstmaximering, men företaget måste åtminstone uppvisa en tillfredsställande lönsamhet. Till följd av detta kan vi förstå att finansiella i slutändan ses som viktigast, samtidigt som även icke-finansiella ses som betydelsefulla. Eftersom de företag vi studerat återfinns i det privata näringslivet behöver de tänka på det finansiella resultatet. Som citatet tyder på är de ändå i behov andra faktorer för att styra verksamheten.

### 4.3.2 Tydliggör vad anställda ska göra

Ittner och Larcker (1998) talar om vikten av att ha både finansiella och icke-finansiella mål vid verksamhetsstyrning. Att enbart styra verksamheten genom finansiella mål är svårt, menar de, då den anställde inte kan relatera till hur dennes prestation kan leda till finansiella resultat. Oavsett hur mycket information den anställde ges ifråga om hur uppsatta finansiella mål kan nås, är det svårt för denne att förstå. En respondent på företag A uttryckte svårigheten med att få anställda att förstå vad de ska göra för att nå de finansiella på följande sätt:

” Det är ingen som fattar. Mitt svåraste jobb varje kvartal är att kommunicera ut dessa siffror. Jag vill inte prata i finansiella termer. Det är ingen som fattar, om det nu står 1,8 miljarder här, vad betyder det? Det betyder ingenting.”

Uttalandet vittnar om vad som kan vara en svårighet med att enbart styra verksamheten med hjälp av finansiella termer. De finansiella termerna innefattar ofta olika uträkningar, vilka kan vara svåra att ta till sig (ibid). Vi kan därmed förstå vad respondenten och vad övriga företag menar när de förklarar att det är svårt att styra verksamheten enbart genom finansiella termer. Får företaget inte sina anställda att förstå vad målen innebär, är det därmed svårt att få dem att vidta handlingar som leder till målen. Det förefaller som om företagen tycker det är lättare att få anställda att förstå

vad de bör göra genom en användning av icke-finansiella termer. Företagen lät påvisa att dessa på ett mer tydligt sätt beskriver vad de finansiella målen innebär och därmed underlättar för de anställda att finna aktiviteter som medför att målen nås.

Enligt Bruzelius och Skärvad (2000) handlar målstyrning om att medarbetarna själva ska välja medel för att nå uppsatta mål. Det gör det än mer viktigt att samtliga förstår dem. Svensson (1997) talar om att det är viktigt att de anställda får en ökad handlingsfrihet att utveckla nya effektivare metoder att nå målen där de disponerar resurserna mer fritt. En förståelse av målen blir en förutsättning för att få ut något positivt av att ha handlingsfrihet. Förstås inte målen vet den anställde inte heller hur hon/han ska nå dem. Därmed mister handlingsfriheten sitt syfte. Risken blir att resurser inte utnyttjas på ett bra sätt eller att det inte utvecklas några effektivare metoder.

#### 4.3.3 Får alla att sträva mot samma håll

Företagen talar om att en komplettering med icke-finansiella mål underlättar styrningen. De fungerar som en försäkran om att alla i hela organisationen strävar åt samma håll och värdesätter samma saker. Eller som en respondent på företag A uttryckte det:

”Icke-finansiella blir lite av en ledstjärna för hela koncernen. Man försöker att få ett antal hundratusen människor att gå åt ungefär samma håll.”

Något positivt som de icke-finansiella målen kan ge företag kan vi förstå genom Söderholms (1998) och Olve et als (1999) tankar om målstyrning respektive icke-finansiella mål. Söderholm (1998) menar att målstyrningen leder till ett gemensamt språk som underlättar förståelsen av varje arbetsmoments, varje persons och varje enhets betydelse för verksamheten. Det bidrar till att skapa samordning. Olve et al (1999) talar om icke-finansiella mål liksom mått och menar även de att det samordnar företaget och får samtliga att sträva mot samma håll. En komplettering med icke-finansiella mål och mått kan därmed medverka till samordning inom företaget. Detta genom att icke-finansiella mål, som tidigare konstaterats, är lättare att förstå än de finansiella och på ett mer beskrivande sätt visar vad som bör åstadkommas.

Vikten av att få samtliga inom organisationen att sträva mot samma håll framhölls av samtliga företag, men poängterades starkast i A. Då detta är ett stort företag är det inte så underligt med tanke på att Anthony och Govindarajan (2001) talar om vikten av målkongruens. Målkongruens innebär att den enskilda individens mål ska stå i enlighet med organisationens mål. Vi kan förstå att detta kan uppfattas som svårare i större företag där antalet enskilda individer är fler är risken för att dessa ska sträva åt olika håll större. På företag C nämndes en brytpunkt där de icke-finansiella målen behövdes för att skapa samordning. Brytpunkten sades ligga kring fyrtio, femtio anställda innan respondenten menade att risken för att alla går åt olika håll bedöms vara så stor att icke-finansiella mål införs till följd av samordningsproblem. En beskrivning av komplexiteten vad gäller styrningen av ett större företag kan fås genom följande liknelse från en respondent på företag A:

”... men trots allt kan man ju se det här som en jättestor myrstack. Det är alla de här småmyrorna som tillsammans gör resultatet. För en enskild är det svårt att se hela myrstacken, man vet bara sina strån man måste bära.”

Vi tolkar det som att de icke-finansiella målen medför att de strån som varje enskild myra tillför ska leda till det resultat som myrstacken verkar för. En enskild myras strå utgör tillsammans med de andra myrornas strån själva stacken. Därför är det av vikt att företagen verkar för att stråna ska passa ihop. Icke-finansiella mål kan visa var och en av myrorna vad de bör göra, något som finansiella har svårigheter med.

Enligt Frigo (2002) kan icke-finansiella faktorer hjälpa anställda att fokusera på det som inom företaget skapar värde. Kaplan och Norton (1996) menar att företag kan vara svåra att styra med enbart finansiella termer. De menar att det finns andra faktorer som bör tas i beaktande. Då verksamheter egentligen handlar om faktorer vilka kan vara svåra att beskriva med finansiella termer ser vi behovet av något som fångar dessa faktorer. Samtliga företag talade nämligen om att verksamheten egentligen inte består av finansiella ting. Verksamheten består av människor och det är deras kompetens och vad de presterar som gör det finansiella resultatet. Verksamhetsstyrningen försvåras om anställda som utgör verksamheten inte vet åt vilket håll de ska sträva eller vad de ska värdesätta och fokusera på. Vi förstår därmed att de icke-finansiella målen och måtten blir ett sätt att skapa medvetenhet om vad som ska göras för att organisationens mål ska nås. Verksamheten byggs kring en mål-medel-hierarki, där uppnåendet av organisationens mål är beroende av uppnående av mål på lägre nivåer. Därav följer behovet av att samtliga i organisationen måste veta åt vilket håll de ska sträva.

#### 4.3.4 Skapar balans mellan kort och lång sikt

En styrning med finansiella mål och mått kritiserar av flertalet teoretiker bl a för att det leder till kortsiktigt tänkande. Olve et al (1999) menar att finansiella mål inte genererar tillräckligt med information för att styra företaget mot framtiden. Anthony och Govindarajan (2000) anser att en styrning med enbart finansiella mått felaktigt uppmanar medlemmar av organisationen att företa handlingar som leder till kortsiktigt förbättrat resultat, som långsiktigt inte är bra. Investeringar och annat som kan vara bra på längre sikt riskerar därför att inte göras. Kaplan och Norton (2001) talar om att se företag ur tre tidsdimensioner: igår, idag och imorgon. Det som görs för morgondagen kommer att ge avläsbara finansiella resultat först i övermorgon. Kaplan och Norton (1996) liknar ett företags styrning vid instrumentbrädan på ett flygplan. De menar att det inte går att styra planet utifrån endast ett instrument utan alla har sin funktion gällande att navigera planet.

Våra undersökningsföretag framhåller att de finansiella målen enbart är en summering av vad som redan åstadkommit. De mäter nämligen vad som redan hänt. Enligt företagen kan icke-finansiella mål fylla behovet av att veta vad som finansiellt kommer hända i framtiden. En respondent på företag B sade följande:

” Vi tycker att det blir lite ensidigt att bara mäta på finansiella mål. Det visar inte riktigt hela företagets verksamhet. Jag tror att det behöver kompletteras med andra typer av mål. Eftersom vi mäter de icke-finansiella mer på årsbasis, så är de till sin karaktär mer långsiktiga. De är mer en fingervisning om vart man är på väg. De finansiella målen mäter ju alltid vad som har hänt.”

Vi ser därmed att de icke-finansiella målen kan fungera som indikationer på huruvida organisationen är på rätt väg. Genom att använda en styrning med både finansiella och icke-finansiella mål erhålls en helhetsstyrning där koll finns inom samtliga tidsdimen-

sioner. De finansiella målen ger information om vad som hänt medan icke-finansiella ger en fingervisning om framtiden. Samtliga företag menar att icke-finansiella mål till sin karaktär är mer långsiktiga, men även mellan de olika icke-finansiella målen kan graden av långsiktighet skilja sig. De mål som sågs som mest långsiktiga var främst mål rörande personal, kund och marknad. De icke-finansiella målen som ansågs vara mer kortsiktiga är de som rör processerna inom företaget, som exempelvis leverans.

Anthony och Govindarajans (2000) uttalande vittnar om att det inte är bra att enbart fokusera på det kortsiktiga resultatet, vilket kan bli en följd av att verksamheten endast styrs utifrån finansiella mål. En respondent på företag C har uppmärksammat detta då han nämnde att om organisationen inte ser till icke-finansiella faktorer utan istället tänker kortsiktigt, är det som att bita sig själv lite i tummen. Respondenten poängterade att endast vidta handlingar som leder till att det kortsiktiga resultatet förbättras, kan få till följd att förutsättningar för att lyckas bra på lång sikt därmed riskerar gå förlorade. Icke-finansiella mål kan därför hjälpa till att få upp fokus på sådant som genererar finansiellt resultat på längre sikt och därmed minska risken för kortsiktigt tänkande. Att komplettera med icke-finansiella mål ser vi som företags strävan att hävda sig finansiellt även i framtiden. Det blir ett sätt att försäkra sig om att organisationen tänker på framtiden och företaget handlingar som långsiktigt är bra. Ewing och Samuelsson (1998) nämner vikten av att finna en balans mellan kort och lång sikt i styrningen. I och med en styrning med både finansiella och icke-finansiella mål kan denna balans skapas.

#### *4.3.4.1 Kringliggande faktorer påverkar balansen*

Det är dock inte självklart att en komplettering med icke-finansiella mål bidrar till en jämn balans mellan kort och lång sikt. Balansen liksom relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål påverkas nämligen av kringliggande faktorer. När vi diskuterade hur viktiga de icke-finansiella målen är sade en respondent på företag B följande:

” De icke-finansiella målen är kanske mer framåtsiktande mål, de kommer att ha mer att bära om framtiden. Sedan dessutom tror jag vikten av det hela hänger samman med hur företaget går rent ekonomiskt. Jag menar för vårt företag nu har det inte gått så bra ekonomiskt och då är man inne på överlevnadsfrågor och då är de finansiella målen självklart viktiga. Mycket av de här icke-finansiella målen handlar ju om att investera för framtiden. Jag tror att de är lite konjunkturberoende med andra ord. ”

Relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål påverkas alltså av konjunkturen. Vid lågkonjunktur krävs att företagen tänker mer ekonomiskt. Det medför att icke-finansiella faktorer som främst hänför sig till kunder och personal, vilka leder till finansiella resultat längre fram, skärs ned på. Vid lågkonjunktur är verksamheten mer inriktad på att klara sig igenom lågkonjunkturen. Det kortsiktiga blir i lågkonjunkturer det viktigaste och därmed är balansen mer inriktad på kort sikt. Den naturliga följden blir därmed att det inte går att ta hänsyn till de icke-finansiella på samma sätt. Vid högkonjunktur är förutsättningarna för en mer jämn balans större eftersom pressen på att prestera finansiellt bra nu inte är så påtaglig. Därmed förefaller icke-finansiella mål vara av större betydelse för företags styrning vid en högkonjunktur på så sätt att det då kan läggas mer resurser på att nå dem.

Förståelse för en annan kringliggande faktor som påverkar balansen mellan kort och lång sikt kan erhållas då flera respondenter talade om kvartalshysterin. Undersök-

ningsföretagen menade att företag i allmänhet har tvingats bli kortsiktigare och kortsiktigare till följd av marknadens krav. Detta motverkar syftet med de icke-finansiella målen och det positiva de genererar ifråga om balans mellan kort och lång sikt. I och med att företagen blir allt kortsiktigare och har större krav på sig att prestera tillfredsställande finansiella resultat på kort sikt blir det att finansiella går före och att icke-finansiella därmed kommer i skymundan. Enligt oss borde de icke-finansiella målen bli viktigare i och med kvartalshysterin då de fokuserar på sådant som kan vara bra för det framtida finansiella resultatet. En användning av icke-finansiella mål skulle nämligen kunna väga upp denna hysteri.

När vi på företag C diskuterade utbildningsmöjlighet som kan härröras till icke-finansiella mål framkom en intressant aspekt som har med konjunkturen att göra. En av respondenterna sade nämligen följande på ett humoristiskt sätt:

” Det beror nog helt och hållet på konjunkturen. Dålig konjunktur – ingen utbildning, hög konjunktur – utbildning, men då finns det ingen tid. Summa summarum ingen utbildning. Visst blir det utbildning ändå även i lågkonjunktur men man är inte alls lika frikostig med det. Är det högkonjunktur finns det ofta inte mycket tid för utbildning.”

Detta visar på att fastän pengar finns och att företaget inte endast behöver tänka på att kortsiktigt överleva är det inte säkert att det arbetas för att nå de icke-finansiella målen. Som citatet visar kan brist på tid innebära att icke-finansiella faktorer hamnar i skymundan. Trots att en komplettering av icke-finansiella mål skett är det inte säkert att balans mellan kort och lång sikt erhålls. Tron att icke-finansiella mål i sig verkar för en balans mellan kort och lång sikt kan vara felaktig eftersom faktorer i omvärlden och brist på tid påverkar balansen.

#### 4.3.5 Ett sätt att hänga med

Stivers et al (1997) drar utifrån en undersökning slutsatsen att användningen av icke-finansiella mål kommer att bli nyckeln till företags framgång i framtiden. Detta eftersom icke-finansiella faktorer, såsom anställdas kunskap, kommer att spela en allt viktigare roll för företags lönsamhet. Manoochehri (1999) liksom Ittner och Larcker (1998) framhåller att ett behov av icke-finansiella mål är ett resultat av en förändrad omgivning. Manoochehri (1999) uttrycker det som att den teknologiska utvecklingen och den globala konkurrensen medför att det i omgivningen uppstår många nya hot såväl som möjligheter. För att lyckas i denna omgivning krävs det att företag är innovativa, snabba och effektiva. Att fokusera på kundernas behov har blivit det väsentligaste, vilket i sin tur har lett till att det blir viktigare med produkt- och tjänstekvalitet, nedkortade leveranstider, kontinuerlig förbättring av processerna och de anställdas engagemang. Dessa faktorer återfinns i våra undersökningsföretag. De har nämligen i sina övergripande perspektiv lyft fram dessa icke-finansiella faktorer som viktiga att fokusera verksamheten på. Att de gjort det tyder på att de försöker att hänga med i omgivningen och hävda sig gentemot konkurrenter.

Det faktum att företagen är högteknologiska med högt kunskapsinnehåll och själva anser sig befinna sig i en föränderlig miljö gör att vi kan förstå att de kompletterat sin styrning med icke-finansiella mål. Företagen har ett behov av att anpassa sig efter omvärldens förutsättningar. Det visar sig när vi under intervjuerna diskuterade anledningen till ändring av uppsatta icke-finansiella mål. Den främsta anledningen för att

ändra ett mål av denna karaktär var nämligen omvärldsförändringar. En respondent på företag B uttryckte sig på följande sätt:

” Alltså, det är ju helt och hållet beroende på om omvärlden förändras, då försöker vi ändra våra mål också. Det är ju väldigt farligt att ha mål som pekar i en annan riktning så att organisationen springer mot sådant som egentligen inte är bra längre.”

Vad gäller ändring av finansiella mål framkom att dessa i högre grad ligger fast och mer sällan ändras. Under intervjuerna märkte vi att styrelsen ofta diskuterades i samband med finansiella mål. De icke-finansiella däremot förknippas mer internt och på lägre nivåer inom organisationen. Liksom Dhavale (1996, i Gyllberg och Svensson, 2002) kan vi i våra företag se att ju högre upp i organisationen desto fler finansiella mål finns det. På samma sätt överväger antalet icke-finansiella mål på lägre nivåer. Mått på låg nivå speglar effekter av interna förändringar medan mått på företagsledningsnivå är påverkade av flera externa faktorer såsom ekonomiskt läge och marknadsförändringar.

På undersökningsföretagen sätts de finansiella målen av styrelsen och företagen ändrar inte gärna dessa under året när de väl är satta. Även här får vi en medvetenhet om att de finansiella ses mer till än de icke-finansiella. Det framkom att de finansiella är svårare att ändra på, vilket kan göra att de uppfattas som mer betydelsefulla. Eftersom det krävs mer för att ändra finansiella mål kan det medföra att de finansiella är de som i slutändan räknas. Det går även att vända på resonemanget, ses finansiella som de som i slutändan räknas kan det medföra att företagen är mer restriktiva med att ändra dem. Hur vi än ser på saken har det att göra med att finansiella är de som utåt representerar företaget och att bl a ägare ser till dessa.

#### *4.3.5.1 Kompletteringen kan tillgodose samtliga intressenter*

Rohlin et al (1994) nämner en förändrad maktbalans mellan inblandade intressenter. Det har skett en förskjutning från ägare, samhälle och fack till ledning och medarbetare, kunder och leverantörer. Till följd av denna förskjutning eftersträvas mer långsiktiga relationer eftersom intressenterna deltar så länge det gynnar dem. De icke-finansiella målen blir ett sätt för företag att få en möjlighet att utveckla de långsiktiga relationerna och indikationer på hur dessa ser ut. Icke-finansiella mål kan vara ett resultat av denna inställning då våra undersökningsföretags icke-finansiella mål är riktade mot bl a medarbetare och kunder. På företag C sade en respondent även:

” Vi kan inte bara hålla på att ragga nya kunder, utan vi måste hålla på och värna om de kunder vi redan har. Nya kunder är ju endast till för att man ska växa och de gamla kunderna har man ju kvar för att det har fungerat bra.”

Att företagets perspektiv utgörs av bl a kunder och personal och att citatet vittnar om en medvetenhet kring vikten av att behålla kunder, gör att vi ser att de fokuserar på att tillfredsställa dessa intressenter. Genom att ha både finansiella och icke-finansiella mål, vilka hänger ihop som en helhet, kan företag tillgodose kraven från samtliga intressenter. Vi har ändå uppmärksammat att de tidigare intressenterna fortfarande spelar en stor roll i företagen. Detta då vi funnit att finansiella mål anses vara de ägare ser till och att de i slutändan är de som räknas. De finansiella kan ses som ett sätt att tillfredsställa samhälle, ägare och fack. Balansen domineras alltså fortfarande av de tidi-



gare intressenterna som efterfrågar finansiella mål. Detta är kanske inte så konstigt med tanke på att företag inte kan bortse från vinstmål (Greve, 1996).

#### 4.3.5.2 *Trendigt*

En annan anledning till varför företag väljer att anamma icke-finansiella mål kan urskiljas genom resource-dependence skolan. Den menar att det är viktigt att organisationer uppfattas som effektiva och moderna. Detta eftersom det då blir lättare att tillkalla externa resurser såsom att attrahera personal, genomföra nyemmissioner, få gehör från politiker eller påverka massmedia till att skriva mer positiva artiklar om organisationen. Ett sätt att uppnå denna bild av att vara effektiva är att använda ett styrsystem som upplevs som modernt och effektivt. Detta oavsett om styrsystemet är effektivt i verkligheten (1978, Pfeffer och Salancik i Söderholm, 1998).

Att komplettera styrningen med icke-finansiella mål skulle kunna vara ett sätt att uppnå dessa fördelar genom en modern styrning. Något som tyder på detta är att en respondent på företag A menade att en anledning till att företag i allmänhet har icke-finansiella mål och verktyg som Balanced Scorecard är att det är lite av en trend. Det faktum att samtliga våra undersökningsföretag har valt att införa Balanced Scorecard, kan tyda på att de utåt sett vill framhålla sig som moderna då de därigenom visar en medvetenhet rörande icke-finansiella faktorer. Miljömålen som återfinns i två av företagen kan också vara ett sätt att utåt visa en medvetenhet kring detta. Eller som en av respondenterna på det företag som inte har miljömål, företag B, uttryckte det, att miljömål är ett sätt att framstå som allmänt god. Vi ser det som att en anledning till att våra företag har icke-finansiella mål kan vara att de vill skapa ett positivt anseende. Enligt Fortune Magazines årliga ranking av världens mest beundrade företag år 2000 hade nämligen 81 procent av dessa företag kompletterat sin styrning med icke-finansiella mål (Anonym, 2000). Att ha icke-finansiella mål förefaller därmed ge positiv extern uppmärksamhet.

Vi ser dock att trender kan innebära en fara, då det är lätt att spendera resurser på något som inte är genomtänkt. Istället för att icke-finansiella mål är resultat av ett behov inom företaget kan det vara så att företaget känner ett tryck utifrån eftersom andra företag har det. En parallell kan dras till klädesmode. Inom detta område kommer hela tiden nya trender och ofta får det till följd att folk hoppar på dessa. Många gånger kan det nog vara så att det inte sker någon djupare tanke på om jag egentligen vill ha detta klädesplagg. Eftersom alla andra har det måste och vill även jag ha det för att hänga med. Att det kan förhålla sig på samma sätt rörande icke-finansiella mål vittnar följande uttalande från en respondent på företag B om:

” Jag tror att väldigt många gick på den här bubblan när Balanced Scorecard kom som koncept. Man gick på massa dyra seminarier. Tittar man på den divisionen jag kom in på så hade varje enhet tagit in en konsultfirma, det hade alltså kostat över tio miljoner för den här divisionen. De hade olika konsultfirmor inne som satte upp olika modeller och sätt. Sedan slängde man ut alla konsulter för att få en enad syn inom företaget.”

Citatet visar vad som kan hända om företag anammar något som inte är tillräckligt genomtänkt. En ogenomtänkt införing av Balanced Scorecard riskerar leda till att resurser spenderas till ingen nytta. Vi bedömer denna risk som större om företag väljer att införa icke-finansiella mål genom Balanced Scorecard till följd av att de vill hänga

med i trenden. Vi ser det som betydande att företag verkligen tänker igenom vad icke-finansiella mål genererar för något positivt till dem och inte bara inför dem för att det är trendigt.

#### 4.4 Icke-finansiella mål som direkt led

##### 4.4.1 Led i att nå finansiella mål

Trots att företagen talade varmt om de icke-finansiella målen, var de noga med att poängtera att de är ett led i att försäkra sig om att finansiella mål nås. På företag A sades:

” De icke-finansiella är ju oerhört värdefulla, men som jag sa innan jag ser dem endast som delar i att uppnå de finansiella målen för det är nummer ett. [...] Vi har ju inte de här icke-finansiella för att det är kul, att de har ett egenvärde i sig. Ja de är jättevärdefulla men som en del i att uppnå den här helheten med att växa och bli större.”

Detta kan vi förstå genom Kaplan och Norton (2001) då de menar att icke-finansiella mål hjälper till att fokusera på det som leder till framtida finansiella resultat. Företagen menar att de är väldigt värdefulla, men bara om de sätts i relation till de finansiella.

Anledningen till att företagen har denna syn på de icke-finansiella målen kan vara ett resultat av det Andersson och Hansson (1999) talar om. De menar nämligen att den italienska dubbla bokföringen fortfarande ligger till grund för hur företagens prestationer och värden presenteras. Det finns enligt Kaplan (1996, i Little et al, 2002) ingen standardiserad metod för att mäta mjuka faktorer som kan innebära att företag kan jämföras med varandra. Externa intressenter kan därmed ha svårt att få en riktig uppfattning om företagen genom att se till de icke-finansiella målen. För att kunna jämföra företag med varandra måste intressenter titta på de finansiella resultaten eftersom dessa är allmänt vedertagna. Svensson (1997) menar att de som finansierar verksamheten behöver underlag för sina val och prioriteringar. Detta leder till att finansiella från företagens sida upplevs som viktiga. För att externa intressenter ska kunna tillgoda sig de icke-finansiella krävs det att de är innefattande delar i de finansiella. Det ställer krav på att företagen identifierar icke-finansiella mål som leder till finansiella för att det så småningom utåt ska visa på resultat. Då det inte finns någon allmänt vedertagen metod att utåt sett värdera företagen med icke-finansiella mål får de, som företagen sa, som roll att vara ett led i att nå de finansiella.

##### 4.4.2 Sambanden vilar på antaganden

Meyer (1996) poängterar att företag bör finna klara länkar mellan icke-finansiell prestation och det finansiella resultatet så att förbättring av icke-finansiella faktorer leder till förbättring av de finansiella. Även Kaplan och Norton (1996) menar att det är viktigt för företag att hitta direkta samband mellan finansiella och icke-finansiella mål. De är dock medvetna om att det är en tidskrävande process att identifiera orsak-verkansamband mellan dessa. Innan samband mellan icke-finansiella och finansiella mål funnits får företag förlita sig på subjektiva bedömningar rörande sambandet.

På alla företag poängterades att de inte kunde säkerställa några direkta samband gällande icke-finansiella mål av mer långsiktig natur som nöjda kunder, nöjda medarbetare och marknadsandel. När vi diskuterade sambanden uttryckte sig en respondent på B på följande sätt:

” Nej det kan vi inte leda bevis på. Det var ju det där jag sa om att det ju bygger på diverse antagande att det är så, men vi kan ju inte bevisa det. Det kan jag inte påstå precis ”

Samtliga företag talade däremot mycket om vikten av orsak-verkansamband mellan målen och menade att målen på olika sätt påverkar varandra. Som exempel kan nämnas att företag B ansåg sig veta att icke-motiverade medarbetare presterar sämre. Det framkom även bland samtliga företag att vissa kopplingar målen emellan är starkare och vissa svagare. Länken mellan icke-finansiella och finansiella upplevs från företagens sida vara starkare gällande icke-finansiella som är av mer kortsiktig karaktär. Andra länkar är, som citatet tyder på, svåra att identifiera. Som exempel på en länk som kan vara lättare att finna är att företag B upplever att leveranser ofta är knutna till betalningar. Trots att de inte direkt kan säkerställa detta samband, upplevs det ändå vara starkare än sambandet att t ex nöjda medarbetare leder till ökad försäljning. Vi ser att företagen inte har identifierat ett direkt samband mellan finansiella och icke-finansiella mål. De kan inte säkerställa att ett icke-finansiellt mål direkt påverkar ett finansiellt. Däremot säger sig samtliga vara övertygade om att de icke-finansiella målen leder till de finansiella målen. Därmed vilar orsak-verkansambandet på antaganden.

En förlitan på antaganden kan dock innebära en fara och en komplettering av icke-finansiella mål är inte en garanti för ett förbättrat finansiellt resultat. Faran innebär att företag felaktigt förlitar sig på att framtida finansiella resultat är en följd av uppnådda icke-finansiella mål (Anthony och Govindarajan, 2000). Kaplan och Norton (1996) ser det som en process där det är nödvändigt att först förlita sig på antaganden för att senare finna de rätta orsak-verkansambanden. Detta medför att problemet inte är så stort om företagen ser identifieringen av vilka icke-finansiella mål som leder till de finansiella som en process. Två av företagen, nämligen A och C, menar att det är omöjligt att finna sådana samband, vilket visar på att de inte ser det som en process. Därmed kan det innebära den fara Bruzelius och Skärvad (1995) liksom Merchant (1998) menar, nämligen att styrning kan förorsaka ett oönskat beteende om företag riktar in sig på fel mål.

#### 4.4.3 Målstyrningens förutsättningar

De icke-finansiella målen har svårt att nå upp till de förutsättningar som krävs för att målstyrning ska fungera (Söderholm, 1998). Vi ser att problemet med dessa förutsättningar, i fråga om icke-finansiella mål, har att göra med företagens svårighet med att finna och säkerställa direkta länkar.

##### 4.4.3.1 Svårt att nå objektivitet

Svårigheten med att hitta direkta samband, kan ha att göra med det en respondent på företag C talade om. Denne sade nämligen:

” Man kan inte värdera icke-finansiella mål på samma sätt som jag har en krona i plånboken.”

Enligt Bruzelius och Skärvad (2000) krävs det att mätningarna rörande måluppfyllelse måste vara objektiva. Objektiva resultatmätningar innebär att det för varje mål ska finnas resultatindikationer som alla kan enas om (Flaa et al, 2000). Citatet visar på en svårighet som uppmärksammats vad gäller icke-finansiella mål och mått. Finansiella mål och mått beskrivs ofta i monetära termer. Alla vet därför när ett finansiellt mål är uppnått eftersom värdet på en krona är allmänt känt. Däremot kan det vara svårt att nå objektivitet i de icke-finansiella eftersom det inte är allmänt känt vad dessa innebär. Att beskriva faktorer med icke-finansiella termer kan, som Stewart (1999) säger, ge intryck av flum. Anledningen till att det upplevs som flummigt kan vara att det just är svårt att få objektivitet i dessa. När är exempelvis målet nöjda medarbetare uppnått? Icke-finansiella mål bygger i grunden på subjektiva bedömningar och det kan tänkas att målet uppfattas på olika sätt inom organisationen. För att förhindra ett oönskat beteende bland organisationens medlemmar krävs det internt en enad syn på målet för att nå objektivitet. Ett av företagen, B, lyfter fram objektivitet. De vill i efterhand att det ska bli så lite diskussioner som möjligt huruvida målet är uppnått eller inte. En av respondenterna på företaget sade i fråga om objektivitet rörande icke-finansiella mål:

” Jag tycker att det är viktigt i samband med att man sätter de där måtten så måste man bestämma sig för hur man ska mäta det. Kan man inte komma på det, är det inget bra mål.”

Det förefaller som om detta företag ser objektivitet som en viktig förutsättning för att deras styrning ska fungera och för att målet ska väljas. De båda andra företagen nämner att det krävs objektivitet, men arbetar inte med att få objektivitet i sina mål på samma sätt som företag B. Vi kan därmed förstå att det kan uppfattas som svårt att hitta direkta samband mellan finansiella och icke-finansiella mål om företagen inte uppnått objektivitet i sina icke-finansiella mål. Har företagen inte uppnått objektivitet i dessa kan de inte heller utläsa när målen nåtts. Detta utläsande kan vara en förutsättning för att kunna avgöra om ett direkt samband föreligger.

#### 4.4.3.2 Tar lång tid att mäta

En annan förutsättning för att målstyrning ska fungera är snabbhet i utvärderingen (Söderholm, 1998). En allmän uppfattning bland undersökningsföretagen är att finansiella mål är lättare att följa upp. En av respondenterna på A sa att det räcker med några knapptryckningar på datorn, sedan kommer resultaten av sig själva och det är lätt att tolka dem. Under intervjuerna framhölls det också att vissa icke-finansiella mål mäts endast en gång per år, eftersom det kräver mycket resurser. Återigen hänför de sig till personal och kunder. Avgörande för hur ofta de icke-finansiella målen mäts har alltså att göra med hur mycket resurser som krävs. Vi kan förstå att vissa icke-finansiella mål är svårare och tar längre tid att mäta eftersom det kan krävas att företaget anlitar externa parter för att genomföra mätningarna. Ett annat sätt att tolka den oftare förekommande mätningen av finansiella är att dessa av företag ses som betydelsefullast och därför ses mätningar av dem som viktigare. Risken med att det tar lång tid att mäta vissa icke-finansiella mål kan vara det som en respondent på företag B påpekade. Rörande att vänta för länge med att mäta och följa upp ett mål sade denne följande:

” Om man gör något och så väntar man ett år, så dör det. Man måste ha lite aktiviteter för att få upp intresse för dem löpande. Annars kommer det att vara noll intresse.”

Svensson (1997) menar att människor tenderar att prioritera det som mäts. Det här visar på att om mätningar på ett mål tar för lång tid riskerar organisationsmedlemmarna att tappa fokus för de målen och välja att prioritera andra som mäts mer ofta. Vi tolkar det som att måluppfyllelse lättare och snabbare kan mätas när det gäller finansiella mål i jämförelse med icke-finansiella. Till följd av att de icke-finansiella målen inte mäts så ofta kan det bli svårare att hitta direkta samband mellan finansiella och icke-finansiella mål och därmed fortsätter sambanden att vila på antaganden.

#### 4.4.3.3 Feedback nödvändigt

Rombach (1995) menar att resultaten måste återföras för att målstyrning ska kunna fungera. Han poängterar att det är bra om uppföljningen och justeringen sker löpande under året. Detta är även något som Flaa et al (2000) tar upp och de menar att det måste vara möjligt att efter hand förändra mål och beteende. Svensson (1997) framhåller att uppföljning och utvärdering kan användas för att kontrollera graden av måluppfyllelse, ge feedback till dem som har jobbet o s v. Detta är exempel på bakåtblickande användningsområden, men uppföljningen kan även användas framåtsyftande. Det ökar nämligen motivationen hos den anställde när någon är intresserad av resultatet av arbetet. Uppföljningen ger även organisationen underlag för att omfördela resurser och sätta nya mål samtidigt som anställda får ett underlag för att utveckla nya arbetsmetoder. Genom uppföljningen lär sig de anställda av andras och egna erfarenheter. Resultatuppföljningen är därmed också kompetenshöjande.

På B följs samtliga mål upp kontinuerligt. Vad gäller de icke-finansiella målen uppföljning följs en del mål rörande kunder och anställda endast upp en gång per år. Anledningen till den mer sällan genomförda uppföljningen är att de vill hinna arbeta med de resultat som framkommit. Feedback på resultaten förmedlas därefter ut till organisationen. A har inte aktivt jobbat med sina icke-finansiella mål mer än tre år och säger sig därför inte ha kommit så långt i fråga om uppföljning. Ett intressant uttalande från en av respondenterna på detta företag är:

” Ska jag vara riktigt ärlig så är fortfarande inte rapporteringssystemet riktigt klar och det är väl det som är problemet. Det är så många gånger man bara sätter ihop något och sedan funderar man inte så mycket på uppföljningen. Lite självkritik där, det är det som är det svåra.”

När vi diskuterade uppföljningen gällande företag C: s icke-finansiella mål och om mätningar av dessa går tillbaka till de anställda svarade en av respondenterna:

” Det stannar nog i ledningsgruppen. Det går inte ut till de anställda i alla fall.”

Företag B är det av företagen som vi anser mest aktivt jobbar med uppföljning och feedback av icke-finansiella mål. De är medvetna om att det är nödvändigt med feedback för att målen ska bli ett användbart styrverktyg. Citatet hämtat från företag A visar att uppföljningen inte är färdigutvecklad. Det får därmed till följd att feedback till de anställda inte kan förmedlas. På företag C sker uppföljning, men det går inte ut någon feedback till organisationen. Att resultaten från de mätningar som görs på C och A inte förmedlas tillbaka till organisationen kan medföra att de anställda inte får

reda på om de vidtar handlingar som är i rätt riktning. Därmed riskeras det positiva med att ha uppföljning och feedback att gå förlorad.

A menar att de inte kommit så långt med uppföljningsprocessen eftersom de inte haft Balanced Scorecard och därmed inte aktivt jobbat med de icke-finansiella målen så länge. Intressant är att B arbetat aktivt med målen lika länge som A. Kanske har detta att göra med det som Olve et al (1999) menar, att hur lång tid det tar att föra in ett Balanced Scorecard kan ha att göra med företagets storlek. I ett mindre företag kan arbetet vara slutfört på ett halvår medan det på ett större kan ta ett antal år. Företag A är större än B. Det kan medföra att det därmed tagit längre tid att implementera Balanced Scorecard, vilket fått till följd att de inte kommit så långt gällande uppföljningen. En annan tolkningsmöjlighet är att de inte lagt ner lika mycket tid som B. En respondent på A säger nämligen att det inte går att lägga hur mycket tid som helst på Balanced Scorecardet. Respondenten menar att alla har sina ”vardagliga” jobb att sköta och därmed inte har tid att sitta och pillra med Balanced Scorecardet. Som nämnts är B det företag som mest aktivt använder sina icke-finansiella mål som ett styrmedel. Det kan tänkas att det är en anledning till varför de tycker att det är viktigt med uppföljning och feedback.

En allmän uppfattning bland företagen är alltså att det är svårare att mäta de icke-finansiella målen än de finansiella. Därmed tolkar vi det som att mätningar görs mindre ofta, vilket resulterar i att feedback på mätningarna kommer mer sällan eller i värsta fall inte alls. Då företagets styrning bygger på mål-medel-hierarki, är alla mål och mått sammanlänkade. Längst ner på individnivå återfinns icke-finansiella faktorer i form av aktiviteter. Därmed förlorar målstyrningen lite av sin funktion om det inte sker någon uppföljning eller förmedlas någon feedback till organisationen. Det kan förorsaka brister i styrningen i form av att organisationens medlemmar inte delar med sig om utförda arbeten. Med feedback lär sig anställda skilja på bra och dåliga prestationer, vilket ger dem information om vad de ska ändra på för att förbättra sig till nästa gång. De anställda lär sig också på så sätt av varandra, något Rohlin et al (1994) menar är viktigt för att främja utveckling och lärande i organisationen. Genom att aldrig få någon feedback på utfört arbete riskerar de anställda även att tappa motivation då organisationen inte tycks bry sig.

Om organisationen inte lär sig att skilja bra prestationer från dåliga blir det svårt att finna mönster för vilka icke-finansiella faktorer som påverkar de finansiella målen. Det blir svårt att komma vidare i processen med att finna orsak-verkansamband och se att ett specifikt icke-finansiellt mål leder till att ett finansiellt mål nås. Genom att inte ha någon uppföljning samt feedback stannar företagen vid att förlita sig på antaganden och riskerar därmed inte heller hitta några direkta samband.

#### *4.4.3.4 Svårt att finna relevanta mått*

Företag behöver veta vad de ska fokusera på och för att skapa denna fokusering vad de då ska mäta och vad de inte ska mäta. En allmän syn är att alla icke-finansiella faktorer påverkar långsiktiga finansiella resultat, vilket medför att företag riskerar att mäta allt (Meyer, 1996). Kaplan och Norton (1996) menar att väl utförda Balanced Scorecards hjälper till att fokusera mätningarna på det som är viktigt.

Vi har dock bland våra företag funnit att trots att de använder Balanced Scorecard upplever de det som svårt att finna och begränsa sig till relevanta mått. På företag B kan vi urskilja svårigheten att hitta rätt mängd liksom uppsättning mål och mått. Den ena av respondenterna sade nämligen följande:

” Vi hade en diskussion här idag om mängden mål. Jag hävdade att vi har lite för många. Jag tror att det gäller alla typer av mål, att det lätt blir lite många mål. [...] Den stackars individen ska ha individuella mål och sedan ska han dessutom hålla reda på avdelningsvisa mål och sedan ska han dessutom hålla reda på företagsmålen. Det blir ju mycket mål av det.”

Den andre respondenten på samma företag sade följande:

” I slutändan blir det ändå att man svävar ut lite, det blir lite för mycket mål och då måste man prioritera. Jag vet att en del tycker att vi har för mycket mål och det är en balans där att ändå täcka upp de flesta områdena också.”

De båda uttalandena vittnar om en kluvenhet angående vilket det essentiella antalet mål och mått inom företaget är. Det gäller, som den senare respondenten framhöll, att finna en balans mellan att ha tillräckligt med mål för att fånga det som verksamheten ska fokuseras på samtidigt som målen måste täcka in det som verksamheten ska sträva efter. Som teoretiker liksom de på företaget uppmärksammat blir det gärna lite för många mål inom verksamheten. Det kan lätt skapa förvirring i organisationen om måtten och målen är för många eftersom de anställda inte vet vilka de ska fokusera på.

Det kan tänkas att kompletteringen med icke-finansiella mål medför en än mer ökad svårighet med att hitta relevanta mål eftersom det blir fler mål och mått att välja bland. En följd av kompletteringen är att företag vill hitta mål och mått som medför att framtida finansiella resultat nås. Detta leder till att företagen behöver hitta de icke-finansiella mål och mått som leder till dessa framtida finansiella resultat. Har inte företagen funnit den rätta uppsättningen mål och mått kan det även vara svårt för dem att säkerställa vilka mål som står i direkt samband med varandra. Det kan även vara så att företagen behöver uppfatta vilka mål som står i direkt samband med varandra för att hitta relevanta mått. Därmed kan vi förstå företagets problem med att hitta direkta samband då det hänger samman med rätt antal relevanta mål.

## 4.5 Icke-finansiella mål som restriktion

En fara med finansiella mål är att det kan ge upphov till kortsiktigt tänkande. Det kan få till följd att organisationsmedlemmarna väljer att handla i syfte att kortsiktigt höja det finansiella resultatet. Icke-finansiella mål är ofta av karaktären att de är mer långsiktiga. En komplettering med icke-finansiella mål kan därmed ha en förhindrande verkan på det kortsiktiga tänkandet (Anthony och Govindarajan, 2000).

### 4.5.1 Finansiella mål prioriteras

Samtliga företag poängterar att de finansiella målen är de som prioriteras, oavsett vilka mål det gäller. De icke-finansiella ses som ytterst viktiga för verksamheten, men i en valsituation där det måste prioriteras råder det ingen tvekan om att det är de finansiella som väljs. Företagen menar att de prioriterar de finansiella samtidigt som de framhåller vikten av de icke-finansiella målen. De menar att det inte går att styra före-

tag som deras genom enbart finansiella mål. Detta är något som direkt kan uppfattas som en tvetydlighet, men genom att plocka in tankar från en respondent på företag A kan den här tvetydigheten förstås. När vi talar om prioritering rörande finansiella kontra icke-finansiella mål sade respondenten följande:

”Sitter du i en valsituation och du har X resurser och du ska göra ett antal aktiviteter så kommer resurserna att hamna under det finansiella målet. Sedan tror inte jag att det går att göra det så enkelt, det är sällan du är i den situationen, utan jag ser det som en helhet. Verkligheten är nog inte riktigt så enkel. Därför tror jag att det är viktigt att jobba med hela spektret, både finansiellt och icke-finansiellt.”

Detta tydliggör att det som förefaller vara en tvetydlighet i själva verket inte är det. Både finansiella och icke-finansiella är tillsammans som en helhet viktiga, men i situationer när företagen tvingas prioritera och välja antingen eller är det de finansiella som gäller.

När vi talade om vilka mål som prioriterades sade en respondent på företag B följande:

”Gissa. Det kommer alltid att vara de finansiella och jag tycker att det är rätt. Om man inte tjänar pengar så, det är ett elände att tjäna pengar. Det kommer alltid att vara det viktigaste och jag tycker att det är viktigt. Jag tycker t o m att man ska vara så tydlig att man talar om att det är den prioriteringen. Det tror jag inte vi gör, eller inte tillräckligt tydligt. Det tror jag ingen gör utan man flummar lite där med olika kvalitetsmål, miljömål också, gud bevars. Så säger man att det är lika viktigt, men skitsnack det är det inte alls.”

Det som respondenten menar om att de inte är tillräckligt tydliga med att framhålla vad som bör prioriteras finner vi intressant. I och med att företagen anammat Balanced Scorecard och kompletterat sin styrning med icke-finansiella mål kan det uppstå en konflikt likt den Kaplan och Norton (1996) menar att kritiker talar om. Kritiker till en styrning med finansiella och icke-finansiella mål anser nämligen att det skapar förvirring bland organisationens medlemmar i fråga om vad organisationen värdesätter och prioriterar. Fastän de respondenter vi talade med såg det som självklart att prioritera de finansiella kan det tänkas att resten av organisationen inte gör det. Citaten tyder nämligen på att respondenten upplever att de inte är tillräckligt tydliga. De respondenter vi talade med är olika chefer och sitter tämligen högt upp i organisationen. De finansiella målen är där fler i jämförelse med lägre nivåer och det kan göra att de väljer att prioritera dem. Eftersom det på lägre nivåer finns fler icke-finansiella kan det skapa förvirring kring vad som bör prioriteras vid en valsituation.

Bland respondenterna tycks det inte råda någon tvekan angående vilka mål som bör prioriteras vid en valsituation. Detta kan vi förstå genom att respondenten uttryckligen sade att det är ett elände att tjäna pengar. Att denne framhåller vikten av att tjäna pengar så klart visar på att det är det denne primärt ser till. Genom att de finansiella målen prioriteras blir det inte heller att de icke-finansiella ses som en restriktion i den bemärkelse att handlingar, vilka leder till kortsiktigt förbättrade resultat, inte får ske på bekostnad av uppsatta icke-finansiella mål. Kaplan och Norton (1999) säger att chefer har svårt att stödja investeringar i icke-finansiella faktorer inom företaget. Detta genom att de värderas utifrån kortsiktiga finansiella resultat. Investeringar av detta slag betraktas som periodiska utgifter i den ekonomiska redovisningen, vilket får till följd att nedskärningar i dessa investeringar är ett enkelt medel för att åstadkomma marginella vinstökningar på kort sikt.



Eftersom företag värderas utifrån kortsiktigt resultat blir följderna att chefer, vilka också är de inom företaget som vi intervjuat, påverkas att prioritera finansiella. Även här spelar kvartalshysterin och lågkonjunkturen sin roll. Det ökade trycket utifrån att företag måste leverera kortsiktiga finansiella resultat medför att fokuset på det finansiella därmed blir påtagligare. Icke-finansiella mål syftar till att motverka denna risk för kortsiktigt tänkande och bidra till mer långsiktigt tänkande.

#### 4.5.2 Teoretiskt bra men praktiskt svårt

På företag A och B talades det om att processen med att införa de icke-finansiella målen i styrningen är svår och tidskrävande. På A sade en respondent så här:

” Teoretiskt när man sitter i skolbänken låter det jätteenkelt, men när man väl kommer ut så är vardagen helt annorlunda. [...] Jag själv tycker ju att Balanced Scorecard är teoretiskt jättebra men det är svårt att få folk att begripa det. Så vi får se vad det ger.”

En komplettering av icke-finansiella mål medför en utmaning för ledningar eftersom de därmed måste styra verksamheten på ett nytt sätt och med ett annat språkbruk (Stewart, 1999). På våra undersökta företag fann vi att mycket av svårigheterna med icke-finansiella mål ligger i att de använder sig av Balanced Scorecard för att lyfta fram dem. Stewarts (1999) uttalande gör att vi kan förstå respondentens upplevda svårigheter med att få organisationen att förstå Balanced Scorecard. För att Scorecardet ska fylla sin funktion behöver samtliga förstå logiken bakom det (Olive et al, 1999). Först och främst måste ledningen förstå varför företaget ska ha konceptet och hur det fungerar. Därefter måste de få ut budskapet till resten av organisationen, så att verksamheten kan tillgodogöra sig det positiva som ett väl fungerande Scorecard kan innebära. Detta ställer därmed högre krav på ledningen.

Ytterligare en utmaning för ledningen rörande en styrning med icke-finansiella mål, ligger i att mäta huruvida målen nåtts och sedan använda resultaten av mätningarna till något. Det som teoretiskt uppfattas som självklart och enkelt kan i praktiken te sig helt annorlunda. Detta ställer krav på samtliga inom organisationen, men främst på dem som ska föra ut budskapet och därefter se till att det fyller sin funktion. Dessutom är processen tidskrävande, vilket påpekades av B och A. De är medvetna om att de kanske inte har lagt ner den tid som krävs på att föra ut budskapet och B nämner även att införandet hos dem kanske gjorts lite väl snabbt. Att det är svårt att förstå logiken bakom hur icke-finansiella och finansiella mål hänger ihop kan ha att göra med de subjektiva bedömningar som sambanden vilar på. Det som för en person kan uppfattas som ett självklart samband kan för en annan vara obegripligt. I och med att sambanden inte går att säkerställa blir det även svårt att få samtliga inom organisationen att förstå hur länkarna ser ut. Genom att alla inte har tagit till sig och förstår de icke-finansiella målen och hur de hänger samman med framtida finansiella kan det innebära att de finansiella uppfattas som viktigare och att de i en valsituation prioriteras. Det medför att de icke-finansiella därmed inte ses som en restriktion.

#### 4.5.3 Litar mer till finansiella mätningar

När vi med en respondent på företag A diskuterade vilka mätningar de litar mest på sade denne följande:

” Det enkla svaret på det är ju de finansiella. Det är ju inte så konstigt eftersom vi ju mäter dem när vi har facit i hand. De räknas ju enligt sinnrika bokföringssystem ihop till någonting. Dessutom speglar de vad som har hänt historiskt. Det är därför lätt att vara säker på det.”

Enligt Ittner och Larcker (1998) är finansiella mätningar bakåtriktade och visar vad som hänt. Det är av denna anledning som respondenten liksom de andra undersökningsföretagen sa sig lita mer på den information de finansiella gav.

Företagen menar att icke-finansiella mätningar mer är ett sätt att avgöra framtida finansiella resultat. De är ett led i att nå framtida finansiella resultat. Eftersom företagen dock inte kan säkerställa att ett icke-finansiellt mål leder till ett finansiellt kan det medföra att de lutar mer till de finansiella. Under tiden det inte går att säkerställa några direkta orsak-verkansamband blir följden att handlingar får ske på bekostnad av de icke-finansiella målen och därmed uppfattas de inte som en restriktion. Antagandet att icke-finansiella mål leder till finansiella vilar på subjektiva bedömningar. Detta tillsammans med att det inte går att säkerställa sambanden medför att det uppfattas som mer osäkert att hålla fast vid icke-finansiella mål i en valsituation. Därmed väljer organisationen att ta det säkra före det osäkra och vidta handlingar som de vet kortsiktigt är bra. Detta istället för att vidta handlingar som *kanske* visar sig vara bra i framtiden. Att se till framtiden kan i sig innebära en osäkerhet eftersom ingen kan veta vad som kommer hända. Det finns många faktorer som påverkar och spelar in för hur framtiden kommer att bli.

#### 4.6 Sammanfattning av analysen

De undersökta företagen styr sina verksamheter via mål. De använder verktyget Balanced Scorecard för att på ett aktivt sätt arbeta med både finansiella och icke-finansiella mål. Den struktur företagen använder för att arbeta med målen är mål-medel-hierarki. De övergripande målen bryts i tur och ordning ner till individnivå och ett mål på en nivå ska fungera som ett medel för att nå målet på nästa nivå. Vi har funnit att de icke-finansiella målen är fler på lägre nivåer, vilket kan ha att göra med mål-medel-hierarki samt att de är mer beskrivande. I slutändan är det de finansiella målen som räknas, men även icke-finansiella mål ses som viktiga. Vi tolkar att det positiva som icke-finansiella mål genererar är att de tydliggör vad anställda ska göra, medverkar till att få samtliga att sträva mot samma håll. De bidrar även till en balans mellan kort och lång sikt och gör att företag hänger med i utvecklingen. Balansen kan dock rubbas av kringliggande faktorer som konjunktur och kvartalshysteri.

Icke-finansiella mål är ett led i att nå framtida finansiella. När företagen upp till icke-finansiella mål tror de även att de når upp till framtida finansiella. Dessa kopplingar är svårare att urskilja när det gäller icke-finansiella mål som har med kunder och personal att göra. Uppfattningen att ett specifikt icke-finansiellt mål står i direkt samband med ett finansiellt bygger på antaganden. Företagen kan nämligen inte säkerställa några samband. Icke-finansiella mål har svårare att nå upp till de förutsättningar som krävs för att målstyrning ska fungera rörande objektivitet, snabbhet, feedback samt relevanta mått. Icke-finansiella måls svårigheter med detta medför att finansiella mål i slutändan är de som räknas och prioriteras. De icke-finansiella målen fungerar inte som en restriktion eftersom de finansiella målen prioriteras. Anledningen till denna prioritering är att det är svårt att förstå hur orsak-verkansambanden hänger ihop, sam-

tidigt som företagen inte lutar till icke-finansiella mätningar då de visar på något som kanske kommer att uppnås i framtiden.

## SLUTSATS

*I slutsatsen lyfter vi fram centrala delar av analysen. Genom att behandla delfrågorna tillsammans som en helhet ämnar vi öka förståelsen för hur relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål gestaltar sig i högteknologiska företag. Det tolkade materialet kommer vi här att lyfta till en högre nivå för att dra slutsatser rörande relationen.*

---

### 5.1 Det föreligger en relation

Vi har kommit fram till att det tycks föreligga en relation mellan finansiella och icke-finansiella mål i våra undersökningsföretag. Relationen är ett komplext fenomen och det är många faktorer som påverkar denna och får verkningar för hur den gestaltas. Relationen har betydelse för företagen och deras ekonomistyrssystem, där dess verkningar återfinns. Finansiella och icke-finansiella mål ingår i företagets styrssystem och bildar tillsammans en helhetsstyrning. Det har framkommit att de finansiella målen prioriteras framför de icke-finansiella om dessa ses som enskilda mål var och en för sig. Tillsammans, som en helhet för att styra verksamheten ses de som lika viktiga, där de fyller sina respektive funktioner och kompletterar varandra. Eftersom de finansiella målen prioriteras vid en valsituation, blir de icke-finansiella målen roll att vara ett led i att nå finansiella mål. Vi har funnit att icke-finansiella mål genererar positivt till företag när de ses tillsammans med finansiella. Ses icke-finansiella mål för sig som en enskild del, har de inget egenvärde.

### 5.2 Icke-finansiella måls roll i relationen

#### 5.2.1 Är mer beskrivande

De icke-finansiella målen roll i relationen förstår vi genom det positiva som en komplettering med icke-finansiella mål innebär. Något de icke-finansiella bidrar med är att skapa en förståelse för organisationsmedlemmarna om vilka handlingar som ska vidtas för att finansiella mål ska uppnås. Det är svårt att i finansiella termer beskriva vad som krävs av den anställda. Målen framställs i monetära termer och det kan vara svårt för organisationsmedlemmarna att förstå hur de kan bidra till dessa. Icke-finansiella mål beskriver på ett mer tydligt sätt vad de finansiella målen innebär och hur dessa kan nås. Företagens struktur av mål-medel-hierarki innebär att mål bryts ner till lägre nivåer och då har enskilda individer lättare att förstå hur de bidrar till mål på högre nivåer. Som ett resultat av den här strukturen och de icke-finansiella målen beskrivande karaktär är icke-finansiella mål fler på lägre nivåer.

#### 5.2.2 En finansiell prioritering kan skapa förvirring

Icke-finansiella mål hjälper även till att få alla att sträva mot samma håll. För att nå den här samordningen krävs det att samtliga inom organisationen förstår målen och därmed kan agera för att nå dessa. Genom att icke-finansiella mål är mer beskrivande kan de medverka till att samtliga i organisationen strävar mot samma håll. De icke-finansiella målen hjälper också till att skapa en samsyn kring vad det är inom verksamheten som skapar värde och vad som bör fokuseras på. De visar på vad verksamheten består av och vad det är som skapar de finansiella resultaten. Det är dock inte

alls säkert att detta positiva erhålls genom en komplettering. Om företagen befinner sig i en valsituation mellan finansiella och icke-finansiella mål och har ett visst antal resurser att tillgå kommer resurserna att hamna på de finansiella målen så att de nås. Då företagen i slutändan prioriterar de finansiella ser vi en risk att det kan skapa förvirring. Genom att företagen menar att de icke-finansiella målen är viktiga att fokusera på samtidigt som de prioriterar de finansiella blir det motstridiga signaler rörande vad det inom företaget är som skapar värde och är betydande. Detta kan medföra att organisationsmedlemmarna vidtar felaktiga handlingar då de inte klart vet vad de bör stäva efter och värdesätta.

### 5.2.3 Balansen mellan kort och lång sikt kan rubbas

Något annat positivt med de icke-finansiella målen är att de medverkar till att skapa en balans mellan kort och lång sikt. I relationen blir de icke-finansiella målen roll att bidra till ett mer långsiktigt tänkande, medan de finansiella målen är mer kortsiktigt inriktade. Tillsammans kan målen skapa en balans mellan kort och lång sikt. Balansen är beroende och kan ändras till följd av konjunktur och kvartalshysteri. Vid lågkonjunktur, där det handlar om att överleva, är de finansiella målen viktiga att fokusera på, vilket får till följd att de icke-finansiella målen hamnar i skymundan. För att försäkra sig om att finnas kvar i framtiden blir det att företagen prioriterar det finansiella och tänker mer kortsiktigt. Ett kortsiktigt tänkande kan i detta fall vara det enda sättet att ta sig igenom lågkonjunkturen. För att kunna överleva skärs det ned på utbildning och andra investeringar som inte direkt genererar finansiella medel. Enligt oss kan fokuseringen på att hävda sig finansiellt och tanken på överlevnad bestå, trots att det i själva verket inte är någon fara. Det kan innebära att de icke-finansiella målen mister sin funktion eftersom de alltid kommer i andra hand.

### 5.2.4 Hänga med i utvecklingen och tillgodose samtliga intressenter

Användningen av icke-finansiella mål kan även vara ett sätt för företagen att hänga med i utvecklingen och anpassa sig efter krav från markanden och intressenterna. Vi har inte uppfattat en förändrad maktbalans bland intressenter i den bemärkelse som Rohlin et al (1994) framhåller. De menar att makten har förskjutits från ägare, samhälle och fack till ledning och anställda, kunder och leverantörer. Istället ser vi att det skett en breddning av intressenter där företagen tillgodoser både tidigare, liksom nya. De icke-finansiella målen har som roll att tillgodose intressenter som anställda samt kunder och bidra till att långsiktiga relationer med dessa nås. I företagen ser vi detta genom att de har lyft fram icke-finansiella mål som rör bl a personal och kunder. De tidigare intressenterna som ägare har dock fortfarande makt. Vi har nämligen funnit att företagen är måna om att tillgodose deras behov. Dessa intressenter har ett behov av finansiella mål och genom att de finansiella målen är de primära, kan vi se att de fortfarande har makt.

Vi har funnit att en komplettering av icke-finansiella mål liksom konceptet Balanced Scorecard blivit lite av en trend bland företag. Det kan vara en bidragande orsak till valet att komplettera styrningen med icke-finansiella mål. Att anamma något som är trendigt visar på att företaget är modernt och hänger med. Något positivt som följer med en komplettering är att det blir lättare att skaffa sig externa resurser som personal och positiv uppmärksamhet från massmedia. Det blir ett sätt att marknadsföra sig utåt

genom att visa att företaget lyft fram icke-finansiella faktorer. Risken finns att ett anammade av icke-finansiella mål på grund av dess trendighet medför att resurser spenderas på något som inte genererar något positivt till företaget. En komplettering behöver inte nödvändigtvis innebära en för företaget positiv extern uppmärksamhet, särskilt sedan icke-finansiella mål förefaller bli vanligare bland företag. Vi ser att det är viktigt att företaget tänker igenom vad de vill få ut av kompletteringen och hur det kan förbättra deras styrning liksom fylla deras behov.

### 5.3 Icke-finansiella mål är ett led i att nå finansiella, men företagen kan inte säkerställa några direkta samband

Icke-finansiella mål är ett led i att nå framtida finansiella mål. När de icke-finansiella målen så nås även de finansiella. Angående sambanden upplevs de från företagets sida vara starkare mellan vissa icke-finansiella och finansiella mål än andra. Företagen kan dock inte säkerställa några direkta orsak-verkansamband, utan baserar sambanden och relationen på antaganden. Att företagen förlitar sig på antaganden, jämte att finansiella är de som i slutändan räknas, kan vara ett resultat av icke-finansiella måls svårigheter att nå upp till de förutsättningar som krävs för att målstyrning ska fungera. Icke-finansiella mål är nämligen inte lika objektiva som finansiella. Det tar längre tid att enas om hur målet ska mätas samt när det anses vara uppnått, eftersom det inte är allmänt känt. Det tar längre tid att mäta icke-finansiella mål vilket gör att feedback inte förmedlas så ofta eller inte alls. Därför kan inte heller åtgärder vidtas lika snabbt utifrån resultaten. I och med kompletteringsens vidgade fokusering med fler faktorer att ta hänsyn till blir det även svårt att begränsa sig till relevanta mått. För att företagen ska hitta säkerställda orsak-verkansamband krävs det att de verkar för en uppfyllelse av förutsättningarna. Att icke-finansiella mål når upp till målstyrningens förutsättningar ser vi som viktigt för att få nytta av icke-finansiella mål som ett styrverktyg. För att icke-finansiella ska fylla sin funktion i relationen menar vi att det är viktigt att organisationen arbetar med dessa.

#### 5.3.1 Brister i uppföljning och kontroll medför svårigheter i att avgöra icke-finansiella måls positiva generering

Om inte företag följer upp målen menar vi att det är svårt att avgöra om de icke-finansiella målen fyller sin roll i relationen. Det blir svårt för företaget att avgöra om deras icke-finansiella mål i själva verket genererar något positivt. Kontrolleras det inte att samtliga inom organisationen är på väg mot samma håll kan det heller inte avgöras huruvida detta positiva uppnått genom en komplettering. Brister i uppföljning leder därför till att hela relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål vilar på antagandet att de tillsammans leder till en helhetsstyrning.

### 5.4 Icke-finansiella mål fungerar inte som en restriktion

I relationen ses inte de icke-finansiella målen som en restriktion, dvs de har ingen förhindrande verkan på handlingar som leder till kortsiktigt förbättrade resultat. Att de inte ses som en restriktion har att göra med att det är svårt att förstå logiken bakom hur icke-finansiella mål leder till finansiella. Eftersom sambandet, att ett icke-finansiellt mål leder till ett finansiellt, bygger på subjektiva antaganden kan det vara svårt att få samtliga att förstå länkarna. Om organisationsmedlemmarna inte förstår

hur det hänger samman blir det inte att icke-finansiella målen har en förhindrande verkan på handlingar som leder till kortsiktigt resultat eftersom det är de finansiella målen som prioriteras. Dessutom kan det uppfattas som osäkert att spendera resurser på icke-finansiella mål eftersom det handlar om något som kanske är bra för framtiden. Då blir det att de finansiella prioriteras eftersom de uppfattas som mer tillförlitliga och på ett mer direkt sätt visar resultat.

## 5.5 Summa summarum

Det faktum att finansiella mål är de som externt speglar företaget får verkningar för relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål. De icke-finansiella målen roll blir därför att bidra till att framtida finansiella mål nås. Sambanden mellan finansiella och icke-finansiella mål är dock svåra att säkerställa då de icke-finansiella målen har problem med att nå upp till de förutsättningar som krävs för att målstyrning ska fungera. Icke-finansiella fungerar inte som en restriktion, då de finansiella prioriteras och då de direkta sambanden inte kan säkerställas. De finansiella målen roll blir att utåt visa företagets prestationer. De icke-finansiella målen roll blir att se till att framtida finansiella mål nås.

En intressant tanke är att om företag verkligen litat på att icke-finansiella mål leder till framtida finansiella mål skulle icke-finansiella vara de enda mål som hade behövts för att styra företaget. De finansiella skulle enbart ha som funktion att externt spegla företaget. Då en uppfyllelse av icke-finansiella mål skulle leda till en uppfyllelse av finansiella hade det inte skett någon prioritering. I och med att de direkta sambanden inte går att säkerställa blir vår tanke inte verklig. Då företagen har svårigheter med att säkerställa sambanden får de göra sitt bästa för att kompletteringen ändå ska generera något positivt. Vi anser att en styrning med både finansiella och icke-finansiella mål ställer krav på företagen, men verkar företaget för att uppfylla förutsättningarna och aktivt jobbar med båda målen kan det leda till en positiv helhetsstyrning.

## 5.6 Reflektioner och förslag till fortsatt forskning

När vi under hela uppsatsen diskuterat företags mål, kan det som en avslutning vara intressant att lyfta fram våra egna. En färdig magisteruppsats i företagsekonomi är nämligen ett stort mål för vår del. När vi började problematisera för ett halvår sedan måste vi erkänna att det kändes väldigt avlägset. Med gemensamma krafter har vi ändå tillsammans tagit oss till målet. Vägen hit har dock inte varit rak då vi upplevt både uppgångar och nedgångar. Ibland har det till och med känts som om vi har varit på väg åt fel håll, men trots allt anser vi oss ändå ha hamnat rätt. Svensson (1997) framhåller vikten av mål, då han menar att ingen springer ett maratonlopp om det inte finns något mål. Vi förstår vad han menar och ska villigt erkänna att vi nog inte hade kämpat så hårt om vi inte hade haft den färdiga uppsatsen i sikte.

Så här i efterhand finns det alltid en del saker som kunde ha gjorts annorlunda. Efter att ordagrant ha nedtecknat våra intervjuer som landade på 70 sidor, inser vi att detta arbete kunde ha underlättats. Vi hade inte behövt skriva ned allt, när det gällde vissa delar hade det varit tillräckligt med avlyssning från bandningarna. Som exempel kan nämnas att vi i analysen inte hade någon större nytta av ordagranna beskrivningar av företagen.

Vi inser att insamlandet av empiri gått relativt smärtfritt. Risken finns alltid att något företag skulle ha valt att inte medverka i sista stund, vilket vi tack och lov inte råkade ut för. Det hade inte varit bra med tanke på att vi inte hade något företag i reserv.

Det har blivit en hel del prat under uppsatsprocessen, vilket medfört att tiden inte alltid utnyttjats så effektivt. Kanske bör det inte heller ses som enbart negativt eftersom det bidragit till att vi haft roligt under tiden och därmed förhoppningsvis presterat bättre.

Det hade förmodligen varit bra att genomfört en testintervju för att försäkra sig om att frågorna var bra. Vi hade dock turen att få ut mycket information från samtliga intervjuer, trots att ingen testintervju företogs.

Förslag till andra studier skulle kunna vara att utifrån anställdas synvinkel studera relationen. Det hade varit intressant att förstå hur anställda ser på relationen mellan finansiella och icke-finansiella mål och vilken roll de anser de båda målen ha. Ett annat förslag är att företa en studie av relationen i offentlig verksamhet. Då vi funnit att de finansiella målen prioriteras delvis beroende på kravet att tillgodose externa intressenter skulle det vara intressant att se hur relationen förhåller sig i icke vinstdrivande verksamheter.



## KÄLLFÖRTECKNING

---

- Anonym (2000): *The world's most admired companies go for the long term and people factor*. Management Services
- Alvesson, Mats (2000): *Ledning av kunskapsföretag. En studie av ett datakonsultföretag*. Norstedts Juridik AB, Stockholm, ISBN 91-39-10399-4
- Alvesson, Mats & Sköldbberg, Kaj (1998): *Tolkning och reflektion. Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-38161-1
- Andersen, Ib (1998): *Den uppenbara verkligheten: val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-00627-6
- Andersson, Pähr E & Hansson, Johan (1999): *Intellektuellt kapital i teori och praktik*. Humatec, Djursholm, ISBN 91-630-8058-3
- Anthony, Robert N & Govindarajan, Vijay (2000): *Management control systems*. McGraw-Hill Book Co, Singapore, ISBN 0-07-118100-8
- Arbnor, Ingeman & Bjerke, Björn (1998): *Företagsekonomisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-40922-2
- Ax, Christian, Johansson Christer & Kullvén, Håkan (2001): *Den nya ekonomistyrningen*. Liber Ekonomi, Malmö, ISBN 91-44-00627-6
- Bruzelius, Lars H & Skärvad, Per-Hugo (1995): *Integrerad organisationslära*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-40467-0
- Bruzelius, Lars H & Skärvad, Per-Hugo (2000): *Integrerad organisationslära*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-01311-6
- Dinesh, David & Palmer, Elaine (1998): *Management by objectives and the Balanced Scorecard: will Rome fall again?* Management Decision
- Ekstedt, Eskil (1988): *Humankapital i brytningstid – Kunskapsuppbyggnad och förnyelse för företag*. Allmänna Förlaget, Stockholm, ISBN 91-38-90831
- Eneroth, Bo (1989): *Hur mäter man vackert? Grundbok i kvalitativ metod*. Graphic Systems AB, Göteborg, ISBN 91-27-01869-5
- Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (1999): *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi, Malmö, ISBN 91-47-04395-4
- Ewing, Per & Samuelsson, Lars A (1998): *Styrning med balans och fokus*. Liber ekonomi, Malmö, ISBN 91-47-04323-7

Flaa, Paul, Hofoss, Dag, Holmer-Hoven, Finn, Medhus, Thorstein & Rønning, Rolf (2000): *Introduktion till organisationsteori*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-00243-2

Frigo, Mark L (2002): *Nonfinancial performance measures and strategy execution*. Strategic Finance

Greve, Jan (1996): *Budget*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-00148-7

Gyllberg, Henrick & Svensson, Lars (2002): *Överensstämmelse mellan situationer och ekonomisystem – en studie av medelstora företag*. Lund Business Press, Lund, ISBN 91-971179-3-5

Hansson, Jörgen, Kahn, Anna, Nicou, Monica & Wästfelt, Lena (1997): *De nya kunskaparna*. Liber Ekonomi, Malmö, ISBN 91-47-04045-9

Hatch, Mary Jo (2000): *Organisationsteori. Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-01317-5

Hussain, Md Mostaque & Gunasekaran, A (2002): *An institutional perspective of non-financial management accounting measures: A review of the financial services industry*. Managerial Auditing Journal

Ittner, Christopher D & Larcker, David F (1998): *Innovations in performance measurement: trends and research implications*. Journal of Management Accounting Research

Jacobsen, Dag Ingvar & Thorsvik, Jan (2000): *Hur moderna organisationer fungerar*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-00545-8

Jenks, James M & Kelly, John M (1986): *Konsten att delegera*. Liber, Stockholm, ISBN 91-38-61736-6

Johansson Lindfors, Maj-Britt (1997): *Att utveckla kunskap: om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-32851-6

Kaplan, Robert S & Norton, David P (1996): *Knowing the score*. Financial Executive

Kaplan, Robert S & Norton, David P (1996): *Linking the balanced scorecard to strategy*. California Management Review

Kaplan, Robert S & Norton, David P (1996): *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*. Harvard Business Review

Kaplan, Robert S & Norton, David P (1999): *The Balanced Scorecard- från strategi till handling*. ISL Förlag AB, Göteborg, ISBN 91-7698-098-7

Kaplan, Robert S & Norton, David P (2001): *Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part 1*. Accounting Horizons

Konradgruppen (1989): *Den osynliga balansräkningen – nyckeltal för redovisning, styrning och värdering av kunskapsföretag*. Affärsvärden Förlag AB, Visby, ISBN 91-85804-22-3

Little, Stephen, Quintas, Paul & Ray, Tim (2002): *Managing knowledge*. SAGE Publications Ltd, London, ISBN 0-7619-7212-9

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999): *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-01003-6

Maines, Laureen A, Bartov, Eli, Fairfield, Patricia M & Hirst, Eric (2002): *Recommendations on disclosure of nonfinancial performance measures*. Accounting Horizons

Manoochehri, Gus (1999): *Overcoming obstacles to developing effective performance measures*. Work Study

Merchant, Kenneth A (1998): *Modern management control systems : text and cases*. Upper Saddle River, London

Meyer, Marshall W (1996): *Pitfalls in choosing non-financial measures*. The Antidote

Nilsson, Ulf (1998): *Mått och mål – en introduktion till att mäta kvalitetsmål*. SIS Forum AB, Göteborg , ISBN 91-88802-23

Olve, Nils-Göran, Roy, Jan & Wetter, Magnus (2001): *Balanced Scorecard i svensk praktik*. Liber AB, Malmö, ISBN: 91-47-04485-3

Patel, Runa & Tebelius, Ulla (1991): *Grundbok i forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-24851-2

Rholin, Lennart, Skärvad, Per-Hugo & Nilsson, Sven Åke (1994): *Strategiskt ledarskap i lärsamhället*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-86312-01-4

Rombach, Björn (1995): *Det går inte att styra med mål!* Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-32301-8

Silk, Scott (1998): *Automating the Balanced Scorecard*. Management Accounting

Stewart, Thomas A (1999): *Intellektuellt kapital*. Nerenius & Santérus, Stockholm, ISBN 91-648-0154-3

Stivers, Bonnie P & Joyce, Teresa (2000): *Building a balanced performance management system*. S.A.M. Advanced Management Journal

Stivers, Bonnie P, Joyce Covin, Teresa, Green, Nancy, Smalt & Steven W (1997): *Harnessing corporate IQ*. Camagazine

Stivers, Bonnie P, Joyce Covin, Teresa, Green Hall, Nancy, Smalt & Steven W (1998): *How nonfinancial performance measures are used*. Management Accounting

Sveiby, Karl Erik & Risling, Anders (1986): *Kunskapsföretaget- seklets viktigaste ledarutmaning?* Liber Förlag, Malmö, ISBN 91-38-61693-9

Svensson, Arne (1997): *Målstyrning i praktiken*. Liber Ekonomi, Malmö, ISBN 91-47-04145-5

Södergren, Birgitta (1988): *När pyramiderna rivits*. Bonniers Grafiska Industrier AB, Stockholm, ISBN 91-7566-132-2

Söderholm, Johan (1998): *Målstyrning av decentraliserade organisationer*. Repro, Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm, ISBN 91-7258-497-1

## BILAGOR

---

### Intervjufrågor

1. Vad har du för befattning?
2. Vilka är dina arbetsuppgifter?
3. Kan du berätta lite om ert företag.
4. Kan du berätta om ert styrsystem.
5. Vilka finansiella mål/mått har ni inom företaget och vilka icke-finansiella har ni?
6. Hur många finansiella respektive icke-finansiella mål/mått har ni?
7. Kan du beskriva mål/måttformuleringsprocessen vad gäller både finansiella och icke-finansiella mål/mått. Vem/vilka är det som utformar dem, vem/vilka är det som godkänner dem o s v?
8. Har ni någon modell som ni arbetar med angående era mål och mått, exempelvis Balanced Scorecard?
9. Har hela företaget samma icke-finansiella mål eller skiljer det sig åt mellan avdelningar, bolag etc?
10. Hur länge har ni haft icke-finansiella mål?
11. Vad var syftet med att ni kompletterade er styrning med icke-finansiella mål?
12. Hur ofta mäter ni de finansiella respektive de icke-finansiella målen?
13. Upplever ni att era icke-finansiella mått speglar de uppsatta målen?
14. Ändrar ni era icke-finansiella mål och i så fall hur ofta?
15. Ändrar ni era finansiella mål och i så fall hur ofta?
16. Vilket värde ger de icke-finansiella målen ert företag?
17. Upplever du att den information de icke-finansiella mätningarna ger används till något?
18. Har kompletteringen med icke-finansiella mål påverkat er organisation och i så fall hur?
19. Vad tror du motiven är till att andra företag har icke-finansiella mål?

20. Hur ser ni på finansiella respektive icke-finansiella mål, vilka prioriterar ni?
21. Vilka mått litar ni mest på, finansiell eller icke-finansiella, informationsmässigt?
22. Upplever ni att det föreligger en direkt relation mellan era icke-finansiella och finansiella mål? Hur ser denna relationen ut?
23. Ser ni de icke-finansiella målen som delmål för att nå de finansiella?
24. Har ni funnit direkta samband mellan era icke-finansiella och finansiella mål, dvs att ett specifikt mål står i direkt relation till ett annat?
25. Kan du beskriva hur ni går till väga när ni följer upp de icke-finansiella målen.
26. Har ni uppnått det ursprungliga syftet med att ha icke-finansiella mål, förklara?
27. Tänk er att ni har ett icke-finansiellt mål som medför att de anställda ska ha ett visst antal utbildningsdagar per år. Upplever du att detta mål hindrar dig från att förbättra de finansiella målen? Utbildning är en kostnad och genom att avstå från det blir det ett bättre finansiellt resultat.
28. Hur viktiga tror du icke-finansiella mål blir i framtiden, varför?
29. Har de resurser som lagts ner på att utforma och följa upp icke-finansiella mål och mått uppvägs av den nytta ni har erhållit?