Styrning för framgång

En fallstudie i telekombranschen

Burlid, Hans-Peter & Rezai, Ali

Ronneby 2003

Till läsaren

"Då jag nu vill erbjuda Ers Höghet ett bevis på min tillgivenhet har jag bland mina tillhörigheter inte funnit något, som jag sätter större värde på eller uppskatta mer än den kunskap om stora människors handlingar, vilket jag erhållit genom en lång erfarenhet av nutida händelser och ett aldrig upphörande studium av antikens historia. Jag har under en längre tid omsorgsfullt begrundat och betraktat allt detta och sänder nu dessa begrundanden, sammanfattade i en liten bok, till Ers Höghet. Även om jag anser detta verk vara ovärdigt att vara i Er närhet, förlitar jag mig trots detta på att Ni i Er stora godhet mottar det, eftersom jag inte kan ge Er någon större gåva än denna möjlighet att på mycket kort tid förstå allt detta, som jag under så många år och med så stor möda och under så stora faror har lärt mig. Jag har inte förskönat och berikat min bok med långa meningar eller högtravande och storartade ord med de tjusande snirklar och ytliga ornament, som många andra brukar pryda sina skrifter med, ty jag har inte velat att någon skall försköna den, utan att endast ämnets mångfald och temats allvar skall göra den omtyckt."

Niccoló Machiavelli, Fursten sidan 7. Natur och Kultur, Stockholm 1958

Sammanfattning

Titel	**Styrning mot framgång – en fallstudie i telekombranschen**
Författare	Burlid, Hans-Peter & Rezai, Ali
Handledare	Henrick Gyllberg
Kurs	Kandidatarbete i företagsekonomi, FEC007, 10p
Syfte	Syftet med denna uppsats är att undersöka vilka mått företag inom telekombranchen använder sig av för att styra och följa upp verksamheten samt att undersöka huruvida dessa nyckeltal avspeglar företagens framgångsfaktorer. Viktigt i sammanhanget är också överväganden kring valet av ansvarsstruktur och den ekonomiska planeringens sikt för att erhålla en balans i styrningsarbetet. Därmed blir delsyftet i denna uppsats att redogöra för företagens överväganden kring dessa frågor.
Metod	Kvalitativ fallstudie.
Slutsats	Vi konstaterar att samtliga undersökta företag i stor utsträckning präglas dels av sin omgivning men också av sin strategi. Vi ser att omgivningen påverkar företagen i form av att ett kostnadseffektivt finansiellt tänkande är nödvändigt för att svara mot den hårt pressade marknadens krav, samtidigt som kundernas höga krav måste bemötas med ett starkt kundfokus. Vidare ser vi att företagens positionering sätter stark prägel på de kritiska framgångsfaktorerna vilket också tar sig uttryck i de mått som används.

Innehållsförteckning

1. BAKGRUND 5

1.1 STRUKTUROMVANDLINGEN 7
1.2 PROBLEMDISKUSSION 8
1.3 SYFTE 11
1.4 AVGRÄNSNING 12
1.5 DISPOSITION 12

2. METOD 13

2.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT 13
2.1.1 Datainsamling 15
2.1.2 Intervjuerna 15
2.1.3 Analys 15
2.2 STUDIENS TILLFÖRLITLIGHET 16

3. TEORETISK REFERENSRAM 17

3.1 STYRNING 17
3.1.1 Vad är styrning? 17
3.1.2 Styrmedel i ekonomistyrningen 18
3.1.3 Metoder för ekonomistyrning 19
3.2 VAL AV MÅTT 22
3.2.1 Ekonomiska mått 23
3.2.2 Icke-finansiella mått 23
3.3 VAL AV ANSVARSSTRUKTUR 24
3.4 PLANERINGENS SIKT 26
3.5 VÅRA MÅTT 27
3.5.1 Mått i finansiellt perspektiv 27
3.5.2 Mått i kundperspektiv 28
3.5.3 Mått i internperspektiv 28
3.5.4 Mått i lärandeperspektiv 28
3.6 BALANSERAT STYRKORT 28
3.7 PRESTATIONSPYRAMIDEN 30
3.8 TABLEAU DE BORD 31
3.9 VAL AV ANGREPPSSÄTT 31
3.10 SAMMANFATTNING AV TEORIER 32

4. EMPIRI 33

4.1 EUROPOLITAN VODAFONE AB 33
4.1.1 Organisationen 33
4.1.2 Målsättning 34
4.1.3 Framgångsfaktorer 34
4.1.4 Ansvarsstruktur 36
4.1.5 Den ekonomiska planeringens sikt 36
4.1.6 Val av Mått - Vodafones fyra passioner 37
4.2 TELIA MOBILE SVERIGE AB 38
4.2.1 Organisationen 39
4.2.2 Målsättning 39
4.2.3 Framgångsfaktorer 39

4.2.4 Ansvarsstruktur *40*
4.2.5 Den ekonomiska planeringens sikt *40*
4.2.6 Val av mått – Telias balanserade Styrkort *41*
4.3 TELE2 SVERIGE AB 43
4.3.1 Organisationen *43*
4.3.2 Målsättning *43*
4.3.3 Framgångsfaktorer *43*
4.3.4 Ansvarsstruktur *44*
4.3.5 Den ekonomiska planeringens sikt *44*
4.3.6 Val av mått – Tele2 ..... *45*

5. ANALYS 46

5.1 KRITISKA FRAMGÅNGSFAKTORER 46
5.2 EKONOMISTYRNING 48
5.2.1 Ansvarsstruktur *48*
5.2.2 Budget *49*
5.2.3 Den ekonomiska planeringens sikt *49*
5.2.4 Val av mått *50*
5.2.5 Styrning med finansiella mått *51*
5.2.6 Användning av icke-finansiella mått *52*
5.3 SAMMANFATTANDE ANALYSMODELL 56

6. SLUTSATS 58

7. REFERENSER 60

BILAGA 1 INTERVJUFORMULÄR 63

BILAGA 2 VÅRA MÅTT 68

1. BAKGRUND

Vårt arbete startade med att vi ville göra en studie inom området verksamhetsstyrning vilket krävde forskning kring litteratur och artiklar i ämnet. Värt att nämna är att inspirationskällan bakom ämnet är vårt senaste års studier i ämnena Strategy and Business Development och Management Control System som introducerade olika styrmodeller för oss samt presenterade synen på ekonomistyrning och dess roll i företagen. I samråd med vår handledare har vi funnit utrymme för en vidare diskussion kring ämnet.

Det har hänt mycket inom ekonomistyrning de senaste tjugo åren. Utvecklingen tog fart på allvar först i slutet av 1970-talet. Företagen levde i en stabil omgivning, med stabil teknik. Produktionen var statisk och priserna ändrades långsamt. De flesta hade homogena produkter som producerades i så stor skala som möjligt. I den trygga och stabila miljön gällde traditionella budgetmodeller, med gamla och kända självkostnads- och bidragskalkyler för att fastställa vilken kostnad en produkt hade och vilket ekonomiskt bidrag den gav till verksamheten. Under 1980-talet började dramatiska saker ske i näringslivet som gjorde att traditionella modeller inom ekonomistyrning började ifrågasättas allt mer.[1]

En ny ekonomisk världsordning håller på att växa fram och driver fram en strukturomvandling inom svensk industri sedan flera årtionden. De som spelar efter de nya reglerna kommer att blomstra medan de som negligerar dessa inte kommer att göra det. Detta gäller i allmänhet hela näringslivet och i synnerhet telekombranschen. Den nya ekonomin är världsomspännande och favoriserar immateriella ting såsom idéer, information och relationer. Dessa immateriella ting är starkt sammanlänkade och skapar en ny marknad och ett nytt samhälle.[2]

Den nya ekonomin handlar om svårgripbara enheter som information, relationer, copyright, underhållning, säkerhet och vad som kommer av detta. Den svenska ekonomin har redan förändrats i riktning mot dessa immateriella storheter. Datorernas, underhållningsbranschens och telekommunikationernas okroppsliga värld är nu en industri större än någon av gårdagens giganter, som byggverksamhet, livsmedelsproduktion eller biltillverkning.[3]

När företagsklimatet nu har förändrats från en statisk miljö till en miljö i ständig förändring, kortare genomloppstider och en ökad automation och datorisering, där en allt större del av värdeskapandet sker mellan, inte inom företagen, i nätverk. Företagen övergick från en funktionsindelning till att börja flödesorientera och styra sin produktion i processer. Att styra ett företag under dessa nya förhållanden ställer krav på nya metoder.[4]

Vi anser att telekommunikationsbranschen i alla högsta grad berörs av denna strukturomvandling som har vissa karaktäristiska särdrag som erfordrar en noggrann övervägning vid val av styrmedel. Till dessa särdrag räknar vi bland annat den initiala

[1] Prenkert, T. (1998). Redovisning för intern styrning.
[2] Kelly, K. (1999). Den nya ekonomin.
[3] Ibid.
[4] Ibid.

kapitalbindningen vid nyinvesteringar, såsom 3G, som kräver ett långsiktigt tankesätt och bland annat en föränderlig marknad som framför krav på flexibilitet i styrningen. Vidare finner vi att den traditionella styrlogiken med sina grunder i produktionssektorn tillsammans med självkostnadskalkyler och olika påläggssatser till viss del saknar relevans för telekommunikationsbranschen. Detta på grund av att de kostnadsstrukturer som finns inom telekommunikationsbranschen inte har samma sammansättning som på de produktionsbaserade företagen. Skalfördelarna ligger exempelvis inte i produktionen utan i antal anslutna abonnenter, erbjuden tjänst bär i stort sätt samma kostnad oberoende på antal användare och de stora kostnaderna återfinnes inom forskning och utveckling av nya tjänster. Till dessa tillkommer dessutom olika varianter på inlåsningseffekter.

Skalfördelarna ses inte av alla som fördelar utan kan också vara en nackdel. Strouse uttrycker detta som: *”Scale can be a disadvantage. A commitment to a wide – scale technology needs to last for the forecasted period. Scale limits a telecommunications service provider’s flexibility to transform to meet market requirements, including technology independence and the ability to enter and exit markets to maximise profits. Economies achieved from scale often reduce the service provider’s ability to offer specialized services, a necessity in a competitive market.”*[5]

Styrningen innebär bearbetning av information och resulterar i olika typer av beslutsunderlag. Informationen gäller företagens omvärld eller interna förhållanden. Den kan avse framtiden eller gången tid. Dessa styrmedel har stått i fokus för debatten under de senaste åren och förknippas oftast med trebokstavsförkortningar såsom Activity Based Costing, Balanced Scorecard, Just In Time och Total Quality Management. I rätt samanhang kan metoderna säkert vara till hjälp men de är ingen garanti för framgång utan en förståelse för den egna organisationens situation och utveckling.[6]

De senare åren har dessa nya styrmetoder prövats i en rad svenska företag, t ex ABB och Skandia.[7] ABB lanserade under Percy Barneviks ledning ett ”Customer focus”-program med tre huvudfokuseringar: total genomloppstid, total kvalitet och supply management. Denna idé utvecklades under Bert-Olof Svanholms tid som VD för ABB Sverige till ett koncept kallad för T50, där T stod för total genomloppstid och 50 till halvering av tiden med 50 % för att öka kundvärdet för ABB:s kunder. I juni 1994 presenterades ett förslag på ett koncept vars struktur var mycket inspirerad av Kaplans och Nortons balanserade styrkort. Detta koncept fick namnet EVITA och skulle fungera som ett verktyg för att skapa ett ekonomi- och verksamhetssystem som stödde T50s värderingar. Två viktiga element i EVITA:s filosofi är kunden och de anställda. Utifrån dessa valdes fem perspektiv: kund, process, medarbetare, innovation och resultat. Dessa perspektiv används inom ABB för att utifrån kundernas förväntningar generera önskat resultat. ABB lägger stor vikt vid förståelsen av relationerna mellan perspektiven. Styrkortet EVITA summerar inte de olika enheternas styrtal, eftersom respektive företag tar fram egna styrtal. På grund av detta har man inom ABB valt att, till skillnad mot Kaplan och Norton och Skandia, att inte fokusera sig på koncerngemensamma styrtal. EVITA förutsätter och leder till ett mer öppet ledarskap

[5] Strouse, K. G. (2001). Strategies for success in the new telecommunikations marketplace. Sid 106.
[6] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus.
[7] Samuelsson, L. (1999). Controllerhandboken.

och decentraliserade beslut, enligt ABB. Det har dessutom visat sig att yngre människor och icke-ekonomer har lättare kunnat ta till sig de nya tankarna i EVITA. ABB anser dessutom att EVITA är det bästa verktyget för att förena den övergripande visionen och de strategiska målen med olika förändringsåtgärder på operationell nivå.[8] Skandia i sin tur började ganska tidigt med att synliggöra sitt arbete med ”Skandias intellektuella kapital”. Då ledningen tyckte att begreppet styrkort verkade bakåtblickande, beslöt man sig för att kalla konceptet för Skandias Navigator. Med detta ville ledningen understryka vikten av själva styrprocessen snarare än styrkortet i sig självt. Navigatorn används inom Skandia som ett supplement till balansräkningen för att redovisa företagets immateriella tillgångar som en del av marknadsvärdet. Detta sker dock i första hand för internt bruk, och de externa effekterna ses snarare som en bonus än en medveten ansträngning att höja aktievärderingen. Skandia har visserligen ökat marknadens medvetenhet om de interna satsningarna för att utveckla det intellektuella kapitalet, men det är ändå de interna effekterna som har varit målet, och som man är mest nöjd med. Ett av syftena med införandet av Navigatorn har enligt ABB varit att göra Skandia tvåspråkigt, vilket innebär att samtliga ledare ska behärska såväl det operativa som det strategiska språket. Denna målsättning har möjliggjorts tack vare Navigator-processen. [9]

1.1 Strukturomvandlingen

Den nya tekniken har förändrat den traditionella strukturen inom telebranschen både vertikalt och horisontellt. Den ursprungliga telekommunikationstekniken med kopparkablar till bostaden och en hierarki av växlar hör till det förgångna. Nuförtiden finns det alternativa sätt att tillhandhålla telefoni där mobiltelefoni är den mest påtagliga. Den digitala revolutionen har minskat kostnaderna för lagring, överföring och behandling av informationen över hela världen. De politiska beslutsfattarna betraktar telebranschen som en viktig högteknologisk aktivitet med vida och djupgripande verkningar på flera områden i samhället och det ekonomiska livet.[10]

Den stora användningen av mobiltelefoni har resulterat i en serie av möjligheter och utmaningar för företagen i sektorn. 30 juni, 2002 hade 84 procent av svenska befolkningen någon form av mobilt telefon abonnemang.[11] Möjligheterna ligger i att kunna expandera affärsrörelsen, öka marknadsandelar och intäkterna från en större kundstock. Omsättningen för mobila tjänster var under första halvåret 2002 8,4 miljarder kronor. Utmaningarna som dessa företag står inför handlar bland annat om att bibehålla konkurrenskraften, hänga med de tekniska förändringarna och bygga upp den infrastruktur som behövs för att locka till sig nya användare.[12] Under första halvåret 2002 har tillväxten för mobilabonnemang avtagit något. Värt att nämna är att intresset för att använda kontantkort istället för kontraktsabonnemang ökar.[13]

[8] Olve, N-G et al. (1999) Balanced Scorecard i svensk praktik.
[9] Ibid.
[10] Bergman, L. et al. (1999). Europas nätverksindustrier.
[11] Post & Telestyrelsen. (2002). PTS-ER-2002:25.
[12] Eaton. J & Brown. D. (2002). Coaching for a change with Vodafone.
[13] Post & Telestyrelsen. (2002). PTS-ER-2002:25.

Det finns i Sverige idag tre mobiloperatörer med egna GSM-mobil nät: Telia, Tele2 och Europolitan Vodafone. Utöver dessa tre operatörer var under första halvan av 2002 femton virtuella operatörer verksamma. De virtuella operatörerna det vill säga de som ej ger något eget nät utan hyr in sig hos någon av de tre tidigare nämnda operatörerna har en sammanlagd marknadsandel på knappt 2 procent.[14]

Post och Telestyrelsen (PTS), Konkurrensverket och Konsumentverket konstaterade 1999 att den svenska mobilmarknaden inte fungerade tillfredställande utan präglades av en oligopolliknande struktur. Marknaden har fortfarande brister i konkurrensen men en rad genomförda åtgärder har dock börjat ge positiva effekter.[15]

I december 2000 beslutade PTS om fyra nya tillstånd att tillhandahålla nätkapacitet för mobila tjänster baserade på UMTS-tekniken, även kallad 3G. Tillstånden tilldelades Europolitan Vodafone, Hi3G Access, Orange och Tele2. Tack vare att två nya aktörer tillkommer till de tre som redan idag innehar ett eget nät antas konkurrensen öka. En ytterliggare faktor som ökar konkurrensen i form av en mildrad inlåsningseffekt är nummerportabilitet som infördes 2001. Det innebär att en abonnent kan behålla sitt nummer vid byte av operatör, vilket medför lägre omställningskostnader för kunden. EU har dessutom tagit fram ett regelverk som ytterligare liberaliserar telekommunikationsmarknaden.[16]

Branschen består i dag av några telebolag i varje land som säljer enkla tjänster men teleoperatörerna väntas snart få sällskap av en rad nya bolag som i olika former säljer mer avancerade tjänster. För de nuvarande telebolagen innebär det att konkurrensen skärps. Samtidigt som PTSs mätningar visar att den månatliga intäkten per mobilkund sjunker kommer det dessutom flera aktörer på marknaden när 3G tas i drift.[17] Det är allt från livsmedelskedjor som ICA till programvarujättar som Microsoft som på olika sätt försöker ta sig in på mobiltelefonimarknaden. Samtidigt ser vi hur flera av de gamla operatörerna slår sig ihop. För att de små lokala operatörerna ska klara sig i den hårdnande konkurrensen krävs det en global aktör i ryggen, säger Peter Bamford.[18]

1.2 Problemdiskussion

En intressant fråga i dagens komplexa telekommarknad är hur dessa företag verkar för att följa upp verksamheten och nå uppsatta mål? På grund av de hårda regleringarna från statens sida både i form av licenser för att bygga de fysiska näten men också prisregleringar gör att telekomföretagen måste slåss om att knyta till sig flest abonnenter. I en alltmer konkurrensutsatt marknad där antalet operatörer har ökat kraftigt men som också har bevittnat en dramatisk nedgång blir identifieringen och förverkligandet av framgångsfaktorerna avgörande. Detta har lett till att många mindre aktörer har försvunnit eller blivit uppköpta. De överlevande företagens växande storlek innebär att behovet av formella styrinstrument för styrning och uppföljning är viktiga. Med formella styrmedel avser vi alla former av styrmedel som stödjer och möjliggör en kontinuerlig uppföljning och styrning av verksamheten.

[14] Post & Telestyrelsen. (2002). PTS-ER-2002:25.
[15] PTS, et al. (2001) Mobiltelemarknaden i Sverige ur ett konsument- och konkurrensperspektiv.
[16] Ibid.
[17] Post & Telestyrelsen. (2002). PTS-ER-2002:25.
[18] Svenska Dagbladet. Vodafone ringar in världen.

Vidare innefattar de formella styrmedlen olika kanaler för kommunikation inom organisationen och därmed användandet av såväl finansiella som icke-finansiella mått enligt vår tolkning. Till de icke-formella styrmedlen räknar vi bland annat företagskulturen, normer och värderingar.

Telekommunikationsoperatörer måste bygga en organisationsstruktur som stödjer deras affärsmål. Organisationskostnaderna måste reduceras och kunderna prioriteras. Nykomlingar på marknaden måste växa på ett sätt där tillväxttakten är större än organisationens kostnader. Faran ligger i att företag som satsar på en signifikant tillväxt, för att klarar den hårda konkurrensen, ofta växer snabbare än vad organisationen klarar av att hantera.[19]

För att kunna hänga med marknaden och vara den som först tillgodoser dess behov måste företagen besitta en flexibilitet som kan förmedla deras strategi och kritiska framgångsfaktorer snabbt i alla led. Telekommunikationsoperatörerna konkurrerar med kunskap, men kunskap är färskvara och måste användas därefter. David Vice, VD på Northern Telecom, uttryckte detta behov av flexibilitet som *”In the future there will be two kinds of companies – the quick and the dead.”*[20]

Ewing och Samuelsson menar att decentraliserade organisationer är att föredra i snabbt föränderliga och osäkra omgivningar. De menar att frågan kring fördelning av befogenheter och ansvar i företaget är viktig ur denna aspekt. De menar dessutom att relevant information är utspridd i hela organisationen och det optimala alternativet bör vara att flytta besluten till de punkter i företaget där expertisen finns.[21]

I dag finns inga fartbegränsningar utan flexibilitet i styrningen är avgörande för att lyckas. Ledning och styrning är idag viktigare än någonsin tack vare att de är nyckeln till konkurrensfördelar.[22] Vi anser att organisatorisk utveckling innebär att utveckla förhållanden som möjliggör ett konstant flöde av kreativitet. Företag måste vara annorlunda, se annorlunda ut och jobba på ett annorlunda sätt.

Ekonomistyrningen definieras av Gyllberg och Svensson som de medvetna aktiviteter och åtgärder som vidtas i syfte att öka organisationens effektivitet.[23] Mätningen av effektivitet sker i förhållande till värdering av organisationens prestationer, det vill säga huruvida rätt saker görs. Produktivitet däremot handlar om att göra dessa saker på rätt sätt.[24] Detta resonemang innebär att en verksamhet kan vara produktiv utan att vara effektiv. Ekonomisystem betraktas dock som de strukturer som valts för budgetering, redovisning och kalkylering.[25] Catausus et al definierar styrning som ett medvetet sätt att uppnå framgång. De har således kopplat en värdepremiss till målet.[26] Denna värdepremiss tolkar vi som definitionen på effektivitet. Vi menar att alla organisationer strävar efter uppsatta mål och att graden av effektivitet bedöms utifrån graden av måluppfyllelse.

---

[19] Strouse, K. G. (2001). Strategies for success in the new telecommunikations marketplace.
[20] Peters, T. (1992). Liberation Management.
[21] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus.
[22] Nordström, K. A. & Ridderstråle, J. (1999). Funky Business.
[23] Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelser mellan situationer och ekonomisystem.
[24] Kullvén, H. (2001). Ekonomisk styrning – grunder och perspektiv.
[25] Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelser mellan situationer och ekonomisystem.
[26] Catausus, B et al. (2001). Boken om nyckeltal.

Företagens resultat och finansiella ställning är oftast utgångspunkten för olika utvärderingsmetoder som t ex effektivitet, räntabilitet och en mängd andra mått. Den ekonomiska analysen som oftast består av olika nyckeltal, kan ses som indikationer på vilka nivåer som kan vara acceptabla för ett företag i jämförelse med andra. Denna analys kan senare komma att ligga till grund för företagets ekonomiska planering, både på kort och lång sikt.[27] Redan 1987 väckte Johnson och kaplan en diskussion kring ekonomistyrningens innehåll och dess delkomponenter med boken *"Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting".* Boken kritiserade bland annat de befintliga mått som användes och förklarade måtten som alltför ägarcentrerade och fokuserade på kortsiktiga mål, oftast i form av ökat avkastningskrav, som missgynnade och motarbetade de långsiktiga strategiska målen.[28] 1992 introducerade Kaplan och Norton det s.k. balanserade styrkortet med syfte att i kombination med de finansiella måtten belysa även de icke-finansiella tillgångarna. I en artikel i Harvard Business Review beskriver de det balanserade styrkortets syfte som: *"The scorecard wasn't a replacement for financial measures; it was their complement." "It therefore enabled companies to track financial results while simultaneously monitoring progress in building the capabilities and acquiring the intangible assets they would need for future growth."*[29]

Det balanserade styrkortet skulle uppmuntra till användning av andra mått än de traditionella räntabilitetsmåtten som värdemätaren på framgång. Kaplan och Nortons balanserade styrkort skulle vid sidan av de finansiella måtten översätta organisationens affärsidé och strategi till mål och mått. De renodlade målen som ansågs vara alltför kortsiktiga konkretiserades i form av olika mått. En annan viktig aspekt är sambandet mellan de interna och externa målen. Dessa finansiella mål som oftast uttrycks i form av nyckeltal, används internt i samband med målstyrningen, men presenteras dessutom externt för att ge uppfattning om hur företaget styrs. Enligt den traditionella tolkningen är redovisningen ett uttryck för ansvar, det vill säga den redovisningsskyldige skall redovisa hur anförtrodda resurser har förvaltats. Redovisningsinformationen skall med andra ord vara användbar för investerare, kreditgivare etc. som beslutsunderlag. [30]

Johnson och Kaplan menar dock att de externa intressenterna har för stark påverkan på den ekonomiska styrningen, medan Johansson och Grey påstår att; *"De inbördes sambanden mellan vad som traditionellt betecknas intern och extern redovisning är ofta starka; det finns också indikationer på att de efterhand blivit starkare. Ambitioner att nå offentligt redovisade mål har naturligt nog satt sin prägel på vad som betonas internt; vad som är meningsfull information internt har å andra sidan ofta relevans för en extern informationsanvändare."* [31] Även enligt Radebaugh och Grey kan informationen som används internt fylla ett syfte för externa användare.[32]

Vidare måste val av mått anpassas efter företagets art och situation. Med detta menas att hänsyn måste tas till bland annat de faktorer som påverkar det ekonomiska utfallet och mätningen av de ekonomiska konsekvenserna samt det faktum att olika företag

---

[27] Sandberg, C. (1995). Ekonomianalys.
[28] Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelser mellan situationer och ekonomisystem.
[29] Kaplan, R & Norton, D. (1996). Harvard Business Review, Jan-Feb
[30] Törnqvist, U. (1997). Styrning och extern informationsgivning i transnationella företag.
[31] Johansson, S. E. & Östman, L. (1992). Lönsamhetskrav – Redovisningsmåttstyrning.
[32] Radebaugh, L. H. & Grey, S. J. (1993). International accounting and multinational enterprises.

inom olika branscher har olika behov när det gäller val av mått och mätning. Tillverkande företag använder exempelvis viktiga objektstyper såsom produkter, ansvarsenheter och aktiviteter, medan tjänsteproducerande företag använder kapacitetsutnyttjande som ett väsentligt mått.[33]

Framgångsfaktorerna bör åskådliggöras som enkla nyckeltal. Nyckeltal definieras som: ”tal som vi intresserar oss för” alltså måste det vara ett tal och det måste även beskriva något organisationen är intresserade av.[34] Här väcks vår fråga om vilka nyckeltal ett telekomföretag använder? Vi frågar oss också huruvida de valda nyckeltalen svarar mot företagets framgångsfaktorer? Det finns inte några generella framgångsfaktorer utan de är unika för varje företag och tidpunkt. Det är därför viktigt att välja framgångsfaktorer som går att byta ut om de tappar relevans.[35]

Sammanfattningsvis vill vi understryka att vid styrning mot uppsatta mål finns det flera överväganden som måste göras. Vi har bland annat tagit upp vikten av att styrningen sker på ett sådant sätt att mål, strategier och handlingar på kort och lång sikt genomförs i enlighet med varandra. Detta för att undvika ett alltför snävt tänkande och handlande. Vidare har vi dessutom argumenterat för ett behov av att presentera en bild av tillståndet och utvecklingen av verksamheten med hjälp av det balanserade styrkortet. Genom att använda sig av en rad icke-finansiella mått inom styrkortets olika perspektiv, kan dessa fungera som komplement till de traditionella räntabilitetsmåtten som värdemätare på framgång. Som även nämnts har valet av ansvarsstruktur en betydelse i utformningen av styrsystemet. Denna aspekt handlar främst om att övergå från ett centraliserat beslutsfattande till ett mer delegerat sådant för att bättre klara av en föränderlig och osäker marknad.

Ovanstående resonemang ligger till grund för vår fråga som lyder enligt följande:

Hur används utvalda mått för att styra mot uppsatta mål och följa upp verksamheten i ett telekomföretag?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka vilka mått företag inom telekombranchen använder sig av för att styra och följa upp verksamheten samt att undersöka huruvida dessa nyckeltal avspeglar företagens framgångsfaktorer.

Viktigt i sammanhanget är också överväganden kring valet av ansvarsstruktur och den ekonomiska planeringens sikt för att erhålla en balans i styrningsarbetet. Därmed blir delsyften i denna uppsats att redogöra för företagens överväganden kring dessa frågor.

[33] Prenkert, T. (1998). Redovisning för intern styrning.
[34] Catausus, B et al. (2001). Boken om nyckeltal.
[35] Ibid.

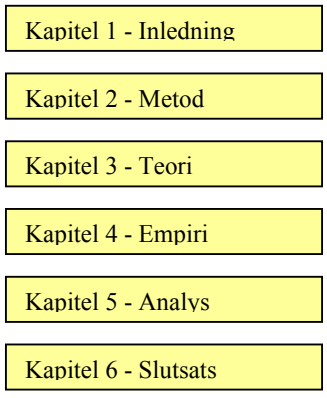
1.4 Avgränsning

En saklig avgränsning görs i form av att vi koncentrerar oss på att undersöka måttanvändningen i förhållande till företagens framgångsfaktorer. Detta sker främst ur ett ledningsperspektiv med hänsyn till att de strategiska målen bryts ner till kritiska framgångsfaktorer på denna nivå. Återkopplingen mellan de mått som används på den operativa nivån i uppföljningssyfte har dock haft en stor betydelse och har tagits i beaktning.

Vi har vidare gjort en praktisk avgränsning i den benämningen att vi i denna studie endast fokuserar på de tre största mobilteleoperatörerna i Sverige. Vi har också valt att endast undersöka dotterbolagen som jobbar med mobiltelefoni och inte koncernerna. Vi vill dock här påpeka att moderbolagen kan ha en påverkan på dotterbolagens sätt att utforma sina ekonomistyrningssystem. Denna eventuella påverkan kan te sig i form av kortsiktiga avkastningskrav som i viss mån kan resultera i ett kortsiktigt tänkande. I dessa fall har denna påverkan tagits till hänsyn i vår studie.

1.5 Disposition

Uppsatsens disposition framgår av figur 1.1. Det första kapitlet består av en redogörelse av studiens problematisering och syfte. I kapitel två presentera och motiverar vi valet av det metodiska tillvägagångsättet. I kapitel tre presenteras den teoretiska referensramen som skall ligga till grund för studiens analys. I uppsatsen fjärde kapitel redogörs det empiriska materialet och det femte kapitlet presenteras och analyseras den erhållna helhetsbilden av företaget. Det sista kapitlet avslutar vår studie med en presentation av våra slutsatser.



Figur 1.1 – Uppsatsens disposition

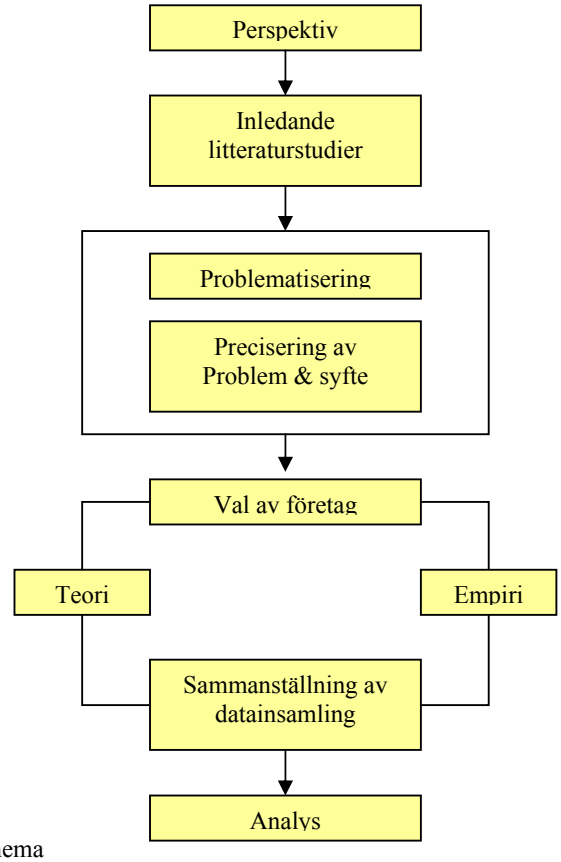
2. METOD

I metodavsnittet presenteras och motiveras valen av metoder som används vid genomförandet av studien. En diskussion kommer även att föras kring uppsatsens tillförlitlighet och hur vi går tillväga för att minimera risken för att oriktigheter skall uppstå.

2.1 Tillvägagångssätt

En undersökning kan utföras på olika sätt med olika metoder för att exempelvis beskriva, förklara eller skapa förståelse för ett visst fenomen. Det som ter sig vara av stor vikt är dock valet av perspektiv för att kunna analysera ett problem i ett företag.

Vi har i vår studie lagt fokus på att beskriva ekonomistyrningens sammansättning i vilken användningen av olika mått används, i syfte att mäta och följa upp graden av måluppfyllelse i verksamheten. Detta fokus utgår ifrån ett ledningsperspektiv för att möjliggöra en mer noggrann och överskådlig analys av situationen. Vi har avstått ifrån ägarperspektivet, då denna synvinkel är av en mer finansiell karaktär. Detta perspektiv har dock relevans på så sätt att det påverkar tidsperspektivet i vilket företaget agerar. Detta har vi dock beaktat i vår studie under rubrik 3.4.



Figur 2.1 - Flödesschema

Vår studie tog fart i och med utvecklandet av ett ämnesområde som skulle ligga till grund för studien. Avsikten var att föra en diskussion kring styrning i allmänhet och mått i synnerhet. Detta resulterade i en fördjupning i litteratur och tidigare skrivna avhandlingar som behandlar ämnet. Det väcktes snabbt ett intresse för kunskapsintensiva företag men då detta kändes en aning brett fick vi en ny infallsvinkel, nämligen telekombranschen. Intresset riktades nu mot Vodafone vilket kändes mycket intressant och utmanande. Det unika med Vodafone är att det är ett av få mycket framgångsrika företag i branschen. Halvvägs in i arbetet med att samla empiri stötte vi på problem med vidare datainsamling. På grund av detta valde vi att vända blickarna åt Tele2 och Telia Mobile. Vår ambition har varit att skapa en djupare förståelse för styrning och måttanvändning inom telekombranschen, vilket inte hade varit möjligt att uppnå med den ensidiga information vi erhöll på Vodafone. Genom att inkludera Telia Mobile och Tele2 i studien anser vi att ha fått en bredare empirisk grund som möjliggör en djupare förståelse för fenomenet.

Då vi inte funnit så mycket skriven information rörande styrning i telekombranschen, har vi inte hittat några tidigare studier som kan ligga till grund för det specifika i vårt arbete. Detta resulterar i kunskapsluckor och undersökningen är därmed deskriptiv. En deskriptiv undersökning syftar enligt Lundahl och Skärvad till att beskriva ett fenomen.[36] Vår undersökning kan därmed öppna porten för vidare studier inom ämnet. I samråd med vår handledare Henrick Gyllberg kom vi fram till att en lämplig metod att genomföra studien var genom en fallstudie på respektive företag. Fallstudiemetoden valdes med utgångspunkt från intresset att fånga en djupare förståelse av studieobjekten.

Grunden till vår analysprocess har sitt ursprung i den så kallade helhetsanalysen som går ut på en kategorisering av det empiriska materialet som sedan följs av en metodisk analys. Lundahl och Skärvad beskriver fallstudier som vanligt förekommande vid kvalitativt upplagda studier. Den karaktäriseras av en undersökning som endast omfattar ett eller ett fåtal fall, vilka studeras mera detaljerat och i fler dimensioner.[37] Vi finner en fördel med en fallstudie på så sätt att den förankrar verkliga situationer och ökar läsarens förståelse i sin redogörelse av fenomenet. En nackdel kan vara att den förenklar verkligheten och ger en felaktig tolkning.

Utgångspunkten kommer att ligga i den kvalitativa undersökningsmetodiken som kännetecknas av försök att beskriva, analysera och förstå det studerade området. Detta ligger i linje med fallstudiens karaktär. Den kvalitativa undersökningsmetoden erbjuder en helhetsbild samtidigt som den möjliggör en förändring av undersökningens upplägg under pågående process.

Vårt förhållningssätt gentemot undersökningsarbetet innebär att vi kommer att klargöra våra syften och vilket perspektiv vi utgår ifrån. En motivering kommer dessutom att göras kring val av intervjumetod och respondenter samt beskriva dessas position i organisationerna. Detta görs för att läsaren skall kunna göra en egen bedömning av materialet och därmed ge undersökningen en högre grad av objektivitet.

---

[36] Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999). Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer.
[37] Ibid.

2.1.1 Datainsamling

Eftersom vår undersökning är av kvalitativ art inriktade vi oss på metoder för insamling och analys av information som är utmärkande för kvalitativa undersökningar. Vi har intervjuat en person på Europolitan Vodafone AB och en på Tele2 AB samt två på Telia Mobile AB. Samtliga respondenter anser vi har haft en god insyn i respektive företags strategi och ekonomistyrning. Vi kontaktade samtliga utvalda respondenter per telefon för att boka tid för ett möte. Vi har dessutom tagit del av viss sekundärdata i form av företagens årsredovisningar. Denna sekundärdata har dock endast haft till syfte att ge en översikt av företaget och dess verksamhet men varit otillräcklig för att ligga till grund för några slutsatser.

2.1.2 Intervjuerna

Intervjuerna, som var fyra till antalet, genomfördes mellan 4:e och 19:e Mars. Den på förhand utarbetade intervjuguiden (Bilaga 1) sändes ut via e-mail några dagar före respektive intervju och har varit stommen i samtliga intervjuer. Guiden omfattade tjugo frågor med mestadels fasta svarsalternativ där följdfrågor ställdes för att minimera risken för otydligheter. Den första intervjun som ägde rum på Vodafone var ett fysiskt möte med platschefen på huvudkontoret i Karlskrona. Intervjun varade i drygt en och en halv timme. Respondenten gav oss utförliga svar och intervjun upplevdes som ett fritt samtal som vi styrde. På Telia har vi varit i kontakt med två olika respondenter, dels har vi haft en längre telefonintervju med ansvarig person för ekonomistyrningen samt en person på affärsområdestaben. Vi förberedde dessa intervjuer noggrant genom upprepad e-mail och telefonkontakt för att skapa en förståelse hos respondenterna samt erhålla den avslappnade atmosfär som vi önskade. Tack vare den upprepade kontakten med respektive person upplevde vi intervjuerna som fria och öppna samtal kring frågorna. Gemensamt för samtliga intervjuer är att vi lät respondenterna berätta fritt då våra frågor var ganska omfattande.

På grund av tidsbrist hos ekonomidirektören på Tele2 var vi tvungna att ställa in mötet och hantera datainsamlingen mestadels över e-mail som kompletterades med kortare telefonsamtal. På grund av det uteblivna mötet gick vi delvis miste om möjligheten till att ställa direkta följdfrågor. Funderingar kring svaren och följdfrågor togs upp via e-mail i efterhand. Vi anser dock att datainsamlingen på Tele2 var tillräckligt omfattande för att fungera som ett empiriskt underlag i studien.

2.1.3 Analys

Tack vare användandet av intervjuguiden erhölls en lättöverskådlig bild av respektive respondens uttalanden. Första delen av intervjun behandlar företagets rådande situation och ger en helhetsbild av verksamheten. Den andra delen omfattar frågor rörande företagets ekonomistyrning.

2.2 Studiens tillförlitlighet

Validitet kan definieras som frånvaron av systematiska fel vid mätning i en undersökning. Realibilitet kan beskrivas som undersökningens tillförlitlighet. Det finns en rad faktorer som kan ha påverkan på undersökningens validitet. Exempel på dessa faktorer är bland annat frågor som kan vara luddigt formulerade och ställda, intervjuaren kan ha en påverkan på respondenten med sina värderingar och respondenten kan vara ovillig att besvara på känsliga frågor och istället förvränga sanningen. Lundahl och Skärvad skiljer mellan undersökningens *inre* och *yttre* validitet.[38]

Den inre validiteten mäter huruvida mätinstrumenten, t ex vår intervjuguide och intervjuerna, mäter vad de avser att mäta. Den inre Validiteten mäter med andra ord om det finns en direkt koppling mellan teori och empiri i undersökningen. [39] I vår undersökning har vi haft som mål att säkerställa en hög grad av inre validitet. Detta mål resulterade i att vi var väldigt aktsamma med utformningen på undersökningen och test av intervjufrågorna genomfördes innan de ställdes till respondenterna. Genom dessa test kunde vi säkerställa en inre validitet då respondenternas tolkning av frågorna överensstämmer med vår egen. Djupintervjuer valdes som intervjuteknik för att förebygga risken med att styra de intervjuade personerna.

Yttre validitet handlar enligt Lundahl och Skärvad om huruvida det råder en konsensus mellan mätinstrumentet och det som mäts. En anledning till att den yttre validiteten kan vara bristfällig kan vara att respondenten inte minns, svarar utifrån förmodan eller ljuger.[40] Då vi endast intervjuat personer med en hög grad av kompetens inom sitt verksamhetsområde anser vi att denna risk är låg.

Som vi nämnde i början på detta kapitel kan reliabilitet beskrivas som en undersöknings tillförlitlighet. Två undersökningar med samma syfte och samma metoder skall ge samma resultat under förutsättning att populationen är densamma. På grund av att kvalitativa undersökningar är mer exemplifierande än generaliserande så gäller ej resonemanget om reliabilitet i lika hög grad för dessa undersökningar som för kvantitativa.[41] Med denna anledning har vi svårt att uppnå hög reliabilitet och vid en upprepning av undersökningen är det troligt att svaren skulle kunna förändras. Det har från vår sida gjorts försök att uppnå en hög reliabilitet genom att genomföra intervjuerna utan att påverka respondenten. Vi förklarade dessutom syftet med uppsatsen för respondenten och försökte att inte ställa ledande frågor. Båda författarna har vid intervjutillfällena varit närvarande.

[38] Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999). Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer.
[39] Ibid.
[40] Ibid.
[41] Ibid.

3. TEORETISK REFERENSRAM

I detta kapitel beskrivs den teoretiska grund som krävs för att skapa en förståelse för vårt problemområde. Vi kommer att ta upp de teorier och modeller som tillämpas i analysen. Kapitlet börjar med en genomgång av olika metoder för styrning och val av styrmedel för att sedan avslutas med olika teorier kring nyckeltal.

3.1 Styrning

Ekonomistyrning existerar på nästan alla företag och principerna för ledning och styrning av en verksamhet är enkla; nämligen att kunna bestämma den huvudsakliga färdriktningen i form av affärsidé och strategier samt att engagera alla medarbetare i företaget i syfte att uppnå uppsatta mål.[42]

3.1.1 Vad är styrning?

Enligt Gyllberg och Svensson är innebörden av begreppet styrning att påverka mänskliga beteenden. Styrimpulser används för att öka sannolikheten för önskat beteende.[43] På motsvarande sätt definierar Ax, Johansson och Kullvén styrning som en avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa mål.[44] Anthony och Govindarajan definierar begreppet som ett sätt att garantera strategiernas genomförande.[45] *Vi definierar styrning som medvetna och rationella åtgärder för att framkalla önskat beteende.* Denna framkallning anser vi ha sin grund i kausalitetstänkandet och styrs av rationella impulser. Samuelson skiljer mellan två grundformer för styrning, styrning i efterhand och styrning genom framhållning.

Vi tolkar *styrning i efterhand* som en anpassning till externa förändringar runtom företaget såsom teknologiska och marknadsmässiga omställningar. *Styrning genom framförhållning* tolkar vi som styrning med hänsyn till vad man känner till om utvecklingen på de marknader där företaget uppträder.[46] Under senare år har styrmetoderna genomgått stora förändringar och styrningen av företag kan numera ske på olika sätt. Två huvudtyper av styrning är *detaljstyrning* och *målstyrning*. *”Vid målstyrningen fastställs övergripande mål som medarbetarna har fria händer att uppnå med egna medel.”*[47]

Detaljstyrning är typisk i centraliserade organisationer där ledningen leder och följer upp verksamheten. Vi anser att denna styrmetod kan kategoriseras som det traditionella sättet att styra en organisation. Med detta menar vi att organisationen skapas och kontrolleras av legitima auktoriteter som ställer upp mål, utformar struktur anställer och leder personalen samt försöker se till att verksamheten är inriktad på de avsedda målen.[48]

---

[42] Ewing, P. & Samuelson, L. A. (1998). Styrning med balans och fokus.
[43] Gyllberg, H. & Svensson, L. (2002). Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrsystem- en studie av medelstora företag.
[44] Ax, C, Johansson, C och Kullvén, H. (2001). Den nya Ekonomistyrningen.
[45] Anthony, R.N. (1991). Administrativ styrning.
[46] Samuelson, L. (1999). Controllerhandboken.
[47] Ibid. sid 38.
[48] Bolman, L. G & Terrence, E. D. (1997). Nya perspektiv på organisation och ledarskap.

En decentraliserad organisation innebär att beslut tas på fler nivåer i organisationen än endast i ledningen. Denna utflyttning av beslutsfattandet ger ökad handlingsfrihet. Förutom ökade befogenheter får de anställda också ett ökat ansvar för både verksamhet och ekonomi.[49] Detta faktum ser vi som positivt men vi finner också att det finns en del nackdelar med decentralisering. Till exempel kan en överdriven internkonkurrens och suboptimering uppkomma, det vill säga att beslut fattas som är bra för enheten men inte för företaget i stort. Det finns också en risk för minskat samarbete mellan enheterna och det kan även vara en nackdel att toppledningen förlorar en del av sin kontroll.[50] Vi anser ändock att en decentraliserad organisation är att föredra på den rådande telekommarknaden där behovet av flexibilitet är stort. En ökad handlingsfrihet på flera nivåer inom organisationen möjliggör en snabbare anpassning till den snabbt föränderliga marknaden.

Anthony gör en åtskillnad mellan personlig och opersonlig styrning. Skillnaden i dessa två typer av styrning påstås ligga i den olikhet som råder bland företagsledare i anknytning till den betydelse de fäster vid formella budgetar och rapporter i förhållande till informella samtal och andra personliga kontakter. Vissa chefer är fixerade vid siffror och kräver enorma mängder information. Andra är fixerade vid människor och tittar mindre på siffror och besöker hellre chefspersoner och arbetare. Ledningens förhållningssätt gentemot formella rapporter påverkar den mängd detaljer som ingår i den och bör därför konstrueras i samråd med ledningen.[51]

I telekombranschen idag bär den viktigaste resursen skor och går ut genom dörren klockan fem varje dag. På grund av detta är ledningens sätt att styra nyckel till framgång. Det handlar om att attrahera och motivera personalen på bästa sätt. Vi finner stöd för vårt resonemang hos Nordström och Ridderstråle, som i sin bok skriver: *”The boss is dead. No longer can we believe in a leader who claims to know more about everything and who is always right. Management by numbers is history. Management by fear won’t work. If management is people, management must become humanigement.”*[52]

3.1.2 Styrmedel i ekonomistyrningen

Vi nämnde i början på detta kapitel att företag använder sig av olika styrmedel för att föra organisationen mot uppställda mål. Vi ämnar att i detta skede föra en diskussion kring de olika klassificeringar som görs vid valet av styrmedel. Samuelson väljer att dela in dessa i tre kategorier, nämligen formella styrmedel, organisationsstruktur och en variant av mindre formaliserad styrning.[53] Till de formella styrmedlen räknar vi bland annat det balanserade styrkortet, prestationspyramiden och Tableau de bord som behandlas i kapitel 3.6 – 3.8. De formella styrmedlen används i styrningsarbetet enligt vår tidigare definition som *”medvetna och rationella åtgärder för att framkalla önskat beteende”*. Syftet med dessa är med andra ord att styra, motivera och informera medarbetarna samt att säkerställa att verksamheten drivs mot uppsatta mål.

---

[49] Broman, L. Et al. (1989). Kommunal ekonomistyrning redovisning.
[50] Kullvén, H. (2001). Ekonomisk styrning – grunder och perspektiv.
[51] Anthony, R.N. (1991). Administrativ styrning.
[52] Nordström, K. A. & Ridderstråle, J. (1999). Funky Business.
[53] Ax, C, Johansson, C och Kullvén, H. (2001). Den nya Ekonomistyrningen.

Måtten för uppföljningsarbetet och säkerställandet av målen blir med andra ord en form av prestationsmått och kan både ha en finansiell och icke- finansiell karaktär.

Organisationsstruktur betecknas av Ax et al. som ett vida begrepp med många aspekter. Centrala föreställningen rör dock aspekter på verksamhetens utformning, arbetets utförande, ansvar och befogenheter, beslut och personalstruktur. Av dessa sker en stark koppling av organisationsformen, ansvarsfördelningen och belöningssystemet till ekonomistyrningen.[54] Vi har gjort en begränsning i att inte behandla aspekter som rör organisationsfrågor i denna uppsats då vi inte finner dessa relevanta för arbetet. Däremot har vi under kapitel 3.3 behandlat ansvarsstrukturer. Valet av ansvarsstruktur ingår som en dimension i vår teoretiska referensram i avsikt att finna en balans vid utformningen av ekonomisystem. En vidare diskussion om detta följer under avsnittet nedan 3.1.3 metoder för ekonomistyrning.

Mindre formaliserad styrning betecknas av Ax. et al. som företagskultur, lärande och bemyndigande. Företagskulturen beskrivs bland annat som de anställdas sätt att handla, tänka, uttrycka känslor i olika situationer men innefattar också rutiner och uttalande värderingar.[55] Bruzelius och Skärvad drar dessutom ett samband mellan företagskultur och effektivitet och menar att en stark företagskultur som skapar målmedvetenhet, motivation och struktur gynnar effektiviteten.[56] Vår tolkning av begreppet lärande i detta sammangan görs som en bestående förändring hos en individ till följd av tidigare erfarenheter. Med andra ord, individen lär av sina misstag. Bemyndigande upplever vi ha med demokratisering och medbestämmanderätt hos de anställda. Denna mindre formaliserade typen av styrning kommer ej att behandlas mer i denna uppsats då vi väljer att lägga fokus på strukturerna i ekonomistyrningen och inte den organisatoriska aspekten.

3.1.3 Metoder för ekonomistyrning

Efter ovanstående beskrivning av begreppen styrning och styrmedel kan vi nu närma oss begreppet ekonomistyrning. Som tidigare nämnts definierar vi begreppet styrning som medvetna och rationella åtgärder för att framkalla önskat beteende. Ekonomistyrning väljer vi att definiera som en av många strukturer och processer för genomförandet av företagets strategier. Den stora skillnaden finner vi alltså i ekonomistyrningens begränsning i strategierna. Ekonomistyrning blir med andra ord starkt styrd av strategin.

Vi finner stöd för detta resonemang hos Ax et al. som även de har sin utgångspunkt i företagets vision, affärsidé och strategi när ekonomistyrning definieras som de aktiviteter vilka innefattar planering, samordning, kontroll och uppföljning av verksamheten men även att anpassa verksamheten för att uppnå ekonomiska mål av såväl finansiell som icke-finansiell karaktär. Ekonomistyrningens huvudsyfte är att hjälpa till att uppnå strategiska mål men även att implementera strategier.[57]

---

[54] Ax, C, Johansson, C och Kullvén, H. (2001). Den nya Ekonomistyrningen.
[55] Ibid.
[56] Burzelius, L. H. & Skärvad, P-H. (1995). Integrerad organisationslära.
[57] Ax, C, Johansson, C och Kullvén, H. (2001). Den nya Ekonomistyrningen.

Gyllberg och Svensson hävdar att alla åtgärder som syftar till att öka företagets effektivitet bör inkluderas i definitionen av företagets ekonomistyrning.[58] Litteraturen ger enligt vår åsikt en alldeles för snäv och oklar definition av begreppet ekonomistyrning. Detta kan leda till feltolkningar och komplicera situationsförståelsen. Vi hävdar därmed att ekonomistyrning avser ambitionen att planera och följa upp verksamheten mot i förväg uppsatta mål. Viktiga element i detta arbete är de strukturer och processer som valts för att möjliggöra planerings och uppföljningsarbetet. De strukturer som valts för budgetering, redovisning och kalkylering kallar vi för företagets ekonomistyrsystem.

Företag använder sig av olika typer av ekonomistyrsystem för att kunna sätta ett mått på utförda prestationer. De ansvariga blir senare utvärderade på grundval av graden av måluppfyllelse.[59] För att tydliggöra vad vi i denna studie menar med begreppet ekonomistyrsystem så väljer vi att diskutera kring de överväganden som måste göras i utformningen av företagets ekonomistyrsystem. Ewing och Samuelson använde sig av sex dimensioner för att understryka behovet av balans i styrningen. Med balans i styrningen gör de ett försök att redogöra för de viktiga faktorerna som kräver ett noggrant hänsynstagande vid utformningen av företagets ekonomistyrning. Vi tolkar denna balans vid att kunna göra noggranna avvägningar, att kunna ta hänsyn till situationer och förståelsen av de rationella och kausala samband som tillsammans utgör ekonomistyrningens grund. Ewing och Samuelson gör dessutom en ytterligare uppdelning mellan balans i tiden, balans i rummet och balans i aspekter.

Dimensionerna kan kort beskrivas enligt följande. Med balans i tiden belyses vikten i att styrsystem bör väljas så att mål, strategier och handlingar på kort och lång sikt matchar varandra. Balanstänkandet i tiden är i allra högsta grad relevant i telekombranschen som dras med enormt kapitalintensiva investeringar som har förhållandevis lång payback-tid. Vi anser det därför nödvändigt att ha en balans mellan lång och kort siktighet i investeringstänkandet. Balans i rummet syftar till att säkerställa att styrningen tar hänsyn till att mål, strategier och handlingar inom olika delar i verksamheten ligger i linje med varandra. Denna målkongruens anser vi vara nödvändigt för att en organisation skall uppnå effektivitet. Med målkongruens menar vi att ha en allmän överenskommelse vad det gäller mål och vägen till dessa. Att alla delar i organisationen jobbar mot samma mål med samma syfte. Balans i aspekter fångar upp den problematik som ligger i att använda måltal i sådana måttenheter att mål, strategier och handlingar på kort eller lång sikt utvecklas enligt önskningar.[60]

[58] Gyllberg, H. & Svensson, L. (2002). Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrsystem- en studie av medelstora företag.
[59] Lövstål, E. (2001). A Quest for Accounting and Control within Entrepreneurial Organisations.
[60] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus.

Måtten bör med andra ord användas för att sätta mål och ange handlingsplaner. Tidsperspektivet bestäms med andra ord av ambitionsnivån för respektive mått. Tidsperspektivets längd är dessutom individuellt för respektive bransch. I kapitalintensiva branscher som kräver stora investeringar krävs att tidshorisonten för den strategiska planeringen ligger förhållandevis långt fram.[61] Vi anser att telekommunikationsoperatörerna kan kategoriseras som kapitalintensiva företag och bör därför ha en tidshorisont som ligger långt fram i tiden. Detta för att säkerställa nödvändiga investeringar som ger konkurrensfördelar och slutligen avgör företagets överlevnadsförmåga.

Balans i tiden

- kort och lång sikt
- effektivitet (struktur) och produktivitet
- stabilitet och dynamik

Balans i rummet

- självständighet och samordning
- formella/mindre formella styrmedel

Balans i aspekter

- finansiella och icke-finansiella nyckeltal

I vår diskussion kring metoder för ekonomistyrning fastslår vi att denna kan utformas på diverse olika sätt och anpassas efter respektive organisations speciella behov. Vi ser denna process som identifiering, mätning och en kommunikation av värdefull ekonomisk information som möjliggör korrekta bedömningar och beslut av informationsanvändare.

Utgångspunkten i vårt val av perspektiv är att vi i denna studie kommer att beskriva strukturen i ekonomistyrningen. Utifrån detta resonemang har vi valt att utgå ifrån följande tre dimensioner i syfte att definiera det som vi kallar för företagets ekonomistyrsystem. Vi anser i likhet med Gyllberg och Svensson att dessa tre dimensioner uppfyller vårt behov för att kunna skapa en bild av företaget ekonomistyrsystem. Utifrån resonemanget kring behovet av balans i styrningen kan vi fastslå att överväganden bör göras kring följande dimensioner:

- val av mått
- val av ansvarsstruktur
- den ekonomiska planeringens sikt

[61] Olve, N-G et al. (1999) Balanced Scorecard i svensk praktik.

Kullvén påstår att varje organisation har ett fåtal faktorer som är extra viktiga när det gäller att bestämma hur framgångsrik verksamheten varit. Dessa faktorer är individuella för verksamheten och bör belysas extra noga i rapporterna.[62] Hunger och Wheelen definierar dessa framgångsgfaktorer som: [---]*"(E)lements of a company that determine its success or failure. They emphasize its distinctive competence to ensure competitive advantage."*[63]

Vi påstår att dessa framgångsfaktorer kan synliggöras genom ett nyckeltal som mäter denna faktor. Nyckeltalen fungerar dessutom som indikatorer mot uppsatta mål. Resultatet av mätningen kan sedan användas i syfte att påverka de anställdas beteende. Om en organisation tillexempel tror att en välutbildad personal är en kritisk framgångsfaktor kan ett lämpligt nyckeltal vara *"kompetensgrad"*. Det kan mätas i form av andel personal med akademisk examen i förhållande till totalt antal anställda. Förutom regelbundna rapporter över verkligt resultat bör också en jämförelse hela tiden göras gentemot ett budgeterat värde för att snabbt kunna vidta åtgärder i händelse av avvikelse. Stöd för detta resonemang återfinner vi hos Anthony som ger en kritisk framgångsfaktor följande egenskaper; att den är viktig för att förklara företagets framgång eller misslyckande, att den kan ändras snabbt, att en omedelbar åtgärd kan sättas in vid förändring, att ändringen inte är lätt att förutse och slutligen det faktum att den kritiska framgångsfaktorn kan mätas.[64] Hunger och Wheelen ger också stöd för detta resonemang men varnar dock för att manipulation av nyckeltalen kan förekomma om dessa är felkonstruerade.

Manipulationen sker oftast i suboptimerings syfte. De hävdar dessutom att: *"In designing a control system, top management should remember that controls should follow strategy."*[65] Även Anthony och Govindarajan poängterar vikten av att ledningen fokuserar på ett fåtal kritiska mått i syfte att formulera strategin. Blir måtten för många finns det en risk för informationsöverflöd vilket i sin tur kan leda till fel mått hamnar i fokus.[66] För att lyckas styra organisationen mot de framtagna framgångsfaktorerna bör måtten på dessa följas upp.

3.2 Val av mått

Catausus säger att ett nyckeltal är ett koncentrat som kan uttryckas i form av ett tal. I och med att nyckeltal är en förenkling av verkligheten, går nyanser förlorade vilket kan leda till att informationen blir svårtolkad. Ett sätt att bemöta detta problem är att arbeta med flera nyckeltal som beskriver fler aspekter. I detta fall är risken stor att informationen blir allt för omfattande. Informationsöverskottet kan leda till sämre beslutsfattande. För att erhålla värdefull information från nyckeltalen krävs ofta att de ställs i relation till varandra.[67] Vi anser dock att det inte räcker att informationen är koncentrerad utan att det är användaren av nyckeltalet som själv måste avgöra om det ger en koncentrerad information. Först då kan det betraktas som ett nyckeltal ur vårt

[62] Kullvén, H. (2001). Ekonomisk styrning – grunder och perspektiv.
[63] Hunger, D. J. & Wheelen L. T. (2000). Essentials of strategic management. Sid 107.
[64] Anthony, R. N. (1990) Administrativ styrning.
[65] Hunger, D. J. & Wheelen L. T. (2000). Essentials of strategic management. Sid 168
[66] Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (1998) Management control systems.
[67] Catausus, B et al. (2001). Boken om nyckeltal.

perspektiv. Vi ställer oss frågan huruvida hänsyn tas till det faktum att en koncentrering av informationen kan utesluta viktig fakta.

I ekonomistyrningen läggs ofta tonvikten vid finansiella mått såsom räntabilitet och soliditet. Dessa mått speglar effekterna av aktiviteterna i hela företaget. För styrning behöver dessa mått brytas ner men också kompletteras med nyckeltal för de enskilda enheterna.[68] Detta tolkar vi som att de finansiella nyckeltalen har en informationsgivande funktion och används för såväl mätning som indikator för styrning av verksamheten. Detta påstående leder oss till resonemanget kring användandet av icke-finansiella mått som komplement till de finansiella. Detta för att få en så rättvis beskrivning av verksamheten som möjligt.

Informationen i de ekonomiska rapporterna är endast till viss del knuten till verksamheten och därför till liten hjälp när det handlar om beslut rörande effektivitetshöjande åtgärder. En risk är också att kortsiktiga mål prioriteras. De finansiella måtten är ofta ägarcentrerade och fokuserar främst på avkastningen. Detta strider ofta med de mer långsiktiga strategiska målen.[69] Istället är fokuseringen mer kortsiktig och en ökning av förra årets budget efterstävas[70]

3.2.1 Ekonomiska mått

Trotts att kritik riktats mot styrning med finansiella mått används dessa flitigt vid intern planering och uppföljning i dagens företag. Det finns i huvudsak två typer av ekonomiska mått:

Lönsamhetsmått, där skillnaden mellan värdet av färdiga produkter relateras till resursåtgången i produktionen såsom Kapitalinsats, personalinsats och dylikt.[71]

Finansiella mått, där det löpande betaltingsflödet mäts i absoluta belopp och ställningen beskrivs med soliditet eller likviditetsmått.[72]

3.2.2 Icke-finansiella mått

I dagens ekonomi räcker det inte att utnyttja de finansiella tillgångarna på ett optimalt sätt. Det krävs dessutom talanger inom andra områden som att utveckla kundrelationer, mobilisera de anställdas kompetenser och skapa ett varumärke. Dessa immateriella tillgångar syns inte i externredovisningen. Vi fastslog tidigare i vår diskussion kring val av mått 3.2 att de icke-finansiella måtten kan användas som komplement till de finansiella måtten för att synliggöra de immateriella resursernas värde. Vi har dessutom framfört att en ensidigt användande av renodlade finansiella mått ofta medför en fokusering på kort sikt.

---

[68] Samuelson, L. (1999). Controllerhandboken.
[69] Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrsystem- en studie av medelstora företag.
[70] Lynch, R & Cross, K. (1995). Measure up.
[71] Samuelson, L. (1999). Controllerhandboken.
[72] Ibid.

Problemet är att många av dessa icke-finansiella faktorer är mycket svåra att mäta och det ligger en uppenbar risk i att vi väljer att synliggöra sådant som är lätt att mäta istället för det som är mer relevant men svårt att mäta.[73] Om vi återgår till diskussionen kring Skandias arbete med att redovisa sitt intellektuella kapital är företagets ambition primärt att väcka ett internt medvetande om det intellektuella kapitalet men redovisar dessutom materialet för sina externa intressenter. Detta sker som en bilaga till årsredovisningen. I detta tillägg presenteras mått i samtliga fem fokusar. Själva värderingen görs sedan av externa intressenter.[74] Vad som är relevant blir i detta sammanhang det som intressenterna finner väsentlig och kanske detta få den effekten att företag blir påverkade att synliggöra sådant som är relevanta än det som är lätt att mäta.

Meningarna skiljer sig beträffande frågan om samma mått bör eftersträvas på olika nivåer. Vi anser att måtten bör vara helt lokalt utvalda eftersom att det är viktigt att måtten uppfattas som relevanta och konkreta.

De frågor vi ställer oss i detta avsnitt är relaterade till de mått som företaget använder sig av i sin uppföljning och styrning. Under rubrik ”3.5 Våra mått” redogör vi för vår måttarsenal som kommer att ligga till grund för en kartläggning av företagens utvalda mått. Den presenterade måttarsenalen kommer att anpassas efter den på företagen rådande och jämförelser kommer att göras med utvalda teorier.

3.3 Val av ansvarsstruktur

När en organisatorisk enhet beskrivs sker det oftast i termer av uppgifter för de olika delenheterna. Avvägningen mellan samordning och självständighet är av stor vikt för styrningen. Samordning står enligt Ewing och Samuelson för *”ledningens önskemål om en samlad ansträngning för att nå de av ledningen preciserade målen och strategierna.”*[75] Samordning betecknar med andra ord en centralstyrd organisation. Det är samtidigt viktigt att ge utrymme till initiativtagande och uppmuntra kreativitet och nytänkande inom organisationen. Centralisering och hård samordning kan dock hämma denna utveckling. En viktig faktor som avgör graden av centralisering i en organisation är den osäkerhet som förknippas med olika faktorer i organisationens situation. Stor osäkerhet och en turbulent marknad som drabbar en viss enhet brukar resultera i en större grad av självständighet för enheten.[76] Decentralisering innebär att ledningen överlåter ansvar och befogenheter till en lokal part.[77] Med en större grad av decentralisering och självständighet kan företaget uppnå många av de mindre företagens fördelar såsom snabbare beslut, större flexibilitet och ökad resultatmedvetande. Decentraliserade organisationer kännetecknas av divisionalisering som innebär att styrning sker genom decentralisering av lönsamhetsansvar. Enligt litteraturen skall varje division agera som ett företag i företaget. Via det ekonomiska ansvaret styr ledningen vilka ekonomiska ansvar som varje lokal chef skall belastas med. Dessa tilldelade ansvarsformer kan vara olika

[73] Catausus, B et al. (2001). Boken om nyckeltal.
[74] Olve, N-G et al. (1999) Balanced Scorecard i svensk praktik.
[75] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus. Sid 24.
[76] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus.
[77] Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrsystem- en studie av medelstora företag.

omfattande men grundprincipen i litteraturen är att enheten bör ha ansvar för de *kostnader*, *intäkter* och *kapitalanvändning* som den kan påverka.[78] Beroende på vilka av dessa parametrar som ansvaret omfattar, görs en åtskillnad mellan:

- *räntabilitetsansvar*, med denna typ av ansvar vill man uppmuntra den ansvarige att göra en avvägning mellan resultat och kapitalbindning på ett för företaget optimalt sätt.[79]

- *resultatansvar* innebär att den ansvarige ansvarar för den egna enhetens intäkter och kostnader. Resultatansvar förutsätter att enheterna är oberoende ifrån varandra och detta möjliggörs genom en divisionalisering av organisationen[80]

- *kostnadsansvar* innebär att avdelninschefen ska ta ansvar för de kostnader som denne genom sin verksamhet förorsakar företaget.[81]

- *intäktsansvar*, enheter som belastas med ett intäktsansvar har oftast naturliga intäkter och ansvarar för dessa. Detta innebär dock ej att enheten kan bortse ifrån sina kostnader, utan enheten tilldelas en resursram inom vilket de får agera.[82]

I takt med att denna ansvarsfördelning har växt fram, har också krav på planering, kontroll och integration mellan dessa uppkommit. Detta leder oss till den slutsats som vi även finner hos Gyllberg och Svensson, nämligen att den traditionella budgetens roll har ändrats från ett planeringsverktyg till ett instrument för delegering av ansvar. Ett av budgeteringens moderna syften blir därmed, såsom vi ser det åtagande av ansvar. Gyllberg och Svensson påpekar även att budgeteringens traditionella syfte med fokus kring dokumenten har ersatts av moderna syften som sätter processen i centrum. Samma system kan alltså användas för olika syften under olika situationer och tidsperioder.[83] Vårt resonemang kring betydelsen av en decentraliserad organisation för att erhålla de mindre organisationernas fördelar leder oss till antagandet att telekomföretagen bör arbeta efter den så kallade divisionaliserade organisations modellen med tanke på den dynamiska marknad de befinner sig i. Vi fastslog tidigare att denna modell leder till att enheterna agerar som företag inom företaget och därför blir budgeten ett viktigt instrument i styrningsprocessen. Budgeten vill vi likna vid en hastighetsmätare som ger information om företaget, både i sin helhet och för respektive enhet.

Vår avsikt är att kartlägga och beskriva de rådande ansvarsstrukturerna på företagen. Detta på grund av att vi antar att graden av centralisering i organisationerna påverkar den ekonomiska styrningens utformning. Vi ställer oss också frågan vilka typer av budgetar som tas fram samt vilken roll de spelar i företagens styrning?

---

[78] Samuelson, L. (1999). Controllerhandboken.
[79] Greve, J. (1996). Budget.
[80] Ibid.
[81] Ibid.
[82] Ibid.
[83] Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrsystem- en studie av medelstora företag.

3.4 Planeringens sikt

Vi nämnde i början på kapitel tre att balans i tiden betyder att styrmedlen bör väljas så att mål, strategier och handlingar oberoende på lång respektive kort sikt säkerställs och genomförs i samband med varandra. Denna dimension är enligt Ewing och Samuelson den huvudsakliga dimensionen vid den styrmässiga avvägningen. För att möjliggöra denna avvägning är det därför rimligt att styrsystemet fokuserar på bägge perspektiven och säkerställer att kortsiktighet undviks. Tidsperspektivet ger upphov till en informationssymmetri gentemot framtiden. Beslut och handlingar har effekt inte bara för stunden utan även in i framtiden.[84] Detta resonemang har sin grund i den kritik som bland annat Johnson och Kaplan förde i sin bok *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. I vår problemdiskussion fastställer vi att det finns en tendens till att den finansiella kontrollen motverkar det långsiktiga tänkandet. Vi finner samma resonemang i Olves bok Balanced Scorecard där han kritiserar den traditionella ekonomistyrningen. Han menar att den traditionella ekonomistyrningen uppmanar till kortsiktigt tänkande och suboptimering. Huvudproblemet blir då så som vi ser det en suboptimering i tiden där den komplexiteten ligger i att få en balans mellan kort och lång sikt.

Amerikanska företag har haft svårigheter med att stå emot ägarnas krav på kortsiktiga resultat vilket i sin tur resulterat i negativa konsekvenser för näringslivets långsiktiga utveckling och konkurrenskraft. Till skillnad ifrån de amerikanska företagen så är de japanska företagen oftast förknippade med extremt långsiktighet i sina affärer. De japanska kraven på resultat är svaga under uppbyggnadstiden och resultaten förväntas komma när man uppnått önskad position på marknaden.[85] I detta fenomen finner vi starka likheter med telekombranschen där en uppbyggnadsfas är kapitalintensiv och ägarna förväntar sig inte att företaget skall gå med vinst under denna period. Ekonomistyrning på kort eller lång sikt är en annan aspekt på hur planering och uppföljningsarbetet sker. Ewing och Samuelson skriver om två huvudinriktningar som kan urskiljas vid åstadkommandet av denna avvägning.[86]

- Den klassiska utformningen som motsvarar allmän praxis sedan ett par decennier.

- Den nya struktur där begrepp som flexibilitet, lyhördhet och reaktionssnabbhet betonas.

Den klassiska huvudinriktningen vilar på de tre nivåerna, strategisk, taktisk och operativ styrning och lanserades 1965 av R. N. Anthony vid Harvarduniversitetet. I modellen hanterar ledningen den långsiktiga strategin, oftast med affärsplaner löpande till respektive affär eller verksamhetsområde. Den taktiska nivån står oftast för den traditionella ettårsbudgeten och denna budget kompletteras sedan med mer konkreta operativa planer. Budgetprocessen kan variera från att byggas upp helt nedifrån eller brytas ner uppifrån. [87]

---

[84] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus.
[85] Ibid.
[86] Ibid.
[87] Ibid.

Den andra huvudinriktningen representerar ett mer anpassat synsätt där nyckelorden är flexibilitet, lyhördhet och reaktionssnabbhet. Största skillnaden mellan det klassiska synsättet och den moderna är det faktum att den senare ständigt omprövar de strategiska besluten för att anpassa sig till förändringar i omvärlden. Med hjälp av denna metod kan företaget snabbt analysera effekter för den egna verksamheten och fatta beslut om åtgärder samt att snabbt kunna genomföra dessa åtgärder.[88]

Vi anser att flexibilitet, lyhördhet och reaktionssnabbhet är vitala egenskaper hos en organisation som är verksam i telekombranschen. Genom att kartlägga företagens ekonomistyrning förväntar vi oss att kunna åskådliggöra huruvida hänsyn tas till balansen mellan finansiella respektive icke-finansiella mått, med andra ord balansen mellan kort och långsiktigt tänkande. Detta anser vi vara viktigt dels för företagets interna styrning men också för dess långsiktiga överlevnad.

3.5 Våra mått

Det främsta målet när man väljer mått för ett styrkort är att finna de mått som bäst fångar strategins innebörd. Eftersom varje strategi är unik måste varje styrinstrument också vara unik och innehålla flera unika mått. Det finns dock en del mått som återkommer gång efter annan.[89] Som vi tidigare konstaterade skiljer sig telekombranschen från den traditionella tillverkningsindustrin i flera avseenden. Dessa skillnader finner vi bland annat hos produkternas egenskaper och uppföljningsarbetet. På grund av att inga fysiska produkter förekommer finns det ingen tillverkning och inte heller några lager. Detta ger också en helt annan prisbildning som utesluter traditionella påläggssatser och självkostnadskalkyler. Det ger också nya kritiska framgångsfaktorer som i sin tur kräver nya mått. Vilka mått som skall användas är svårt att säga då det är mycket beroende av situationen och strategin. Ofta eftersträvas mått som i sig innehåller jämförelser, t ex procenttal, relationstal eller rangordningar.[90] Kaplan och Nortons förslag på mått visar att mått sällan är specifikt knutna till något visst perspektiv utan bland mått för det finansiella perspektivet finner vi marknadsandelar för vissa kundgrupper och utnyttjandegrad för anläggningar. Dessa mått förs kanske oftast till kund- respektive processperspektiven.[91] (Se bilaga 2)

3.5.1 Mått i finansiellt perspektiv

I det finansiella perspektivet återfinns oftast monetära mått eller mått härledda ur dessa. De behöver dock inte alltid hämtas ur företagets affärsredovisning. För ett börsnoterat företag kan börsvärde eller aktiekurs vara viktiga framgångsmått. Kan ett värde på företagets intellektuella kapital tas fram är detta naturligt vis ett lämpligt mått[92] , eftersom att detta kan bidra till en stärkt aktiekurs. Detta har Skandia lyckats åstadkomma med sin Skandia Navigator. Som vi nämnde tidigare var ett av syftena med att uppmärksamma det intellektuella kapitalet att erhålla ett högre marknadsvärde.

---

[88] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus.
[89] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1999). The Balanced Scorecard – Från strategi till handling.
[90] Olve, N-G et al. (1999). Balanced Scorecard i svensk praktik
[91] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1999). The Balanced Scorecard – Från strategi till handling.
[92] Olve, N-G. et al. (1999). Balanced Scorecard I svensk praktik.

3.5.2 Mått i kundperspektiv

I Kaplan och Nortons ursprungliga modell handlar det om att ta reda på hur kunden ser på företaget. Informationen erhålls via deras beteende, t ex reklamationer och återköpsfrekvens men även genom attitydstudier.[93]

3.5.3 Mått i internperspektiv

De mått som är intressanta här är mått som mäter enskilda processer. Processernas effekter kan bättre avläsas i kund- eller finansperspektivet. Däremot ger måtten information om processerna har förbättrats, är i nivå med andras eller är i enlighet med målen.[94]

3.5.4 Mått i lärandeperspektiv

Olve fastställer i sin forskning att det ofta mäts hur mycket resurser som spenderas på utveckling eller utbildning snarare än resultatet. Detta kan enligt oss ses som missvisande då det inte anges vad som presteras. För att erhålla ett prestationsmått mäts ibland hur mycket av intäkterna som kommer från produkter lanserade under senaste åren, vilket kan ses som en uppföljning av utvecklingsprocessens framgång.[95]

3.6 Balanserat styrkort

Det balanserade styrkortet utvecklades och pressenterades i Harvard Business Review 1992 av Kaplan och Norton. Styrkortet ger företagsledare en snabb och utförlig bild av företaget. *”The balanced scorecard is like the dials in an airplane cockpit: it gives managers complex information at a glance.”* [96] Det historiska finansiella perspektivet kompletteras med ytterligare tre perspektiv som påverkar det framtida resultatet. Dessa styrmått härleds ur företagets vision och strategi. De fyra perspektiven som anger ramarna för det balanserade styrkortet är finansiellt, kund, interna process samt lärande. Tack vare dessa fyra perspektiven skapas en balans mellan lång- och kortsiktighet i planerandet samt en balans mellan finansiella och icke-finansiella mått.[97] Det finns modifieringar av detta koncept som har tagits fram av företag runt om i världen. Exempel på detta är Skandias Navigator och ABBs Evita.

Finansiella perspektivet – Hur ser aktieägarna på företaget?

De finansiella måtten indikerar hur företagets strategi, implementering och genomförande ger sig uttryck i resultatet. Det handlar om att knyta företagets finansiella målsättningar till strategin. Då fungerar de finansiella måtten som riktmärke för målsättningarna och styrmåtten i de tre andra perspektiven. Typiska finansiella mått är vinst, tillväxt och aktiekurs.

---

[93] Olve, N-G. et al. (1999). Balanced Scorecard I svensk praktik.
[94] Ibid.
[95] Ibid.
[96] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1992). Harvard Business Review, Jan-Feb. Sid 71.
[97] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1999). The Balanced Scorecard – Från strategi till handling.

Kundperspektivet – Hur ser kunderna på förtaget?

När en målgrupp har identifierats måste en kartläggning av vad kunderna i det valda segmentet efterfrågar. Sedan formuleras mål och styrmått för att mäta hur väl företaget lever upp till kundernas krav. Måtten mäter alltså hur framgångsrikt företaget är ur ett kundperspektiv. Det handlar då om mått som är viktiga för kunden, t ex kund tillfredställelse, förlorade kunder, etc.[98]

Internperspektiv – Vad måste företaget vara bäst på?

Företagen måste fokusera på de interna processerna som gör det möjligt att möta kundernas förväntningar. Det handlar om att mäta de processer som har störst inverkan på kunderna. Det är också viktigt att identifiera och mäta företagets kärnkompetens och nödvändig teknologi för att säkra en marknadsledande position. Företagen bör därför bestämma vilka processer och kompetenser de måste bli bäst på och sedan specificera mått för att mäta dessa processer. Vanliga mått är kvalitet, de anställdas kompetens, produktivitet, etc.[99]

Lärandeperspektivet – Kan företaget fortsätta att utveckla och göra vinster?

Den globalt ökande konkurrensen ställer krav på företagen att ständigt utveckla sina produkter och processer, men även att komma ut med helt nya produkter på marknaden. Ett företags innovationsgrad är direkt knuten till resultatet. Det är bara genom nya produkter, att skapa mervärde för kunderna eller genom att bli mer effektiva som ett företag kan penetrera en ny marknad. Lämpligt mått kan t ex vara att mäta hur snabbt företaget kan utveckla och introducera nya produkter. Men även mått som handlar om att utveckla redan befintliga produkter eller mått som rör leverans och kvalitet kan vara relevanta.[100]

Implementering

För att styrkortet skall bli en naturlig del av ett företags strategiska diskussion och lärande måste det kontinuerligt fyllas med för verksamheten aktuell information. En viktig del av implementeringen är således att ta fram system och rutiner för att både samla in relevant information och kommunicera denna genom hela organisationen. Det är först när ett orsak-verkan-samband byggts in mellan måtten som organisationen har fått ett underlag att agera utifrån. Det räcker alltså inte att fylla ett styrkort med mått utan det är först när en diskussion förs runt måtten och deras utveckling som ett Balanserat Styrkort leder till någon nytta. Ett välkonstruerat styrkort visar företagets strategi. Länken mellan de olika måtten och de strategiska målen kan ses som ett orsak-verkan-samband mellan vad företaget satsar på idag och vad som ger lönsamhet på längre sikt. Ett företag som agerar på en mycket föränderlig marknad bör kontinuerligt analysera och uppdatera sitt styrkort. Om inte visionen och målen kommuniceras ut i organisationen är det svårt att uppnå förändringar som krävs och

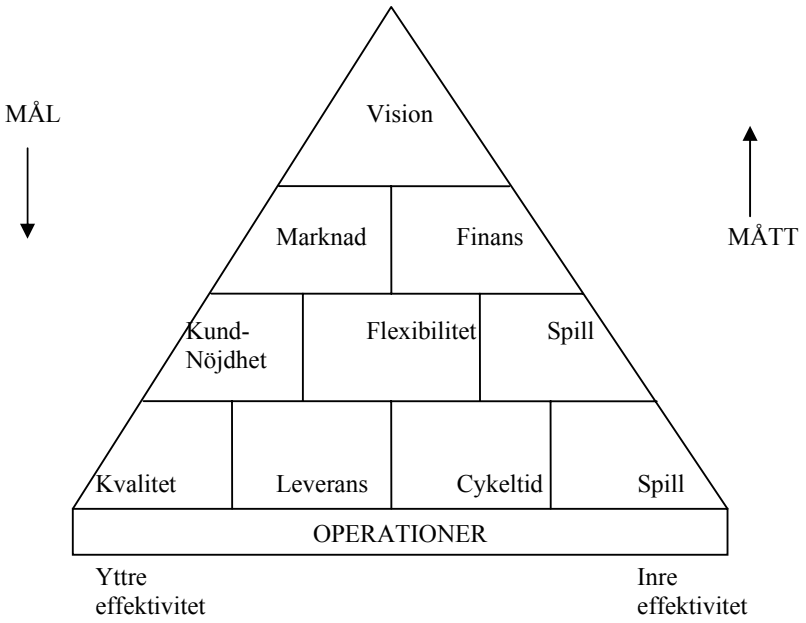
[98] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1992). Harvard Business Review, Jan-Feb.
[99] Ibid.
[100] Ibid.

önskas för att förbli konkurrenskraftigt. Om inte styrkortet följs upp finns det en risk att medarbetarnas kompetens inte utvecklas.[101]

3.7 Prestationspyramiden

Prestationspyramiden är en modell som har tagits fram av Lynch och Cross för att kunna bryta ner företagets strategi till mål i olika nivåer på företaget. Graden av måluppfyllelse utvärderas vidare med hjälp av olika prestationsmått som följer den inre och yttre effektiviteten. Grundtanken med Prestationspyramiden är att ha en modell som är kunddriven och kopplad till företagets övergripande strategi, där de finansiella måtten kompletteras med de icke- finansiella måtten.[102]

Prestationspyramiden delar upp företaget i fyra olika nivåer med ett tvåvägskommunikationssystem som bryter ner företagets övergripande vision i olika nivåer. Mål och mått blir länken mellan företagets strategi och dess aktiviteter. Målen rör sig neråt i företaget medan mätningar av måtten förs uppåt. På toppen av pyramiden formuleras den övergripande visionen av koncernledningen. På den andra nivån formuleras mål både i marknadstermer och finansiella termer för företagets affärsområden. På den tredje nivån formuleras målen i termer som kundtillfredsställelse, flexibilitet och produktivitet. Denna del länkar samman pyramidens övre och undre del och visar vad som driver marknadsmålen och de finansiella målen. På den fjärde nivån omvandlas målen på den tredje nivån till operativa mål såsom kvalitet, leveranstid och spill och ledtid. Av dessa mål är kvalitet och leveranstid direkt kopplade till den yttre effektiviteten medan ledtid och spill gör tydlig för den interna effektiviteten.[103]



Figur 3.1 – Performance Pyramid

[101] Olve, N-G et al. (1999) Balanced Scorecard i svensk praktik.
[102] Ibid.
[103] Ibid.

3.8 Tableau de bord

I mer än fyrtio år har franska företag använt sig av Tableau de bord som är ett integrerat kommunikationsmedel som möjliggör styrning av företag. Tableau de bord fokuserar på företagets framgångsfaktorer och kan sätta igång omedelbara åtgärder. Det unika med tableau de bord är att den betonar vikten av en pyramidal analys av olika aktiviteters informationsaspekter. I dessa aspekter kan allt ifrån poster i balansräkningen till skapande av framtida arbetstillfällen, utdelningar till aktieägare, minskning av föroreningar, kundnöjdhet, försäljning, produktion och marknadsföring ingå. Det kan finnas lika många tablåer som det finns chefer och varje chef kommer kontinuerligt att kunna mäta vilka aktiviteter som helst inom organisationen.[104]

3.9 Val av angreppssätt

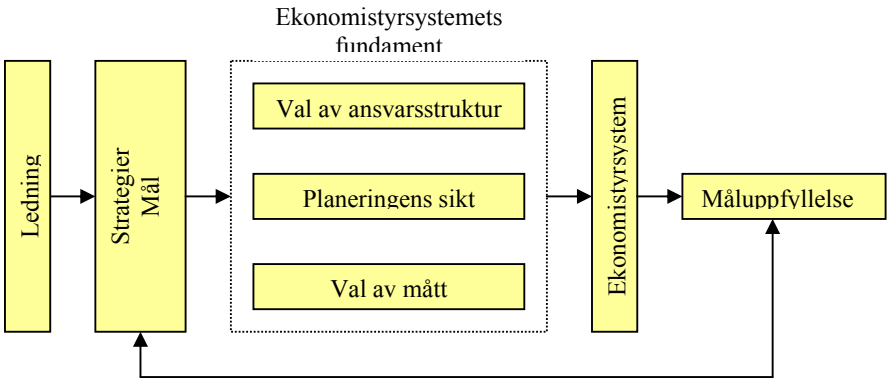
De tre ovan beskrivna formerna av styrkort är till synes snarlika då samtliga kompletterar de finansiella måtten med icke-finansiella mått samt lyfter fram företagets kritiska faktorer. Vi har i vår teoretiska ram använts oss av ett flertal finansiella mått och ett urval av icke-finansiell mått. I våra val av mått har vi utgått ifrån det balanserade styrkortets fyra perspektiv för att denna modell möjliggör en mer ingående behandling och modifiering av måtten. Med modifiering syftar vi på det faktum att vi förväntar oss att kunna kategorisera nya mått till de redan befintliga under respektive perspektiv.

I det balanserade styrkortet finner vi teorier där styrimpulserna har sin grund i strategin och de uppsatta målen. Slutligen vill vi med hjälp av framtagna teorier undersöka huruvida använda mått avspeglar företagens uppsatta mål.

[104] Bromwich, M & Bhimani, A. (1996). Management Accounting Pathways to Progress.

3.10 Sammanfattning av teorier

Några av de faktorer som har en effekt på styrningens utformning för att nå de på förhand uppsatta målen belyses av figur 3.2. Vi har tidigare definierat styrning som medvetna och rationella åtgärder för att framkalla ett önskat beteende. Detta för att garantera strategiernas genomförande. Vi har i denna studie utgått ifrån de formella styrmedlen som verktyg för att styra, motivera och informera medarbetarna för att säkerställa att verksamheten drivs mot uppsatta mål. Vi har även fastslagit att ekonomistyrningen kan utformas på olika sätt, men att överväganden bör göras avseende, planeringens sikt, val av ansvarsstruktur och val av mått. Dessa perspektiv är fundamentet i det som vi kallar för företagets ekonomistyrsystem.



Figur 3.2 – Vår föreställningsram över ekonomistyrningen och dess benämningsfaktorer

4. EMPIRI

I detta kapitel kommer vi att redovisa resultatet från datainsamlingen. Först ger vi en kort presentation av företaget för att därefter pressentera informationen vi erhållit från våra kontaktpersoner:

- Bo Karlsson, Platschef HK Karlskrona, Vodafone
- Per-Olov Nilsson, Controller på affärsstaben (ansvarig för den konsoliderade rapporten från Mobile för 2002), Telia Mobile
- Lennart Nilsson, Ansvarig för ekonomistyrningen, Telia Mobile
- Göran Bergström, Ekonomidirektör, Tele2

4.1 Europolitan Vodafone AB

Med över 225 miljoner kunder i 28 länder är brittiska Vodafone världens näst största mobilbolag efter China Mobile. Huvudkontoret ligger utanför London och bolaget är noterat på börserna i London, New York och Frankfurt. Vodafone har varit med som storägare i Europolitan ända sedan starten 1991 och äger i dag ca 98 procent av aktierna. Namnet Vodafone togs 2002. Namnbytet gör det extra tydligt att gamla svenska Europolitan bara är en del av en stor internationell koncern. I Sverige sysselsätter Vodafone idag ca 1400 personer och har 1 269 000 kunder.[105]

Det är under namnet Vodafone hela koncernen ska samordnas och anpassas till den omstuvning som nu väntar i mobilvärlden. Under de kommande tio åren kommer vi att få se en förändring av mobilbranschen som är större än vad de flesta i dag kan föreställa sig. Mobilerna kommer att ta över allt mer, enligt Peter Bamford[106].

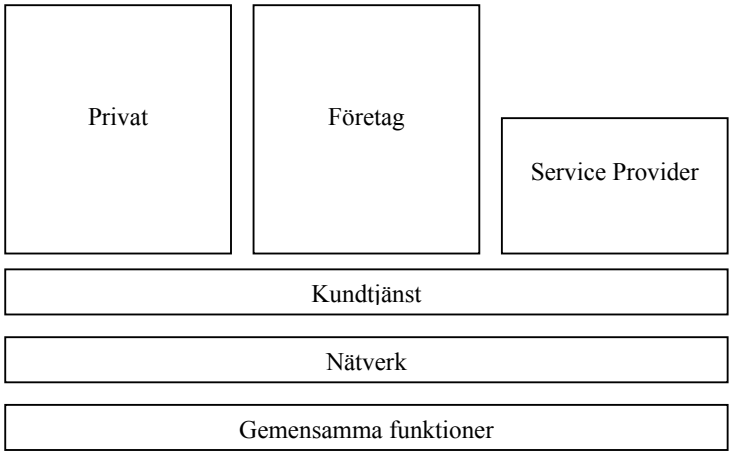
Gamla svenska Europolitan kan i längden bara överleva om företaget får dra nytta av de stordriftsfördelar man får inom Vodafonekoncernen.[107] Vodafones storlek gör att de kan köpa in mobiler billigare än andra bolag. Samtidigt kan de ställa hårda krav på tillverkare som Nokia och Sony Ericsson om hur mobilerna ska se ut. Specialdesignade mobiler för operatörernas egna datatjänster kommer att bli allt viktigare. Vi kan redan idag se prov på detta i form av konceptet Vodafone Live.

4.1.1 Organisationen

Bo Karlsson beskrev den omorganisering som hade skett inom koncernen i april 2002 där en uppdelning i tre affärsområden hade gjorts. Dessa är Privat, Företag och Service Provider. Syftet med omstruktureringen är att öka fokus på kundbehovet både när det gäller privatkunder och företagskunder samt att åstadkomma en ballans mellan affärsområdena och de så kallade prioriterade områdena, kundtjänst, nätverk och gemensamma funktioner. Han poängterade att det råder en stor skillnad mellan dessa kundkategorier, både när det gäller kostnads och intäktsstrukturen.

---

[105] www.vodafone.se
[106] Nordeuropachef på Vodafone.
[107] Svenska Dagbladet. Vodafone ringar in världen.



Figur 4.1 – Vodafones organisationsstruktur

4.1.2 Målsättning

Vodafones mål är att vara världsledande inom mobil kommunikation samt att skapa ett varumärke som placerar sig bland de tio starkaste i världen. Företaget vill dessutom bli marknadsledande när det gäller att göra mobiltelefonen till det främsta kommunikationsmedlet. För att uppnå detta övergripande mål har en rad mindre mål satts upp. Varumärket, utvecklandet av nya tjänster och kvalitet mycket viktiga mål för företaget att uppnå, samtidigt anses lönsamhet på kort sikt för att tillgodose ägarnas krav vara väsentligt.

Ett starkt varumärke måste kompletteras med ett hållbart innehåll. Detta skall ske genom att Vodafone alltid skall vara först med att erbjuda nya innovativa tjänster. En av företagets styrkor ligger i den stora kundstocken. Satsningen på hög service och ett långssiktigt relationsbyggande har resulterat i ett större antal nöjda kunder än konkurrenterna[108]. En viktig utmaning i framtiden är att skapa nya värdeskapande tjänster för kunderna.

4.1.3 Framgångsfaktorer

Under intervjuns blev det mer och mer tydligt att de mest kritiska framgångsfaktorerna för att Vodafone skall kunna förverkliga den övergripande visionen är:

- Starkt varumärke

  Den hårdnande konkurrensen erfordras ett starkt varumärke som står för vad det lovar. Detta resonemang får han stöd för hos Vodafones VD Jon Risfelt som säger: *”Strong, international brand increasingly important in a global market”*[109]

[108] Svenskt kvalitetsindex 2001
[109] Jon Risfelt, President and CEO, Annual report 2001/2002

- Lönsamhet på kort sikt

  För att svara mot ägarnas krav krävs hänsynstagande till den kortsiktiga lönsamheten.

- Tillväxt

  Enligt Bo spelar företagets storlek en betydande roll och han ser en potential i den nuvarande stora och breda kundstocken. Dessa 1.2 miljoner användare kommer i framtiden att använda sig av ytterligare tjänster än enbart mobiltelefoni i en större utsträckning vilket leder till större inkomster för företaget.

- Motiverad personal

  Genom att erbjuda en trivsam och utvecklande arbetsmiljö i kombination med karriärmöjligheter tror Bo att företaget kan attrahera ny kompetent personal samtidigt som den befintliga personalen stannar kvar och känner sig motiverade att göra ett bra jobb.

- Kundanpassning

  Att kunna erbjuda attraktiva tjänster som också löser kundernas eventuella problem anses vara viktigt.

- Kvalitet

  Att vara bäst på det man gör och engagera samtliga när det gäller att nå goda resultat var väldigt viktig enligt vår respondent. Kvalitetstänkandet skulle genomsyra allt då *”kunderna har valt att lita på oss”* och Vodafone vill alltid erbjuda högre kvalitet och mervärde snabbare än någon annan.

- Kostnadseffektivitet

  Kostnadseffektivitet och kostnadsmedvetenhet var två ord som vår respondent ständigt återkom till. Han menade bland annat att *”Vodafones kärnverksamhet avgörs av hur kostnadseffektiva vi är”*. Vidare nämnde han att en helhetsförståelse för organisationens verksamhet var viktigt för att uppnå denna kostnadseffektivitet. Genom att överbygga funktionsgränser så skapas denna helhetsförståelse på Vodafone.

4.1.4 Ansvarsstruktur

En av våra ambitioner var att försöka kartlägga den rådande ansvarsstrukturen inom Vodafone. Enligt Bo Karlsson är ansvarsstrukturen och chefsnivåerna relaterade till det ovan presenterade organisationsschema. I organisationen förekommer det tre typer av ekonomiskt ansvar. För rörelsechefen råder resultatansvar medan de tre affärsområdena har ett intäktsansvar. Funktionscheferna för områdena kundtjänst, nätverk och gemensamma funktioner har ett kostnadsansvar. På frågan om huruvida organisationen är decentraliserat eller ej svarade Bo att han uppfattade den som semicentraliserad där ekonomiskt ansvar har delats ut samtidigt som hårda finansiella ramar satta av ägarna styr.

4.1.5 Den ekonomiska planeringens sikt

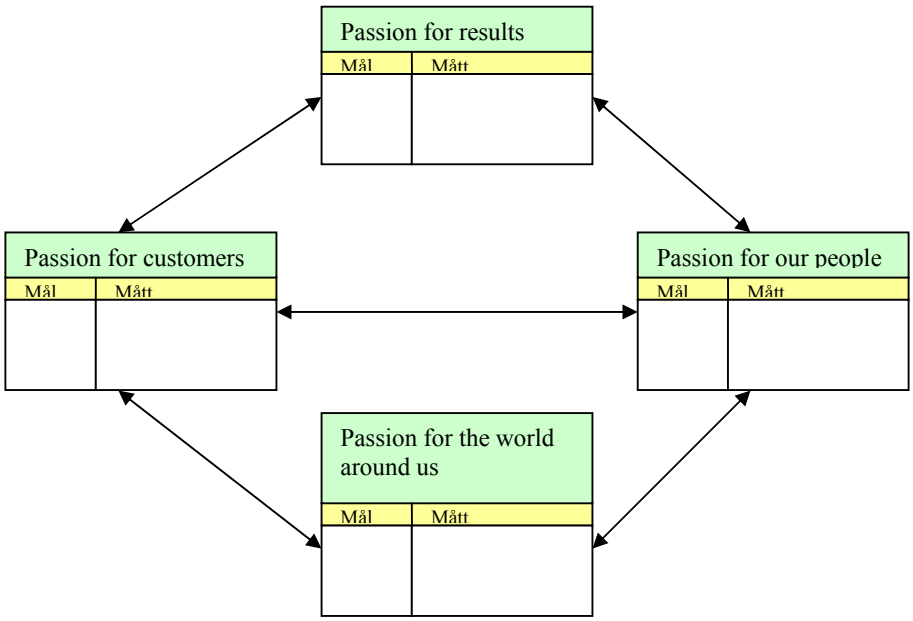
När det gäller budgetar fick vi uppfattningen att dessa har en mycket viktig roll i organisationen. Själva budgetramen ansågs vara väldigt toppstyrd, samtidigt som det finns utrymme för en intern process inom vilken respektive affärsområde fritt kan agera för att nå ramarna. Varje kvartal har företagsledningen och affärsområdescheferna möte för att diskutera hur ramarna skall uppnås. I detta arbete är kreativitet nyckelordet. Intäktsprognoser tas fram utifrån kommande aktiviteter medan kostnader budgeteras utifrån tidigare erfarenheter. På frågan om var i företaget som rapportutformningen och måttuppställningen tas fram fick vi svaret att det i allra högsta grad sker i moderbolaget med stor hänsyn till deras egna intressen.

Ettårsbudgeten har en framträdande roll i Vodafone och budgetuppföljningsarbetet sker fler än 12 gånger per år där det faktiska utfallet jämförs med budgeterat värde. Budgetens mål är att skapa målkongruens i företagets olika affärsområden och mindre enheter samt att utdela ansvar. Stort fokus läggs vid tendenser inom tillväxt och intäktssidan. För att ytterligare skapa en förståelse och målkongruens ner igenom organisationen är det upp till varje affärsområdeschef att paketera lämpliga mått i ett koncept som förmedlas till de anställda. Dessa mått är av mer icke-finansiell karaktär. Slutligen betonade Bo Karlsson att kortsiktig ekonomisk lönsamhet är viktig, för att tillfredsställa aktieägarna samtidigt som långsiktigheten ej får försummas. Det framgick dessutom att företaget regelbundet rapporterar in vissa mått mestadels av finansiell karaktär såsom resultatmått, kassaflöde, intäkt per abonnent och tillväxt till moderbolaget. Moderbolaget står för måldirektiven medan de lokala cheferna har till uppgift att uppfylla dessa mål. Vår respondent indikerade att företaget är resultatinriktad och tror på den enskilda individens handlingskraft och ansvarskänsla. Målet är med andra ord förutbestämt medan medlen är fria. Det gjordes dessutom klart för oss att budgeten flitigt används som en indikator och kommunikationsmedel för såväl målspridning som utvärdering.

4.1.6 Val av Mått - Vodafones fyra passioner

Inom Vodafone begränsar organisationens utformning nedbrytningen av koncernens mål. Kravet på nedbrytbarhet begränsas därmed till respektive affärsområde och funktionsområde och går därmed inte vidare till individnivå. Detta sker med hjälp av en process som går under namnet *Four passions*. Bo menar att det är nödvändigt att paketera måtten för att kunna kommunicera dessa till hela organisationen. Genom denna process bryts visionen och målen ner på individnivå. Han menar att målkongruens handlar om att hitta ett sätt att paketera målen så att de blir färre. *”Strukturen i målprocessen får inte vara för detaljerad.”* Detta sker på Vodafone genom att målen buntas ihop i koncept.

Enligt Bo fungerar affärsidén som ledstjärna i företagets verksamhet som styrs med hjälp av en hård budget. För att kunna uppnå framgångsfaktorerna bryter företaget ned framgångsfaktorerna i olika delmål som finns representerade i respektive passion. Till dessa delmål kopplas sedan mått för uppföljning. Vid kvartalsmötena diskuterar cheferna utvecklingen i respektive område i förhållande till de fastställda målen.



Figur 4.2 – Vodafones four passions – Egen tolkning baserad på Kaplan och Nortons balanserade styrkort.[110]

- Passion for results

I detta perspektiv sätts det upp finanisella mål som följs upp av finansilla mått såsom:

EBITDA[111]	(veckovis)
Kassaflöde	(veckovis)
Nettoomsättning	(veckovis)
Marknadsvärde	(veckovis)

[110] Kaplan, R & Norton, D. (1992). Harvard Business Review, Jan-Feb. Sid 72.
[111] Operating profit before financial items, tax and depreciation.

Inkomst per abbonent	(månadsvis)
Försäljningsvolym	(månadsvis)
Skuldsättningsgrad	
Avkastning på arbetat kapital	

- Passion for customers

Här mäts aktiviteter som berör kundernas syn på företaget. Exempel på dessa mått är bland annat:

Churn[112]	(månadsvis)
Täckning[113]	(årligen)
Antal kunder	(veckovis)
Nöjdkundindex	(kvartalsvis)
Kundlojalitet.	(kvartalsvis)

- Passion for our people

Här används mått som reflekterar arbetsklimatet och de anställdas syn på företaget.

Personaltrivsel	(årligen)
Nöjd anställdindex	(årligen)
Könsfördelning	(årligen)
Andel anställda med högskoleutbildning	(årligen)
Investering i utbildning	(årligen)

- Passion for the world around us

Under denna "passion" återspeglas omvärldens syn på företaget samt företagets bidrag till samhället. FoU kostnader innefattar bland annat samarbete med högskolor och universitet och ses därmed som ett bidrag till samhället.

Varumärkesindex	(kvartalsvis)
FoU kostnader	(årligen)
Sökta patent	(årligen)
Produktivitetsförbättring	(vid/efter åtgärd)

4.2 Telia Mobile Sverige AB

Telia Mobile är den ledande mobiloperatören i Norden räknat i antalet kunder och den enda mobiloperatören med nät och tjänster på hela Nordenmarknaden. De är också ensamma om att inneha UMTS-licenser i samtliga fyra länder. Vi har valt att avgränsa oss till Telia Mobile Sverige som hädanefter kommer att benämnas Telia Mobile[114]. Företaget har i Sverige 3 439 000 mobilkunder[115] och är Telias affärsområde för

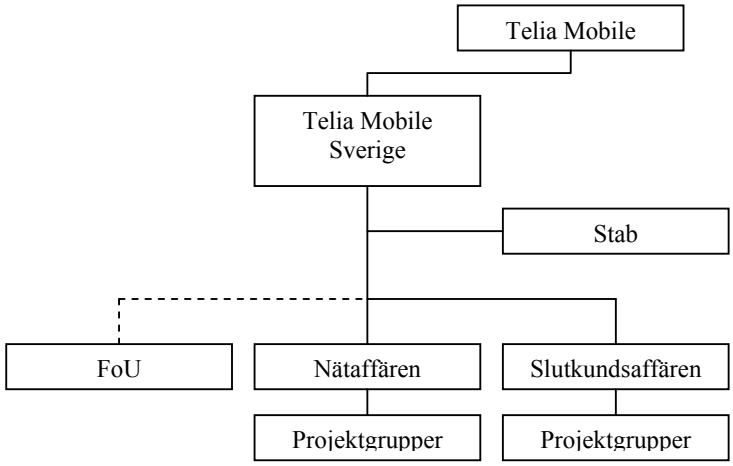
[112] Rate of disconnection.
[113] Täckningsprocent av det området tilldelad licens avser.
[114] Med Telia Mobile avses Telia Mobile Sverige
[115] Telias Årsredovisning 2001

mobila och trådlösa tjänster samt en av Telias fyra kärnverksamheter. Telia ägs främst av Svenska staten men är också noterat på stockholmsbörsen.

En renodling av affärsverksamheten har lett till att företaget blivit mer av ett kunskapsföretag där utbildningsnivån har höjts och medelåldern sjunkit. Företaget arbetar nu i större utsträckning med underleverantörer och partners. Detta faktum gör företaget mer flexibelt och mindre känsligt för konjunktursvängningar. Omorganisationen har skapat tydlighet kring affärerna och underlättar styrning och uppföljning. En samordning av försäljningen över affärsgränserna gör att tjänsterna kan sampaketeras och erbjudanden kan kundanpassas i större utsträckning. Detta leder till ett ökat tryck i försäljningen. Telias huvuduppgift är att designa och driva nät samt utveckla kommunikationstjänster.

4.2.1 Organisationen

Organisationen består av två affärsenheter som i sin tur består av diverse projektgrupper. Till detta har en forskning och utvecklingsavdelning lagts till som även den består av varierande projekt. Affärsenheterna är *Nätaffären* och *Slutkundsaffären*. Inom organisationen finns därtill olika stabfunktioner. Stabsfunktionen har bland annat ansvar för projektstyrningsmodellen och stödjer projekten i deras dagliga verksamhet. Telia Mobile har dessutom tre styrgrupper, en för respektive affärsområde, samt en för gemensamma projekt. Till dessa styrgrupper rapporterar projektledarna under projektens gång. Styrgruppen är också det avgörande organet vad det gäller beslutsfattande.



Figur 4.3 – TeliaMobiles organisationsstruktur

4.2.2 Målsättning

Telia är idag den ledande aktören på telekommunikationsmarknaden i Norden. Målet är att stärka den ställningen ytterligare.

4.2.3 Framgångsfaktorer

- Kundbas

Vår respondent menar att på en allt mer konkurrensutsatt marknad är volym och kundbas viktiga förutsättningar eftersom att det ger möjlighet till synergier och skalfördelar. Kundbasen skall säkras genom att konkurrenskraftiga tjänster tas fram.

- Kundanpassning

För att höja kundlojaliteten satsas det mycket på att göra anpassningar till kundernas behov. Detta blir extra viktigt när det handlar om stora kunder som kräver stora kundanpassningar. Exempel på detta är bättre täckning på udda platser så som gruvor etc.

- Lönsamhet på kort sikt

Med tanke på dagens börsklimat menade respondenten att den kortsiktiga lönsamhetsfokuseringen blir extra viktig och ett måste om företaget skall kunna utvecklas.

- Kostnadseffektivitet

För att uppnå lönsamhet på kortsikt är kostnadseffektivitet avgörande. Lennart menar också att kostnadseffektiviteten avgör satsningen på service, kvalitet och ger en ekonomisk ram åt innovationsförmågan. Han poängterade dessutom att kostnadsmedvetenheten och effektiviteten var de absolut viktigaste faktorerna för att organisationen skall nå framgång.

4.2.4 Ansvarsstruktur

Telia Mobile består som nämnts av två affärsområden, Nätaffären och Slutkundsaffären. Under dessa affärsområden opererar en lång rad projektgrupper efter direktiv från styrgrupperna. Respektive projektledare är dels ansvarig för projektets genomförande samt har en budgetram att hålla. Denne rapporterar månadsvis till en koordinator som sitter i respektive styrgrupp. Dessa rapporter vidarebefordras uppåt till ledningen.

Inom Telia Mobile finns det hundratals kostnadsställen som lyder under respektive affärsområde. Varje enhetschef har därmed tilldelats någon form av ekonomiskt ansvar. Försäljningscheferna har tillexempel intäktsansvar men blir samtidigt utvärderade utifrån kundtillväxten. Ekonomiavdelningen som består av tio kostnadsställen har kostnadsansvar. Affärsområdet Nätaffären har ett kostnadsansvar och består av 400 kostnadsställen. Inom organisationen utvärderas chefer med högre befattning i huvudsak utifrån finansiella mått såsom resultat- och avkastningsmått medan mellanchefer i större utsträckning utvärderas utifrån icke-finansiella mått. Vår respondent upplevde organisationen som decentraliserad med tendenser till centralisering på grund av pågående omstruktureringar.

4.2.5 Den ekonomiska planeringens sikt

Under intervjun framkom det att det finns en affärsplan som uttrycker en viss ambition och att budgeten har i syfte att konkretisera denna affärsplan. Det upprättas en huvudbudget en gång per år och budgetarbetet kan ses som en

resursomvandlingsprocess. Lennart poängterade att denna ettårsbudget har en dominerande roll genom att den fastställer mål samt anger riktlinjer. Han hävdade också att det finns en ambition att gå från budget till rullande prognoser. Detta förklarade han som ett skifte från att ha årshorisont som deadline till kvartalsavstämning. Detta skifte från årsbudget till kvartalsavstämning har till syfte att anpassa den ekonomiska planeringen till snabba förändringar på marknaden.

Budgetuppföljningen där det faktiska utfallet redovisas sker månadsvis och budgetprocessen beskrev han som en traditionell bottom-up modell medan affärsplanen går enligt en top-down modell. På Telia Mobile är kortsiktig ekonomisk lönsamhet viktig med tanke på dagens börsklimat.

Rapportutformningen och framtagning av mått sker enligt vår respondent i högsta grad på koncernledningsnivå medan Telia Mobile rapporterar rådata ur vilken koncernledningen tar fram de mått de vill. Nyckeltalen är enligt respondenten av enkel karaktär för att minimera förvanskningsrisken. Han poängterade att de har en stark övervikt åt den finansiella sidan.

4.2.6 Val av mått – Telias balanserade Styrkort

Nedanstående empiri bygger på en intervju med Per-Olov Nilsson, Controller på Telia Mobiles affärsstab. Han var dessutom ansvarig för den konsoliderade rapporten från Mobile för 2002.

Enligt vår respondent har Telia Mobile implementerat ett balanserat styrkort med fyra perspektiv. Inom det finansiella perspektivet gers riktlinjer för hur företagets strategi skall genomföras. Kundperspektivet identifierar tänkbara kunder för företaget samtidigt som olika mått för att mäta kundernas behov och syn på företaget anges. Processperspektivet anger vilka processer företaget måste genomgå för att uppfylla kundperspektivet. Utvecklingsperspektivet bidrar till långsiktig tillväxt genom satsningar i de övriga perspektiven. Respondenten lyfte fram det finansiella och kundperspektivet framför de övriga två perspektiven. Han menade att dessa två är starkt sammankopplade.

I Telia Mobile ger ledningen uttryck för ett antal övergripande styrmål som anpassas till styrkortet och bryts ner via denna och konkretiseras till operationella mål. Graden av måluppfyllelse i dessa styrmål mäts utifrån en rad parametrar där resultatet mäts kvartalsvis. Dessa parametrar i respektive dimension är följande:

- Finansperspektivet

EBITDA[116]	(kontinuerligt)
Kassaflöde	(kontinuerligt)
Omsättning	(kontinuerligt)
Förädlingsvärde	(månadsvis)

- Kundperspektivet

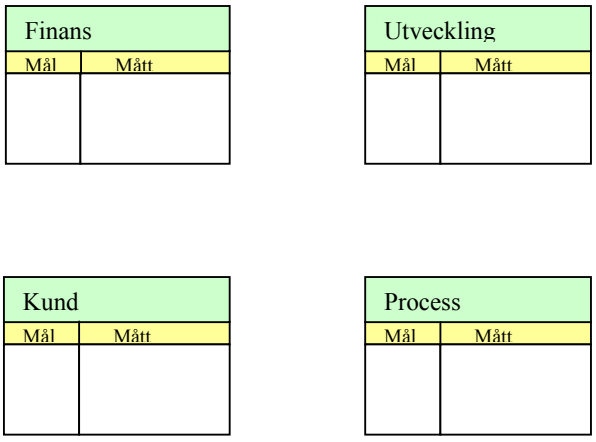
Nöjd kundindex	(årligen)
Kundlojalitetsindex	(årligen)
Kundstock	(kontinuerligt)
Antal reklamationer	(kontinuerligt)
Marknadsandel	(kvartalsrapport)

- Utvecklingsperspektivet

Investering i utbildning	(årligen)
Investeringar	(årligen)
Antal anställda	(årligen)

- Processperspektivet

Kvalitetsindex	(årligen)
Produktivitetsförbättring	(årligen)
Marknadsföringskostnad	



Figur 4.4 – Modell över TeliaMobiles balanserade styrkort – Egen tolkning

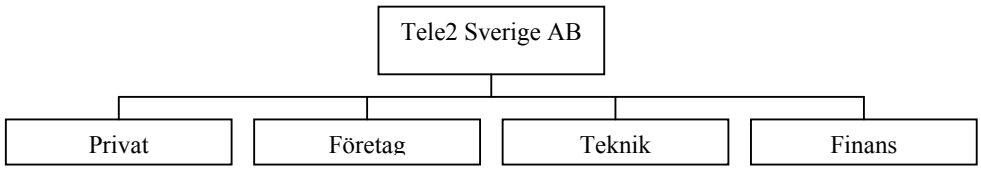
[116] Operating profit before financial items, tax and depreciation.

4.3 Tele2 Sverige AB

Tele2 ägs av Kinnevikkoncernen och har drygt 1700 medarbetare. Företaget Bildades 1993 och är verksamma inom mobila GSM-tjänster, publik tele- och datakommunikation samt Internet. Tele2 har en kundbas på ca 15 miljoner kunder i 25 länder runtom i Europa. Antalet anställda är cirka 2200 stycken varav huvuddelen är placerad i Norden. Företaget är börsnoterad både i Sverige och i USA. Omsättningsökningen 2001 på 56 % gör dom till den snabbast växande operatören i Europa. Rörelseresultatet är 1.7 miljarder kronor. Affärsidén har ända sedan starten varit att pressa priserna och Tele2-kulturen bärs upp av tre grundläggande värderingar: flexibilitet, prestigelöshet och kostnadsmedvetenhet. Företagets olika varumärken är Tele2, Tele2Mobil, Comviq och Tango.[117]

4.3.1 Organisationen

Tele2 består av fyra olika affärsområden, dessa är privat, företag, teknik och finans. Enheterna företag och privat marknadsför och säljer Tele2:s produkter till respektive segment medan teknikenheten sköter uppbyggnad och övervakning av nätet. Under respektive affärsområde finns avdelningar med mer specifika uppgifter.



Figur 4.5 – Tele2 Sveriges Organisationsstruktur

4.3.2 Målsättning

Tele2 skall vara det ledande alternativa pan-europeiska telekommunikationsföretaget på respektive marknad. Bolaget ska ha en stark och kontinuerlig tillväxt med ökad lönsamhet på både företags- och konsumentmarknaden.[118]

4.3.3 Framgångsfaktorer

- Varumärke

  Tele2 har ambitionen att åstadkomma ett starkt varumärke som står för den vision som företaget vill förmedla, nämligen att vara det billigare alternativet.

- Kundanpassning

  Inom Tele2 är en hög grad av kundanpassning av mycket stor vikt för att kunna erhålla konkurrensfördelar.

[117] Tele2 årsredovisning 2001
[118] Ibid.

- Lågt pris

Tele2:s affärsidé är att erbjuda kommunikationslösningar till låga priser och har positionerat sig som prisledande.

- Kostnadseffektivitet

För att kunna erbjuda marknadens lägsta priser krävs total kostnadsmedvetenhet.

- Kundstock

Tele2 inriktade sig tidigt på konsumentledet vilket gav en snabb tillväxt och bred kundbas. Strategin har hela tiden inneburit lägre lönsamhet per kund men en större kundbas.

4.3.4 Ansvarsstruktur

Inom Tele2 finns, som nämnts under avsnittet 4.3.1, fyra affärsenheter. Inom respektive affärsenhet finns även avdelningar och mindre grupper. I enlighet med detta ser ansvarsstrukturen ut som följande:

- Rörelsechef
- Enhetschefer
- Avdelningschefer
- Gruppchefer

Rörelsechefen och enhetscheferna har resultatansvar medan avdelnings- och gruppcheferna har kostnads respektive intäktsansvar beroende på vilken avdelning det rör sig om. Exempelvis har ekonomiavdelningen kostnadsansvar medan försäljningsavdelningen är ålagd med intäktsansvar. På frågan om var i företaget rapportutformningen och framtagningen av de mått som används sker svarade vår respondent att denna process i högsta grad sker i moderbolaget. I företaget utvärderas rörelsechefen och enhetscheferna i hög grad med hjälp av både finansiella och icke-finansiella mått medan avdelningschefer och gruppchefer i hög grad utvärderas utifrån icke- finansiella mått och i viss grad av finansiella.

4.3.5 Den ekonomiska planeringens sikt

Den kortsiktiga lönsamheten anses vara viktig för fortsatt existens samtidigt som en avvägning bör göras emot de långsiktiga investeringarna. Denna balans försöker Tele2 erhålla genom att ständigt bygga ut sin infrastruktur och produktportfölj för att kunna attrahera nya kunder samt att hålla ner sin churn-rate på ett så kostnadseffektivt sätt som möjligt. Kundanpassningen är enligt Göran det mest väsentliga målet att uppnå.

Tele2 reviderar inte de budgetar som sätts upp två gånger per år, istället jobbar företaget med löpande prognoser som uppdateras kvartalsvis. Samtliga resultatställen i företaget är inblandade i dessa prognoser åtminstone två gånger per år.

4.3.6 Val av mått – Tele2

Tele2 eftersträvar en helhetsbild av nyckeltalen. Avkastningsmått, kassaflöde och resultatmått är exempel på finansiella mått som ständigt rapporteras till moderbolaget, dit rapporteras även en uppsättning av icke-finansiella mått såsom kundstock och churn-rate[119].

- Finansiella mått

Kassaflöde	(veckovis)
Rörelseresultat	(månadsvis)
Omsättningen	(månadsvis)
Marknadsvärde	
Intäkt per kund	

- Icke-finansiella mått

Kundtillväxt	(kontinuerligt)
Kundstock	
Marknadsandel	
Återbetalningstid per investerad krona	(vid gjord investering)
Churn-rate	(månadsvis)
Kundtillfredsställelse	(kvartalsvis)
Varumärkesindex	(kvartalsvis)

Svaren utifrån vår måttarsenal har avsett huruvida respektive mått används i den operativa styrningen, vilka mått som är av större betydelse samt hur ofta dessa används. Tele2 har enligt respondenten starkt finansiellt- och kundfokus. Ovannämnda mått anses vara de mest väsentliga där de finansiella måtten i huvudsak används för rapportering till moderbolaget och dessa i kombination med de icke-finansiella måtten används för den operativa styrningen.

[119] Rate of disconnection

5. ANALYS

I detta avsnitt jämförs den teoretiska ramen som ligger till grund för analysarbetet med det empiriska materialet i sammanfattad form med relevanta citat.

Under detta avsnitt redogörs dessutom för utgångspunkten i vår analysmodell och vi motiverar de val som har gjorts i analysarbetet. Stommen i analysarbetet bygger på de perspektiv vi presenterade i den teoretiska referensramen:

- Val av mått
- Val av ansvarsstruktur
- Den ekonomiska planeringens sikt

Dessa perspektiv är av stor vikt för utformningen av ett företags ekonomistyrning och är därmed avgörande för att kunna skapa en förståelse kring vår frågeställning. Vidare har vi dessutom kopplat samman kriterierna i företagens ekonomistyrning till respektive företags framgångsfaktorer, för att på så sätt försöka bilda en uppfattning om hur väl företagen lyckas med att styra verksamheten mot dessa. Ovannämnda perspektiv är dessutom viktiga kriterier för förståelsen av företagens metoder för uppföljningsarbetet, den organisatoriska strukturen vad det gäller graden av decentralisering och delegering av ekonomiskt ansvar. Den ekonomiska planeringens sikt kan analyseras utifrån styrkan på det fokus som respektive företag lägger vid finansiella mått samt huruvida aktieägarnas krav påverkar den interna styrningen och investeringsbeslut.

5.1 Kritiska framgångsfaktorer

De kritiska framgångsfaktorerna i telekombranschen bygger i huvudsak enligt våra respondenter på pris, kundstock, intäkt per kund samt kostnadseffektivitet. Vidare framgick det att samtliga företag jobbar mycket med kundanpassning för att erhålla en låg churn-rate och konkurrensfördelar.

> *”Vodafones kärnkompetens och konkurrensfördelar ligger i hur pass kostnadseffektiva vi är.”*[120]

[120] Bo Karlsson, Vodafone

Gyllberg och Svensson fastställer i sin studie att företag som upplever hård konkurrens måste vara kostnadseffektiva. Detta är enligt vår mening en trolig förklaring till den vikt samtliga undersökta företag lägger vid kostnadseffektiviteten. Samtidigt hävdar Stephen C. Hansen i sin studie att en hårdnande konkurrens kan leda till mindre investeringar i kostnadsreducerande åtgärder. Detta förklarar han med [---]*”(I)ncreasing competition leads to fewer units being sold and each individual firm will reduce the amount spent on cost reduction.”*[121] Vi finner inget stöd i vår undersökning för att konkurrensen leder till mindre fokus på kostnadseffektivitet.

En annan viktig framgångsfaktor hos samtliga företag i undersökningen är kundanpassningen. Vodafone har genomgått organisatoriska förändringar för att bättre svara mot kundernas behov. Inom Telia görs stora ansträngningar för att möta de olika kundkategorierna. I Tele2 ser vi aktiva försök att med prisdiskriminering nå olika kundsegment och anpassa priserna till kunderna.

”Kundanpassning är viktigare än någonsin”[122]

Rob Smith definierar kundanpassning enligt följande: *"What do my customers want, and what do I need to do to deliver it to them better than the competitors?"*[123] Kundanpassningen tillsammans med fokus på marknadsföring och ett starkt varumärke ser vi som grunden till en stor kundstock. För att förvärva och hålla kvar kunder ser vi tendenser till olika strategier mellan de undersökta företagen. Vodafone fokuserar på att bygga ett varumärke som är starkt förknippad med hög kvalité och nyskapande tjänster medan Tele2 positionerar sig som den ”prestigelösa” operatören med marknadens lägsta priser. Som ett komplement till detta och för att uppnå konkurrensfördelar förekommer det hos samtliga operatörer vissa ”lock- in” effekter. Dessa inlåsningseffekter kan vara i form av bindningstid vid köp av telefon och bonus vid användandet av en viss tjänst. Detta resonemang finner vi stöd för hos Shapiro och Varian, som skriver: *”Lock-in is a key component to competetive strategy in the network economy”*[124]

Vidare var samtliga respondenter överens om att lönsamhet på kort sikt är mycket väsentligt samtidigt som de poängterade att långsiktigheten ej får försummas. Vi fick bilden av att lönsamhet på kort sikt var av störst vikt hos Vodafone vilket vi vill koppla till deras amerikanska huvudägares krav. Vi ser också tendenser till att samtliga företag tar långsiktigheten i beaktning genom stora satsningar på kundperspektivet i form av utvecklandet av kundanpassade tjänster samt långsiktiga kundrelationer och inlåsningseffekter.

[121] Hansen, C. Stephen. (1998). Cost analysis, cost reduction and competition. Sid 183.
[122] Göran Bergström, Tele2
[123] Smith, Rob. (1999). Customer focus': Is it finally no longer an un-american belief? Sid 29.
[124] Shapiro, C. & Varian, R. H. (1999) Information Rules.

5.2 Ekonomistyrning

5.2.1 Ansvarsstruktur

Utifrån genomförda intervjuer konstaterar vi att ekonomiskt ansvar fördelas allt längre ner i samtliga undersökta organisationer. Företagen uppvisar dock vissa skillnader i graden av delegering. För att visualisera detta förde vi en diskussion kring hur långt ner ekonomiskt ansvar är fördelad samt vilken typ av ansvar som delegeras.

På Vodafone har affärsområdescheferna intäktsansvar medan funktionscheferna har kostnadsansvar. Organisationen uppfattas dessutom av platschefen som semicentraliserad. Vi ser ansvarsfördelningen på Vodafone som ett uttryck för ökad handlingsfrihet, som dock styrs väldigt strängt av ägarnas hårda finansiella ramar. Denna handlingsfrihet är med andra ord begränsad till ett resultat som skall uppnås. Medlen för att uppnå målen är dock fria och uppmuntras av ord och koncept såsom kreativitet och ”frihet under ansvar”. Detta ligger i samma linje med det som enligt Samuelsson betecknas som målstyrning.[125] Här konstaterar vi att operativa beslut för att nå uppsatta mål och förverkliga de kritiska framgångsfaktorerna, tas ute i organisationen.

Utflyttningen av beslutsfattandet i kombination med stor handlingsfrihet ger oss bilden av en decentraliserad organisation, vilket vi finner stöd för hos Broman et al., som menar att en decentraliserad organisation innebär att beslut tas på fler nivåer i organisationen än endast i ledningen.[126] På Telia ser vi ett liknande mönster vad det gäller den organisatoriska ansvarsstrukturen. Rörelsechefen har tilldelats resultatansvar, medan nätaffären och slutkundsaffären har kostnad respektive intäktsansvar. Projektgrupperna under dessa affärsområden har en budgetram att hålla. Även på Tele2 ser vi att olika chefsnivåer är ålagda med ekonomiskt ansvar. Dessa är enhetschefer, avdelningschefer och gruppchefer. Rörelsechefen har resultatansvar medan avdelnings- och gruppcheferna har kostnads respektive intäktsansvar beroende på avdelning. Vi fastslår att alla tre företagen gör försök att pressa ner ansvar och befogenheter i organisationerna, och att samtliga företag jobbar efter den divisionaliserade modellen där ledningen via det ekonomiska ansvaret styr lokala chefer.

Abernethy och Lillis skriver bland annat i sin artikel *The Impact of Manufacturing* att platta organisationer och en stark produktfokus är viktiga element för att nå framgång i dynamiska miljöer. [---] ”[O]rganizations adapt their structural arrangements in order to implement manufacturing flexibility”.[127] Vi konstaterar att detta resonemang som förts kring tillverkningsindustrin är lika hållbar i telekombranschen.

> *”Vodafone är ett storskaligt tjänsteproducerande tillverkningsföretag som kan liknas med Volvo”*[128]

[125] Samuelson, L. (1999). Controllerhandboken sid 38.
[126] Broman, L. Et al. (1989). Kommunal ekonomistyrning redovisning.
[127] Abernethy, M. A. & Lillis, A. M. (1995) The Impact of Manufacturing. Sid 252
[128] Bo Karlsson, Vodafone

Vidare tolkar vi denna ansvarsdelegering som en åtgärd för att möta den osäkerhet och hårda konkurrens som företagen möter, med detta menar vi att ledningen aktivt överlåter en viss handlingsfrihet till de som har mest kunskap om marknadsutvecklingen.

5.2.2 Budget

Av de tre undersökta företagen använder sig samtliga av en så kallad ettårsbudget. Vi finner dock vissa skillnader i budgetanvändandet. På Telia Mobile och Tele2 kompletteras budgeten med rullande prognoser medan Vodafone använder sin budget mer aktivt i styrprocessen. Vodafone gör dessutom månatliga budgetuppföljningar där budgetavvikelser analyseras och kompletterar dessutom budgeten med intäktsprognoser. Att Tele2 som positionerat sig som kostnadsledare inte aktivt använder sig av budget, utan kvartalsprognoser, anser vi vara noterbart då vi identifierar budgetprocessen som ett effektivt verktyg i syfte att kontrollera företagets kostnader. Att Vodafone till skillnad från Telia Mobile och Tele2 fortfarande håller en strikt budget och lägger stor vikt vid uppföljningsarbetet kopplar vi samman med företagets amerikansk/brittiska ägarstruktur. Detta finner vi stöd för hos Shields som i sin studie lyfter fram kulturens inverkan på ekonomistyrsystemen[129].

Telia Mobile har enligt vår mening använt sin ettårsbudget som ett kontrollverktyg men jobbar med att övergå till rullande prognoser vilket vi tolkar som försök till att bygga ett system som kan användas för olika syften under olika situationer och tidsperioder. Denna övergång till en mer flexibel struktur som bidar till lyhördhet och reaktionssnabbhet tas även upp av Ewing och Samuelson[130].

5.2.3 Den ekonomiska planeringens sikt

Som vi nämnde i den teoretiska referensramen bör styrmedlen väljas så att mål, strategier och handlingar oberoende på lång respektive kort sikt säkerställs och genomförs i samband med varandra.

Vår andra dimension som behandlas i företagens ekonomistyrsystem besvarar frågan huruvida fokus på kortsiktig lönsamhet är av stor vikt. I våra intervjuer har vi fångat denna aspekt genom att fråga vilken väsentlighetsgrad kortsiktig ekonomisk lönsamhet har?

Samtliga respondenter har betonat vikten av kortsiktig lönsamhet, bland annat har detta fokus förklarats med det rådande börsklimatet. I vår problemdiskussion fastslog vi dessutom att en alltför stark finansiell kontroll tenderar att motverka det långsiktiga tänkandet. Vi finner dock samtidigt starka tendenser till ett långsiktigt planering och tänkande hos samtliga respondenter. Vidare kan vi dock urskilja olika grader av finansiellt fokus i de studerade företagen. Den långsiktiga planeringen uttrycks i form av stora satsningar på kundrelationer, marknadsföring, kundanpassningar och utbyggnad av infrastrukturen. Vår respondent på Vodafone menade att långsiktiga investeringar ger konkurrensfördelar och ökar tillväxten. Vår respondet på Telia

[129] Chow, W. C., Shields, D. M. & Wu, A. (1999). The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations
[130] Ewing, P & Samuelson, L. (1998). Styrning med balans och fokus.

hävdade att den kortsiktiga lönsamheten var väldigt viktig, men att ledningen hanterar den långsiktiga strategin som konkretiseras till operativa riktlinjer för att säkerställa att kortsiktighet undviks. På Tele2 anses kortsiktig lönsamhet vara lika viktig som den långsiktiga och vår respondent på Tele2 var den som betonade lönsamhet på kort sikt minst. Tele2 var också det enda företaget som betonade vikten av kundfokus över allt annat och var enligt vår tolkning inte lika fixerad vid resultatmått som de övriga två. Kaplan och Nortons balanserade styrkort var bland annat svaret på den kritik som fördes kring företagens negligering av kund och konkurrensperspektivet. De hävdade att alltför stort fokus lades på de finansiella måtten. Bland de undersökta företagen ser vi, som tidigare nämnts, att fokus läggs på de finansiella måtten, samtidigt som mått ur balanserade styrkortets samtliga fyra perspektiv används för att få en balans mellan kortsiktiga och långsiktiga mål. Det är bara två av företagen, Vodafone och Telia Mobile som har ett strukturerat balanserat styrkort, men vi kan konstatera att även Tele2, trots avsaknad av ett uttalat balanserat styrkort, aktivt använder mått som driver resultat för framtiden. En djupare analys av måttens karaktär och funktion, samt användningsfrekvent följer i nästa stycke.

5.2.4 Val av mått

Den sista dimensionen som vi behandlar i företagens ekonomistyrning är vilka mått som de undersökta företagen använder sig av för att styra verksamheten mot de kritiska framgångsfaktorerna. Vi kommer dessutom att behandla en annan aspekt på den ekonomiska styrningen, nämligen vilka typer av mått som används för att utvärdera olika befattningshavare inom organisationen. För att få en uppfattning om vilka mått som företagen använder utarbetade vi en måttarsenal, hämtad ur Kaplan och Nortons balanserade styrkort som vi modifierade för att den skulle passa till telekombranschen. Mått från samtliga fyra perspektiv finns representerade i måttarsenalen.

Mot bakgrund av den analys som vi förde kring valet av ansvarsstruktur, börjar vi analysen av måttanvändning med utvärdering av chefernas prestationer.

På Vodafone är det vanligaste sättet att utvärdera affärsområdescheferna med finansiella mått. Vodafone har dessutom ett bonussystem kopplade till finansiella mått. Vid utvärdering av funktionscheferna i kundtjänst, nätverk och gemensamma funktioner förekommer enstaka kundrelaterade icke-finansiell mått, men det är fortfarande de finansiell måtten som används vid utvärdering av prestationer. På Tele2 ser bilden helt annorlunda ut. Här utvärderas rörelsechefen och enhetscheferna utifrån finansiella mått i kombination med icke-finansiella mått. Under dessa finns avdelningscheferna, och gruppcheferna som enligt vår respondent, utvärderas i högre grad med icke-finansiella mått än med de finansiell måtten. Ax et al. skriver att icke-finansiella mått är lämpliga verktyg för utvärdering av personalens prestationer och en bra grund för belöningar och provision. [131] På Telia Mobile ser vi ett liknande mönster på användningen av finansiella och icke-finansiella mått i utvärderingssyfte. Rörelsechefen utvärderas i hög grad med finansiella mått, men ”mjuka mått” förekommer också. Vilka huvudtyper av mått som används vid utvärdering av affärsområdescheferna och projektgrupperna, har vi dock ej kunnat få ta del av.

[131] Ax, C, Johansson, C och Kullvén, H. (2001). Den nya Ekonomistyrningen.

5.2.5 Styrning med finansiella mått

Härifrån går vi vidare med att titta på vilka mått som används inom organisationen för uppföljning och styrning av verksamheten samt att undersöka huruvida dessa nyckeltal avspeglar företagets framgångsfaktorer. Här har vi använt oss av vår måttarsenal (bilaga 2) där respondenterna dels har angivit vilka mått som används samt hur ofta dessa mått kommer till användning. Frågeställningarna är intressanta på det sätt att de dels lyfter fram de viktigaste nyckeltalen samt beroende på måttens karaktär visar dess påverkan på den interna styrningen.

- Resultatmått

Resultatmått såsom EBITDA är av stor betydelse enligt samtliga våra respondenter. Samtliga respondenter poängterade dessutom att dessa mått ständigt rapporteras till moderbolaget och att måtten har en inverkan på den interna styrningen. Vi kan dock inte se några indikationer på en svag intern ekonomistyrning hos de undersökta företagen som skulle vara ett resultat av ett alltför stark ägarinflytande, här finner vi likheter med Gyllberg och Svensson[132] som också i delar av sin studie fastslog att ett stark ägarinflytande kan ha en inverkan på den interna styrningen men inte nödvändigtvis leda till en svag sådan. Vi tolkar den kontinuerliga resultatmätningen som ett led i kostnadmedvetenheten som genomsyrar branschen. Vi liknar resultatmåtten vid ett verktyg för att mäta effektiviteten i organisationens olika delar. Enligt Anthony och Govandarajan[133] används resultatmått för att relatera output i förhållande till verksamhetens mål, enligt vår tolkning för att mäta graden av måluppfyllelse, i finansiella termer, i förhållande till, i detta fall de kritiska framgångsfaktorerna.

- Kassaflöde

Kassaflöde tillhör också den kategori av finansiella mått som samtliga respondenter ansåg ha en viktig roll i den ekonomiska styrningen. Våra respondenter placerade detta nyckeltal på andra plats efter resultatmåtten och ansåg att det ha en viss inverkan på den interna styrningen. Vi ser kassaflöde som ett naturligt mått vid utvärdering av olika investeringars återbetalningsförmåga. Det torde vara naturligt att i en bransch med omfattande investeringsbehov, använda sig av ett sådant mått. I enlighet med Kaplan och Norton anser vi att kassaflöde kan ses ett mått för att mäta företagets förmåga till kortsiktig överlevnad[134]. Detta mått kompletteras enligt respondenterna med ett flertal icke-finansiella mått, band annat återbetalningstid per investerad krona.

[132] Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrsystem – en studie av medelstora företag.
[133] Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (1998) Management control systems.
[134] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1992). Harvard Business Review, Jan-Feb.

- Förädlingsvärde

Förädlingsvärdets användning och måttets betydelse var inte lika stark som vi hade förväntat oss. Endast vår respondent på Telia Mobile nämnde användandet av måttet eller åtminstone upplevde måttet som viktig. De övriga respondenterna på Vodafone och Tele2 nämnde ej måttet och vi drar därmed slutsatsen att den inte anses vara av viktig betydelse för dessa.

- Tillväxt

Tillväxtmått såsom nettoomsättning och försäljningsvolym tycks vara viktiga operativa mått som används flitigt av samtliga företag. Till detta tillkommer dessutom andra icke-finansiell tillväxtmått som berör kundtillväxt samt nya abboneneter. Dessa mått tycks dock inte ha samma starka inflytande över den interna styrningen som resultatmåtten och kassaflöde.

- Övriga mått

Vi finner också en rad finansiella mått som intäkt per abbonent, avkastning på arbetat kapital, skuldsättningsgrad och marknadsvärde som används av Vodafone samt intäkt per abbonent som används av Tele2. Anmärkningsvärt är att endast vår respondent på Vodafone lyfte fram ett avkastningsmått. Vi kan inte utesluta att detta mått inte skulle vara förekommande hos de övriga företagen, vi kan ej heller förbise dess inverkan på den interna styrningen. Vi kan dock anta att investeringsbesluten antingen är begränsade eller åligger moderbolagen i de övriga två företagen. Detta antagande stärks av det faktum att rörelsecheferna för dessa bolag besitter ett resultatansvar. Liknande iakttagelser finner vi i Gyllberg och Svenssons studie av medelstora företag.

5.2.6 Användning av icke-finansiella mått

De tre perspektiven i vilka vi kategoriserat användandet av icke-finansiell mått i syfte att synliggöra det som enligt Kaplan och Norton normalt sätt inte syns på balansräkningen utgör tre aspekter hos måttsystemet. I våra intervjuer har vi haft ambitionen att få insyn i huruvida respektive mått används i den operativa styrningen samt måttens användningsfrekvens.

- Mått i kundperspektivet

Med bakgrund mot det empiriska materialet finns det utrymme att fastställa det faktum att utfallsmåtten för kundperspektivet kan sägas vara generella för samtliga organisationer i studien. Vi har upptäckt att två set av styrtal är förekommande för kundperspektivet. Till den första kategorin räknar vi styrtal såsom kundnöjdhet, marknadsandel, kundstock, churn-rate och kundtillväxt. Den andra gruppen är de faktiska åtgärder som måste tas till hänsyn för att påverka utfallet a dessa styrtal. Dessa bör besvara frågan: Hur kan företaget erbjuda mervärde som konkurrenterna inte kan, för att nå en högre kundtillfredställese och utöka sin marknadsandel? Till denna typ av styrtal räknar vi varumärkesindex, kvalitetsindex, förmågan till nyskapande samt image.

Dessa frågor härstammar från Kaplan och Nortons ursprungliga fråga ”*Hur ser kunderna på oss?*” och de hävdar dessutom att ”*Kundernas syn får vi reda på via deras beteenden (t ex reklamationer, återköpsfrekvens) och genom attitydstudier*”.[135]

Vi kan tydligt se hur de kritiska framgångsfaktorerna för respektive företag försöker att fånga in de mervärden som företaget erbjuder sina kunder.

Samtliga företag ser kundanpassning och en bred kundstock som viktiga framgångsfaktorer. Tele2 skiljer sig från de övriga två genom att ha ett lågt pris som en viktig framgångsfaktor medan Vodafone ser kvalité och teknisk utveckling som en viktig faktor. Dessa två är dessutom överens om att ett starkt varumärke är av signifikant betydelse.

Vi kan konstatera att följande mått inom kundperspektivet har högst mätfrekvens och kan därmed anses vara av operativ karaktär. Måtten har tydliga kopplingar till den kritiska framgångsfaktorn att ha en bred och lojal kundstock med tillväxt. Dessa mått som är gemensamt för samtliga respondenter är: churn-rate[136], antal kunder och kundtillväxt. Samtliga respondenter ansåg att nämnda mått svarar väl mot de kritiska framgångsfaktorerna. Mått såsom nöjdkundindex, kundlojalitetsindex och varumärkesindex anses vara viktiga komplement, men mäts inte lika frekvent. Vi kan dessutom se ett mönster gällande de kritiska framgångsfaktorerna för samtliga företag, nämligen att de är sammankopplade och starkt beroende av att företagen kan tillgodose kundernas behov. Detta blev också tydlig under våra intervjuer då samtliga respondenter kopplade de grundläggande kritiska framgångsfaktorerna till varandra. Detta kan belysas med ett citat från en av våra respondenter på Telia Mobile:

> *”Har man många kunder så tjänar man pengar annars får man ju stänga butiken, den stora frågan är hur man får fler kunder.”*

[135] Olve, N-G et al. (1999) Balanced Scorecard i svensk praktik.
[136] Rate of disconnection (kan liknas vid återköpsbenägenhet)

- Mått i interna perspektivet

Interna perspektivet identifierar de processer som har störst betydelse för att företaget skall nå kund- och aktieägarmålen.[137]

Som tidigare nämnts, är de kritiska framgångsfaktorer som vi finner gemensamma för samtliga företag främst de som rör kundanpassning. En annan gemensam nämnare är kostnadseffektivitet och där Tele2 dessutom har positionerat sig som ett lågprisalternativ. Vidare finner vi att Vodafone och Tele2 har satt upp särskilda målsättningar vad det gäller att skapa ett starkt varumärke. Vodafone utmärker sig dessutom som det mest forsknings- och utvecklingsbenägna företaget av de tre. De lägger mycket stor vikt vid skapandet av nya värdeskapande tjänster och produkter. Vodafone har dessutom till skillnad från de två övriga ett starkt kvalitetstänkande och har satt upp kvalité som en kritisk framgångsfaktor.

Kaplan och Norton lyfter fram innovationsprocessen som en viktig intern process. De belyser dessutom innovationscykelns storlek i högteknologiska företag och menar att möjligheter till kostnadsminskningar vid utvecklingsfasen är begränsade.[138] Med detta resonemang kan vi förstå den vikt som samtliga företag lägger vid kostnadseffektivitet. Kostnadseffektiviteten som så starkt eftersträvas av samtliga respondenter har i sin tur, enligt vår tolkning, stora effekter på både den kortsiktiga och långsiktiga lönsamheten. Det som är viktigt att betona, är dock det faktum att företag inom telekombranschen är starkt beroende av framtida investeringar som skall leda till konkurrensfördelar , och vi kan inte i denna studie heller finna stöd för att den kortsiktiga lönsamheten som eftersträvas skulle hämma framtida investeringar.

Vi ser samtliga målsättningar som ett sätt att bygga upp ett koncept och lojalitet hos kunderna. Företagen har satt upp mått som bland annat visar utvecklingen vad gällde varumärke, kvalité och image. Vodafone använder sig av varumärkesindex, FoU kostnader, sökta patent samt produktivitetsförbättring. På Telia Mobile anses mått som kvalitetsindex och produktivitetsförbättring vara viktiga instrument i uppföljningssyfte medan Tele2 fokuserar främst på kundtillfredsställelse och varumärkesindex. Meyer påpekar dessutom att de icke-finansiella måtten är viktiga komplement till de finansiella för att kunna ta sig till uppsatta mål. Han menar att de finansiella måtten endast talar om vart företaget står i förhållande till målet men ej hur målet skall nås.[139]

Det vi finner anmärkningsvärt är att dessa mått inte används lika frekvent som de finansiella måtten och de ur kundperspektivet. Måttanvändningsfrekvensen sträcker sig från kvartalsvis till årligen och kan därmed inte anses ha en operativ karaktär. Vi kan dock påpeka att mått som mäter produktivitetsförbättringar används av såväl Vodafone som Telia Mobile före och efter åtgärder. Företagen jobbar mycket med att ta fram och utveckla framtida prognoser både i avseende finansiella termer och icke-finansiella såsom, marknadsutveckling och kundprefrenser.

---

[137] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1999). The Balanced Scorecard - Från strategi till handling.
[138] Ibid.
[139] Meyer, C. (1994). How the right Measures Help Teams Excel.

Detta tyder på att informationen i den interna styrningen bör byggas kring framtidsinriktad data. Dessa likheter finner vi även hos Greve som benämner framtidsorienterade ekonomisystem med inslag av icke-finansiella mått för extensiva system.[140]

Utifrån detta resonemang drar vi slutsatsen att de icke-finansiella måtten bör ha en viktig roll i den interna framtidsorienterade redovisning och planeringen i de undersökta företagen. Denna slutsats är dock endast hållbart under förutsättning att företagen mer frekvent använder sig av nyckeltal som ligger under de huvudtyper av mått vi har fått ta del av. Av sekretesskäl har vi dock inte fått ta del av företagens fullständiga måttarsenal utan bara de huvudtyper av mått som används och ensstaka mått som de ansett vara viktiga.

Eccles påpekar dock att användningen av ett fåtal icke-finansiella mått inte kan sägas ha en stor påverkan på den interna styrningen, utan att det är de bakomliggande kritiska framgångsfaktorerna som är av störst betydelse och måste förädlas.[141] De mått som vi har fått ta del av indikerar att samtliga företag i någon grad följer upp de kritiska framgångsfaktorerna i förbättringssyfte. Vi finner dock variationer vad det gäller uppföljningsarbetet samt valet av styrmått. Mot bakgrund av den empiriska data som vi erhållit kan vi i denna studie fastslå att Vodafone är den, bland de tre representerade företagen, som har den bästa precisionen, vad gäller måttanvändning, och högsta ambitionen att följa upp framgångsfaktorerna i detta perspektiv. Telia Mobile använder sig visserligen av mått som mäter kvalitetsindex, marknadsföringskostnader och produktivitetsförbättringar men har varken ett starkt varumärke eller en stark image som en kritisk framgångsfaktor. Vi kan dock inte avfärda att användningen av dessa mått inte har en påverkan på de övriga framgångsfaktorerna som är gällande för Telia Mobile såsom en bred kundbas och en hög grad av kundanpassning. Främst är det mått inom produktivitetsförbättringar och kvalitetstänkandet som vi ser som viktiga uppföljningsinstrument. Tele2 i sin tur har en ambition att åstadkomma ett starkt varumärke, och mäter sitt index kvartalsvis. Likaså gäller ambitionen att erbjuda en hög grad av kundanpassning och här används bland annat mått som mäter graden av kundtillfredsställelse. Vi ser det dessutom som logiskt att ett starkt varumärke i kombination med ökad kundanpassning och ett lägre pris än konkurrenterna leder till en bred kundbas.

Vi har i denna studie utelämnat de processer som respektive företag arbetar med för att nå sina målsättningar, utan har bara haft i syfte att redogöra för vilka mått som används, hur dessa används, samt huruvida de uppfyller den information som krävs för att mäta graden av måluppfyllelse i förhållande till de kritiska framgångsfaktorerna.

[140] Greve, J. (1999). I Gyllberg & Svensson. (2002) sid.181
[141] Eccles, R.G. (1991). The Performance Measurement Manifesto.

- Mått i lärande perspektiv

I det tredje, icke- finansiella perspektivet behandlas målsättningar och mått som rör organisationens lärande och tillväxt. Målsättningar i detta perspektiv levererar den infrastruktur som krävs för att nå målen i de övriga perspektiven. Bland våra respondenter var det endast Vodafone som uttryckte en målsättning som vi kan kategorisera i detta perspektiv. Företaget har motiverad personal som en kritisk framgångsfaktor och skiljer sig genom detta från de övriga två som inte betonade vikten av personalfrågor lika starkt. Telia Mobila som dock i viss mån mäter investering i utbildning och antal anställda, skiljer sig i sin tur från Telie2 verkar bortse från denna aspekt helt. Vodafone mäter bland annat personaltrivsel, könsfördelning, andel anställda med högskoleutbildning samt investering i utbildning. Enligt Vodafone sammanställs måtten i perspektivet: ”Passion for our people” på årsbasis, men framtagningen av måtten sker kontinuerligt och anses svara väl mot den kritiska framgångsfaktorn motiverad personal och kvalitetstänkandet som enligt Bo Karlsson bäst erhålls genom att engagera samtliga ansällda.

Kaplan och Norton konstaterar att personaltillfredställelse har blivit ett allt vanligare mål och att nöjda medarbetare är en förutsättning för ökad produktivitet och kundservice.[142] Detta resonemang och det faktum att endast Vodafone tar detta perspektiv i beaktning, stärker vårt tidigare resonemang om att Vodafone skulle vara det av de tre företagen som är mest kvalité- och serviceinriktad. Som väntat mäter inte Tele2 dessa faktorer då företaget har valt att positionerat sig som prisledande.

5.3 Sammanfattande analysmodell

Samtliga undersökta företag i studien har som tidigare nämnts, kritiska framgångsfaktorer som i huvudsak bygger på pris, kundstock, intäkt per kund samt kostnadseffektivitet. Vi kan fastställa att dessa faktorer är utformade för att tillgodose ägarnas krav samt att säkerställa en långsiktig överlevnad och tillväxt på en hårt konkurrensutsatt marknad. Den hårda konkurrensen leder bland annat till en ökad kostnadseffektivitet och en högre grad av kundanpassning.

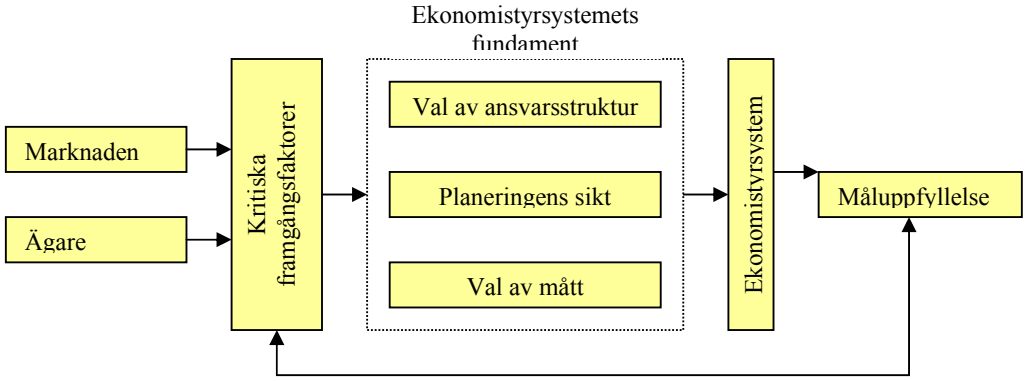
Metoder för företagens ekonomistyrning bygger som vi tidigare nämnt på våra tre perspektiv som skall tillföra balans i styrningen och bör övervägas vid utformningen av ekonomistyrsystemet. Samtliga företag i studien uppvisade försök till decentralisering men graden av ansvarsdelegering och typ av ekonomiskt ansvar som fördelats skiljde sig åt. Vi konstaterar att operativa beslut i större utsträckning tas allt längre ner i organisationerna medan strategiska beslut åligger ledningen. Denna ansvarsdelegering tolkar vi som en åtgärd att möta den osäkerhet och hårda konkurrens som företagen möter.

[142] Kaplan R. S. & Norton D. P. (1999). The Balanced Scorecard - Från strategi till handling.

Vad det gäller planeringens sikt finner vi starka tendenser till en långsiktighet hos samtliga respondenter. Detta uttrycks i form av satsningar på kundrelationer, marknadsföring, kundanpassningar och utbyggnad av infrastrukturen. Samtliga responderande företag betonade även vikten av kortsiktig lönsamhet. Detta resonemang kan tyckas motsägelsefullt men vi finner kravet på lönsamhet som ett uttryck för kostnadseffektivitet och effektivitetstänkande vid investeringar.

Vi finner en övervikt för mått inom det finansiella- och kundperspektivet hos samtliga respondenter. Att använda kundrelaterade mått som motvikt till de finansiella måtten anser vi vara av avgörande betydelse i den dynamiska bransch dessa företag är verksamma.

Vi finner graden av korrelation mellan de kritiska framgångsfaktorerna och de utvalda måtten som goda hos samtliga företag i studien.



Figur 5.1 – Sammanfattande analysmodell

6. SLUTSATS

Vår forskningsfråga i denna studie har främst behandlat uppföljning och styrning mot de undersökta företagens kritiska framgångsfaktorer med hjälp av utvalda mått. Fokus har lagts på måttanvändningen och försök har gjorts att påvisa huruvida måtten avspeglar de kritiska framgångsfaktorerna för respektive företag eller ej. De studerade företagen uppvisar stora likheter vad det gäller målsättning och de kritiska framgångsfaktorerna.

Vi har använt oss av tre dimensioner för att söka samband mellan de grundläggande fundament som bör utgöra ekonomistyrsytemet och hur effektiva företagen är i sin styrning. Effektiviteten definierade vi i vår inledande problemdiskussion som graden av måluppfyllelse, vilket vi finner stöd för hos Gyllberg och Svensson och Catausus et al som definierar styrning som ett medvetet sätt att uppnå framgång och menar att organisationer strävar efter uppsatta mål och att graden av effektivitet bedöms utifrån graden av måluppfyllelse.

Den första dimensionen som rör den ekonomiska planeringens sikt, visade att samtliga företag anser att ett långsiktigt tänkande och planering är viktigt. Samtidigt agerar de i viss grad kortsiktigt, i form av att ett större fokus läggs på finansiella mått. Vad vi dock kan konstatera är att företagen är medvetna om att ”balans i tiden” inte får försummas, vilket bekräftar teorierna kring behovet av långsiktighet i telekombranschen. För att möta detta behov av långsiktigt tänkande tas icke-finansiella mått från de tre tidigare nämnda perspektiven i beaktning i olika grad hos samtliga företag.

Det faktum att Vodafone använder budgeten som ett aktivt styrinstrument anses enligt Olve et al ge uttryck för ett kortsiktigt tänkande. Detta resonemang finner vi dock inte gällande då företaget samtidigt tar stor hänsyn till framtida prognoser samtidigt som en lång rad icke-finansiella mått används för att följa den framtida utvecklingen. Enligt vår mening har samtliga undersökta företag tendenser till extensiva ekonomisystem och tar stor hänsyn till en rad icke-finansiella mått.

Vi ser, hos samtliga företag, en övervikt för mått inom det finansiella- och kundperspektivet vilket vi ser som relevant omvärldsinformation för telekombranschen. Att använda icke-finansiella mått i allmänhet och kundrelaterade dito i synnerhet, som motvikt till de finansiella måtten anser vi vara av avgörande betydelse i den dynamiska bransch dessa företag är verksamma. Detta resonemang finner vi till viss del stöd för hos Gyllberg och Svensson. Mätningar i de övriga två perspektiven sker i begränsad omfattning. Vi kan dock inte påstå att mätningarna är ensidiga utan att mått ur de olika perspektiven förekommer i olika grad och många av måtten tas fram kontinuerligt och kan därmed klassas som operativa mått. Vi konstaterar också att vissa mått tas fram för sällan för att kunna fungera som styrtal. I övrigt finner vi en god överensstämmelse mellan de kritiska framgångsfaktorerna och de utvalda måtten hos samtliga företag.

Samtliga företag har kostnadseffektivitet som en kritisk framgångsfaktor vilket vi tolkar som en förklaring till att samtliga fokuserar på intäkter och kostnader. Vi finner dock inte någon hämmande effekt på investeringsviljan utan vi ser det som en ambition att öka effektivtstänkandet vid investeringar. Vi ser dessutom marknadsandelen som en mycket viktig faktor i branschen då samtliga företag vill öka sin marknadsandel på konkurrenternas bekostnad.

Vi har tidigare i studien konstaterat att samtliga företag jobbar med att delegera ekonomiskt ansvar allt längre ner i organisationerna. Trots att det sker på olika sätt är syftet det samma i de tre företagen nämligen att erhålla en mer verksamhetsnära information. Det sker också en överbryggning mellan funktionsgränserna i samtliga företag vilket enligt Abernethy och Lillis[143] är vanlig i flexibla företag. Gemensamt för samtliga företag är också att en tydlig åtskillnad görs i form av vilka typer av mått som används för att utvärdera ansvariga personer på olika nivåer i företagen. Vi ser ett tydligt mönster hos de tre företagen, där samtliga använder mått av finansiell karaktär i störst utsträckning vid utvärdering på högre nivåer medan icke-finansiella mått tar allt större övervikt ju längre ner i organisationen befattningshavaren befinner sig. Utifrån detta resonemang drar vi slutsatsen att de övergripande målen för samtliga organisationer är av finansiell karaktär. Dessa mått bryts sedan ner i enlighet med Kaplan och Nortons teori till delmål av icke-finansiell karaktär.

När vi nu sammanfattar våra iakttagelser konstaterar vi att samtliga företag i stor utsträckning präglas dels av sin omgivning men också av sin strategi. Vi ser att omgivningen påverkar företagen i form av att ett kostnadseffektivt finansiellt tänkande är nödvändigt för att svara mot den hårt pressade marknadens krav, samtidigt som kundernas höga krav måste bemötas med ett starkt kundfokus. Vidare ser vi att företagens positionering sätter stark prägel på de kritiska framgångsfaktorerna vilket också tar sig uttryck i de mått som används.

[143] Abernethy, M. A. & Lillis, A. M. (1995) The Impact of Manufacturing.

7. REFERENSER

Abernethy, M. A. & Lillis, A. M. (1995) The Impact of Manufacturing flexibility on management control system design.

Anthony, R. N. (1990). *Administrativ styrning.* Lund: Studentlitteratur.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (1998) *Management control systems.* Irwin: McGraw-Hill.

Ax, C, Johansson, C och Kullvén, H. (2001). *Den nya Ekonomistyrningen.* Malmö: Liber.

Bergman, L et al. (1999). *Europas nätverksindustrier*. Stockholm: SNS förlag.

Bolman, L. G & Terrence, E. D. (1997). *Nya perspektiv på organisation och ledarskap.* Lund: Studentlitteratur.

Broman. L. et al . (1998). *Kommunal ekonomistyrning redovisning*. Uppsala: Liber.

Bromwich, M & Bhimani, A. (1996). *Management Accounting Pathways to Progress.* Cima publishing.

Burzelius, L. H. & Skärvad, P-H. (1995). *Integrerad organisationslära.* Lund: Studentlitteratur.

Catausus, B et al. (2001). *Boken om nyckeltal.* Akademitryck.

Chow, W. C., Shields, D. M. & Wu, A. (1999). The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. *Accounting, Organizations and Society.*

Eaton. J. & Brown. D. (2002). Coaching for a change with Vodafone. *Development international, Vol 7.*

Eccles, R.G. (1991). The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review. Jan/Feb.*

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

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

Gyllberg, H & Svensson, L. (2002). Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrsystem – en studie av medelstora företag. Ekonomihögskolan, Lunds Universitet.

Hansen, C. Stephen. (1998). Cost analysis, cost reduction and competition. *Journal of Management Accounting Reseach.*

Hunger, D. J. & Wheelen L. T. (2000). *Essentials of strategic management.* New Jersey: Prentice Hall Publishing Company

Johansson, S. E. & Östman, L. (1992). *Lönsamhetskrav – Redovisningsmåttstyrning.* Lund: Studentlitteratur.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, Jan/Feb.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategig Management System. *Harvard Business Review*, Jan/Feb.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1999). *The Balanced Scorecard – Från strategi till handling*. ISL Förlag AB.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1997). Why does business need a balanced scorecard? *Journal of cost management*, May/Jun Vol.11.

Kelly, K. (1999). *Den nya ekonomin, 10 strategier för en uppkopplad värld.* AB Timbro.

Kullvén, H. (2001). *Ekonomisk styrning – grunder och perspektiv.* Malmö: Liber AB.

Lundahl, U & Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer.* Lund: Studentlitteratur.

Lynch, R & Cross, K. (1995). *Measure up! How to Measure Corporate Performance*. Oxford: Blackwell Publishers Ltd.

Lövstål, E. (2001). *A Quest for Accounting and Control within Entrepreneurial Organisations*. Lund

Meyer, C. (1994). How the right Measures Help Teams Excel. *Harvard Business Review*, May/June.

Niccoló Machiavelli. (1958). *Fursten*. Stockholm: Natur och Kultur.

Nordström, K. A. & Ridderstråle, J. (1999). *Funky Business – talent makes capital dance.* Stockholm: BookHouse.

Olve, N-G, Roy, J & Wetter, M. (1999). *Balanced Scorecard I svensk praktik.* Liber

Post & Telestyrelsen. (2002). Svensk Telemarknad första halvåret 2002. *PTS-ER-2002:25.*

Post & Telestyrelsen, Konsumentverket och Konkurrensverket. (2001). *Mobiltelemarknaden i Sverige ur ett konsument- och konkurrensperspektiv.*

Prenkert, T. (1998). *Redovisning för intern styrning.* Lund: Studentlitteratur.

Radebaugh, L. H. & Grey, S. J. (1993). *International accounting and multinational enterprises.* John Wiley & sons inc.

Sandberg, C. (1995). *Ekonomianalys 1995*. Stockholm: Akelius.

Smith, Rob. (1999). Customer focus: Is it finally no longer an un-american belief? *Brandweek, June.*

Samuelsson, L. A. (1986). *Controlerhandboken.* Stockholm: Industrilitteratur

Shapiro, C. & Varian, R. H. (1999) *Information Rules*. Boston: Harvar Business School Press

Strouse, K. G. (2001) *Strategies for success in the new telecommunications marketplace.* Boston: Artec house.

Svenska Dagbladet. (2002) Vodafone ringar in världen.

Tele2 annual report (2002)

Telia årsredovisning (2002)

Törnqvist, U. (1997) *Styrning och extern informationsgivning i transnationella företag.* Lund: Studentlitteratur.

Vodafone annual report (2002)

www.vodafone.se

www.tele2.com

www.teliasonera.se

BILAGA 1 INTERVJUFORMULÄR

1 Antal anställda i företaget

2 Företagets ägarbild (avser den juridiska enheten)

3 Företagets marknadsandel på dess huvudmarknad

4 Vad har företaget för Vision?

5 Vad kännetecknar Ert företag jämfört med andra företag inom samma bransch? Markera nedan för var och en av egenskaperna hur ni bedömer ert företag skiljer er åt från konkurrenterna.

	Avsevärt Lägre 1	2	Lika 3	4	Avsevärt Högre 5
Försäljningspris					
Andel av oms. som satsas på nya tjänster					
Andel av oms. som satsas på marknadsföring					
Produkt kvalitet					
Märkesprofil / image					
Specifika produktegenskaper					
Service runt produkten					

6 Vilka av nedanstående målsättningar anser Ni vara väsentligast för företaget? Ange graden av väsentlighet hos det enskilda målet.

	Helt Oväsentligt 1	2	3	4	Mycket Väsentligt 5
Kundanpassning					
Lönsamhet på kortsikt					
Kvalitet och Service					
Innovationsförmåga					
Marknadsanpassning					
Kostnadseffektivitet					
Produktutveckling					
Marknadsandel					
Personaltrivsel					
Kundlojalitet					
Annat mål:_____					

7 Vilket av ovanstående mål anser du vara mest väsentligt?

8 Hur skulle Ni inbördes rangordna dessa perspektiv av mått med avseende på att nå företagets mål? Ett innebär att ni anser perspektivet vara det mest väsentliga medan en fyra innebär minst väsentligt.

Hur aktieägarna ser på företaget	1	2	3	4
Hur kunderna ser på företaget	1	2	3	4
Vad måste företaget vara bäst på	1	2	3	4
Huruvida företaget kan fortsätta att utvecklas	1	2	3	4

9 Vilka chefsnivåer förekommer i företaget och delegeras det någon form av ekonomiskt ansvar till dessa?

Räntabilitet Resultat Intäkt Kostnad Budgetram

_____

_____

_____

_____

_____

_____

10 Hur anser du att företaget har nått upp till nedanstående mål.

	Mindre bra 1	2	3	4	Mycket bra 5
Kundanpassning	----------				
Lönsamhet på kortsikt	----------				
Kvalitet och Service	----------				
Innovationsförmåga	----------				
Marknadsanpassning	----------				
Kostnadseffektivitet	----------				
Produktutveckling	----------				
Marknadsandel	----------				
Personaltrivsel	----------				
Kundlojalitet	----------				

11 Hur ofta upprättas det någon budget i ert företag?

Sällan En gång per år Två gånger per år eller oftare

12 Hur går budgetprocessen till?

13 Var i företaget avgörs rapportutformningen och de mått som tas fram? Ange i vilken utsträckning detta förekommer.

	Inte alls	I viss grad	I hög grad
Ägare / moderbolag			
Företagsledning			
_____			
_____			
_____			

14 Sker någon uppföljning av budgeten där det faktiska utfallet redovisas?

Nej, ingen jämförelse mellan utfall och budget.
Utfallet jämförs med budget en gång per år.
Utfallet jämförs med budgeten några gånger per år. (2-5 ggr)
Utfallet jämförs med budgeten flera gånger per år. (6-12 ggr)
Utfallet jämförs med budgeten mycket ofta. (mer än 12 ggr per år)

15 Förekommer det några alternativa kommunikationsmetoder vid sidan av formella budgetar och rapporter?

16 Används nedanstående mått i styrningen av företaget. Ange hur ofta dessa rapporteras. Markera därefter vilka fem mått du anser vara viktigast i styrningen.

Bilaga 2 Våra mått

17 Vilka huvudtyper av mått används på närmast högre organisatorisk nivå vid utvärdering av nedanstående chefers prestationer?

Exempel på finansiella mått: räntabilitet, resultat, marginal, TB, kostnader
Exempel på icke-finansiella mått: antal, kvalitet, kompetens, nöjdhet, marknadsandel

(Chefsstruktur från fråga 9)		Inte alls	I viss grad	I hög grad
	Fin. Mått			
_____	Icke fin. mått			
	Fin. mått			
_____	Icke fin. mått			
	Fin. mått			
_____	Icke fin. mått			
	Fin. mått			
_____	Icke fin. mått			
	Fin. mått			
_____	Icke fin. mått			
	Fin. mått			
_____	Icke fin. mått			

18 Viken typ av finansiella respektive icke-finansiella mått används?

19 Vilka mått / nyckeltal lämnas regelbundet till moderbolaget/ägare? Tag därefter ställning till måttens påverkan på den egna interna styrningen.

		Måttets påverkan på den egna styrningen:				
	Lämnas	Ingen alls				Mycket påverkan
	JA/NEJ	1	2	3	4	5
Avkastningsmått (räntabilitet)						
Resultatmått						
Kassaflöde						
Likviditetsflöde						
Intellektuellt kapital						
Antal abonnenter						
Intäkt per abonnent						
Annat:_____						

20 För vilka syften sammanställs regelbundna rapporter? Ange också din uppfattning om rapporternas betydelse för den interna styrningen.

	Liten betydelse				Stor betydelse
	1	2	3	4	5
Ledningsbeslut					
Mellanchefers beslut					
Självstyrande gruppers beslut					
Utvärdering av verksamhetsdelars ekonomi					
Utvärdering av hur bra chefer lyckats					
Utvärdering av hur bra självstyrande grupper lyckats					

21 Tag ställning till nedanstående påståenden.

	Instämmer inte alls 1	2	3	4	Instämmer helt 5
Vi samarbetar medvetet över funktions-gränser för att uppfylla kunders krav på nya produkter.					
I rapporter och mått som tas fram, fångas det som verkligen är viktigt för vår framgång.					
Vissa rapporter eller mått som tas fram är överflödiga för den interna styrningen.					
Merparten av den information vi använder för den interna styrningen bygger på historiska data.					
Vi tillämpar en långtgående decentralisering i vårt företag.					
Vi återför regelbundet ekonomisk information till medarbetarna.					
Våra chefer vet med säkerhet vilka resultat olika åtgärder leder till.					
Det är enkelt att mäta resultaten av chefernas insatser i företaget.					
Alla i företaget är medvetna om innebörden av vår vision.					
Verksamheten präglas av en hög grad av ekonomisk medvetenhet och förståelse för ekonomins roll.					

BILAGA 2 VÅRA MÅTT

Nettoomsättningen (kr)		
Totala tillgångar (kr)		
Vinst (kr)		
Totala intäkter (kr)		
Marknadsvärde / Aktiekurs (kr)		
Avkastning på nettotillgångar (%)		
Value added/anställd (kr)		
Räntabilitet på totalt kapital (%)		
Räntabilitet på sysselsatt kapital (%)		
Vinstmarginal (%)		
Täckningsbidrag/intäkter (%)		
Cash-flow (kr)		
Soliditet (%)		
Avkastning på investeringar (%)		
Administrativa kostnader/totala intäkter (%)		
Leveransprecision (%)		
Produktivitetsförbättring (%)		
Miljöpåverkan (#)		
FoU-kostnader (kr)		
Nedlagda timmar för FoU (%)		
FoU-tillgångar (kr)		
Investering i utbildning (kr)		
Utvecklings investeringar av nya marknader (kr)		
Sökta patent (#)		
Genomsnittlig ålder på patent (#)		
Utbildningskostnad (kr)		
Nöjd-anställd-index (#)		
Marknadsföringsutgift/kund (kr)		
Antal anställda under X år (%)		
Andel av produkter / tjänster under X år (%)		
Antal kunder (#)		
Nettoökning av antalet kunder (#)		
Marknadsandel (%)		
Årlig försäljning/kunder (kr)		
Förlorade kunder (# eller %)		
Nöjd kund index (%)		
Kundlojalitetsindex (%)		
Antal kundbesök (#)		
Antal reklamationer(#)		
Marknadsföringskostnader (kr)		
Varumärkesindex (%)		