

**Den historiska utvecklingen av kontroll
genom styrningskontrollsystem i ett
växande familjeföretag**

Mattias Eklund, 40512

Pro-gradu avhandling i redovisning

Handledare: Jean-Claude Mutiganda

Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi

Åbo Akademi

2020

Åbo akademi – Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi-Pro-gradu avhandling		
Titel: Den historiska utvecklingen av kontroll genom styrningskontrollsystem i ett växande familjeföretag		
Ämne: Redovisning	Datum: 4.5.2020	Antal sidor: 82
Skribent: Mattias Eklund		Handledare: Jean-Claude Mutiganda
<p>Abstrakt:</p> <p>I avhandlingen undersöks den historiska utvecklingen av kontroll genom styrningskontrollsystem i ett växande familjeföretag. Forskningen inom detta område har hittills varit begränsad. Syftet är därför att ge insyn i ett familjeföretags historiska utveckling av kontroll genom styrningskontrollsystem. Avhandlingens forskningsfråga är: ”Hur har styrningskontrollsystem utvecklats i familjeföretaget?”</p> <p>Avhandlingen är en kvalitativ avhandling där semistrukturerade intervjuer med öppna slut har använts som datainsamlingsmetod. Frågorna härleddes från Ferreira och Otleys (2009) forskningsverktyg kring styrningskontrollsystem. Tidsperioden som studerades delades in i period 1: 1970–1996, period 2: 1997–2014 och period 3: 2015–2020. Utgående från detta har kontroll genom styrningskontrollsystem analyserats i företaget med hjälp av bland annat Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer, Malmi och Browns (2008) kontroll typologi och tidigare studier inom ämnet.</p> <p>Det undersökta familjeföretaget hade i period 1 inget styrningskontrollsystem. Inför period 2 utvecklades ett i huvudsak informellt styrningskontrollsystem. Till period 3 utvecklades systemet ytterligare och blev mer formellt. Under period 1 och period 2 klassificerades företagens kontroll som enkel kontroll medan företagens kontroll i period 3 kan klassificeras som resultatkontroll enligt Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer. Under period 1 användes endast några få av Malmi och Browns (2008) kontrolltypologier medan företaget i period 2 och period 3 använde sig av alla kontrolltypologier, men i period 3 hade de blivit mer formella. Avhandlingens resultat stöder också tidigare forskning om föregångare till ekonomikontrollsystem, företagens storleks påverkan på styrningskontrollsystem</p>		

och hur ägarnas involvering i ledningen hos familjeföretag påverkar styrningskontrollsystem.

Förslag på vidare forskning är att undersöka skillnaderna mellan kontroll genom styrningskontrollsystem i familjeföretag och icke-familjeföretag samt att jämföra skillnader i styrningskontrollsystem mellan familjeföretag inom olika branscher.

Innehållsförteckning

Förkortningar:	VI
1. Inledning	1
1.1. Problemställning	2
1.2. Syfte och forskningsfråga	3
1.3. Avgränsning	3
1.4. Disposition	3
2. Teori	5
2.1. Styrningskontroller	5
2.2. Styrningskontrollsystem	6
2.2.1. Olika typer av kontroll	9
2.2.2. Mätning av avdelningars finansiella prestation	11
2.3. MC som ett system och MC som ett paket	14
2.4. Levers of Control	16
2.5. Ett ramverk för styrningskontrollsystem	20
2.6. Ett utvidgat ramverk för styrningskontrollsystem	21
2.7. En kontrolltypologi	24
2.8. Klassificering av kontrollkonfigurationer	26
2.9. Sammanfattning av teorin	29
3. Tidigare studier	32
3.1. Kontroll och styrningskontrollsystem i familjeföretag	32
3.2. Sammanfattning av tidigare forskning	34
4. Metod	35
4.1. Kvalitativ studie	35
4.2. Enskild fallstudie	36
4.2.1. Förberedelser	37
4.2.2. Intervjuer	37
4.2.2.1. Bakgrundsinformation om intervjudeltagarna	39
4.3. Reliabilitet och validitet	41
4.4. Analysmodell	41
4.5. Fallföretaget	42
4.5.1. Företaget som ett familjeföretag	42
5. Empiri	44
5.1. Kontextuella faktorer	44
5.2. Vision och mission	45
5.3. De viktigaste framgångsfaktorer	47
5.4. Organisationsstrukturen	48

5.5.	Strategier och planer.....	50
5.6.	De viktigaste prestationsmått, målsättningarna, prestationsutvärderingarna och belöningsystemen	51
5.7.	Informationsflöde	53
5.8.	MCS-användning, förändring och delarnas sammanhållning	54
6.	<i>Analys</i>	56
6.1.	Kontroll genom MCS i företaget under period 1	56
6.2.	Kontroll genom MCS i företaget under period 2	57
6.3.	Kontroll genom MCS i företaget under period 3	58
6.4.	Sammanfattning av hur kontroll genom MCS förändrats.....	59
7.	<i>Sammanfattning och slutdiskussion</i>	61
	<i>Källor</i>	63
	Internetkällor:	67
	<i>Appendix 1. Följebrev</i>	68
	<i>Appendix 2. Intervjufrågorna</i>	69
	<i>Appendix 3. Intervjudeltagarna</i>	72
	<i>Appendix 4. Svarsmatris per intervjudeltagare</i>	73
	<i>Appendix 5. Svarsmatris per tidsperiod</i>	81

Förkortningar:

Vd – Verkställande direktör

LOC – Levers of control

MA – Management accounting (ekonomistyrning)

MC – Management control (styrningskontroll)

MCS – Management control system (styrningskontrollsystem)

PMS – Performance management systems (prestationsstyrningssystem)

MAS – Management accounting systems (ekonomistyrningssystem)

1. Inledning

Styrningskontrollsystem (eng. management control system, MCS) används för att se till att anställda uppträder i linje med företagets mål (Helsen, Lybaert, Steijvers, Orens & Dekker, 2017). Det skett en stor förändring i praxis inom styrningskontroller (eng. management control, MC; Bourne, Melnyk, Bititci, Platts & Andersen, 2014). Från en traditionell betoning på tillhandahållande av formell, finansiell information för planerings- och kontrolländamål samt användning av traditionell redovisning baserade på resultatmått, så har MC utvecklats till kontroller som också inkluderar extern information, icke-finansiell information, prediktiv information samt informell personlig och social kontroll (Chenhall, 2003).

Ur MCS-litteraturen har den relativt nya termen prestationsstyrningssystem (eng. performance management system, PMS) kommit (Ferreira & Otley, 2009 & Otley, 1999). PMS har definierats som en uppsättning MC-mekanismer som används av chefer och anställda med det övergripande syftet att lättare uppnå organisationens målsättningar genom att påverka människors beteende och prestanda (Broadbent & Laughlin, 2009, Ferreira & Otley 2009 & Malmi & Brown, 2008). Dessa två termer, MCS och PMS, kan idag ses som synonymer (Ferreira & Otley, 2009, Franco-Santos & Otley, 2018 & Otley, 1999). Notera dock att tidigare forskning om MCS tenderar att fokusera på system för finansiell kontroll och budgetkontroll snarare än på ett större omfång av mekanismer för organisationskontroll, vilket inte är samma som PMS men en modern definition av MCS kan ses som synonym med PMS (Franco-Santos & Otley, 2018). Från och med nu kommer endast begreppet styrningskontrollsystem, MCS att användas i denna pro-gradu.

Trots att redovisning är ett av de äldsta ämnena inom företagsekonomi och familjeföretag är en av de mest allmänt förekommande företagsformerna i världen så är redovisningsfrågor ett av de mest underutvecklade forskningsområdena inom familjeföretag (Songini, Gnan & Malmi, 2013). Denna avhandling kommer därför att undersöka den historiska utvecklingen av kontroll genom MCS i ett växande familjeföretag. Utvecklingen av MCS i fallföretaget undersöks i denna avhandling

under tidsperioden 1970 till 2020. Ett familjeföretag definieras av Europeiska kommissionen (2008) då majoriteten av beslutsrättigheterna ägs direkt eller indirekt av släkten till grundaren och majoriteten av företaget ägs av släkten till företagets grundare samt att en företrädare för släkten är formellt involverad i företagets styrning.

I denna avhandling kommer därför den historiska utvecklingen av kontroll genom MCS i ett växande familjeföretag att undersökas från 1970 till 2020.

1.1. Problemställning

I familjeföretag verkar det som att MCS generellt sett är mindre relevant i jämförelse med icke-familjeföretag (Senftlechner & Hiebl, 2015). Författarna menar dock att detta endast verkar stämma in på mindre familjeföretag, men fortfarande finns det för lite forskning i ämnet. Helsen m.fl. (2017) menar att familjeföretag har vissa distinkta funktioner, såsom ledningsstruktur och mål, som kan skilja sig jämfört med icke-familjeföretag. Dessa skillnader menar författarna att kan ha en stor inverkan på om och hur MCS används.

Helsen m.fl. (2017) påstår också att trots familjeföretagens viktiga roll i den globala ekonomin har redovisningsfrågor fått relativt liten uppmärksamhet och är ännu underutvecklade. Inom den forskning som finns om MCS i familjeföretag har tyngdpunkten legat på forskning kring formell resultatkontroll medan andra typer av kontroll såsom olika typer av social kontroll har fått betydligt mindre uppmärksamhet. Malmi och Brown (2008) menar att om man endast forskar kring en specifik aspekt av kontroll kan resultaten bli missledande. De menar att då man undersöker MCS måste man undersöka det som en mer omfattande och mer integrerad helhet.

Det finns med andra ord ett behov att göra ytterligare forskning kring MCS inom familjeföretag. Viktigt är också att man inte isolerar en specifik kontrollmekanism utan undersöker styrningskontroll som en helhet.

1.2. Syfte och forskningsfråga

Avhandlingens syfte är att ge insyn i ett familjeföretags historiska utveckling av kontroll genom MCS.

Denna avhandling har också en forskningsfråga som hjälper att besvara avhandlingens syfte. Ferreira och Otley (2009) påstår att det inom MCS sker konstant förändring. Författarna menar att då det upptäcks brister i MCS så åtgärdas bristerna vilket leder till att MCS utvecklas. Chenhall (2003) menar att MCS har förändrats från tillhandahållande av formell, finansiell information för planerings- och kontrolländamål till att också inkludera extern information, icke-finansiell information, prediktiv information och informell personlig samt social kontroll. Denna ständiga förändring av MCS i samband med att Helsen m.fl. (2017) efterlyser mer forskning om MCS inom familjeföretag motiverar avhandlingens forskningsfråga som undersöker styrningskontrollsystemets utveckling i fallföretaget. Forskningsfrågan blir därmed:

- Hur har styrningskontrollsystem utvecklats i familjeföretaget?

1.3. Avgränsning

Avhandlingen är avgränsad till att i huvudsak behandla PMS, MCS och MC. Den empiriska delen av avhandlingen är begränsad till ett familjeföretag.

1.4. Disposition

Avhandlingen är indelad i sju huvudkapitel. I det inledande kapitlet, inledning, har bakgrund till valet av ämnet diskuterats och avhandlingens problemställning, syfte och forskningsfråga samt avgränsningar presenterats. I det följande huvudkapitlet kommer den centrala teorin att presenteras. Här kommer centrala begrepp förklaras och olika klassificeringar och ramverk att beskrivas. I det tredje kapitlet presenteras tidigare

forskning. I det fjärde kapitlet, metod, presenteras tillvägagångssättet i den empiriska undersökning och fallföretaget presenteras. Det femte kapitlet behandlar avhandlingens empiri och de svar som kom fram i intervjuerna. I det sjätte kapitlet analyseras empirin mot teori och tidigare forskning. I det sjunde kapitlet sammanfattas avhandlingen och där ingår också en slutdiskussion tillsammans med avhandlingens begränsningar och rekommendation för vidare forskning.

2. Teori

I teorikapitlet kommer den mest centrala teorin som behövs för denna avhandling att tas upp. Till först definieras MC och därefter behandlas MCS. Efter det kommer bakgrunden, Simons (1995) levers of control (LOC) och Otleys (1999) ramverk för MCS, till det ramverk av Ferreira och Otley (2009) därifrån intervjufrågorna härleds som används i avhandlingen. Efter det behandlas en kontrolltypologi av Malmi och Brown (2008) samt Bedford och Malmis (2015) klassificering av kontroll. Dessa kommer att användas i analysdelen.

2.1. Styrningskontroller

Styrningskontroller har förändrats mycket genom åren. Bourne m.fl. (2014) menar att senaste 30 åren har det skett en stor förändring i MC praxis. Traditionellt sett har betoningen inom MC legat på formella kontroller såsom finansiell information för planerings- och kontrolländamål. MCS har utvecklats och idag inkluderas också extern information, icke-finansiell information, prediktiv information och informell personlig samt social kontroll (Chenhall, 2003). MC är viktigt för organisationer och bland annat Merchant och Van der Stede (2007, s. 3) menar att MC är en kritisk funktion inom organisationer. MC-misslyckanden kan leda till stora ekonomiska förluster, skador på organisationens rykte och eventuellt leda till att hela organisationen fallerar.

Merchant och Van der Stede (2007, s. 5) har ett brett perspektiv på MC och menar att MC kan användas till exempel som direkt kontroll och uppförandekoder. MC fokuserar inte enbart på direkt prestationsmätning utan fokuserar också på att uppmuntra, möjliggöra eller ibland att tvinga anställda att agera enligt organisationens bästa intresse. Författarna menar också att MC kan vara proaktiv istället för reaktiv. Med proaktiv menar författarna att man hindrar problem från att uppstå innan de gör skada åt organisationen. Exempel på proaktiva kontroller kan vara planeringsprocesser, tillåtelser och avskiljande av anställdas uppgifter. MC inkluderar alla verktyg och system som chefer använder för att försäkra sig om att de anställdas

beteende och beslut går i linje med organisationens objektiva och strategier. Systemet i sig självt kallas för MCS och tas upp i följande kapitel.

Malmi och Brown (2015) definierar MC som sådana system, regler, praxis, värden och andra aktiviteter som chefer använder sig av för att försöka styra arbetstagarnas beteende. Om dessa bildar ett komplett system borde istället termen MCS användas. Termen ekonomistyrningssystem, MAS (Management accounting system) anser författarna att endast ska användas för redovisningssystem som enbart stöder beslutsfattande och som inte används för kontroll. Om till exempel planering endast används som ett verktyg för beslutsfattande kategoriseras det som MAS. Om planeringen däremot inkluderar anställda i processen blir deltagarna mer benägna att anta och genomföra planerna vilket ger planeringen ett syfte att skapa målkongruens i organisationen och därmed en annan kontrollrelaterad dimension och ska då kallas för MCS (Malmi & Brown, 2008).

2.2. Styrningskontrollsystem

PMS som term är relativt ny och har kommit från MCS litteraturen (Ferreira & Otley, 2009 & Otley, 1999). Ferreira och Otley (2009), Franco-Santos och Otley (2018) samt Otley (1999) anser alla att termerna PMS och MCS i stort sett är synonyma. Franco-Santos och Otley (2018). Tidigare forskning om MCS fokuserade dock på system för finansiell och budgetkontroll snarare än på ett större omfång av organisationskontrollmekanismer. Detta återspeglar det faktum att formella kontrollsystem var rudimentära och förlitade sig främst på finansiella data fram till det sena 1980-talet. PMS kan ses som ett mer övergripande system som kombinerar en mängd specifika mekanismer som kan variera från organisation till organisation (Franco-Santos & Otley 2018). I och med att det i denna avhandling används en modern definition av MCS så kan det anses vara synonymt med PMS. För att underlätta för läsarna kommer härnäst endast termen MCS att användas.

I litteraturen har MCS i stort sett blivit definierat som en uppsättning MC-mekanismer som används av chefer och anställda med det övergripande syftet att lättare uppnå

organisationens målsättningar genom att påverka människors beteende och prestanda (Broadbent & Laughlin, 2009, Ferreira & Otley 2009 & Malmi & Brown, 2008). I den mest förenklade formen består MCS av ett planeringselement som inkluderar de mål som återspeglar intressenternas förväntningar och definierar därmed prestanda, ett mätningselement som inkluderar den statistik som används för operationell prestanda, ett granskningsselement som hänvisar till utvärdering och feedback av prestanda samt ett prestationsrelaterat belöningsselement (Ferreira & Otley, 2009 & Otley, 1999). MCS kan också innehålla ytterligare kontrollelement såsom kulturella och administrativa kontroller (Malmi & Brown, 2008). Härnäst kommer ett par antagande, som kommit fram i MCS-forskning, att gås igenom.

Det första antagandet är att kontrollmekanismer som innefattas i MCS kan vara antingen formella eller informella (Broadbent & Laughlin, 2009, Ferreira & Otley, 2009 & Malmi & Brown, 2008). Formella kontrollmekanismer, såsom mått och mål, betraktas som konkreta föremål som kan styras och enkelt ändras. Informella kontrollmekanismer, såsom gruppsytryck och rutiner, är mindre påtagliga sociala fenomen som är svårare att undersöka och förändra (Kreutzer, Cardinal, Walter & Lechner, 2016). I litteraturen verkar det finnas ett samförstånd att formella kontrollmekanismer kan ha vissa dysfunktionella effekter och att dessa kan mildras genom användning av informella kontrollmekanismer (Kreutzer et al. 2016 & Malmi & Brown, 2008). Trots den allmänna förståelse om uppkomsten av oavsiktliga konsekvenser som kommer från formella kontrollmekanismer så verkar lite vara känt om hur eller varför dessa konsekvenser uppstår. (Franco-Santos & Otley, 2018).

För det andra behandlar tidigare forskning till stor del varje enskild kontrollmekanism som finns i ett MCS som ett delsystem i sin egen rätt. Exempel på detta är mätsystem och belöning (Ferreira & Otley, 2009, Malmi & Brown, 2008 & Otley, 1999). Dessa delsystem har utformats vid olika tidpunkter och av olika personer, exempelvis personalchefer, strategichefer och redovisningschefer. De kan fungera annorlunda inom olika organisationsfunktioner och på olika hierarkiska nivåer (Ferreira & Otley 2009). Ofta antas det att dessa separata delsystems övergripande syfte är att fungera som ett samordnat system för att hjälpa organisationen att uppnå sina mål. En sådan fullständig integration uppnås dock sällan i praktiken (Otley, 2016).

Den tredje aspekten som tidigare forskning behandlar angående MCS är att styrmekanismerna eller delsystem som bildar MCS anses vara kopplade till varandra på en mängd olika sätt (Ferreira & Otley, 2009 & Malmi & Brown, 2008). Författarna menar att dessa delsystem kan vara tätt eller löst sammankopplade system. De delsystem som är tätt sammankopplade gör att de är beroende av varandra vilket gör att en förändring i det ena delsystemet leder till förändring i den andra kontrollmekanismen. Andra delsystem kan vara löst kopplade. Dessa delsystem kan interagera med varandra men är inte direkt beroende av varandra för att fungera. Om en förändring sker i ett delsystem förändras det andra delsystemet inte lika mycket som vid tätt sammankopplade system (Malmi & Brown, 2008 & Otley, 2016).

Den fjärde aspekten som behandlas är MCS baserad på implicita eller uttryckliga mentala modeller som förutsäger sannolika utfall (Otley & Berry, 1980). Enskilda chefer har sina egna mentala modeller som de baserar sina handlingar på eftersom de tror att dessa kommer att leda till vissa specifika önskvärda utfall. Olika chefer kan ofta ha stora skillnader sinsemellan i sina prediktiva modeller vilket kan leda till att de använder kontrollmekanismer på olika sätt (Hall, 2011). När organisationer utvecklar centrala MCS utvecklas detta utifrån de personers egna kognitiva scheman som återspeglar personernas egen tolkning av organisatoriska mål, tillsammans med personernas syn på främsta framgångsfaktorerna för organisationen och hur dessa faktorer relaterar till varandra (Otley & Berry, 1980). Utvecklarnas modeller baserar sig ofta på en rad antagande om människor, miljöförhållandena under vilken organisationen fungerar och om de kontrollmekanismer som passar bäst för organisationens framgångsfaktorer (Broadbent & Laughlin, 2009).

Den sista aspekten som tidigare forskning behandlar inom MCS är den konstanta förändringen som sker inom ämne (Ferreira & Otley, 2009). Kontrollmekanismer som anses ha brister förbättras eller förändras (Chenhall & Euske, 2007). Ändringar görs fortlöpande för att anpassa olika delsystem eller för att svara på nya interna och externa utmaningar (Chenhall, 2003 & Otley, 2016). Trots det förekommer det betydande förseningar i anpassning och integration förekommer. Nya kontrollmekanismer som skiljer sig från de befintliga kontrollerna införs också och detta kan göra att integrationen sker långsammare då man inför sådana nya element (Otley, 2016).

2.2.1. Olika typer av kontroll

Företag använder sig av många olika typer av kontrollmekanismer för att hantera problemet med organisationskontroll. Dessa kontroller kan delas in i tre kategorier, dessa är handlingskontroll (action controls), personalkontroll (personnel control) och resultatkontroll (result controls). (Drury, 2012, s. 394). Dessa tre kommer att behandlas mer i detalj i skilda underkapitel.

2.2.1.1. *Handlingskontroll*

Handlingskontroll är den mest direkta formen av kontroll eftersom den involverar åtgärder för att säkerställa att anställda agerar i enlighet med organisationens intresse genom att göra sina handlingar till fokus för kontroll. Handlingskontroll kontrollerar tar någon av följande fyra grundläggande former: Beteendebegränsningar, förhandsgranskningar, handlingsansvar och redundans. (Merchant & Van der Stede, 2007, s.76).

Beteendebegränsningar är en negativ form av handlingskontroll. De gör det omöjligt eller åtminstone svårare för anställda att utföra gärningar som inte bör göras. Begränsningarna kan tillämpas fysiskt eller administrativt (Merchant & Van der Stede, 2007, s.76).

Förhandsgranskning innebär granskning av de anställdas handlingsplaner. Granskarna kan godkänna eller förkasta de föreslagna åtgärderna, be om ändringar eller be om en mer noggrann övervägd plan innan det slutgiltiga godkännandet ges. En vanlig form av förhandsgranskning sker under planering och budgeteringsprocesser som kännetecknas av flera nivåer av granskningar av planerade åtgärder och budgeter på successivt högre organisatoriska nivåer. (Merchant & Van der Stede, 2007, s.78).

Handlingsansvar involverar att hålla de anställda ansvariga för deras handlingar. Implementeringen av handlingsansvar kräver att man definierar vilka handlingar som

är acceptabla och oacceptabla, kommunicerar dessa definitioner till de anställda, observerar eller på annat sätt spårar vad som händer och belönar bra handlingar eller straffar handlingar som avviker från det acceptabla. (Merchant & Van der Stede, 2007, s.78).

Redundans involverar att allokera mer anställda till en uppgift än vad som det strikt behöver. Detta för att säkerställa att en viss funktion alltid fungerar även om funktionen någon gång får ovanligt hög stress. Redundans är vanligt inom datafaciliteter, säkerhetsfunktioner eller andra kritiska verksamheter. Det är dock ovanligt att man använder sig av redundans inom andra funktioner eftersom det är dyrt. Dessutom kan för många anställda på en uppgift kan leda till konflikter, frustration eller leda då de har för mycket resurser jämfört med vad som vanligtvis behövs. (Merchant & Van der Stede, 2007, s.79).

2.2.1.2. Personal- och kulturkontroll

Personal- och kulturkontroller implementeras så att chefer kan uppmuntra till endera eller båda av de två positiva krafter som normalt finns i en organisation: självövervakning och ömsesidig övervakning. Dessa krafter kan uppmuntras på flera sätt, inklusive effektivt personalval och placering, utbildning, jobbdesign och tillhandahållande med nödvändiga resurser, uppförandekoder, gruppbelöningar, överföringar inom organisationen, fysiska arrangemang samt sociala arrangemang. Personal- och kulturkontroller kallas ibland för mjuka kontroller och dessa har blivit viktigare under den senaste åren. Organisationer har blivit plattare och smalare. Chefer har bredare kontrollintervall, utarbetar hierarkier och handlingssystem kontroller har demonterats och ersatts med mer bemyndigade anställda. I den här miljön har delade organisationsvärden blivit ett viktigare verktyg för att säkerställa att alla agerar i enlighet med organisationens bästa intresse. (Merchant & Van der Stede, 2007, s.92).

2.2.1.3. Resultatkontroll

Resultatkontroll är en viktig form av kontroll som används vid många nivåer inom de flesta organisationer. Resultatkontroller är en indirekt form av kontroll eftersom de inte fokuserar uttryckligen på de anställdas handlingar. Denna indirekta form ger ändå några viktiga fördelar. Resultatkontroller kan ofta vara effektiva när det inte är klart vilka beteenden som är mest önskvärda. Dessutom kan resultatkontroller ge god kontroll samtidigt som de anställda tillåts att ha hög autonomi. Många anställda, särskild de högre upp i organisationshierarkin värderar hög autonomi och svarar därför bra på denna typ av kontroll. Hög autonomi skapar oftast innovation. Resultatkontroll är dock inte effektiva i alla situationer. Underlåtenhet att tillfredsställa alla tre effektivitetsvillkor krävs. Dessa är kunskap om önskat resultat, förmåga att påverka önskat resultat och förmåga att mäta kontrollerbara resultat effektivt. Resultatkontroller är vanligtvis det viktigaste elementet i MCS som används i alla utom de allra minsta organisationerna. Resultatkontroller kompletteras ofta av handlings- och personalkontroll som diskuterats i tidigare kapitel. (Merchant & Van der Stede, 2007, s.35).

2.2.2. Mätning av avdelningars finansiella prestation

Då ett företag blir större blir oftast också dess verksamhet mer komplex. När verksamheten blir för komplex blir det oftast svårt för ledningen att direkt stöda de olika verksamheterna som finns inom företaget. Därför kan det vara lämpligt att dela in företaget i avdelningar som styrs av avdelningschefer som får en viss autonomi men också ett visst ansvar. I och med att man delar in företaget i avdelningar med ansvar vill man också mäta deras finansiella prestationer, förutom denna målsättning är det också viktigt att få avdelningscheferna att göra beslut som gynnar hela företaget. En målsättning för att mäta avdelningarnas finansiella prestationer är således också målkongruens inom organisationen. (Drury, 2012, s. 484 & Zimmermann 1997).

En del av orsakerna till att man bryter ner hela organisationens prestationer ner till olika avdelningar är dels för att identifiera vilken avdelning som bidrar med vad men också för att kunna stärka avdelningschefernas incentiv för att få dem att maximera

deras avdelnings prestation. Risken är att cheferna maximerar deras egen avdelnings prestation på bekostnad av hela företagens prestation. (Zimmermann, 1997).

När man mäter en avdelnings finansiella prestationer är det viktigt att skilja på vad chefen kan kontrollera och därmed också vara ansvarig för och vad som för avdelningen är okontrollerade kostnader och därmed chefen inte i samma mån kan vara ansvarig för. För att mäta en avdelningschefs prestation är kontroll av kontrollerbar vinst ("1 Controllable profit" i figur 1) det mest lämpliga finansiella måttet. Avdelningens vinst bidrag ("2 Divisional profit contribution i figur 1) är ett bra finansiellt mått för att mäta avdelningens finansiella prestation. Detta mått representerar det bidrag som en avdelning ger till företagens vinst och omkostnader. I och med att en avdelningschef inte kan kontrollera omkostnader borde dessa inte användas för att utvärdera chefen. I avdelningens nettovinst före skatter ("3 Divisional net profit before taxes") allokerar man alla kostnader ner till avdelningsnivå även om en del av dessa kostnader allokeras godtyckligt och därmed är inte detta alltid det bästa sättet att mäta en avdelnings finansiella prestation. Företag brukar emellertid använda just detta mått för att mäta avdelningarnas finansiella prestationer. Dels för att kunna jämföra dem med externa konkurrenter och dels för att man vill fördela alla kostnader, även de som man fördelar godtyckligt, ner till avdelningsnivå. (Drury, 2012, s. 486–489.)

	£
Total sales revenues	xxx
Less controllable costs	<u>xxx</u>
1 Controllable profit	xxx
Less non-controllable avoidable costs	<u>xxx</u>
2 Divisional profit contribution	xxx
Less allocated corporate expenses	<u>xxx</u>
3 Divisional net profit before taxes	<u>xxx</u>

Figur 1: Drury, 2012, s. 489. Illustrering av olika nivåer att mäta en avdelnings prestation.

Fyra av de vanligaste metoderna för att mäta avdelningars finansiella prestationer på är kostnadscenter, omsättningscenter, resultatcenter och investeringscenter (Jensen & Meckling, 1999). Hur dessa specificeras tas upp i nästa underkapitel.

2.2.1.1. Ansvarsfördelning

För att nå de fördelar som decentralisering av ett företag kan föra med sig brukar företag dela upp avdelningar i olika typer av ansvarscenter, såsom autonoma resultatcenter (Hirshleifer, 1956). Konceptet med avdelningar eller resultatenheter har mer och mer börjat liknas vid små företag inom ett företag. Därmed försöker man också fördela alla företagets kostnader ner till resultatenheterna. (Kaplan, 1984). Vid skapande av avdelningar kan den avdelningen få en viss nivå av auktoritet. Om en avdelning får ansvar att göra investeringar själv kallas detta för ett investeringscenter. Om chefen för avdelningen inte kan göra investeringar men däremot är ansvarig för avdelningens resultat kallas detta för resultatcenter och om avdelningschefen endast är ansvarig för kostnader kallas detta för kostnadscenter. (Drury, 2012, s. 485–486 & Jensen & Meckling, 1999).

Kostnadscenter tenderar att vara ett effektivt sätt att mäta prestation på då den optimala kvantiteten, kvaliteten och produktmixen med säkerhet kan göras utanför avdelningen. Annars finns det risk för att kostnadscentret har incitament att försämra kvaliteten eller påverka kvantiteten och produktmixen för deras eget bästa vilket inte alltid är samma som företagets bästa. Fördelen är att avdelningen inte behöver tänka på hur efterfrågan förändras utan kan fokusera på effektivisering. (Jensen & Meckling 1999).

Resultatcenter blir utvärderade på basis av skillnaden mellan intäkter och kostnader. Speciellt vid tillfällen där det kan vara svårt för någon annan än avdelningen själv att fatta optimala beslut angående produktmixen, kvantiteten och kvaliteten kan resultatcenter lämpa sig väl. Men inte heller resultatcenter är problemfria i och med att det inte alltid är så att maximerad vinst i en avdelning gynnar hela företaget. Detta kan speciellt bli ett problem om det existerar mycket interna transaktioner mellan olika enheter. Då måste man lösa internprissättningen på ett sådant sätt att det både gynnar

hela företaget och blir en bra prestationsmätare för avdelningarna. (Jensen & Meckling 1999).

Investeringscenter skiljer sig från resultatcenter i och med att det mäter hur effektivt en avdelning använder sig av tillgångar. Man mäter oftast värdet enligt olika avkastningar såsom avkastning på tillgångar, avkastning på eget kapital eller enligt en modell som kallas EVA (ekonomiskt mervärde). Problemet med investeringscenter är att det lätt blir så att avdelning kan försöka sänka sina tillgångars värde för att skapa högre avkastning. Ekonomiskt mervärde är ett försök att eliminera incentiven för att underinvestera, men inte heller det måttet är problemfritt. (Jensen & Meckling, 1999). I mindre företag kan också kapitalbrist leda till det att man inte kan låta olika avdelningar investera fritt utan man måste maximera de få investeringar som man kan göra på företagsnivå.

Målet med ansvarsfördelning är att ackumulera kostnader och intäkter för varje individuellt ansvarscenter så att avvikelserna från ett resultatmål, vanligen budgeten, kan tillskrivas den person som ansvarar för ansvarscentret. För varje ansvarscenter ingår processen att sätta prestationsmål, mäta prestationen, jämföra prestationen med det uppsatta målet och att åtgärda där det finns en signifikant skillnad mellan prestation och mål. För investerings- och resultatcenter mäts det vanligtvis i form av resultat eller avkastning, medan det för kostnadscenter är prestationsmålen definierade i kostnader. Det är viktigt att skilja på vilka aspekter en chef för en avdelning kan påverka och därmed kunna hållas ansvarig för och vad chefen inte kan påverka och därmed inte hållas ansvarig för. (Drury, 2012, s.402).

2.3. MC som ett system och MC som ett paket

På senare tid har allt flera börjat förespråka att MC ska behandlas som ett system eller som ett paket. Bland annat Malmi och Brown (2008) menar att om man endast forskar kring ett specifikt MC-verktyg istället för hela MCS kan det ge missvisande resultat. Grabner och Moers (2013) menar att i situationsanpassad teori har befintlig MA-forskning undersökt specifika MC-praxis isolerat från varandra, till exempel endast

med fokus på budgetering, resultatåtgärder och incitament, eller som system, det vill säga som en kombination av vissa MC-metoder. Författarna menar att en tidigare typ av forskning, betecknad som ett reduktionistiskt tillvägagångssätt, har kritiserats för att ha granskat kontrollpraxis oberoende av andra MC-metoder. Dessutom har två relativt isolerade strömmar av forskning dykt upp inom den bredare systemansvar, där litteraturen har skiljt mellan MC som ett system och MC som ett paket (Grabner & Moers, 2013).

Grabner och Moers (2013) definierar "MC som ett system" som beroende av MC-praxis, där systemets beroende medvetet beaktas och "MC som ett paket" som en komplett uppsättning MC-praxis, som består av både oberoende och beroende delsystem som används i en organisations kontrollmiljö. Det specifika sambandet mellan oberoende och inbördes beroende MC-praxis har uttryckligen studerats av Bedford, Malmi och Sandelin (2016). Resultat från studien antydde att både oberoende och beroende av varandra MCS kan existera i ett MC-paket, vilket antyder att det kan finnas för mycket betoning på sammankopplingen mellan dessa system. Grabner och Moers (2013) hävdar dock att en förutsättning för att kunna beskriva MC som ett paket, är att förstå MCS och deras dynamik.

Bedford och Malmi (2015) utvidgar tanken på att både redovisningsbaserade och andra kontrollmekanismer som utgör MCS ska ses som paket som samverkar med faktorer i organisationens operativa miljö. Ferreira och Otley (2009) har gjort liknande kommentarer och hävdar att även om förenkling har gjort forskning lättare att bedriva har det resulterat i tvetydiga och inkonsekventa resultat. Därför har författarna föreslagit en mer holistisk strategi för att studera MCS (Ferreira & Otley, 2009).

Det har hävdats att begreppet MCS som paket borde tillämpas mer omfattande i studier (Bedford & Malmi, 2015; Malmi & Brown, 2008; Otley, 2016). Dessutom har flera studier förespråkat för en mer helhetssyn på MCS och MA-praxis (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Grabner & Moers, 2013; Ferreira & Otley, 2009; Otley, 1999). Vissa studier har också uttryckligen behandlat sammankopplingen av MCS:er (Bedford, Malmi & Sandelin, 2016; Bedford, 2015).

Utmaningar som forskare diskuterat med "MCS som paket" inkluderar att definiera

MCS:er, det är vad man ska inkludera och utesluta från definitionen, hur man ska separera MCS:er från informations- och beslutssupportsystem, samt definiera de specifika föremål i organisationen som MCS ska kontrollera. Författarna betonar också vikten av framtida studier som understryker vilken typ av kontroll som studeras, eftersom definitionerna inom fältet kan variera avsevärt. Ytterligare en utmaning är att beskriva organisationens stora, komplexa och komplicerade system, komprimera den samlade informationen och göra den begriplig i en artikel (Malmi & Brown, 2008).

2.4. Levers of Control

Simons (1995) skapade ett omfattande kontrollramverk ”levers of control, LOC”. Detta ramverk omfattar hela organisationens processer under MC-domänen och betraktar kontrollsystemen som ett enda paket. Detta paket menar Simons (1995) att bestå av fyra kompletterande delar som chefer använder för att kontrollera affärsstrategi och för att balansera innovation med kontroll i organisationen. De fyra systemen som Simons (1995) urskiljer är trossystem (beliefs systems), gränssystem (boundary systems), interaktiva kontrollsystem (Interactive control systems) och diagnostiska kontrollsystem (diagnostic control systems). I figur 2 nedan visualiseras Simons (1995) kontrollramverk.



Figur 2. The Levers of Control ramverk (Simons, 1995, s. 7)

Trossystem är grundläggande värden och en uppfattning av riktning, relaterad till värdeskapande, prestanda och anställdas relationer. Trossystemen kommuniceras och förstärks formellt av chefer och personalgrupper, huvudsakligen genom uttalanden om uppdrag, vision eller syfte, samtidigt som de fungerar som ett stödsystem för inspiration och vägledning inom organisationen (Simons, 1995, s. 34–36). Betydelsen av trossystemen framhävs under organisatoriska förändringar och i komplexa affärsmiljöer. Eftersom trossystemen är tillräckligt vaga för att vara inkluderande och tilltalande för alla anställda är de inte benägna att vara bundna till formella incitamentsystem och direkt till resultatåtgärder i organisationen (Simons, 1995, s. 38). Dessa system gör det möjligt för anställda att förlita sig på organisatoriskt syfte och riktning när de står inför olika val och erbjuder stöd för chefer när de fattar beslut baserade på komplexa data (Simons, 1995, s. 36–37).

Gränssystem bildar begränsningar för en specifik domän, där organisatorisk aktivitet är tänkt att inträffa, vilket begränsar exponeringen för affärsrisker, förlust av rykte och alltför opportunistiskt beteende (Simons, 1995, s. 39). Även om systemet är negativt, involverar regler och ofta innehåller sanktioner samt eventuella straff för dem som

korsar gränserna tillåter det också uppmuntran till kreativt beteende, inom de definierade gränserna för gränssystemen och genom riktningen som ges av trossystemen (Simons, 1995, s. 40–42). Gränssystemen kan vara formella uppförandekoder inom organisationen som över tid kodifieras och aggregeras från skadliga incidenter som har inträffat. Det kan också vara professionella etiska uppförandekoder upprättade av branschorganisationer eller av befintliga lagar (Simons, 1995, s. 42–46). Ett exempel på en situation där uppförandekoder är relevanta är när trycket på prestanda är hög men man ändå vill se till att ingen går över någon etisk gräns för att uppnå den prestandan (Simons, 1995, s. 47). Förutom att kontrollera uppförandekoder används gränssystem för strategisk kontroll, vilket innebär att man begränsar möjligheterna att söka sig till en viss domän, ofta genom processen för strategisk planering, förutom verktyg, till exempel checklistor, kapitalförvärv och kapitalbudgetsystem. (Simons, 1995, s. 48–49). Ett exempel på ett gränssystem vid kapitalförvärv är förvaltning som kräver en minimiprocent av avkastningen på investeringar på ett specifikt projekt (Simons, 1995, s. 51). En annan del av gränssystemet innefattar att definiera och kontrollera vilka strategiska områden som är acceptabla för att söka affärsmöjligheter och vilka som inte är. Detta kan begränsa förlorade resurser på att sträva efter till ett inte alltför brett utbud av möjligheter (Simons, 1995, s. 48). Dåligt placerade gränssystem kan emellertid också leda till betydande nackdelar i en snabbt förändrad miljö (Simons, 1995, s. 54).

Diagnostiska kontrollsystem är de system som gör det möjligt för chefer att utvärdera dagliga processer i en organisation genom att mäta resultat och genom att jämföra dessa resultat med riktmärken för att korrigera avvikelser mot önskad prestanda (Simons, 1995, s. 59). Med andra ord, diagnostiska kontrollsystem tillhandahåller en mekanism som tillåter självkorrigering och leder till prestationsförsäkrighet. Kontrollsystemet kan tillåta autonomi åt anställda, samtidigt som de fortfarande håller dem ansvariga för resultat, vilket lockar till kreativitet och gör det möjligt att anpassa sig till situationen (Simons, 1995, s. 70). De processer som är avgörande för att upprätthålla detta system består av att sätta och förhandla mål med anställda, ge och ta emot feedback om prestanda och revidera större avvikelser. I mål- och förhandlingsprocessen fattas också beslut om målsättning, hur svåra målen ska vara att nå, belöningar och incitamentsstrukturer. En feedbackloop används för att

kommunicera uppdateringar och rapportera avvikelser. Vid stora avvikelser eller brister krävs chefers uppmärksamhet. (Simons, 1995, s. 70–71)

Interaktiva kontrollsystem, i motsats till diagnostiska kontrollsystem, uppmuntrar till utforskande beteende och undviker att svara på strategiska osäkerheter och uppmuntrar till strategisk förnyelse (Simons, 1995, s. 93–94). Några exempel på strategiska osäkerheter inkluderar förändringar i ägarnas visioner, förlust av rykte, balansering av risk och konservatism och personalrelaterade beredskap (Simons, 1995, s. 101). De interaktiva kontrollsystemen är formella informationssystem som chefer använder för att samla in information som sedan återkommande används för beslutsfattande, för att utvärdera huruvida man ska utforska en ny teknik eller hur man svarar på strategiska hot som potentiellt kan undergräva företagets strategi eller inte eller strategins underliggande antaganden (Simons, 1995, s. 94–95). Information som genereras av interaktiva kontrollsystem kräver regelbunden uppmärksamhet och diskuteras på alla nivåer i organisationen, horisontellt och vertikalt, mellan chefer och anställda och främjar därigenom interpersonlig kommunikation och skapar en miljö som främjar innovation genom dialog och debatt (Simons, 1995, s. 97–99). Simons (1995, s. 97) belyser hur anställda eller chefer kan drivas att fokusera på ett specifikt område genom möten ansikte mot ansikte, där underordnade förväntas förklara oförutsedda förändringar, samt föreslå åtgärder som ska vidtas för att svara på dessa förändringar. Detta skapar i sin tur en decentraliserad struktur för innovation. Interaktiva kontrollsystem utgör inte ett oberoende system. Istället utgör de ofta delar av andra styrsystem eftersom dessa system används interaktivt för att till exempel utforska ny teknik som ska tillämpas i affärsverksamheten (Simons, 1995, s. 96). Genom att fokusera på strategiska osäkerheter kan interaktiva styrsystem bidra till en lärprocess, som översätter handlingar och taktik till inlärning och till skapandet av framväxande strategier (Simons, 1995, s. 97–98). Några uttryckliga exempel på interaktiva kontrollsystem är vinstplanering, projektledning och intelligenssystem (Simons, 1995, s. 180).

Simons (1995) LOC har haft stort genomslag inom forskning och trots att ramverket är gammalt är det fortfarande ett populärt ramverk. Martyn, Seeney och Curtis (2016) gjorde en undersökning i hur LOC har använts i empirisk forskning de senaste 25 åren. De hittade att 45 empiriska studier har blivit gjorda med LOC ramverket. Främst har

det använts i kvalitativ forskning men även i kvantitativ forskning. De kvalitativa studierna har också breddat tillämpningen av ramverket till frågor som hållbarhet, miljöredovisning och kontroll i inter-organisationer.

I och med ramverkets stora genomslag har det fått mycket kritik, både positiv och negativ. Några av ramverkets styrkor är dess starka fokus på strategins inflytande på kontrollsystem, inte bara med tanke på förekomsten av kontrollsystem utan också hur de används utöver de kombinationer och sätt som den kan användas i (Ferreira & Otley, 2009). Några av ramverkets svagheter inkluderar brist på betoning på socio-ideologiska kontroller och på informella kontroller på lägre nivåer i organisationen och en vag definition av interaktiva kontroller (Ferreira & Otley, 2009).

2.5. Ett ramverk för styrningskontrollsystem

Att mäta företagets och andra organisationers prestationer har länge varit av centralt intresse både hos chefer och forskare inom ekonomistyrning (eng. management accounting, MA). Dock har MA oftast begränsat sig till enbart finansiella prestationer och äldre ramverk inom MCS var till största delen gjorda ur ett finansiellt perspektiv. (Otley, 1999). Denna typ av ramverk klarar dock inte av att ge en tillräckligt omfattande bild av de interna aktiviteterna som sker inom en organisation och ger därmed inte heller tillräckligt mycket riktlinjer för att designa ett MCS. Därför utvecklade Otley (1999) ett nytt ramverk för MCS för att ge en mer komplett bild av MCS och för att kunna främja utvecklingen inom området. Fokus ligger på hanteringen av organisationens prestationer, utöver prestationsstyrning. Ramverket består av fem frågor, vilka är:

1. Vilka är de viktigaste målen som är centrala för organisationens övergripande framtida framgång och hur går det att utvärdera dessa prestationer för var och en av dessa mål?

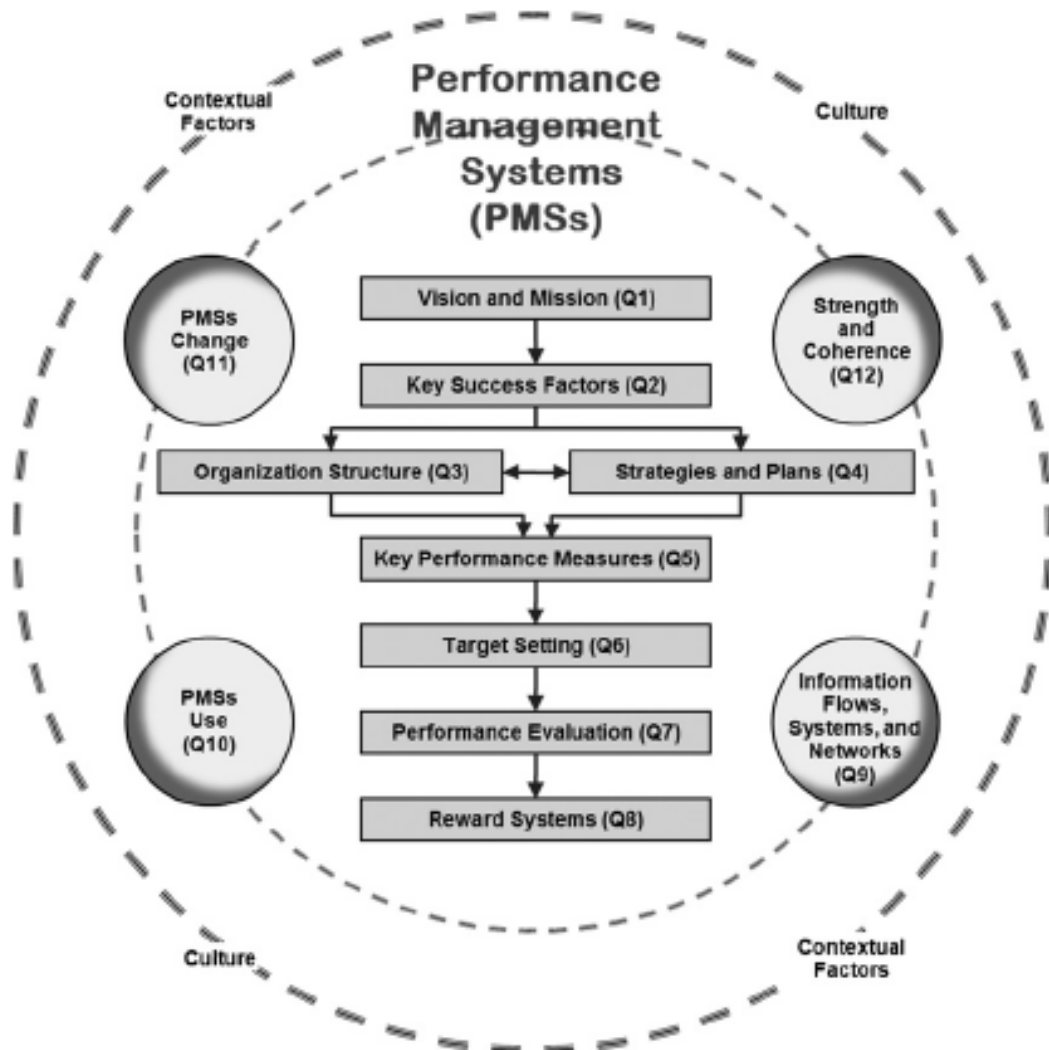
2. Vilka strategier och planer har organisationen antagit och vilka är de processer och aktiviteter som är nödvändiga för att man ska lyckas implementera dessa? Hur bedömer och mäter man resultaten från dessa aktiviteter?
3. Vilken nivå av prestanda behöver organisationen uppnå i var och en av områden definierade i ovanstående två frågor och hur går det att ställa in lämpliga resultatmål för dem?
4. Vilka belöningar kommer chefer och andra anställda att vinna genom att uppnå dessa resultatmål (eller vilka konsekvenser fås om man inte uppnår resultatmålen)?
5. Vilka är de informationsflöden som är nödvändiga för att organisationen ska kunna lära sig av sin erfarenhet och anpassa sitt nuvarande beteende mot bakgrunden av den erfarenheten? (Otley 1999)

Detta ramverk breddar perspektivet av MCS och framhäver samverkan. Några av ramverkets styrkor inkluderar rättframhet, det erbjuder en viss struktur för att analysera MCS samtidigt som ramverket är generellt nog för att kunna bli kompletterat av andra ramverk och underlätta hanteringen av ett brett spektrum av data, särskilt inom fallstudier (Ferreir & Otley, 2009). En del av kritiken mot ramverket är dock att det inte inkluderar till exempel vision och mission som kritiska element i kontrollprocessen. Ramverket är ganska smalt och det reflekterar endast vad Simons (1995) skulle kalla för diagnostiskt kontrollsystem. Förutom detta tar ramverket inte i beaktande hur kontrollsystemet faktiskt används eller att kontrollsystem förändras kontinuerligt (Ferreira & Otley, 2009).

2.6. Ett utvidgat ramverk för styrningskontrollsystem

Ferreira och Otley (2009) menar att frågor inom MCS oftast är komplexa men forskning tenderar att vara baserad på förenklade och ofullständiga miljöer. Denna simplificering har gjort forskning enklare men samtidigt har det blivit mycket motsägelser i resultaten från olika studier. Ferreira och Otley (2009) har därför utvecklat ett nytt MCS ramverk som ett forskningsverktyg för att beskriva strukturen och verksamheten av MCS på ett mer holistiskt sätt.

Ferreira och Otleys (2009) är en vidareutveckling av Otleys (1999) ramverk men man har också integrerat delar av Simon (1995) LOC kontrollramverk. Ramverket har också använt sig av annan relevant litteratur, observationer och erfarenheter. Ramverket består av 12 frågor som detta kapitel kommer att presentera i detalj. I figur 3 ses en visualiserad bild av ramverket.



Figur 3. MCS ramverk (Ferreira & Otleys, 2009, s. 268)

Frågorna som ramverket består av är:

1. Vad är organisationens vision och mission och hur uppmärksammar man visionen och missionen för chefer och andra anställda? Vilka mekanismer,

- processer och nätverk används för att förmedla organisationens övergripande syften och mål för medlemmarna?
2. Vilka är de viktigaste faktorerna som tros vara centrala för organisationens övergripande framtida framgång och hur uppmärksammar man detta för chefer och anställda?
 3. Hur ser organisationsstrukturen ut och vilken påverkan har det på designen och användningen av MCS? Hur påverkar det och hur påverkas det av strategistyrningsprocess?
 4. Vilka strategier och planer har organisationen antagit och vilka processer samt aktiviteter anser organisationen att är nödvändiga för att säkerställa dess framgång? Hur anpassas, skapas och kommuniceras planer samt strategier till chefer och anställda?
 5. Utgående från organisationens målsättning, vilka är organisationens viktigaste prestationsmått, framgångsfaktorer, strategier och planer? Hur specificeras och kommuniceras man ut dessa och vilken roll spelar de in i prestationsutvärderingen? Finns det aspekter man lämnar bort?
 6. Vilken nivå av prestanda behöver organisationen uppnå för var och en av sina viktigaste resultatåtgärder (som identifierats i föregående fråga), hur fastställs lämpliga resultatmål för dem och hur utmanande är dessa resultatmål?
 7. Vilka processer, om några alls, följer organisationen för utvärdering av individuell, grupp och organisationens prestationer? Är prestationsutvärderingen främst objektiva, subjektiva eller blandade och hur viktig är formell och informell information och kontroll i dessa processer?
 8. Vilka belöningar (både finansiella och/eller icke-finansiella) kommer chefer och andra anställda få genom att uppnå prestationsmålen eller andra utvärderade aspekter av prestandan (och omvänt vilka konsekvenser påföljder om man inte når upp till dem)?
 9. Vilken/vilka specifika informationsflöden har organisationen i bruk för att stöda MCS funktionen?
 10. Hur används informationen som fås från de olika kontrollmekanismer? Kan denna användning kännas igen från olika kategorier från litteraturen? Hur skiljer sig kontroll och användning av kontroll på olika hierarkiska nivåer?

11. Hur har MCS förändrats mot bakgrunden av förändring inom organisationen och dess externa miljö? Har MCS ändringarna gjorts på ett proaktivt eller reaktivt sätt?
12. Hur starka och sammanhängande är länkarna mellan komponenter av MCS och hur de används (som anges i ovanstående elva frågor)? (Ferreira & Otley, 2009).

Det finns dock också en del kritik mot detta ramverk. Broadbent och Laughlin (2009) har identifierat att ramverket innehåller två huvudsakliga områden inom MCS. Frågorna ett till åtta undersöker medel och mål. Frågorna nio till tolv undersöker dock mer kontextuella förhållandet som formar målen och de praktiska medlen man använder. Författarna menar dock att det ramverket har för lite fokus på de kontextuella förhållandena som finns i frågorna nio till tolv eftersom det är en väsentlig del i utformningen av MCS. Broadbent och Laughlin (2009) menar att även om Ferreira och Otley (2009) har med de kontextuella förhållandena i ramverket behövs ännu mera fokus läggas på det.

2.7. En kontrolltypologi

Malmi och Brown (2008) skapade baserat på tidigare litteratur en kontrolltypologi för MCS paket som består av fem typer av kontroll: Planering, cybernetik, belöning och kompensation, administrativa samt kulturella kontroller. Typologin försöker skilja mellan beslutsfattande och kontroll i organisationen. Som följande förklaras varje enskild kontrolltypologi. I figur 4 visualiseras kontrolltypologin.

Planering: Planeringens roll är att sätta mål i organisationen och att styra de anställdas beteende genom att definiera både förväntningar och standarder, som kan jämföras med verklig output, för att mäta prestationer. Dessa mått behöver dock inte vara finansiella utan kan också vara icke-finansiella. Planering kan kategoriseras i taktisk, kortvarig planering och strategisk, långsiktig planering. (Malmi & Brown, 2008).

Cybernetik kontroll: Denna typ av kontroll inkluderar både finansiella och icke-finansiella mätningar, kombinationer av dessa samt budgeter. Det är mätning som karakteriserar denna typ av kontroller där man bland annat mäter prestation och jämför mot standarder. Information om avvikelser kan sedan upptäckas och denna information kan då användas för att analysera avvikelser och i slutändan ändra antingen systemet eller korrigera underliggande aktiviteter. (Malmi & Brown, 2008).

Belöning och kompensation: Denna typ av kontroll handlar för det mesta om finansiell belöning som då uppmuntrar anställda att bete sig och prestera på ett önskvärt sätt för organisationen. Oftast används denna typ av kontroll tillsammans med cybernetik kontroller. (Malmi & Brown, 2008).

Administrativ kontroll: Denna typ av kontroll innehåller organisationsstruktur och design. Med detta menas hur kontroll är uppdelad i olika funktioner och avdelningar, hierarkier, personliga ansvarssystem och andra regler samt förordningar som definierar processer och önskvärt beteende samt gränser inom organisationsstrukturen (Malmi & Brown, 2008).

Kulturella kontroller: Malmi och Brown (2008) har definierat detta att inkludera värdebaserade, symbolbaserade och klanbaserade kontroller. Med värdebaserade kontroller refererar författarna till Simons (1995) trossystem. Med symbolbaserade kontroller syftar författarna på synliga uttryck som kan påverka anställda såsom uniformer eller hur arbetsplatsen ser ut. Med klankontroller syftar författarna på informella sociala system som innehåller värderingar och indoktrinering som kan härröra från organisationen eller vara inneboende i ett visst yrke. (Malmi & Brown, 2008).

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Figur 4: Visualisering av Malmi och Browns (2008) kontrolltypologi.

2.8. Klassificering av kontrollkonfigurationer

Bedford och Malmi (2015) utvecklade en kategorisering av olika kontrollkonfigurationer i sin undersökning. Detta gjorde man genom att undersöka 400 företag och undersöka hur redovisning och andra kontrollmekanismer kombineras som ett paket och de egenskaper som dessa kombinationer har i olika kontextuella omständigheter. Författarna utvecklade en kontrollkategorisering av fem kontrollkonfigurationer som används av chefer. De fem kategorierna namngav de som enkel (simple), resultat (result), handling (action), delegerad (devolved) och hybrid (hybrid). Denna kategorisering är härledd ur deras empiriska undersökning.

Bedford och Malmi (2015) använde sig av sex olika kategorier för att definiera kontroll:

1. Den första var strategisk planering, som är att definiera organisationens långsiktiga mål och den huvudsakliga riktningen för organisationen. Dessa mål och riktlinjer kommuniceras ut till de anställda för att försöka styra deras beteende för att främja de organisatoriska målen.
2. Den andra kategorin är mätning. Mätning möjliggör granskning av organisatoriskt beteende och resultat i redovisningsbaserade termer. Detta kan sedan i sin tur användas för att ytterligare påverka de anställdas beteende i en mer önskad riktning.

3. Den tredje kategorin är kompensation. Kompensationer (främst ekonomiska) används för att motivera anställda att sträva efter att nå ett visst mål som är baserat på prognoser eller förväntningar och belönar önskvärt beteende när resultaten är goda. Ersättning fungerar också kompensation som en slags feedback för anställda om deras tidigare beteende.
4. Den fjärde kategorin som Malmi och Brown (2015) har med är struktur. Struktur och dess attribut som centralisering, vertikala hierarkier eller platta hierarkier påverkar de anställdas beteende, kommunikation, anpassning och organisationens flexibilitet. Dessa attribut menar författarna att påverkar kontrollen i en organisation genom att tilldela roller och beslutsfattande rättigheter.
5. Den femte kategorien är politik och procedurer. Politik och procedurer avgör vad som är tillåtet och hur uppgifterna ska utföras. Bedford och Malmi (2015) använder sig här av Ouchis (1977) modell, där utgångarna är kända och processerna som leder till produktionen är förutsägbara, kan standardiserade policyer och förfarande verkställas effektivt. Om det finns osäkerhet i utfall och processer kan istället Simons (1995) gränssystem tillämpas för att etablera beslutsautonomi inom ett förutbestämt begränsat område.
6. Den sista och sjätte kategorin som Malmi och Bedford (2015) använde sig av för att definiera kontroll var socio-ideologiska kontroller. Med dessa avses organisatoriska värden, normer och idéer som utgör en kontrollmekanism. Dessa kontroller kan vara kraftfulla eftersom de möjliggör ett visst socialt tryck inom organisationen, vilket pressar anställda till en viss överensstämmelse med interna normer. (Bedford och Malmi (2015)).

Förutom dessa sex olika kategorier använder sig också Bedford och Malmi (2015) av fyra kontextuella variabler. Dessa är teknologi, extern miljö, strategi och storlek för att konstruera fem konfigurationer av kontrollstrukturer.

Den första kontrollstrukturen, **enkel kontroll**, är karakteriserad av informell och centraliserad beslutsfattning med en viss vertikal hierarki. Denna konfiguration tillåter flexibilitet och anvisningarna från ledningen är vaga och anställda ges stor frihet. Ledningen kan också vara involverad i utförande av vanliga uppgifter och koordinera aktiviteter genom direkt involvering. Organisationer i detta kluster har mindre

betoning på byråkrati och har en låg nivå av administrativ teknologi. I detta kluster ingår fler mindre och privata företag än i övriga kluster. Detta kluster har inte heller någon stor betoning på socio-ideologiska kontroller, detta beror antagligen på att företagen är i ett tidigt skede och har inte format en stark organisationskultur. (Bedford & Malmi, 2015).

Den andra kontrollstrukturen, **resultatkontroll**, betonar användningen av redovisningsbaserad information för att korrigera avvikelser, ge anställda ansvar och prestationsbaserad kompensation. Detta kan också förklara varför denna konfiguration har en låg fokus på socio-ideologiska kontroller. Konfigurationen har en vertikal hierarki och den strategiska implementeringen är toppstyrd men inte formell. (Bedford & Malmi, 2015).

Den tredje kontrollstrukturen, **handlings kontroll**, liknar den andra kontrollstrukturen, resultatkontroll. Den har en hög hierarki med centraliserad kontroll och betonar direkt kontroll. Dessutom använder den formell planering, starka formaliserade regler och tydligt definierade gränser som kontrollmekanismer. I motsats till resultatkontroll är en lägre grad av redovisningsbaserade kontroller riktade mot individer och en högre grad av socio-ideologiska kontroller associerade med åtgärdskonstruktionsstrukturen. Dessutom kännetecknas miljön i vilken organisationer i detta kluster befinner sig i av instabilitet medan de organisationer som fanns i resultatkontroll klustret har en mer stabil extern miljö. (Bedford & Malmi, 2015).

Den fjärde kontrollstrukturen, **delegerad kontroll**, är decentraliserad med omfattande individuell autonomi och platt hierarki. Man tillämpar socio-ideologiska kontroller och i viss mån gränskontroll enligt Simons (1995) gränssystem. Anställda är självorganiserade och deltar i den strategiska planeringen. Organisationer i detta kluster skiljer sig inte från de organisationer inom resultat- och handlingsklustren när det gäller uppgiftsprogrammerbarhet och kunskap om resultat. Dessutom är organisationerna i klustret relativt stora och andelen av dem som är i tidigt skede är jämförbara med andra kluster. Miljön som de organisationerna inom detta kluster befinner sig i är oförutsägbara och turbulenta. (Bedford & Malmi, 2015).

Den femte kontrollstrukturen, hybrid, har hög uppgiftsprogrammerbarhet och mätbarhet av utfall, en stark betoning på redovisningsbaserade åtgärder, kompensation och kontroll, både formell och deltagande strategisk planering samt socio-ideologiska kontroller. Detta kluster visade en komplex kombination av kontrollmekanismer. Organisationer i klustret kännetecknades av större storlek, äldre och en hög grad av administrativ teknik. (Bedford & Malmi, 2015).

Bedford Malmi (2015) menar att trots att organisationers kontrollmekanismer är komplexa och inte har tydliga gränser som de ramverk som finns inom litteraturen låter förstå kan detta ramverk ändå kategorisera och beskriva de mekanismer som idag används i praktiken.

2.9. Sammanfattning av teorin

Både Bourne m.fl. (2014) och Chenhall (2003) menar att det har skett en stor förändring inom MC de senaste tiotals åren. Malmi och Brown (2015) definierar MC som sådana system, regler, praxis, värden och andra aktiviteter som chefer använder sig av för att försöka styra arbetstagarnas beteende. Om dessa bildar ett komplett system borde istället termen MCS användas.

PMS som term är relativt ny och har kommit från MCS litteraturen. Idag kan dessa två termer ses som en synonym (Ferreira & Otley, 2009 & Otley, 1999). I litteraturen har MCS i stort sett blivit definierat som en uppsättning MC-mekanismer som används av chefer och anställda med det övergripande syftet att lättare uppnå organisationens målsättningar genom att påverka människors beteende och prestanda (Broadbent & Laughlin, 2009, Ferreira & Otley 2009 & Malmi & Brown, 2008).

Företag använder sig av många olika typer av kontrollmekanismer för att hantera problemet med organisationskontroll. Dessa kontroller kan delas in i tre kategorier, dessa är handlingskontroll, personalkontroll och resultatkontroll (Drury, 2012, s. 394).

Då ett företag blir större blir oftast också verksamheten mera komplex och man delar då oftast in verksamheten i flera olika delar som då kallas avdelningar eller divisioner. En vanlig förekommande mätning av dessa avdelningar är att mäta avdelningarnas finansiella prestationer (Drury, 2012, s. 484 & Zimmermann 1997). Vid skapande av avdelningar kan den avdelningen få en viss nivå av auktoritet. Om en avdelning får ansvar att göra investeringar själv kallas detta för en investeringscenter. Om chefen för avdelningen inte kan göra investeringar men däremot är ansvarig för avdelningens resultat kallas detta för resultatcenter och om avdelningschefen endast är ansvarig för kostnader kallas det för kostnadscenter. (Drury, 2012, s. 485–486 & Jensen & Meckling, 1999).

Grabner och Moers (2013) definierar "MC som ett system" som beroende av MC-praxis, där systemets beroende medvetet beaktas och "MC som ett paket" som en komplett uppsättning MC-praxis, som består av både oberoende och beroende delsystem som används i en organisations kontrollmiljö.

Simons (1995) ramverk LOC består av fyra kompletterande delar som chefer använder för att kontrollera organisationer. De fyra systemen som definieras är trossystem, gränssystem, interaktiva kontrollsystem och diagnostiska kontrollsystem.

Otley (1999) utvecklade ett nytt ramverk för MCS. Ramverket består av fem frågor och meningen med ramverket är att en mer komplett och bredare bild för att kunna främja utvecklingen av MCS. Fokus ligger på hanteringen av organisationens prestationer utöver prestationsmätning.

Simons (1995) och Otleys (1999) ramverk ligger som grund för det MCS-ramverk som Ferreira och Otley (2009) utvecklade. MCS-ramverket utvecklades som ett forskningsverktyg för att beskriva strukturen och verksamheten av MCS på ett mer holistiskt sätt eftersom författarna ansåg att frågor inom MCS oftast är komplexa medan forskning tenderar att vara baserad på förenklade och ofullständiga miljöer. Denna simplificering har gjort forskning enklare men samtidigt har det uppkommit mycket motsägelser från olika studier. Författarnas ramverk består av 12 frågor.

Malmi och Brown (2008) har skapat en kontrolltypologi för MCS som är baserad på tidigare litteratur. Typologin består av fem typer: planering, cybernetik, belöning och kompensation, administrativa samt kulturella kontroller. Typologin kan användas för att analysera kontroll i en organisation.

Bedford och Malmi (2015) har utvecklat en kategorisering av olika kontrollkonfigurationer baserat på strategisk planering, mätning, kompensation, struktur, politik och procedurer samt socio-ideologiska kontroller i organisationer. Kategoriseringen består av fem olika kontrollkonfigurationer: enkel, resultat, handling, delegerad och hybrid kontroll.

3. Tidigare studier

I detta kapitel kommer resultat från tidigare studier om kontroll i familjeföretag att presenteras. Speciellt kommer kontroll genom MCS inom familjeföretag att beaktas. Helsen m.fl. (2017) menar att redovisningsfrågor och speciellt frågor kring MCS inom familjeföretag fått relativt liten uppmärksamhet. Detta märks också vid en sökning av MCS och familjeföretag. I detta kapitel tas ändå de tidigare studier som hittats och som anses vara relevant för studien upp, för att sedan kunna jämföras mot det resultat som denna studie får.

3.1. Kontroll och styrningskontrollsystem i familjeföretag

Senftlechner och Hiebl (2015) menar att familjeföretag skiljer sig från icke-familjeföretag av flera olika skäl. I strategiskt beslutsfattande har familjeföretag ofta en längre tidshorisont än icke-familjeföretag, eftersom familjeföretagens beslut påverkar inte endast den nuvarande utan också en eller flera efterföljande generationer. Breton-Miller och Miller (2006) anser också att överlevnad på lång sikt är ett av familjeföretagens viktigaste mål och därmed påverkar det också strategiska beslut. Av liknande skäl antas familjeföretag placera mer betoning på icke-finansiella mål (t.ex. att hålla familjeföretag levande och i familjens händer) än icke-familjeföretag. En annan aspekt är att på grund av en ovanligt hög grad av förtroende mellan familjemedlemmar, så har familjeföretag, särskilt i sina tidiga år, kännetecknats av en lägre grad av formalitet än icke-familjeföretag (Hiebl, Feldbauer-Durstmüller och Duller, 2013). Följande egenskaper hos familjeföretag har potentiellt inflytande på MCS:

- Familjeföretags långsiktiga orientering kan påverka valet av strategiska MC-instrument.
- Familjeföretags betoning på icke-finansiella mål kan återspeglas i deras prestations-, mät- och hanteringssystem, som lägger större vikt på icke-finansiella mål.

- MCS kan i allmänhet organiseras mer informellt av att ledningspositioner innehas av familjemedlemmar och därmed ett ökat förtroende bland ledningsgruppens medlemmar.

Senftlechner och Hiebl (2015) menar att MA och kontroll generellt sett verkar vara mindre relevant för familjeföretag jämfört med icke-familjeföretag. Undersökningen visade dock att detta främst stämmer in på mindre familjeföretag, men inte nödvändigtvis inom större familjeföretag. Inom familjeföretag verkar ömsesidigt förtroende, familjespecifika mål och centralisering av makten som viktiga föregångare av MCS, men även familjeföretag påverkas av MA och olika kontrollinstrument.

Neubauer m.fl. (2012) är inne på liknande spår. Författarna menar att företagets storlek spelar en avgörande roll i manifestationen av att kontrollera och sprida kontrollverktyg inom företagen. Skillnaden i organisationsstruktur, om det är ett familjeföretag eller icke-familjeföretag, spelar också en roll i användning av kontrollverktyg inom företag. Generellt sett använder familjeföretag mindre formaliserade kontrollsystem än icke-familjeföretag. Denna studie har preciserat detta ytterligare och kom fram till att operativa instrument generellt sett används av familjeföretag. Däremot tenderar verktyg som används för strategiska syften, såsom nyckeltal, analys av styrkor och svagheter eller ABC-analys, att vara simplare i familjeföretag medan nyare och mer sofistikerade strategiska verktyg tenderar att användas i icke-familjeföretag. Detta menar författarna verkar vara direkt kopplat till institutionalisering av kontroll i varje kategori. Familjeföretag ligger efter i fråga om institutionalisering och de resurser som frigjorts för detta är otillräckliga. Författarna menar att detta är en klar indikation på att det finns ett behov för mer professionell kontroll inom medelstora familjeföretag.

Speckbacher och Wentges (2012) gjorde en studie där de undersökte familjemedlemmars medverkan i toppledningen påverkar företagets MCS. Författarna hittade empiriska bevis för att familjeengagemang i toppledningen som en egenskap för företagsstyrning är en viktig situationsbaserad faktor för utformningen av företagets MCS. Författarna hittade inte några bevis på att familjeäggande ensamt påverkar användningen av strategisk prestationsmätning system. Däremot hittade författarna starka bevis för att företag där ägarna av familjeföretaget tar en

verkställande roll i toppledningen skiljer sig från andra företag i deras användning av formella kontrollmekanismer för att undersöka och implementera affärsstrategier. Dessutom menar Speckbacher och Wentges (2012) att dessa effekter av familjeengagemang i toppledningen är svagare för större företag.

3.2. Sammanfattning av tidigare forskning

Familjeföretag verkar ha vissa unika egenskaper som påverkar utformningen av MCS och kontroll genom MCS. Senftlechner och Hiebl (2015) menar att bland annat ömsesidigt förtroende, familjespecifika mål och centralisering av makten kan ha inverkan på företagets MCS. Dessa faktorer menar författarna att också är föregångare till MCS. Neubauer m.fl. (2012) menar också att företagets storlek spelar en avgörande roll för familjeföretagens MCS. Senftlechner och Hiebl (2015) anser också att skillnaden i jämförelse med icke-familjeföretag försvinner då ett familjeföretag blir ett stort företag. Speckbacher och Wentges (2012) menar att om familjemedlemmar sitter med i företagets toppledning påverkar detta också utformningen av MCS och MCS blir i dessa fall mer informella. Dock försvinner också denna skillnad då företaget blir större.

4. Metod

I det här kapitlet kommer den metod som har använts i denna avhandling att beskrivas. Till först beskrivs dess kvalitativa karaktär, sedan beskrivs avhandlingen som en enskild fallstudie. Efter det beskrivs de förberedelser som gjorts, datainsamlingsmetoden och intervjudeltagarnas bakgrund. Efter detta berättas det om reliabilitet och validitet, analysmodellen och till sist presenteras fallföretaget.

4.1. Kvalitativ studie

Inom traditionell akademisk forskning används kvantitativa och kvalitativa metoder. En kort beskrivning av kvalitativ forskning är att metoden betonar ord mer än siffror då man samlar in och analyserar data. Metoderna som används inom en kvalitativ studie är bland annat intervjuer och dokumentanalys (Bryman & Bell, 2015, s.386–389).

Inom ekonomistyrning har kvalitativa metoder en stark tradition. De kvalitativa metoderna bidrar med förståelse och kritik av ekonomistyrning och dess processer. De kvalitativa metoderna svarar också på utövares och beslutsfattares bekymmer genom att den undersöker aspekter på organisationsnivå. Utövare och beslutsfattare är oftast mera intresserad av aspekter på organisationsnivå än den övergripande generaliserbara nivån som den kvantitativa forskningen ger svar på. Bland annat nära kontakter till fältet, innefattande av situationers komplexitet, en kritisk och reflektiv förståelse för organisationer är aspekter som blivit kännetecken för den kvalitativa metoden inom ekonomistyrning. Med hjälp av kvalitativa metoder i situationsanpassad miljö kan forskare bättre förstå verkligheten bakom generaliseringar som blivit härledda från kvantitativ forskning och utmana eller revidera befintliga teorier. (Parker, 2012).

Granlund och Lukka (2017) kritiserar den nuvarande dominerande etiska tillvägagångssättet för situationsanpassad forskning inom ekonomistyrning. Författarna menar att en del situationsanpassad forskning borde ha ett mer emic tillvägagångssätt, det vill säga att göra forskningen inifrån en organisation istället för

det stora institutionaliserade etiska tillvägagångssättet, vilket innebär att man gör observationer från utsidan. Ett sådant här tillvägagångssätt möjliggör nya och mer detaljerade beskrivningar av de oklarheter som situationsanpassad forskning inom ekonomistyrning har funnit. Också Otley (2016) är inne på liknande spår och argumenterar att en mer uppmärksam, skräddarsydd strategi bör tas för att bättre beakta organisationsspecifika situationer inom forskning.

Den här avhandlingen bygger på en enskild fallstudie och då passar kvalitativa metoder bättre än kvantitativa metoder. Den datainsamling som görs är intervjuer, vilket hör till kvalitativa metoder.

4.2. Enskild fallstudie

Fallstudiemetoden är en föredragen metod för studier som undersöker frågor som ”varför” eller ”hur”. Fallstudiemetoden kräver en omfattande utformning för att svara på kritiken mot metoden. Enskild fallstudie metoden undersöker ett samtida fenomen i verkligt sammanhang. (Yin 1989, s.13). För att kunna besvara syftet formuleras forskningsfrågan i denna studie som:

- Hur har styrningskontrollsystem utvecklats i familjeföretaget?

En fallstudie kan vara en enskild studie eller flerfallsstudie. Denna studie är en enskild fallstudie och det finns tre omständigheter där en enskild fallstudie anses vara en lämplig metod. Den första omständigheten är om den enskilda fallstudien representerar ett kritiskt fall där man kan pröva en välformulerad teori. En annan omständighet är ifall man får tillgång till ett unikt eller ett sällsynt fall där det inte går att ha en flerfallstudie eftersom det är svårt att hitta liknande fall. Den sista omständigheten är ifall man har chans att undersöka ett fenomen som förut varit oåtkomligt för vetenskapliga studier. Förutom dessa tre omständigheter finns det även övriga situationer där enskilda fallstudier kan användas. Om studien är en förklarande studie kan det också göras som enskild fallstudie men man måste då också vara medveten om risken i fallstudien. En nackdel med enskilda fallstudier är att det finns

en stor risk för missrepresentation och resultat från enskilda fallstudier kan också påverka framtida utredningar på ett felaktigt sett. (Yin 1989 s. 47–49).

I det här fallet ska fallstudiemetoden svara på frågan ”Hur” i och med formuleringen av forskningsfrågan. Den enskilda fallstudien kan i detta fall motiveras med att det är ett sällsynt fall då det finns fri tillgång till företaget och nyckelpersonerna i företaget och företagets historia. Avhandlingen kommer att undersöka fallföretagets historia från 1970-talet till nutid och nyckelpersoner från hela den tidsperioden intervjuas.

4.2.1. Förberedelser

För att göra en fallstudie framgångsrik krävs flera förberedelser. Det första steget för att genomföra ett forskningsprojekt är att bestämma forskningsområdet och utveckla allmänna forskningsfrågor som härleds från teorin (Bryman & Bell, 2015, s. 395). Ett annat steg i förberedelserna är att förbereda och ställa lämpliga frågor för insamling av data, att vara fri från ideologier och fördomar, anpassa sig till nya situationer och bedriva forskningen på etiskt sätt (Yin, 2018, s. 82.).

Forskningsprocessen i denna studie inleddes genom att samla in teoretisk kunskap om ämnen som är relevanta för denna studie. Efter att ha byggt en solid teoretisk grund baserad på MA-litteratur bildades forskningsfrågorna för denna studie.

4.2.2. Intervjuer

Inom kvalitativ forskning är intervjuer sannolikt den mest använda metoden för att samla in material (Bryman & Bell, 2015, s. 473). Intervjuer är en viktig del av datainsamlingen av enskild fallstudie. Intervjuer kan ge viktig insyn i fallstudien om man intervjuar välinformerade personer. Samtidigt måste man minnas att de intervjuade kan ge en partisk syn av fallstudien och de kan minnas fel vilket kan ge en felaktig bild. (Yin, 1989, s. 88–91). Jämfört med intervjuer i en kvantitativ forskning är intervjuer i kvalitativ forskning betydligt mindre strukturerade. De två viktigaste kvalitativa intervjuformerna är ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer.

(Bryman & Bell, 2015, s. 474). Semistrukturerade intervjuer använder sig av en intervjuguide med en lista över vissa teman som ska beröras, men intervjudragaren får till viss del frånga intervjuguiden och bland annat fråga tillägsfrågor eller fråga frågorna i annan ordning än vad som står skrivet i intervjuguiden. (Bryman & Bell, 2015, s. 475).

Intervjuerna i denna studie är semistrukturerade med öppna slut. För att kunna besvara forskningsfrågan krävs det intervjuer med olika personer som verkat inom företaget på olika hierarkiska nivåer under olika delar av den tidsperiod som MCS i företaget undersöks. Intervjufrågorna baserar sig på Ferreira och Otleys (2009) MCS ramverk som är ett forskningsverktyg för att beskriva strukturen och användningen av MCS på ett mer holistiskt sätt. Ramverket utgår från tolv frågor. Frågorna som kommer att användas i denna avhandling i intervjuerna är härledda från Ferrerias och Otleys (2009) MCS ramverk. Nedan presenteras frågornas innehåll.

Strategi, nyckelframgångsfaktorer och organisationsstruktur

1. Vision och mission
2. Viktigaste framgångsfaktorer
3. Organisationsstruktur
4. Strategier och planer

Prestationsmätning och utvärdering

5. Viktigaste prestationsmått
6. Målsättning
7. Prestationsutvärdering
8. Belöningssystem

Informationsflöde och verksamhetens miljö

9. Informationsflöde, system och nätverk
10. MCS-användning
11. MCS-förändring

Frågorna och information angående intervjun sändes ut på förhand till intervjudeltagarna så att de hade tid att bekanta sig med frågorna. Tre av intervjuerna

gjordes via telefon. Totalt har tio personer intervjuats och den totala intervjutiden är elva timmar. Bilagorna för intervjufrågorna och informationen som skickats till intervjudeltagarna finns i appendix.

4.2.2.1. Bakgrundsinformation om intervjudeltagarna

Intervjudeltagarna består av personer som jobbar och som har jobbat inom företaget. Bland intervjudeltagarna finns både ägare och icke-ägare samt personer som suttit med i ledningsgruppen och personer som suttit med i styrelsen. Bilden nedan ger en överblick över intervjudeltagarna. De flesta av intervjudeltagarna har dessutom verkat i företaget under en lång tid vilket gör att de har ett långt perspektiv på frågorna och i flera fall har de varit verksamma i flera av tidsperioderna som empirin är uppdelad i.

Intervjudeltagarna	Utbildning	År som anställd	Titel	Ägare
Person 1	merkantil	1964-2013	kontorist, vd, försäljare	ja
Person 2	merkonom	1981-2009	kontorist, administrativ chef	nej
Person 3	ekonom	1987-nutid	kontorist, vd, försäljare	ja
Person 4	ingenjör	1997-nutid	arbetsledare, produktionschef, produktionsutve- cklare, produktionschef	nej
Person 5	ekonom	2000-2018	business controller	nej
Person 6	merkonom	2006-2009, 2011-2018	personalchef, administrativ chef	nej
Person 7	ekonom	2006-2011, 2017-nutid	produktionschef, vd	nej
Person 8	ekonom	2019-nutid	administrativ chef	nej
Person 9	ingenjör	2007-nutid	kvalitets- och eftermarknadsch- ef	nej
Person 10	ekonom	1996-nutid	adb- och försäljningsstöd p-erson, kvalitetschef, försäljningschef	nej

Tabell 1: Intervjudeltagarna och deras bakgrund

4.3. Reliabilitet och validitet

För att bedöma en undersökning och vilken kvalitet den uppvisar måste validitet och reliabilitet fastställas. Med reliabilitet menas tillförlitlighet. Med tillförlitlighet menas granskandet av en studie eller undersökning för att se ifall informationen från den är tillförlitlig. Med validitet menas giltighet. Validiteten mäter alltså om det som undersöks är relevant och om de slutsatser som genererats från en undersökning hänger ihop (Bryman och Bell 2011, s. 41–44).

Avhandlingens reliabilitet, alltså tillförlitlighet, kommer att styrkas främst genom intervjuerna från nyckelpersoner från företaget. Om intervjudeltagarnas svar överensstämmer med varandra kan man anta att informationen är tillförlitlig. Validiteten, alltså giltigheten, kommer främst att styrkas genom främst genom att kontrollera hur empirin samstämmer med den teori och tidigare forskning som finns om MCS och kontroll i familjeföretag.

4.4. Analysmodell

I den här avhandlingen kommer den data som samlats in via intervjuer att analyseras. Intervjumaterialet kommer att kategoriseras enligt frågorna i Ferreira och Otleys (2009) MCS-ramverk. Empirin kommer också att delas in i tre tidsperioder för att sedan kunna jämföra hur MCS och kontroll genom MCS har förändrats i företaget från period till period. Sedan kommer det i analysdelen att analyseras vilka kontrolltypologier enligt Malmi och Brown (2008) som användes i de olika tidsperioderna. I analysdelen kategoriseras också vilken typ av kontroll som fanns i företaget per tidsperiod enligt Bedford och Malmis (2015) kontroll klassificering. Till sist jämförs också resultaten mot tidigare forskning som har presenterats i kapitel tre och analyseras om resultatet överensstämmer med tidigare studier i ämnet.

4.5. Fallföretaget

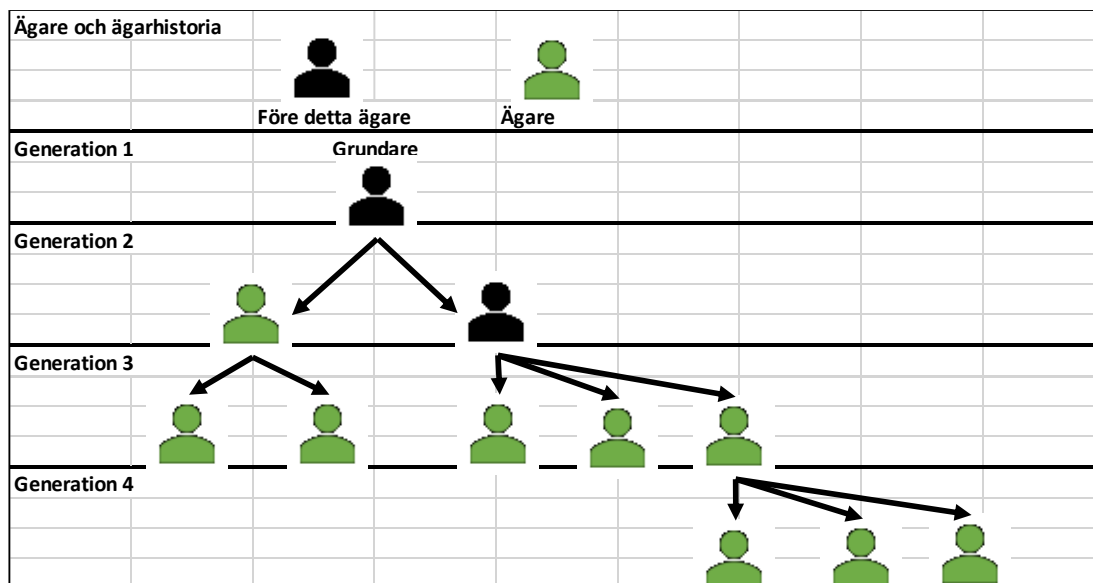
Fallföretaget i denna avhandling är ett relativt gammalt finskt familjeägt företag, grundat 1945. Företaget började som ett snickeri men gick gradvist över till metallindustrin. I och med att den andra generationen tog över företaget på 1970-talet verkade företaget helt inom metallindustrin och specialiserade sig på kundanpassade transportlösningar. Eftersom grundaren inte är vid liv kommer avhandlingen att fokusera på kontroll genom MCS utvecklingen från och med andra generationen, alltså 1970-talet. Företaget har fram till 2017 alltid haft en av sina ägare som verkställande direktör (hädanefter vd). Från och med 2017 har en person som inte är ägare vd-posten. Företaget är ledande inom sin nisch i Norden och sysslar idag i huvudsak med utveckling, tillverkning och försäljning av masskundanpassade transportlösningar, men man säljer också reservdelar, service, och begagnade produkter. Företaget är en koncern med dotterbolag i både Finland och övriga länder.

4.5.1. Företaget som ett familjeföretag

Företaget ägs till 100 procent av personen som ärvt aktier i rakt nedåtstigande led från grundaren. Företaget ägs idag av personer från den andra, tredje och fjärde generationen. Detta gör att företaget räknas som ett familjeföretag enligt Europeiska kommissionens (2008) definition på vad ett familjeföretag är. De tre punkterna som kommissionen listat som gäller privata familjeföretag är följande:

1. Majoriteten av beslutsrättigheterna ägs av familjen eller släkten av grundaren till företaget.
2. Majoriteten av beslutsrättigheterna är direkta eller indirekta.
3. Åtminstone en företrädare för familjen eller släkten eller anhörig till familjen eller släkten är formellt involverad i företagets styrning.

Punkt 1 och punkt 2 uppföljs eftersom alla aktier ägs av personer i rakt nedåtstigande led från grundaren. Detta visualiseras i figur 5



Figur 5. Illustrerad bild på ägare och strukturen för ägarhistorien.

Punkt tre uppföljs också eftersom det i styrelsen sitter med sju ägare av totalt åtta styrelsemedlemmar. Företaget uppfyller således alla punkter enligt Europeiska kommissionen (2008) för att klassas som ett familjeföretag.

5. Empiri

De tidsperioder som företagets MCS undersöks har delats in i tre olika, 1970–1996, 1997–2014 och 2015–2020. Den första tidsperioden är indelad enligt de år som en av ägarna i den andra generationen var vd i företaget. I och med att en ny person blev vd 1997 förändrades också mycket i företaget bland annat visionen. Därmed blev detta en naturlig brytning mellan tidsperiod 1 och tidsperiod 2. Den andra tidsperioden tar slut år 2014, ett val som motiveras med att företaget då hade klarat sig undan finanskrisen 2008 och lanserade en ny strategi år 2015. Bara två år efter det kom en ny vd som jobbade vidare på den strategin. Den ändring som hittas i MCS mellan de olika tidsperioderna kom inte till exakt vid brytningspunkten mellan tidsperioderna utan är mer hur MCS i det stora hela var under de skilda tidsperioderna. I slutet av kapitlet finns en sammanfattning av hur MCS var och förändrades mellan perioderna.

5.1. Kontextuella faktorer

Under period 1 hade företaget två ägare, som hörde till den andra generationen i familjeföretaget och båda jobbade inom företaget. Den ena ägaren var vd och tog hand om all försäljning och administration medan den andra hade hand om tillverkningen. Företaget hade under denna period ett tiotal anställda. I slutet av perioden slog lågkonjunkturen i början på 90-talet hårt mot företaget och man gick in i en överlevnadsperiod.

Under period 2 breddades ägarbasen då en stor del av ägandet övergick till den tredje generationen i företaget. En av ägarna i generation tre blev vd och en blev teknisk chef. Båda två satt i ledningsgruppen. Företaget växte kraftigt i antal anställda och man hade under största delar av denna tidsperiod över 100 anställda och upp mot 200 i slutet av perioden. Företaget hade igen en kris i och med finanskrisen 2008. Under denna tidsperiod hade företaget för första gången utomstående personer med i styrelsen.

I och med period 3 har företaget för första gången fått en VD som inte är ägare. Inte heller i ledningsgruppen fanns det ägare med. Ägarbasen har breddats

ytterligare då företaget fick sina första fjärdegenerationens ägare. Företaget har haft över 200 arbetstagare under period 3. En stor skillnad som person 7 påpekar nedan är att man i den pågående period 3 har större personalomsättning eftersom det är andra generationer med andra värderingar som jobbar i period 3 jämfört med period 1 och period 2:

Vi har mycket större personalomsättning eftersom det är andra tider och andra generationens människor i jobb, 40-talisterna har allihop gått i pension. De var här ännu då jag var här sist (syftar på period 2), vissa hade jobbat i 30, 40 år här och även 50-talister. Det där har ändrat nu, då dessa 40-, 50- och 60-talister skaffade jobb var man på samma jobb och växt in i jobbet. Nu då vi har 80-, 90-talister som har helt andra värderingar och en helt annan syn på, jag ska inte säga lojalitet för de har nog det, men det är fullständigt normalt för personer att komma in och vara 1, 2, 3, 4 år på ett jobb och sen röra på sig. – Person 7.

5.2. Vision och mission

I period 1 fanns ingen uttalad vision för företaget. Enligt person 1 och person 2 hade man inte ens tänkt på vision över huvud taget. Person 1 menar att man endast hade som mål att få företaget att överleva. Detta illustreras i citatet nedan där person 1 svarar på frågan vad visionen, meningen med företaget var. Han berättar då först vad han ville med företaget och beskriver hur situationen i företaget var när han tog över:

Att få företaget att gå runt. Då vi tog över företaget... då var det en stor hög med kravbrev i kontoret och då minns jag att jag sa åt ägare 2 att den där högen ska vi ha bort nu och den ska inte hit mera – Person 1

Missionen för företaget var under denna tidsperiod att tillverka kundanpassade transportlösningar. Missionen var densamma under hela period 1.

Under period 2 utarbetades en vision av den dåvarande vd:n. Visionen var att bli bäst på transportlösningar inom sin nisch i Norden. Denna vision var inte dokumenterad

och var informell. Person 3 berättade att man var bättre på att kommunicera sin vision till marknaden än internt.

Missionen för företaget under period 2 var att utveckla, tillverka och sälja kundanpassade transportlösningar inom sin nisch.

I period 3 ändrades visionen till att man ville bli bäst på transportlösningar inom sin nisch i Europa. Denna vision blev mer formell, bättre dokumenterad och gick bättre ut internt. Visionen som gjordes i period 3 stöder också ledningsgruppsarbetet och de beslut som de tar. Detta kommer upp i intervjun med person 4:

I ledningsgruppens arbete idag så går vi tillbaka då det kommer en svår frågeställning till vad vår vision är och då kan vi luta oss tillbaka och fundera på att det är det här är vår målsättning eller vision och då kan man stöda sig på det då man tar olika beslut. – Person 4.

Företagets mission i perioden 3 förändrades. Missionen under period 3 var att utveckla, tillverka och sälja masskundanpassade transportlösningar inom sin nisch. Förändringen i mission att gå från kundanpassade till masskundanpassade produkter var ett stort beslut och en stor utmaning för företaget enligt flera av intervjupersonerna.

För att sammanfatta visionen och missionen i period 1, fanns det ingen vision, medan missionen var att tillverka och sälja kundanpassade transportlösningar. I period 2 skapades en vision, att bli bäst på transportlösningar inom sin nisch i Norden. Denna vision var informell. Missionen i period 2 var att utveckla, tillverka och sälja kundanpassade transportlösningar inom sin nisch. I period 3 förändrades visionen. Företaget skulle bli bäst på transportlösningar inom sin nisch i Europa. Missionen under period 3 var att utveckla, tillverka och sälja masskundanpassade transportlösningar. Förändringen i mission att gå från kundanpassade till masskundanpassad var ett stort beslut och en stor utmaning.

5.3. De viktigaste framgångsfaktorerna

Under period 1 var företagets viktigaste framgångsfaktorer ägarnas hårda arbete. I intervjun med person 1 kommer det fram att ägarna under denna tid hade långa arbetsdagar:

Vi hade ju inte åtta timmars arbetsdagar, varken jag eller den ägare 2. Vi hade nog betydligt längre dagar – Person 1

En annan framgångsfaktor var att man var skicklig på handel, enligt person 3 som påstod att man under period 1 var duktig på att köpa billigt och sälja dyrt. Person 2 menade också att en framgångsfaktor i period 1 var att man investerade mycket i nya produktionsanläggningar.

Framgångsfaktorerna under period 2 var specialiseringen och försäljningskanalernas uppbyggnad. Detta var nästan samtliga intervjudeltagare överens om för denna period. Övrigt som dök upp var kontinuitet bland nyckelpersoner, produktutvecklingen och kundrelationerna. Försäljningskanalernas uppbyggnad förklaras bra av person 3:

Försäljningskanalernas uppbyggnad som bil hus. Exempelvis, då kunden kom in i Sverige så sålde våra försäljare inte bara våra produkter utan vi sålde också andra märken liksom om man kommer in till en bilaffär kan du välja mellan en stor och dyr bil, en folkbil eller en liten och billig bil. Dessutom kunde du hyra, köpa begagnade produkter samt köpa service och reservdelar – Person 3

Under period 3 har den viktigaste framgångsfaktorn övergången från kundanpassade till masskundanpassade produkter. Detta ansåg nästan alla som intervjuades om denna period. Detta beskrivs också i citatet nedan av person 4:

De senaste fem åren är de bästa resultaten i företagets historia och jag är övertygad om att det är masskundanpassningen eller försök till masskundanpassningen... som är framgångsfaktorn – person 4

Andra framgångsfaktorer som nämndes var fortsättningsvis försäljningen, och vissa personer talade om försäljningsorganisationen, andra om kundrelationer och någon om försäljningsprocessen. Också utvecklingen av företaget bland annat inom produktionen, kvaliteten samt medarbetarna nämndes som viktiga framgångsfaktorer.

För att sammanfatta de viktigaste framgångsfaktorerna är att i period 1 var det ägarnas hårda arbete som var företagets viktigaste framgångsfaktorer. Under period 2 var det specialiseringen och försäljningskanalernas uppbyggnad som var de viktigaste framgångsfaktorerna. Under period 3 har övergången från kundanpassade till masskundanpassade transportlösningar och försäljningen varit de viktigaste framgångsfaktorerna.

5.4. Organisationsstrukturen

Under period 1 var organisationsstrukturen väldigt enkel. Organisationen var också betydligt mindre räknat i antal anställda som då låg på ett tiotal. Det var de två ägarna som bestämde allt. Den ena inom produktionen och den andra inom försäljning och administration. Man hade några tjänstemän till sin hjälp, medan de övriga medarbetarna var montörer som tillverkade produkterna.

Organisationsstrukturen förändrades från period 1 till period 2. I period 2 grundades en ledningsgrupp och styrelsearbetet började sakta men säkert byggas upp. Styrelsen fick också sin första utomstående medlem som dessutom var styrelseordförande. Avdelningarna blev tydligare och växte. Organisationen var ändå i praktiken ganska platt. Organisationen utvecklades mycket under denna period från period 2 och detta illustreras bra i en beskrivning från person 5:

Man har gått från det här riktigt familjeföretag där ägarna sitter på alla poster, till att dela upp det så att man hade en ledningsgrupp där det satt väldigt få representanter för ägarna. Sedan har man en styrelse där det också satt någon utomstående. – person 5.

Även om en ledningsgrupp hade bildats i period 2 och man fått in en utomstående styrelseordförande låg ändå en stor del av makten fortfarande hos vd:n, som under period 2 också var en av ägarna. Detta menar person 3 då han beskriver vem som har beslutat om vision och mission:

Det var kanske delvis då vd:n alltså jag som bestämde det under en viss tid från början av min karriär, kanske tio år framåt delvis i samråd med styrelseordförande. – Person 3.

Till period 3 utvecklades organisationsstrukturen från period 2. Vd:n har för första gången inte själv varit en ägare och inte heller i ledningsgruppen har det suttit någon ägare. Styrelsens roll har däremot blivit viktigare och där sitter också flera ägare med. En ny tydlig nivå av mellanchefer har bildats. Vissa av avdelningarna har till denna period blivit resultatcenter. Utvärderingen av resultatcenter utvecklas ännu under period 3 och enligt person 8 har det under perioden inte varit något man lagt så stor uppmärksamhet på ännu. Organisationen fortsätter ändå att vara ganska platt, på så sätt att vem som helst kan diskutera med vem som helst. Under period 3, liksom i period 1 och period 2 har också mindre beslut kunnat fattats lägre ner i organisationen. Ledningsgruppen är ändå de som upplevs ha mest makt och information som beskrivs av person 5:

All makt, väldigt mycket information och annat stannar kvar i ledningsgruppen. – Person 5

Även om en stor del av makten ännu ligger hos ledningsgruppen har styrelsens roll växt till period 3 från period 2. Detta berättar person 3:

På senare tid så har nog styrelsen fått större och större roll att godkänna planer och just de här sista åren så har styrelsen varit med och godkänt alla större planer. Dessutom, nu då det kommit de här stora investeringarna så har ju styrelsen fått en viktigare och viktigare roll. – Person 3

För att sammanfatta bestod organisationsstrukturen under period 1 av två ägare som bestämde allt. Till deras hjälp hade de ett par tjänstemän och sedan montörer. I period

2 bildades en ledningsgrupp och företaget fick en utomstående styrelseordförande. En stor del av makten låg fortfarande kvar hos vd:n som också var en av ägarna. Under period 2 blev avdelningarna tydligare, organisationen var ändå relativt platt. Period 3 är den första gången då vd:n inte är en ägare och ingen ägare har suttit med i ledningsgruppen. Styrelsens roll växte till denna period. Avdelningarna har växt till denna period och det har kommit en nivå till av mellanchefer, men organisationen känns enligt intervjudeltagarna ändå relativt platt, på det sättet att vem som helst kan diskutera med vem som helst.

5.5. Strategier och planer

Under period 1 hade företaget inte några strategier eller långsiktiga planer. Person 1 förklarar i citatet nedan hur beslutet om att förstora produktionen togs. Detta illustrerar på ett bra sätt att man inte planerade särskilt väl:

Till exempel då vi byggde den sista delen av huvudhallen...så kom kusinens man till produktionshallen och ägare 2 var där. Kusinens man sade att de ser nog fullt ut här att ni skulle behöva ha mera utrymme ...då sade ägare 2 att säljer du den angränsade skogen så bygger vi. Så det var så långt vi hade planerat att alltså vi hade inte ens talat om det. – person 1

Strategin under period 2 var egentligen samma som företagets vision. Företaget skulle bli störst i Norden inom sin nisch. Nu hade man strategier och planer, främst informella men centrala nyckelpersoner var medvetna om dem. Man skulle bli störst på sin nisch i Norden, utveckla sin produktion från verkstad till monteringsfabrik och utveckla försäljningskanalerna i en del av de nordiska länderna till att likna bilhus. Med den definitionen antydde man att det skulle vara möjligt att köpa flera märken, köpa nytt, begagnat eller hyra och kunna serva sina produkter och köpa reservdelar. I huvudsak handlade det om en tillväxtstrategi i period 2 och att bygga upp företaget så att man klarade av tillväxten. Detta citeras bra av person 2 nedan.

Vi skulle bli störst på marknaden inom vår nisch och utifrån det blev det arbetat. Helt ny inriktning på själva tillverkningen, underleveranskedjor bildades och nya försäljningsbolag bildades... - Person 2.

I period 3 kom en tydlig formell och dokumenterad tillväxtstrategi. Man ville nå en produktion på 900 enheter på årsbasis till 2022. Denna strategi är mest riktgivande eftersom man i period 3 också har börjat fokusera mera på lönsamheten. Under denna period har en del av strategin också varit att öka eftermarknadsförsäljningen som service och reservdelar av den totala omsättningen. Inför denna period fattade man också ett stort strategiskt beslut om att gå in för masskundanpassade transportlösningar från kundanpassade transportlösningar. Person 6 menar nedan att detta var den största förändringen företaget gjorde under hans tid:

Jag tycker den största förändringen av beslut eller strategi som vi gjorde någonsin så var masskundanpassningen och det förändrade allt. – Person 6

För att sammanfatta strategier och planer hade företaget i period 1 inga strategier eller långsiktiga planer. I period 2 hade man främst informella strategier och planer som främst nyckelpersoner inom företaget kände till. Strategin var främst tillväxt och att bygga upp företaget, bland annat försäljningskanalerna och produktionen för att klara av denna tillväxt. I period 3 har man fått man en formell och dokumenterad tillväxtstrategi. Denna strategi har man dock börjat se mera som en riktlinje och man fokuserar ännu mer på lönsamheten och att öka på mängden eftermarknadsförsäljning. Ett stort strategiskt beslut som togs till denna period var att gå in för masskundanpassade lösningar istället för kundanpassade lösningar.

5.6. De viktigaste prestationsmåten, målsättningarna, prestationsutvärderingarna och belöningsystemen

I period 1 var det enda prestationsmålet att man kontrollerade att man hade pengar i kassan. Företaget hade inga uttalade målsättningar utan man ville endast få företaget att gå runt och kunna leva på det. Det fanns inte heller någon prestationsutvärdering

på varken individ-, grupp- eller organisationsnivå. Företaget hade heller inget belöningsystem. Person 1 menade också att sådant inte var normalt inom företagsvärlden på den tiden som personen beskriver i citatet:

Inte fanns det såna där bonusar på den tiden någonstans. – Person 1.

I period 2 var de viktigaste prestationsmåten antalet producerade enheter och lönsamheten men man fokuserade främst på antalet producerade enheter. Andra prestationsmått som följdes upp men som var bland annat antalet reklamationer. Målsättningarna lades främst av vd:n men tillsammans med ledningsgruppen. Målsättningarna var realistiska och baserade sig främst på antalet producerade enheter men också på lönsamheten. Man hade ingen individuell prestationsutvärdering. Företaget hade ingen egentlig utvärdering av grupper heller men flera noterade att man kan säga att en utvärdering av avdelningar var om de klarade målet med antalet producerade enheter och hur många avvikelser en avdelning hade. Organisationen började utvärderas mot budgeten från och med mitten av perioden. Främst med fokus på antalet producerade enheter. Företaget hade belöningsystem under denna period i form av en produktionsbonus som var baserad på antalet producerade enheter. Person 2 förklarar bra uppkomsten av prestationsmålet och belöningsystemet med antalet producerade enheter:

Från början då det var som enklast så ville man ju belöna personalen på något sätt. Så då införde vi ett produktionsbonussystem eftersom det var till mängderna som vi ville komma upp i. Kostymen på hela företaget var rätt stor så det var enbart för att klara av det så var det frågan om mängd. – Person 2.

I period 3 har företagets viktigaste prestationsmått fortfarande varit antalet producerade enheter och lönsamheten men med mera fokus på lönsamheten. Till denna period hade man också börjat sätta mål för vissa projekt. Reklamationer användes även i denna period som ett prestationsmått men detta var inte lika viktigt som lönsamheten och antalet producerade enheter. Målen görs upp av ledningsgruppen och godkänns av styrelsen. Målen berör antalet producerade enheter, lönsamheten och olika projekt. Speciellt projekten är ibland för utmanande men i övrigt är målsättningarna realistiska. Man har fortfarande ingen prestationsutvärdering på individnivå. Avdelningsvis följs

avdelningarna upp bland annat på projekten och antalet producerade enheter. Organisationen utvärderas på basis av budget och projekt, både subjektivt och objektivt men ändå formellt. Belöningsystemen har under denna period bestått av produktionsbonussystem, vinstutdelning och en särskild ledningsgruppsbelöning baserad på budget och projekt.

För att sammanfatta hade företaget i period 1 egentligen inget prestationsmått men man följde med lite att man hade pengar i kassan. Man hade inga andra målsättningar än att få företaget att gå runt. Det fanns ingen prestationsutvärdering eller belöningsystem. Under period 2 fick man informella målsättningar i form av tillväxtmål. Både prestationsmättet och belöningsystemet gick ut på antalet producerade enheter och man hade ett informellt prestationsutvärderingssystem av grupper genom att kontrollera antalet producerade enheter och avvikelser. På organisationsnivå började man i slutet av perioden utvärdera mot budget. I period 3 har vinstutdelningen kommit till som belöningsystem. Ledningsgruppen fick också till denna period ett eget belöningsystem som baserade sig på budget och projekt. I prestationsutvärderingen utvärderades också hur bra avdelningar och organisationen slutfört projekt.

5.7. Informationsflöde

Under period 1 hölls informationen främst bland ägarna. Det enda informationsflödet som fanns var under kaffepauserna då man eventuellt kunde informera de övriga arbetstagarna om det fanns information som de absolut behövde få veta. I övrigt fanns inget informationsflöde och man ansåg inte att någon annan än ägarna behövde få reda på något. Person 1 förklarar också i citateten nedan att han inte anser att det hörde till att man informerade sina anställda förr i tiden och att det räckte med att ägarna visste:

Nog är det först på 2000-talet som jag tror att det där har kommit om att det ska informeras om resultatet och allt sånt. Inte fanns det förr i tiden. – person

1

Vi var två ägare som visste och det räckte. – person 1

Under period 2 utvecklades informationsflödet i företaget, och informationen till personalen började komma igång under denna period. Man började mot slutet av perioden hålla personalinformation kvartalsvis. Den mesta informationen hölls dock fortsättningsvis inom ledningsgruppen.

Under period 3 har man utvecklat informationsflödet ytterligare. Då man lanserade sin nya strategi ordnades ett par dagar där man gick igenom den nya strategin med hela personalen. I övrigt består informationsflödet fortfarande av kvartalsvisa informationsmöten och beslut som fattats i ledningsgruppen vidarebefordras till avdelningarna genom ledningsgruppsmedlemmarna. Flera av intervjudeltagarna påpekade dock att informationsflödet är något som ännu borde utvecklas eftersom de ansåg det vara bristfälligt.

För att sammanfatta hade man inget egentligt informationsflöde under period 1. I period 2 började man med kvartalsvisa informationsmöten till personalen vilket fortsatte i period 3. I period 3 har man också haft några strategidagar för personalen, och ledningsgruppsmedlemmarna förmedlar information från ledningsgruppen ut till avdelningarna, dock informellt. Informationsflödet anses ännu vara för svagt och är en av de saker inom MCS som flera intervjudeltagare ansåg att borde utvecklas.

5.8. MCS-användning, förändring och delarnas sammanhållning

I period 1 existerade inget MCS i företaget. Därmed användes inte heller MCS och MCS förändrades inte under perioden. Man använde sig inte av dessa begrepp och en del begrepp var främmande för de som jobbade under den tiden. Men inte ens innebörden i begreppen var relevanta för företaget enligt de som jobbade på den tiden. Företaget hade endast ett tiotal anställda under den här perioden vilket de personer som jobbade där menade bidrog till att man inte behövde fundera på många av de delar som är inkluderade i MCS. I och med att många delar i MCS saknades och man egentligen inte använde sig av MCS under denna tidsperiod fanns heller inte någon sammanhållning mellan de olika delarna av MCS, det fanns helt enkelt inget system.

I period 2 började man använda sig av MCS men under en stor del av perioden var det väldigt informellt där främst centrala personer, bland annat ledningsgruppsmedlemmarna som var medvetna om det. MCS utvecklades under denna period från att inte ha existerat i företaget till att företaget började använda sig av MCS, främst informellt. Delarna inom MCS hade enligt intervjupersonerna en sammankoppling och den blev starkare under perioden. En extern faktor som gjort att företagets MCS utvecklats lite både under period 2 och period 3 är då man certifierat sig och externa revisorer kontrollerat och gett feedback på vissa delar av MCS.

I period 3 har man mer och mer använt sig av MCS och systemet blir mer dokumenterat och formellt. Även om MCS blivit mer formellt och dokumenterat till denna period när det inte alltid ut till alla anställda på grund av att informationsflödet ännu är en aning bristfälligt. Det finns en sammankoppling mellan de olika delarna i MCS och det finns planer på att fortsätta utveckla och formalisera MCS. Detta krävs eftersom man har en större personalomsättning i företaget under period 3 än till exempel i period 1 och också till viss del större än i period 2.

För att sammanfatta hade företaget inget MCS i period 1 då många delar saknades helt. MCS utvecklades inte under denna period. I period 2 utvecklades ett MCS och man använde sig av de flesta delar som ett MCS består av, dock var stora delar av dem ännu informella. Delarna var sammanhållna och blev starkare under perioden. I period 3 har MCS blivit mer och mer formellt och dokumenteras, även om vissa delar fortsättningsvis är relativt informella. Delarna har en klar sammanhållning och det finns flera planer på att fortsätta utveckla och formalisera MCS.

6. Analys

I det här kapitlet analyseras kontroll genom MCS under de olika tidsperioderna med hjälp av den teori och tidigare forskning som avhandlingen har tagit upp i kapitel två och tre. Genom att analysera de olika tidsperioderna kan avhandlingens syfte ”att ge en insyn i ett familjeföretags historiska utveckling av kontroll genom MCS” uppnås. I analysen kommer det att bland annat presenteras vilka typer av kontroll som använts enligt Malmi och Browns (2008) kontrolltypologi. Kontrollen kommer också att kategoriseras under de olika tidsperioderna enligt Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer, samt att se hur kontroll genom MCS i de olika tidsperioderna överensstämmer med tidigare forskning i kapitel tre. I analysen behandlas hela företagets MCS eftersom Malmi och Brown (2008) menar att om man endast fokuserar på vissa specifika delar av MCS kan det ge ett missvisande resultat.

6.1. Kontroll genom MCS i företaget under period 1

Av Malmi och Browns (2008) kontrolltypologi som består av fem typologierna, planerings-, cybernetik-, belönings- och kompensations-, administrativ- samt kulturella kontroller är det endast de två sistnämnda som kan identifieras i företaget under period 1. Under denna tidsperiod använde man sig inte av planering i företaget, man gjorde inte heller någon budget, finansiella eller icke-finansiella mätningar vilket gör att man inte använde sig av cybernetikkontroll. Företaget hade inga belöningar eller kompensationer utöver vanlig lön åt sina anställda och därmed kan det inte heller anses att företaget använde sig av belöning och kompensation. Företaget använde sig av administrativa kontroller, där styrningsstrukturen bestod av de två ägare som bestämde allt. Organisationsstrukturen var grovt indelat i kontoret och produktionen, där en av ägarna hade hand om kontoret och en hade hand om produktionen. Till sin hjälp hade ägarna enstaka tjänstemän och montörerna. Företaget hade också kulturella kontroller som är en väldigt bred typ av kontroll. Värderingarna var helt informella under denna tidsperioden.

Under period 1 kan företagets kontroll genom MCS kategoriseras som enkel kontroll enligt Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer. Företaget hade under denna period informell men centraliserad beslutsfattning, det var de två ägarna som bestämde allt men det fördes ingen dokumentation över beslut som togs. Ledningen, alltså de två ägarna, var också involverad i utförande av vanliga uppgifter och speciellt inom produktionen koordinerades aktiviteter genom direkt involvering. Företaget hade egentligen ingen betoning på byråkrati och väldigt låg nivå av administrativ teknik. Företaget var i detta skede också ett litet företag.

6.2. Kontroll genom MCS i företaget under period 2

I period 2 utvecklades företagets kontroll genom MCS och alla av Malmi och Browns (2008) kontrolltypologier kan identifieras i företaget under denna tidsperiod. Företaget använde sig av planering då man hade en långsiktig plan, eller strategi. Denna långsiktiga plan var dock informell. Företaget hade också mer kortsiktiga planer där man planerade hur många enheter man skulle producera. Företaget hade också cybernetikkontroll eftersom man hade ett icke-finansiellt mätsystem där man mätte antalet producerade enheter och avvikelser. Företaget hade också finansiella mätningar där man mätte lönsamheten och i slutet av perioden började man med budget och budgetuppföljning. Företaget började under denna period med ett produktionsbonussystem, i och med detta så använde företaget sig också av belöningar och kompensation. Företaget använde sig också av administrativ kontroll där styrningsstrukturen bestod av en styrelse, vd och en ledningsgrupp. Organisationsstrukturen var uppdelade i ett flertal avdelningar baserad på olika funktioner. Företaget började, speciellt mot slutet av perioden, använda sig av policy och procedurer, dock var de flesta av dessa processer informella och odokumenterade. Företaget använde sig också av kulturella kontroller. Dessa var främst informella, om man ser till företagets värderingar fanns de nedskrivna men de hade inte aktivt blivit informerade till de anställda i företaget.

Också under stora delar av period 2 kan företagets kontroll genom MCS kategoriseras som enkel kontroll enligt Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer.

Beslutsfattningen var i praktiken fortfarande väldigt centraliserad till en person och en grupp, vd:n och ledningsgruppen. Många kontroller var ännu till viss del informella såsom delar av policy och procedurer inom administrativ kontroll och planeringen. Den administrativa tekniken var låg och betoningen på byråkrati var låg. Mot slutet av perioden övergår företaget mer och mer mot resultatkontroll. Ett exempel på detta är att företaget introducerade budgeter.

6.3. Kontroll genom MCS i företaget under period 3

I period 3 utvecklades företagets kontroll genom MCS ytterligare. Även om alla av Malmi och Brown (2008) kontrolltypologier användes redan i period 2 blev flera av kontrolltypologierna ännu mer använda i period 3. Företagets långsiktiga planering och strategin blev mer formell och dokumenterad och de kortsiktiga planerna blev fler och även de noggrannare dokumenterade. Företaget utökade också sina cybernetikkontroller då man förutom antalet producerade enheter, avvikelser, lönsamheten och budget också började följa upp kassaströmmar och solvens bättre. Belöningar och kompensationer ökade i period 3 då företaget började med förutom produktionsbonussystem också vinstutdelning åt hela personalen och ett eget belöningsystem baserat på budget och projekt åt ledningsgruppen. De administrativa kontrollerna blev ännu tydligare där styrningsstrukturen bestod av styrelsen, vd:n ledningsgruppen och en nivå av mellanchefer. Organisationsstrukturen bestod av avdelningar enligt funktioner och företagets policy och procedurer blev mera formella och dokumenterade. Företaget använde sig också av kulturella kontroller under denna period och de blev mer formella än under övriga perioder då man bland annat ännu tydligare dokumenterade och informerade om företagets värderingar.

Under period 3 kan företagets kontroll genom MCS kategoriseras som resultatkontroll enligt Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer. Företaget använde sig i den här perioden av redovisningsbaserad information som budgeter och intern resultatrapportering mellan avdelningarna. Företaget har utvidgat sina prestationsbaserade kompensationer från att endast ha produktionsbonussystem till att också ha vinstutdelning baserat på lönsamheten och kompensation baserat på budget

och uppnådda projekt åt ledningsgruppen. Företaget var under denna period toppstyrt och man hade börjat dokumentera processer.

Under denna period så utvecklades också vissa avdelningar till att bli egna resultatcenter såsom, där en enhet blir utvärderad enligt sina intäkter och kostnader såsom Jensen och Meckling (1999) beskriver resultatcenter.

6.4. Sammanfattning av hur kontroll genom MCS förändrats

Företagets kontroll genom MCS om man ser till Malmi och Browns (2008) kontrolltypologier förändrades från period 1 till period 3. I period 1 använde sig företaget endast av administrativa och kulturella kontroller. I period 2 började företaget använda sig av alla fem kontrolltypologierna. I period 3 användes också alla fem kontrolltypologier men jämfört med period 2 stärktes och formaliserades speciellt planerings-, belönings- och kompensationskontrollerna samt de administrativa kontrollerna ytterligare.

Under period 1 klassificerades företagets kontroll genom MCS som enkel kontroll enligt Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer. Även om företagets MCS förändrades mycket till period 2 klassificerades företagets kontroll ännu som enkel kontroll även om det mot slutet av perioden mer och mer började gå över mot resultatkontroll. Till period 3 utvecklades företaget MCS ytterligare och under denna period klassificeras företagets kontroll genom MCS som resultatkontroll. Ferreira och Otley (2009) menar att det inom MCS hela tiden sker förändringar och MCS förbättras då man upptäcker brister eller nya behov uppkommer. Samma förändring kan ses i fallföretaget där MCS utvecklats med tiden.

Senftlechner och Hiebl (2015) påstår att inom familjeföretag verkar ömsesidigt förtroende, familjespecifika mål och centralisering av makten vara viktiga föregångare till kontrollsystem såsom MCS eller i det här fallet MCS. Detta stämmer bra in på fallföretaget. I period 1 hade företaget ingen MCS, makten var centraliserad till ägarna (som hörde till samma familj) och det var deras familjespecifika mål som man utgick

från. I period 2 får man ett MCS med alla delar och i period 3 utvecklas företagets MCS och blir mer formellt.

Neubauer m.fl. (2012) menar att företagets storlek har en avgörande roll i manifestationen av att kontrollera och spridningen av kontrollverktyg inom företaget. Detta kommer även tydligt upp i denna avhandling. Företaget har haft en stadig tillväxt från period 1 till period 3 och företagets kontrollverktyg har blivit flera och spridningen av kontroll i hela företaget genom MCS har ökat från period till period.

Speckbacher och Wentges (2012) menar att om ägarna i ett familjeföretag är involverade i ledningen i företaget påverkar detta kontrollen i ett företag och den blir mer informell. I det undersökta företaget i den här studien kan detta fenomen också ses då företaget i period 1 endast hade två ägare som styrde och i period 2 hade man en ledningsgrupp där två av ägarna var medlemmar. Under dessa två perioder var stora delar av MCS informella. Till period 3 då ingen av ägarna satt med i ledningsgruppen mera har MCS blivit mer formellt.

7. Sammanfattning och slutdiskussion

Denna studie ger en insyn i hur ett familjeföretag kontrolleras genom MCS och har kontrollerats genom tre olika skeden, som blivit uppdelat som period 1, period 2 samt period 3, av familjeföretagets skeden från 1970–2020. I avhandlingen studeras hela företagets MCS såsom Malmi och Brown (2008) rekommenderar eftersom det finns risk att få ett missvisande resultat om endast delar av MCS studeras. Avhandlingens metod var kvalitativ där datainsamlingen skedde genom semistrukturerade intervjuer med öppna slut. Intervjufrågorna härleddes från Ferreira och Otleys (2009) MSC-ramverk för att på det sättet få en inblick i hur företagets MCS förändrades från period till period. I analysdelen användes bland annat Malmi och Browns (2008) kontrolltypologi och Bedford och Malmis (2015) kontrollklassificering för att kategorisera hur kontroll genom MCS sett ut i familjeföretaget under perioderna. I analysdelen jämfördes också hur kontroll genom MCS såg ut i det undersökta företaget mot tidigare studier om kontroll och MCS i familjeföretag.

Avhandlingens forskningsfråga var ”hur har styrningskontrollsystem utvecklats i familjeföretaget?”. Det undersökta företaget hade ingen komplett MCS under period 1. I period 2 hade företaget ett MCS men stora delar av systemet var fortfarande informellt. I period 3 blev MCS mera formellt jämfört med period 2. Även om vissa delar av MCS ännu var informella ännu i period 3 var de flesta delar formella. Syftet med avhandlingen var att ge en insyn i familjeföretagets historiska utveckling av kontroll genom MCS. Av Malmi och Browns (2008) kontrolltypologier använde sig företaget i period 1 endast av de väldigt breda administrativa och kulturella kontroller. I period 2 började företaget använda sig av alla fem kontrolltypologierna: kulturella-planerings-, cybernetik-, belönings- och kompensations- samt administrativa kontroller. I period 3 användes också alla fem kontrolltypologier men jämfört med period 2 utvecklades och formaliserades flera av kontrolltypologierna, bland annat planerings-, belönings- och kompensationskontroller samt de administrativa kontrollerna. Under period 1 klassificerades företagets kontroll genom MCS som enkel kontroll enligt Bedford och Malmis (2015) kontrollkonfigurationer. Även om företagets MCS förändrades mycket till period 2 klassificerades företagets kontroll ännu som enkel kontroll även om det mot slutet av perioden började mer och mer gå

över mot resultatkontroll. Till period 3 utvecklades företaget MCS ytterligare och under denna period klassificeras företags kontroll genom MCS som resultatkontroll. Denna avhandling motsäger inga av de påståenden om kontroll inom familjeföretag som bland annat Senftlechner och Hiebl (2015), Neubauer m.fl. (2012) samt Speckbacher och Wentges (2012) kommit fram till. Denna avhandling stöder däremot bland annat Senftlechner och Hiebls (2015) påstående om att ömsesidigt förtroende, familjespecifika mål och centralisering av makten är viktiga föregångare till MCS inom familjeföretag. Resultatet stöder också Neubauer m.fl. (2012) påstående om att företags storlek påverkar hur många och avancerade kontrollverktyg som företag använder sig av samt Speckbacher och Wentges (2012) påstående om att då ägarna i ett familjeföretag är involverad i ledningen blir kontrollen i företaget mer informellt.

Denna avhandling har bidragit till det forskningsgap som finns inom redovisningsfrågor hos familjeföretag som bland annat Senftlechner och Hiebl (2015) samt Songini m.fl. (2013) antytt. Denna avhandling har visat hur MCS sett ut i olika skeden av ett familjeföretag och hur ett familjeföretag använt sig av kontroll genom MCS under olika utvecklingsskeden i familjeföretags historia.

Denna avhandling har flera begränsningar. En begränsning med denna avhandling är att eftersom endast ett familjeföretag undersöktes i empirin kan inte kontroll genom MCS jämföras mot icke-familjeföretag. En annan begränsning är att resultatet inte kan generaliseras eftersom avhandlingen är en enskild fallstudie. Avhandlingen ger istället en djupare inblick i hur kontroll genom MCS i ett familjeföretag kan se ut, hur den har utvecklats och stöder den forskning som finns inom ämnet.

Ett förslag på vidare forskning är att undersöka skillnaden mellan kontroll genom MCS i familjeföretag och icke-familjeföretag. Ett annat intressant förslag på vidare forskning vore att jämföra MCS i familjeföretag inom olika branscher för att se om MCS ser olika ut i olika branscher hos familjeföretag.

Källor

Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2-26.

Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.

Breton-Miller, L. and Miller, D. (2006), "Why do some family businesses out-compete? Governance, long-term orientations, and sustainable capability", *Entrepreneurship Theory and Practice*, Vol. 30 No. 6, pp. 731-746.

Broadbent, J., & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), 283-295.

Bourne, M., Melnyk, S. A., Bititci, U., Platts, K., & Andersen, B. (2014). Emerging issues in performance measurement. *Management Accounting Research*, 2(25), 117-118.

Bryman, A. Och Bell E., 2013 "Företagsekonomiska forskningsmetoder" Upplaga 2, Författarna och Liber Ab

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168..

Chenhall, R. H., & Euske, K. J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 601-637.

Drury C. 2012, "Management and Cost Accounting" Eight edition

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.

Franco-Santos, M., & Otley, D. (2018). Reviewing and theorizing the unintended consequences of performance management systems. *International Journal of Management Reviews*, 20(3), 696-730.

Granlund, M., & Lukka, K. (2017). Investigating highly established research paradigms: Reviving contextuality in contingency theory based management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 45, 63-80.

Hall, M. (2011). Do comprehensive performance measurement systems help or hinder managers' mental model development?. *Management Accounting Research*, 22(2), 68-83.

Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., & Dekker, J. (2017). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, 31(2), 410-435.

Hiebl, M.R.W., Feldbauer-Durstmüller, B. and Duller, C. (2013), "The changing role of management accounting in the transition from a family business to a non-family business", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 9 No. 2, pp. 119-154.

Hirshleifer, J. (1956). On the economics of transfer pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172-184.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1999). Specific knowledge and divisional performance measurement. *Journal of Applied Corporate Finance*, 12(2), 8-17.

Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. In *Readings in accounting for management control* (pp. 586-621). Springer, Boston, MA.

Kreutzer, M., Cardinal, L. B., Walter, J., & Lechner, C. (2016). Formal and informal control as complement or substitute? The role of the task environment. *Strategy Science, 1*(4), 235-255.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research, 19*(4), 287-300.

Martyn, P., Sweeney, B., & Curtis, E. (2016). Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' levers of control framework. *Journal of Accounting & Organizational Change.*

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson Education.

Neubauer, H., Mayr, S., Feldbauer-Durstmüller, B., & Duller, C. (2012). Management Accounting Systems and Institutionalization in Medium-Sized and Large Family Businesses-Empirical Evidence from Germany and Austria. *European Journal of Management, 12*(2), 41-60.

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research, 31*, 45-62.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research, 10*(4), 363-382.

Otley, D. T., & Berry, A. J. (1980). Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society, 5*(2), 231-244.

Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical perspectives on accounting, 23*(1), 54-70.

Senftlechner, D., & Hiebl, M. R. (2015). Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573-606.

Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.

Songini, L., Gnan, L., & Malmi, T. (2013). The role and impact of accounting in family business. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 71-83.

Speckbacher, G., & Wentges, P. (2012). The impact of family control on the use of performance measures in strategic target setting and incentive compensation: A research note. *Management Accounting Research*, 23(1), 34-46.

Zimmerman, J. L. (1997). EVA and divisional performance measurement: capturing synergies and other issues. *Journal of Applied Corporate Finance*, 10(2), 98-109.

Yin, R. (1989). *Case study research*. Newbury Park: Sage Publications.

Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods*. (6th ed.). Los Angeles: Sage.

Internetkällor:

Eur-Lex (2016) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=LEGISSUM%3An26026> Hämtat 14.1.2020

Europeiska kommissionen (2003) <https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition/> Hämtat 14.1.2020

Europeiska kommissionen (2008) https://ec.europa.eu/growth/smes/promoting-entrepreneurship/we-work-for/family-business_en Hämtat 14.1.2020

Appendix 1. Följebrev

Info till intervjudeltagarna

Denna studie undersöker hur prestationsstyrningssystem har utvecklats i ett familjeföretag.

Studien genomförs genom intervjuer, där de intervjuade är verkställande direktör, före detta verkställande direktörer och andra nyckelpersoner både sådana som arbetat och arbetar inom företaget.

Intervjuerna

Intervjuerna är uppdelade i tre delar

Del 1: Strategi, nyckel framgångsfaktorer och organisationsstrukturen

Del 2: Prestationsmätning, utvärdering och belöning

Del 3: Informationsflöden och verksamhetens miljö

Dessa tre delar innehåller ett antal frågor och delfrågor. Målet med frågorna är att ge en omfattande förståelse för hur företagets kontroll och prestationsstyrningssystem är och hur det har utvecklats och förändrats med åren. Intervjufrågorna finns i en skild bilaga som jag också skickat till er.

Annan information

- Intervjufrågorna ges på förhand så att du ska ha tid att bekanta dig med ämnet och frågorna
- Intervjuerna kommer att spelas in
- Informationen kommer endast användas till min pro-gradu avhandling
- I min pro-gradu avhandling kommer inte företaget nämnas vid namn och du kommer också att förbli anonym.

Denna studie görs som en del av min pro-gradu avhandling under våren 2020.

Tack för att du går med på att delta!

Appendix 2. Intervjufrågorna

Intervjufrågor

Förkortningar:

VD = Verkställande direktör

Bakgrundsfrågor:

- Vilken utbildning har du?
- Sedan vilket årtal har du varit VD i företaget?

Del 1: Strategi, nyckel framgångsfaktorer och organisationsstrukturen.

1. Vad är företagets vision och mission?
 - a. Hur förmedlas/informeras detta ut till chefer och andra anställda?
2. Vilka är de viktigaste framgångsfaktorer för företaget?
 - a. Hur förmedlas/informeras detta till chefer och andra anställda?
3. Hur ser organisationsstrukturen ut?
 - a. Påverkade denna utformning hur företaget kontrolleras?
4. Vilka strategier (och planer) har företaget?
 - a. Vilka processer och aktiviteter är nödvändiga för att säkerställa strategin?
 - b. Vem alla är involverade i skapandet av dessa strategier och planer?
 - c. Hur förmedlas/informeras detta till chefer och anställda

Del 2: Prestationsmätning, utvärdering och belöning

5. Utgående från företagets målsättningar, vilka är företagets viktigaste prestationsmåt?
6. Utgående från förra frågan, vilken målsättning har ni på prestationsmåten?

- a. Hur fastställs en lämplig målsättning?
- b. Hur utmanande är målsättningarna?

7. Har företaget en process för att utvärdera individer, grupper och organisationens prestationer?

- a. Är prestationsutvärdering främst objektiv, subjektiv eller blandad?
- b. Hur viktigt är formell information, informell information utvärderingsprocessen?

8. Vilka belöningar (finansiella och/eller icke-finansiella) får chefer och andra anställda genom att uppnå prestationsmålen?

- a. Får det konsekvenser om målen inte uppnås?

Del 3: Informationsflöden och verksamhetens miljö

9. Vilka är de huvudsakliga informationsflödena i organisationen? (som främst kommunicerar de hittills frågade frågorna)

- a. Finns det specifika informationssystem i organisationen?
- b. Går kommunikationen båda vägarna eller främst uppifrån ner?

10. Hur används den information som fås från de olika kontrollmekanismerna som finns inom organisationen?

- a. Hur skiljde sig kontroll på olika hierarkiska nivåer?

11. Vilka utmaningar finns i företagets verksamhet (interna och externa)?

- a. Påverkar dessa utmaningar kontrollsystemet i företaget?
- b. Finns det några större kriser under din tid som påverkat företagets kontrollsystem extra mycket?

12. Anser du att alla dessa saker som frågats här (vision & mission, nyckel framgångsfaktorer, organisationsstrukturen, strategier och planer, nyckelprestationsmått, målsättning, prestationsutvärdering, belöningsystem, informationsflöden...) har en stark sammanhållning/är starkt sammankopplade eller är de löst skilda delar?

a. Uppfattar du detta som ett sammansatt system inom företaget eller som skilda delar?

Appendix 3. Intervjudeltagarna

Intervjudeltagarna	Utbildning	År som anställd	Titel	Ägare
Person 1	merkantil	1964-2013	kontorist, vd, försäljare	ja
Person 2	merkonom	1981-2009	kontorist, administrativ chef	nej
Person 3	ekonom	1987-nutid	kontorist, vd, försäljare	ja
Person 4	ingenjör	1997-nutid	arbetsledare, produktionschef, produktionsutve- cklare, produktionschef	nej
Person 5	ekonom	2000-2018	business controller	nej
Person 6	merkonom	2006-2009, 2011-2018	personalchef, administrativ chef	nej
Person 7	ekonom	2006-2011, 2017-nutid	produktionschef, vd	nej
Person 8	ekonom	2019-nutid	administrativ chef	nej
Person 9	ingenjör	2007-nutid	kvalitets- och eftermarknadsch- ef	nej
Person 10	ekonom	1996-nutid	adb- och försäljningsstöd p-erson, kvalitetschef, försäljningschef	nej

Appendix 4. Svarmatris per intervjudeltagare

Intervjusvarmatris	Person1	Person2	Person3	Person4	Person5
Vision & Mission	<p>period1: Vision: fanns ingen (få det att gå runt). Mission: Tillverka kundanpassade transportlösningar</p>	<p>Vision: fanns ej från period 1, under period 2 kom visionen att bli störst på kundanpassade transportlösningar i sin nisch i Norden. Mission: period1. tillverka och sälja kundanpassade transportlösningar . period2.att utveckla, tillverka och sälja kundanpassade transportlösningar</p>	<p>mission i period 2 var att tillverka och kundanpassad transportlösningar. I period 2 var missionen att utveckla, tillverka och sälja kundanpassade transportlösningar inom sin nisch. I period 3 blev missionen att utveckla, tillverka och sälja masskundanpassade transportlösningar inom sin nisch. Vision i period 2: Att bli störst i Norden på sin nisch. Vision i period 3: att bli störst på sin nisch inom Europa</p>	<p>Period 2 Ingen uttalad (men en informell) vision och mission, man byggde transportlösningar åt de kunder som frågade. Period3: formell vision: vi ska vara det naturliga valet i Europa på företagets nisch. Missionen: att tillverka, utveckla och sälja produkterna</p>	<p>I början osäker på att det fanns någon. I ett senare skede var visionen att vara ledande producent i europa eller Norden inom sin nisch. Det blev sedan till det naturliga valet för kunder företagets nisch</p>
Nyckel framgångsfaktorer	<p>period 1:Hårt arbete av ägarna</p>	<p>Period 1: viljan att investera och ägarnas hårda arbete, Period 2: utveckling av produkten, specialiseringen och investeringar (både i produktionshallar och i marknaden, försäljningsbolag)</p>	<p>Period1: var det hårt arbete av ägarna & bra trading. Period 2: så var det utveckling med produkten och utveckling av underleverantörsnätverk, specialiseringen & försäljningskanalernas uppbyggnad som bilhus.</p>	<p>Period 2 & period 3:Engagemang och ansvarstagande bland arbetarna, kontinuitet. Kundfokus och specialiseringen (i period 3 har det resulterat i masskundanpassningen). Från och med mitten av period 2 också systematiken</p>	<p>Period 2 & period 3:produktionsutvecklingen, specialiseringen och försäljningskanalernas expansion</p>

<p>Organisationsstrukturen</p>	<p>period 1: Två ägare som bestämde allt. Några tjänstemän som hjälpte och sedan montörerna</p>	<p>period 1: Först var det endast de två ägarna som bestämde. Period 2: bildades en ledningsgrupp och avdelningarna blev tydligare</p>	<p>period 1: var organisationsstrukturen att två ägare hade sina ansvarsområde som hade några tjänstemän som hjälpte dem och sen alla montörer. Period 2: bildades ledningsgruppen och en "ny nivå" av chefer. Period 3: ledningsgruppen som bestämmer men styrelsen som godkänner</p>	<p>Period 2: tydliga avdelningar bildades och en ledningsgrupp bildades. Period 3: Organisationen har alltid varit väldigt platt, trots att den till pappers inte är lika platt idag så är den i praktiken lika platt. Ledningsgruppen är mer involverad i t.ex strategin medan förr jobbade mer ledningsgruppen med VD:ns strategi</p>	<p>Period 2: man har gått från en organisation där ägarna sitter på alla poster till att dela upp det till en ledningsgrupp där väldigt få representanter för ägarna sitter och så har man en styrelse där det även sitter en utomstående. Avdelningarna har blivit tydligare och utvecklats men beslutsfattande och informationen har hela tiden funnits främst i ledningsgruppen</p>
<p>Strategier och planer</p>	<p>Period 1: Inga långsiktiga planer</p>	<p>Period 2: bli störst i norden på täckta bilskåp och släp</p>	<p>I period 1: så fanns ingen strategi. i period 2: skulle man vara bäst i norden på sin nischning, Bygga upp självständiga försäljningsorganisationer i period 2 & 3: Tillväxt och lönsamhet.. Period 3: Första riktigt formella strategin från 2015, Bästa på sin nisch i europa</p>	<p>Period 2 och period 3: Alltid funnits en kontrollerad tillväxt strategi men lönsamhetsstrategi och att utveckla företaget har kommit på senare år. Period 2: var strategin informell (odokumenterad) men i period 3: har strategin blivit formell</p>	<p>period 2: Alltid funnits som strategi en kontrollerad tillväxt, utveckla produktionen från verkstad till monteringsfabrik. Försäljningen expandera till nya marknader. Bilhustänket (man ska komma till företaget och kunna köpa nytt, begagnat, andra märken reservdelar, hyra och få service)</p>

Nyckel prestationsmått	period 1: inga prestationsmått men höll koll på att det fanns pengar i kassan	Period 2: Antal producerade enheter	Period 2 och period 3: omsättning och vinst.	Period 2 och period 3: antal producerade enheter och lönsamhet, fokus har övergått mer mot lönsamhet	Period 2 och period 3: Antal producerade enheter och lönsamhet
Målsättning	Period 1: Överleva	Period 2: Realistiska målsättningar, med volym i fokus	Period 2: Realistiska men utmanande, volym i fokus	Period 2 och period 3: Realistiska men målsättningarna har blivit svårare de senaste åren. Främst volym men också projektmål i period 3	Period 2: Realistiska målsättningar som ledningsgruppen bestämde. Främst volym målsättningar
Prestationsutvärdering	Period 1: Ingen utvärdering	Period 1: Ingen utvärdering. Period 2: Ingen individuell utvärdering, avdelningsvis utvärdering på sätt och vis med avvikelser och om de uppnådde producerade enheter	Period 2: Ingen individuell utvärdering, ledningsgruppen har utvärderats då man följt upp om de klarat målsättningar. Formellt subjektivt och objektivt. Organisationen har nog utvärderats.	Period 2 och period 3: Ingen utvärdering för individer. Utvärdering för avdelningar finns såsom avvikelser, antal timmar/enhet osv (ej kanske systematisk). Ingen process för att utvärdera organisationen men målsättningarna följs upp kvartalsvis på ledningsgruppsnivå	Period 2: Ingen individuell utvärdering. Avdelningarna utvärderades med bland annat producerade enheter men fungerade inte för alla avdelningar så bra, denna bedömning var formell och objektiv. Organisationen utvärderades med budget som kom efter några år från att personen började

Belöningsystem	Period 1:Inget belöningsystem baserad på prestationer	period 2:produktionsbonus	Period 2:Produktionsbonus , Period 3:produktionsbonus system, vinstutdelning och skild belöningsystem åt ledningsgruppen	Period 3:Produktionsbonus per avdelning och vinstutdelning åt alla. Ledningsgruppen har eget belöningsystem. Period 2: produktionsbonus system	Period 3:Produktionsbonus och resultatbonus. Resultatbonus baserad på rörelseresultatet. Produktionsbonus gick från att bygga så många som möjligt till att bygga enligt takt. Ledningsgruppen hade skild bonus baserad på bland annat projekt
Informationsflöde	Period 1: om det fanns nåt viktigt som måste informeras så sade man det på kaffepausen men man informerade väldigt lite	Period 1: inget informationsflöde , period 2:informationsmöten för personalen	Period 2 och period 3:Kvartalsvis personalinformaionsmöten. Kvalitetssystem	Period 2 och period 3:Personalinfo som hålls av VD:n och ett fåtaliga strategidagar för personalen	Period 2:Först inte mycket information alls. Sedan kom informationsbrev som bland annat informerade om lön och bonus, Period 2 och period 3:sedan kom kvartalsvisa personalinformati on som kommunicerade delar av MCS
MCS användning	Period 1:ingen MCS användning	Började använda MCS under period 2	Period 2:Använde MCS främst informellt	MCS har använts hela tiden under period 2men blivit mer formellt och "större" nu i period 3	Period 2:MCS används i hela organisationen men var väldigt informellt stora delar
MCS förändring	Period 1:Ingen förändring	Period 2:en förändring från att inte använda till att informellt använda	Period 2 till period 3blev mer formellt med tiden	Period 2 till period 3MCS har utvecklats och blivit mer formellt	Period 2 till period 3Blev lite mer formellt
Delarnas sammanhållning	Period 1:Ingen sammanhållning, många delar fanns inte	Period 2Delarna har nog varit sammankopplade	Period 2:Delarna har nog en sammankoppling. Kopplingen har blivit starkare med åren	Period 2 till period 3Delarna är nog sammankopplade och bildar ett system. Lika sammankopplade under alla år men gått från informellt till mer formellt	Period 2 och period 3:Delarna har nog varit sammankopplade. De har blivit starkare sammankopplade

Intervjusvarmatris	Person6	Person7	Person8	Person9	Person10
Vision & Mission	<p>period 2: Nisch enligt kundens önskemål. Period 3: Gick till att bli masskundanpassad nisch</p>	<p>period 3: Visionen: vi ska vara kundernas bästa val för vår nisch i Europa. Mission: utveckla, tillverka och sälja våra produkter</p>	<p>period 3: Visionen är att bli marknadsledande inom sin nisch i Europa.</p>	<p>period 2 & 3: Visionen: Att bli bäst på sin nisch på vårt marknadsområde, Mission: Skapa effektiva transportlösningar. Vision och missionen har varit väldigt informell. Tills period 3 har detta blivit lite mer formell</p>	<p>period 2: informell vision och mission. Vision: bäst i vår nisch i Norden. Mission: utveckla, tillverka och sälja våra produkter Period 3: Vi ska vara kundernas bästa val för vår nisch i Europa. Mission: Utveckla, tillverka och sälja våra produkter. Formell vision och mission</p>
Nyckel framgångsfaktorer	<p>period 2: var det försäljningen och fokus på medarbetarna medan i period 3: var det försäljningsorganisationen och masskundanpassning</p>	<p>Period 2 & period 3: Kundrelationerna, specialiseringen (till period 3 masskundanpassning), medarbetarna</p>	<p>Period 3: Utveckling av företaget, försäljnings och produktionsprocesser</p>	<p>Period 2 och period 3: engagerad och ansvarstagande personal och kvaliteten (på produkterna).</p>	<p>Period 2 och period 3: Specialiseringen och även att man är långt framme i utvecklingen. T.ex. med finansieringslösningar åt kunder och produktens tekniska utveckling</p>

<p>Organisationsstrukturen</p>	<p>Alltid varit platt. Period 2: vissa viktiga personer som ledde (bland annat två ägare) medan i period 3 blev det mer tydligt styrelse, vd, ledningsgrupp. Avdelningarna har hållits relativt konstant. I och med att bolaget växt har det också kommit en mellannivå av chefer</p>	<p>Period 3: Styrelse, vd, ledningsgrupp och avdelningar. Ledningsgruppen fattar beslut och styrelsen godkänner större beslut och investeringar. Organisationen är i praktiken platt</p>	<p>Period 3: Klassisk funktionsorganisation. Med relativ platt organisation men där ledningsgruppen tar de stora besluten</p>	<p>Period 3: Styrelse, vd, ledningsgrupp och mellanchefer men i praktiken har den varit platt hela tiden. På så sätt att vissa beslut kan tas lägre ner i organisationen och alla kan diskutera med alla.</p>	<p>Period 3: Styrelse, vd, ledningsgrupp och mellanchefer men i praktiken har den varit platt hela tiden. På så sätt att vissa beslut kan tas lägre ner i organisationen och alla kan diskutera med alla.</p>
<p>Strategier och planer</p>	<p>Tillväxt både i period 2 och period 3 men med kund Anpassning period 2 och masskund Anpassning period 3</p>	<p>Tillväxt, lönsamhet. Period 2 var det mer fokus på tillväxt än lönsamhet i period 3 är det andra vägen</p>	<p>Period 3: Tillväxt, lönsamhet och utöka service andel av omsättning</p>	<p>Period 2: hade ingen formell strategi, visste inte heller vilken strategi företaget hade. Period 3: formell strategi med tillväxt och lönsamhet</p>	<p>Period 2: informell tillväxtstrategi. Period 3: formell strategi med fokus på lönsamhet, tillväxt och ökad andel service</p>

	period 2: antal enheter. Period 3: antal enheter och lönsamhet	Period 3: volym, och lönsamhet. (Andel av service på omsättningen)	Period 3 Antal enheter och bidragsnivå	Period 2: antal producerade enheter och resultat. Period 3: antal enheter och lönsamhet, mer fokus på lönsamhet nu	Period 2: volymen. Period 3: lönsamhet och volym
Nyckel prestationsmått					
	Period 3: lade VD:n tillsammans med ledningsgruppen som lade upp målsättningarna och styrelsen godkände. Främst volym och lönsamhet. Samt projekt	Period 3: utmanande men realistiska (projekt målsättningar för utmanande)	Period 3: realistiska målsättningar som sätts av ledningsgruppen och godkänns av styrelsen. Volym, lönsamhet och projektmålsättningar	Period 3: realistiska målsättningar som sätts av ledningsgruppen och godkänns av styrelsen. Volym, lönsamhet och projektmålsättningar	Period 3: realistiska målsättningar som sätts av ledningsgruppen och godkänns av styrelsen. Volym, lönsamhet och projektmålsättningar
Målsättning					
	Period 2 och period 3: ingen utvärdering för personer, grupper med hjälp av ständiga förbättringar. I period 2 ingen för organisationen men i period 3 utvärdera huruvida man uppnådde målsättningar som lönsamhet och projekt	Ingen egentlig utvärdering av prestationer	Period 3: Företaget utvärderar inte individer. Avdelningar utvärderas sporadiskt. Organisationen utvärderas ca 4ggr per år. Utvärderingen är formell men blandning av subjektiv och objektiv utvärdering	Period 3: Företaget utvärderar inte individer. Avdelningar utvärderas genom avvikelser och genom produktionsbonus systemet. Organisationen utvärderas per kvartal genom målsättningar.	Period 3: Företaget utvärderar inte individer. Avdelningar utvärderas genom avvikelser och genom produktionsbonus systemet. Organisationen utvärderas per kvartal genom målsättningar.
Prestationsutvärdering					

Belöningsystem	Resultatbonus och produktionsbonus. Period 3 produktionsbonus att hålla takt och Period 3 att producera så mycket som möjligt. Ledningsgruppen hade skilld bonus i period 3	Period 3:Ledningsgruppen har skilld belöningsssystem baserad på budget och projekt. Alla anställda har produktionsbonus och vinstutdelning	Period 3:en trappestegsmodell med vinstutdelning där det räknas ut från rörelsevinsten. Ledningsgruppen har skilld belöningsssystem baserat på budget och utvecklingsprojekt	period2: produktionsbonus system, Period3: produktionsbonus system, vinstutdelning och ledningsgruppen har skillt bonussystem. (Det har alltid funnits ett icke-finansiellt belöningsssystem på det sättet att man bjuder på bulla om det allmänt går bra)	Period2: produktionsbelöningsssystem. Period3: produktionsbelöningsssystem, vinstutdelning och ledningens belöningsssystem
Informationsflöde	Kvartalsinformation till personalen (kom i slutet av period 2 men inte så strukturerat som i Period 3)	Period 3:Personalinfo, informations tv och avdelningsvis informeras beslut som påverkar den avdelningen. Introduktionsmap p till nyanställda.	Period 3Kvartalsinformationsmöten till hela personalen. Infotv, muntlig informell information vid avdelningarna. Ledningsgruppen för hela tiden diskussioner angående delar av MCS	Period 3:Kvartalsinformationsmöten till hela personalen, info tv, muntlig informell information och introduktionsmap p. Överlag så finns det lite brister i informationsflödet	Period 3:Kvartalsinformationsmöten till hela personalen, info tv, muntlig informell information och introduktionsmap p. Överlag så finns det lite brister i informationsflödet
MCS användning	Period 2 och period 3:MCS används i hela organisationen, har blivit mer formellt till period 3	Period 2 och period 3:MCS används i hela organisationen, har blivit mer formellt till period 3	Period 2 och period 3:MCS används i hela organisationen, har blivit mer formellt till period 3	Period 2 och period 3:MCS används i hela organisationen, har blivit mer formellt till period 3	Period 2 och period 3:MCS används i hela organisationen, har blivit mer formellt till period 3
MCS förändring	Period 2 till period 3Utvecklades och blev mer formellt	Period 3:personalomsättningen tvingar oss att formalisera MCS	Period 3:MCS utvecklas och blir mer formellt	Period 2 och period 3MCS har utvecklats och blivit mer formellt men allt är ännu inte formellt. Externa aktörer som granskat oss har påverkat MCS i en mer formell riktning. (kundernas krav). Brist på resurser	Period 2 och period 3MCS har utvecklats och blivit mer formellt men allt är inte ännu formellt. Resursbrist har påverkat utvecklingstakten av MCS
Delarnas sammanhållning	delarna var sammankopplade. Delarna blev mycket bättre sammankopplade under period 2	Period 2 och period 3:Delarna är sammankopplade. De har hållits konstant	Period 3:Delarna är sammankopplade. Men delarna borde ännu bli starkare sammankopplade	Period 2 och period 3Delarna är starkt sammankopplade. Och bildar ett system. Delarna har blivit mer sammankopplade under åren.	Period 2 och period 3:Delarna är starkt sammankopplade. Och bildar ett system. Delarna har blivit mer sammankopplade under åren.

Appendix 5. Svartsmatris per tidsperiod

Sammanfattning per period	Period 1 (1970-1996)	Period 2 (1997-2014)	Period 3 (2015-2020)
Vision & Mission	Vision: ingen uttalad, man ville bara få det att gå runt. Ingen uttalad mission men man tillverkade kundanpassade transportlösningar	Vision: Informell vision, man skulle bli bäst kundanpassade transportlösningar inom sin nisch i Norden. Mission: Man utvecklade, tillverkade och sålde kundanpassade transportlösningar	Vision: Företaget ska vara kundernas naturliga/bästa val för vår nisch i Europa. Mission: Företaget utvecklar, tillverkar och säljer masskundanpassade transportlösningar
Nyckel framgångsfaktorer	Ägarnas hårda arbete	Specialiseringen, försäljningskanalernas uppbyggnad. Övriga saker som nämndes var medarbetare och kvalitet	Försäljning, övergången från kund Anpassning till masskundanpassning samt medarbetarna. Övriga saker som nämndes var utveckling och kvalitet
Organisationsstrukturen	Ägarna styrde allt. Fanns några tjänstemän som hjälpte ägarna och så alla montörer	Styrelse, VD, Ledningsgrupp och avdelningar. Styrelsens roll växer och man fick en utomstående styrelseordförande. Ledningsgruppen bildas men styrs mycket av VD:n. Organisationen är platt	Styrelsen, VD, ledningsgrupp, mellanchefer och avdelningar. Styrelsens roll växer ytterligare. Första gången vd:n inte är en ägare. Ledningsgruppen har den operativa makten. Organisationen är fortfarande i praktiken väldigt platt
Strategier och planer	Fanns inga långsiktiga planer	Tillväxt och utveckla företaget så att den stöder tillväxt, detta inkluderar att utveckla fabriken från verkstad till monteringsfabrik. Utveckla försäljningskanalerna till bilhus	Tillväxt, lönsamhet och ökad andel eftermarknadsförsäljning av omsättningen, mer fokus på lönsamhet. Övergång från kundanpassade transportlösningar till masskundanpassade transportlösningar
Nyckel prestationsmått	Man såg till att det fanns pengar i kassan	Mest fokus på antal producerade enheter. Också lönsamheten mättes men inte lika stor fokus	Antal producerade enheter och lönsamhet, mer fokus på lönsamhet

Målsättning	Fanns inga målsättningar	Realistiska men utmanande. Antal producerade enheter, lönsamhet	Antal producerade enheter och lönsamhet (mer fokus på lönsamhet) samt projektmålsättningar
Prestationsutvärdering	Fanns ingen prestandautvärdering	Ingen individuell utvärdering. Avdelningsvis utvärdering genom bland annat avvikelser och uppnådda målsättningar. Organisationen utvärdering genom budgetuppföljning	Ingen individuell utvärdering. Avdelningsvis utvärdering genom bland annat avvikelser och uppnådda målsättningar. Organisationen utvärdering genom budgetuppföljning och projektuppföljning
Belöningsystem	Fanns inget belöningsystem	Produktionsbonussystem	Produktionsbonussystem och vinstutdelning för alla anställda. Skilt belöningsystem för ledningsgruppen baserad på budget och projekt
Informationsflöde	Fanns inget informationsflöde.	informationsflöde inom ledningsgruppen och senare kvartalsmässiga personalinformationsmöten	Informationsflöde inom ledningsgruppen som vidarebefodrar till respektive avdelningar (informellt), kvartalsmässiga personalinformationsmöten, introduktionsmapp, informations tv
MCS användning	ingen användning av MCS	Informell användning av MCS	Mer formell användning av MCS
MCS förändring	Ingen egentlig förändring av MCS under denna tid	MCS utvecklades från att inte ha funnits till att bli informellt	MCS utvecklas och blir mer formellt
Delarnas sammanhållning	Fanns ingen sammankoppling eftersom det saknades många delar	Fanns en sammankoppling mellan delarna. Den blev starkare under perioden	Finns en stark sammankoppling mellan delarna