

Christer Kullman

REDOVISNINGSPÅ
ENTREPRENAD I INTERAKTIVA RELATIONER





Christer Kullman

Född 1952, Ekonomexamen 1977, Umeå Universitet, EM 1999, Uppsala Universitet och EL 2007 vid Åbo Akademi. Författaren arbetar sedan 2001 som lärare och programledare vid Högskolan på Åland, men har dessförinnan även arbetat inom företag och organisationer med bland annat ekonomistyrning och finansiering.

Åbo Akademis förlag

Biskopsgatan 13, FI-20500 ÅBO, Finland

Tfn +358-20 786 1468

E-post: forlaget@abo.fi

www.abo.fi/stiftelsen/forlag

Distribution:

Oy Tibo-Trading Ab

PB 33, FI-21601 PARGAS, Finland

Tfn +358-2 454 9200

Fax +358-2 454 9220

E-post: tibo@tibo.net

www.tibo.net

Pärm: Linus Kullman

REDOVISNINGSPÅ ENTREPRENAD I
INTERAKTIVA RELATIONER

Redovisningsinformation på entreprenad i interaktiva relationer

Christer Kullman

ÅBO 2010

ÅBO AKADEMIS FÖRLAG - ÅBO AKADEMI UNIVERSITY PRESS

CIP Cataloguing in Publication

Kullman, Christer.

Redovisningsinformation på entreprenad i interaktiva relationer / Christer Kullman. -

Åbo: Åbo Akademis förlag, 2010.

Diss.: Åbo Akademi. – Summary.

ISBN 978-951-765-548-4

ISBN 978-951-765-548-4

ISBN 978-951-765-549-1

(digital)

Painosalama Oy

Åbo 2010

Förord

En doktorsavhandling kan komma till på många olika sätt. Somliga doktorander arbetar i det tysta för att plötsligt överraska sina vänner med att inbjuda till disputation. Andra plågar sin omgivning med skrivelser som de vill ha synpunkter på, och de intet ont anande kollegerna leds in i en diskussion som bara handlar om en sak – avhandlingen. Det har varit en lärorik men arbetsam process och jag hoppas givetvis också att resultatet skall vara till nytta för läsaren.

Min arbetsprocess har i hög grad präglats av självständiga studier, funderingar och skrivelser. Men det finns vissa personer och faktorer som under processens gång influerat på arbetet. I första hand vill jag rikta min innersta och uppriktiga tacksamhet till min handledare professor Lars Hassel, som gett mig uppmuntran och handledning genom processen. Tack för du med din vishet och kunskap tagit del av mina frågor och problem.

Ett särskilt tack går till professor Maria Holmlund och docent Stefan Schiller, vars sakkunniga kommentarer vid licentiatseminariet i redovisning år 2007 kom att influera på detta arbete. Tack för den vägledningen!

Ett mycket stort tack går till förhandsgranskarna professor Bo Enqvist och docent Tomas Blomqvist vars uppbyggande kritik och insikter kom att ha stor betydelse för arbetets slutliga version. Era välstrukturerade och tydliga analys hjälpte mig då jag skulle bearbeta mitt manus. Tack!

Min tacksamhet är stor mot alla entreprenörer som ställde upp på personliga intervjuer. Utan er skulle det inte ha funnits något datamaterial att analysera. Likaså går ett stort tack till de personer som ställt upp och förhandstestat intervjuguiden och som på sätt eller annat bidragit med viktiga synpunkter under arbetets gång.

Till mina närmaste arbetskamrater och vänner säger jag ett hjärtligt tack för all uppmuntran och hjälp. Likaså går ett stort tack till lektor Erik

Hemming för språkgranskning samt översättningen av sammandraget till engelska.

Ekonomiskt stöd för forskningen har erhållits från Stiftelsen för Åbo Akademi, Dagmar och Ferdinand Jacobssons fond. Dessutom erhöles ett publikations- och översättningsstöd från Stiftelsen för Åbo Akademi forskningsinstitut. Ett stort tack för dessa nödvändiga finansiella stöd. Jag riktar även ett tack till min arbetsgivare, Högskolan på Åland, för beviljande av forskningsresurs.

Slutligen vill jag tacka mina nära och kära som stött och uppmuntrat mig att arbeta med och färdigställa arbetet. Utan er skulle detta arbete aldrig ha blivit klart! TACK!

Mariehamn i november 2010

Christer Kullman

Innehåll

Figurförteckning.....	iv
Tabellförteckning.....	v
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Forskningsområdet	4
1.2.1 Motiv för arbetet.....	4
1.2.2 Problemformulering, syfte och avgränsningar	8
1.3 Teoretiska stöttepelare	9
1.3.1 Referensram	10
1.3.2 Studier om ekonomistyrning, rådgivning och relationer ...	11
2 Metodologi och forskningsmetoder	17
2.1 Metodologiska betraktanden	17
2.1.1 Metodologi inom ekonomistyrningsforskningen.....	21
2.1.2 Framväxt av en referensram	23
2.2 Studiens uppläggning och genomförande.....	24
2.2.1 Fältstudier som forskningsansats - val av studieobjekt.....	26
2.3 Databasinsamlingsmetod	31
2.4 Analysenheten	34
2.5 Empirins roll.....	36
2.6 Studiens trovärdighet och generaliserbarhet	37
2.7 Begreppsdiskussion	39
2.8 Arbetets struktur och fortsatta upplägg.....	41
3 Rådgivningsbehov i små företag.....	44
3.1 Småföretagens rådgivningsbehov.....	44
3.1.1 Små och medelstora företag i fokus.....	46
3.2 Externa kontakter och utbyten	46
3.3 Operativa och strategiska rådgivningstjänster.....	48
3.4 Effekter av olika rådgivningstjänster.....	50
3.5 Rådgivningsfunktionen i ekonomisystemet.....	53
4 Ekonomistyrning.....	59
4.1 Användbar information i ekonomistyrning	59
4.2 Redovisningsnormer för information.....	62
4.3 Begreppen ekonomistyrning, styrning och informationssystem	63
4.4 Olika synsätt på ekonomistyrning	67
4.5 Ekonomistyrning synliggör	70
4.6 Ekonomistyrning belyser handling	71

4.7	Redovisningsinformationens egenskaper och utformning.....	72
4.8	Användning av ekonomisk information	79
4.9	Strategisk ekonomistyrning	83
4.9.1	Värdeskapande styrsystem	84
4.9.2	Gränsskapande styrsystem	85
4.9.3	Diagnostiserande styrsystem.....	85
4.9.4	Interaktivt styrsystem	86
4.10	Strategi och balans	87
4.11	Ekonomistyrning i ett relationssammanhang.....	95
5	Tjänsterelationer.....	98
5.1	Inledning.....	98
5.2	Tjänsterelationer.....	100
5.3	Förtroenderelation.....	101
5.4	Klientidentiteter	104
5.5	Modeller för relationskvalitet	106
6	Den integrerade undersökningsmodellen.....	120
6.1	Undersökningsmodellen för studien	120
6.1.1	Styrningsfaktorer i affärsrelationen	123
6.1.2	Disposition och användning av undersökningsmodellen	128
7	Beskrivning av interaktiva relationer.....	130
7.1	Intervjusvar.....	130
7.2	Säljande företaget Alpha.....	130
7.2.1	Bakgrund och företagsbeskrivning.....	130
7.2.2	Det diagnostiserande systemets faktorer	131
7.2.3	De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer ...	135
7.2.4	Det gränsskapande systemets faktorer.....	140
7.3	Tjänsteföretaget Beta	144
7.3.1	Bakgrund och företagsbeskrivning	144
7.3.2	Det diagnostiserande systemets faktorer	147
7.3.3	De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer ...	149
7.3.4	Det gränsskapande systemets faktorer.....	152
7.4	Tillverkande företaget Delta.....	154
7.4.1	Bakgrund och företagsbeskrivning.....	154
7.4.2	Det diagnostiserande systemets faktorer	158
7.4.3	De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer ...	161
7.4.4	Det gränsskapande systemet	164
7.5	Tillverknings- och serviceföretaget Gamma.....	167
7.5.1	Bakgrund och företagsbeskrivning.....	167

7.5.2	Det diagnostiska systemets faktorer.....	170
7.5.3	De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer....	173
7.5.4	Det gränsskapande systemets faktorer	175
8	Analys av interaktiva relationer.....	178
8.1	Interaktionsnivåerna	178
8.2	Akter.....	179
8.3	Episoder	181
8.4	Sekvenser	183
8.5	Relationsnivån	185
8.6	Sammanfattande analys	187
8.7	Det diagnostiserande systemets faktorer i relationen	188
8.8	De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer i relationen.....	195
8.9	Det gränsskapande systemets faktorer i relationen.....	204
8.10	Diskussion kring den empiriska studien	208
9	Avslutning och konklusioner	212
9.1	Inledning.....	212
9.2	Arbetets problemområde, syfte och resultat i huvuddrag	212
9.3	Arbetets bidrag och begränsningar.....	223
9.4	Förslag till fortsatt forskning	226
	Källor	230
	BILAGA 1 Förteckning över utförda intervjuer.....	249
	BILAGA 2 Intervjuguide till ekonomiansvariga/företagsledare	250
	BILAGA 3 Intervjuguide till redovisningsbyrån/revisionsbyråerna	255
	English Summary.....	258

Figurförteckning

<i>Figur 1 – 1: Studiens centrala begrepp.....</i>	13
<i>Figur 2 – 1: Arbetets struktur och forskningsarbetet i tidsperspektiv.....</i>	41
<i>Figur 4 – 1: Simons styrsystem, egen översättning (2000) s.307</i>	84
<i>Figur 4 – 2: Simons (1995) "The Dynamics of Controlling Strategy" s. 159..</i>	89
<i>Figur 4 – 3: Sammanfattande faktorer.....</i>	91
<i>Figur 4 – 4: Bearbetning av Mintzbergs strategimodell (1987) s.14.....</i>	93
<i>Figur 5 – 1: Relevansmodellen (Nitsch 1989).</i>	103
<i>Figur 5 – 2: Grönroos' modell för total upplevd kvalitet (Grönroos 2008)</i>	108
<i>Figur 5 – 3: En dynamisk förväntningsmodell (Ojasalo 1999), s. 97.....</i>	114
<i>Figur 5 – 4: En relationsmodell, samspelsnivåer i en relation (Holmlund 1997), s. 96.....</i>	118
<i>Figur 6 – 1: Den integrerade undersökningsmodellen</i>	123
<i>Figur 6 – 2: Styrningsfaktorer i affärsrelationen.....</i>	125
<i>Figur 6 – 3: Dynamiken i kvalitetsutvecklingen i en relation. Anpassad från Holmlund (1997).....</i>	126

Tabellförteckning

Tabell 2 – 1: Företagens karakteristika.	30
Tabell 2 – 2: Sammanfattning av utnyttjade datainsamlingsmetoder.	34
Tabell 3 – 1: Personliga förbindelsers skilda funktioner (Johannisson och Lindmark 1996, s.127).	48
Tabell 3 – 2: Karaktäristika för rådgivningstjänster (Hjalmarsson och Johansson 2003) s.83.	49
Tabell 3 – 3: Begreppsapparat för att beskriva budgetens funktioner (Samuelsson 1986, s.36).	53
Tabell 4 –1: Dimensioner i "Management Accounting" (Otley et al .2002).	69
Tabell 4 – 2: Redovisningsinformationens utformning (egen översättning)....	76
Tabell 7 – 1: Företaget Alpha.....	131
Tabell 7 – 2: Redovisarna på företaget Alphas uppfattning om det diagnostiska systemets faktorer.	132
Tabell 7 – 3: Redovisarna på företaget Alphas uppfattning om det diagnostiska utfallet.....	134
Tabell 7 – 4: Redovisarna på företaget Alphas uppfattning om de interaktiva och värdeskapande systemens faktorer	136
Tabell 7 – 5: Redovisarnas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.	138
Tabell 7 – 6: Redovisarna i företaget Alphas uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer.	141
Tabell 7 – 7: Redovisarna i företaget Alphas uppfattning om det gränsskapande utfallet.	142
Tabell 7 – 8: Företaget Beta.	146
Tabell 7 - 9: Företaget Betas uppfattning om det diagnostiserande systemets faktorer.....	147
Tabell 7 - 10: Företaget Betas uppfattning om det diagnostiska utfallet.	148
Tabell 7 - 11: Företaget Betas uppfattning om de interaktiva och värdeskapande systemens faktorer.	150
Tabell 7 – 12: Företaget Betas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.	151
Tabell 7 – 13: Företagets uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer	152

Tabell 7 – 14: Företagets uppfattning om det gränsskapande utfallet.....	153
Tabell 7 – 15: Företaget Delta.....	157
Tabell 7 - 16: Företaget Deltas uppfattning om det diagnostiska systemets faktorer	158
Tabell 7 - 17: Företaget Deltas uppfattning om det diagnostiska utfallet.....	160
Tabell 7 - 18: Företaget Deltas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande systemens faktorer.....	161
Tabell 7 - 19: Företaget Deltas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.....	163
Tabell 7 - 20: Köparens uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer.....	164
Tabell 7 – 21: Köparens uppfattning om det gränsskapande utfallet.....	166
Tabell 7 – 22: Företaget Gamma.....	169
Tabell 7 - 23: Företaget Gammas uppfattning om det diagnostiserande systemets faktorer.....	170
Tabell 7 - 24: Företaget Gammas uppfattning om det diagnostiska utfallet. ..	171
Tabell 7 - 25: Företaget Gammas uppfattning om de interaktiva och värdeskapande systemens faktorer.....	173
Tabell 7 – 26: Företaget Gammas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.....	174
Tabell 7 – 27: Företagets uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer.....	176
Tabell 7 – 28: Företagets uppfattning om det gränsskapande utfallet.....	177
Tabell 8 – 1: Informanternas syn på "aktnivån".....	180
Tabell 8 – 2: Informanternas utlåtanden på "episodnivån".....	181
Tabell 8 – 3: Informanternas utlåtanden på "sekvensnivån".....	184
Tabell 8 – 4: Informanternas utlåtanden om relationsnivån.....	186
Tabell 8 – 5: Det diagnostiserande systemets faktorer i relationen.....	190
Tabell 8 – 6: De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer i rådgivningsrelationen.....	197
Tabell 8 – 7: Det gränsskapande systemets faktorer i relationen.....	205

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Små och medelstora företag har i form av redovisaren och revisorn en resurskälla för stärkning av kompetens i ekonomistyrning. Det gäller för entreprenörerna att bli medvetna om behovet och de potentiella fördelar som finns med att skaffa resurskomplettering inom ekonomistyrning som går längre än vad lagen kräver av räkenskaper. Med tanke på att analys och utvärdering av småföretags ekonomiska resultat utgör ett viktigt underlag för styrning av verksamheten och att intern kompetens ofta saknas är det av central betydelse att ekonomistyrning kompletteras externt. I och med att småföretag utlokaliserar (outsourcar) tjänsterna redovisning och revision (dvs. man köper tjänster i detta fall i redovisning och revision) uppstår en relation mellan köparen och leverantören. Utmärkande för relationer mellan kundföretag och underleverantörer eller i detta fall klient och bokföringsbyrå/revisor är att de ofta inkluderar immateriella faktorer som utbyte av idéer, information och förmåner samt gemensam problemhantering baserad på hög grad av tillit och ett långsiktigt förtroende.

Johannisson och Lindmark (1996) menar att småföretagarna har ett behov av extern resurskomplettering till följd av att de inte har möjlighet att ha specialister anställda inom alla områden. För att få behoven tillgodosedda är åtgärden för det lilla företaget att externt stärka sin egen kompetens. De argumenterar vidare för att de företag som vill överleva måste skaffa kvalificerad hjälp i en tid av snabba tekniska förändringar, ökad internationalisering och nya konkurrensförutsättningar. Johansson (1997) resonerar på ett liknade sätt och menar att det är en paradox att småföretagen, som verkligen har ett behov av rådgivning, ofta inte efterfrågar rådgivningstjänster. Hans argumentation går ut på att eftersom de stora företagen efterfrågar konsulttjänster så borde småföretagen, som

rimligen inte kan upprätthålla lika hög intern kompetens, efterfråga rådgivning i mycket större utsträckning än vad som är fallet idag.

Det finns många olika aktörer som erbjuder småföretag olika former av konsult- och rådgivningstjänster. Dessa aktörer finns på nationell, regional och lokal nivå och utgörs av till exempel revisionsbyråer, redovisningsbyråer, banker, advokatfirmor, universitet samt stat och kommun. De tjänster som erbjuds är av varierande karaktär men syftar alla i någon mån till att höja och komplettera småföretagens kompetens. Studier i Sverige visar att revisorer tillsammans med banker utgör den resurskälla som är mest anlita av småföretag för rådgivning och att småföretagen i allmänhet är mycket nöjda med revisorernas rådgivning (Svensson 2003). Liknade resultat ser vi i Cassar och Ittners (2009) undersökning bland nystartade företag i USA och i Bennet och Robsons (1999) undersökning i England, som belyser behovet av extern rådgivning och då främst tjänster inom redovisning och juridik.

Traditionellt fokuserar redovisningsinformation i huvudsak på historiska händelser, dvs. redan inträffade händelser. Redovisningsinformation uppfattas ofta som ett trubbigt redskap när man vill se framåt och förstå vad som händer utanför företaget. Men redovisningsinformation är inte av sådan karaktär att den endast kan användas för att beskriva historiska förhållanden. Den ger ledningen ett underlag att beskriva framtida förväntningar, t.ex. i samband med prognostiseringar. Hur, när och hur ofta ledningen i småföretag använder ekonomisk information för att styra verksamheten och påverka olika aktörers handlingar är väsentligt för att förstå ekonomistyrningens roll i sitt sammanhang (Hopwood 1974). Ledningens intresse för att ta fram och följa upp ekonomisk information har betydelse då redovisningsinformation konkretiserar och synliggör en organisation. Simons (1991) studie visar hur ledningens vision är ytterst väsentlig för en interaktiv ekonomistyrning i företaget.

Forskare som Abrahamsson och Helin 2000, Macintosh 1994, Tuomela 2005 samt Widener 2007 betonar betydelsen av ett interaktivt deltagande vid användning av ekonomisk information. Genom deltagande i styr-

ningen kan konflikter lösas och gränser mellan enheter tonas ner. Delta-gande kan även leda till en bättre förståelse för rapporternas innehåll och därmed uppfattningen om informationens relevans. Peterson (1984) visar att långsiktig strategisk affärsplanering utgör det område där småföretagen har störst behov av rådgivning. Den strategiska planeringen och styrningen är av central betydelse, men den bör lämpligen föregås av en ordentlig analys och utvärdering av företagets ekonomiska prestationer med utgångspunkt i tillförlitliga redovisningsdata.

I och med att småföretag utlokaliserar tjänsterna, i detta fall redovisning och revision, uppstår en rådgivningsrelation mellan köpare och leverantör. I traditionella modeller för marknadsföring baserad på transaktionsperspektivet skapar kundföretaget ett kundvärde som finns inbäddat i produkten som levereras till kunden. I relationsperspektivet är produkten däremot endast en värdefrämjare. Fokus kommer att ligga på de interaktiva värdeskapande processer där kunderna och leverantörerna upplever det värde i relationen som växer fram över tid.

Dagens ekonomistyrningssystem fångar inte värdet i kundrelationerna även om uppbyggandet av kundrelationer i allra högsta grad är en marknadsinvestering. Intresset för socialekonomiska och personalekonomiska kalkyler har emellertid ökat. Vi möter oftare begrepp som kunskapskapital, relationskapital och kunskapsrelation (Gummesson 1998). Denna studie kommer därmed att beskriva rådgivning som en extern resurskomplettering och integrera ekonomistyrningsmodeller i ett relationssammanhang i och med att företag/entreprenörer utlokaliserar tjänsterna redovisning och revision. Då uppstår ett rådgivningsbehov som över tid baserar sig på tillit och ett långsiktigt förtroende. Tidigare studier inom ekonomistyrnings- och relationsforskning har inte i någon större grad fördjupat sig i den ekonomiska och sociala relationen mellan redovisare/revisorer och småföretagare. Arbetet vill lämna ett bidrag genom att studera denna relation.

1.2 Forskningsområdet

Redovisning kan ses som ett specialiserat informationssystem, vars syfte är att identifiera, mäta, registrera, behandla och rapportera ekonomiska händelser som rör ett företag. För att uppnå detta behövs ett antal resurser. De aktiviteter eller informationsprocesser som sker inom ekonomistyrningens informationssystem skapas av människor och teknik/system. De aktiviteter som sker inom redovisningens informationssystem har traditionellt delats in i tre grupper: 1) registrering av data, 2) behandling, överföring och arkivering av data samt 3) rapportering och analys av redovisningsinformation. Det diagnostiska styrsystemet är utformat för att säkerställa måluppfyllelse. Detta är ett återkopplingsystem som är själva kärnan i de traditionella ekonomisystemen. Diagnostiserande styrsystem är de formella informationssystem som företagsledarna använder för att övervaka organisatoriska resultat och korrigera avvikelser. Med det interaktiva styrsystemet i organisationen vill man fokusera uppmärksamheten på strategisk förnyelse. Ledningen vill genom interaktivitet kommunicera och informera om företagets strategiska osäkerhet, vilket gör att medarbetarna kommer att hitta möjligheter till företagsutveckling. I detta arbete ses analys och därpå baserad användning av traditionell redovisningsinformation som diagnostiska styrfaktorer. Interaktiva styrfaktorer kompletterar förståelsen av den relation som uppstår när småföretagare utlokaliserar tjänster som redovisning och revision.

1.2.1 Motiv för arbetet

Detta arbete behandlar redovisares och revisorers förhållningssätt till rådgivning som en extern resurskomplettering för entreprenörer i småföretag. Detta avsnitt beskriver såväl teoretiska som praktiska motiv för att studera den ekonomiska och sociala rådgivningsrelationen mellan redovisare/revisorer och småföretagare. Forskare betonar betydelsen av ett interaktivt deltagande vid användning av ekonomisk information. I och med att småföretag utlokaliserar, i detta fall redovisning och revision, uppstår en rådgivningsrelation som kommer att studeras i detta arbete.

En av orsakerna till valet av detta ämne är att utifrån diskussioner jag fört med ett antal entreprenörer, verkar det som om småföretagen med hjälp av relativt enkla metoder och med begränsad tidsåtgång kan styra sin verksamhet på ett mer strategiskt effektivt sätt och detta med hjälp av sin redovisare och revisor. Detta kan till exempel ske genom att aktivt analysera och utvärdera redan tillgänglig och befintlig redovisningsinformation i form av budget, prognos, resultaträkning och balansräkning samt olika nyckeltal. Utifrån diskussionerna finns det även skäl att tro att företagsledningen i småföretag i allmänhet inte själva använder sig av redovisning som informationskälla för att analysera verksamheten i någon större utsträckning utan kunskapen uppstår i själva tjänsterelationen. Granlunds et al. (2005) undersökning av nio nystartade innovativa företag visar även på samma utveckling. De fann att företagsledningen i nystartade företag visade ringa intresse för strategisk planering, framtagning av framgångsfaktorer men även brister i intern finansiell analys.

I konsultlitteraturen (Johansson 1997) antas många gånger att småföretagen har ett behov av konsulttjänster och forskarna söker därför tänkbara förklaringar till småföretagens låga efterfrågan på konsulttjänster. Vissa forskare menar till och med att anlitandet av utomstående konsulter är helt nödvändigt för att ett småföretag ska kunna bli framgångsrikt (Johannisson & Lindmark 1996). Flertalet offentliga utredningar (HIM 1999, SOU 1993:70, Företagarna i Finland r.f. 2009) och forskare inom småföretagande (Johannisson & Lindmark 1996) har påtalat att småföretag har ett stort behov av rådgivning och hjälp för att kunna leda och utveckla företag.

Resultatet av diskussionerna jag fört med entreprenörerna stämmer överens med den situationsbeskrivning Johansson (1997) samt Bergström och Lumsden (1993) ger. Författarna menar att erfarenheten visat att framför allt mindre företag tyvärr inte utnyttjar den informationskälla som årsredovisningen och övrig redovisning faktiskt utgör. Redovisningen uppfattas i allmänhet som något revisions- eller redovisningsbyrån sysslar med på grund av att det är lagstadgat att sammanställa bok-

slutet för att sedan kunna upprätta deklARATIONEN. De menar vidare att byråerna har ett stort ansvar att hjälpa sina klienter att diskutera företagets lönsamhet och ställning och inte enbart skattefrågor. Företagarens/entreprenörens utbildningsnivå har även betydelse för hur aktiv företagsledaren är med att använda redovisningsinformation för ekonomistyrning i företaget (Bergström och Lumsden 1993). Joseph (2006) visar i sin undersökning på betydelsen av att redovisaren ges en vidare förståelse av organisationen för att få förmågan att förstå organisationen i kontext av framgångsfaktorer och de människor som ska genomföra denna förändring.

Utgångspunkten för studien var, med beaktande av tidigare forskning på området, att det finns ett behov hos mindre företag att utnyttja extern hjälp för kvalificerad rådgivning. Vidare antas att revisorer och redovisningsbyråer är lämpliga aktörer att anlita för mindre företag för olika typer av rådgivningstjänster. Detta gäller framförallt fallet när företag redan anlitar redovisningsbyrån för någon eller några andra tjänster, till exempel revision eller redovisningstjänster som löpande bokföring och bokslut. En fungerande relation på det personliga planet och ett ömsesidigt förtroende utgör viktiga förutsättningar för en fungerande rådgivning, eftersom kundföretaget under rådgivningen i någon mån lämnar ut sig och blottar sina brister och oförmågor. I en sådan situation är det väsentligt att företaget känner ett förtroende för rådgivaren.

Det fält som med olika datainsamlingsmetoder studerats är rådgivning som extern resurskomplettering för entreprenörer i småföretag. För att uttrycka det mer specifikt handlar det om den rådgivning som redovisningsbyråer och revisorer erbjuder inom ekonomistyrning. Genom denna precisering kan problemområdet inringas och det kan klargöras inom vilket område som studien kan förväntas ge sitt bidrag. De allra flesta studierna kring rådgivningstjänster i småföretag har varit kvantitativa till sin karaktär. Detsamma gäller för forskning inom redovisning och ekonomistyrning i allmänhet, som sedan längre tid tillbaka haft en klar inriktning mot studier av stora företag. En avsikt med denna kvalitativa

studie är att den ska kunna tillföra nya aspekter till forskningsområdet genom att skapa en förståelse för småföretagens specifika situation och deras föreställning om hur ekonomisk information kan användas som underlag för verksamhetsstyrning.

För att kunna utföra detta arbete har olika modeller inom ekonomistyrnings- och relationsforskningen granskats. Rådgivningsrelationen mellan små företag, redovisningsbyråer och revisionsbyråer kommer att studeras i situationer som berör ekonomistyrning. En generell och användbar modell inom ekonomistyrning (MA) är Simons modell (1995) "The Dynamics of Controlling Strategy". Modellen kan illustrera hur entreprenörerna styr företagets strategi/ekonomistyrning genom att använda fyra hävstänger; värdeskapande, gränsskapande, diagnostiserande och interaktiva styrsystem. Att sätta upp mätbara mål kan kopplas till det diagnostiska styrsystemet som enligt Simon används för att mäta företagets output. Modellen utgår från planer och mål och det viktigaste är mätning av resultat, som till exempel användning av nyckeltal och budget. Dessa mätningar speglar företagets situation vid en viss tidpunkt, och med hjälp av dessa kan företagen få en bild av vart de är på väg. Att utforma en väl utvecklad kommunikationsstruktur som ger alla möjlighet att agera kan kopplas till det interaktiva styrsystemet. Detta skapar en dialog hos medarbetarna, vilket skapar ett organisatoriskt lärande, som i sin tur hjälper företagen att anpassa sig till sin konkurrensutsatta omgivning. Ett nyckelord för ledning är dialog, som kan förenas med det gränsskapande styrsystemet där ledningen måste förmedla de strategiska osäkerheterna till medarbetarna för att sätta upp gränser där företaget inte ska söka möjligheter. Medarbetarnas helhetssyn på verksamheten i företaget är viktig, vilket kan kopplas till det värdeskapande styrsystemet. Företagets ledning bör förmedla grundläggande kärnvärderingar, mål och visioner inom företaget. Modellen ska inspirera och vägleda medarbetarna i lärande och upptäckande av nya möjligheter, vilket skapar ett mervärde och utvecklar företaget. För att implementera en strategi (ett ekonomistyrningssystem) effektivt krävs det en balans mellan de fyra styrsystemen.

Diagnostiserande styrsystem/faktorer är de formella informationssystem som företagsledarna använder för att övervaka organisatoriska resultat och korrigera avvikelser. Då denna studie fokuseras på rådgivningsrelationen i ekonomistyrningsprocessen, dvs. hur ekonomisk information presenteras av redovisningsbyråer/revisorer, hur informationen uppfattas och hur informationen används av aktörerna bör diagnostiska styrfaktorer kompletteras med interaktiv framåtriktad information. Genom att analysera och kombinera diagnostiska och interaktiva styrfaktorer skapas en syn på hur rådgivningsrelationen fungerar mellan säljaren och köparen. Det här ömsesidiga synsättet utvecklas med tiden i en process som inrymmer samspel och interaktion mellan säljföretaget och kunden samt kommunikationen mellan dem. Samspelet utgörs av utbyte av tjänster mellan parterna och kommunikationen dem emellan. När samspel och kommunikation pågår under en längre tid uppstår en värdeskapande relationsprocess som också kan ta fram tyst kunskap genom relationen. En relation har vuxit fram när kunden anser att kund och leverantör tänker på samma sätt (Håkansson & Snehota 1995).

1.2.2 Problemformulering, syfte och avgränsningar

Som framgått av inledningen syftar redovisningsinformation till att tillgodose företagsledningens behov av information för ekonomiskt beslutsfattande. Ekonomistyrningen får därmed en viktig roll vid styrning av verksamheten. Småföretagens behov av information och rådgivning hänger samman med kravet på att snabbt kunna lära och anpassa sig till en komplex och föränderlig omvärld. I och med att småföretag utlokaliserar tjänsten eller delar av den till redovisningsbyråer och revisorer uppstår en tjänsterelation. Utformningen av denna relation kommer att påverka hur redovisningsinformationen används och påverkar därmed verksamheten.

Den övergripande forskningsfrågan för hela arbetet är:

Vilken form och grad av resurskomplettering förekommer i den interaktiva relationen mellan småföretag, redovisningsbyråer och revisorer?

Syftet med arbetet har härletts ur den beskrivna forskningsfrågan. Det huvudsakliga syftet med detta arbete är att utveckla kunskap kring hur småföretag använder sig av ekonomiska rapporter från en extern resurs för att analysera och utvärdera sin verksamhet.

Arbetets huvudsyfte kan brytas ner i följande delsyften:

- *Att teoretiskt integrera modeller för tjänsterelationer i modellen för interaktiv ekonomistyrning för att användas i den empiriska undersökningen*
- *Att beskriva de tjänster redovisningsbyråer/revisorer erbjuder entreprenören i den interaktiva ekonomistyrrelationen.*
- *Att förstå hur den interaktiva relationen medvetandegör rådgivningsbehovet och stärker entreprenörens ekonomikunnande för verksamhetsstyrning.*

Det teoretiska syftet med arbetet är att integrera modeller för tjänsterelationer i modellen för interaktiv ekonomistyrning som kommer att användas i den empiriska undersökningen. För att kunna förstå hur den interaktiva relationen medvetandegör rådgivningsbehovet beskrivs de tjänster som redovisningsbyråer och revisorer erbjuder entreprenörer/småföretagare. Syftet och målsättningen med en interaktiv rådgivning är att stärka entreprenörernas ekonomikunnande för verksamhetsstyrning.

1.3 Teoretiska stöttepelare

Den teoretiska referensramen för detta arbete utgörs av ekonomistyrnings- och relationsmodeller som sammanförs till en undersökningsmodell i kapitel fem. Även synsättet från entreprenörskapsforskningen och rådgivningsinformationens betydelse för småföretagare inkluderas. Des-

sa teoretiska grundvalar presenteras kortfattat i detta avsnitt. De forskningsfrågor som presenterades tidigare förankras i dessa teorier. Likaså kommer tolkningen av resultaten i kapitel åtta och nio att bygga på dessa teoretiska stöttespelare.

1.3.1 Referensram

Smith (2003) framhåller att de teorier som används inom redovisningsforskningen ofta inte härstammar från redovisningslitteratur utan från andra discipliner såsom ekonomi, finansiering, sociologi och beteendevetenskap. Referensramen i detta arbete har influerats av ett flertal discipliner, förutom ekonomistyrning och redovisning även rådgivning och informationsteknologi, marknadsföringsteorier och sociologi, främst studier inom relationsbildning. Man kan säga att ramen är tvärvetenskaplig till sin karaktär. Denna referensram är bred på grund av studiens syfte, kontexten och den omgivning där de tillfrågade verkar. Eftersom redovisningen i sig kan anses vara ett interdisciplinärt ämnesområde kan fenomenet, redovisning i ett relationsperspektiv, studeras ur flera aspekter genom att kombinera modeller från ekonomistyrnings- och relationsforskningen. Keating (1995) framhåller två olika målsättningar med teorin i ett arbete: forskaren kan sträva efter att utveckla ny teori eller dens målsättning kan vara att illustrera, förfina eller testa en existerande teori. Den interaktiva ekonomistyrningsmodellen har inte i någon större utsträckning studerats i ett relationssammanhang, men samtidigt finns det ett praktiskt intresse av råd inom ekonomistyrning. Utgångsläget för detta arbete finns i ett teoretiskt forskningsgap där ekonomistyrningsmodeller integreras i ett relationssammanhang. Målsättningen är att få en djupare förståelse för vilken form och grad av resurskomplettering som förekommer i den interaktiva relationen mellan småföretag, redovisningsbyråer och revisorer. Att ha en teoretisk referensram för arbetet är även i överensstämmelse med det abduktiva angreppssätt som har antagits för arbetet. Nedan behandlas kortfattat den teoretiska referensram som legat till grund för intervjuerna, såväl som för analysen av resultaten.

1.3.2 Studier om ekonomistyrning, rådgivning och relationer

Ett centralt begrepp i arbetet är ekonomistyrning, som kan delas upp i två grupper: planering och uppföljning (Lind 1996). Frenckner (1983) definierar ekonomistyrning som planering och uppföljning mot ekonomiska mål. Definitionerna tar sin utgångspunkt i monetära termer och det som brukar karaktäriseras som företagets ekonomisystem, dvs. budgetering, kalkylering och redovisning. I konkreta termer handlar ekonomistyrning om utformning och användning av ekonomisk information. Under senare år har det funnits en tendens till att ge begreppet ekonomistyrning ett vidare innehåll. Lind (1996) lägger ytterligare en dimension till den traditionella monetära definitionen planering och uppföljning mot ekonomiska mål med hjälp av budgetering, kalkylering och redovisning, nämligen mått som speglar det fysiska flödet i verksamheten. Det är endast delar av företagets kvalitetsstyrning och produktionsstyrning som ses som en del av ekonomistyrningen (Lind 1996).

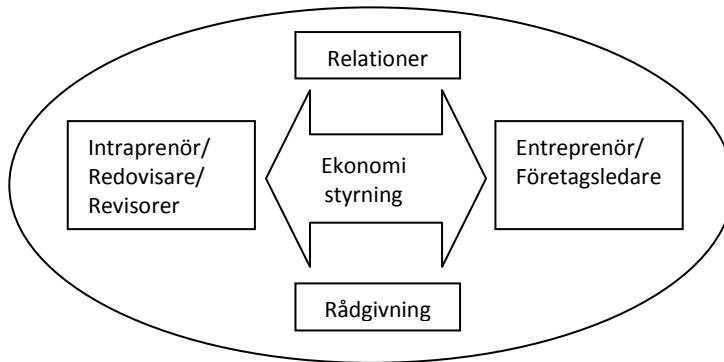
Forskare som Argyris (1990) och Jönsson (1996) framhåller att ekonomistyrning kan bidra till förändring och lärande. Den ekonomiska informationen utgör då ett medel för "looking ahead, thinking, removing unrecognized biases" (Argyris 1990). Utifrån den ekonomiska informationen reflekterar individerna över olika sätt att lösa problem, vilket kan ge upphov till lärande och förändrad handling. Malmi et al. (2009) argumenterar för att teorier inom ekonomistyrning behövs för att förklara gapet mellan teori och praktik. Författarna menar även att teorier från andra discipliner än forskning kring ekonomistyrning behövs för att entreprenörer och organisationer ska få en praktisk förståelse av forskning inom ekonomistyrning. Även Simons (1990, 2000) beskriver organisatoriskt lärande som organisationens förmåga att anpassa sig till omgivningen, dvs. han studerar ekonomistyrning och organisatoriskt lärande på en övergripande nivå. Han framhåller att den traditionella förståelsen av ekonomistyrning har varit att ledningen med hjälp av ekonomistyrningen kan identifiera och korrigera avvikelser i förhållande till planer, dvs. en form av enkel looplärning. Men han anser även att den ekono-

miska informationen bör användas interaktivt i syfte att uppmärksamma den strategiska osäkerheten och stödja framväxten av nya strategier, dvs. stödja dubbel looplärande. Widener (2007) belyser även i sin undersökning betydelsen av att organisationer använder sig av både diagnostiska som interaktiva styrsystem för att uppnå framgång.

Forskare inom ekonomistyrning (Vaivio 2001, Otley 1999, Jönsson 1996, Argyris 1990) betonar betydelsen av aktivt deltagande vid användning av ekonomisk information. I kapitel fyra presenteras olika teorier och modeller kring ekonomistyrning som kommer att ligga som grund för undersökningsmodellen. Marton et al. (2008) anser att redovisningsinformation bör uppfylla egenskaper som förståelse, väsentlighet, relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet och informationsekonomi. Samuelsson et al. (2008) beskriver i sin modell förhållandet mellan informationssystem och styrsystem. Boland och Pondy (1983) beskriver ekonomistyrning både utifrån ett rationellt och ett symboliskt perspektiv. Abrahamsson och Helin (2000) samt Hopwood (1974) belyser hur ekonomistyrning synliggör och belyser handling i företaget. Chenhall och Morris (1986), Johansson och Östman (1992) samt Björnenak och Olson (1999) beskriver redovisningsinformationens utformning. Burns et al. (2001) vill uppmärksamma göra redovisarens förändrade roll från kontroller till en "intern affärsrådgivare" för att få en djupare förståelse för betydelsen av forskning inom ekonomistyrning. Gemensamt för många forskare inom ekonomistyrning är att de belyser vikten av interaktivt deltagande vid framtagning såväl som vid användning av ekonomisk information vid ekonomistyrning. Simons (1990, 1987, 1995, 2000) har utvecklat en styrmodell som argumenterar för att det inte räcker med att övervaka och mäta prestationsförmåga utifrån uppsatta mål. Enligt Simons måste ett företags styrsystem expandera utöver den operationella effektiviteten för att få en hållbar konkurrensfördel.

Ledningens intentioner med ekonomistyrning ger inte alltid avsedd effekt på handling (Samuelsson 1986). Ledningens sätt att använda ekonomisk information påverkar inte ensam handling. Det är den samman-

vägda styrningen som består av samspel mellan olika tekniska och interaktiva sociala faktorer som påverkar förändringar, menar Hopwood (1974). Studiens centrala begrepp sammanfattas i figur 1 – 1.



Figur 1 – 1: Studiens centrala begrepp.

Eftersom tjänster är processer där produktion och konsumtion ofta sammanfaller och kunden ofta medverkar kan de inte undgå att uppfattas som oerhört komplexa. Såväl i tjänsteverksamhet som i andra kommersiella relationer mellan två parter är samspel och interaktioner det centrala. Samspelet är grundvalen för att skapa kvalitet och värde (Holmlund 1997, Gummesson 2002, Grönroos 2002). Relationskvalitet kan beskrivas som dynamiken hos långsiktig kvalitetsutveckling i bestående kundrelationer (Grönroos 2002, Burca et al. 2000).

Rytting (2006) utvecklar referensramar för kunders medverkan vid tillkomsten av konsumenttjänster. Han belyser tre ingredienser som präglar fenomenet "kundmedverkan", nämligen kundens aktiviteter, kundens processbidrag, och de effekter som kan uppstå. Sammantaget uppfattar han att dessa tre ingredienser på ett relevant sätt kan spegla fenomenet "kundmedverkan". Rytting (2006) menar att den närhet och kunskap som lojalitet och långvariga relationer kan medföra är kopplade till kundens medverkan. Gummesson (2002) framhåller med fokus på tjänster: "Kunden är medproducent och detta medför en annan typ av relation mellan kund och tjänsteproducent än den som gäller mellan en konsu-

ment och en varutillverkare". Detta accentuerar betydelsen av att förstå kunden i rollen som aktiv medaktör, parallellt med det intresse för relationer och relationshantering som framträder i olika sammanhang (Rytting 2006).

Forskningen kring upplevd tjänstekvalitet (*Perceived Service Quality*) har sitt ursprung i litteraturen kring tjänstekvalitet. De modeller som kommer att presenteras ger en överblick över vad som traditionellt tas upp när man diskuterar tjänstekvalitet. De modellerna som jag här presenterar är Grönroos modell (2002) som beskriver total upplevd tjänstekvalitet i tjänsterelationer, Gummessons modell för kvalitetserbjudande (1993), Wilsons och Nielsons samarbetsmodell (2000), Smiths och Van de Vens förtroende- och samarbetsmodell (1994), Håkanssons interaktionsmodell (1982), Ojasalos modell för tjänstekvalitet (1999), Zeithams, Berrys och Parasauramans modell för tjänstekvalitet och tillfredsställelse (1988) och Liljanders och Strandviks (1995) modell för relationskvalitet. Dessa modeller kommer att utgöra en teoretisk bakgrund för analys då teorimodellerna sammanförs och utvecklas av Holmlund (1997).

Holmlund (1997) har utvecklat en modell för att förstå och analysera samspel. Styrkan med denna modell och dess fyra analysnivåer är att den gör det möjligt för en tjänsteleverantör att i detalj studera hur affärsrelationen med en kund utvecklas och att den även gör det möjligt att förstå och analysera hur mängden kundkontakter bidrar till att forma den övergripande relationskvaliteten. Holmlund (1997), s.161, sammanfattar: "The Model has hence been developed to concern business-to-business relationships and is therefore best suited to this particular type of market".

När det gäller redovisningsrådgivning kan det antas att en medverkan mellan kunden och rådgivaren existerar, dvs. kunden, i detta fall entreprenören, är medaktör i någon form i processen. I detta samspel mellan aktörerna uppstår en affärsrelation varför det känns motiverat att studera en kombination av flera discipliner som tjänster/rådgivning, ekonomistyrning och relationer. Motivet för att kombinera olika discipliner är att

man når en djupare förståelse för de teorier som finns i de olika disciplinerna och får på så sätt en djupare förståelse för helheten i relationen mellan säljare och köpare.

I forskningslitteraturen har begreppet *entreprenör* flera betydelser. En *entreprenör* definieras av många forskare som en speciell individ som står bakom en innovation, är särskilt riskbenägen och som bryter ett mönster. Davidsson och Wiklund (2000) menar att en *entreprenör* är den person som agerar som ägare och företagsledare för växande företag. Sanner (1997) sätter *entreprenören* i ett individkontextperspektiv. Han ställer frågan bredare, och i stället för att fråga vem *entreprenören* är, ställs frågan hur *entreprenören* agerar. Shane och Venkataraman (2000) menar att *entreprenören* identifierar möjligheter eller situationer där nya produkter, produktionsprocesser, tjänster och marknader kan upptäckas. Gartner (1989) studerar *entreprenören* ur ett organisationsperspektiv och belyser att ett beteendeperspektiv på *entreprenörskap* är mer givande än att fråga vem som är *entreprenör*. Byrne et al. (2007) vill påvisa i sin undersökning att ledningen och den ekonomiansvarige (management accountants) utgör påverkande parter då man fastställer ledningens roll i ekonomistyrningsprocessen. Granlund (2001) visar på mänskliga faktorerens betydelse för att skapa stabilitet i och omkring ekonomistyrningssystem. De personer som intervjuades i detta arbete är *entreprenörer* i företag. Då används *entreprenör* i den mening som forskningslitteraturen anger, dvs. ägare, innovatörer som aktivt identifierar nya möjligheter men samtidigt är beroende av sin organisation och sitt nätverk som de har byggt upp över tid. I och med att jag valt att intervjua små och medelstora företags *entreprenörer* så kommer deras personliga åsikter att ha ett starkt inflytande. I detta arbete används ordet *entreprenör* synonymt med småföretagare/företagsledare/ägare.

Forskare som Mellemvik et al. (1988), Sanner (1977), Johannisson et al. (1996) och Blomqvist (2004) har visat att småföretagare har ett stort behov av information och rådgivning för att kunna leda och utveckla sitt företag. Johansson (1997) beskriver småföretagarnas paradoxala behov

av rådgivning. Paradoxen är att "småföretagare behöver rådgivning/information men vill inte ha den" och menar att tvetydigheten i rådgivningens innehåll måste förtydligas. Hjalmarsson och Johansson (2003) beskriver rådgivningstjänster som operativa eller strategiska. Den operativa rådgivningstjänsten karaktäriseras av att informationen är objektiv och kommunicerbar men innehållet är rätt statistiskt. Å andra sidan innebär strategisk rådgivning att informationen är subjektiv och tyst men innehållet är dynamiskt. Strategisk information och strategisk rådgivning handlar om att hitta nya ekonomiska och tekniska vägar, menar Hjalmarsson(1998). När det gäller strategiska frågor är det ofta subjektiv, dynamisk och tyst kunskap – entreprenöriella färdigheter – som blir viktiga. Det är därför rimligt att anta att de som arbetar som strategiska bollplank, t.ex. rådgivare, och med ambition att skapa kreativa arenor, i betydande utsträckning själva måste ha en sådan entreprenöriell kompetens för att kunna vara trovärdiga i samspelet med företagarna (Hjalmarsson 1998, McNeilly och Barr 2006).

Ekonomistyrnings- (MA) och relationsteorier (B2B) har valts som grundläggande teorier för detta arbete. En användbar modell inom strategisk ekonomistyrning är Simons modell (1995) "The Dynamics of Controlling Strategy". Denna modell togs som utgångspunkt för modellbildningen. Modellen i sig kommer att integreras med Holmlunds (1997) "The PRQ model" om samspel i affärsrelationer i och med att företagaren utlokaliserar tjänsterna redovisning och revision. I och med detta uppstår en rådgivningsrelation. Tidigare studier inom ekonomistyrnings- och relationsforskning har inte i någon större grad fördjupat sig i den ekonomiska och sociala relationen mellan redovisare/revisorer och småföretagare. Med detta arbete vill jag därför lämna ett bidrag genom att integrera modellerna och använda dem för att undersöka relationen. Arbetet influeras av behovet av resurskomplettering i småföretag och dess tankegångar om förändring av rutiner inom organisationen, men även samband mellan organisationer/företag förefaller viktiga med tanke på resurskomplettering inom redovisning som kommer att påverka styrningen av företaget.

2 Metodologi och forskningsmetoder

I detta kapitel presenteras metodologiska överväganden och metoder kring ekonomistyrningsforskningen. Vidare presenteras hur sökandet efter litteratur inom problemområdet har gått till och hur den referensram som presenteras i kapitel tre till fem har vuxit fram. Därefter redogörs för studiens uppläggning och genomförandet samt för syftet med intervjuguiden. Kapitlet avslutas med en beskrivning av arbetets struktur och den fortsatta uppläggningsen.

2.1 Metodologiska betraktanden

Forskningsstrategier indelas i kvalitativa respektive kvantitativa strategier och denna avhandling inriktar sig på det kvalitativa forskningsalternativet. Analysformen har sitt ursprung i kvalitativ forskning som försöker "klargöra ett fenomenets karaktär eller egenskaper". Kvalitativ forskning försöker förstå olika kategorier och kategoriernas betydelse i konkreta aktiviteter som t.ex. skriven text och relationens roll (Silverman 2005).

Metodologi berör forskningsprocessen och har både ontologiska och epistemologiska dimensioner (Bryman, 2002, Ryan et al. 2003). Då man väljer forskningsmetod bör man beakta såväl de ontologiska och epistemologiska antaganden som ligger till grund för forskningsfrågan. Forskningsmetoden påverkas även av arten fenomen som studeras. Forskarens antagande om fenomenets verklighet (ontologi) kommer att påverka på vilket sätt kunskap kan fås om fenomenet (epistemologi) vilket påverkar själva forskningsprocessen – metodologin (Ryan et al. 2003).

Bryman (2002) indelar ontologin (det som finns) i två kategorier, nämligen objektivism och konstruktionism. Objektivism innebär att forskaren anser att sociala företeelser är yttre fakta medan konstruktionism innebär att forskaren uppfattar att sociala företeelser skapas under processens gång. Wallen (1996) tolkar konstruktivism som att kunskapen inte är en avbildning av världen utan den konstrueras av forskaren. Vad man

egentligen observerar beror på hur man frågar och på mätmetodiken. I denna inriktning diskuteras även sociologisk-relativistisk konstruktivism vilket kan tolkas som att olika företeelser är påverkade av samhälleliga förhållanden som t.ex. regler i organisationer och att vetenskaplig kunskap är produkter av mänsklig verksamhet. Wallen (1996) fördjupar en mer realistisk variant: verkligheten uppfattas realistisk och kunskapen är åtminstone prövbar i vissa konsekvenser. En av huvudaspekterna på konstruktivism är uppfattningen om relationen teori – empiri menar Wallen. Denna avhandling är skriven ur en ontologisk synvinkel som närmast motsvarar konstruktionism.

Bryman (2002) indelar epistemologi i positivism, interpretativism och fenomenologi Enligt honom anser positivisterna att verkligheten finns där ute. Interpretativister forskar i människans påverkan. Interpretativister anser att forskare påverkar med sin forskning forskningsobjektet medan fenomenologer anser att forskarens egna synpunkter inte får påverka forskning.

Inom tidigare forskning har man hävdat att kunskap kan förvärfvas genom observationer och tolkning då verkligheten anses basera sig på subjektiva erfarenheter, dvs. att göra en tolkning av människors handlingar. Tonvikten ligger på behovet att uppfatta saker och ting ur den sociala aktörens synvinkel. Enligt Ryan et al. (2003) är sådana metoder mera lämpliga för att studera det dagliga beteendet hos bokförare och revisorer i deras naturliga redovisningsomgivning. I denna studie görs en tolkning av affärsrelationen utgående från en teoretisk referensram där ekonomistyrnings- och relationsmodeller samspelar. Den empiriska undersökningen utfördes som personliga semi-strukturerade intervjuer, dvs. intervjuaren har en uppsättning frågor som generellt sett kan beskrivas som ett frågeschema, men där frågornas ordningsföljd varierar och uppföljningsfrågor vid behov kan ställas.

Burrell och Morgan (1979) hänförde antaganden om den mänskliga naturen till ontologin och epistemologin, vilket gav upphov till de sociala

dimensionerna subjektiv och objektiv. Inom forskningen har man debatterat huruvida man helt kan åtskilja subjektiv och objektiv. Senik (2007)

"The differences between the subjective and objective views of reality and the world lead to different approaches to accounting research; mainstream, interpretative and critical".

Mainstream eller huvudfåran har starka influenser från såväl en funktionalistisk inriktad redovisnings- och managementdiskurs med rötter i neoklassisk forskningstradition medan interpretativ och socialkonstruktivistisk forskningstradition har rötter i en mer tolkande och hermeneutisk tanketradition. En tolkande ansats strävar att beskriva, förstå och tolka de betydelser som mänskliga aktörer fäster vid de symboler och strukturer som finns inom de miljöer i vilka de befinner sig. För Burell och Morgan (1979) är de tolkande och kritiska paradigmen de mest betydelsefulla alternativen till det funktionalistiska paradigmet. Det tolkande paradigmet omfattar subjektivistisk forskning som tar de subjektiva uppfattningarna som folk har om saker på allvar. Detta paradigm ser världen som socialt konstruerad (Lukka 2010). Man kan hävda att redovisning är en multiparadigmatisk forskningsgren, fastän det funktionalistiska paradigmet dominerar (Lukka 2010).

Forskning inom redovisning har visat att det dominerande paradigmet inom ekonomistyrning är för snävt, varför ett mer interpretativt och konstruktivistiskt synsätt är att föredra. Modell (2010) närmar sig frågan om paradigm från ett blandmetodperspektiv. Han oroar sig för de höga murarna mellan paradigmen som försvårar dialog dem emellan.

Deduktivt eller induktivt är olika slag av angreppssätt vid teoriutveckling (Bryman 2002, Ryan et al. 2003, Alvesson och Sköldberg 1994). Angreppssätten i enkätundersökningar är ofta deduktiva, dvs. utifrån teorin skapas hypoteser som testas och resultaten tolkas mot befintlig teori.

Den traditionella positivistiska synen har kritiserats som en bevisandets väg där ny kunskap inte framväxer, eftersom man anser att den typen av forskning allför starkt låser sig vid gamla teorier. För att generera ny

kunskap och nya teorier behövs forskningsmetoder som i stället följer en mera induktiv ansats. Gummesson (2000), Alvesson och Sköldberg (1994) beskriver skillnaden mellan induktiva och deduktiva forskningsansatser i termer av förhållandet mellan teori och empiri. Författarna anser att induktion utgår från empiri och deduktion från teori. En renodlat induktiv ansats betraktar den empiriska datainsamlingen som den grundläggande fasen i forskningsarbetet, ur vilken forskningsproblem och ny teori växer fram (Gummesson 2000). En deduktiv ansats utgår tvärtom från en generell regel och denna förklarar ett visst fall av intresse. Induktion och deduktion är inte varandra uteslutande alternativ enligt Alvesson och Sköldberg (1994). Syftet med detta forskningsprojekt är att "integrera modeller, förstå och utveckla kunskap", och den övergripande forskningsfrågan följer inledningsvis en deduktiv teoridrivna ansats, men får för att möjliggöra en tolkning av relationen mera induktiva inslag. Man kan säga att i detta forskningsprojekt utvecklas en integrerad teoretisk modell för tolkning av specifika fall, för att få ökad förståelse för forskningsområdet via fallstudier.

En blandning av såväl induktiva som deduktiva inslag benämns som abduktion. I likhet med induktion grundas den abduktiva ansatsen på empiri, men inflytande från en bredare teoretisk föreställningsram accepteras också. Vid den empiriska analysen är det således möjligt att hämta inspiration från existerande teori i syfte att få förståelse för det studerade fenomenet, enligt Alvesson och Sköldberg (1994). Kirkeby (1990) motiverar den abduktiva ansatsen med behovet att skapa ny kunskap. Alvesson och Sköldberg (2000) anser att den främsta fördelen med abduktion som ansats i förhållande till induktiva och deduktiva ansatser är att den inbegriper förståelse och möjligheter till tolkning. Wallen (1996) menar att abduktion inte är en metodik som kan användas schematiskt utan kräver ingående erfarenhet av det område frågorna gäller. Slutsatserna gäller inte strikt logiskt utan måste prövas vidare, t.ex. genom praktiska försök.

Metodvalet i detta arbete kan närmast sägas vara abduktivt. Inledningsvis skapas en teoretisk modell som integrerar ekonomistyrnings- och relationsmodeller för att ge en struktur för och identifiera elementen i den studerade ekonomistyrrelationen. I det empiriska arbetet tillåts en mera induktiv tolkning för att ge förståelse av innehållet i relationen och införa en social dimension i relationen. Den teoretiska modellen beskriver systemet och dess komponenter medan tolkningen behövs för att vi skall förstå hur systemet används. Ekonomisystemets och relationens kvalitet är inte bara beroende av vad systemet är utan i allra högsta grad hur systemet används. Denna kombination av ansatser kan närmast liknas vid abduktion.

Man kan även säga att denna avhandling är skriven ur ett symboliskt-tolkande perspektiv. Med utgångspunkt i en teoretisk referensram försöker man förstå en socialt konstruerad relation. Tolkningssynen grundar sig på uppfattningen att det behövs en strategi som tar hänsyn till skillnaden mellan människan och studieobjektet och som därför kräver att forskaren ska lyckas fånga den subjektiva innebörden av social handling som finns närvarande i en relation.

2.1.1 Metodologi inom ekonomistyrningsforskningen

Här vill jag kort belysa tidigare forskningsrön och tankar kring ekonomistyrnings- forskningen, vilket kommer att ytterligare fördjupas i kapitel fyra som behandlar teorier kring ekonomistyrning. Dock kan det vara på plats att redan i detta skede belysa den historiska utvecklingen kring området ekonomistyrning utgående från metodologiska överväganden.

Tomkins och Groves (1983) efterlyser en mer nyanserad bild av vilka forskningsmetoder som kan användas i ekonomistyrningsforskningen. De anger att den dominerande uppfattningen i forskningssamhället är att bra forskning baseras på logiska resonemang, statistiska metoder och testning av hypoteser. Forskning som i första hand baseras på empiriskt material bör endast användas för att utveckla hypoteser som sedan kan testas med statistiska metoder. Enligt författarna finns det ett gap mellan

teori och empiri inom ekonomistyrningen och för att minska gapet behövs mer empirisk forskning kring hur ekonomistyrningen fungerar. Den åsikten stöds även av Hopwood (1983).

Att den amerikanska forskningen inom ekonomistyrningen dominerats av ett forskningsideal som premierar logiska resonemang och statistiska metoder framgår av Kaplans artikel (1986). I ett flertal artiklar belyser han gapet mellan teori och empiri inom området. Enligt honom är forskningen i huvudsak deduktiv och de modeller av företaget som används alltför enkla. Scapens (1991) konstaterar även att det finns ett gap mellan teori och empiri. Horngren (2004) delar Kaplans och Scapens åsikter men han anser att det inte är något problem. Enligt honom agerar företagen rationellt utifrån ett kostnads-/intäkts-resonemang. Det är inte säkert att en förbättrad ekonomistyrning ökar nyttan så mycket att den överstiger kostnaden för företaget. Finns det ett gap mellan teori och empiri anser företagen att det inte är lönsamt att utveckla ekonomistyrningen.

Bilden av den internationella ekonomistyrningsforskningen överensstämmer inte med bilden av den nordiska. I en översikt av den nordiska forskningen i budgetstyrning konstaterar Hägg et al. (1988) att den är förhållandevis empiriskt inriktad och fallstudier är en ofta förekommande metod. Johansson et al. (1993) genomförde en undersökning som visade att forskningen utvecklats från ha varit icke-empirisk till att bli empiriskt inriktad. Den nordiska forskningen kring ekonomistyrning skiljer sig från den internationella genom den starka empiriska förankringen menar författarna. Den här studien faller inom den nordiska forsknings-traditionen. Undersökningen är starkt empiriskt förankrad. Den forskningsansats som används i detta arbete är fältstudier av tre småföretag, en redovisningsbyrå och revisorer. Den inriktas mot företags ansvariga/ägare och den tar i hög grad hänsyn till verksamheten. Kaplan (1986) argumenterar för att redovisningsforskare kan lära sig mycket av att göra empiriska studier i innovativa företag och genom metoden "illustrative case studies". Sådana studier kan förmå oss att inse vad som uppnåtts i praktiken men han och även Ryan et al. (2003) vill få oss att förstå att fall

studier som fenomen inte kan förklara allt och att alltför långtgående slutsatser av sådana undersökningar bör göras med försiktighet. Atkinson et al. (1998) framhåller även försiktighet i att göra för djupgående slutsatser vid kvalitativa undersökningar och att forskaren bör framhålla arbetets validitet och reabilitet i testet. Hopwood (1987) understöder redovisningens starka roll som berör hela organisationen vilket gör redovisningsinformation till en faktor för beslutsunderlag:

"Accounting has provided an operational and influential language of economic motive, its calculations has influenced important policy decisions, and the visibilities it created played an important role in making real particular segmentations of the organisational arena" (Hopwood 1987) s.222.

2.1.2 Framväxt av en referensram

Bakgrunden till detta projekt är till viss del min egen erfarenhet av att undervisa inom företagsekonomi/redovisning på högskolenivå. Mitt intresse för redovisning har även anknytning till att jag även bedriver ett litet företag och är involverad i de lokala rådgivningsorganisationerna som har till uppgift att upprätthålla en viss rådgivning till växande små och medelstora företag. Ett antal undersökningar har gjorts av dessa organisationer beträffande små och medelstora företags rådgivningsbehov och vilka områden företagen i så fall önskar sig rådgivning inom. Dessa undersökningar samt intervjuer som har gjorts under de gångna åren har inspirerat mig till att fördjupa mig i problematiken rådgivning och i denna undersökning specifikt rådgivning i ekonomistyrning, som många småföretag har utlokaliserat. I och med att företag utlokaliserar denna tjänst så uppstår ju en köpar-säljar-relation som i denna studie kommer att vara det fenomen som kommer att studeras.

Genomgång av vetenskaplig litteratur inom områden ekonomistyrning (management accounting), entreprenörskap/rådgivning och tjänsterelationer gjordes. Sökning av vetenskaplig litteratur inom dessa områden

har gjorts genom att jag tagit del av tidigare studier som behandlat dessa fenomen och genom diskussioner med forskare vid Åbo Akademi och Uppsala universitet. Rapporter som olika nationella och internationella organisationer gjort inom detta område har även bidragit med information.

Övriga litteratursökningar har skett med hjälp av dator och manuella insatser. Utgångspunkten har varit relationsprocesser vid köp av tjänsten redovisning/ekonomistyrning i små företag. Datasökning har gjorts på bland annat begreppen "management accounting", ekonomistyrning, tjänsterelationer, kvalitet, entreprenörskap, strategi, bokslutsprocesser, rådgivning. Vetenskapliga artiklar har sökts i ett antal olika databaser och med stor hjälp av Högskolan på Ålands bibliotek och biblioteken vid Åbo Akademi och Uppsala universitet. Sökandet efter litteratur har fortgått löpande under hela studietiden.

2.2 Studiens uppläggning och genomförande

Vid en litteraturgenomgång (Olsson m.fl. 2003) har det visat sig att det inte fanns någon systematisk forskning om användningen av redovisning i entreprenörskap. Forskningen inom detta område har varit sporadisk och ger inga empiriska bevis för hur entreprenörer använder redovisning som beslutsunderlag i sin dagliga verksamhet. Därför är det av intresse att försöka beskriva hur redovisningsbyråer och revisorer bidrar till att medvetandegöra rådgivningsbehovet och förstå entreprenörernas delaktighet. I denna delaktighet uppstår det en affärsrelation och just denna affärsrelation är det fenomen som ska studeras i denna undersökning.

För att på ett systematiskt sätt kunna beskriva och analysera relationer mellan företag har forskare utvecklat ett antal modeller vilka presenteras i kapitel fem. Axelsson (1996) beskriver och analyserar olika aktiviteter som äger rum i relationen och vad som "flödar" mellan parterna. Håkansson (1982) belyser fyra huvudgrupper av variabler i sin interak-

tionsmodell nämligen interaktionsprocessen på kort och lång sikt, parternas egenskaper, atmosfären i relationen samt omgivningsfaktorer. Gummesson (1998) betonar att relationerna är dubbelriktade och ser företag som medlemmar i ett nätverk där allt som sker i nätet kan påverka de andra. Holmlund (1997) utvecklar en modell för att förstå och analysera samspel och interaktioner i relationer. Om vi antar att entreprenörerna är delaktiga på något sätt i framtagningen av redovisningsinformation och har synpunkter på kvaliteten på produkten, t.ex. hur den presenteras, tolkas och utvecklas, så blir samspelet och interaktionsprocessen mellan parterna av intresse att studera. Dock bör man beakta att framtagning och/eller användning av redovisningsinformation varierar beroende på entreprenörens förhållningssätt till redovisning samt redovisarens/leverantörens grad av delaktighet i själva rådgivningsprocessen.

Användning av redovisningsinformation är ingen självklar företeelse i en organisation (Mellempvik et al. 1988). Således finns det inget enkelt sätt att skaffa kunskap om användning av redovisningsinformation och den relation som uppstår mellan köpare och säljare. Kunskap kring användning av redovisningsinformation måste baseras på tolkningar av aktörers diskussioner, beslut och handlingar (Mellempvik et al. 1988). Alltså, för att kunna utveckla kunskap om entreprenörers användning av redovisningsinformation och dess relation, behöver jag studera och tolka deras handlingar, deras sätt att uttrycka sig om redovisning och deras tolkningar av specifika situationer. Detta kräver närhet till forskningsobjektet, vilket kan uppnås genom att använda kvalitativa intervjuer (Bryman 2002). För att kunna förstå entreprenörers användning av redovisningsinformation anser jag att det är väsentligt att tolka entreprenörens, redovisarens och revisorns språk och text.

Att ha företaget i fokus vid entreprenörstudier är vanligt i företagsekonomisk forskning. Vilka faktorer som gör att nystartade företag utvecklas och hur planering och produktion sköts i dessa företag, är några exempel på vad som kan studeras ur ett företagsperspektiv. Redovisning berör hela företaget varför ett företagsperspektiv är intressant. Jag väljer att

studera entreprenören som är företagsledare i och ägare/delägare till relativt små men växande företag.

Ett individperspektiv karaktäriseras av forskning kring entreprenörens/intraprenörens personlighet. Exempel på forskningsfrågor är vem entreprenören är eller vad det är som skiljer entreprenören från andra individer (Blomqvist 2004). Vad är det som gör att individen startar företag och vilken betydelse externa aktörer har är andra frågor som studeras i detta perspektiv. Att ställa individen i fokus för att beskriva om och hur entreprenören och redovisaren deltar i att producera/analysera redovisningsinformation och att förklara varför och hur de deltar i denna process är av intresse.

Sanner (1997) kategoriserar studier om entreprenören i ett bredare perspektiv. Nu ställs frågan vad entreprenören/intraprenören gör. Därmed riktas intresset mot vad som händer när entreprenören agerar och processen är nu i centrum. Inte bara entreprenören är intressant att studera utan också andra individer, aktörer, som är involverade i företaget tillsammans med entreprenören. Forskningen om entreprenöriella handlingar sedda ur detta perspektiv har en kortare historik (Sanner 1997) men nämner fokus på entreprenörens nätverk som ett bidrag till att hitta nyckelfaktorer till framgång. Jag finner också ovanstående resonemang kring entreprenörskap/intraprenörskap intressant i min studie. Jag ser också att det är entreprenören i ett samspel med redovisaren och revisorn eller andra centrala aktörer som jag skall studera. Om jag ser min studie i ett bredare perspektiv så riktar jag också intresset mot hur mötet utvecklas över tiden, dvs. hur redovisning produceras under olika faser i ekonomistyrningsprocessen. Liknande resonemang kan man finna i Blomkvists (2004) samt Sanners (1997) teorier om hur man kan studera entreprenören i handling.

2.2.1 Fältstudier som forskningsansats - val av studieobjekt

En väsentlig faktor vid fallstudier/fältstudier är att forskaren skall kunna förklara varför ett visst studieobjekt har valts (Yin 2003, Silverman 2002,

Hägg och Hedlund 1979). Genom att försöka förklara minskas risken för att forskaren hamnar i ett "case" utan att veta varför. Ferreiras och Merchants (1992) genomgång av tidigare publicerade fältstudier visade tre sätt att välja studieobjekt. Ett av alternativen är atypiska fall som speciellt innovativa företag eller problemföretag. Ett annat alternativ är att forskaren ställer upp ett antal karakteristiska som fallföretaget ska uppfylla, som exempelvis att företagen skall representera olika branscher och vara av en viss storlek. Det tredje alternativet är att forskaren inte har gett någon förklaring till varför fallet har valts, vilket kan innebära att han/hon hamnat in i fallet.

Kaplan har (1986, 1998) i ett flertal tillfällen återkommit till behovet av att studera innovativa företag med avseende på både verksamhet och ekonomistyrning. Kaplan efterfrågar studier av en form av atypiska företag. Enligt Kaplan finns det inga möjligheter att studera innovativ ekonomistyrning genom enkätmetoden. En förklaring kan vara att få företag arbetar med innovativ ekonomistyrning. Enligt Kaplan behöver forskningen av den typen av fenomen istället ske med hjälp av fallstudier och i synnerhet då longitudinella fallstudier. Ett problem med Kaplans betoning av innovativa företag är hur dessa kan urskiljas från övriga företag, dvs. hur forskaren innan studien är genomförd kan bedöma vilket företag som är innovativt (Scapens 1993, 1990). Traditionellt har ekonomistyrning studerats utifrån redan etablerade företagsorganisationer men Davila et al. (2009) belyser relevansen av att studera innovation/strategi begreppen i entreprenöriella organisationer för att få en djupare förståelse för innovation och entreprenörskap.

Det kan vara svårt att urskilja vilka företag som kan karaktäriseras som innovativa med avseende på verksamhets- och ekonomistyrning. I stället för att fokusera sig mot att det valda företaget är att anse som ett innovativt företag enligt Kaplans termer inriktas undersökningen mot små och medelstora tillväxtföretag som har ändrat eller försöker ändra verksamheten och ekonomistyrningens utformning och användning. Genom det-

ta ökar möjligheten att identifiera samband och olikheter mellan verksamhets- och ekonomistyrningens utformning och användning.

Föreliggande studie omfattar intervjuer med tre entreprenörer, två ansvariga redovisare i redovisningsbyrån samt två revisorer. Med entreprenör avses den som är innovativ och identifierar nya möjligheter i form av nya produkter eller marknader (Shane och Venkataraman, 2000). Urvalet av dessa fyra företag var inte slumpmässigt utan snarare medvetet i syfte att få kontakt med dessa entreprenörer och lära oss om hur affärsrelationen utvecklats över tiden. Varför jag valt fyra företag som skall studeras är att jag vill studera relationen i själva rådgivningsprocessen och eventuellt där upptäcka likheter men även skillnader i entreprenörernas kvalitetskrav på själva processen. Därför ställdes ett antal kriterier upp som skulle medverka till att hitta dessa företag/entreprenörer.

Kriteriet för urval av entreprenör var att entreprenören skulle vara företagsledare i ett mindre tillväxtföretag. Wiklund (1998) menar att tillväxtföretagare i större utsträckning än andra företagare, förutom tillväxtaspekten, även lever upp till de andra dimensionerna av vad en entreprenör är. Det finns många definitioner av tillväxtföretag i litteraturen. Några mått som ofta används är förändring i omsättning, balansomslutning, förädlingsvärde, antal anställda och volym (Gandemo 1995). Genom att välja tillväxt definierat som tillväxt i omsättning kommer företag som växer starkt i form av antal anställda eller balansomslutning kanske att förbises om denna tillväxt ej resulterat i tillväxt i omsättning. Tillväxt definierat som tillväxt i omsättning är dock ett vanligt mått på tillväxt. Delmar (1997) har studerat hur måttet tillväxt använts i 55 publicerade forskningsartiklar. Tillväxt definierat som tillväxt i omsättning är tillsammans med tillväxt i antal anställda den mest studerade tillväxtvariabeln.

Ett annat skäl att studera entreprenörer som är företagsledare i företag i en tillväxtfas var att jag förväntade mig att mer redovisningsinformation skulle förekomma i diskussionen i ekonomistyrningsprocessen. Bergström och Lumsden (1993) visar att företagsledare i små företag, som är

positiva till att låta företaget växa, också är användare av redovisning i högre grad än företagsledare i andra små företag. Gooderhamn et al. (2004) visar även att motivering till tillväxt i företaget är en viktig faktor för att företagaren skall skaffa sig ytterligare redovisningsinformation. Däremot säger de ingenting om och hur företagsledare är delaktiga i att producera redovisning.

Som tidigare konstaterats utlokaliserar dessa intervjuade företag sin redovisning vilket betyder att de köper en tjänst och att en kundrelation uppstår. Vi har även konstaterat att redovisning i mycket är formbunden och lagstadgad vilket gör att handlingsfriheten minskar något. Axelsson (1996) diskuterar utvecklingar av erbjudandet till en kund. Det ena är att erbjudandet till en kund utvecklas genom att nya produkter eller tjänster som säljaren utvecklat introduceras. Det andra sättet är att tillsammans med kunden identifiera möjligheter att förändra samarbetet. Athanassopoulou (2006) beskriver även faktorer som påverkar relationskvaliteten vid utvecklandet av nya tjänster och produkter såsom kvalitet i kommunikationen, olika bindningar som påverkar relationen samt en stark kundorienterad relation, t ex kunskapsrelation. Även Gummesson (1998) behandlar kunskapsrelationen som han anser kan både förena och förändra. I och med att jag valt att studera entreprenörer i företag i tillväxt så kan man anta att dessa personer är inställda på förändring och att affärsrelationen skall lyckas och utvecklas och att kvaliteten i själva tjänsten men även produkten kan vara en avgörande faktor.

Ett ytterligare kriterium är att företaget skall vara ett litet aktiebolag. Med litet aktiebolag avser jag företag med färre än 50 anställda. Det finns liksom i tillväxtbegreppet flera definitioner av vad ett litet företag är. Här används flera mått än antal anställda, exempelvis omsättning och balansomslutning (Företagarna i Finland, 2008). Denna definition har enligt Johansson (1997) sin fördel i enkelheten. Nackdelen är att den är väldigt grov, varför han föreslår att varje forskare gör en situationsanpassning av begreppet. Indelningen mellan företagsstorlekarna stämmer relativt väl överens med de brytpunkter, så kallade tillväxtbarriärer, som forskare

re har identifierat. Kopplingen mellan ägande och ledning av ett mindre företag markerar en viktig sådan brytpunkt (Johansson, 1997). I små företag är ägare och företagsledare många gånger samma person. Min definition blir att det skall vara ett aktiebolag med färre än 50 anställda och att entreprenören äger minst 50 % av aktierna i företaget.

Med utgångspunkt från ovanstående kriterier lokaliserade jag tre entreprenörer, en redovisningsbyrå samt två revisorer. Efter att ha tagit del av respektive företags externa rapportering, som fanns tillgänglig, kontaktade jag företagsledaren/entreprenören i respektive företag och fick där efter komma och intervjua henne/honom. Till att börja med ställde jag frågor som handlade om dem själva och om företaget och företagets produkt. Under intervjuerna som samtliga är bandade framkom att dessa personer och företag stämde överens med den definition av entreprenör och företag som jag avser att studera i denna studie varför jag fortsatte intervjun. Urvalet har gjorts medvetet i syfte att inhämta kunskap. Jag har valt att i denna studie inte söka fler företag utan jag har avgränsat mig till fyra företag, ett redovisningsföretag samt två revisorer.

Fallföretagen i studien kallar jag för Alpha, Beta, Delta och Gamma, se tabell 2 – 1.

Tabell 2 - 1: Företagens karakteristika.

Företag	Verksamhet	Antal anställda	Omsättning 2008, m. €	Område
Alpha	Redovisning	33	2,1	Tjänster
Beta	Försäljning	14	4,7	Bilföretag
Delta	Tillverkning	10	1,5	Snickeri
Gamma	Tjänster	15	2,5	Måleri

2.3 Datainsamlingsmetod

För att utveckla kunskap om hur företag med hjälp av ekonomiska rapporter kan analysera sina ekonomiska prestationer samt förstå det mer värde som skapas i relationen mellan redovisningsbyrå/revisorn och företaget kan jag studera och tolka aktörers handlingar, samtal och beslut. Mellembvik m.fl. (1988) menar att det är den aktör som använder redovisning som bestämmer dess betydelse. Många informationskällor till företagsledaren är människor. Det är därför viktigt att studera samtalen dem emellan menar, Johansson (1997). Exempel på datainsamlingsmetoder är olika former av observationer och intervjuer, dokumentstudier och frågeformulär. I föreliggande studie har intervjuer och direkta observationer varit den huvudsakliga datainsamlingsmetoden, men också dokument som företagets årsredovisningar samt information om företagets databaser har studerats.

En av fallstudiens (case study) starka sidor som betonas av Yin (2003) är att den ger möjlighet för forskaren att använda sig av flera metoder vid datainsamlingen. Scapens (1990) anger fyra vanliga datainsamlingsmetoder vid fallstudier, nämligen: intervjuer, dokument, direkta observationer och deltagande observationer. I jämförelse med Scapens preciserar Yin (2003) datainsamlingsmetoderna ytterligare. Han tillägger fysiska artefakter och delar upp dokument i två delar, dels dokument som kan vara brev och utredningar, dels arkivmaterial som exempelvis kan vara organisationsscheman och ekonomiska rapporter. Birnberg et al. (2001) betonar även vikten av att använda sig av flera undersökningsmetoder vid ekonomistyrningsundersökningar för ingen metod kan utesluta den andra, för att få ett rättvist resultat av undersökningen.

Enligt Yin (2003) ökar trovärdigheten i fallstudien om datainsamlingen sker utifrån tre principer. Den första är att använda sig av flera källor för att belägga empiriska data. Trianguleringen av det empiriska materialet för trovärdigheten lyfts fram av flera andra författare (Scapens 1990, Otley 1994). Den andra principen enligt Yin (2002) är att skapa en fallstudiedatabas. Den tredje principen är att skapa en kedja av sammanhäng-

ande belägg från den övergripande forskningsfrågan via teorin och empirin till slutsatserna.

Datainsamlingsmetoden är av kvalitativ karaktär snarare än kvantitativ. Utmärkande för kvalitativa studier är att stor vikt läggs vid individens perspektiv i det studerade fenomenet. I studien eftersöks kvalitativa egenskaper i form av om och hur samt varför entreprenörer deltar i ekonomistyrningsproceduren. Kaplan (1986) betonar vikten av observationer när man studerar redovisning ur en given modell. Vidare används intervjuer och till viss del dokument som metod för datainsamling. Den dataanalys som används är manuell textbehandling. När slutligen analyserade data presenteras har jag valt att presentera dem till största del i kvalitativ form.

Jag har använt mig av semistrukturerade intervjuer som är ett mellanting mellan den ostrukturerade och den strukturerade varianten av intervjun. Entreprenörerna och anställda på redovisningsbyrån samt revisorerna intervjuades till att börja med utifrån tematiserade frågeställningar (bilaga 3-4) som var uppbyggda från min tidigare erfarenhet av redovisning samt den teori över ekonomistyrningsprocessen som beskrivs i kapitel fyra samt teoridelen om tjänsterelationer som beskrivs i kapitel fem. Entreprenörerna, redovisarna och revisorerna berättade fritt utifrån mina tematiserade frågor som inledningsvis behandlade entreprenörernas bakgrund och deras företag. Därefter ställde jag frågor som handlade om ekonomistyrningsprocessen och relationer som uppstår mellan företaget och redovisaren/revisorn. Den delen av intervjun var nu mer strukturerad. Jag fick ta del av redovisningsrapporter och bokslut i respektive företag. Utifrån dessa rapporter och bokslut fortsatte jag att ställa frågor som handlade om vilka aktörer som deltagit i att producera dessa. Jag frågade vidare entreprenörerna om hur det gick till när rapporterna och bokslutet producerades och när de själva deltog. Frågor jag ställde handlade om vad företagaren och andra aktörer diskuterade när de producerade rapporter och bokslut samt vilken information företagaren använde sig av. Största delen av intervjuerna bandades och samtidigt fördes också

anteckningar. Intervjuerna skrevs sedan ut i sin helhet. Sammanställningarna har de intervjuade i viss utsträckning tagit del av. Kompletterande frågor har efter intervjutillfället ställts per telefon.

Intervjuguidens (bilaga 2-3) uppbyggnad har växt fram genom att jag studerat tidigare intervjufrågemallar i tidigare forskningsrapporter kring begreppen ekonomistyrning, rådgivning samt tjänsterelationer. Det föreligger två intervjuguider, en för företagen och en för redovisningsbyrån och revisorerna samt ett formulär som de intervjuade bads fylla i innan intervjuerna startade. Frågorna har förankrats med min handledare. Som tidigare sagts utgör dessa intervjuguider ett underlag för i den praktiska intervjuprocessen fördjupades och utvecklades frågorna ytterligare, dvs. intervjun blev nu mer strukturerad. Då intervjuguiden i sin karaktär utformades rätt öppet så gav det möjligheter för såväl intervjuaren och intervjusvararna att rätt fritt formulera sig och utveckla sina åsikter om den rådande relationen. På så sätt passar den syftet med denna studie.

En alternativ metod till att intervjua entreprenören om mötet med redovisaren är att jag som forskare är med som passiv åhörare, d.v.s. deltagande observation (Bryman 2002, Yin 2003). Genom deltagande observation kan jag fånga mötet mellan entreprenören och redovisaren i processen och utifrån detta möte när redovisningsinformationen produceras och används kan man ställa frågor till entreprenören och redovisaren om deras uppfattning av mötet. En fördel med denna metod är att jag som forskare får möjlighet till att uppleva hela mötet mellan aktörerna och risken för glömska, medveten eller omedveten, och omtolkningar vid återgivande av mötet undviks. I början av detta projekt var min avsikt att delta som passiv åhörare när entreprenören och redovisaren möttes i processen. Jag kontaktade tre entreprenörer. Det visade sig att entreprenörerna inte var villiga till att ha mig som åhörare. Jag frågade redovisningsbyrån och han frågade i sin tur en entreprenör om denne var intresserad av att delta i mitt projekt men inte heller denne svarade ja på mitt önskemål. Tre observationstillfällen kunde dock genomföras med de tre företagen vilket varade åtta timmar per tillfälle. Då jag inte fått möjlighet

att få närvara vid ett möte har jag valt att istället intervjua entreprenörerna, redovisarna och revisorerna skilt och låta dessa berätta om senaste tillfället när företagets budgeter, kalkyler och bokslut producerades i företaget och hur respektive parter upplever relationen i detta affärssamarbete.

Ambitionen har genomgående varit att använda så många källor som möjligt för att insamla det empiriska materialet. Genom ett sådant förfarande trianguleras det empiriska materialet för de tre studerande dimensionerna. Ett av de undersökta företagen deltog i undersökningen 2006 (Kullman 2007) men togs med även i denna undersökning just med syftet att få perspektiv under en längre tid och se om förändringar har skett under denna tid. Se tabell 2 – 2.

Tabell 2 – 2: Sammanfattning av utnyttjade datainsamlingsmetoder.

Datainsamlingsmetoder	Intervju	Dokument	Direkt observation
Studerande dimensioner/år	2008 - 2009	2007 - 2009	2008 - 2009
Verksamhet	x	x	x
Ekonomistyrningens utformning	x	x	X
Ekonomistyrningens användning/relation	x	x	x

2.4 Analysenheten

Innan man går närmare in på det analysarbete som utförts måste man vara på det klara med vad som skall analyseras. Analysenheten för föreliggande studie utgörs av själva relationen mellan entreprenören, redovisaren samt revisorn. Denna relation består dels av löpande redovisning/ekonomistyrning och dels av mer eller mindre omfattande rådgivning.

I studien är syftet att beskriva hur relationen i rådgivningsprocessen mellan redovisaren/revisorn och entreprenören fungerar samt förstå hur entreprenörerna använder sig av ekonomisk analys och utvärdering som beslutsunderlag vid strategisk verksamhetsstyrning. Syftet med den rådgivning som tillhandahålls är att den skall kunna tillföra resurser och kompetens till företaget, men i synnerhet till entreprenören som är ansvarig för ekonomistyrningen i företagen. Intervjufrågeställningarna och analysen bygger på hur entreprenören ser på kontakten med redovisaren/revisorn och vice versa. Det är inte ovanligt att en redovisare kan arbeta på plats i företaget och att han samtalar med en ansvarig person, i denna undersökning entreprenören, som ansvarig för ekonomifunktionen i företaget. En revisor däremot har en annan roll och samtalar vanligtvis med många olika individer i företaget för att bilda sig en uppfattning om vilka revisionsrisker som finns i företaget. Av resonemanget följer att det är entreprenören i företaget och redovisaren i redovisningsföretaget samt revisorn i revisionsföretaget som utgör relationsparter.

Data för en kvalitativ studie skapas i interaktionen med intervjupersonerna. Forskarens uppgift blir sedan att i analysarbetet översätta intrycken och skapa mening av innehållet. Analysen innebär bland annat att begreppsmässiga kategorier utvecklas som underlättar läsarens förståelse för materialet (Merriam 1988). Kategorisering innebär att forskaren märker eller kodar sitt material genom att på något sätt etikettera det. Tillvägagångssättet för analys och kodning har i denna studie skett stegvis, vilket även förespråkas av Merriam (1988) som menar att analys av insamlat material bör ske med systematik och utföras i flera olika steg. Ett sådant tillvägagångssätt framhålls som centralt för att så långt som möjligt skapa en inre validitet och reliabilitet (Bryman 2002). I ett första skede, efter det att varje intervju skrivits ut, har en uppdelning gjorts mellan material som kan relateras till företaget, till exempel bakgrundsfakta, entreprenörens ansvarsområde och uttryckta uppfattningar om relationen till redovisaren respektive entreprenören. En sådan uppdelning kan beskrivas som att materialet börjar etiketteras. Intervjumaterialet har därefter sammanställts till löptext om varje fallföretag.

Det är viktigt att påpeka att kodning och analysarbete inte är koncentrerat till en enda tidpunkt, utan kodning av materialet sker även under själva datainsamlingen och analys förekommer under hela forskningsprocessen. Själva mötet med empirin är en tolkande process där forskaren parallellt med datainsamlingen löpande analyserar sitt material. Efter datainsamlingen går analysen in i ett mer intensivt skede där ambitionen blir att lyfta resonemangen till en högre abstraktionsnivå (Merriam 1988). I föreliggande studie har abstrahering bland annat handlat om att föra upp parternas konkreta och personliga upplevelser av relationen till en mer generell och övergripande nivå. I det empiriska materialet beskrivs företaget och dess bakgrund samt de intervjuades uppfattning om strategistyrning utifrån teorimodellen samt utfallet utifrån de aktiviteter som beskrivs i figur 6-2. Nästa nivå i analysen följer i linje med andra studier inom området på så sätt att när vi studerar interaktionen i ett affärsförhållande grupperas data enligt följande fyra nivåer: akter, episoder, sekvenser och slutligen nivån som gäller relationskvalitet. Vid analys av det empiriska materialet har en indelning gjorts utifrån den modell som beskrivs i kapitel fem.

2.5 Empirins roll

Scapens (1990) betonar betydelsen av att fall/fältstudier tar sin utgångspunkt i en teorigenomgång av litteratur med anknytning till studiens frågeställning. Vidare anger han att teorigenomgången, om det är möjligt, med fördel kan resultera i aspekter som sedan studeras i företaget. Liknande resonemang återfinns hos Yin (2003) som konstaterar att den teoretiska referensramen ger god vägledning vid datainsamlingen. Dessutom anger Yin att analysen av fall/fältstudiernas empiriska material underlättas om studien har en god teoretisk förankring.

En precisering av studiens syfte gav ett antal delsyften, nämligen att beskriva de tjänster som redovisningsbyråer/revisorer erbjuder sina kunder, samt förstå hur den interaktiva relationen medvetandegör rådgivningsbehovet och stärker entreprenörernas ekonomikunnande för verk-

samhetsstyrning. För att förstå processen integreras modeller för tjänsterelationer i modellen för interaktiv ekonomistyrning för att användas i den empiriska undersökningen. Ekonomistyrnings- och relationsbegrepp blir centrala i undersökningen då det är själva affärsrelationen som ligger som grund för utbyte av informationen i rådgivningsprocessen.

Texten är mestadels deskriptiv till sin natur på bekostnad av egna och analytiska reflektioner. Den empiriska undersökningen som presenteras i kapitel sex har sitt ursprung i Holmlunds (1997) modell som ger oss ett verktyg att förstå och analysera samspel i ett affärsförhållande.

Empirins roll är att genom modellen med dess fyra analysnivåer göra det möjligt för oss att i "detalj" studera hur relationen mellan redovisningsbyrå/redovisaren, revisorn och entreprenören utvecklas och att den även gör det möjligt för oss att förstå och analysera hur ett antal kundkontakter bidrar till att forma den övergripande relationskvaliteten. Genom att empirin analyserar kvalitetsdimensioner som beskrivs i kapitel sex, kartlägger undersökningen den mångsidiga dynamik som gäller för entreprenörernas men även redovisarens/revisorns relationsupplevelser. Genom att analysera de olika interaktionsnivåerna i empirin framträder de många akter och episoder som bidrar till kvalitet på lång sikt och kan göra entreprenörerna, revisorerna och redovisarna medvetna om antalet kundkontakter som måste hanteras i en relation om man vill uppnå kvalitet i relationen. Undersökningen ger oss även en bild av vilka akter och episoder som kan bryta en relation dvs. att rådgivningsprocessen upphör och vilka som är mindre väsentliga för att en affärsrelation skall bestå.

2.6 Studiens trovärdighet och generaliserbarhet

Gummesson (1999) menar att det är viktigt att vid varje fallstudie redogöra för vad forskaren har för tidigare erfarenhet. Min förförståelse har påverkats av tidigare och nuvarande yrkeserfarenhet. Min kunskap och erfarenhet som revisor i små företag och högskolelärare i redovisning har gett insikt i problemområdet. Min erfarenhet av fenomenet jag vill stude-

ra kan lätt hindra mig att upptäcka nya infallsvinklar och identifiera problem. Å andra sidan har jag ett perspektiv som hjälper mig att se relevanta data vilket kan vara till nytta när jag söker finna nya eller mindre kända problem.

Min tidigare erfarenhet som lärare och revisor har påverkat mina samtal med entreprenörerna och redovisarna men också hur jag tolkat och analyserat materialet. Vid bedrivande av forskning poängteras ofta vikten av att klart tydliggöra sin egen roll som forskare samt den ontologiska grundsynen som man bär med sig (Bryman 2002). Som forskare avser jag att så objektivt som möjligt återspegla de studerande entreprenörerna och redovisarna och deras subjektiva uppfattning om verkligheten. Men jag kan inte komma ifrån att jag bär med mig subjektiva erfarenheter och bedömningar som kommer att avspegla sig i min forskning. Jag måste dock vara medveten om att det är de studerade entreprenörernas och redovisarnas kontext jag skall berätta om och de är dessa entreprenörers delaktighet i processen jag vill fånga.

Bryman (2002) menar att vi måste vara försiktiga när vi tar fram nya synpunkter från en intervju. Jag som intervjuare ställer frågor utifrån min kontext och entreprenörerna svarar utifrån sin respektive kontexter. Därefter skall jag återföra berättelserna från flera entreprenörer till min kontext. Det är utan tvekan ett översättningsproblem mellan min tolkning av begrepp och entreprenörernas tolkning av begrepp vilket det enligt Bryman (2002) är omöjligt att komma åt.

För att skapa trovärdighet i studien har jag strävat efter att utgå ifrån data som jag också redovisar i min empiridel. Till att börja med har jag inlett intervjuerna med frågor utifrån min intervjuguide. Därefter har jag utifrån intervjuguiden ställt frågor kring interaktiviteten inom företaget samt interaktiviteten mellan företaget och rådgivarna utifrån den teor som beskrivs i kapitel fyra och fem, som fördjupade frågor. Jag har också ställt frågor om tjänsterelationsprocessen och hur själva relationen utvecklats mellan entreprenören och redovisaren/revisorn. Jag har även ställt frågor om vilken typ av information som entreprenörerna använt

när de deltagit samt varför de deltagit eller ej. I bilaga 1 presenteras antalet intervjuer som gjorts samt tidpunkterna för intervjuerna.

Man bör dock vara försiktig när man tar fram synpunkter från en intervju. Jag som intervjuare ställer frågor utifrån min kontext och entreprenörerna, revisorerna och redovisarna svarar utifrån sin respektive kontexter. Därefter skall jag återge berättelserna från flera personer till min kontext. Det är utan tvekan ett översättningsproblem mellan min tolkning av begrepp och de intervjuades tolkning av begrepp (Bryman 2002).

2.7 Begreppsdiskussion

Inom redovisningsforskning används begreppet ekonomisk information som ett rätt snävt begrepp. I många forskningssammanhang är det inte bara försvarbart utan nödvändigt med en smal, ensidig fokusering mot ekonomisk information i form av redovisningsmått. Inte minst gäller detta i forskning som strävar efter att generera analytisk kunskap inom ramen för en-faktortendensen (Thorén 1995). I denna studie, vars ambition är att granska rapportering, rapportanvändning och den uppkomna affärsrelationen i ett bredare perspektiv, framstår det som svårt att negligera tidigare forskning som talar om att mottagaren använder information från olika informationskällor då de arbetar med ekonomisk styrning. I detta sammanhang vill jag även antyda att jag likställer ekonomistyrning med ekonomisk styrning samt det engelska uttrycket management accounting. Antydningarna (Hopwood 1974) om att det kan existera ett samband mellan en individs användning av information från ekonomiska rapporter och information som blir tillgänglig via andra kanaler ger ytterligare tyngd åt denna synpunkt. Jag anser det då angeläget att ge ett vidgat innehåll åt begreppet ekonomisk information i den empiriska studien. Kanske ett innehåll som anknyter till hur informationen används istället för till det sätt som beskriver vad informationen är, dvs. via ekonomidatasystem och rapporter.

Den definition av begreppet ekonomisk information som valts i denna studie tar sin utgångspunkt i antagandet om ett samband mellan ekonomisk information, ekonomistyrning (ekonomisk styrning) och strategisk (organisatorisk) styrning (effektivitet). Ekonomisk styrning beskriver en verksamhet som syftar till att stödja företagets strategiska beslut t.ex. krav på avkastning. Ekonomisk information knyts således till företagets strategiska styrning. I denna studie begränsas det till momentet när ekonomisk information blir tillgänglig för användning i samband med ekonomisk styrning. En mer preciserad formulering för denna studie är att med ekonomisk information menas information som används och fungerar som stöd vid ekonomisk styrning och som leder till bättre strategisk effektivitet i företaget.

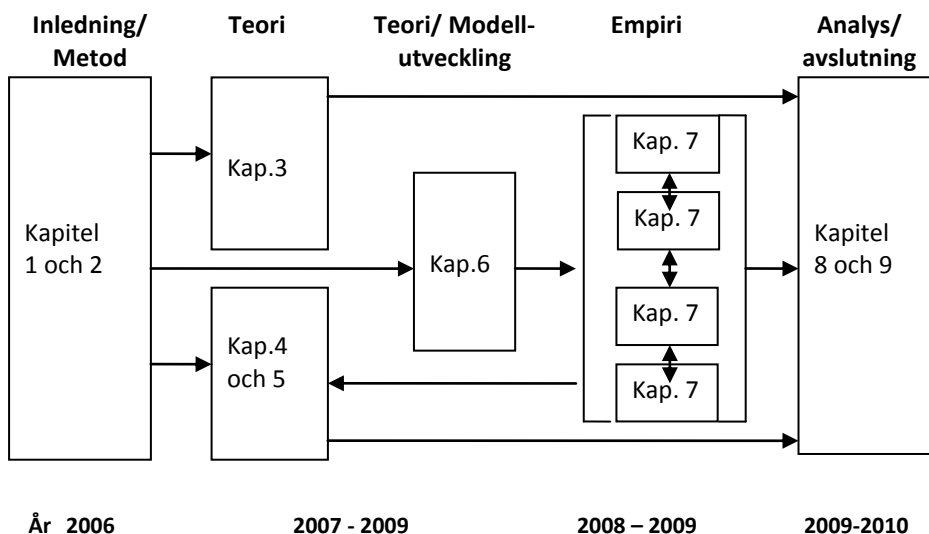
Formuleringen bygger på Johanssons et al. (1992) antaganden och är mer detaljerad i förhållande till tidigare forskning. Begreppet "bättre strategisk styrning" – innebär att begrepps innehållet ansluter till allmänt accepterade föreställningar inom redovisningsforskning om betydelsen av att hushålla med knappa resurser och att ekonomisk styrning syftar till att förbättra strategisk (organisatorisk) effektivitet (Simons 1995, Mintzberg 1987). En tillfredställande långsiktig avkastning på sysselsatt kapital och därmed förutsättningar för företagets överlevnad är ett uttryck för organisatorisk effektivitet (Johansson et al. 1992).

I begreppet "information som används och faktiskt fungerar" lyfts två synsätt i redovisningsforskningen fram. Formuleringen "används" anknyter till ett synsätt där den ekonomiska informationens betydelse som ett instrument för påverkan av individers beteende betonas. Utformningen av rapportsystem och precisering av den information som skall bearbetas i rapportsystemet (redovisningsrapporter) antas ske i syfte att påverka organisationsmedlemmarnas beteende i viss riktning. Formuleringen inkluderar därmed antaganden om att rapportsystemet utgör en möjlighet till påverkan som står till ägarens och företagsledningens förfogande. Den andra delen "faktiskt fungerar" utvidgar begreppet till att omfatta information som blir tillgänglig för rapportmotta-

garen från såväl redovisnings- respektive revisorernas rapportssystem som från andra informationskällor. Denna utvidgade syn innebär en avvikelse i förhållande till synsättet som dominerar inom redovisningsforskning. Formuleringen skapar vidare förutsättningar för att beakta företeelser som inte kan anses ha varit avsedda, t.ex. att rapporter faktiskt inte används. Denna utvidgning förväntas spela en väsentlig roll i den empiriska studien genom att den ger utrymme för en problematisering av rapportanvändningen utan att samtidigt ifrågasätta redovisningsmåttens betydelse för strategisk effektivitet (styrning). Formuleringen ger utrymme för såväl information som blir tillgänglig via en skriftlig rapport som muntlig information och såväl kvantitativa redovisningsdata uttryckta i monetära termer som kvalitativ information. Detta synsätt sammanfaller även med Thoréns (1995) synsätt på ekonomisk information.

2.8 Arbetets struktur och fortsatta upplägg

Arbetets struktur har åskådliggjorts i figur 2 - 1. Figuren visar även hur forskningsarbetet har fortskridit tidsmässigt.



Figur 2 - 1: Arbetets struktur och forskningsarbetet i tidsperspektiv.

I kapitel ett och innevarande kapitel har forskningsområdet, den teoretiska referensramen och forskningsmetoderna behandlats. Mycket av forskarens tankar och ställningstaganden under processens gång finns inbyggt i dessa två kapitel.

Kapitel tre beskriver småföretagens behov av att externt komplettera de interna resurserna. I den teoretiska referensramens första del presenteras synen på små företags behov av rådgivningstjänster samt olika forskares syn på fenomenet rådgivning. Kapitlet avslutas med att de effekter som rådgivningsfunktionen kan ha i ekonomisystemet analyseras.

Kapitel fyra inleds med en redogörelse av vad som avses med normer för redovisningsinformation, vilken följs av en beskrivning av begreppet ekonomistyrning. Därefter behandlas olika perspektiv som litteraturen beskriver på vad ekonomistyrning önskar synliggöra och vilket mervärde ekonomistyrningen kan ge. Olika strategimodeller i ekonomistyrningen i ett organisatoriskt sammanhang behandlas, vilket enligt flera forskare är ett sätt att beskriva strategibegreppet i ekonomistyrningsprocessen. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av forskningslitteraturen som kommer att ligga som grund för den slutliga undersökningsmodellen.

Kapitel fem behandlar ett antal modeller kring tjänsterelationer på business to business, B2B-, och business to consumer, B2C- marknaden. Syftet med detta kapitel är att studera olika teoretiska modeller kring tjänsterelationer. Modellernas teoretiska bidrag leder till en modell som integrerar ekonomistyrningsmodeller i ett relationssammanhang. Modellen kommer att ligga som grund för att studera den interaktiva relationen mellan redovisningsbyrå, revisorn och entreprenörerna i den empiriska delen av studien.

Kapitel sex återger den integrerade undersökningsmodellen som grundar sig på strategimodeller inom ekonomistyrning, som presenterades i kapitel fyra, samt interaktiva relationsmodeller som beskrevs i kapitel fem.

Kapitel sju återger den information som erhållits från de intervjuer som genomförts i fallföretagen. De empiriska iakttagelserna presenteras företag för företag. Upplägget har valts för att läsaren ska kunna skapa sig en bättre helhetsbild av de olika företagen. De intervjuades svar återges som citat med de intervjuades tillstånd. Tolkningen av svaren sker på innehållsnivå och utifrån presenterad teori.

Kapitel åtta sammanfattar resultaten av undersökningen. Resultaten studeras i relation till de forskningsfrågor som ställdes upp för forskningen och reflektioner görs.

I kapitel nio refereras kort de tankar som framkommit och arbetets resultat, bidrag och begränsningar sammanfattas. Även förslag till fortsatt forskning ges.

3 Rådgivningsbehov i små företag

Innan vi diskuterar olika ekonomistyrningsmodeller som småföretag har behov av bör vi diskutera behovet av dessa modeller. Detta kapitel behandlar behovet av rådgivning i småföretag. I undersökningar kommer det fram att småföretagen har olika behov av rådgivning som kan vara strategisk eller operationell. Litteraturgenomgången ger en något splitt-rad bild och indikerar att det kan vara svårt att uttala sig om var småföretagens rådgivningsbehov är som allra störst. Beskrivningen i detta kapitel görs för att ge en bakgrund till de villkor och förhållanden som kan gälla för små och medelstora företag. För att kunna analysera strategisk och operationell rådgivning introduceras ett neoösterrikiskt respektive neoklassiskt teoretiskt perspektiv. Kapitlet avslutas med en diskussion kring ekonomisystemets funktioner i rådgivningsprocessen.

3.1 Småföretagens rådgivningsbehov

Offentliga utredningar och småföretagsforskare har vid åtskilliga tillfällen påpekat att småföretagarna har ett stort behov av rådgivning och hjälp för att kunna leda och utveckla sina företag (Johannisson och Lindmark 1996, Företagarna i Finland 2003, 2008). Sakkunniga har sedan länge förespråkade att mindre företag ska använda sig av extern kompetens. Flertalet forskare menar till och med att anlita utomstående konsulter är en förutsättning för att ett företag ska bli framgångsrikt (Peterson 1984). Ramsden et al. (2005) undersökte 194 småföretags ledare i England där det visade sig att småföretagens ägare/ledare anlidade externa affärsrådgivare från ett stort antal olika områden. Dock om man ser till den privata sektorn är de mest anlidade rådgivningsexperterna redovisare och revisorer. Detta kunde vi även se i tidigare forskning (Bennett och Robson 1999). Efter redovisare och revisorer följde banken och övriga konsulter som ofta tillfrågades. Detta påvisar även Collins och Jarvis

(2002) i sin undersökning, nämligen att små företag anlitar två källor av extern rådgivning: banken och den externa redovisaren.

Småföretagens behov av rådgivning hänger nära samman med kravet på att snabbt kunna lära sig och att anpassa sig till en komplex och föränderlig omvärld. En ökad arbetsdelning i samhället, tekniska förändringar, ökad internationalisering, allt mer komplexa regelverk och nya konkurrensförutsättningar innebär att småföretagens behov av att anlita extern hjälp för att klara av att sköta sina företag på ett effektivt sätt ökar. Johansson (1997) menar att stora företag ofta har en bred och djup kompetens i företaget och skulle därför kunna förväntas ha ett mindre behov av hjälp utifrån, till exempel i form av konsulttjänster, än mindre företag. Vid en jämförelse visar det sig dock att stora företag köper konsulttjänster i högre utsträckning än mindre företag. Med tanke på att de mindre företagen svårt kan upprätthålla samma interna kompetens som de större företagen hävdas att de i större omfattning borde anlita extern rådgivningshjälp. Andersson (1995) menar att många av de undersökta företagen använder redovisningsutfall som utgångspunkt för beslutsfattande men det är också så att företag fattar beslut på grundval av en bedömning av framtiden. Arnold (1984) menar att små företag på grund av sin litenhet har svårt att på ett effektivt sätt hantera den mängd aktiviteter som behöver utföras inom en organisation. Johannisson och Lindmark (1996) tillägger att de mindre företagen vanligtvis har en mer begränsad och kontrollerbar verksamhet, vilket inte ställer riktigt lika höga krav på resurser och kompetenser inom alla områden som de stora företagens verksamheter.

Sundnäs et al. (2002) ser det som naturligt att de mindre företagen kompletterar de egna begränsade resurserna med hjälp av olika serviceleverantörer som bank, redovisningsbyrå, revisor, försäkringsbolag och jurist. De hävdar att det är viktigt att de små företagen kompletterar och testar sina egna kunskaper i dialog med individer som har andra erfarenheter. Diskussioner och samtal med andra är viktigt inte minst för att

tillägna sig information om sin omgivning, till exempel med avseende på lagar och förordningar (Grönroos 2000).

3.1.1 Små och medelstora företag i fokus

Små företag och entreprenörskap har under de senaste två årtiondena tilldragit sig ett allt större intresse från forskarsamhället. I Finland har forskning om små företag som etablerat sig under 70- och 80-talen vuxit i snabb takt. Detta har skett i takt med att studier visat sig viktiga för ekonomisk tillväxt och sysselsättning i olika regioner i landet. Detta har föranlett att småföretagen i näringspolitiska debatter under senare år framhållits som viktiga för att minska arbetslösheten. Argumentet är underbyggt av studieresultat som påvisar de mindre företagens stora betydelse för att generera nya arbetstillfällen. Det har också från offentligt håll satts avsevärda resurser på att stödja dessa företag på olika sätt (HIM 1999). Samtidigt består dock en samhällsstruktur och ett regelsystem där storföretaget utgör normen. Enligt statistikcentralen (2007) fanns det 308 917 företag i Finland 2007. I företagen jobbade 1 481 870 personer. I sammanhanget kan nämnas att i Finland utgjorde mikro- och småföretag år 2007 ungefär 99,7 procent av det totala antalet registrerade företag (statistikcentralen 2007). Småföretagens sysselsättningsandel har vuxit under hela 2000-talet. År 1999 sysselsatte småföretagen, i finskt privat näringsliv och färre än 250 anställda, 60 procent av arbetskraften och år 2007 var andelen 63 procent (statistikcentralen 2009). Antalet anställda ökade inom alla näringsgrenar, relativt mest inom tekniska tjänster och företagstjänster, där ökningen var över tio procent. Industrin sysselsatte fortfarande det klart största antalet anställda, dvs. 27,3 procent av de anställda i alla företag.

3.2 Externa kontakter och utbyten

Företagens och medarbetarnas kontakter med individer och organisationer utanför företagets gränser anses viktiga. I en valsituation är upple-

velse av mening och sammanhang nödvändig för att individen ska kunna handla kraftfullt och målmedvetet. En sådan personlig ordning skapar individen genom det personliga nätverket, dvs. kontakter och utbyte med andra individer utifrån ömsesidiga intressen (Sundnäs et al. 2002). House (1981) gör en indelning i emotionellt, värdemässigt, informativt och instrumentellt utbyte. Emotionellt utbyte innebär kortfattat att parterna utväxlar uppmärksamhet, uppskattning och omtanke samt blir på ett psykologiskt plan bekräftade av varandra. Relationen kan karaktäriseras som en "vänskapsrelation". I ett värdemässigt utbyte handlar det också om att uppmärksamhet och uppskattning men detta sker på ett mer normativt plan. Genom information och diskussion får den andre en bekräftelse på att han eller hon tänker rätt, handlar rätt osv. Karaktären på utbytet är "frändskapsrelation". I ett informativt utbyte är det informationen som är viktigast. Relationen är inriktad på givande och mottagande av råd och förslag. Relationen saknar dock helt emotionella och värdemässiga inslag. Vid instrumentellt utbyte handlar det om rent affärsmässiga uppgörelser, relationer där tjänster, arbete och tid köps och säljs.

Johannisson och Lindmark (1996) uttrycker uppfattningen att förmågan att upprätta och underhålla förtroendefulla relationer för långsiktigt affärssamarbete och utbyte av kunskap är avgörande för organisationers framgång och överlevnad. Vare sig materiella eller finansiella resurser eller tillgång till information är någon garant för överlevnad. De menar att företagen går framåt genom offensivt lärande från starkt engagerade människor. Det personliga nätverket kan skapa ordning och mening för individen så att han eller hon har möjlighet att agera kraftfullt och målmedvetet. Genom kontakter och utbyten med andra utifrån ömsesidiga intressen kan individen skapa mening och sammanhang åt sin egen situation. Johannisson och Lindmark (1996) betonar att företagets drivkrafter inte bara är affärsmässiga utan även existentiella och sociala. Affärsmässiga och sociala förbindelser synes vara lika viktiga och även ömsesidiga förutsättningar i samspelet mellan företag (Larsson 1992, Ring och van de Ven 1994).

En affärsmässig dimension används för att beteckna den aspekt av en förbindelse som speglar förväntningar om direkt ekonomiskt utbyte. Detta utbyte omfattar inte enbart inköp av varor eller tjänster utan också till exempel professionella råd. Den sociala dimensionen inkluderar andra motiv än ekonomiska för att engagera sig i en relation, till exempel en bekräftad och stärkt tillit. Självständiga (små)företagare har alltså särskilda skäl att i sina gärningar vinna affärsmässiga och sociala relationer (Larsson 1992, Ring och van de Ven 1994). I tabell 3-1 åskådliggörs vad den affärsmässiga respektive sociala dimensionen av en relation kan bidra med för företagaren respektive företaget.

Tabell 3 – 1: Personliga förbindelsers skilda funktioner (Johannisson och Lindmark 1996, s.127).

	Förbindelsens subjekt	
Förbindelsernas innehåll	Företagaren	Företaget
Den affärsmässiga dimensionen	Kompetensutveckling	Resurstillförsel
Den sociala dimensionen	Själv tillit	Legitimitet

3.3 Operativa och strategiska rådgivningstjänster

En närmare analys av de uppgifter och metoder som konsulter använder i mindre företag visar på en mängd tjänster från operativa i ena ändan till strategiska i den andra. Operativa och strategiska rådgivningstjänster utgör två extremer och skiljer sig avsevärt till sin karaktär (Hjalmarsson och Johansson 2003).

Innehållet i de operativa tjänsterna kan ofta förmedlas på ett relativt objektiva sätt och tillskrivs en förhållandevis tydlig innebörd. Direkta frågeställningar kring lagstiftning samt teknisk hantering av redovisning och

skatt utgör exempel på operationella tjänster. Operativa tjänster är vanligtvis enkla att kommunicera och statiska i den meningen att informationen inte förändras under processen för tillhandahållandet. Detta gör att operativa rådgivningstjänster kan utföras relativt oberoende av relationen mellan rådgivare och klient. Vidare är operativa tjänster tillgängliga, det vill säga kunskapen finns ibland på området (Hjalmarsson och Johansson 2003). Strategiska tjänster är å andra sidan subjektiva till sin karaktär med innebörden att informationen är beroende av relationen mellan klient och rådgivare. Informationen eller kunskapen är "tyst" och inbäddad i relationen och den kontext som kunskap växer fram. I den typen av strategisk rådgivningsrelation kan ny och tidigare okänd information och kunskap utvecklas. I tabell 3 - 2 åskådliggörs några centrala karaktäristiska för operativa respektive strategiska rådgivningstjänster.

Tabell 3 – 2: Karaktäristika för rådgivningstjänster (Hjalmarsson och Johansson 2003) s.83.

Typ av tjänst	Operativa	Strategisk
Karaktär	Objektiv	Subjektiv
Kommunicerbarhet	Kommunicerbar	Tyst
Innehåll	Statiskt	Dynamiskt
Tillgänglighet	Kunskap finns	Kunskap tidigare okänd

I SOU (1993:70) framgår att operativ konsultation präglas av att den innehåller generell kunskap, att tjänsten i förväg relativt enkelt kan kostnads- och intäktsbedömas samt att den rör en mindre del av företagets aktiviteter. Förhållandet att de operativa rådgivningstjänsterna rör en

begränsad del av verksamheten gör att de kan avgränsas och utföras utan att de leder till mer omfattande organisatoriska förändringar. Strategisk rådgivning innehåller däremot företagsspecifik kunskap, den är svår att i förväg kostnads- och intäktsbedöma och den påverkar hela företaget. De stora skillnaderna mellan de två rådgivningstyperna gör att det krävs olika arbetssätt och metoder. Vid strategiska frågeställningar väljer rådgivare ofta att inta rollen som initierare och samtalspartner. När det gäller konkreta operativa insatser tar rådgivaren istället med fördel rollen som genomförare (SOU 1993:70).

3.4 Effekter av olika rådgivningstjänster

Extern rådgivning och konsultering till företag har generellt ökat kraftigt sedan början på 90-talet. En ökad efterfrågan har framförallt skett på specialisttjänster som är svåra att tillhandahålla internt. Användandet av extern rådgivning har dessutom visat sig vara starkt kopplad till framgångsrik företagstillväxt (Bryson 1997, Harrington et al 1991).

Chrisman och Leslie (1989) jämför i en studie den upplevda nyttan av olika typer av rådgivning som getts till ett och samma företag. I studien framgår att ju mer avgränsad och situationsspecifik en frågeställning är, som rådgivaren har att besvara, desto starkare är sambandet mellan rådgivarinsats och positivt ekonomiskt resultat. Företagen bör alltså sträva efter att precisera och operationalisera sina frågeställningar så långt det är möjligt. Chrismans och Leslies undersökning tyder dock på att det är just vaga, svårdefinierade och strategiska frågor som företagen har allra svårast att lösa internt. Nyström (1996) menar att rådgivning inom bokföring, finansiering och marknadsföring samt andra avgränsade och definierade arbetsuppgifter leder till större resultatförbättringar än rådgivning med avseende på mer strategiska frågeställningar. För att knyta till tidigare diskussion rörande operativ och strategisk rådgivning visar dessa resultat att den operativa rådgivningen ger mer direkta positiva effekter. Det förhåller sig samtidigt så att rådgivning med avseende på strategiska frågeställningar har potential, eftersom de av företagen upplevs

som mer svårösliga. Strategisk rådgivning ställer höga krav på förtroende och tillit i relationen mellan företag och extern rådgivning.

Nitschs (1989) relevansmodell förklarar att rådgivning kräver en anpassning till varje företags behov och förutsättningar. Der är just rådgivarens anpassningsförmåga till situationen, företaget och företagsledaren som avgör användbarheten i rådgivningen. En förklaring till att väldefinierade och avgränsade arbetsuppgifter ger större resultatförbättring kan vara att det är inom de specifika frågeställningarna som rådgivaren har möjlighet att skaffa sig kunskaper och erfarenheter som är direkt överförbara mellan företag. Småföretagen är en mycket heterogen grupp villkor och förutsättningar skiljer sig till exempel avsevärt åt mellan olika företag. Detta gör det svårt för rådgivaren att skaffa sig generellt överförbara erfarenheter beträffande till exempel övergripande ledningsfrågor. Erfarenheter och kunskap förvärvade från ett företag lämpar sig sällan för direkt applicering på ett annat.

En del studier indikerar att småföretag upplever att de behöver mest rådgivningshjälp inom administrativa och operativa områden (Davis et al. 1981). Det handlar mer specifikt om områden som redovisning, finansiering och marknadsföring (Chrisman och Leslie 1989). Rocha och Khan (1984) har bland 52 småföretag i New England studerat inom vilka områden som rådgivning tillhandahålls. Av studien framkommer att rådgivning inom redovisning och finansiering är mest vanligt förekommande. Omkring 65 % av de i studien ingående företagen hade mottagit rådgivning inom dessa områden. Wichmann (1983) visar att redovisning och marknadsföring är centrala problemområden för små företag och han hävdar också att många av småföretagens problemområden på något sätt är redovisningsrelaterade. Betydelsen av redovisningshanteringen blir tydlig i Cunningham (1983) där han påtalar att redovisningstjänster kan vara nyckeln till små företags överlevnad. Detta kan vara allvarligt sedan det också framkommit att kompetens i redovisningsfrågor ofta saknas hos små företag och entreprenörer (Horwitz och Kolodny 1982). Detta

gör att extern kompetens ofta kan behöva involveras för att vissa redovisningsrelaterade frågeställningar ska kunna lösas.

Peterson (1984) visar på resultat som, i motsats till många studier, indikerar att småföretagen upplever att långsiktig affärsplanering utgör det område som kräver förhållandevis mest konsultinsatser. Bakgrunden till det kan vara att småföretagen har fullt upp med att sköta den dagliga verksamheten och därför inte har så mycket tid över till att ägna sig åt långsiktiga strategiska frågeställningar. I en undersökning av NUTEK (1992) framkommer att svenska småföretag köper mest konsulttjänster inom områdena redovisning och bokföring. Förhållandet är sådant att drygt tre fjärdedelar (78 %) av företagen köper eller har köpt den typen av tjänster. I rangordning följer närmast juridiska tjänster (47 %) och tjänster för reklam och annonsering (42 %). I undersökningen framkommer också att företag med över nio anställda köper mer konsulttjänster än de allra minsta företagen och att företag i stadsregioner mer frekvent än andra köper konsulttjänster. Soriano et al. (2002) visar i sin undersökning av 172 företagsledare i småföretag i Spanien att företagsledarna är i behov av konsulthjälp. Endast konsulthjälp räcker dock inte menar författarna utan rådgivarna, i detta fall konsulterna, måste även lära ut/ge förståelse för hur man tolkar och läser rapporterna så att företagsledarna på sikt kan bli mindre beroende av extern rådgivning.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att litteraturgenomgången ger en något splittrad bild och indikerar att det kan vara svårt att uttala sig om var småföretagens rådgivningsbehov är som allra störst. Det verkar emellertid finnas ett behov av rådgivning både med avseende på operationella och strategiska områden. NUTEK (1992) visar dock tydligt att svenska småföretag upplever ett behov att komplettera de interna resurserna med avseende på redovisningsfrågeställningar. Liknande resultat går även att finna från amerikanska studier (Wichmann 1983).

3.5 Rådgivningsfunktionen i ekonomisystemet

I nästa kapitel kommer vi att fördjupa oss i ekonomistyrningsmodeller för att sedan övergå till relationsteoretiska diskussioner kring *B2B marketing*. För att få en förståelse för ekonomisystemets funktioner som en informationskälla för jag här ett resonemang kring olika funktioner som ett ekonomisystem kan ha bl.a. utifrån Samuelssons (1986) klassificering av funktioner nämligen "Planning, Responsibility control, Influence the behaviour of the Budgetees and Passive purposes". Samuelssons modell tjänar emellertid endast som utgångspunkt för diskussion. Tabell 3 - 3 visar Samuelssons modell i sammandrag.

Tabell 3 – 3: Begreppsapparat för att beskriva budgetens funktioner (Samuelsson 1986, s.36).

Main purpose	Sub-purposes
Planning	Planning Coordination Feedback control
Responsibility control	Determination of financial commitments Performance ratings
Influence the behaviour of the budgetees	Motivating financially sound decision-making Financial education
Passive purposes	Budgeting as a ritual, as a habit or according to usage

Ekonomisystemet – betraktat som ett informationssystem – kan beskrivas på en mängd olika sätt (Otley et al. 2002, Lind 1996, Gerdin 1999, Greve 1999, Östman 1973, Schiller 1987, Samuelsson et al. 2008, Simons 1995). Chenhall och Morris (1986) beskrivningsmodell över centrala

egenskaper hos ekonomisystemet skiljer på fyra fundamentala egenskaper hos ekonomisystemet, nämligen omfattning, snabbhet i rapporteringen, aggregering samt integrering.

Ekonomisystemet utgörs av de delar av det formaliserade informationssystem som syftar till att uppnå ekonomisk effektivitet. Det konstateras även att funktionerna beslutsstöd och ansvarsstyrning är centrala för att uppnå det överordnade syftet (Mellemvik et al. 1988). Om vi uppehåller oss vid planeringsfunktionen gör Samuelsson (1986) s. 37 följande empiriska observation

“top managers act as the planners, discussing, where appropriate, assumptions regarding external factors and possible decision alternatives with others in the organization”.

Planering handlar således i stor utsträckning om att upprätta program för framtiden vad avser t.ex. försäljning, produktion, lagerhållning investeringar och finansiering. Mot bakgrund av informationsbehovet i dessa situationer finns det anledning att tro att också andra delar i ekonomisystemet kan komma att användas för att bedöma skisserade handlingsalternativ. Att sammanställa ekonomidata i form av beslutsmodeller ansluter till en traditionell syn på hur ekonomisystemet används vid beslut (Gerdin 1999). Information från ekonomisystemet kan även på ett indirekt sätt stödja beslut genom att den bidrar till att beslutsfattarens förståelse av beslutssituationen ökar. Ett flertal studier har också visat att sammanställningar av externt fokuserad, icke-finansiell och framtidsorienterad information tycks utgöra viktigt beslutsunderlag (Chenhall och Morris 1986). I Johanssons och Östmans (1992) verk betonas den ekonomiska informationens betydelse för att påverka aktörers inställning till ekonomisk effektivitet och förståelse för ekonomiska samband. Denna funktion benämner de som förståelsefunktionen.

Samuelsson (1986) beskrev egentligen budgetens funktioner i sin modell men Samuelssons formulering andas också en annan typ av användning. Den andra funktionen är samordning. Den vanligaste uppgiften är ju

förstås för budgeten att säkerställa att insatser i olika delar av verksamhetsflödet–finansieringsflödet koordineras. Denna funktion kan man således säga ha en tydlig koppling till observationen att budgeten/kalkyler och ekonomisystemet i stort kan användas för att initiera och underlätta kommunikationen (Gerdin 1999). Den tredje funktionen är kontroll. Samuelsson (1986) s. 40 sammanfattar

“at the follow-up stage top management was found to be interested primarily in ascertaining the reason behind variances between actual and budgeted performance so that future action can be planned on the basis of that information”.

Om man vidgar fokus kan man hävda att också ekonomisystemet i sin helhet kan ha en kontrollfunktion. Det skall tillhandahålla uppgifter om sakernas tillstånd och eventuella avvikelser från vad som förväntas (Gerdin 1999). Den sista funktionen, ansvarsfunktionens, innebär att ekonomisystemet kan användas till att ålägga och följa upp ekonomiskt ansvar. Ledningen accepterar att delegera ansvar samtidigt som de ansvariga utfäster sig att klara denna överenskommelse. I forskningen har denna funktion kallats för *“responsibility accounting”* (Simons 1990) eller *“management control”* (Otley et al. 2002).

Sammantaget leder Samuelssons (1986) resonemang fram till följande fem funktioner som kan vara användbara när man behandlar informationsflödet i ekonomisystem/ekonomistyrning nämligen

- Beslutsunderlagsfunktionen
- Förståelsefunktionen
- Samordningsfunktionen
- Kontrollfunktionen
- Ansvarsfunktionen

Gjorda undersökningar visar på att mindre och medelstora företag har i redovisaren och revisorn en resurs för kompetens som visat sig kunna ge förtjänster. Det gäller att entreprenörerna blir medvetna om de potentiell-

la fördelar som finns med att skaffa rådgivningshjälp inom ekonomistyrning. Med tanke på analys och utvärdering av småföretags ekonomiska prestationer utgör ett viktigt underlag för styrning av verksamheten är det av central betydelse att den utförs på ett professionellt sätt. Vid en jämförelse visar det sig dock att stora företag köper rådgivningstjänster i högre utsträckning än mindre företag. Med tanke på att de mindre företagen svårigen kan upprätthålla samma interna kompetens som de större företagen hävdas att de i större omfattning borde anlita extern rådgivningshjälp. I redovisaren och revisorn finner småföretagen de speciella resurskompletteringar som visat sig behövas för en djupare analys av ekonomisk information. Ekonomisystemet utgörs av de delar av det formaliserade informationssystem som syftar till att uppnå ekonomisk effektivitet. Traditionellt fokuserar redovisningsinformation i huvudsak på historiska händelser och företagsledningen förankrar sina beslut med hjälp av diagnostiska faktorer som budget, nyckeltal och bokslut. För att redovisningsinformation skall användas för taktiskt beslutsfattande måste informationen kompletteras med extern och framåtriktad information. Därför behöver vi analysera interaktiva styrfaktorer i rådgivningsrelationen.

Ett centralt kännetecken hos rådgivningstjänster, är att kunder deltar som medproducenter i tjänstens produktionsprocess, enligt Grönroos (2008). Det finns tre grundläggande element som, ur företagsledningens perspektiv, kan sägas utgöra processen, nämligen: interaktionen mellan säljare och köpare, kundens medverkan och tjänstens tillgänglighet, enligt Grönroos (2008), Simons (1995), Nitsch (1989), Gummessons (1993), Liljander och Strandvik (1995) och Holmlund (1997).

Värdeforskningen har under en längre tid fokuserat sig på företagets produktionsprocesser med företaget i huvudrollen som värdeskapare. I nyare forskning rör sig utvecklingen mot ett interaktivt eller gemensamt värdeskapande, där kunden fångas in i processen och betraktas som medproducent eller medskapare av värde i relationen (Vargo et al. 2008). Betoningen på kundens roll i de värdeskapande processerna ökar. I stäl-

let för att se företagets produktion som ett slutet system vari värde skapas för att levereras till kunden, vore det viktigt att ta med kundens egna processer i betraktande. I dessa skulle kunden ges rollen som värdeskapare (Ravald 2008). Grönroos (2007) beskriver termen bruksvärdesyn (value-in-use). Enligt denna syn på värdeskapande blir värde för kunden till då kunden i sina vardagsprocesser använder det som köpts, t.ex. en tjänst. Ett annat sätt enligt Grönroos (2007) att behandla frågan om företaget och kundens roll i värdeskapandet är att utvidga begreppen av att det är i kundens konsumtionsprocess som värde blir till. Man kan då konstatera att kunden inte enbart är medskapare av värde (value co-creator) utan värdeskapare (value creator). Kundens roll är värdeskaparens, utgående från de resurser han har till sitt förfogande.

Forskningen inom kundrelationer, speciellt inom den nordiska skolan har visat på betydelsen av interaktioner mellan kund och företag under kundens konsumtionsprocess (Gummesson et al 1997, Grönroos 2007). Väl skötta interaktioner leder till att en bättre kvalitetsupplevelse och i förlängningen av detta till ett högre värde av att ha utnyttjat tjänsteföretagets stöd. Vi uppnår ett så att säga en vinna-vinna- strategi mellan säljare och köpare. I situationer där interaktion med kunden förekommer under kundens värdeförädlingsprocess får företaget en möjlighet att komma med och påverka kundens värdeskapande. Företaget blir medskapare av värde (value-co-creator). Inom ramen för en relationsskapande marknadsföringsstrategi är det skäl att föra in en långsiktig syn också på värdebegreppet. Ravald (2008) anser att man bör betrakta värde ur ett processperspektiv där kundens samlade erfarenheter leder till en värdeupplevelse, vilken omfattar såväl det som sker före och under som efter köpet. Att värde för kunden inte existerar endast vid enstaka punkter på tidsaxeln, utan kanske snarare är något som upplevs och förändras över tiden, har uppmärksammats av bland annat Liljander och Strandvik (1995) och Grönroos (2000).

I och med att entreprenörerna i denna studie har utlokaliserat tjänster som redovisning och revision uppstår en affärsrelation. När samspel och

interaktion pågår under en längre tid (process) uppstår en värdeskapande relationsprocess. Kundens medverkan innebär att kunden själv får påverka sin upplevelse av tjänsten. Kunden blir medproducent av tjänsten och således även medskapare av värdet (value creator) i relationsprocessen. Såväl i tjänsteverksamhet som i andra kommersiella relationer mellan två partner är samspel och interaktioner det centrala. Det bör finnas en koppling mellan dessa tre element: interaktion, kundens medverkan och tjänstens tillgänglighet.

I kapitel fem och sex beskrivs olika tjänsterelationsmodeller och där ingår bland annat Simons (1995) modell kring värdeskapande, synen på integrering av resurser och de ekonomiska och sociala interaktionerna mellan aktörerna.

4 Ekonomistyrning

Det här kapitlet inleds med en redogörelse för vad som avses med normer för redovisningsinformation. Därefter följer en beskrivning av begreppet ekonomistyrning/informationssystem. Sedan behandlas litteraturens beskrivningar av olika perspektiv på vad ekonomistyrning önskar synliggöra och vilket mervärde ekonomistyrningen kan ge. Det avsnittet följs av redovisningsinformationens egenskaper. Strategimodeller i ekonomistyrningen i ett organisatoriskt sammanhang behandlas. Det är enligt flera forskare ett sätt att beskriva strategibegreppet i ekonomistyrningsprocessen. Avsnittet avslutas med reflektioner kring ekonomistyrning i ett relationssammanhang, "business to business relations in management accounting".

4.1 Användbar information i ekonomistyrning

Den redovisningsteori som generellt accepteras inom professionen "accounting" och som presenteras i redovisningsteoretisk litteratur, konkretiseras bland annat i Financial Accounting Standard Board (FASAB) och International Accounting Standard Committee (IASC) *Conceptual Framework*. Ett viktigt syfte med denna föreställningsram var att få en bättre teoretisk grund för de enskilda standarder som ges ut och att redovisningsreglerna skulle vara mer konsekventa och mindre slumpartade. I begreppsramarna tas så kallade kvalitativa egenskaper upp. Det är egenskaper som redovisningen måste ha för att den överhuvudtaget ska vara användbar för intressenterna, dvs. bland annat för ägarna i företaget (Kam 1990). Redovisningsinformationen bör uppfylla följande övergripande egenskaper (Marton et al. 2008, Kam 1990):

- Förståelse
- Väsentlighet
- Relevans
- Tillförlitlighet
- Jämförbarhet
- Informationsekonomi

För att redovisningsinformation ska vara relevant måste den vara användarvänlig. För att man ska kunna fördjupa sig i begreppet förståelse måste det först framgå vilka användarna är och vilken kunskap de innehar. Det innebär att fokus är på ägarna och personer som är ekonomiansvariga inom redovisning. Väsentlighet behandlar huruvida en transaktion är tillräckligt betydande för att särredovisas och om den på dessa grunder kan påverka beslutssituationen. Redovisningens huvudsyfte är att på ett systematiskt sätt samla och inregistrera numeriska data samt tillhandahålla ekonomisk information om den rapporterade enheten för att underlätta beslutsfattandet för olika intressegrupper samt för utdelning av vinsten (Gullkvist 2003). Denna definition grundar sig på Riis-tamas definition som fastslår att huvudsyftet är att tillhandahålla information som är till nytta vid ekonomiskt beslutsfattande.

Relevant information är sådan som gör det möjligt för användarna att bättre uppfylla sina uppställda mål. För ägaren i företaget är målet att prognostisera företagets framtida kassaflöde. Det innebär att om informationen minskar osäkerheten om framtida utfall och gör ställda förväntningar säkrare, så är den relevant (Marton et al. 2008). Informations tillförlitlighet behandlar huruvida informationen på ett tillförlitligt sätt avbildar det den ämnar avbilda. Verifierbarhet ökar objektiviteten i redovisningsinformationen, men garanterar inte att redovisningen verkligen avspeglar det som avses. Därför, menar Marton et al. (2008), krävs det förutom verifierbarhet, även validitet i mätningen. Även Solomons (1997) beskriver kvalitativa karaktäristiska för att redovisningsinformation ska bli användbar såsom "*relevance, reliability, consistency, neutrality and feasibility*".

Det finns två former av jämförbarhet som ska uppnås i redovisningens enligt IASC:s regelverk. Dels skall det finnas jämförbarhet mellan företag, dels ska det vara jämförbarhet i redovisningen för samma företag mellan olika år. Standardisering är således en nödvändighet för att skapa förutsättningar för jämförbarhet. Jämförbarhet kan dock uppnås på bekostnad av relevans och tillförlitlighet. Orsaken är att de redovisnings-specifika situationer som organisationerna ställs inför är olika. En total standardisering är svår om inte omöjlig att uppnå. Slutligen måste redovisningsinformationens fördelar överväga kostnaderna för att fram den. Informationens tillförlitlighet och relevans måste kanske kompromissas på basis av att den kan bli allt för kostsam att producera. Företagaren ställs här inför ett strategiskt beslut som skiljer sig från företag till företag p.g.a. företagens organisatoriska uppbyggnad. I Granlund och Lukka (1998) diskuteras *"It's a Small World of Management Accounting Practices"* convergence och divergence i utövande av ekonomistyrning på makronivå och menar *"the significance of the global similarities perspective is obviously increasing"*.

Teorier inom det beslutsorienterade synsättet (Boland och Pondy 1983, Abrahamsson & Helin 2000) baseras på antaganden om olika företagsintressenters behov och användning av redovisningsinformation i ekonomiskt beslutsfattande. Samtliga intressenters behov och önskemål kan inte tillfredsställas lika mycket, men aktieägare och kreditgivare lyfts fram som primära intressegrupper. Vad gäller redovisningsinformation från små och medelstora företag kan till skillnad från stora företag kreditgivarna betraktas som den mest betydelsefulla intressentgruppen, bland annat till följd av att ägande och kontroll (företagsledning) inte separerats (Svensson, 2003, Marton et al. 2008). Otley, Emmanuel och Merchant (2002) anser att redovisningsinformation utgör ett viktigt verktyg i organisationen för det utgör ett sätt att integrera olika aktiviteter i företaget/organisationen. De anser även att man måste skilja på hur redovisningsinformation används i finansiella respektive organisatoriska kontrollsystem. Allmänt anses de finansiella värderingarna vara dominerande i kontrollsystemet men lika viktigt är att implementera fakta i or-

ganisationen för att få förståelse och trovärdighet i de olika mått som presenteras, varför organisatorisk kontroll blir ett vidare begrepp än det finansiella, och därmed ställer ledningen högre effektivitetskrav på informationssättet i företaget. Lukka och Mouritsen (2002) talar för "heterogeneity" istället för "homogeneity" i redovisningsforskning, dvs. hur man skall göra ekonomistyrning intressant, hur ekonomistyrningstekniker utvecklas, hur de implementeras och används i företaget, och inte enbart om traditionella ekonomiska modeller. Detta kan vara svårt menar författarna men detta synsätt lämnar dörren öppen för vidare forskning inom området.

4.2 Redovisningsnormer för information

Redovisningsnormerna är den legala och kompletterande struktur av regler som styr upprättandet av företagets såväl externa som interna redovisningsrapporter/information. Grundläggande antaganden och normativa redovisningsprinciper ligger till grund för redovisningslagstiftningen (ramlagar) som kompletteras med nationella och internationella redovisningsrekommendationer och praxis hos bokföringskyldiga näringsidkare. Men även företagen och redovisnings- och revisionsbyråerna kan betraktas som normgivare eftersom de bidrar till utvecklingen av redovisningspraxis. Normer utfärdas och bildas således både med hänsyn till företagets intressen, konkurrenssituationen och olika intressenters (informationsanvändares) behov och önskemål. Informationen om företagets resultat och ekonomiska ställning rapporteras dock inte enbart till följd av redovisningslagar och andra redovisningsnormer. Rapporteringen baseras på avtal, det vill säga kontraktuella eller kontraktsliknande relationer mellan företaget och informationsanvändaren. I den empiriska delen av denna avhandling studeras denna kontraktuella relation mellan företaget och redovisningsbyrån tillsammans med revisionsbyrån.

4.3 Begreppen ekonomistyrning, styrning och informationssystem

Begreppet ekonomistyrning definieras på lite olika sätt i litteraturen. Skillnaderna grundar sig främst på vilken del av begreppet – ekonomi eller styrning – som tonvikten läggs, budgetering, produktkalkylering och intern redovisning är typiska för vad man traditionellt associerar med begreppet ekonomistyrning. Ekonomistyrning handlar med denna utgångspunkt endast om formaliserad planering, mätning och uppföljning av företagets verksamhet i monetära termer. Med styrning avses en avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess beslutsfattare (Ax et al. 2000). Styrning inkluderar på ett övergripande sätt insatser som syftar till att planera, genomföra, följa upp, utvärdera och anpassa verksamheten. Styrning handlar alltså om att få företaget att sträva mot uppställda mål. En annan innebörd av begreppet innebär att ekonomistyrning inte enbart avser formaliserad planering, genomförande, uppföljning, utvärdering och anpassning i finansiella termer, utan även icke-finansiella komponenter såsom företagskultur och kompetens- och motivationsuppbyggnad. Det har bl.a. lett till utveckling av nya metoder. Exempel på sådana är t.ex. balanserat styrkort (*Balanced Scorecard*,) aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) och BPR (*Business Process Reengineering*). Litteraturen klassificerar denna inriktning inom ekonomistyrningsämnet som strategisk ekonomistyrning (Guilding et al. 2000, Kaplan R S et al. 1992, Otley 1999, Kaplan och Norton 2000). Andra modeller som är relevanta i ekonomistyrningslitteraturen är *Activity Management (AM)* och *Activity Based Management (ABM)* och *Strategic Management Accounting (SMA)*” (Bjornenak & Olson 1999).

Uttrycket management har ungefär samma innebörd som styrning (Ax et al. 2007). Beroende på typen av mål definieras olika styrningsbegrepp. Gäller målen hela företaget talar man om företags- eller ekonomistyrning. Synonymt med ekonomistyrning talar man om ekonomistyrsystem eller ekonomiskt styrsystem. Är målen av redovisningskaraktär, t.ex.

räntabilitet, använder man termen ekonomistyrning (*economic control*). Ägarnas styrning av verksamheten har under senare tid betonats. Uttrycket ägarstyrning har blivit känt för engelskans "*corporate governance*". Det är därför viktigt att klargöra vilken innebörd som avses när termen används. I denna avhandling används begreppet ekonomistyrning (*management accounting – control*) när målen är av redovisningskaraktär. Synonymt används även ekonomistyrssystem och företagsstyrning när målen är av BTB- relationskaraktär.

Styrning innebär bearbetning av information och resulterar i information. Informationen gäller företagets omvärld eller interna förhållanden. Informationen kan avse framtiden (plan- eller prognosvärden) eller förgångnen tid (utfallsvärden,) enligt Samuelsson (2008).

För att kunna styra företaget i riktning mot ekonomiska mål behövs hjälpmedel, s.k. styrmedel. Styrmedlen är av olika karaktär. I ekonomistyrningslitteraturen nämner man formell styrning, organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning som styrmedel. Med formella styrmedel menar man t.ex. resultatplanering, budgetering, intern redovisning och produktkalkylering. Med organisationsstruktur berör man aspekter som utformning av verksamheten, ansvar, beslut och personalstruktur. Även om tyngdpunkten fortfarande ligger på formella styrmedel och organisationsstrukturer inom ekonomistyrningsområdet, har mindre formaliserad styrning fått ett allt starkare genomslag. Exempel på mindre formaliserade styrmedel är lärande, företagskultur och hållbar utveckling (Vaivio 2004, Tuomela 2005)

Ekonomistyrning är grundforskning enligt Labro och Tuomela (2003) och det viktigaste med grundforskning är att förbereda en teoretiskt grundad lösning för ett praktiskt syfte.

Begreppet ekonomistyrning har i tidigare forskning definierats på ett flertal olika sätt (Gerdin, 1999). Gerdin konstaterar att någon "generaldefinition" inte framstår som möjlig att finna utifrån tidigare forskning. Samtidigt är det önskvärt att i möjligaste mån ansluta till begrepps användning i tidigare forskning.

Alla företag har system för att planera och följa upp verksamheten i ekonomiska termer. Dessa system är mer eller mindre utvecklade och kan i grunden ses som system som ledningen förfogar över för att styra verksamheten mot uppsatta mål (Blomquist och Packendorff 1998). I konkreta termer handlar ekonomistyrning om utformning och användning av ekonomisk information. Ekonomistyrning har sålunda en nära koppling till det som brukar kallas ekonomisystem och som utgör ett av företagets informationssystem. Ekonomisystem kan bedrivas som system för att kvantifiera, klassificera och aggregera händelser i företaget. Slutprodukten blir vanligtvis aggregerande rapporter som ger en beskrivning av den ekonomiska strukturen i företaget enligt de modeller som ledningen tagit fram. Dessa används i första hand av ledningen i syfte att utvärdera, besluta om och påverka handling i riktning mot företagets övergripande ekonomiska mål (Swieringa och Weick 1987).

När ekonomistyrningens betydelse i ett specifikt organisatoriskt sammanhang skall undersökas bör inte ekonomistyrning definieras i en alltför strikt bemärkelse, t ex som begränsat till en viss teknik eller bara finansiell redovisning granskad av revisorer (Ezzamel och Wilmott 1988). Jag ser därför ekonomistyrning i en vid bemärkelse i denna studie som användning av ekonomisk information i syfte att påverka aktörers handlingar i en organisation/företag dvs. det som brukar karaktäriseras som administrativ styrning (Lind 1996).

Med ekonomistyrning avses sålunda att ekonomisk information används i avsikt att styra, dvs. påverka aktörernas handlingar. Ekonomistyrning blir härmed ett verktyg för att successivt bryta ner, föra ut och följa upp företagets övergripande mål. Ledningen använder informationen för att kontrollera att resurser används effektivt och för att förmedla sin bild av hur verksamheten skall bedrivas. Ledningen är alltså styrande, medan de anställda, de styrda, förväntas använda informationen som vägledning för beslut och handling (Mellenvik et al. 1988).

Ekonomisk information används med andra ord på olika sätt av olika aktörer. Frågan är vem som är styrande och vem som är styrd. I ett före-

tag med flertal hierarkiska nivåer kan dessa roller sammanfalla. En chef på mellannivå kan exempelvis vara både styrande och styrd beroende på vilket organisatoriskt sammanhang och vilka handlingar som studeras. Vem som är styrande respektive styrd blir härmed situationsspecifikt. Det sätt varpå en befattningshavare styrs kan även påverka hur hon/han i sin tur utövar styrningen (Hopwood 1974). Jag studerar företagsledaren/entreprenören och hans/hennes behov av resurskomplettering och försöker få en förståelse av hur dessa entreprenörer på olika nivåer använder ekonomisk information i avsikt att styra verksamheten.

En följdfråga av detta blir naturligtvis vad ekonomisk information är. Ekonomi handlar om utbytet mellan resursupppoffring och prestationer. Den information som beskriver detta utbyte kan betecknas som ekonomisk information. Det handlar således om effektivitetsrelaterad information, dvs. information som beskriver resursomvandlingsprocessen från input till output. En vanlig diskussion när ekonomistyrning ska definieras är om det ska inbegripa bara finansiell information eller även icke-finansiell (Otley 1994). Jag anser att det förefaller rimligt att även inbegripa icke-finansiella effektivitetsrelaterade mått i ekonomisk information, inte minst mot den bakgrunden att dessa mått alltmer fått en framskjuten roll i styrning av företaget (Otley 1994).

Ekonomistyrning knyts ofta till en funktion i företaget som har till uppgift att upprätthålla de specifika informationssystem där verksamheten beskrivs i ekonomiska termer (Kullven 1994). Jag ser dock i den här studien inte ekonomistyrning som en aktivitet enbart knuten till den funktion som har huvudansvaret för att upprätthålla de ekonomiska informationssystemen, utan en aktivitet som utförs av chefer på olika nivåer i företaget. Sålunda kan ekonomistyrning vara en aktivitet som visserligen är initierad och sanktionerad av högsta ledningen i företaget, men som kan utföras helt eller delvis inom en viss operativ ledning.

Ekonomistyrning kan också diskuteras i faser av planering och uppföljning (Frenckner 1983), där aktiviteterna består av budgetering, kalkylering och redovisning. I planeringsfasen utvecklas styrningens intentioner

och mått. Dessutom förhandlas och fastställs olika kravnivåer för dessa mått, t.ex. uppskattade leveransvolymerna och kostnader för att tillverka företagets produkter. Uppföljningsfasen kännetecknas av att data om utfall samlas in, aggregeras och rapporteras i företaget. Båda dessa faser växelverkar med varandra, dvs. uppföljning leder i sin tur till planering och nya handlingar i företagets organisation. Ekonomistyrningen kan således relateras till olika faser i en förändringsprocess. Faserna kan delvis gå i varandra eftersom uppföljning även kan ligga till grund för det fortsatta informationsutbytet (Frenckner 1983, Lind 1996).

4.4 Olika synsätt på ekonomistyrning

Ekonomistyrning kan studeras och beskrivas både utifrån ett rationellt och ett symboliskt perspektiv (Boland och Pondy 1983). Utifrån det rationella perspektivet betonas ekonomistyrning som ett verktyg med vilket kostnader och nytta kan mätas objektivt och relateras till fastställda mål. Den ekonomiska informationen ger signaler, kausalitet och sätt att handla som är entydiga och ger därmed tydlig vägledning för handling (Abrahamsson och Helin 2000).

Utgångspunkten för ett symboliskt perspektiv på ekonomistyrning är att individerna utifrån sina egna tolkningar av ekonomistyrningens signaler och genom interaktion med andra, skapar en egen uppfattning om vad som är rationellt. Verkligheten uppfattas utifrån detta perspektiv som socialt konstruerad och ekonomistyrning som ett språk som symboliserar ledningens strävan till rationalitet (Macintosh 1994). Den ekonomiska informationen förmedlar en relativt ensidig och tydlig bild av verksamheten vilken skall infogas i ett organisatoriskt sammanhang som präglas av komplexitet och tvetydighet. Signalerna som förmedlas genom ekonomistyrning kan hjälpa individerna att tolka och få ordning på sina erfarenheter. Ekonomistyrning kan utifrån detta perspektiv betraktas som ett tolkningsschema som kan bidra till att individernas insikter och därmed handling förändras (Abrahamsson och Helin 2000). Hur en individ tolkar den ekonomiska styrningen beror i hög grad på det sociala

sammanhang i vilken hon är en del (Boland och Pondy 1983, Abrahamsson och Helin 2000).

Enligt den rationella synen på ekonomistyrning upprättar ledningen ekonomiska rapporter i syfte att använda dessa för att fatta beslut och styra verksamheten mot uppställda mål. En organisation består av individer som genom interaktion med varandra skapar mening. I det dagliga arbetet interagerar således olika individer med varandra och utbyter erfarenheter och tolkningar om vad som händer och kan hända. Ekonomistyrningens kan rikta uppmärksamheten mot vissa aspekter och därmed påverka hur verksamheten uppfattas och vad som skall prioriteras (Boland och Pondy 1983, Abrahamsson och Helin 2000).

Boland och Pondys (1983) synsätt på ekonomistyrning anknyter till tidigare forskning som skiljer på ekonomistyrningens olika roller. Samuelson (1986) skiljer på ekonomistyrningens avsedda, uttalade och reella roll. Med den avsedda rollen avser Samuelson ledningens intentioner med ekonomistyrningen, dvs. de konsekvenser som ledningen önskar att styrningen ska ha på handling. Den uttalade rollen är det man kan utläsa av officiella dokument och uttalanden, dvs. det som betonas av ledningen vid presentation av rapporter, uppföljning osv. Denna roll uppnås genom att närvara på informationsmöten eller budgetmöten och genom att ta del av olika dokument. Den uttalade rollen behöver inte alltid överensstämma med den avsedda. Ledningen kanske inte lyckas nå ut med informationen på det sätt den önskar, dvs. budskapet går inte fram till de styrda av olika skäl. Ekonomistyrningens reella roll avser de konsekvenser som uppstår på organisatorisk handling, dvs. att den ekonomistyrning som tillämpas relateras till det som händer i företaget (Abrahamsson och Helin 2000). De reella konsekvenserna kan vara helt andra än de avsedda, vilket framgår i några empiriska studier (Samuelson 1986, Hägg et al. 1982). Otley et al. (2002) presenterar olika rolldimensioner av "management control" funktionen. Författarna beskriver beslutsaktiviteter som strategisk planering, managementkontroll och operationell kontroll och menar att varje företagsledning går in för att använda sig av ett

sätt styra företaget. De konstaterar samtidigt att verktyget för att uppnå managementkontroll är ekonomistyrningsinformation. Se tabell 4-1 om dimensionerna på management kontroll enligt Otley et al. (2002).

Tabell 4 -1: Dimensioner i "Management Accounting" (Otley et al .2002).

	Strategic planning	Management control	Task operational control
Focus	One aspect at a Time	Whole organization	Single task
Persons	Top management, Staff specialists	Top management, Line managers	First-line supervisors
Nature of information	Tailor-made External Predictive	Integrated mainly Internal More historical	Tailor-made internal Real-time
Type of costs	Committed	Managed	Engineered
Time horizon	Years	Months	Days
Source Academic discipline	Economics	Social psychology	Physical science and technology

Jag anser att den reella och den uttalade rollen anknyter till det symboliska perspektivet på ekonomistyrning eftersom det utgår ifrån hur ekonomisk information används och uppfattas i ett specifikt sammanhang. Den avsedda rollen anknyter till det rationella perspektivet eftersom det utgår från ledningens föreställningar om varför den ekonomiska informationen är utformad som den är. Tyngdpunkten i studien kommer således att ligga på det symboliska perspektivet, det vill säga att,

hur ekonomisk information används/presenteras av redovisningsbyråer/revisorer och uppfattas av aktörerna/entreprenörerna och relationen däremellan.

Ekonomistyrning i en specifik organisatorisk kontext är alltså en konsekvens av en ömsesidig relation mellan den rationella modell som ledningen utgår ifrån och individens tolkning (Abrahamsson och Helin 2000).

4.5 Ekonomistyrning synliggör

Den ekonomiska informationen har sin styrka i att belysa verksamheten ur olika aspekter. Alla företag/organisationer präglas av komplexitet. Genom att mäta och systematisera vad som händer synliggörs dimensioner i verksamheten som annars kan vara svåra att upptäcka (Boland och Pondy 1983). Ekonomisk information kan synliggöra verksamheten i konkreta och precisa termer, varvid relativt abstrakta fenomen som vinst, kostnad och effektivitet omvandlas till fakta som kan relateras till handlingar i företaget (Hopwood 1974, Abrahamsson och Helin 2000).

Gullkvist (2003) beskriver redovisningens huvudsyfte som "att på ett systematiskt sätt samla in och registrera numerisk data samt tillhandahålla ekonomisk information om den rapporterade enheten för att underlätta beslutsfattandet hos olika intressegrupper samt för utdelning av vinsten". Denna definition som grundar sig på Riistamas definition fastslår att huvudsyftet är att tillhandahålla information som är till nytta vid ekonomiskt beslutsfattande.

Om den information som förmedlas är koncentrerad och tydlig minskar osäkerheten om alternativa sätt att agera. Detta innebär att den ekonomiska informationen kan vara ett kraftfullt verktyg för att påverka handling (Swieringa och Weick 1987).

De ekonomiska rapporterna kan ses som ett verktyg som entreprenörerna använder för att fatta beslut i sina dagliga rutiner och prioriterar vissa typer av aktiviteter, men negligerar andra (Hopwood 1983, Macintosh 1994, Andersson och Helander 1993). I konkreta termer kan den ekonomiska informationen härvidlag initiera handling. Ekonomisk information kan emellertid även ge motsatt effekt. Det kan ske om information sak-

nas, presenteras på obegripligt sätt eller är för detaljerad och komplex. Om information inte är tillräcklig fokuserad, dvs. synliggör något klart och entydigt kan informationen förlama snarare än inspirera till handling (Swieringa och Weick 1987, Abrahamsson och Helin 2000).

Att ekonomisk information initierar handling behöver inte betyda att den initierar organisatoriskt lärande. Upprepad handling enligt befintliga handlingsramar leder inte till att insikter och handlingar förändras (Argyris 1990). Om ledningen genom användning av den ekonomiska informationen förmår att synliggöra och lyfta fram verksamhetsaspekter som tidigare inte uppmärksammats kan ekonomistyrning bidra till att individer i organisationen upptäcker och får förståelse för olika verksamhetssamband. Då kan ekonomistyrningen bidra till insikter som motiverar individerna till engagemang och förändrad handling (Hopwood 1990, Abrahamsson och Helin 2000).

4.6 Ekonomistyrning belyser handling

Den ekonomiska informationen är inte värdeneutral utan ger uttryck för vad ledande aktörer anser vara rätt och riktigt. Synliggörande är således inte liktydigt med avbildning. Avbildning förutsätter tron på en objektiv verklighet (Abrahamsson och Helin 2000). Att den ekonomiska informationen synliggör verksamheten innebär således att informationen återger vissa aktörers perspektiv på denna (Mouritsen 1994). I denna studie ser jag ekonomistyrning som en ledningsaktivitet, dvs. det är framförallt de ekonomiansvarigas/ledningens syn på vad som är rationellt som synliggörs genom ekonomistyrning. Genom användning av ekonomisk information kan chefer i ett företag synliggöra sina krav och förväntningar på de anställda i företaget. Det är emellertid inte bara den ekonomiska informationens innehåll utan framförallt den process genom vilken informationen tas fram och används som har betydelse för handling i ett företag. Vem som deltar i framtagande av informationen och hur den förs fram och tolkas i sitt organisatoriska sammanhang har betydelse för hur den uppfattas (Macintosh 1994, Abrahamsson och Helin 2000). Berg-

ström och Lumsden (1993) belyser företagsledarens centrala betydelse för ekonomisystem i mindre företag. Företagsledare som använder mycket information är analytiska i beslutsfattandet och har hög utbildning. Vidare kan vi konstatera att graden av användning kan kopplas till styrform och företagets inställning till tillväxt (Bergström och Lumsden 1993).

Genom ekonomistyrning kan ledande aktörer synliggöra olika aspekter av verksamheten. Detta sker både genom den ekonomiska informationens innehåll, dvs. vad som står i rapporten och genom användning av de ekonomiska rapporterna. Synliggörande är således en kombination av informationens innehåll och användning (Abrahamsson och Helin 2000). Den ekonomiska informationens innehåll är meningslös om den inte sätts i relation till dess användning, dvs. det sammanhang där informationen används (Jönsson 1996). Informationen får betydelse först när den förmedlas och därefter tolkas av mottagare, dvs. information som inte uppmärksammas får ingen effekt på handling eller lärande (Roberts och Scapens 1985).

4.7 Redovisningsinformationens egenskaper och utformning

En närmare granskning av den *contingency* forskning (Otley 2002) som ägnats relationen mellan strategi och ekonomisystem visar att det finns stora skillnader i sättet att beskriva ekonomisystemets utformning. En bidragande orsak kan vara att man i många undersökningar tillämpat en dimensionell ansats. Det har inneburit en fokusering på någon eller några specifika egenskaper och det har inte funnits något behov av att särskilt avgränsa ekonomisystemet från andra delar av strukturen. Inte heller vid en konfiguratív ansats har det funnits några sådana behov (Greve 1999).

Innehållet i ekonomiska rapporter/redovisningsinformation, har i tidigare svensk forskning beskrivits i termer av mått, objekt och jämförelsetal (Lind 1996, Gerdin 1999, Greve 1999, Östman 1973, Schiller 1987).

Objekt avser vad informationen handlar om, t ex en avdelning eller olika produktslag. Objektet kan indelas i olika objekttyper såsom organisatoriska enheter, kunder eller produkter. Informationen om dessa objekttyper kan vara detaljrik i olika utsträckning (Lind 1996).

I en rapport kan anges ett eller flera mått för varje objekt, dvs. vilka aspekter som ska uppmärksammas för det aktuella objektet. Det kan t ex för en avdelning vara kostnader, intäkter, resultat och bidrag. På samma sätt som objekt kan mått beskrivas i termer av detaljeringsgrad och omfattning. Ett resultatmått kan exempelvis brytas ned på olika nivåer och i specifika kostnadsslag (Lind 1996).

Mått för objekt kan redovisas uppställda för olika tidsindelningar, såsom utfall eller någon form av plan, t ex budget (Östman 1973). Han benämner detta som jämförelsetal. Exempelvis kan utfall för en månad redovisas i jämförelse med budget förra månaden och ackumulerat, utfall och budget från årets början.

Med hjälp av dessa tre begrepp, objekt, mått och jämförelsetal, kan de innehållsmässiga aspekterna i en ekonomisk information beskrivas, dvs. de är grundbegrepp för att beskriva vad t ex ekonomiska rapporter kan synliggöra (Östman 1973).

Vad som konkret visas i rapporterna kan variera mellan företag och över tiden. Ledningens engagemang har enligt Bergström och Lumsden (1993) visat sig vara av avgörande betydelse för utveckling av ekonomisystem inom små företag. Vad som anses viktigt att fokusera på kan förändras genom en förändrad marknadssituation, en förändrad strategi eller genom att organisationen byter ledare. Mouritsen (1993) menar att ekonomistyrningen kan synliggöra olika typer av relationer i verksamheten och skiljer på vertikala och laterala relationer.

Idag finns en tendens att företag i allt större utsträckning betonar objekt såsom kund och produkt, dvs. indirekt de laterala relationerna, snarare än organisatoriska enheter. Om den ekonomiska informationen har ett lateralt fokus kan de tvärgående relationerna i organisationen synliggöras vid användningen av den ekonomiska informationen, dvs. att olika organisatoriska enheter samordnar sina aktiviteter i syfte att nå kundtillfredsställelse eller produktkvalitet. Ekonomistyrningen är här snarare kund- eller marknadsorienterad än organisatoriskt orienterad (Otley 1994, Abrahamsson och Helin 2000).

Andra författare diskuterar den ekonomiska informationens utformning i termer av verksamhetsnära och övergripande, dvs. hur aggregerad informationen om ett objekt är. Om den ekonomiska informationen särskiljer enheter från varandra blir det tydligare för aktörerna inom de olika delarna vad de skall uppmärksamma och prioritera, genom att informationen tydligare kan avbilda den specifika enhetens särdrag (Hayes 1983).

Ekonomisystemet/styrningen har kännetecknats av en fokusering mot finansiella mått (Lind 1996). Utöver finansiella mått behövs mått som är kopplade till den verksamhet som bedrivs inom enheten s.k. icke-finansiella mått. Icke-finansiella mått fastställs av flera författare som konkretare och mer verksamhetsnära än finansiella mått (Jönsson 1998). De icke-finansiella måtten kan fokuseras mot områden som kvalitet, produktivitet, flexibilitet och innovationsförmåga (Kaplan 1986). Finansiella mått kan uppfattas som mer komplexa och abstrakta och därmed kräva mer kunskap för att mottagaren ska förstå måttets innebörd. Finansiella mått har visat sig frekventa i rapporter som beskriver mer omfattande objekt och i informationen som tillställs chefer på högre organisatorisk nivå (Abrahamsson och Helin 2000).

Den ekonomiska informationen kan beskriva verksamheten ur få eller många dimensioner t.ex. med ett eller flera mått. En av tankarna bakom "*the Balanced Scorecard*"-konceptet (Kaplan och Norton 1996) är att verksamheten bör avspeglas ut ett flertal perspektiv. Verksamheten ska inte

bara beskrivas med traditionella finansiella mått utan även med mått för att synliggöra kundperspektiv, arbetsprocess och utveckling. Författarna framhåller att ett flertal mått tillsammans ger en väl avvägd helhetsbild. Litteratur om "*the Balanced Scorecard*" beskriver kombinationen av mått som helheten vilka kompletterar varandra. Det är sålunda ett harmoniperspektiv som eftersträvas. Det är dock tänkbart att ekonomistyrningen istället för harmoni kan synliggöra konflikt genom hur måtten utformas och används i verksamheten (Abrahamsson och Helin 2000).

Jämförelsetal visar vilket tidsmässigt fokus som den ekonomiska informationen ger uttryck för. Ett problem med ekonomistyrning är att den inte kommer tillräckligt snabbt till användaren. För att ekonomistyrningen ska vara ett hjälpmedel för entreprenörerna i den löpande verksamheten behöver den vara aktuell, dvs. det skall vara kort tid mellan det att händelsen inträffat och informationen om händelsen i rapporten (Lind 1996). Informationen kan vara tillbakablickande, dvs. fokuserar på det som redan hänt. I det fallet är informationen dåtidsorienterad. Alternativt kan informationen innehålla förväntningar om framtiden, dvs. vara framtidsorienterad (Gerdin 1999).

I forskningslitteraturen förekommer flera modeller för att beskriva utformningen/egenskaper av redovisningsinformation/ekonomisystem (Chenhall och Morris 1986, s.19, Johansson och Östman 1992, Bjornenak och Olson 1999,s.328). Det gemensamma för dessa modeller är att de beskriver redovisningsinformation utifrån ett antal centrala dimensioner. Oftast används dessa modeller för att beskriva utformning och användning av formaliserade redovisningssystem. Även om modellerna främst har använts för att beskriva egenskaper i formaliserade redovisningssystem torde vissa av modellernas aspekter vara lämpliga att använda för att beskriva redovisningsinformationen som entreprenörerna i föreliggande studie använt och använder (Dergård 2004). Se tabell 4 - 2.

Tabell 4 – 2: Redovisningsinformationens utformning (egen översättning).

Chenhall och Morris, 1986	Johansson och Östman, 1992	Bjornenak och Olson, 1999
Omfång Omvärldsinf. Icke finansiell inf. Framtidsorienterad Tid Aktualitet Tillgänglighet Informationsstruktur Tidsperiod Funktionella nivåer Integration Samordning inom enheter	Mått Deskriptiva mått Tid	Dimensionen omfång Beskrivande Finansiell & icke finansiell Produktvolym Tid Dimensionen system Tillfällig/fortlöpande Användarvänlig

Redovisningsinformationen kan då beskrivas utifrån följande dimensioner:

- finansiell/icke finansiell information
- interna/externa objekt (internt/externt orienterad)
- dåtid/framtidsorienterad information
- informationskälla (internt/externt baserat).

En fördel med dessa dimensioner är att de överensstämmer med en relativt vid syn på information som är att betrakta som redovisningsinformation. Ytterligare en fördel är att dessa egenskaper är beprövade i forskningslitteraturen inom redovisningsområdet. Egenskaperna har använts i flertal studier för att beskriva utformning och användning av redovisningsinformation (Lind 1997, Bjornenak och Olson 1999, Gerdin 1999, Greve 1999, Johansson och Östman 1999).

En vanligt förekommande klassificering av redovisningsinformation i forsknings litteraturen är indelningen i finansiell och icke-finansiell information. Båda slagen av information kan uttryckas i både absoluta och

relativa tal. Finansiell information fokuseras främst på ett företags interna förhållanden och beskriver dess ekonomiska utveckling avseende resultat och ställning. Exempel på finansiell information är kostnader, resultat, resultatmarginal och räntabilitet på eget kapital. Icke-finansiell information beskriver således övriga aspekter avseende kunder, produktivitet, tid, kvalitet, konkurrenter och marknad (Vaivio 1999, 2001, Scapens och Roberts 1993, Ittner och Larcker 1998). Exempel på information av strategisk karaktär är som tidigare nämnts icke-finansiell information om kunders preferenser och produktattribut.

Med objekt avses olika aspekter vilka anses vara betydelsefulla att mäta det ekonomiska utfallet för i ett företag. Lind (1996) menar att objekt visar vad informationen handlar om. Dessa aspekter kan avse såväl interna som externa förhållanden, vilket innebär att informationen antingen hänför sig till själva företaget eller förhållanden utanför företaget. Traditionellt sett har redovisningen fokuserat på interna objekt, nämligen företaget som helhet, organisatoriska enheter och produkt (Samuelsson 1986). Strategisk ekonomistyrning har fört med sig att information som fokuserar på externa förhållanden har ökat i omfattning (Bjornenak och Olson 1999, Johansson och Östman 1992). Externa objekt som har introducerats i redovisningen är exempelvis marknad, kunder, konkurrenter och hållbar utveckling (Johansson och Östman 1992).

Traditionellt sett har redovisningsinformation i huvudsak fokuserat på historiska, *ex post-händelser*, dvs. redan inträffade händelser (Samuelsson 1986). Men redovisningsinformation är inte av sådan karaktär att den endast kan användas för att beskriva historiska förhållanden. Den kan även sammanställas för att beskriva framtiden, *ex ante*, förväntningar, t.ex. sammanställs framtidsorienterad redovisningsinformation i samband med prognostisering.

De informationskällor som aktörer använder, oavsett slag, kan klassificeras utifrån om de är internt eller externt baserade. Med internt baserade informationskällor avses sådana som är interna i förhållande till företaget. Externa informationskällor är således källor som finns utanför före-

taget. Exempel på interna informationskällor är aktören själv, personliga observationer, medarbetare och informationssystem. Exempel på externa informationskällor är konkurrenter, kunder och officiella rapporter. Oavsett om informationen är intern eller extern pekar forskningsresultat på att aktörer använder flera slag av informationskällor för att samla in information (Mintzberg 1987).

I Chenhall och Morris` (1986) version har ekonomisystemet sammanfattats i fyra övergripande mått vilka i sin tur bygger på en mer detaljerad beskrivning av ekonomisystemet. Chenhall och Morris (1986) visade med hjälp av en faktorsanalys att de fyra egenskaperna kan sägas utgöra en sammanfattning av en mer detaljerad beskrivning. Då modellen används som underlag för utvecklingen av taxanomi skulle man kunna tänka sig att vid en klassificering utgå från de fyra komplexa egenskaperna. Alternativt skulle klassificeringen kunna ske på en mer detaljerad nivå – dvs. med utgångspunkt från de egenskaper som de komplexa variablerna bygger på (Chenhall och Morris 1986). Greve (1999) sammanfattar de egenskaper hos ekonomisystemet enligt Chenhall & Morris version som antas vara av intresse i en taxonomi enligt följande: omvärldsredovisning, framtidsredovisning, ansvarsredovisning, produktredovisning, kundredovisning, redovisning för samordning, redovisningsmått och redovisningens flexibilitet.

Bland de undersökningar som gjorts av interaktivitet i ekonomisystem är det Simons` (1995) modell som ligger den här undersökningen närmast vad beträffar synen på ekonomisystemet och som behandlas i följande kapitel. Simons (1987) s. 358 definierar ekonomisystemet (accounting control system) som

"...formalized procedures and systems that use information to maintain or alter patterns in organizational activity. Within the domain of interest implied by this definition are planning systems, reporting systems and monitoring procedures which are based on information use..."

4.8 Användning av ekonomisk information

Hur, när och hur ofta chefer använder ekonomisk information för att påverka olika aktörers handlingar är väsentligt för att förstå ekonomistyrningens roll i ett visst sammanhang. Chefer med ekonomiskt ansvar på grupp- eller avdelningsnivå är betydelsefulla förmedlare av ekonomisk information (Hopwood 1974).

Flera studier visar att ekonomistyrning används och uppfattas som bra av användarna (Östman 1973, Bennet och Robson 1999, Gooderhamn et al. 2004). I sin studie av ekonomiska rapporter i åtta företag fann Östman (1973) att avdelningsrapporterna uppfattades som bra av högre chefer medan lägre chefer inte använder sig av avdelningsrapporterna. Östmans slutsats var att en förändring i rapporterna inte skulle innebära att de användes av arbetsledarna i någon större utsträckning utan det måste ske en förändring i användningssituationen, vilket även Lind (1996) konstaterar. Cassars et al. (2009) undersökning visar även på att ju högre grad av ekonomisk kompetens entreprenörerna har ju benägnare är de att anlita extern redovisningshjälp.

Ledningens intresse, för att ta fram och följa upp ekonomisk information, har betydelse för vad som synliggörs. Informationen kan användas med olika frekvens. Simons (1991) studie visar hur ledningens vision är ytterst väsentlig för en interaktiv ekonomistyrning i företaget. Hur ofta informationen presenteras (frekvens) är ofta en följd av vilket intresse ledningen har av den ekonomiska informationen. Även informationens aktualitet, dvs. hur lång tid det tar från det att händelsen inträffat till den syns i rapporten (Gerdin 1996), synliggör vilken betydelse ledningen lägger vid den ekonomiska informationen.

En annan aspekt som berör tid avser om ledningen använder den ekonomiska informationen för att se tillbaka eller för att blicka framåt. Gerdin (1996) menar att för att uppfylla kravet på aktuell information behöver den vara kontinuerlig, men det räcker inte att informationen finns tillgänglig utan den måste även ha ett högt informationsvärde. Den eko-

nomiska informationen kan utgöra underlag för att följa upp det som hänt, uppföljning, eller för att blicka framåt och planera inför framtiden, planering (Samuelsson 1986). Svenssons (2000/3) undersökning visar att omfattningen och kvaliteten på redovisningsinformation från små och medelstora företag är tillfredsställande. Detta trots att ytterligare information efterfrågades och att företagen inte alltid redovisar och rapporterar enligt tillämpliga redovisningsnormer. Svensson menar att det är viktigt att ta hänsyn till informationsgivarens synpunkter bland annat till framtagningskostnader som belastar företaget.

Flera forskare betonar betydelsen av ett aktivt deltagande vid användning av ekonomisk information. Genom deltagande i styrningen kan konflikter lösas och gränser mellan enheter tonas ner. Deltagande kan även leda till en bättre förståelse för rapporternas innehåll och därmed uppfattningen om informationens relevans (Abrahamsson och Helin 2000). Genom att i en arbetsgrupp löpande få ta del av ekonomiska rapporter och diskutera verksamheten utifrån dessa kan gruppens förståelse för verksamheten i sin helhet synliggöras, vilket i sin tur kan leda till förändrad handling. Flera studier visar att deltagande i ekonomistyrningen kan ge positiva effekter i organisationen som t ex större acceptans och motivation för att uppnå mål, förbättrad kommunikation och minskad risk för snedstyrning (Macintosh 1994, Abrahamsson och Helin 2000). Cunningham (1992) visar i sin undersökning att företagen använde sig av redovisningsinformation, speciellt aktiv-baserad kostnadsredovisningsinformation, när det gäller planerings- och prissättningskontroll medan när det gäller marknadsaktiviteter är kontrollverktygen mer av social och beteendekaraktär. Budgeteringsverktyget visade sig inte vara lika effektivt använt i motsats till vad andra undersökningar har kommit fram till inom området. Granlunds et al. (2005) undersökning bland nio nystartade innovativa företag visade att just budgetering och rapporter används aktivare än instrument som intern finansiell analys och strategiska nyckeltal/planering.

Ekonomistyrning i ett företag förser oss med information som kommer att influera individens beteende. Därför fokuserar fältstudier inom ekonomistyrning på hur individer antingen handlar individuellt eller i grupp, reagerar på ekonomistyrningens information, såsom kostnad och produktivitetsdata eller ekonomistyrningssystem som kontroll- och strategisystem (Atkinsson et al. 1998).

Ax et al. (2002) menar att en vision är hur företaget vill att kunderna ska uppfatta företaget, nu eller i framtiden och genom affärsidén kan företaget konkret ange hur de skall uppnå visionen. Företagets strategi är en plan eller beskrivning om hur affärsidén skall uppnås (Ax et al. 2002). Bengtsson och Skärvard (2008) menar att strategi beskriver hur målen skall uppnås. Strategi blir då ett sammanhängande handlingsmönster som syftar till att skapa konkurrensfördelar (Samuelsson et al 2008). För att ytterligare understryka många olika betydelser som kan inbegripas i begreppet föreslår Mintzberg (1987) fem olika definitioner av strategi. Dessa är strategi som plan, som manöver, som mönster, som position och som perspektiv. Melander et al. (2008) ger en mer övergripande definition. De menar att strategi handlar om långsiktig inriktning syftande till hela företagets verksamhetsområde. Därmed inkluderar de att strategi är högsta ledningens ansvarsområde. Strategi handlar även om att balansera företagets tillgängliga resurser och kompetenser med föränderliga omständigheter i den omvärld där företaget verkar och till sist inbegriper begreppet att ta hänsyn till och att uppfylla olika intresseters krav och förväntningar på ett tillfredsställande sätt.

Fler forskare (Vaivio 2001, Jönsson 1996, Argyris 1990, Otley 1999) betonar betydelsen av aktivt deltagande vid användning av ekonomisk information. Genom deltagande i styrningen kan konflikter lösas och gränser mellan enheter tonas ner. Deltagande kan även leda till bättre förståelse för rapporternas innehåll och därmed uppfattningen om informationens relevans (Abrahamsson och Helin 2000). Genom att i en arbetsgrupp löpande få ta del av ekonomiska rapporter och diskutera verksamheten utifrån dessa kan gruppens förståelse för verksamheten i sin

helhet synliggöras, vilket i sin tur kan leda till förändrad handling. Flera studier (Simon 1990, Simon 1997, Macintosh 1994) visar att deltagande i ekonomistyrningsprocessen kan ge positiva effekter i organisationen som t ex större acceptans och motivation för att uppnå mål, förbättrad kommunikation och minskad risk för snedvridning (Macintosh 1994, Abrahamsson och Helin 2000). Kaplan (2006) förespråkar ledarskapets betydelse för att lyckas implementera ekonomistyrningstekniker i företaget *“leadership quality emerges as the most important explanatory variable”*.

Simons (1995) efterlyser balans när han analyserar strategiska formella styrformer eftersom en del av dem har informella inslag. Han menar att man inte kan styra ett företag framgångsrikt med bara ett verktyg utan det behövs flera för att skapa balans. Detta tillstånd beskriver Simons som spänning. Men balans kan även betyda jämvikt och därmed neutral och utan värdering. Vid jämviktspunkten finns det alltid en kraft, spänning för att bevara balansen. Att olika, kanske motstridiga krafter samverkar i en miljö där individer ska utföra någonting skapas alltid en spänning. Vid detta spänningstillstånd är styrning konkretiserad. Denna påverkan/styrning kan upplevas hård såväl som mjuk. Företag i olika branscher arbetar på olika sätt, vilket framgått i studier (Simon 1990, Macintosh 1994, Tuomela 2005) och kräver därför olika mixar vid användandet av styrmodeller. Ett kunskaps-baserat företag behöver mer inspiration och aspekter som stimulerar lärande i organisationen, mer *“mjuk”* styrning med informella, interaktiva metoder. Att styra ett kunskapsföretag sätter ledarskapsfunktionen inför andra utmaningar än att styra ett produktionsinriktat företag.

4.9 Strategisk ekonomistyrning

Guildning et al. (2000 sid. 132) definierar strategisk ekonomistyrning som

”That body of management accounting concerned with the provision of strategically orientated information for decision-making and control”.

Simons (1990, 1987, 1995) har under en längre tid utvecklat en styrmodell som argumenterar för att det inte räcker med att övervaka och mäta medarbetarnas prestationsförmåga utifrån uppsatta mål för att uppnå hållbar konkurrensfördel. Enligt Simons (1995) måste ett företags styrsystem expandera utöver den operationella effektiviteten för att få en hållbar konkurrensfördel och därmed uppnå en långsiktig lönsamhet.

Simons (1995) menar att entreprenören i ett företag är nyckeln till framgång. Studier har även visat att entreprenörens roll är viktig om det skall ske förändringar i organisationen eller inte.

Organisationens inneboende verkan att hindra individens vilja att bidra, vilja göra rätt saker, vilja att prestera och vilja att skapa, kallas organisatoriska blockerare och hindrar medarbetarna att hjälpa till att skapa företagets framgång (Simons 1995). Hans styrmodell utgår från följande antaganden: att medarbetare har lust att bidra men att organisationer ofta gör det svårt för individen att förstå det övergripande målet, att människor handlar utifrån samhällets normer men kan ta beslut som strider mot rådande normer, att människan har en önskan att prestera, men p.g.a. oklara förväntningar och bristfälliga resurser blir det svårt och till sist att människan har lust att skapa men organisationen dämpar detta genom att individen har ett begränsat handlingsutrymme. Utifrån detta har Simons (1995) utformat fyra styrmodeller: de värdeskapande, gränsskapande, diagnostiska och interaktiva styrmodellerna som löser upp de organisatoriska blockerarna. Figur 4 - 1 nedan sammanfattar framgångsfaktorerna och deras lösningar enligt Simons styrsystem (2000).

Individens vilja att	Organisatoriska blockerare	Lösning	Styrssystem
Bidra	Oklart syfte	Kommunicera visioner	Värdeskapande modell
Göra rätt	Rädsla för att handla fel Prestationssvårigheter	Spelets regler	Gränsskapande modell
Prestera	Oklara förväntningar	Ta fram klara mål	Diagnostisk modell
Skapa	Begränsat handlingsutrymme	Öppen dialog	Interaktiv modell

Figur 4 – 1: Simons styrsystem, egen översättning (2000) s.307

4.9.1 Värdeskapande styrsystem

Varje organisation är skapad för ett syfte. Värderingsstyrmodellen används för att förstärka företagets vision, syfte och värderingar. Huvudsyftet med den värdeskapande styrmodellen är att inspirera företaget i dess sökande efter nya utvecklingsmöjligheter. Då problem uppstår vid implementeringen av strategier i företaget används styrmodellen för att komma fram till lösningar. Värderingsstyrmodellens viktigaste del är att motivera individer att hitta nya lösningar för att skapa ett mervärde för bland annat kunder (Simons 1995). Detta ger i sin tur kontroll över företagets långsiktiga perspektiv. Genom starka värderingar som delas av alla i företaget kommer andra styrmodeller att förstärkas (Tuomela 2005, Vaivio 2001). Då företagets möjligheter växer, blir skapandet och kommunikationen av värderingsstyrmodellen allt viktigare. Företagsledaren bör då definiera värde och önskad riktning för organisationen dvs. företagets "unicitet" och värderingar som företaget står för. Detta kommer att öka engagemanget, uppmuntra till förändring och öka särprägnen hos företaget (Simons 1995). Collier (2005) menar att informella kontrollsystem såsom gruppnormer, sociala och kulturella inte ingår i modellen

varför den är bristfällig. Macintosh (1994) menar att en ideologisk styrning, ett av de viktigaste, men också ett av de mest kontroversiella av styrsystemen, kan skapa en samstämmighet i företaget vilket kan leda till att styrningen kommer att ha en djup påverkan på varje enskild individs värderingar och kan skapa en så kallad falsk värdering hos individen.

4.9.2 Gränsskapande styrsystem

Gränsskapande styrsystem är negativa formella mekanismer som hindrare och begränsar sökandet efter möjligheter. Ett sådant system beskriver accepterade aktivitetsområden för organisationen. Tvärt emot värdeskapande, specificerar gränsskapande styrsystem inte positiva ideal utan vad man inte får göra. De etablerar gränser baserade på definierade affärsrisker, menar Simons (1995). Genom det gränsskapande styrsystemet kan företaget på ett bromsande sätt styra medarbetarnas möjlighetssökande. Syftet med systemet är att kommunicera ut vilka strategiska områden företagets medarbetare ska verka inom. Detta ger kontroll över företagets konkurrensposition. På många sätt är gränsskapande styrsystem en nödvändig förutsättning för organisatorisk frihet och entreprenörsbeteende. Allt eftersom det byggs upp serier av gränsskapande system, lär organisationen vilken typ av beteende som måste hindras. Värdeskapandet och gränsskapandet är det formella, explicita uttrycket för yttrandet mellan två teorier: vad vi säger, och vad vi gör. Värdeskapandet och gränsskapandet kan bli ineffektiva om de inte är konsistenta med de handlingar som har etablerats genom tradition och implicit sanktionering av ledarna (Simons 1995, Tuomela 2005).

4.9.3 Diagnostiserande styrsystem

Det diagnostiserande styrsystemet är utformat för att säkerställa måluppfyllelse. Detta är ett återkopplingssystem som är själva kärnan i de traditionella ekonomisystemen. Diagnostiserande styrsystem är de formella informationssystem vilka företagsledarna använder för att övervaka organisatoriska resultat och korrigera avvikelser. Med styrning menas

här att hålla reda på de kritiska funktionerna i ledarskap (Simons 1995). Typiska verktyg för det diagnostiska styrsystemet är mål, affärsplaner, vinstplaner, kostnadsbudget, övervakningssystem och belöningsystem. Det diagnostiska styrsystemet används dels för att få stabilitet och för att nå på förhand uppsatta mål och dels för att motivera varje enskild individ. Bra mätvariabler skall vara heltäckande, baseras på fakta, vara mottagliga och påverkbara av individen. Det är viktigt att prestationsvariabler och det diagnostiska styrsystemet anpassas utifrån företagets strategi enligt Simons (1995). De traditionella redovisningsmått har stor betydelse i företaget enligt Samuelsson (1986). Detta eftersom utfallen av måtten speglar företagets situation vid en viss tidpunkt och genom att följa måttens utfall kan ledningen följa företagets strategi. Tuomela (2005) och Vaivio (2004) menar att det är troligt att motståndet vid implementeringen av kontrollsystem som grundar sig i detaljerad ickefinansiell information är högre, än mot finansiella kontrollsystem för vissa individer. Detta på grund av att introduktionen av nya icke finansiella mätningar kan bryta organisationens maktstruktur. Enligt Tuomela (2005) kan olika prestationsmätningar bindas ihop med de tre övriga styrmodellerna och då är det även möjligt att jämföra finansiella och icke-finansiella mätningar, för att se deras användbarhet och roll i förhållande till det övergripande kontrollsystemet. Liknade resultat ser vi undersökningarna gjorda av Simons (1995), Henri (2006) och Bibse et al. (2004).

4.9.4 Interaktivt styrsystem

Det interaktiva styrsystemet är ett "positivt system" som fokuserar uppmärksamheten på strategisk förnyelse. Strategiska osäkerheter respektive oförutsedda händelser kan hota en pågående affärsstrategi. Organisationer etablerar därför ofta fasta handlingsprogram för beteende och detta gör att de blir mindre känsliga för omgivningsförändringar. Det bör finnas en ständig dialog i företaget för att skapa ett informationsnätverk i organisationen som skannar och rapporterar kritiska förändringar. Individer måste dela informationen med andra. Simons (1995,

2000) menar att företag genom den interaktiva styrmodellen kommer att bli lärande organisationer som anpassar sig efter omgivningen. Ledare utan strategisk vision använder inte kontrollsystemet interaktivt. Brist på vision associeras till brist på ett identifierbart interaktivt kontrollsystem i organisationen. Ännu viktigare, brist på vision representerar en brist på strategiskt ledarskap och förebådar knappast att företaget blir framgångsrikt. Kännedom om detta är enligt Simons (1995) viktigt för ett företag som vill växa och inte bara överleva. Företaget kommer genom denna interaktiva styrmodell att kommunicera företagets strategiska osäkerhet, vilket gör att medarbetarna kommer att hitta möjligheter och undvika hot som leder till att företaget utvecklas i oönskad riktning. Genom att använda sig av den interaktiva styrmodellen kommer hela företaget att bli engagerat. Företaget kommer att bli en sökande och lärande organisation, där alla individer i företaget jobbar för att upptäcka möjligheter och hot. Emmanuel et al. (2002) understöder dessa visioner och belyser vikten av att hela organisationen involveras i processen. Likaså Vaivio (1999) visar i sin undersökning att icke finansiella framgångsfaktorer kan bli kraftfulla verktyg i ett interaktivt "*management control*"-system. Han menar dock att de traditionella finansiella metoderna skall användas parallellt med icke- finansiella metoder för att en heltäckande bild av företaget ska fås. Studier gjorda av bl.a. Bisbe et al. (2004), Tuomela (2005), Henri (2006) och Naranjo-Gil et al. (2007) stöder även teorin om att systemen kan användas parallellt men för olika syften.

4.10 Strategi och balans

Strategi är att ange riktningen, snarare än den exakta vägen.

Taxell C, Kansler vid Åbo Akademi (Ekonomi nr 7.2008)

Enligt Simon (1995) behövs det en balans mellan de fyra styrmodellerna (värdeskapande, gränsskapande, diagnostiska och interaktiva) för att kunna implementera en strategi effektivt. Denna balans måste samtidigt

leda en strategi som en plan, som ett mönster av handlingar, som en konkurrensposition och som ett perspektiv (Simons 1995). Se figur 4-2. Styrkan i Simons modell ligger inte i hur varje enskild del används var för sig utan snarare hur de kompletterar varandra när de används tillsammans. Genom att skapa en balans mellan delarna skapas spänning mellan möjlighetssökande och förutsägbara mål vilket är nödvändigt för att skapa en kontrollerad vinsttillväxt (Simons 1995, Tuomela 2005)

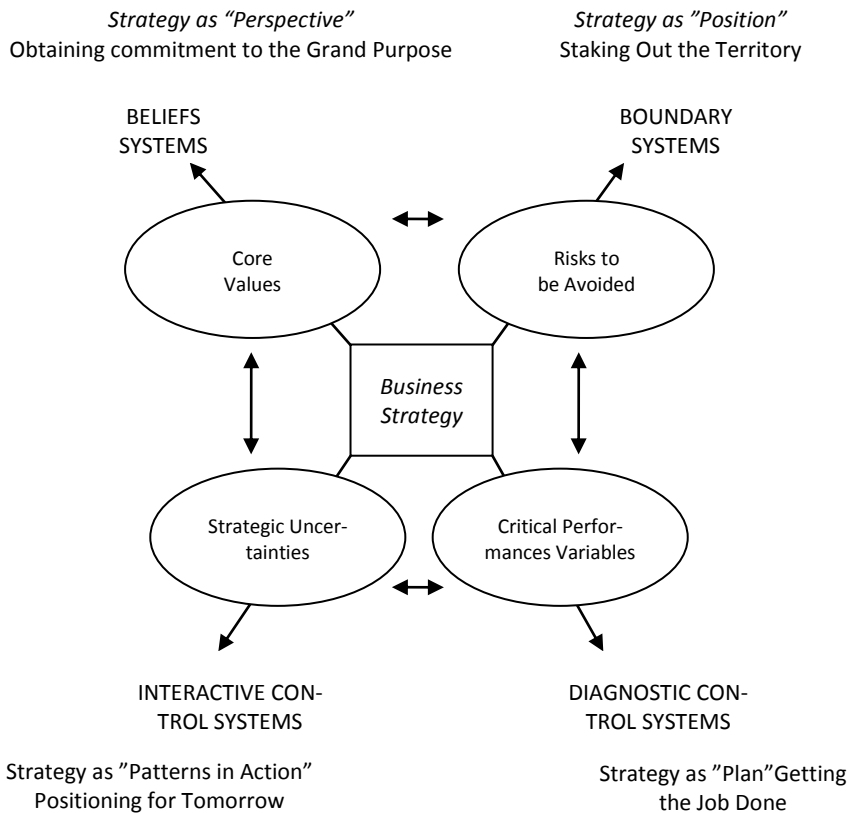
Simons styrmodell skall på lång sikt öka lönsamheten genom att förbättra den inre och yttre effektiviteten i företaget. Den inre effektiviteten handlar om att skapa en stabilitet, att verkställa planerna för den närmaste tiden och att aktiviteter och avdelningar samordnas. Den yttre effektiviteten handlar om överenskommelser mellan uppsatta mål (Simons 1995). Den inre och yttre effektiviteten räcker inte för att öka lönsamheten. Det finns ständigt ett behov av dynamik i företaget (Samuelsson 1986, Gerdin 1996). Scapens (1994) anser i sin utredning att man skall inte lägga alltför stor vikt vid "gapet" mellan det praktiska och teoretiska tillämpningarna av ekonomistyrning. Det är viktigt att även studera de system som inte är vetenskapligt underbyggda men det är en fördel att studera de etablerade modellerna för att sedan skapa nya interaktiva modeller för organisatoriskt beslutsfattande.

"accounting provides the institutional basis for decision-making and structures the information of expectations and beliefs; that is, the extent to which accounting practices give social coherence and meaning to organizational behaviour and allow individuals and groups within firms to give meaning to their day-to-day activities" (Scapens 1994)

Horngren (2004) kommenterar att ekonomistyrningssystem har två fundamentala uppgifter, nämligen att förmedla information som är till hjälp för beslutsfattande och att utgöra en motivationsfaktor för organisationen för att uppnå uppställda mål. Han analyserar modellen "the Balanced Scorecard" och förespråkar även att icke finansiella mätinstrument tas in i modellen. Kaplan och Norton (1992, 2000) som är designers av "the

Balanced Scorecard” beskriver strategi som en mängd hypoteser om orsak och verkan (*cause and effect*). Horngren (2004) vill dock fördjupa betydelsen i begreppet och talar om hur

”Causal, behavioural, and cost-benefits aspects weave together in making decisions about the design of management control systems”.



Figur 4 - 2: Simons (1995) *"The Dynamics of Controlling Strategy"* s. 159

Alla fyra kontrollsystem har element av både kontroll och lärande. Den gränsskapande modellen avgränsar sig starkt mot kontroll och regelverk. Det diagnostiska systemet värdesätter kontroll och effektivitet genom att sätta upp olika mål och mäter uppnått resultat. Inläring förekommer i

detta system men oftast på personlig nivå. Det interaktiva kontrollsystemet innehåller både kontroll-, inlärnings- och innovationsfaktorer. Oftast är det de ansvariga inom företaget som diskuterar den interaktiva modellen genom dialog, analys av information, utformande av handlingsplaner osv. Genom informationsutbyte och inläring kommer det interaktiva styrsystemet att bidra till involvering i företagets strategi och företagets mål kommer att kontrolleras med hjälp av det diagnostiska kontrollsystemet.

Att sätta upp mätbara mål kan kopplas till den diagnostiska styrmodellen som enligt Simons (1995) används för att mäta företagens output. Modellerna utgår från planer och mål och det viktigaste är mätning av resultat, som till exempel användning av nyckeltal och budget. Dessa mätningar speglar företagets situation vid en viss tidpunkt och med hjälp av dessa kan företaget få en bild av vart det är på väg (Samuelsson 1986). Att utforma en väl utvecklad kommunikationsstruktur som ger alla möjlighet att agera kan kopplas till den interaktiva styrmodellen som Simons (1995) menar skall leda till debatt och dialog hos medarbetarna, vilket skapar ett organisatorisk lärande, som i sin tur hjälper företagaren till hans/hennes konkurrensutsatta omgivning. Ett nyckelord för ledningen är dialog, som kan förenas med den gränsskapande styrmodellen, där ledning måste förmedla de strategiska osäkerheterna till medarbetarna för att sätta upp gränser där företaget inte skall söka möjligheter. Vidare är det viktigt att medarbetarna har en helhetssyn på verksamheten, vilket kan kopplas till den värdeskapande styrmodellen, som används för att förmedla grundläggande kärnvärderingar, mål och visioner inom företaget (Simons 1995, 1990). Modellen skall inspirera och vägleda medarbetarna i deras lärande och upptäckande av nya möjligheter, vilket skapar mervärde och utvecklar företag (dubbel-looplärande). Se figur 4 - 3 nedan.



Figur 4 – 3: Sammanfattande faktorer

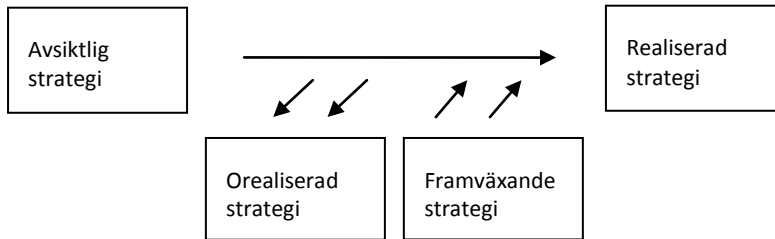
Här har jag valt att kalla de olika modellerna för styrning då jag menar att det behövs en balans mellan de fyra styrmodellerna/systemen i Simons styrmodell för att en strategi ska implementeras effektivt. Dessa beståndsdelar kommer att ingå i denna avhandling. Simons (1987) undersökning visar hur viktig förståelsen mellan strategi och kontroll är och föreslår vidare forskning kring komplexiteten i relationen mellan specifika ekonomistyrningssystem (t.ex. kostnadsredovisning, budgetering, informationssystem), variationer i strategier i organisationer och uppnådda organisatoriska mål.

Ekonomistyrning har ett övergripande syfte, nämligen att hjälpa till i arbetet med att uppnå strategiska mål (strategiimplementering). Ekonomistyrningens utgångspunkt är därför företagets strategi (Ax et al. 2007).

För att understryka de många olika betydelser som kan inbegripas i begreppet strategi föreslår Mintzberg (1987) fem olika definitioner av strategi. När det gäller strategi som plan, är det att jämföra med "tänka först

och handla sen". Strategi är i det sammanhanget en medveten handling eller riktlinje för att hantera en specifik situation. Denna dimension av strategi är inriktad på två förhållanden. Det ena är att strategin är något som utarbetats eller formulerats i början av en aktivitet. Det andra är att strategin är ett resultat av en medveten och målinriktad process. Även om planer till att börja med är avsedda att genomföras, visar det sig ofta att få planer verkligen genomförs så som det ursprungligen var tänkt. Efteråt kan man alltid se tillbaka på de olika mönstren i företagets utveckling och i ledningens agerande. Enligt Mintzberg (1987) och Melander et al. (2008) är bildandet av sådana mönster en av strategitänkandets dimensioner. Definitionen av strategi som plan och strategi som mönster är beroende av varandra. Strategi som mönster syftar till den mer retrospektiva och historiska definitionen av strategi. Strategi är ett mönster av handlingar och aktiviteter som i efterhand blir företagets faktiska utveckling över en viss tidsperiod. Strategi som position avser strategi som en fråga om ett företags förhållande till sina konkurrenter på den marknad där företaget är aktivt. Med strategi som manöver menar Mintzberg att företaget försöker påverka konkurrenterna med viss information för att vinna konkurrensfördelar. Slutligen handlar strategi om perspektiv dvs. hur ledningen och andra aktörer uppfattar företagets styrkor, svagheter, möjligheter och hot med avseende såväl företagets interna som externa förutsättningar (Mintzberg 1987).

Det är således inte självklart vad som avses med begreppet strategi i företags- och organisationssammanhang. Stora delar av det som till att börja med är planerade och avsiktliga strategier kan till sist bli orealiserade strategier. Dessutom kan nya växa fram utan att de är avsiktliga. Förhållandet mellan avsiktlig och realiserad strategi framgår av figur 4-4 enligt Mintzberg (1987).



Figur 4 -4: Bearbetning av Mintzbergs strategimodell (1987) s.14

Simons (1995) fyra system kan kopplas till Mintzbergs strategibegrepp. För att implementera strategier effektivt kräver man en balans mellan de fyra kontrollmekanismerna. Detta tillåter skötande av strategin som plan, mönster, position, perspektiv och manöver (Mintzberg 1987).

- *Realiserade strategier* är en kombination av avsiktliga och framväxande strategier. *Diagnostiserande* kontrollsystem koordinerar och övervakar implementeringen av avsedda strategier. Mål, syfte och mätmetoder i formella planer utgör resultat av avsiktliga strategier. Systemen fokuserar måluppfyllelsen i både affärer och individuella sammanhang och är därför effektiva för att implementera strategin.
- *Interaktiva* kontrollsystem ger ledaren och organisationen verktyg för att influera experimenteringen för möjlighetssökandet, vilket kan resultera i uppdykande strategier. Detta beror på att interaktiva styrsystem underlättar och formar uppdykande av nya strategier. Dessa system relaterar strategin som mönster och manöver av handlingar.
- *Värdeskapande* kontrollsystem inspirerar både avsiktliga och framväxande strategier. Dessa system relaterar till strategin som perspektiv. Systemet bearbetar visioner, affärsidéer, normer och kulturen i företaget.

- Det som många gånger är svårast i en strategisk analys är att definiera vad som man inte vill göra och i vilket område man inte vill konkurrera. *Gränsskapande* styrsystem relaterar till strategin som position. Ledningen försäkras om att de strategier som realiseras faller inom regelverk och direktiv för den övergripande strategin.

Det som är viktigt i denna definition är att strategi är perspektiv som delas av alla individer i organisationen, genom deras intentioner och/eller genom deras handlingar. Det som är unikt i en organisation är snarare den gemensamma förståelse som har utvecklats, vilket kan vara en viktig förutsättning för företagets sätt att arbeta och är en kollektiv kompetens som byggs upp. Speciellt i yrken och branscher som kännetecknas av individens/entreprenörens vilja till självstyre, framträder förståelsens roll som styrmekanism. Entreprenörens vilja att fatta beslut kontra företagets mål sammanvävs när individen har djup förståelse av visioner och strategier i företaget. Det kan vara fråga om en intellektualiserad förståelse, men det kan också röra sig om etablerade rutiner för hur man fattar beslut i olika situationer (gränsskapande och diagnostiserande) och tillvägagångssättet som har en gemensam innebörd. En huvudfråga i strategiformulering är hur man kan läsa av detta kollektiva sinne för att förstå hur avsikter sprids i organisationen för att bli delade av alla, samt hur handlingar blir förverkligade (Mintzberg 1987, Simons 1995). Att betrakta strategi som perspektiv bereder plats för förståelse dvs. lärande. Där är det viktigt att ledningen lyssnar och kan tolka signalerna från organisationen och fånga nya strategiska intentioner. Förståelsen ökar möjligheten att kunna förverkliga strategin och motstånd till förändring reduceras när man är delaktig. För att styra denna aspekt av strategi enligt Simons (1995) använder ledarna värdeskapande styrmodeller för att kommunicera och kontrollera kärnvärden – den delade avsikten med affärer (Kalhori 2004).

4.11 Ekonomistyrning i ett relationssammanhang

Ledningens intentioner med ekonomistyrningen torde inte alltid ge avsedd effekt på handling. För att förstå ekonomistyrningens roll är det av vikt att studera hur ekonomistyrning utövas i ett specifikt sammanhang menar Samuelsson (1986).

Granlund (2001) beskriver i sin undersökning hur svårt det är för företag att förändra sitt ekonomisystem (MAS, management accounting system) fast marknadsförutsättningarna ändras allt snabbare och ställer större krav på företagets strategirutiner. Undersökningen visar på hur viktig den mänskliga faktorn är i förändringsprocessen i motsats till vad som presenterats i tidigare studier (Argyris 1990, Scapens och Roberts 1993).

Hur individerna uppfattar ekonomistyrningen präglas av den omgivande organisatoriska och sociala kontexten. För att förstå ekonomistyrningens roll i ett visst sammanhang är det således viktigt att relatera sättet att kommunicera och använda ekonomisk information till den specifika kontext i vilken den används (Abrahamsson och Helin 2000).

Ledningens sätt att använda ekonomisk information påverkar inte ensamt handling. Den sammanvägda styrningen består av ett samspel mellan olika tekniska och sociala faktorer (Hopwood 1974). En betydelsefull faktor som påverkar handling är sättet att leda och organisera arbetet (Birnberg et al. 1983). Arbetsfördelning och grad av självständighet är grundläggande för hur man uppfattar sin roll i organisationen och därmed vad man ägnar sin tid åt. Även den sociala styrningen (relationen), i form av gruppnormer som utvecklas, har stor betydelse för vad som händer i gruppen. Ekonomistyrning som t ex betonar ökad produktivitet kan ha ringa effekt på handling, om de sociala normerna utgör restriktioner för de produktivitetsförbättringar man ägnar sig åt i en grupp (Hopwood 1974).

Bisbe et al. (2009) analyserar val av interaktiva ekonomisystem och relationen mellan innovation och ekonomistyrning/kontroll inom små och medelstora företag. Syftet med undersökningen var att kartlägga vilket

kontrollsystem företaget använder sig av i företagets ekonomistyrning. Undersökningen visade att företagen inte använde sig av alla styrsystem enligt Simons modell utan vanligtvis använde företaget sig av ett system. Detta beror enligt författarna på företagets individuella ledarstil. Studien analysera dock inte samverkan mellan diagnostik och interaktiv användning men undersökningen stöder ett individuellt ekonomisystem som används i en interaktiv miljö. I nyligen gjorda empiriska undersökningar finner vi samma resultat (Granlund et al 2005, Davila et al. 2005, Henri 2006, Bisbe et al. 2004, Naranjo-Gil et al. 2007).

Jag vill med denna studie studera relationsstrategin i ekonomistyrningsprocessen, dvs. hur ekonomisk information presenteras av redovisningsbyråer/revisorer och hur informationen uppfattas och hur informationen används av aktörerna/entreprenörerna, samt fördjupa kunskapen kring hur relationen som därmed uppstår fördjupas över tiden mellan aktörerna. Ekonomistyrning kan få olika konsekvenser och ett mervärde på handling och för denna studies vidkommande ge en fördjupad bild i relationsutvecklingen mellan entreprenören, redovisningsbyrån och revisorn. Tjänsten som utbyts i denna relation är ekonomistyrningsinformation vilken kan innehålla allt från kalkylering, budgetering, redovisning och bokslutsarbete samt revisionskonsultation. Vi har tidigare konstaterat har varje kund är unik vilket ställer krav på rådgivaren men även på mottagaren i form av en viss kunskap inom området. I detta relationsförhållande handlar det allt från löpande bokföring till avancerad rådgivning.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att forskare som Vaivio (2001), Otley (1999), Henri (2006), Davila (2005), Tuomela (2005), Bibse et al. (2004) belyser hur användningen av diagnostiska styrfaktorer stöder den interaktiva användningen av ekonomisk information för att uppnå lärande och utveckling. Diagnostiserande styrsystem är de formella informationssystem vilka företagsledarna använder för att övervaka organisatoriska resultat och korrigera avvikelser. Men det räcker inte med att bara analysera historiska händelser utan det krävs även en framåtblick-

ande interaktivitet som fokuserar uppmärksamheten på strategisk förnyelse. Men som vi konstaterat behövs en helhetssyn på verksamheten varför även faktorer från det gränsskapande som värdeskapande systemet även bör studeras. Genom att analysera och kombinera diagnostiska och interaktiva styrfaktorer skapas ett synsätt på hur rådgivningsrelationen fungerar mellan säljaren och köparen. I och med att många småföretag har utlokaliserat tjänster som redovisning/revision uppstår en affärsrelation. Den här ömsesidiga relationen utvecklas över tiden i en process som inrymmer interaktion på olika nivåer mellan säljföretaget och kunden. När samspel och dialog pågår under en längre tid uppstår en värdeskapande relationsprocess. Som vi tidigare konstaterat är det viktigt att förstå begreppet strategi som ett perspektiv som delas av alla individer i organisationen, genom deras intentioner och/eller genom deras handlingar. Det blir viktigt att ledningen lyssnar och kan tolka signalerna från organisationen och/eller rådgivarna och fånga nya strategiska intentioner. För att styra denna aspekt av strategi använder företagsledarna interaktiva och värdeskapande styrsystem för att kommunicera och kontrollera.

5 Tjänsterelationer

Detta teorikapitel kommer att behandla ett antal teorimodeller kring tjänsterelationer på BTB- och BTC - marknaden. Syftet med detta kapitel är att studera olika teoretiska modeller kring tjänsterelationer. Modeller-
nas teoretiska bidrag leder till en relationskvalitetsmodell av Holmlund (1997) som kommer att utgöra en grund för att studera relationen mellan redovisningsbyrån, revisorn och entreprenören i den empiriska delen av studien. Kapitlets inledning behandlar tjänsterelationsperspektivet som följs av Johanssons (1997) beskrivning av klientidentiteter. Kapitlet avslutas med en beskrivning av nio modeller för relationskvalitet och avslutas med Holmlunds modell som kommer att utvecklas och utgöra en grund för den empiriska undersökningen.

5.1 Inledning

Relationsmarknadsföring (RM) har definierats som "the process of identifying and establishing, enhancing, and when necessary terminating relationships with customers and other stakeholders, at a profit, so that the objectives of all parties involved are met, where this is done by a mutual giving and fulfilment of promises" (Grönroos 2002). Begreppet relationsmarknadsföring introducerades först av Leonard Berry (1983) men begreppet rön-
te ingen större framgång utan först på 1990-talet väcktes ånyo intresset för begreppet (Grönroos 1996). Fast konceptet var nytt, så kan man härleda grundidén från det vi benämner "business-to-business"-forskning.

Relationsperspektivet är en fråga om att vårda de relationer man har med kunder. Men det är viktigt att man har en bättre föreställning om vad en relation är. Grönroos (2002) menar att en relation framför allt hör ihop med en viss inställning eller attityd och den måste förtjänas av leverantören eller tjänsteföretaget. Relationen förtjänas genom sättet att

genomföra dess relation med kunden. Följande attitydinriktade beskrivning av Håkansson och Snehota (1995) s. 11 kan användas för att man skall förstå vad en relation är: "En relation har vuxit fram när kunden anser att kund och leverantör/tjänsteföretag tänker på samma sätt". Relationsperspektivet har också ofrånkomligen en ömsesidighet som skapar en *win-win*-situation med fördelar för båda parter. Det gäller för såväl konsumentmarknaden som affärsverksamheten mellan företag (Grönroos 2002). Gummesson (1997) pekar på några av relationsperspektivets centrala aspekter när han säger att RM "...är marknadsföring som baseras på relationer, nätverk, samspel i insikt om att marknadsföring är inbegripen i hantering av säljföretagets nätverk, marknaden och samhället. Den är inriktad på långsiktiga *win-win*-relationer med enskilda kunder och andra intressegrupper, där värde skapas gemensamt av berörda parter. Den överskrider gränserna mellan specialiserade funktioner och ämnesområden".

- I en undersökning av de fördelar som kunder får av en relation med ett tjänsteföretag, har Gwinner et al. (1998) konstaterat att det kan finnas tre slags fördelar:
- Säkerhet: minskad oro, förtroende för leverantören, känslan att kunna lita på leverantören
- Sociala fördelar: man blir igenkänd av personalen, kunden känner personalen, man blir vän med personalen
- Särskilda fördelar: extratjänster, specialpriser, högprioriterad kund.

I litteraturen om relationer och relationsperspektivet är begreppen förtroende, engagemang och attraktion ofta förekommande begrepp. Förtroende för en annan part kan beskrivas som att en part förväntar sig att den andra kommer att agera på ett förutsägbart sätt i en viss situation (Grönroos 2002). Begreppet förtroende kan indelas i fyra kategorier enligt Lane och Bachman(1996):

- Personlighetsbaserat förtroende
- Processbaserat förtroende
- Generellt förtroende
- Systembaserat förtroende.

Engagemang innebär att den ena parten i en relation känner sig motive-
rad att göra affärer med den andra (Grönroos 2002). Engagemang kan
även definieras som en bestående längtan efter att behålla en uppskattad
relation (Moorman et al. 1992). Det tredje begreppet attraktion betyder
att det finns något som gör en leverantör intressant för en viss kund eller
tvärtom. Attraktion kan baseras på finansiella, tekniska eller sociala fak-
torer. Om det finns en attraktion mellan två parter kan en relation ut-
vecklas (Halinen 1997). Sambandet mellan förtroende, engagemang och
attraktion å ena sidan och framväxten av en affärsrelation å den andra är
inte helt tydligt. Långsiktiga relationer bör leda till växande affärer mel-
lan två parter. Det är dock inte självklart att så är fallet. Det kan finnas
negativa effekter av långvariga relationer som gör att kunderna söker
efter andra lösningar (Grayson och Ambler 1999).

5.2 Tjänsterelationer

Enligt Liljander och Strandvik (1995) måste det i definitionen av en tjäns-
terrelation framgå om tjänsten är av diskret (ett separat beslut att köpa)
eller av kontinuerlig (kontraktbaserad) natur. En definition av en diskret
tjänsterelation är att en kund har gjort ett andra köp. Den kontinuerliga
relationen skulle med andra ord enligt denna definition existera obero-
ende av aktörernas attityder till relationen och även oberoende av aktö-
rernas beteenden (efter det att kontrakt skrivits). Om en kund t.ex. öpp-
nar ett konto på en bank men aldrig besöker eller sätter in pengar på det
kommer det fortfarande att existera. Storbacka (1994) hävdar att alla
kunder (förutom ett fåtal som valt att leva utanför samhället) har relatio-
ner till en bank då banksystemet i de nordiska länderna har en så stor
inverkan på "*payment infrastructures*". Liljander och Strandviks (1995)

samt Storbackas (1994) syner representerar en definition av en relation och hjälper oss att definiera en relation då den har inletts. Den säger dock inte mycket om det innehållet (informationen) som relationen är byggd på. Den enda mätbara förändringen, baserad på en definition som denna, skulle vara ett kontraktsbrott. En sådan definition är ändå användbar då man säger sig tro att alla relationer är unika.

Perspektiv som presenteras här är baserat på antagandet att en kontinuerlig tjänsterelation existerar om ett kontrakt skrivits. Detta ska dock inte nödvändigtvis ses som överrensstämmande med kundens syn på relationen. Innehållet i relationen kan variera, vilket kräver ytterligare undersökning. Liljander och Strandvik (1995) anser att definitionen är användbar ur en metodologisk synvinkel. Om man utvecklar definitionen understryker Liljander och Strandvik (1995) att det existerar beteendemässiga och mentala dimensioner i en relation. En starkare relation finner man säkerligen i en relation där engagemang, förtroende och personlig anknytning finns, snarare än i en relation där ett andra köp har gjorts men där inget engagemang, förtroende eller någon personlig anknytning existerar. En mer distinkt vy på relationer i "business-to-consumer"-kontexten skulle även ta med beteendemässig och attitydmässig lojalitet i beräkningen samt anknytning på både individ- och företagsnivå (Liljander och Strandvik 1995).

5.3 Förtroenderelation

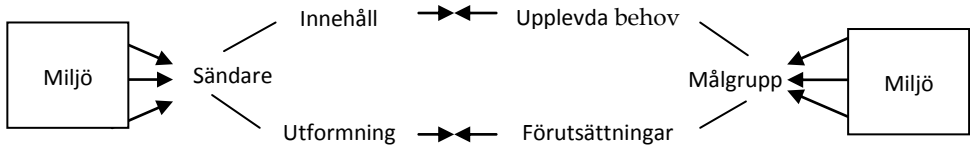
Johannisson och Gustavsson (1984) beskriver företagets förhållande till en samtalspartner som en förtroenderelation. Förtroenderelationen kategoriseras som den mest avancerade relationen att engagera sig i. Personkemin mellan relationens parter antas vara avgörande för hur förtroenderelationer utvecklar sig.

Zucker (1986) har studerat förtroende i rådgivningsrelationer och gör en indelning där han skiljer på externa rådgivare som åtnjuter:

- Lågt förtroende
- Högt personligt förtroende. Förtroendet baserar sig på personlig bekantskap och sociala relationer mellan klient och rådgivare.
- Högt institutionellt förtroende. Klienten förlitar sig här på de regelmässiga strukturer som styr rådgivarens beteende.

Zucker (1986) menar att det är den reglerande strukturen som styr beteendet hos leverantören eller rådgivaren. På en helt oreglerad marknad finns både ett lågt personligt och ett lågt institutionellt förtroende. Professionella specialister som till exempel revisorer och jurister får generellt ett högt institutionellt förtroende. Detta förtroende härrör från ett väldigt specifikt institutionellt ramverk och en hög grad av självreglering. Revisorer och jurister arbetar med ett statligt uppbackat självreglerande ramverk som omfattar utbildning, kvalifikationer, etiska regler, standarder, discipliner och gruppförsäkringar. Det anses att revisorerna agerar inom ett starkt självreglerande ramverk som erbjuder en professionell status samt en förtroendenivå och en kvalitetskontroll av råd som är svår att uppnå för andra aktörer, där nivån av självreglering och intern kontroll är lägre. I Bennett och Robsons (1999) undersökning bekräftas att omfattningen på användningen av olika rådgivningskällor och graden av deras påverkan beror på vilken förtroendeskapande mekanism som finns. Aktörer med hög grad av specialisering och ett högt förtroende används i störst utsträckning av företagen. Dessa aktörer, som utgörs av revisorer, redovisare, jurister och banker, drar fördel av institutionellt förtroende.

Det är naturligt att föreställa sig att råd tas emot lättare om innehållet är relevant och om råden är lättförståeliga för mottagaren. Förtroendet framställs som en viktig ingrediens i en rådgivningsrelation. Nitch (1989) studerar efterfrågan på konsulttjänster utifrån studier av upplevelser och uppfattningar om rådgivning. I hans relevansmodell, se figur 5-1, beskriver han de klyftor som finns mellan rådgivare och företagare.



Figur 5 – 1: Relevansmodellen (Nitsch 1989).

Relevansmodellens gap förklaras av att rådgivaren och företagaren lever i delvis olika världar och arbetar på skilda sätt. Denna kulturkrock skapar ett gap och en brist på relevans. Nitsch generaliserar rådande förhållanden och menar att rådgivaren vanligtvis är akademiskt utbildad och använder sig av en objektivt definierad mål- och medelrationalitet medan företagaren tillämpar en subjektiv situationsanpassad rationalitet. Rådgivarens vardag utgörs ofta av en organisation där kunskap om verkligheten inhämtas utifrån formell analys, vanligtvis från en utredning eller en forskningsrapport. Företagarens vardag består däremot av ett ständigt pusslande med en mängd olika arbetsuppgifter. I en sådan situation blir det viktigare att alla delar blir färdiga i tid än att varje enskild del uppgift utförs på det, enligt rådgivaren, bästa sättet (Nyström 1996).

Kontentan av relevansmodellen är att rådgivaren måste göra sig förtrogen med målgruppens utgångspunkter för att rådgivningen ska bli bra (Nyström 1996). Han menar att innehållet i rådgivningen som erbjuds inte är anpassat till företagets behov samt att rådgivningen därtill är felaktigt utformad i förhållande till företagets förutsättningar.

Nyström (1996) menar att relevans, begriplighet och trovärdighet är tre viktiga förutsättningar för att rådgivning ska kunna fungera på ett bra sätt. Det som därutöver krävs är att företagsledare och rådgivare är någorlunda överens om den rationalitet som rådgivningen ska vara uppbyggd kring. Företagsledaren kan vara ointresserad av objektiv mål- och medelrationalitet och tillämpar istället en subjektiv situationsanpassad

rationalitet. Det innebär att intuition och anpassning till omgivningen styr företagets vardag i högre utsträckning än i förväg uppskisserade planer. De bakomliggande orsakerna till att småföretag ofta använder en subjektiv situationsanpassad rationalitet uppges bland annat vara att företagsledaren har begränsad tillgång till information, på så sätt att samband mellan orsak och verkan är okända. Vidare vill företaget kunna behålla flexibiliteten för att möta snabba förändringar.

5.4 Klientidentiteter

I syfte att beteckna en företagsledares förhållningssätt till rådgivning och konsulttjänster identifierar Johansson (1997) tre generella klientidentiteter som i denna studie kan användas för att förstå företagets förhållningssätt till redovisaren och revisorn som rådgivare. De tre generella klientidentiteter som Johansson (1997) utifrån sin studie urskiljer är antiklienten, konsultmoderatoren och idealklienten. Nedan beskrivs karaktäristiska för klientidentiteterna.

Johansson (1997) betraktar generellt småföretaget som en behövande klient. Johansson beskriver den typiske företagsledaren som ensam och isolerad, bunden av familjeangelägenheter, i avsaknad av genomtänkt strategi för sitt företag och med svaga kunskaper i redovisning och ekonomiska styrsystem.

Antiklienten låter sig inte definieras som klient. Denna klientidentitet ser ett behov av rådgivning som en inkompetensförklaring av företagsledaren. Antiklienten är normalt nöjd med sitt sätt att sköta företaget och har inställningen att anlita en konsult är ett tecken på att han själv behöver bytas ut. Uppfattningen är att det gäller att råda över sig själv och att som företagare själv veta bäst hur saker och ting hanteras och bearbetas. Antiklienten är motsatsen till den behövande klienten och kan definieras som icke-mottagare till rådgivningshjälp. Friheten att få råda sig själv är av central betydelse vilket gör att rådgivning uppfattas som ett hot mot antiklientens identitet.

Konsultmoderatorn kännetecknas av att konsultfunktionen definieras av klienten istället för av konsulten. Konsultmoderatorn är intresserad av personer i sin omgivning som kan tänkas vara honom till hjälp. Han tvekar inte att anlita personer för uppgifter och uppdrag som han anser vara till gagn för företaget. Han avstår dock från fortsatta tjänster om han anser att konsulten ifråga inte gör tillräcklig nytta för de pengar han kostar. Konsultmoderatorn anser att konsulten ska vara specialist och ställer stora krav på att denne ska kunna agera snabbt och effektivt.

Idealklienten har accepterat att han har behov av och kan dra nytta av rådgivningsinsatser. Idealklienten intar en lärande ställning och vänder sig till konsulten med förhoppningen att denna skall tala om bästa lösningen på ett problem. Det är vanligt att företagsledningen tar en lärande roll i förhållande till revisorer, bokförare samt även banktjänstemän och myndigheter. Idealklienten har nämligen respekt för nämnda personer och ser möjligheter att kunna lära av dem. Han erkänner också att revisorns, bokförarens kunskaper är överlägsna hans egna på vissa områden (Johansson 1997).

Av ovanstående beskrivning av klientidentiteter framgår att de olika klientidentiteterna efterfrågar rådgivning i olika omfattning, på olika sätt och med skilda förväntningar samt utifrån skilda bakomliggande motiv. Antiklienten efterfrågar normalt inte konsulttjänster överhuvudtaget. En stor del av rådgivning till antiklienten sker i former som inte registreras som inköp av konsulttjänster. Rådgivning utförs då inte av en professionell konsult utan av rådgivare som anpassar sig till klientens direktiv. Konsultmoderatorn efterfrågar ett brett spektrum av rådgivningstjänster. För att konsulten ska kunna bidra positivt till företagets utveckling krävs att företagsledaren tydligt tillåts definiera konsultens roll. Idealklienten efterfrågar professionell konsult hjälp i stor omfattning och den typiske rådgivaren han anlitar utgörs av revisorn.

Johansson (1997) visar i studien att den rådgivning som förekommer utförs i varierande omfattning och i olika former. I vissa företag är rådgivning som på något sätt omfattar ledningen av företaget inte förenligt

med företagsledarens identitet. Hjalmarsson och Johansson (2003) menar att konsultmoderatoren kan bättre än idealklienten och antiklienten intagit den aktiva roll som är nödvändig vid strategiska rådgivningstjänster.

5.5 Modeller för relationskvalitet

Eftersom tjänster är processer där produktion och konsumtion ofta sammanfaller och kunden ofta medverkar kan de inte undgå att uppfattas som oerhört komplexa. Men för att kunna utveckla modeller för att utforma och marknadsföra tjänster måste man ha klart för sig vad kunderna egentligen vill ha och vad de värdesätter (Grönroos 2002).

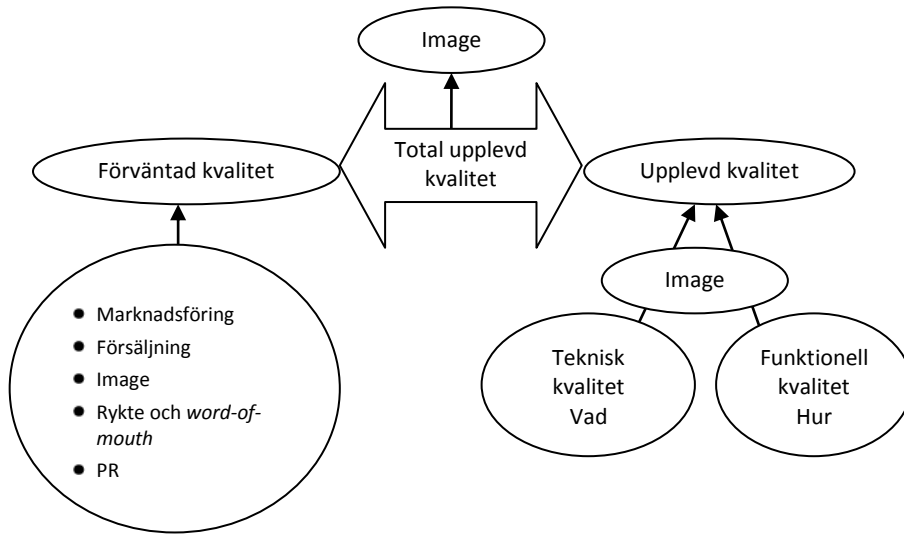
Det var i slutet på 1970-talet som intresset för tjänstekvalitet började utvecklas. Grönroos (1984) publicerade en tjänsteriktad modell för kvalitet i och med begreppet "upplevd tjänstekvalitet". Modellen baseras på konsumentforskning om ur förväntningar på varors egenskaper påverkar utvärderingen efter konsumtionen. Modellen "upplevd tjänstekvalitet" och begreppet bekräftelse utgör alltså grundvalen för merparten av all forskning om tjänstekvalitet (Grönroos 1984, Gummesson 1979). Det förekommer dock kritik mot att man använder kundernas förväntningar som den enda komparativa normen vid mätningar av upplevd tjänstekvalitet (Liljander 1995).

Forskningen kring upplevd tjänstekvalitet (Perceived Service Quality) har sitt ursprung i litteraturen kring tjänstekvalitet. Modellerna som här presenteras är Grönroos' modell, total upplevd tjänstekvalitet (2002), Gummessons modell för kvalitetserbjudande (1993), Wilsons och Nielsons samarbetsmodell (2000), Smiths och Van de Vens förtroende- och samarbetsmodell (1994), Håkansson's interaktionsmodell (1982), Ojasalos modell för tjänstekvalitet (1999), Zeithams, Berrys och Parasauramans modell för tjänstekvalitet och tillfredsställelse (1988) och Liljanders och Strandviks (1995) modell för relationskvalitet samt Holmlunds modell om relationskvalitet (1977).

Tjänstekvalitet som den upplevs av kunderna, har två dimensioner: en teknisk dimension eller resultatdimension och en funktionell eller processinriktad dimension. (Grönroos 2002).

Vad kunden erhåller i samspelet med ett företag är helt visst av vikt för dem och för kvalitetsbedömningen. Internt är det ofta detta som anses som kvaliteten på den tjänst man erbjuder. Men detta är inte hela sanningen. Det är bara en kvalitetsdimension, det man kallar den tekniska kvaliteten på tjänstprocessens resultat. Kunden påverkas även av hur tjänsten förmedlas och hur kunden upplever den samtliga produktions- och konsumtionsprocessen. Den här kvalitetsdimensionen är nära förbunden med hur tjänstemötena hanteras och hur tjänsteleverantören fungerar. Detta kallas för processens funktionella kvalitet (Grönroos 2002).

Modellen visar även hur kvalitetsupplevelsen tillsammans med traditionell marknadsföring leder till upplevd tjänstekvalitet. Bra kvalitet består i att den upplevda kvaliteten motsvarar kundens kvalitetsförväntningar, det vill säga den förväntade kvaliteten. I litteraturen om tjänstekvalitet konstateras att kvalitet hos en viss vara eller tjänst är vad kunden upplever att det är. Som framgår av figur 5 - 2 är förväntad kvalitet beroende av ett antal faktorer som kundernas behov och deras värderingar, image, rykte och kvalitet i försäljning.



Figur 5 – 2: Grönroos' modell för total upplevd kvalitet (Grönroos 2008), s.85.

Gummesson (1993) menar att det finns flera orsaker för att introducera termen relationskvalitet. För det första närmar sig företag allt mera i olika samarbetsprojekt och delägarskap där samarbetsrelationen blir allt viktigare. För det andra underlättar det förståelsen mellan företag och företagsledare vid t ex reklamationer i leveranser och för det tredje visar undersökningar på att goda personliga kontakter har en stabiliserande effekt på affärsrelationer över tiden.

Gummessons 4Q-modell för kvalitetserbjudanden har utvecklats från tidigare modeller med element från modellen för upplevd tjänstekvalitet och varubaserade kvalitetsbegrepp (Gummesson 1993). Utgångspunkten för den här modellen var tanken på att tjänster och fysiska varor ingår i de tjänster som erbjuds. Följaktligen kombinerar modellen tjänster och varor så att den kan främja kvalitetsarbete oavsett om det är tjänster eller varor som utgör erbjudandets grundval (Grönroos 2002).

Modellen inbegriper förväntningar och upplevelser samt dessutom en variabel som gäller image och varumärke. Image avser företagets framtoning, precis som modellen för upplevd tjänstekvalitet. Designkvalitet

avser hur pass väl produktens kombination av tjänster och varor är utvecklade och utformade som en funktionell helhet. Kvalitet i produktion och leverans syftar på hur väl erbjudandet och dess element produceras och levereras. Relationskvalitet handlar om den kvalitet kunden upplever under tjänsteprocessen. Relationskvalitet är nära besläktad med funktionell kvalitet. I den här modellen betecknar teknisk kvalitet erbjudandets kort- och långsiktiga fördelar (Gummesson 1993, Grönroos 2002).

Intresset för relationskvalitet utvecklades ur forskningen kring tjänstekvalitet. Relationskvalitet kan beskrivas som dynamiken hos långsiktig kvalitetsutveckling i bestående kundrelationer (Grönroos 2002). Ur kundernas synvinkel består relationskvalitet i att deras kvalitetsupplevelse utvecklas med tiden. Men i och med att en relation alltid omfattar minst två parter, tjänsteleverantören och kunden, betyder det att kvalitetsupplevelsen i själva verket utvecklas på båda sidor. Leverantören bildar sig en uppfattning om kundens kvalitet. I synnerhet när det handlar om företagsrelationer kan det vara fråga om ömsesidiga affärer som utvecklas över tid, där båda parter kvalitetsupplevelse omfattar ett pågående utbyte av tjänster, information eller andra värden.

Såväl i tjänsteverksamhet som i andra kommersiella relationer mellan två partner är samspel och interaktioner det centrala. Samspelet utgör grunden för att skapa kvalitet och värde (Gummesson 1999).

Liljanders och Strandviks (1995) modell för relationskvalitet ger en beskrivning av relationskvalitetens mekanismer. Den visar hur kunderna agerar under tjänsteprocessen och hur de uppfattar sin relation med tjänsteleverantören. Modellen innehåller flera olika begrepp såsom bindning, värde och kostnad samt relationen mellan begreppen som kan bidra till att processen förstås och beslut om åtgärder. Modellens främsta styrka är dess mångsidighet.

Modellen för relationskvalitet har fyra väsentliga aspekter enligt Grönroos (2002).

- Den skiljer mellan episodnivåns kvalitet och relationsnivåns kvalitet.
- Den inbegriper kundtillfredsställelse och kundens upplevelse av värde i en kvalitetsram.
- Den gör det möjligt att utvidga det traditionella begränsade bekräftelsebegreppet som används i statistiska modeller för upplevd tjänstekvalitet så att det omfattar ett antal komparativa normer.
- Den tar hänsyn till kundbeteenden.

Liljanders och Strandviks modell beskriver upplevelsen av tjänstekvalitet vid ett enskilt tjänstemöte. Episodeffekten, det vill säga den tjänst kunden får vid ett tillfälle, kan jämföras med alla möjliga sorters komparativa normer. Den kan även jämföras med normer som inte är komparativa, beroende på vad som tycks ge det mest givande resultatet. Genom att jämföra den uppkomna episodkvaliteten med den kostnad som kunden upplever utvecklar kunden en upplevelse av det värde som episoden inrymmer för denna eller företaget. Det leder i sin tur till tillfredsställelse med tjänsten (Liljander och Strandvik 1995).

Kundens tillfredsställelse vid ett möte (episod) påverkar dennes framtida beteende. Kundens beteende är beroende av känslor som lojalitet och engagemang för företaget. Men det finns även andra faktorer som påverkar beteendet enligt Liljander och Strandvik. Det är bindningar som finns mellan kunden och tjänsteleverantören. Vissa bindningar, juridiska, ekonomiska, tekniska, geografiska och tidsbaserade, innebär ofta hinder som motverkar att man lämnar relationen. Andra bindningar, såsom kunskapsbaserade, sociala, kulturella, ideologiska och psykologiska, kan binda kunden vid tjänsteleverantören på ett positivt sätt (Grönroos 2002).

I likhet med Holmlunds modell (1997) för upplevd kvalitet sammanmälter kvalitet och värde hos episoder som följer varandra till en upplevelse av relationskvalitet. Enligt Liljanders och Strandviks modell jämför kunden företagets aktuella prestation i följande episoder med någon komparativ norm och det är på grundval av den jämförelsen som rela-

tionskvaliteten uppkommer. När denna upplevelse jämförs med de kostnader kunden på lång sikt har framträder värdet av relationen vid en viss tidpunkt, dvs. relationsvärdet. Detta påverkar den långsiktiga tillfredsställelsen med tjänsteleverantören som i sin tur färgar företagets image och kundens framtida beteende (Grönroos 2002, Liljander och Strandvik 1995). Ur ledningens synvinkel ger denna relationskvalitetsmodell en bra beskrivning av relationskvalitetens mekanismer. Den kan visa hur kunderna agerar under tjänsteprocessen och hur de uppfattar sin relation med tjänsteleverantören. Modellen innehåller flera olika begrepp såsom bindningar (ekonomiska, tekniska, geografiska, sociala och psykologiska), värde och kostnad, beteende och engagemang, samt relationen mellan begreppen som hjälper ledningen i företaget att förstå processen och bestämma vilka åtgärder som man måste göra. Modellen kan visa hur kvalitet i tjänsten ackumuleras under den tid som relationen utvecklas och beskriver vilka faktorer man måste beakta i beräkningen för att påverka kvaliteten i en pågående relation. Gooderham et al. (2004) påvisar i sin undersökning av 320 norska småföretag att begreppet kvalitet i relationen är den viktigaste faktorn om företagaren skall anlita redovisaren som rådgivare. Bennet och Robson (1999) menar att förtroende uppstår av tidsperspektivet i affärsrelationen emellan företagaren och redovisaren medan Gooderham et al. (2004) i sin undersökning visar att förtroende (trust) uppstår genom kvalitet i rådgivningstjänsten och att tidsbegreppet inte spelar samma roll som begreppet kvalitet.

Wilson och Nielsons modell bygger på de fyra dimensionerna, informationsutbyte, samarbete, flexibilitet och harmoni. Alla fyra dimensioner bör existera för att uppnå ett långvarigt affärsförhållande (*cooperation*) men graden av samarbete kan variera mellan företagen. Samarbetet kommer att ge företagen ömsesidiga fördelar i form av strategiska fördelar samt genom att ett förtroende byggs upp över tiden i ett affärsförhållande som bygger på de fyra dimensionerna. Vikten av förtroende (trust) i affärsförhållanden har beskrivits av många relationsforskare. Wilson och Nielson (2000) menar att i ett affärsförhållande, köpar-säljarrelationen, är förtroende det allra viktigaste " *In buyer-seller rela-*

tions, trust is crucial because its presence facilitates the relationship while its absence is a hindrance" (Wilson och Nielson 2000). Liknade dimensioner som förtroende, informationsutbyte, kommunikation och kontinuitet finner vi ibland andra modeller som Liljanders och Strandviks (1995), och Zeithamls et al. (1988) modeller.

Smith och Van de Ven (1994) föredrar att lägga större vikt vid förtroende i affärsrelationen. De beskriver detta som en process där formella kontrakt successivt övergår till "psykologiska" i och med att två partner allt bättre lär känna varandra. Författarna menar att det i de inledande faserna av en relation kan vara enklare med de formella kontrakten men att dessa får mindre betydelse när parterna lär känna varandra. Förtroende och tillit för en motpart växer fram över tid. Detta leder inte enbart till ett socialt utbyte utan är också kopplat till motpartens resurser och utförda prestationer. Utbytena sker både i ord och handling och ju större det fysiska utbytet är desto större är sannolikheten att ett socialt utbyte uppstår. Utbytesprocessen och hur de hanteras varierar beroende på vad som utbyts. De utbytta tjänsternas egenskaper skapar speciella problem och handlingsmönster. När produkten är enkel är det färre aktörer som deltar i interaktionen men när tjänsten är mer avancerad krävs en medverkan av andra befattningshavare på båda sidor (Smith och Van de Ven 1994).

Egenskaperna hos tjänsteflödet påverkar mönstret för informationsutbyte. Är produkten svår krävs en omfattande och bred kommunikation. Detta innebär enligt Axelsson (2000) att:

- Fler frågeställningar behandlas
- Fler befattningshavare från respektive sida blir involverade
- Kommunikationens tidsutsträckning ökar.

Kvalitetsdimensioner som förtroende och kontinuitet i affärsförhållandet hittar vi även andra forskningsrapporter. Bennets och Robsons (2004) undersökning fokuseras på rollen av förtroende och kontrakt i affärsrelationer. De menar i undersökningen att en kombination av förtroende och

formella kontrakt mellan aktörerna visar sig tendera till en högre interaktivitet och tillfredsställelse vilket leder till större kostnadseffektivitet.

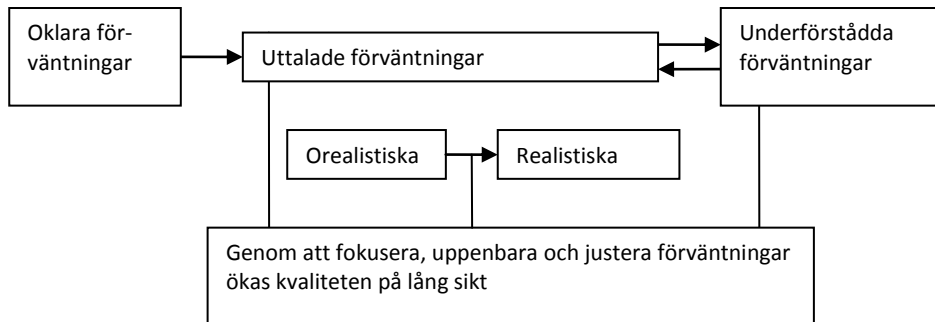
Håkansson (1982) har utarbetat en modell som beskriver och analyserar interaktionsprocesser och relationer mellan företag. Modellen gör en uppdelning mellan den enskilda affärshändelsen och den mer långsiktiga och utvecklade relationen. Modellen består av fyra huvudgrupper av variabler: interaktionsprocessen, parternas egenskaper, atmosfären i relationen, samt omgivningsfaktorer.

Affärsutbytet beskrivs som ett antal processer och relationen beskrivs i termer av de anpassningar som parterna gjort till varandra och de förväntningar som skapats. Interaktionsmönstren kan ses som en effekt av relationen, att parterna har erfarenhet av varandra och därmed kan samspela på ett förenklat sätt. Interaktionen kan också ses som en effekt av det säljande företagets strategi vad gäller produkter och kunder. Ett företag som erbjuder mer krävande lösningar på kundens problem hanterar sina kunder på ett annorlunda sätt. Produktteknologin är också enligt modellen en faktor som spelar stor roll. Men även de övriga variablerna kan användas för att hjälpa oss att förstå hur samspelet mellan kund och leverantör utvecklas. Atmosfär skapas genom processer som makt/beroende, samarbete, slutenhet/öppenhet och förväntningar.

Ett viktigt särdrag för den företeelsen är att tillit och en god atmosfär tar lång tid att bygga upp. Processer som makt- och beroendeförhållanden är ibland viktiga förutsättningar som bör undersökas för att man ska förstå hur affärsrelationen fungerar. Variabeln omgivning kan enligt Håkansson t.ex. vara att finna ett fåtal alternativa kunder och fåtal leverantörer och/eller konkurrenter. En sådan omgivning skapar annorlunda förutsättningar för en kundleverantörsrelation än en omgivning med många aktörer (Håkansson 1982, Axelsson 2000). Lehtinen et al. (1991) undersökning stöder Håkanssons modell på så sätt att Lehtinen et al. diskuterar servicekvalitet ur tre synvinklar nämligen fysisk kvalitet (Grönroos diskuterar teknisk och funktionell kvalitet), interaktiv kvalitet och företagskvalitet. Omgivning (fysisk kvalitet) och atmosfär (psykisk

kvalitet) i serviceutbudet påverkar kvaliteten i interaktiviteten mellan kunden och säljaren, men även mellan kunderna, vilket är viktigt för att uppnå interaktivitet och kvalitet i tjänsten.

Teoretiskt sett innebär kundernas förväntningar en viktig faktor som påverkar den upplevda tjänstekvaliteten både på episodnivå och på relationsnivå. För att förstå hur kvalitet upplevs i en bestående relation måste man därför förstå hur förväntningar utvecklas under relationens gång. Ojasalo (1999) har studerat hur kvaliteten på vissa professionella tjänster utvecklas i en kundrelation. På sikt kunde han urskilja tre slags förväntningar: oklara, uttalade och underförstådda förväntningar.



Figur 5 – 3: En dynamisk förväntningsmodell (Ojasalo 1999), s. 97.

Oklara förväntningar finns när kunden förväntar sig att tjänsteleverantören ska lösa något problem men inte en tydlig bild av vad som ska göras och hur det bör göras. Detta slags oklara förväntningar är oftast mycket reella eftersom kunden väntar sig att något ska göras. Om den tjänst som leverantören säljer inte uppfyller dessa oklara förväntningar blir kunderna besvikna. De känner att något saknas men förstår inte varför de inte är nöjda (Ojasalo 1999, Grönroos 2002).

Uttalade förväntningar är tydliga i kundens medvetande innan tjänstprocessen inleds. I detta fall är kunden medveten om att något skall göras och kunden har även en klar förståelse om vad som skall göras. De

kan vara realistiska eller orealistiska förväntningar. Det är nödvändigt att tjänsteleverantören hjälper kunderna att justera sina orealistiska förväntningar så att de blir mer realistiska (Ojasalo 1999, Grönroos 2002).

Underförstådda förväntningar syftar på element i en tjänst som är så självklara för kunden att denna tar för givet att en tjänsteleverantör tillgodoser deras underförstådda förväntningar eftersom de är så självklara att de aldrig blir tydligt utsagda. Ofta tänker kunderna inte ens på underförstådda förväntningar så länge de blir uppfyllda. Men att förväntningarna finns blir uppenbart när de inte uppfylls av den erbjudna tjänsten (Ojasalo 1999, Grönroos 2002).

Tjänsteleverantören bör vara medveten om förväntningarna och försöka bringa dem i dagen i form av uttalade och realistiska förväntningar. Det är först då man kan vara säker på att tjänsten är till belåtenhet (Ojasalo 1999).

Zeithaml et al. (1988) utvecklade en modell för att analysera källorna till kvalitetsproblem och för att förstå hur kvaliteten kan förbättras. Tidigare redovisade modeller har gett oss underlag för att analysera tjänste- och relationskvalitet medan denna modell behandlar styrning av tjänstekvalitet. Modellen visar hur tjänstekvalitet uppkommer. Modellen beskriver sådant som gäller kunden samt belyser relationen till tjänsteleverantören. Förväntad service är en funktion av kundens tidigare erfarenheter och personliga behov samt "*word-of-mouth*-kommunikation". Den påverkas även av företagets marknadskommunikation.

Det modellen betecknar som upplevd service är här resultatet av en rad interna beslut och verksamheter. Ledningens uppfattning om kundernas förväntningar styr beslut om vilken specificerad tjänstekvalitet företaget ska följa när tjänsteleveransen sker. Kunden upplever förstås tjänsteleverans och tjänstens produktionsprocess som en processbaserad kvalitetsfaktor och processens tekniska lösning som en resultatbaserad kvalitetsfaktor. Marknadskommunikation förväntas påverka både upplevd service och förväntad service (Grönroos 2002, Zeithaml et al. 1988).

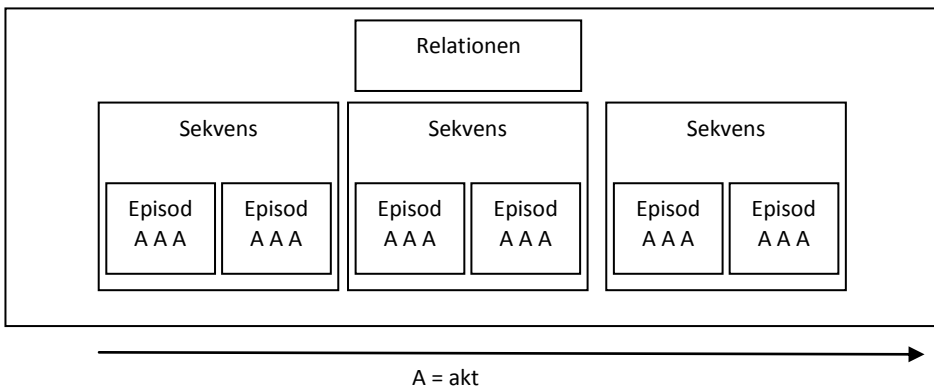
Strukturen i modellen visar vilka steg man måste ha i åtanke när man analyserar och planerar tjänstekvalitet. Här kan man urskilja flera tänkbara problemkällor. Modellen redovisar fem skillnader mellan modellernas olika element, dvs. kvalitetsgap. Kvalitetsgapen är följden av konsekvensbrister i kvalitetsprocessens skötsel. Gap 1 innebär att ledningen har en felaktig uppfattning om kvalitetsförväntningarna. Gap 2 handlar om att tjänstespecifikationerna inte överensstämmer med ledningens uppfattning om kundernas förväntningar. Gap 3 innebär att den specificerade kvaliteten inte uppfylls vid produktion och leverans av tjänsten. Gap 4 innebär att det som utlovats via kommunikation inte överensstämmer med de tjänster som levereras. Gap 5 innebär att den upplevda tjänsten inte överensstämmer med den förväntade tjänsten. Den slutliga skillnaden mellan förväntad och upplevd service är en funktion av de andra gapen som kan ha uppstått i processen (Zeithaml et al. 1988). Walker et al. (2006) har studerat utbytet av redovisningstjänster i ett större bolag i USA utifrån denna "Gap"-modell. Författarna anser att lönsamma företag placerar kundens tillfredsställelse som högsta prioritet och att företaget försöker ge kunden vad kunden önskar. Olyckligtvis förblir ekonomistyrningens funktion ett mysterium för kunden. Resultatet av undersökningen och åtgärderna visade att nyckeln till framgångsrik ekonomistyrning i företagets olika avdelningar är hög servicekvalitet, med andra ord att förstå kundens behov och att kunna ge en sådan service som motsvarar kundens förväntningar.

Modellen för upplevd tjänstekvalitet bygger på att kundernas upplevelse jämförs med deras förväntningar. Zeithaml et al. (1988) inför även begreppet toleranszon i sin modellutveckling. Begreppet utgår från att kunderna inte alltid har förväntningar på att en viss tjänst ska ligga på en bestämd nivå. I stället kan kunderna tolerera variationer i sin upplevelse och ändå anse dem acceptabla i förhållandet till sina förväntningar. Det här synsättet innebär att kundernas förväntningar rör sig mellan två nivåer, en önskad nivå och en tillräcklig nivå (Zeithaml et al. 1998, Grönroos 2002).

Såväl i tjänsteverksamhet som i andra kommersiella relationer mellan två partner är samspel och interaktioner det centrala. Samspelet utgör grunden för att skapa kvalitet och värde enligt Gummesson (1999).

Holmlund (1997) har utvecklat en modell för att förstå och analysera samspel och interaktioner. Samspelet och interaktionen är grundvalen för att skapa kvalitet och värde (Gummesson 1999). Samspelet när det gäller tjänsteverksamhet har analyserats med begreppen akt, episod och relation (Liljander och Strandvik 1995). Holmlund har lagt till nivån sekvens och på grundval av de här begreppen skapat en relationsmodell som består av ett pågående flöde av akter, episoder och sekvenser vilka tillsammans bildar relationer.

Akter är den minsta analysenheten i samspelsprocessen. Akter kan gälla element i ett samspel, fysiska varor, tjänster, information, ekonomiska aspekter eller sociala kontakter. Sammanhängande akter bildar en liten del av en relation. De kallas episoder. Varje episod omfattar en rad akter. Nästa analysnivå i samspelsprocessen gäller sammanhängande episoder, sekvenser. Sekvenser kan definieras som tidsperioder. En sekvens kan innehålla alla slags samspel som hör till ett givet projekt och kan pågå under exempelvis ett års tid eller längre. Den slutliga och mest sammanfattande analysnivån är då relationen. Flera sekvenser utgör en relation. Sekvenserna kan följa varandra direkt, de kan överlappa varandra eller vara åtskilda av längre eller kortare tidsperioder beroende på sådant som verksamhetens natur eller om tjänsten i sig är av fortgående natur eller tillfällig natur. Slutligen ackumuleras analysenheterna i kvalitetsupplevelser för sekvenser och episoder till fjärde nivåns kvalitetsupplevelse, som alltså gäller relationskvalitet (Holmlund 1997). Figur 5 - 4 illustrerar modellen.



Figur 5 – 4: En relationsmodell, samspelnivåer i en relation (Holmlund 1997), s. 96.

Styrkan hos den här modellen menar Grönroos (2002) är att den gör det möjligt för en tjänsteleverantör att i detalj studera hur relationen med en kund utvecklas och att den även gör det möjligt att förstå och analysera hur mängden av kundkontakter bidrar till att forma den övergripande relationskvaliteten. Genom att analysera relationen framträder de många akter och episoder som bidrar till kvalitet på lång sikt och kan göra företagsledarna mer medvetna om de kundkontakter som måste hanteras med ett kvalitetsperspektiv.

Sammanfattningsvis kan modellerna för upplevd tjänstekvalitet och styrning av tjänstekvalitet som presenterats i detta kapitel ge oss ett antal lärdomar. Eftersom kvalitet skapas och produceras i servicemötenas köpar-säljarinteraktioner är alla i organisationen delaktiga i processen. Ett centralt kännetecken hos tjänster är att kunder deltar som medproducenter i tjänstens produktionsprocess (Grönroos 2008). Därför måste kunderna informeras om vad som krävs av dem och motiveras att agera på ett visst sätt. Ibland kan kunden till och med behöva utbildas för att kunna bidra positivt till kvalitetsproduktion. Tjänstekvalitet baseras på kundernas behov, önskemål och förväntningar och inte något som ledningen kan bestämma på egen hand. Tjänsteleverantören bör vara med-

veten om förväntningarna och försöka bringa dem i dagen i form av uttalade och realistiska förväntningar. Det är då först tjänsten är till belåtenhet (Ojasalo 1999). Ledningens positiva inflytande har, som vi tidigare konstaterat, en stor betydelse för hur företaget utvecklar sin interaktivitet i tjänsterelationen. Köpar-säljarinteraktionen eller tjänstemötena, kan upplevas på många olika sätt. Det finns tre grundläggande element som, ur företagsledningens perspektiv, kan sägas utgöra processen enligt Grönroos (2008), Simons (1995), Nitschs (1989), Gummessons (1993), Liljander och Strandviks (1995) och Holmlunds (1997) modeller och undersökningar stöder även dessa element, nämligen: interaktionen mellan säljare och köpare, kundens medverkan och tjänstens tillgänglighet. I och med att många småföretag har utlokaliserat tjänster som redovisning och revision uppstår en affärsrelation. Den här ömsesidiga relationen utvecklas över tiden i en process som inrymmer samspel och interaktioner (akter, episoder och frekvenser) på olika nivåer mellan säljföretaget och kunden. När samspel och interaktion pågår under en längre tid uppstår en värdeskapande relationsprocess. Kundens medverkan innebär att kunden själv får påverka sin upplevelse av tjänsten. Kunden blir medproducent av tjänsten och således även medskapare av värdet i relationsprocessen. Såväl i tjänsteverksamhet som i andra kommersiella relationer mellan två partner är samspel och interaktioner det centrala. Det bör finnas en koppling mellan dessa tre element, interaktion, medverkan och tjänstens tillgänglighet, i tjänsteerbjudandet och kundnyttan. Men som vi konstaterats så behövs en helhetssyn på verksamheten. Genom att integrera ekonomistyrningsmodeller i ett relationssammanhang kan vi få en förståelse hur den interaktiva relationen medvetandegör rådgivningsbehovet och därmed stärker entreprenörernas ekonomikunnande för verksamhetsstyrning.

6 Den integrerade undersökningsmodellen

Redovisningsinformation används för olika typer av beslut och i olika bedömningssituationer varför efterfrågan, användning, önskemål och preferenser varierar både mellan och inom företagets intressentgrupper. Vilken information som används för en intressentgrupp eller individ inom en grupp behöver inte vara detsamma som för en annan grupp eller individ. Ekonomisystemet utgörs av de delar av det formaliserade informationssystem som syftar till att uppnå ekonomisk effektivitet. Traditionellt fokuserar redovisningsinformation i huvudsak på historiska händelser, och företagsledningen förankrar sina beslut med hjälp av diagnostiska faktorer som budget, nyckeltal och bokslut. För att redovisningsinformation ska användas för taktiskt beslutsfattande måste informationen kompletteras med extern och framåtriktad information. I det följande presenteras en undersökningsmodell som kommer att användas för den empiriska undersökningen.

6.1 Undersökningsmodellen för studien

Den övergripande forskningsfrågan för arbetet är vilken form och grad av resurskomplettering som förekommer i den interaktiva relationen mellan entreprenörer i småföretag, redovisningsbyråer och revisorer. För att kunna besvara frågan har modeller för tjänsterelationer integrerats i modellen för interaktiv ekonomistyrning. En användbar undersökningsmodell inom strategisk ekonomistyrning är Simons (1995) modell *"The Dynamics of controlling strategy"*. Denna modell togs som utgångspunkt för modellbildningen. Modellen i sig integreras med Holmlunds (1997) relationsmodell om samspel i kundrelationer i och med att företagen utlokaliserar tjänsterna redovisning och revision. I och med detta uppstår en rådgivningsrelation. Tidigare forskning har funnit stöd för dessa modeller, varför de torde kunna anses tillförlitliga. Referensramen

i detta arbete har influerats av ett flertal discipliner, förutom ekonomistyrning och redovisning även rådgivning och informationsteknologi, marknadsföringsteorier och sociologi, främst studier inom relationsbildning.

De tjänster som redovisningsbyråer/revisorer erbjuder småföretagen/entreprenörerna beskrivs för att besvara arbetets delsyften och för att få en förståelse för hur den interaktiva relationen medvetandegör rådgivningsbehovet och stärker entreprenörernas ekonomikunnande för verksamhetsstyrning. Syftet med den rådgivning som tillhandahålls är att den ska kunna tillföra resurser och kompetens till företaget, men i synnerhet till entreprenören som är ansvarig för ekonomistyrningen i företagen. Såväl i tjänsteverksamhet som i andra kommersiella relationer mellan två parter är ”samspel och interaktioner” det centrala. Samspelet är grundvalen för att skapa kvalitet och mervärde (Gummesson 1999). Relationskvalitet kan beskrivas som dynamiken hos långsiktig kvalitetsutveckling i bestående kundrelationer (Grönroos 2002). Ur kundernas synvinkel består relationskvalitet i att deras kvalitetsupplevelse utvecklas med tiden. Men i och med att en relation alltid omfattar minst två parter, tjänsteleverantören och kunden, betyder det att kvalitetsupplevelse i relationen i själva verket utvecklas på båda sidor.

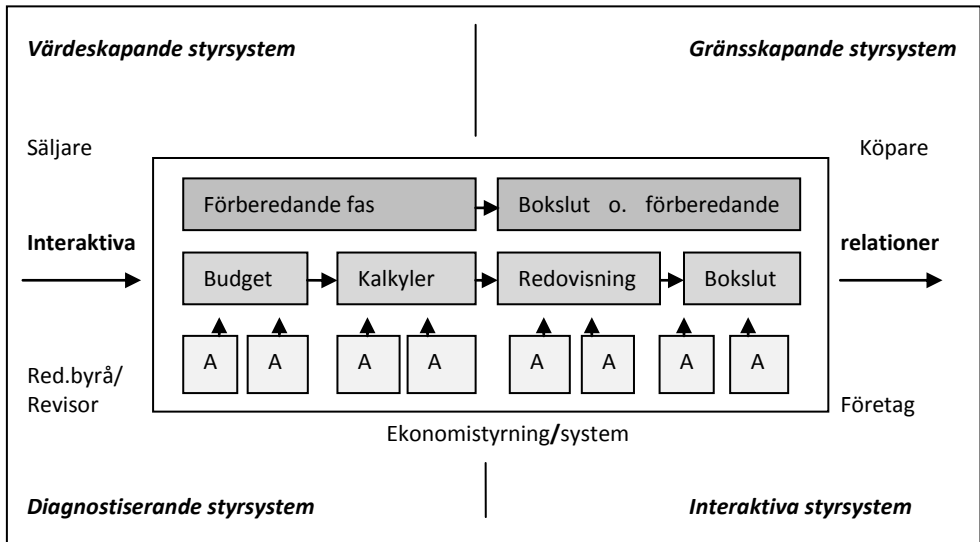
Forskare som Vaivio (2001), Otley (1999), Henri (2006), Davila (2005), Tuomela (2005), Bibse et al. (2004) belyser hur användningen av diagnostiska styrfaktorer stöder den interaktiva användningen av ekonomisk information för att uppnå lärande och utveckling. Undersökningsmodellen (figur 6-1) illustrerar hur entreprenörerna styr företagets strategi/ekonomistyrning genom att använda fyra hävstänger: värdeskapande, gränsskapande, diagnostiserande och interaktiva styrsystem som beskrevs i kapitel fyra. Att sätta upp mätbara mål kan kopplas till det diagnostiska styrsystemet som används för att mäta företagets output, och modellen utgår från planer och mål. Det viktigaste är mätning av resultat, som till exempel användning av nyckeltal, kalkyler, budgeter och bokslut (figur 6-2). Dessa mätningar speglar företagets situation vid en

viss tidpunkt, och med hjälp av dessa kan företagen få en bild av vart de är på väg. En väl utvecklad kommunikationsstruktur som ger alla möjlighet att agera kan kopplas till det interaktiva styrsystemet. Detta skapar en dialog hos medarbetarna, vilket skapar ett organisatoriskt lärande, som i sin tur hjälper företagen att anpassa sig till deras konkurrensutsatta omgivning. Ett nyckelord för ledning är en interaktiv dialog, som kan förenas med det gränsskapande styrsystemet där ledningen måste förmedla de strategiska osäkerheterna till medarbetarna för att sätta upp gränser där företaget inte ska söka möjligheter. Medarbetarnas helhets-syn på verksamheten i företaget är viktig, och kan kopplas till det värdeskapande styrsystemet. Företagets ledning bör förmedla grundläggande kärnvärderingar, mål och visioner inom företaget.

Diagnostiserande styrsystem/faktorer är de formella informationssystem som företagsledarna använder för att övervaka organisatoriska resultat och korrigera avvikelser. Då denna studie fokuseras på rådgivningsrelationen i ekonomistyrningsprocessen, dvs. hur ekonomisk information presenteras av redovisningsbyråer/revisorer, hur informationen uppfattas och hur informationen används av aktörerna bör diagnostiska styrfaktorer kompletteras med interaktiv framåtriktad information. Genom att analysera och kombinera diagnostiska och interaktiva styrfaktorer skapas en syn på hur rådgivningsrelationen fungerar mellan säljaren och köparen. Det här ömsesidiga synsättet utvecklas med tiden i en process som inrymmer samspel och interaktion mellan säljföretaget och kunden samt kommunikationen mellan dem. Samspelet utgörs av utbyte av tjänster mellan parterna och kommunikationen dem emellan. När samspel och kommunikation pågår under en längre tid uppstår en värdeskapande relationsprocess som också kan ta fram tyst kunskap.

I figur 6-1 beskrivs teorimodellens uppbyggnad. Figur 6-2 beskriver styrningsfaktorerna i processområdet. Modellen används för att analysera fyra styrsystem: värdeskapande, gränsskapande, diagnostiserande och interaktiva styrsystem som företag kan använda sig av. Modellen har fyra analysnivåer som gör det möjligt att i detalj studera hur relationen

med en kund utvecklas, och den gör det även möjligt att förstå och analysera hur räckan av kundkontakter bidrar till att forma den övergripande relationskvaliteten.



Figur 6 - 1: Den integrerade undersökningsmodellen

6.1.1 Styrningsfaktorer i affärsrelationen

Utifrån de övergripande styrsystemen, diagnostiska, interaktiva, värdeskapande och gränsskapandesystem, analyserar modellen ett pågående flöde av *akter*, *episoder* och *sekvenser* som tillsammans bildar *relationer*.

Akter är den minsta analysenheten i samspelsprocessen. Akter gäller element i ett samspel: fysiska varor, tjänster, information, ekonomiska eller sociala kontakter. Här studerar man t.ex. antalet telefonsamtal, besök, tjänster och andra sociala kontakter som förekommer mellan kunden och säljaren i den dagliga verksamheten. Kvalitetsupplevelser på aktnivån färgar upplevelsen på nästa nivå. Sammanhängande akter bildar en liten del av en relation. I modellen beskrivs ekonomistyrning som en sammanhängande kedja av kontakter och informationsutbyte i form av budgetering, kalkylering, redovisning och slutligen bokslut. De kallas

episoder. Det kan vara fråga om direkta förhandlingar eller leverans av ekonomisk information, rapporter, prisförhandlingar eller tjänstemöten som uppstår mellan köpare och säljare. Varje episod omfattar en rad akter, t.ex. samtal, besök, rådgivning.

Nästa analysnivå i samspelsprocessen gäller sammanhängande episoder, *sekvenser*. I delar jag in dem i en förberedande fas och en boksluts- och årsredovisningsfas. En sekvens definierar jag som en tidsperiod, ett produkterbjudande eller ett projekt. En sekvens innehåller alla slags samspel som hör till en given fas och som pågår under exempelvis ett års tid eller längre. Sekvensnivån illustrerar egentligen en historisk process bestående av många akter och episoder men har även betydelse för framtida beslut. Sekvenser kan också överlappa varandra så att episoder som hör till en sekvens också kan utgöra en del av en annan.

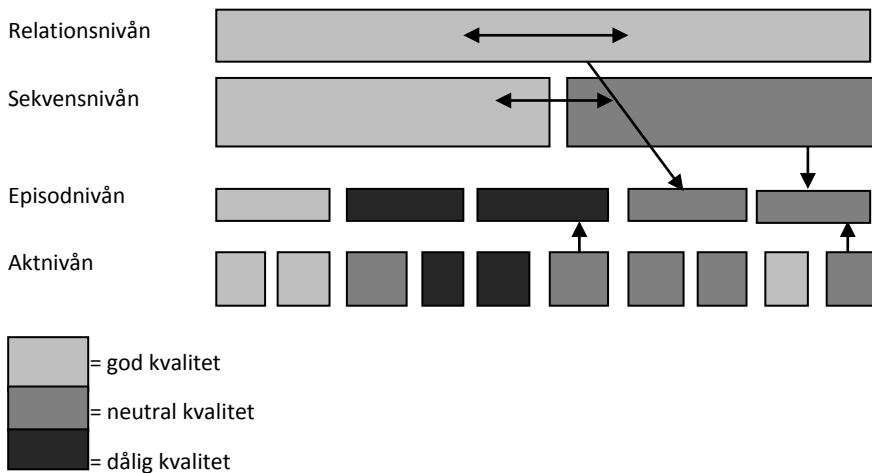
Den slutliga och mest sammansatta analysnivån är *relationen*. Flera sekvenser utgör en relation. Sekvenserna kan följa varandra direkt, de kan överlappa varandra eller vara åtskilda av längre eller kortare tidsperioder beroende på om tjänsten är av fortgående eller tillfällig natur. Relationskvalitet baserar sig på hur interaktionen utvecklas i kundförhållandet. Ur ett dynamiskt perspektiv kan kvalitet beröra såväl själva processen som utfallet. Relationskvalitetens dynamik gör att upplevelsen i sin tur påverkar hur tjänstekvaliteten upplevs på lägre nivåer. Dynamiken i kvalitetsutveckling visas i figur 6-3.

<div style="text-align: right;">Aktiviteter</div> <div style="text-align: left;">Styrningsfaktorer</div>	Processområde	Resultat/utfall
<p>Diagnostiserande system</p> <p>Budgetering Kalkylering Redovisning Bokslut Affärsplan HRM-plan</p> <p><i>Operativ rådgivning</i> Ekonomistyrning</p>	<p>Styrningsfaktorer (framgångsfaktorer) förklaras i termer av:</p> <p><i>Objekt: bokslut, löpande redovisning</i> <i>Mått: nyckeltal</i> <i>Jämförelsetal: kalkylering</i></p> <p>Karaktäriseras av: <i>Säkerhet</i> <i>Kompetens</i> <i>Kvalitet</i> <i>Tillförlitlighet</i> <i>Effektivitet/leverans</i></p>	<p>Det diagnostiserande systemets utformning förklaras i termer av:</p> <p><i>Design och planering</i> <i>Tillförlitlighet</i> <i>Begriplighet/trovärdighet</i> <i>Relevans/roller/strategi</i> <i>Avsedd</i> <i>Uttalad</i> <i>Reell</i></p>
<p>Interaktiva system/ Värderingssystem</p> <p>Berör den interaktiva sociala relationen på såväl den individuella som företagsnivån i rådgivningsprocessen.</p> <p><i>Strategisk rådgivning</i> Rådgivning och relationer</p>	<p>Interaktiviteten över tiden anges i termer av:</p> <p><i>Relationskvalitet/dialog</i> <i>Förtroende</i> <i>Bindningar</i> <i>Beteende</i> <i>Lärande/strategiskt ledarskap</i> <i>Strategi/vision/risk</i> <i>Kundrelation</i></p>	<p>Resultatet av den interaktiva samverkan på individnivå och företagsnivå:</p> <p><i>Relationskvalitet/dialog</i> <i>Förtroende</i> <i>Bindningar</i> <i>Beteende</i> <i>Lärande ledarskap</i> <i>Strategi/vision/risk</i> <i>Kundrelation</i></p>
<p>Gränsskapande system</p> <p>Berör regler och direktiv samt konsekvenser vid "regelöverträdelse".</p>	<p>Återkommande gränsskapande faktorer förklaras i termer av:</p> <p><i>Regelverk</i> <i>Pris</i> <i>Kostnader</i> <i>Produktivitet</i></p>	<p>Resultat av den gränsskapande samverkan ekonomiska processen:</p> <p><i>Direkta, indirekta,</i> <i>psykologiska relationskostnader</i> <i>Regelverk</i></p>

Figur 6 - 2: Styrningsfaktorer i affärsrelationen

Ur ett dynamiskt perspektiv är kvalitet något man upplever på alla relationsnivåer så att man får en övergripande uppfattning om kvalitet vid varje given tidpunkt. Relationskvalitetens dynamik innebär att upplevel-

sen av akter, episoder, sekvenser ackumuleras till fjärde nivåns kvalitetsupplevelse, viken gäller relationskvalitet. Figur 6-3 visar olika kvalitetsupplevelser på olika interaktionsnivåer. Figuren visar hur upplevda händelser påverkar kvaliteten i kundrelationen på de olika nivåerna. Upplevda dåliga händelser på aktnivå behöver inte betyda en dålig relation då kanske övriga upplevelser på andra nivåer kompenserar helheten till en positiv upplevelse. En tregradig skala har använts i den empiriska undersökningen för att visa kvalitetsupplevelsens nivåer (goda, neutrala och dåliga) enligt Holmlunds modell (1977).



Figur 6 - 3 Dynamiken i kvalitetsutvecklingen i en relation. Anpassad från Holmlund (1997), s.160.

Som ovan nämndes består modellen av fyra styrsystem (figur 6-2). Det diagnostiserande systemet beskriver vilka tjänster som erbjuds, t.ex. budgetering, kalkylering eller redovisning. Modellen beskriver själva processområdet, dvs. där tjänsten produceras och levereras och där rådgivningen sker till kunden. Denna process beskrivs i termer av objekt, mått och jämförelsetal och karaktäriseras av värden som säkerhet, kompetens, kvalitet och tillförlitlighet samt effektivitet/leverans. Det diagnostiserande systemets framgångsfaktorer i utfallet/resultatet förklaras i termer av design och planering, tillförlitlighet och begriplighet samt om

informationen används strategiskt och har en avsedd, uttalad eller reell roll.

I likhet med det diagnostiserande systemets upplägg föreslår denna studie att man berör den interaktiva relationen på såväl den individuella nivån som företagsnivån i relationsprocessen. Den interaktiva samverkan mellan tjänsteleverantören och kunden anges i termer av relationskvalitet, förtroende, bindningar och beteende. Resultatet av den interaktiva samverkan på individnivå och företagsnivå kommer att beskrivas i form av relationskvalitet, förtroende, bindningar samt beteende. I detta sammanhang kommer värderingssystemets framgångsfaktorer att beskrivas, dvs. företagets vision, strategi och ledningens syn på ledarskapsfrågor i faktorer kring strategiskt beslutsfattande i företaget. Dessa frågor hör intimt ihop med det interaktiva systemets faktorer varför jag valt att behandla faktorerna inom samma "grupp".

Det gränsskapande systemet, berör det regelverk som företagen styrs av samt de ekonomiska kostnaderna i relationen mellan tjänsteleverantörerna och kunderna. Priset och kostnaderna tillsammans med den produktivitet som existerar dominerar denna del av undersökningen. Resultatet av den ekonomiska processdimensionen beskrivs i termer av direkta, indirekta samt psykologiska relationskostnader som kunden upplever sig ha. Menon et al (2005) betonar kostnadsbegreppets strategiska betydelse när man undersöker kostnadens betydelse för upplevd kvalitet i tjänsteutbudet.

Diagnostiserande styrsystem/faktorer är de formella informationssystem vilka företagsledarna använder för att övervaka organisatoriska resultat och korrigera avvikelser. Då denna studie fokuseras på rådgivningsrelationen i ekonomistyrningsprocessen, dvs. hur ekonomisk information presenteras av redovisningsbyråer/revisorer och hur informationen uppfattas och hur informationen används av aktörerna bör diagnostiska styrfaktorer kompletteras med interaktiv framåtriktad information. Genom att analysera och kombinera diagnostiserande och interaktiva styrfaktorer med dynamiken i upplevd relationskvalitet skapas ett synsätt på hur

rådgivningsrelationen fungerar mellan säljaren och köparen. Det här ömsesidiga synsättet utvecklas med tiden i en process som inrymmer samspel och interaktion mellan säljföretaget och kunden samt kommunikationen mellan dem. Samspelet utgörs av utbyte av tjänster mellan parterna och kommunikationen dem emellan. När samspel och kommunikation pågår under en längre tid uppstår en värdeskapande relationsprocess.

Styrfaktorerna har fått ett utvidgat syfte, dvs. en vidare syn på strategibegreppet vid dessa fyra styrsystem. Processområdenas karaktär sammanfaller med Simons (1995), Tuomelas (2005), Minzbergs (1987), Holmlunds (1997) och Arantolos (2002) syn på relevanta undersökningsvariabler underbyggda av övriga redovisade teorier kring ekonomistyrning och *B2B marketing*.

Håkansson (1993) och Håkansson och Snehota (1995) beskriver i sin nätverksmodell tre grundkomponenter: aktörer, resurser och aktiviteter. Resurserna består främst av människor och den kunskap, de erfarenheter och de relationer dessa representerar. Aktiviteter utformas genom att resurser kombineras, förbrukas och/eller utbyts. Aktörer kan enligt Håkansson (1993) utgöras av enskilda företag. Beroende av vilken analysnivå som väljs kan dock aktörer identifieras i form av enskilda individer, delar av företag eller grupper av företag och organisationer. Gemensamt för alla aktörer är att de kontrollerar vissa resurser och/eller aktiviteter. Därmed har aktören alltid specifika relationer till omgivningen (Håkansson 1993). Tillsammans formar de tre variablerna resurser, aktiviteter och aktörer en nätverksstruktur vilket även denna modell vill försöka förklara, dvs. hur redovisningsbyråns och revisionsbyråns resurser aktiverar aktörerna/entreprenörerna i det nätverk som har byggts upp i affärsrelationen.

6.1.2 Disposition och användning av undersökningsmodellen

I kapitel två beskrevs studiens uppläggning, genomförande samt val av referensram och studieobjekt för den empiriska undersökningen. Empi-

rins roll är att genom modellen med dess fyra analysnivåer göra det möjligt för oss att studera hur relationen mellan redovisningsbyrå/revisorn och entreprenörerna utvecklas och att med den även göra det möjligt för oss att förstå och analysera hur ett antal kundkontakter bidrar till att forma den övergripande relationskvaliteten i rådgivningsprocessen.

Beskrivningen och analysen av det empiriska materialet är indelade i fyra steg. I det *första* steget beskrivs företaget, dvs. en beskrivning av företagets verksamhet och entreprenörerna i företaget. Detta görs för att man skall få en bild av företaget, entreprenören och de verksamhetsförutsättningar som entreprenören lever i. Informanternas svar från intervjuerna ligger som grund för denna analys.

I ett *andra* steg redovisas redovisningsbyråns/revisorns och entreprenörernas syn/kommentarer enligt diagnostiserande, interaktiva, värderings- och gränsskapande systemens framgångsfaktorer enligt modellen (figur 6-1, 6-2) vilket följs av säljarens och köparens syn på utfallet på nämnda områden. Jag har valt att göra denna redovisning företag för företag med början med redovisningsföretaget Alpha som åtföljs av företagen Betas, Deltas och Gammas kommentarer. Efter varje avsnitt följer mina egna kommentarer och slutsatser av intervjuaren.

I ett *tredje* steg beskrivs säljarens och köparnas förmimelse av samspel och interaktioner på de olika nivåerna, dvs. akter, episoder och sekvenser som slutligen ackumulerar kvalitetsupplevelsorna till fjärde nivån som gäller relationskvalitet. Syftet är att identifiera och analysera olika interaktioner genom att beskriva data i den empiriska delen och försöka identifiera olika interaktionsförhållanden på de olika nivåerna. Det empiriska materialet kommer att användas för att beskriva hur förmimelsen av samspel påverkar de olika nivåerna.

Slutligen, i det *fjärde* steget, är ambitionen att analysera de empiriska iakttagelserna i fallföretagen utifrån den presenterade teoretiska referensramen. Avsikten är att sammanfatta och sammanlänka de presenterade resultaten i tidigare kapitel, men även att tillföra en förståelse och tolkning av materialet utifrån lagda teoretiska grundval.

7 Beskrivning av interaktiva relationer

7.1 Intervjusvar

I detta kapitel återges den information som erhållits från de intervjuer som genomförts i fallföretagen. Den beskrivning som görs nedan bygger helt på mina egna intryck och upplevelser. De empiriska iakttagelserna presenteras här företag för företag. Varje fallbeskrivning inleds med en presentation av företaget och dess verksamhet samt entreprenören. Därefter följer en presentation av säljarens och köparnas syn på uppfattningen och utfallet av värderings-, gränsskapande, diagnostiserande och interaktiva framgångsfaktorer enligt modellen som beskrivits i kapitel fem. Jag beskriver först redovisningsbyrå/revisorerna som jag intervjuat som säljer tjänster varefter jag beskriver de tre företag som jag intervjuat som köper dessa tjänster.

7.2 Säljande företaget Alpha

7.2.1 Bakgrund och företagsbeskrivning

Tjänsteföretaget Alpha är en redovisningsbyrå som erbjuder redovisningstjänster och revisionstjänster. Företaget är en auktoriserad redovisningsbyrå. Företaget grundades år 1973. Företagets grundades av en lokal bank men då lagstiftningen ändrades på 1990- talet då bankerna i Finland inte fick äga majoriteten av aktierna i redovisningsbyråer köptes aktierna av de anställda i företaget. Företaget har A- och B-aktier. Idag innehar banken ett mindre aktieinnehav i företaget. Företaget har uteslutande små och medelstora företag som sina kunder, totalt ca 900 till antalet. Kunderna finns alla lokaliserade inom området Åland, Finland och Sverige.

Företaget Alpha erbjuder tjänster, allt från löpande bokföring, momsredovisningar, färdigställande av bokslut, löne- och skatteredovisning till specialtjänster om kunden så önskar. Företaget har 33 anställda idag varav 28 är kvinnor och 5 är män. Varje redovisare har ca 20 – 30 kunder beroende på företagets storlek.

Företaget Alphas utveckling avseende antal anställda och omsättning under perioden 2006 till 2008 presenteras i tabell 7 - 1 nedan. Omsättningen har under hela mätperioden varit konstant medan resultatet ökat. Företaget har dock investerat i nya system de två senaste åren varför vinstökningen inte syns i resultatet före extraordinära poster. År 2000 var det 22,8 heltidsanställda i företaget och år 2008 33 personer. Enligt vice VD, samtidigt delägare i företaget, är personalomsättningen mycket liten, nästan obefintlig. Ett kommande problem inom företaget enligt de intervjuade är personalstyrkans åldrande. Under 2008 har fem anställda pensionerats och fem nya anställningar har gjorts i företaget.

Tabell 7 – 1: Företaget Alpha

	2006	2007	2008
Antal anställda	26	27	33
Omsättning (m. €)	1,8	1,8	2,1
Resultat före extraordinarie poster	0,36	0,32	0,30

7.2.2 Det diagnostiserande systemets faktorer

I detta avsnitt kommer den diagnostiserande dimensionen ur säljarens synvinkel att presenteras. Presentationen beskrivs först av citat uppdelade i områden enligt modellen i kapitel fem av expertutlåtanden från företaget som grundar sig på intervjuer som finns bandade och nedskrivna.

Först kommenteras säljarens syn på det diagnostiserande processområdets faktorer. Denna kommenteras sedan och följs av säljarens uppfattning om den diagnostiserande dimensionens utfall vilken åtföljs av kommentarer, se tabell 7-3.

Tabell 7 – 2: Redovisarna på företaget Alphas uppfattning om det diagnostiska systemets faktorer.

Objekt
<ul style="list-style-type: none"> • Samtliga officiella handlingar är uppgjorda enligt gällande lagar och förordningar och uppfyller de krav som ställs på bokförings- och revisionsbyråer • Om kunden så önskar utvecklar vi utformningen av materialet enligt kundens önskemål.
Mått
<ul style="list-style-type: none"> • Om kunden så önskar kan vi erbjuda tjänster för budgetering och kalkylering men det är inte många kunder som vill ha den tjänsten idag. • Våra kunder önskar ta del av finansiella mått som t.ex. intäkter, kostnader, omsättning, likviditet. Icke finansiella mått efterfrågas av ett fåtal kunder.
Jämförelsetal
<ul style="list-style-type: none"> • De flesta företag jämför resultatet med den uppsatta budgeten för året, men de riktigt små företagen gör det inte. • Förhållandevis få företag efterlyser jämförelsetal p.g.a. att de är svåra att tolka och förstå innebörden av.
Effektivitet (tid)
<ul style="list-style-type: none"> • Vi levererar bokföringsmaterialet en gång per månad till de flesta kunderna, men alla kunder vill inte ha resultat- och balansrapporter så ofta. • Det varierar från kund till kund hur ofta kunden lämnar underlag till den löpande bokföringen. Det varierar även i vilken form kunden lämnar in sitt material vilket kan fördröja leveranstiden.

Om företagen önskar kan redovisaren vara behjälplig med att ta fram budgeter och kalkyler för företagen. Nu har det visat sig att det är få företag som önskar köpa denna tjänst utan de små och medelstora företa-

gen sköter detta själva. Övriga tjänster som företaget erbjuder är löpande bokföring, löne- och skatteredovisning, momsredovisning samt färdigställande av bokslut. Företagets VD har avlagt GRM-examen vilket gör att företaget Alpha kan erbjuda revisionstjänster till företag som efterfrågar dylika tjänster. Om kunderna önskar övriga tjänster försöker företaget Alpha ta fram lösningar till kunden. Samtliga officiella handlingar är uppgjorda enligt gällande lagar och förordningar såsom bokföringslagen 30.12.1977/1336 och bokföringsförordningen 30.12.1997/1339.

Redovisarna i företaget Alpha menar att tjänsterna uppfyller de lagstadgade normerna och därmed har stor tillförlitlighet och säkerhet.

Om en ny kund önskar bli kund i företaget tar den verkställande direktören emot kunden och kartlägger kundens behov. Idag har man gått in för att skriva ett skriftligt kontrakt med kunderna där det framgår vilka tjänster som kunden skall ha samt vilka skyldigheter och rättigheter kunden respektive säljande företaget har. Detta verktyg ger en bild av kundens behov och samtidigt ger det information till kunden om vilka tjänster som kunden kommer att få, hur tjänsten ser ut och vad den kostar.

Om kundföretaget är en gammal kund diskuterar kundredovisaren med kunden om kunden önskar ytterligare tjänster eller om reklamationer uppstår. Alla nya tjänster som kunden önskar diskutera med den ansvarige kundredovisaren och ett förslag förmedlas till ledningsgruppen som fattar det slutliga beslutet.

Företaget använder sig av ett svenskt bokföringsprogram, "SoftOne Business" som är anpassat efter finska förhållanden och kan hantera så många som 900 kundreskontra. Utvecklingen av bokföringsprogrammet är enligt bokförarna en kontinuerlig process p.g.a. att kundernas önskemål utökas, för här handlar det om att kunden skall få sina tjänster gjorda så snabbt som möjligt och med hög kvalitet och tillförlitlighet.

Nya kunder lär man att lämna materialet enligt kontoutdrag en gång per månad. Detta för att många kunder önskar månatliga resultaträkningar.

Med gamla kunder varierar förfarandet med inlämning av material. Kunder som lämnar sitt material mer sällan är små företag, företag där entreprenören inte är intresserad av resultatrapporter och icke moms-skyldiga företag. Leveranskvaliteten blir säkrare och snabbare beroende på om kunden regelbundet lämnar in material och lämnar in materialet enligt de principer som kunden och redovisaren kommit överens om. Begripligheten i rapporterna bygger på standarddokument som måste uppfyllas enligt bokföringslagen.

Därmed övergår vi till att studera hur säljaren uppfattar den diagnostiserande dimensionens resultat, dvs. utfall i relationen mellan säljaren och köparen och använder oss av den givna modellens områden, se figur 7-3. Därefter följer kommentarer.

Tabell 7 – 3: Redovisarna på företaget Alphas uppfattning om det diagnostiska utfallet.

<i>Design/planering</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi följer de lagstadgade normerna för bokföringsmaterial enligt gällande lagar och praxis när vi presenterar vårt material till kunden. Om kunden önskar ytterligare modeller för presentation av resultat och bokslut brukar vi vara behjälpliga med det, dvs. vi försöker vara innovativa. • Vi borde i större utsträckning satsa på utveckling av våra produkter och erbjuda dem till våra kunder.
<i>Tillförlitlighet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi anser att tillförlitligheten är mycket stor i våra rapporter bl.a. för att vi har en nära relation till kunden vilket betyder att vi får snabb information från kunden om något vore oklart. • Vissa kunder kan ha sämre tilltro till materialet men vi anser att ansvaret ligger hos kunden att lämna in rätt underlag. Vår roll är inte att granska materialet.

Begriplighet/trovärdighet

- Vi försöker presentera materialet på ett begripligt sätt. Kunderna är nöjda. Resultatet presenteras ofta i stapel- eller diagramform för att kunden skall ha lättare att förstå materialet.
- För att materialet skall vara begripligt måste det vara tydligt och klart. Kunden har ett ansvar även här.
- Alla kunder förstår inte den information vi producerar.

Strategi/Relevans/roll/ avsedd, uttalad, reell

- Förutom fylla den lagstadgade rollen har bokförarna även den operativa rådgivningsrollen till kunden vilket vi anser är då är en uttalad roll som vi kan ge åt kunden.
- Några av bokförarna på företaget deltar i styrelsemöten hos kundföretagen som experthjälp.
- Företagets gemensamma affärsstrategi är uttalad och förankrad hos personalen och har ej förändrats under den senaste tiden

Företaget Alpha följer de tekniska specifikationer som lagen föreskriver och presenterar detta material på det sätt som bokföringslagen föreskriver. För att underlätta förståelsen för kunden har företaget byggt in parametrar som diagram och staplar för att åskådliggöra materialet på ett mer lättfattligt sätt. Ändå verkar det som många kunder inte efterfrågar denna produkt utan nöjer sig med det material som erhålls, mycket beroende på att kunden inte utnyttjar materialet som ett operativt medel i sin styrning av företaget. Företaget Alpha verkar ha den operativa rollen med vissa större kunder då man sitter med som expertperson i vissa företagsstyrelser. Säljföretaget Alpha verkar dock planera för en utveckling av sina produkter då man är medveten om att kundernas önskemål och krav ökar och på så sätt kan Alpha sälja tilläggstjänster.

7.2.3 De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer

I detta kapitel beskriver jag säljarens synpunkter på den interaktiva dimensionen av relationen mellan säljaren och kunden. Kommentarererna baserar sig endast på ett fåtal personer som är delägare och anställda på

företaget som därmed även får utgöra företagets allmänna åsikt om interaktionen. Presentationen beskrivs enligt modellen från föregående avsnitt. Begrepp som tas upp i analysen enligt modellen är relationskvalitet, förtroende, beteende och bindningar, se figur 7-4.

Tabell 7 – 4: Redovisarna på företaget Alphas uppfattning om de interaktiva och värdeskapande systemens faktorer

<i>Relationskvalitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Relationen/personkemin är oerhört viktig för att redovisaren skall få en bra kontakt med sina kunder. • De anställda har utvecklat en bra och öppen relation med sina kunder.
<i>Förtroende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Redovisaren jobbar nära sin kund varför ett ömsesidigt förtroende växer fram ur den relationen. • Om man ej får förtroende för kunden kommer kundförhållandet inte att utvecklas i positiv riktning. • Begrepp som pålitlighet, säkerhet och förtroende är förankrade hos alla anställda.
<i>Bindningar</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi verkar inom ett begränsat område varför de geografiska bindningarna är naturliga. Även kunskapsmässiga bindningar finns då många av våra kunder inte behärskar bl.a. bokföring och skatter. • Vissa sociala bindningar kan vi tänka oss, dvs. om någon kund är nöjd med oss sprider han det vidare till andra företag och därmed kan vi få nya kunder. • När vi skriver kontrakt med våra kunder ingår vi på ett sätt en juridisk bindning som varierar allt från ett år till flera år.
<i>Beteende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Man bör jobba mer med kunderna för att få bättre kontakt. • Vår ledarskapsstil är långt decentraliserad då varje anställd har ansvar för sina kunder. • Vi har kontinuerlig skolning av personalen, oftast gemensamma kurser, bl.a. med inkallade revisorer.

De intervjuade anser att de anställda på företaget har utvecklat en bra och öppen relation med sina kunder. Många av de anställda har jobbat länge i företaget och har med tiden fått denna goda relation. Ett normalt förfarande är att när kunden lämnar in material diskuterar redovisaren med kunden. Direkt rådgivning sker vid detta tillfälle. Johansson (1997) kan urskilja tre huvudgrupper av generella kunder/klientidentiteter nämligen antiklienten, konsultmoderatoren och idealklienten. Många av kunderna anser sig ha en lärande inställning och vänder sig till redovisaren för att denna skall tala om bästa lösningen på ett problem eller hur han/hon skall utvecklas och förbättras.

Begrepp som pålitlighet, säkerhet, förtroende är begrepp som anses vara förankrade inom företaget. Alla redovisare har sekretesskyldighet gentemot sina kunder och till allmänheten.

Kundens beteende är beroende av känslor som lojalitet och engagemang för företaget. Men det finns även andra faktorer som påverkar beteendet menar Liljander och Strandvik (1995). Det är bindningar som finns mellan kunden och tjänsteleverantören. Vissa bindningar, juridiska, ekonomiska, tekniska, sociala eller geografiska, innebär ofta hinder som motverkar att man lämnar relationen. Redovisarna medger att man har kartlagt att vissa bindningar i förhållandet till sina kunder och företaget men även på personnivå förekommer. Företaget har kunder från ett geografiskt avgränsat område vilket gör att kunderna är mer trogna företaget. När företaget verkar i ett litet samhälle blir det personliga kontaktnätet viktigt och vissa kunder har företaget fått genom att anställda har ett personligt nätverk bland företagarna.

Oftast är tidsfaktorn ett problem för redovisarna. De har för lite tid att ägna sig åt rådgivning till kunden. Då varje kundansvarig har mellan tjugo och trettio företag som kunder måste redovisaren prioritera sin tid. Hur företaget skall lösa detta problem diskuteras i olika grupper. Företaget har ingen konkret lösning idag på problemet men ledningen arbetar på det tillsammans med kunderna. I de fall där redovisaren besöker före-

taget regelbundet, ibland upp till två dagar per vecka, uppstår en djupare rådgivningsrelation mellan redovisaren och kunden.

Personalen verkar inneha en god kunskapskompetens inom sina områden. De tar mycket hjälp av varandra och man har regelbundna möten där man diskuterar bl.a. sakfrågor och personfrågor. Regelbunden skolning hålls inom företaget. Experter utifrån inbjuds för att förbättra sakkunskapen inom företaget. Detta långsiktiga samarbetsätt verkar ge grund för den tillförlitlighet och kompetens som fodras inom detta kunskapsföretag.

Följande tabell 7-5 visar redovisarnas uppfattning om utfallet av interaktiviteten i företaget.

Tabell 7 – 5: Redovisarnas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.

<i>Relationskvalitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Relationskvaliteten varierar mellan redovisarna och våra kunder. Somliga har bättre relationskvalitet än andra. Ålder och erfarenhet spelar en viktig roll då man talar om långsiktiga kundrelationer.
<i>Förtroende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Alla anställda får ej det förtroende som kunden önskar utan vid vissa tillfällen måste kunden få en ny kundkontakt/redovisare. • Vi har haft kunder som bytt leverantör p.g.a. av att redovisaren och kunden ej uppnått ett förtroendeförhållande.
<i>Bindningar</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Det är naturligt på en liten ort att man får olika bindningar till olika människor dels privat och dels via företaget vilket är på gott och ont.

Beteende/ledarskap/vision

- Vi har konkreta problem med vissa kunder som ej är nöjda med den service som erbjuds.
- Vi får reklamationer som regelbundet behandlas i ledningsgruppen vilka beror dels på personliga relationer och dels på kunskapsrelationer.
- Personalen anser att den interna och externa skolningen är tillräcklig och vi lär oss även av varandra vilket är en kontinuerlig process.
- VD tar ofta upp företagets strategibegrepp till diskussion och vi diskuterar bl.a. våra konkurrenter.

Sälj företaget verkar anse sig ha en öppen och god relation till sina kunder. Redovisarna har inte enbart rollen som redovisare i mening att ta fram redovisningsmaterial utan är även rådgivare för sina kunder. Tidsbrist verkar vara en grundläggande orsak till störningar inom företaget. Kostnadseffektivitet är ett annat problem som redovisarna ofta hänvisar till, dvs. alla redovisare har 20 - 30 kunder och man har en tidspress på sig hela tiden som ger upphov till stress och ibland till att redovisningsproblem uppstår.

Personalens och företagets bindningar verkar inte vara något större problem. Tvärtom verkar det som företagets anställda drar fördel av att man har ett stort personligt nätverk och på så sätt kan skaffa nya kunder.

Utifrån Johanssons (1997) indelning i olika huvudgrupper av klientidentiteter ser man att alla grupper finns representerade inom företagets kundregister, dvs. antiklienten, konsultmoderatoren och idealklienten.

Företaget har byggt upp ett program för hur man hanterar reklamationer. Principen bygger på att när en redovisare får klagomål av sin kund förs ärendet till verkställande direktören som efter efterforskning tar upp ärendet till ledningsgruppen. Utifrån beslutet diskuterar man reklamationen vid ett personalmöte varvid samtliga inom företaget får ärendet till kännedom och på så vis förankrar man problemet inom hela personalen och försöker dra lärdom av reklamationen för att undvika samma problem i framtiden.

7.2.4 Det gränsskapande systemets faktorer

Ur ett långsiktigt perspektiv är priset inte den enda viktiga kostnadsfaktorn. Relationskostnader – direkta, indirekta och psykologiska – är lika viktiga för köparen som för säljaren. Det är vanligt enligt Grönroos (2002) att företagen inte beräknar dem eftersom företagen inriktar sig på enstaka transaktioner och kostnaderna för dem. Priset blir den enda kostnadskomponenten som de beaktar. Kundens totala långsiktiga uppoffring består av priset plus de extra kostnader som relationen medför, så kallade relationskostnader (Grönroos 2002). Man måste således göra skillnad mellan kortsiktiga och långsiktiga uppoffringar:

- kortsiktiga uppoffringar för kunden där priset kan vara en avgörande faktor
- totala långsiktiga uppoffringar för kunden, dvs. relationskostnader som påverkar kundförhållandet under en längre period

Relationskostnader är de extra kostnader utöver priset som en kund får av att ha köpt något från en viss leverantör och inlett en relation med företaget. Det finns tre slag av relationskostnader enligt Grönroos (2002):

- direkta relationskostnader
- indirekta relationskostnader
- psykologiska relationskostnader

I detta kapitel beskriver jag säljarens uppfattning på den gränsskapande dimensionen enligt de kriterier som angivits i modellen, nämligen regler, pris, kostnader och produktivitet. Sedan följer en beskrivning om säljarens uppfattning om utfallet av dimensionen enligt givna kriterier, nämligen direkta, indirekta och psykologiska relationskostnader som följs av kommentarer, se tabell 7-6.

Tabell 7 – 6: Redovisarna i företaget Alphas uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer.

<i>Regler/direktiv</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi följer det regelverk som stipuleras för redovisningsbyråer enligt lagen. • Vi försöker undvika regelavvikelser vilket förorsakar merjobb.
<i>Pris</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi är inte billiga, men inte heller dyrare än konkurrenterna. • Vi har gått in för timersättning med kunderna. Timersättningen varierar p.g.a. vilken tjänst som kunden erhåller. T.ex. har bokslutsarbete högre timdebitering än det löpande bokföringsarbetet.
<i>Kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har kostnader med programutveckling som i sista ändan kommer att påverka kundens timersättning.
<i>Produktivitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi debiterar kunden enligt timersättning vilket gör att kunden erhåller en förteckning över använda timmar. De anställda anser själva att de är medvetna om produktivitet.

Verkställande chefen för företaget diskuterar och fattar alla ekonomiska beslut angående arvudet på tjänsterna som företaget erbjuder. Idag har företaget gått inför en timersättning för det jobb som varje redovisare gör för sin kund. Varje redovisare redovisar en timlista för varje kund som sedan ligger som grund för debitering. Kunden kan påverka arvudet på så sätt att kunden regelbundet lämnar in material som är i den form som redovisaren klart har beskrivit för kunden.

Effektiviteten i arbetet ägnar företaget Alpha kontinuerlig tid åt. Företaget Alpha utvecklar kontinuerligt dataprogrammet för att det skall bli säkrare och lättare att använda. I och med att programmet "SoftOne Business" blir mer användarvänligt så ökar produktiviteten hos redovisarna vilket i förlängningen leder till att redovisarna får mer tid till rådgiv-

ning för sina kunder. Företaget har betydande kostnader för detta utvecklingsarbete.

I tabell 7-7 beskriver jag hur redovisarna upplever utfallet av den gränsskapande dimensionen. Många av de synpunkter som redovisarna ger i ovanstående tabell kanske återkommer men här märks dock en mer kritisk hållning i förhållande till den verkliga kundupplevelsen och till själva företagspolicyn.

Tabell 7 – 7: Redovisarna i företaget Alphas uppfattning om det gränsskapande utfallet.

<i>Regelverk</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi följer direktiv och regelverket som vi ofta diskuterar. • Dock händer det att fel uppstår ibland vilket orsakar oss merjobb och kostnader som om det beror på oss inte skall belasta kundens kostnader. • Vi har försäkringar mot dylika avvikelser som vi brukar om det blir betydande kostnader för företaget vilket har inträffat.
<i>Direkta relationskostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har betydande kostnader för produktutveckling av programmen som ständigt ökar. • I och med att vi kan erbjuda fler tjänster bör vi kunna minska kundernas direkta relationskostnader.
<i>Indirekta relationskostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Klagomål medför indirekta kostnader för oss och klagomål får vi regelbundet p.g.a. olika saker. • Vi har sällan driftstörningar i vårt system men det förekommer, vilket ger oss indirekta stilleståndskostnader som vi inte kan debitera kunden.
<i>Psykologiska kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Ibland kan det vara svårt att debitera det verkliga timarvodet p.g.a. att kunden upplever slutsumman alltför hög, vilket gör att kunden inte litar på oss. • De flesta kunder är nöjda. • Mindre företag har svårare att acceptera timarvodet medan större företag som får mer kvalificerad rådgivning accepterar det lättare.

Företaget för kontinuerliga diskussioner med kunderna om prissättning av tjänsterna. I och med att företaget gått inför att skriva avtal med sina kunder fastslår man timarvodet för en viss tid framåt vilket stabiliserar prissättningen för en given tidsperiod. Dyliga avtal har inte företaget Alpha ingått med alla sina kunder men på sikt strävar företaget att få avtal med alla sina kunder.

Redovisarna som intervjuades anser att kunderna som helhet är nöjda med prissättningen och att det sällan förekommer fall där kunden inte skulle godkänna timarvodet men man medger dock de att det förekommer.

Man kan sammanfatta den gränsskapande dimensionen enligt säljarens uppfattning på så sätt att företaget har direkta relationskostnader i form att investeringar i mjukvaruprodukter som ständigt utvecklas. Indirekta kostnader förekommer också då klagomål verkar vanliga inom denna bransch. Däremot kan man konstatera att kostnader av psykologisk karaktär inte förekommer i nämnvärd omfattning utan att för den skull vara främmande för de anställda inom företaget.

Ledningen förmedlar klara regler till personalen om vilka områden medarbetarna kan ta egna initiativ. Prissättning är ett av de klara direktiven. Även avgränsningar om företagets strategiska målgrupp och marknadssegment förmedlas till medarbetarna. Simons (1995) menar att syftet med gränser är att kommunicera ut till medarbetarna vilka strategiska områden som de ska verka inom för att ledningen ska få kontroll över företagets konkurrensposition. Kunderna upplever detta som normativ information på ett positivt sätt. Ett tydligt regelverk och en klar etisk förhållning till kunderna ses som en strategisk gränsskapande dimension.

7.3 Tjänsteföretaget Beta

7.3.1 Bakgrund och företagsbeskrivning

Beta grundades 1954 i Mariehamn. Beta är återförsäljare av tre ledande bilmärken på Åland. Beta har även ett utbud av begagnade fordon och har en service- och en plåtverkstad samt reserv- och tillbehörsförsäljning. Beta verkar endast på den åländska marknaden. Företagets viktigaste kunder är företagskunder, serviceverkstadskunder samt privatpersoner, främst då inom familjesektorn.

Betas affärsidé är följande: Företaget är återförsäljare av tre ledande bilmärken på Åland. Företaget har även stort utbud av begagnade bilar och företaget har service- och plåtverkstad samt reservdels- och tillbehörsförsäljning. Företagets verksamhet skall bedrivas på ett effektivt, lönsamt, högkvalitativt och miljövänligt sätt till konkurrenskraftiga priser.

Beta har enligt företagsledningens uppskattning ca 16 % av nybilsmarknaden och ca 20 % av den totala marknaden på Åland enligt 2008 års beräknad statistik. Företaget är kvalitets- och miljöcertifierat i enlighet med standarderna ISO 9001 och 14001 sedan 2008. Företaget äger centralt belägna fastigheter och verkstäder. Företaget ägs av två personer varav den ena är VD för företaget medan den andra ägaren inte jobbar i företaget. Företaget står inför ett generationsskifte då nuvarande VD går i pension. Nya VD är utbildad ekonom och har personalledningen som sitt ansvarsområde idag.

Konkurrenssituationen är mycket intensiv i branschen. Konkurrensen består av andra bil- och reservdelsföretag samt andra verkstadsföretag. Därtill kommer den ökande delen av importbilar till Finland från utlandet samt en öppnare marknad av reservdelar enligt nya EU-regler. Nya bilskatteregler tas i bruk under 2009 och bilskatten kommer att baseras på CO₂-utsläpp vilket till en början kommer att medföra att nybilsförsäljningen kommer att sjunka. Även momsregelverket för bilar kommer att

ändras under 2009 vilket medför försämrade villkor för företagskunderna.

Dessa allmänna, enligt regelverk skapade förändringar, medför att företaget måste effektivisera sin kostnadsstruktur och uppföljningen av ekonomistyrningsprocessen kommer att bli ett viktigt instrument för att nå lönsamhet i företaget.

Skolning av personalen är en viktig strategi inom företaget. Företagets ledning anser sig medvetna om att personlig service till kunderna är en viktig faktor för att uppnå kvalitet i arbetet. Företaget har regelbundna utvecklingssamtal och betonar serviceandan i företaget allt från verkstadsgolvet till försäljare och ledning. Olika delmål sätt upp och följs upp av ledningen. Företaget har ett bonussystem för avlöning som gäller alla anställda inom företaget vilket ses som positivt av de anställda.

Företagets vision de närmaste åren är enligt företagsledningen att företaget skall bibehålla sin position som det mest lönsamma bilföretaget på Åland och att företaget skall återta den marknadsledande positionen inom två år. Detta skall företaget uppnå genom att med ett passionerat engagemang tillfredsställa kundernas behov och önskemål av en bil och eller tjänst genom hög service och kvalitet.

Företaget står inför ett förändrat marknadsläge samt ett antal strategiska beslut som företaget måste fatta inom den närmaste tiden. Efterfrågan på bilar i premiumklassen har avsevärt minskat och direktimporten från utlandet har starkt reducerat försäljningen på begagnade bilar. Nya bilskatteregler i Finland införs 2009 vilket medför större informationsplikt till konsumenterna. I och med denna utveckling kommer priskonkurrensen att ytterligare skärpas. Företagets strategi är att kunna differentiera sig från konkurrenterna och koncentrera sig mer på verkstadstjänster och tillbehörsprodukter. Den tekniska utvecklingen kommer att ställa större krav på kapitalbildning i utrustning samt skolning av personalen för att kunna möta importörernas och kundernas krav. Därtill kommer företagets utmaning med generationsskiftesproblematiken vilket kommer att leda till eventuella nya strategiska beslut av den nya ledningen.

Företaget har en kanslist som förbereder den löpande bokföringen, gör månadsrapporter och deklARATIONER samt sköter fakturabetalningarna. I hennes arbetsuppgifter utöver detta som indirekt berör ekonomiuppföljningen ingår kontroll av arbetsorder, avstämning av kassor samt daglig kassaflödesavstämning. Kanslisten utgör en viktig länk till redovisningsbyråns redovisare p.g.a. hennes arbetsuppgifter. Företaget har idag en "businesslänk" till sin huvudbank med vars hjälp de dagliga betalrutinerna sköts. Företaget har goda kontakter till sin huvudbank. De investeringar som gjorts under åren har understötts av banken. Idag är företaget skuldfritt.

Företaget anlitar en bokföringsbyrå (Alpha) i Mariefhamn för den löpande bokföringen, uppgörande av bokslut samt löneberäkningar. Det ekonomiska ansvaret finns idag hos ledningen dvs. VD men kommer att förändras i och med att nya VD tar över ekonomiansvaret inom företaget. Företaget har en CGR-revisor. I tabell 7 - 8, ses en översikt över företagets ekonomiska utveckling under en treårsperiod enligt det officiella bokslutet.

Tabell 7 – 8: Företaget Beta.

	2006	2007	2008
Antal anställda	13	13	13
Omsättning (t. €)	4.762	4.049	4.702
Balansomslutning	1.548	1.565	1.725
Resultat före extra-ordinära poster (t. €)	0,236	0,270	0,361

Antalet anställda har varit konstant över de senaste tre åren vilket enligt ledningen i företaget inte är givet i framtiden. Omsättningen har varit jämn men som ledningen anger så var 2008 ett ovanligt bra år. För inne-

varande år väntar ledningen en kraftig nedgång i både omsättning och resultat.

7.3.2 Det diagnostiserande systemets faktorer

I detta kapitel kommer de diagnostiserande dimensionsfaktorerna ur företaget Betas synvinkel att presenteras. Presentationen följer samma uppställning som föregående kapitel och följer därmed modellen i kapitel fem. Synpunkterna representeras av entreprenören dvs. VD och hans efterträdare som har ansvar för ekonomistyrningen inom företaget. Kommentarererna enligt tabell 7 - 9 är bandade och nedskrivna i intervju-protokoll.

Tabell 7 - 9: Företaget Betas uppfattning om det diagnostiserande systemets faktorer.

Objekt	<ul style="list-style-type: none"> • På det hela är vi nöjda med produkterna, dvs. löpande bokföringen, färdigställande av bokslut samt rådgivning om skatter och löner. • Vår kontorist gör det grundläggande arbetet. • Vi ställer krav på produkterna och ifrågasätter förändringar i rutinerna. • Budgeteringen för företaget sköter vi själva om.
Mått	<ul style="list-style-type: none"> • Budgeteringen är viktig för oss och den följer vi upp. • Försäljningsstatistik per avdelning görs dagligen/månatligen och jämförs med budgeten. • Lönsamhetskalkyl följs upp dagligen. • Kassaflödesanalys görs dagligen. • Programmet Automaster förser oss med statistik som lageromsättning och försäljningsstatistik.

Jämförelsetal

- Vi gör budgetuppföljning per månad i förhållande till försäljningen avdelningsvis.
- Viktiga nyckeltal för företaget är uppnådd försäljning/försäljare, försäljningsbidrag, kassaflöde, vinstkalkylering, lagerrapport och verkstadsproduktivetsrapport.

Effektivitet/Leverans

- Vi erhåller vår bokföring månatligen. Detta löper p.g.a. att vår kontorist producerar grundmaterialet till redovisningsbyrån i tid.
- Övrig rådgivning diskuterar vi enligt skärskild plan enligt våra behov.

Idag anlitar företaget Alpha som sköter den löpande redovisningen, löneredovisningen samt uppgörande av halvårsbokslut och årsbokslut. Alla rapporter presenteras och går igenom med deras personliga redovisare och är uppställda enligt gängse normer. Företaget har bytt redovisningsbyrå under åren men denna byrå har anlåtats sedan många år. Redovisaren har tidigare jobbat inom företaget varför hon har en grundläggande kännedom om firmans verksamhet och ledning. Ledningen i företaget följer själva upp försäljningsbudgeten per avdelning och person varje dag. Budgeten är ett styrinstrument som ledningen använder sig av. Lönsamhetsberäkningar för varje försäljningsprojekt görs av ledningen vilket redovisaren inte blir involverad i. Ekonomiledningen i företaget består av VD och den nya VD samt kanslisten som sköter den dagliga faktureringen och konteringen samt framtagning av siffror till försäljningsbudgeten. Se tabell 7 - 10.

Tabell 7 - 10: Företaget Betas uppfattning om det diagnostiska utfallet.

Design/planering

- Själva löpande redovisningen är rätt klar för oss men vår kanslist bryter ned den till en mer sammanfattad version som alla avdelningar kan ta del av.
- Jag har varit delaktig i budgetarbetet och planerat designen som vi vill ha den.

<i>Tillförlitlighet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi granskar alltid och anser den vara tillförlitlig men fel uppkommer. Oftast beror det på att grundmaterialet har tolkats fel. • Vi anser rapporterna tillförlitliga och analyserar dem månatligen.
<i>Begriplighet/trovärdighet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Om vi inte skulle ha en kanslist som informerar oss skulle det vara svårt att förstå rapporterna. • Kanske bara VD är så insatt att han förstår rapporterna. VD anser att dessa är trovärdiga.
<i>Relevans/roll/avsedd, uttalad, reell</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi är beroende av redovisningsbyrån då vi ej behärskar löpande bokföring och inte har kunskaper inom regelverket. • Vi bör kanske på sikt se över rutinerna så att vi eventuellt kan ta över en större roll än idag.

Företagets ledning är beroende av tjänsterna från en redovisningsbyrå vilket entreprenören/VD är medveten om. Företagets ledning anser sig förstå och lita på informationen från redovisningsbyrån. Ledningen använder sig även av materialet för interna analyser och beräkningar och ifrågasätter ibland rapporternas trovärdighet. Om det visar sig att fel uppstår korrigeras felet omedelbart enligt ägaren. Detta p.g.a. av att företagets ledning idag enbart arbetar med ekonomiuppföljning och planering och den nya VD har mer ansvar för personal och kvalitetsfrågor som tidigare nämnts. Om den nya VD även tar över ekonomiuppföljningsrollen så kanske företaget måste nyanställa för att avlasta VD:s arbetsområde. Detta strategiska beslut har ännu inte fattas men ärendet har diskuterats inom ledningen.

7.3.3 De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer

I detta kapitel övergår jag till att se på de interaktiva faktorerna som köparen anser sig ha en uppfattning om enligt de intervjuer som jag fört med ägarna. Upplägget fortsätter som tidigare och utgår från modellens

olika variabler. Först ges säljarens kommentarer varefter jag kommenterar svaren.

Tabell 7 - 11: Företaget Betas uppfattning om de interaktiva och värdeskapande systemens faktorer.

<i>Relationskvalitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Jag tror att revisorn och redovisningsbyrån har dialog men det är inget som berör mig.</i> ▪ <i>Kontakten med redovisningsbyrån fungerar.</i> ▪ <i>Det är viktigt att relationen fungerar.</i>
<i>Förtroende</i>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Man måste kunna lita på sin redovisare för jag betalar ju för tjänsten.</i>
<i>Bindningar</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har inget skriftligt avtal med redovisningsbyrån. • Vi har länge varit kund i firman. • Liten bokföringsbyrå som ger oss personlig service.
<i>Beteende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi är bundna till byrån och vi borde lära oss mera för att kunna sköta tjänsten själva men dit har vi inte kommit än. • Vi har en uttalad strategi. • Man bör föra en kontinuerlig dialog med personalen angående företagets lönsamhet.

Ledningen i företaget har goda interaktiva kontakter till sin redovisare. P.g.a. att deras s.k. kanslist förbereder bokföringsunderlaget har ledningen ett konkretare grepp om redovisningen. Ledningen använder sig månatligen av rapporterna som erhålls, dvs. resultaträkningen och resultatrapporter avdelningsvis. VD använder detta verktyg för att förmedla det vidare till personalen som varje månad träffas för att diskutera utfallet av resultatet. Personalen engageras i företagets ekonomiska utveckling och

har möjligheter att komma med förbättringsförslag och förslag till ändringar. Ledningen anser sig ha bindningar till redovisningsbyrån eftersom ingen inom företaget behärskar redovisning. Ledningen anser sig även ha bra kundrelation till bokföringsbyrån där företaget länge varit kund.

Däremot har man ingen kontakt med revisorn i företaget. Revisorn kontaktas endast om det är något speciellt som inte redovisaren kan svara på.

Tabell 7 – 12: Företaget Betas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.

<i>Relationskvalitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har dålig kontakt med vår revisor vilket vi hoppas skall förbättras i och med att vår nuvarande revisor kommer att pensioneras inom en snar framtid. • Vi ser vår revisor en gång per år när bokslutet skall skrivas under. • Relationen med redovisningsbyrån fungerar.
<i>Förtroende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har bra förtroende för redovisningsbyrån men mycket bygger på vårt förarbete. • Vi kan ej uttala oss om revisorn men han sköter förmodligen sitt jobb.
<i>Bindningar</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi är beroende av att köpa tjänsterna idag men det kanske vi måste ändra på.
<i>Beteende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har en lärande inställning och en bra dialog och försöker diskutera alla siffror med personalen så att alla inom koncernen förstår vad ekonomin betyder inom företaget. • Jag tycker att de lyssnar på oss men kanslisten har ju mest kontakt med redovisaren. • Vi använder materialet för våra strategiska beslut.

Ledningen anser att det vore bra att kunna rådfråga revisorn i allt högre grad. Idag har man ingen relation till revisorn och man involverar honom inte i det dagliga arbetet. Eftersom den nuvarande VD har varit länge med i företagets ledning besitter han en gedigen yrkeskunskap om branschen vilken vi riskerar att förlora i och med att en ny yngre VD kommer att tillsättas. Den nya VD:s vision är lärande ledarskap. Han är ekonom till utbildningen, vilket förebådar öppen dialog och analytisk förmåga även i fortsättningen i företagets ledning. På sikt finns en möjlighet att göra sig oberoende av redovisningsbyrån och sköta allt inom företaget men ett sådant strategiskt beslut har ännu inte fattats.

7.3.4 Det gränsskapande systemets faktorer

I detta kapitel undersöks hur köparen uppfattar det regelverk som omger redovisningsreglerna och den ekonomiska dimensionen av tjänstekvalitet. Som konstaterats är priset ur ett långsiktigt perspektiv kanske inte den enda viktiga faktorn utan s.k. relationskostnader kan vara minst lika viktiga. I tabell 7 - 13 följer köparens syn på regelverkets möjligheter och hinder samt hur man upplever det pris som köparen måste betala för tjänsterna.

Tabell 7 – 13: Företagets uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer.

<i>Regelverk</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi litar på redovisningsbyråns kunskap om att regelverket följs. • Vi följer upp vår personal och ger klara regler om befogenheter och krav.
<i>Pris</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi anser att revisorns arvode är allför högt. • Arvodet till redovisningsbyrån anser vi som prisvärt.

<i>Kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Arvodena till redovisningsbyrån har vi inte reflekterat över men nu skall vi börja följa upp kostnaderna.
<i>Produktivitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi tycker att vi erhåller våra rapporter inom utsatt tid. Mera kanske det beror på oss som inte hinner färdigställa materialet så kontinuerligt som vi önskar.

Företagets policy idag är att inte ifrågasätta prisbilden på erlagda arvoden p.g.a. olika relationsband mellan nuvarande VD och revisorn och redovisningsbyrån. Kunskaper om hur man kunde påverka regelverket tycks inte finnas inom företaget utan ledningen har byggt upp interna rutiner för uppföljning av företagets lönsamhet. Dessa faktorer diskuteras inte med personalen i övrigt utan verkar vara en ledningsfråga och då på ett mer strategiskt plan.

Tabell 7 – 14: Företagets uppfattning om det gränsskapande utfallet.

<i>Regelverk</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi skall diskutera om vi kan skriva ett skriftligt avtal med redovisningsbyrån och samtidigt påtala arvodet och diskutera eventuella förändringar inom de köpta tjänsterna.
<i>Direkta relationskostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi skall diskutera med vår revisor om arvodets storlek.
<i>Indirekta relationskostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • I och med att nuvarande ägaren och tillika VD har gamla relationer till revisorn och bokföraren så har dessa frågor inte analyserats.
<i>Psykologiska kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi anser oss inte ha några dylika kostnader.

I och med att företaget köper en tjänst (Automaster) av bilimportören i Finland erhåller ledningen en hel del statistik ur systemet. Systemet används till viss del och kunde utvecklas och utnyttjas mer men enligt ledningen finns kanske inte tillräcklig kunskap och tid för att utveckla denna sida. Importörfirman i Finland har kontinuerliga utbildningstillfällen där en del av personalen deltar. Automasterprogrammet berör alla inom företaget, dvs. försäljare, reparatörer, tidbokningspersonal och ledning. Om detta system skulle fungera integrerat inom företaget skulle ledningen i ännu större grad effektivisera sin ekonomistyrning men så långt har företagets personal inte nått. Krav har ställts på programmets utformning men enligt ledningen verkar det vara svårt att få förändringar/förbättringar till stånd. Man jobbar dock kontinuerligt på en förbättringsprocess. På så sätt kan man säga att företaget har olika relationskostnader som indirekt påverkar förhållandet till revisorn och redovisaren p.g.a. att systemet skall komplettera redovisningen och inte skapa ett merjobb som skapar kostnader.

7.4 Tillverkande företaget Delta

7.4.1 Bakgrund och företagsbeskrivning

Företaget Delta startades på ett slumpmässigt sätt. Ägaren/entreprenören, som idag är VD för företaget och är ingenjör till utbildningen blev arbetslös 1982 och funderade allvarligt på att starta ett eget företag. Han råkade få syn på en fönsterbräda i en lokal butik. Han hade erfarenhet från snickeribranschen och han tyckte att han borde kunna tillverka motsvarande produkt själv. Efter underhandlingar med butiksägaren lovade denne att köpa motsvarande produkt av företaget om kvaliteten och priset var motsvarande som för den produkt som han nu sålde.

Beslutet att starta företaget uppbackades av familjen. Efter ett år flyttade ägaren sitt företag som först var lokaliserat i det egna garaget till större utrymmen. På grund av den begränsade lokala hemmamarknaden förstod han snart att han måste börja utveckla andra produkter. Efter att ha

gjort några marknadsanalyser beslöt han att börja tillverka träpersiennor. Då efterfrågan på högkvalitativa lyxiga produkter ökade i Norden under senare delen av 1980-talet visade sig denna satsning vara rätt i tiden. Då efterfrågan ökade, framförallt från Sverige, ökade företagets behov av utrymme och arbetskraft. Han fick en möjlighet att köpa en befintlig snickerifabrik. Hans medarbetare ansvarar för den löpande ekonomin, orderbeställningar och administrativa ärenden. Företaget har en anställd produktions- och skolningsansvarig person i företaget, som har ansvaret över det operationella i fabriken, som materialhanteringen och produktionen. VD/ägarens främsta uppgift idag är att sköta försäljningen och kundkontakterna. Företaget har idag 12 anställda.

Initialinvesteringen i företaget finansierades med banklån. Ägaren hade och har goda relationer med sin huvudbank som garanterade företaget finansiering under uppbyggnadsskedet. Ägaren/VD som har huvudansvar för inköp, tillverkning och försäljning har även det övergripande ekonomiska ansvaret för företaget. För att motivera sina agenter som finns både i Sverige, Finland och Tyskland besöker han dem regelbundet för att diskutera nya trender och efterfrågeförändringar inom branschen.

Initialprodukten, blombänken, finns fortfarande med i produktionen. Den exklusiva träpersiennen utvecklades några år senare och är huvudprodukten allt sedan dess. Träpersiennen utgör en högkvalitativ produkt som görs med ett högautomatiserat produktionssätt. Under senaste år har produkten, som tillverkas i många olika träslag, utvecklats med motor och kontrollpanel, för hög komfort och för att underlätta själva hanteringen av persiennen. Hela produktionen baserar sig på kundorder och persiennerna görs enligt kundernas krav och önskemål. Råmaterialet importeras i huvudsak från Asien, enligt kundernas önskemål.

När ägaren insåg hur efterfrågan ökade förstod han även att han kunde ta bra betalt för sina produkter. Efterfrågan på lyxiga persiennor minskade inte fast han kraftigt höjde sina priser.

När företaget startade var företaget helt beroende av den lokala efterfrågan. Men då den lokala marknaden för små tillverkande företag är be-

gränsad förstod han att för att kunna överleva måste han hitta kunder från andra marknader. Företagets produkter säljs idag i Sverige, Norge, Holland, Belgien, Tyskland och i Frankrike. Allt sedan företaget började med export har han försökt koncentrera sig till områden i norra Europa och har idag ett antal återförsäljare som marknadsför företagets produkter. Delta har byggt upp marknadsföringen så att återförsäljarna besöker olika mässor och utställningar och marknadsför produkten. Detta har visat sig vara ett lyckat sätt att öka försäljningen utan att investera alltför mycket i marknadsföring vilket kan vara ekonomiskt tungt för ett litet företag. Den huvudsakliga konkurrensen på marknaden kommer från Asien där man kan tillverka motsvarande produkt, enligt ägaren dock till en sämre kvalitet men till ett lägre pris.

En viktig nisch för träpersienner är kontorsdekoration, där företaget har lyckats profilera sig. Kända kunder – som Ericsson, H&M och Nokia – utgör viktiga referenser i företagets marknadsföring.

Då det mesta av råmaterialet måste importeras, har det tvingat företaget till ökad produktivitet och hög automatisering utan att flexibiliteten av att vara ett litet företag har förlorats. Produktionsteknologin har kontinuerligt utvecklats. Många av tillverkningsmaskinerna är importerade men många är konstruerade av företagets personal, i samarbete med lokala tillverkningsföretag inom metallbranschen.

Skolningen av personalen är viktig då företaget producerar produkter av hög kvalitet och till ett högt pris. Den skolningsansvariga för produktionsenheten ansvarar själv för skolningen och håller regelbundna utbildningstillfällen med personalen. Olika personliga mål diskuteras, sätts och följs upp så att kvaliteten ständigt förbättras.

Företaget har goda relationer till sin huvudbank. De flesta investeringar som företaget har gjort sedan starten har finansierats med banklån. Endast en liten del av finansieringsbehovet har finansierats via statliga eller regionala understödsprogram. Företaget har fått ett visst stöd av Europeiska Unionens fond "Mål 2" för produktutveckling. Företaget har även genomgått en kurs i kvalitetsutveckling för att förbättra den operationel-

la kontrollen och effektiviteten i företaget. Företaget eftersträvar långvariga kundförhållanden med underleverantörerna och även med vissa kunder. Företaget är beroende en inhemska råvaru- underleverantörer för företagets kontinuerliga produktion vilket enligt ägaren ställer krav på relationsuppföljning och kontinuerliga leveransförhandlingar. Företaget Deltas utveckling avseende antal anställda och omsättning under perioden 2006 till 2008 presenteras i tabell 7 - 15. Idag är företaget ett aktiebolag och entreprenören äger alla aktier i företaget.

Tabell 7 – 15: Företaget Delta.

	2006	2007	2008
Antal anställda	11	11	11
Omsättning (t. €)	914	953	906
Resultat före extra-ordinarie poster(t. €)	68	100	73

Omsättningen har under hela mätperioden ökat med 28 %. År 2000 var det 13 anställda i företaget och fem år senare var det 10 personer. En förklaring till personalminskningen är effektivare och snabbare maskiner. Enligt ägaren är personalomsättningen mycket liten. Ett kommande problem är att hitta personer som är intresserade av tillverkningsindustri och som har den rätta utbildningen inom detta område. Rådande lågkonjunktur 2009 har påverkat företagets avsättning rätt drastiskt. Efterfrågan har minskat och företagets ägare tror att 2009 och 2010 blir ekonomiskt sämre än de tre senaste åren. Produkten högkvalitativa persienner visade sig vara mycket konjunkturkänslig samtidigt som husbyggnadsproduktionen fallit till rekordlåga nivåer.

7.4.2 Det diagnostiserande systemets faktorer

I detta kapitel kommer den diagnostiserande dimensionen ur företaget Deltas synvinkel att presenteras. Presentationen följer samma uppställning som föregående kapitel och följer därmed modellen i kapitel fem. Synpunkterna representeras av entreprenören och hans hustru som har ansvar för ekonomistyrningshanteringen inom företaget. Kommentarer-na enligt tabell 7-16 är bandade och nedskrivna i intervjuprotokoll.

Tabell 7 - 16: Företaget Deltas uppfattning om det diagnostiska systemets faktorer

Objekt	<ul style="list-style-type: none"> • Vi är nöjda med de produkter vi köper, dvs. löpande redovisning, löneredovisning, momsredovisning och färdigställande av bokslutet. • Idag ställer vi krav på produkterna, vilket vi inte gjorde tidigare, men hittills har redovisningsbyrån uppfyllt dessa krav.
Mått	<ul style="list-style-type: none"> • Vi följer upp vissa givna mått dagligen, veckovis och månadsvis för att ha kontroll över intäkter och kostnader. • Budgetering är inte viktig för oss men vi gör en grov uppskattning, främst då för försäljningsintäkterna.
Jämförelsetal	<ul style="list-style-type: none"> • Vi räknar ut våra egna jämförelsetal p.g.a. att vi dagligen vill ha kontroll över bl.a. försäljningsinkomsterna och lagerhanteringen. • Viktiga nyckeltal för företaget är omsättning, rörelseresultat för perioden samt uppskattat försäljningsbidrag.
Effektivitet/Leverans	<ul style="list-style-type: none"> • Vi får våra rapporter månatligen men förseningar kan förekomma p.g.a. att vår redovisare inte hinner med. • Vi förser redovisningsbyrån månatligen med material. • Alla kan göra fel men vi rättar till det omgående.

Företaget skötte sin egen bokföring fram till början på 90-talet varefter omsättningen steg så pass mycket att ägarna själva inte kunde eller hade tid för att sköta redovisningen själva. Idag anlitar företaget Alpha som sköter om den löpande bokföringen, löneredovisningen, momsredovisningen samt uppgörande av kvartalsbokslut och årsbokslut. Alla rapporter presenteras och går igenom med deras personliga redovisare och är uppställda enligt gängse normer. Företaget har anlitat samma bokföringsbyrå alltsedan början på 90-talet.

Hustrun som har ansvar över den dagliga administrationen har även ansvar för konteringen och att materialet levereras till redovisningsbyrån. Däremot är det själva entreprenören som dagligen följer upp försäljningsstatistiken, inkomna medel och varulagerstatistiken.

Entreprenören själv gör upp sin budget som han för övrigt inte anser är av stor betydelse för han kan ändå inte förutse hur försäljningen kommer att utvecklas under verksamhetsperioden.

Övriga mått som företaget följer upp är försäljning och varulagerkostnader/statistik. Varulagret utgör en stor kostnadspost för företaget varför VD dagligen följer upp tillverkningsvolymen och lageråtgången. Företaget försöker minimera lagerkostnaderna och detta ansvar vilar i detta skede på företagets VD. Företaget levererar månatligen sitt bokföringsmaterial som färdigt konterat och efter två veckor erhålls en månadsrapport innehållande resultat och balansräkning från redovisningsbyrån.

Sammanfattningsvis påverkar försäljningen detta tillverkningsföretag på ett betydande sätt. Då företaget producerar sina varor enligt regeln "en beställning är lika med tillverkning" så medför en ökad försäljning direkt en ökad lagerkostnad. Därmed kan jämförelsestatistiken se rätt olika ut från månad till månad och från år till år. Företaget har ett minimalt s.k. "färdigvarulager" utan lagret består i huvudsak av råvirke.

I tabell 7 - 17 nedan ses hur företaget, dvs. hur ägarna, ser på utfallet. Efter deras kommentarer på variablerna enligt den givna modellen följer ytterligare kommentarer från intervjun.

Tabell 7 - 17: Företaget Deltas uppfattning om det diagnostiska utfallet.

<i>Design/planering</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi uppskattar den grafiska uppföljningen av nyckeltal som redovisaren gör för oss. Det blir enklare att förstå innebörden och man får en mer övergripande bild.
<i>Tillförlitlighet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi kan ej annat än lita på produkten för vi är inte insatta i den löpande bokföringen så bra fast vi i början skötte om den själva.
<i>Begriplighet/trovärdig</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Om vi inte skulle ha en så informativ redovisare skulle det vara svårare att förstå rapporterna. • Om vi inte förstår ringer vi vår redovisare. • Vi anser att redovisningen är trovärdig.
<i>Relevans/roll/avsedd, uttalad, reell</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi är beroende av den operativa rådgivningen som vi får av vår redovisare.

Företaget har en så pass stor omsättning att ägarna själva inte kan eller hinner sköta varken den löpande bokföringen eller övriga köpta tjänster. Företaget är starkt beroende av att köpa nämnda tjänster från en redovisningsbyrå vilket entreprenören är medveten om. Tidigare har ägarna inte ställt krav på uppställningen/designen på rapporterna men ju mer insatt ägaren blivit desto större krav på enkelhet och tydlighet ställs från företagets sida.

Ägaren anser att de är beroende av redovisarens operativa rådgivning angående bokföringsmaterialet. Han litar även på tillförlitligheten i rapporterna.

Sammanfattningsvis kan man säga att ägarna/VD styr hela ekonomistyrningsprocessen sålunda att ägarna beräknar olika försäljningskalkyler och uppskattar en preliminär budget medan övriga tjänster köps av redovisningsbyrån. Ägarna verkar nöjda med den tekniska utformningen, kanske p.g.a. att de själva kan påverka utformningen och ställa krav på

förändringar i själva designen/planeringen av rapporterna. Ägarna sätter stor tilltro till rapporternas trovärdighet och relevans.

Företagets ledning har ingen klart nedskrivna affärsplan som man anser är uttalad och diskuterad bland personalen utan den föreligger mer som ägarens egen strategiplan. Ägarna för dock personalutvecklingssamtal där strategiska delar i affärsplanen diskuteras med de anställda.

7.4.3 De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer

I detta kapitel övergår jag till att se på de faktorer som hör till gruppen interaktiva och värdeskapande och som köparen anser sig ha en uppfattning om enligt de intervjuer jag fört. Upplägget fortsätter som tidigare och utgår från modellens olika variabler.

Tabell 7 - 18: Företaget Deltas uppfattning om de interaktiva och värdeskapande systemens faktorer.

<i>Relationskvalitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Det är viktigt att ha en bra kontakt ned den personliga redovisaren • Rådgivning och kvalitet hör samman och bygger mycket på erfarenhet och hur länge man jobbat tillsammans.
<i>Förtroende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Man måste kunna lita på sin redovisare. • I en rådgivningssituation är förtroende det allra viktigaste.
<i>Bindningar</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Man bör sträva efter att minska bindningar som t ex kunskapsbaserade, juridiska och tekniska hinder. • Vi har inget skrivet samarbetskontrakt med redovisningsbyrå.

Beteende

- Det är en personlighet fråga.
- Ledarskapet anser vi hör till ägarna och företagets strategi och vision diskuteras inom ledningsgruppen.
- Vi har ingen uttalad strategi utan lever enligt efterfrågan på marknaden.

Eftersom företaget Delta är beroende av strategisk rådgivning framkom det olika aspekter på rådgivningsrollen och den kvalitet som säljaren kan erbjuda. Ägarna har stort förtroende för redovisaren men resultatet har inte kommit av sig självt utan genom ett långsiktigt samarbete där företaget ställt krav och önskemål på de produkter de köper.

Eftersom företaget är beläget inom ett geografiskt begränsat område så finner man snabbt att det förekommer geografiska, sociala men även vissa ideologiska bindningar, dvs. man väljer att gynna den lokala expertisen framom tjänster producerade utanför det lokala området.

Ägarna värdesätter det förtroende som de upplever finns i deras relation till säljaren. Säljarens beteende är enligt köparen mycket en personlighetsfråga och det varierar med vilken rådgivare som företaget har som kontaktperson.

Sammanfattningsvis kan man säga att ägaren ser sig som en idealklient som är beroende av strategisk och operativ rådgivning. Man ställer krav på kvalitet på produkten och har över tiden byggt upp en god relation till rådgivarna. Säljarnas beteende kan variera p.g.a. vem som sköter den direkta kontakten mellan köpare och säljare.

Tabell 7 - 19: Företaget Deltas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.

<i>Relationskvalitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Relationen till redovisaren kan ej vara bättre än som det fungerar idag. • Vi är mycket beroende av rådgivning från vår personliga redovisare.
<i>Förtroende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har fått fullt förtroende p.g.a. att personalen och ägaren i redovisningsbyrån är engagerade. • P.g.a. närheten till redovisaren och de dagliga kontakter vi har uppstår ett förtroende. • Vi har bytt redovisar allt för många gånger.
<i>Bindningar</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi är klart beroende av att köpa dessa tjänster vilket gör att vi har klara bindningar till företaget. • Vi har god dialog med vår revisor som vi anlitar ofta och är som en personlig rådgivare inom företaget.
<i>Beteende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • De lyssnar på oss. • Våra reklamationer behandlas snabbt. • Vi har en ständig dialog med redovisningsföretaget och diskuterar risker och kundrelationer. • Vi försöker ha en lärande inställning till ledarskap men det krävs ett speciellt ledarskap att leda den övriga personalen vilket inte alltid är smärtfritt.

Företaget har haft tre olika redovisare under de senaste tio åren som kund i redovisningsbyrån. Att byta personlig redovisare har visat sig vara svårt och tidsödande ur företags synvinkel. När en redovisare byts ut måste personen sätta sig in i företaget vilket tar tid. Sedan tar det lång tid att bygga upp förtroende och skapa ett beteende som både säljaren och köparen accepterar.

Företaget verkar använda redovisningsbyrån och den personliga redovisaren som strategisk rådgivningsexpert. Möten varje vecka verkar höra till vanligheten. Företaget verkar ta tillvara den kunskap som de erhåller från redovisaren och dra nytta av redovisarens råd. Under sådana omständigheter anser sig ägarna vara en form av idealklient enligt Johanssons (1997) definition av klientidentiteter.

Företaget har medvetet byggt upp ett förtroende med redovisaren och på så sätt lyckats engagera redovisaren i företagets verksamhet. Företagets revisor som är GRM-revisor har tagit en konsulterande roll i företaget och engagerar sig i företagets verksamhet.

7.4.4 Det gränsskapande systemet

I detta kapitel ser vi på hur köparen uppfattar det regelverk och gränsskapande dimensionen av tjänstekvalitet. Ur ett långsiktigt perspektiv är priset kanske inte den enda viktiga kostnadsfaktorn utan s.k. relationskostnader kan vara minst lika viktiga. Nedan följer köparens syn på pris, relationskostnader och långsiktiga kostnader samt regelverkets betydelse. Först beskrivs köparens uppfattning om regelverkets betydelse samt den ekonomiska dimensionen följt av mina kommentarer och reflektioner i tabellen 7 - 20.

Tabell 7 - 20: Köparens uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer.

<i>Regelverk</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Vi köper dessa tjänster och förutsätter att redovisaren levererar tjänsterna enligt det regelverk som enligt lagen gäller. • För mycket styrt av lagar och förordningar enligt ägaren. Större frihet borde ges åt företagarna.
<i>Pris</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Vi har inte reagerat på tjänstens pris men inte är det billigt. • Vi ifrågasätter prissättningen allt oftare och har diskussion med redovisningsbyrån.

<i>Kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Sälj företaget tar betalt för varje extra tjänst som vi vill ha vilket gör att vi tyvärr avvaktar med att beställa den information som vi kanske skulle vilja ha.
<i>Produktivitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi får fakturorna specificerade vilket gör att vi ser antalet timmar men det är ändå svårt för oss att bedöma om det är verkliga timmar.

Åsikterna om regelverket kring redovisningsrapporterna var få. Man ansåg att en förenkling i regelverket vore önskvärd. Ägaren själv säger "man vill förstå siffrorna men det är inte så lätt alla gånger". Ledningen i företaget använder sig av redovisningsmaterialet som underlag när strategiska beslut görs i företaget.

Köparen är inte prismedveten. När priset på tjänsten diskuterades framkom det att köparna inte nämnvärt funderat på tjänstens pris utan i och med att köparna upplever att de får god rådgivning är köparen även redo att betala för tjänsten. Men som ägarna uttrycker sig: "om inte vi skulle få en så bra operativ och strategisk rådgivning så skulle vi säkert ha reagerat på priset för tjänsterna".

Företaget har inget skrivet samarbetskontrakt idag vilket ägarna ser fram emot. I och med att man har ett kontrakt kartläggs även prisbilden på alla tjänster som säljaren kan erbjuda vilket gör det lättare för köparen att få en helhetsbild av kostnaderna.

Tabell 7 - 21 berättar om köparens syn på utfallet av det gränsskapande systemets faktorer följt av kommentarer. Kommentarererna är tagna från intervjuprotokollen som är bandade.

Tabell 7 – 21: Köparens uppfattning om det gränsskapande utfallet.

<i>Regelverk</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Jag anser att regelverket hämmar utveckling av nya strategier och marknader. • För mycket styrning ger snävare handlingsfrihet. • Bra med regler och direktiv som styr personella önskemål och krav men svåra att efterleva och förklara för de anställda. • Redovisaren och revisorn har hjälpt oss med att förklara spelreglerna för personalen.
<i>Direkta relationskostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Om säljaren byter den personliga redovisaren medför det direkta kostnader för oss.
<i>Indirekta kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Ibland tar det onödigt lång tid att förklara saker för redovisaren vilket gör att vi tycker att vi förlorar tid.
<i>Psykologiska kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • I och med att vi litar på redovisaren och revisorn behöver vi inte kontrollera uppgifterna. • Ibland upplever vi att det tar för lång tid att leverera produkten.

Kundens totala långsiktiga uppoffringar består av priset plus de extra kostnader som relationen medför, så kallade relationskostnader. Man bör således göra skillnad mellan kortsiktiga och långsiktiga uppoffringar. De kortsiktiga kostnaderna, dvs. priset, upplever inte kunden i detta fall som något större problem. Entreprenören har inte ens förhandlat om priset på tjänsterna på flera år vilket som vi tidigare konstaterat beror på att kunden upplever att de får en god kvalitet på produkten samt en god operativ och strategisk rådgivning av säljaren.

Kunden upplever sig däremot att ha vissa direkta relationskostnader. Om företaget önskar utveckla sina produkttjänster tillkommer det tilläggskostnad vilket kunden inte alltid förstår. Indirekta relationskostnader till följd av relationen med säljaren och köparen förekommer

ibland då säljaren har klagomål. Dessa klagomål är inte många men har förekommit. Å andra sidan anser kunden att en snabb och välskött rättelse är värdefull, vilket de även anser sig få. Detta sänker de indirekta relationskostnader som orsakas av misstag, brist på kunskap eller andra kvalitetsproblem.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att köparen ser kundförhållandet i ett långsiktigt perspektiv och beaktar såväl de direkta som indirekta och psykologiska kostnaderna som förväntas uppstå i relationen, för att på så vis förstå prissättningen i ett längre tidsperspektiv. Däremot har Alpha inte visat sådan långsiktig kostnadsberäkning för företaget Delta vilket borde vara i Alphas intresse för att visa kunden värdet av den erbjudna tjänsten, något som köparen kan förstå och uppskatta.

7.5 Tillverknings- och serviceföretaget Gamma

7.5.1 Bakgrund och företagsbeskrivning

Företaget grundades på 60-talet som ett familjeföretag men som nu är ett aktiebolag som ägs av två ägare. Man kan säga att familjeföretaget är en "koncern" bestående av fyra företag: ett måleri, en affärsbutik samt två företag som bedriver fastighetsinnehav. Måleriet blev aktiebolag år 2000. Måleriet har utvecklats genom ett företagsköp år 2004 vilket gjorde att personalen ökade från 4 till 10 personer. Idag är personalstyrkan hela 15 personer. År 2005 beslöt företagsledningen att bygga en affärsfastighet för parti och minut försäljning. Minutförsäljningsstället öppnades 2006. Företaget är delägare i en färgkedja i Sverige så huvuddelen av produkterna inom företaget köps in från Sverige.

Företaget Gamma är sedan företagsköpet 2004 det största måleriet på Åland. Butiken är i ett utvecklingsskede och ökade försäljningen år 2007 med 65 % och under 2008 med 27 %.

Gamma kan som största måleri erbjuda kunderna garantier för att i tid, med rätt utrustning och med avsedd kvalitet utföra ett brett sortiment av

tjänster. Inredning handlar idag mycket om att kombinera en helhet av byggprojektet vilket gör det enklare för kunderna. Butiken för sin del är ett starkt komplement till måleriverksamheten. Personalen kan med den kunskap de innehar erbjuda kunderna kostnadseffektiva lösningar på sina projekt.

Företagets fastighetsinnehav skall ses som en långsiktig investering som på sikt kommer att kunna ge möjligheter till nya bostadsprojekt som företaget indirekt kommer att dra nytta av. Fastighetsinnehavet skapar idag alltför låga intäkter varför nya strategiska lösningar bör fattas av företagets ledning inom de närmaste åren.

Företagets syfte är att tillhandahålla med måleribranschen förknippade tjänster och varor till på Åland verkande byggnadsföretag, privatpersoner, arkitekter och offentliga inrättningar, dels genom måleriet och dels genom minutförsäljning. Därtill finns inom företaget även "grunder verksamhet" i form av investeringar i tomtmark på Åland.

Företaget drivs som ett aktiebolag och ägs av två personer. Arbetsfördelningen är uppdelad ägarna emellan. Företagets styrelse består av ägarna.

Företaget anlitar företaget Alpha och köper tjänster av företaget. Företaget har en CGR-revisor samt en mentor med verksamhet inom en annan bransch men med gedigen kunskap inom företagsverksamhet. Företaget har goda relationer till sin huvudbank som de har haft alltsedan starten på 60-talet.

I januari 2009 bytte företagets ledning bokföringsfirma för att bättre tillmötesgå företagets ökade verksamhet och snabbare få signaler på verksamhetens lönsamhet och framför allt få förslag på åtgärder då detta behövs. Som mentorer har företagets ledning även anlitat företagets revisor samt en utomstående konsult/företagsledare inom en annan bransch, men med kunskap inom företagsverksamhet. Företaget har även en så kallad husjurist, främst inom skatterådgivning, som kompletterar företagets ledning.

Ledningen anser sig även ha ett brett socialt nätverk såväl inom sin bransch som inom närsamhället vilket kan ge fördelar när strategiska beslut skall fattas i företaget.

Enligt tabell 7 - 22 nedan ses företagets omsättning och resultat under de tre senaste åren.

Tabell 7 – 22: Företaget Gamma.

	2006	2007	2008
Antal anställda	15	17	15
Omsättning (t. €)	2.214	2.198	2.215
Resultat före extra ordinära poster (t. €)	-0,540	0,289	0,674

Företagets (koncernens) omsättning är oförändrad under åren 2006 – 2008. Resultatutvecklingen har utvecklats negativt under samma period.

Företaget har ett antal strategiska beslut att ta ställning till under de närmaste åren enligt ägarnas visioner och planer. Gällande själva butiksfastigheten så finns det planer på att utöka fastigheten och skapa ett center för bygg och inredning. Detta fodrar även investeringar i större lagerlokaler. Nya produkter enligt kundernas önskemål måste även kontinuerligt tas fram. Måleriet måste även utvecklas men största hindret här är att det inte finns utbildade målare i den omfattning som marknaden efterfrågar. Även här måste man ta strategiskt beslut om hur mycket den delen av företaget skall växa. Fastighetsinnehavsdelen av företaget binder kapital i företaget vilket orsakar i viss mån lönsamhetsproblem. Ägarna anser dock att man på sikt kommer att kunna förvalta detta kapital och det i företagets helhet kan generera kringeffekter i form av utvecklingsprojekt för företaget. Lågkonjunkturen som nu trätt i kraft bromsar denna utveckling och ledningen måste ta nya strategiska men

även operativa beslut om hur och om företaget skall förvalta denna egendomsmassa. Detta är förutsättningarna för företagets närmaste framtid varför en dialog med ekonomiansvariga inom "koncernen" anses som otrolig viktig.

7.5.2 Det diagnostiska systemets faktorer

I detta kapitel kommer diagnostiserande dimensionsfaktorerna ur företaget Gammas synvinkel att presenteras. Presentationen följer samma uppställning som föregående kapitel och följer därmed modellen i kapitel fem. Synpunkterna representeras av entreprenören dvs. ägarna som har ansvar för ekonomistyrningen inom företaget. Kommentarer enligt tabell 7 - 23 är bandade och nedskrivna i intervjuprotokoll

Tabell 7 - 23: Företagets Gammas uppfattning om det diagnostiserande systemets faktorer.

Objekt	<ul style="list-style-type: none"> • Vår löpande redovisning erhålls enligt plan men måste bearbetas. • Bokslut görs enligt gällande regler men måste förklaras.
Mått	<ul style="list-style-type: none"> • Vi begär inga uträkningar på särskilda nyckeltal. • Vi jobbar med budgeten själva. • Vårt kassasystem gör det möjligt att kontrollera och jämföra.
Jämförelsetal	<ul style="list-style-type: none"> • Vi projekterar varje projekt var för sig, dvs. en s.k. lönsamhetskalkyl. • Budgeten är idag vårt jämförelsemått/tal. • Ägarna projektkalkylerar alla jobb.
Effektivitet/Leverans	<ul style="list-style-type: none"> • I och med byte av redovisare så har leveranspålitligheten blivit allt bättre, ett rätt beslut.

Idag anlitar företaget Alpha som sköter den löpande redovisningen, momsredovisningen samt löneredovisningen och gör halvårsbokslut och årsbokslut. Alla rapporter presenteras och går igenom med deras personliga redovisare och är uppställda enligt gängse normer.

Tidigare anlidade företaget en redovisningsbyrå som enligt informanterna inte kunde producera den information som ägarna ville ha. Ägarna gör en resultatbudget men som nu skall utvecklas med hjälp av den nya redovisaren. Företaget jobbar även med att utveckla nya former för uppföljning av nyckeltal inom "koncernen". Företaget har en person anställd som förbereder redovisningsmaterialet och som på sikt även skall analysera redovisningsinformationen från redovisningsbyrån. Idag gör en av ägarna projektkalkyler för varje måleriprojekt. Informanten eftersträvar här en större interaktivitet mellan ägarna för att alla delägare skall kunna se helheten i företaget. Företagets ägare kan inte i detta skede presentera en nedskriven affärsplan. Enligt ägarna är dock en sådan affärsplan under utveckling. Företaget saknar även en nedskriven HRM-plan men utför dock utvecklingssamtal med sin personal.

Budgetering, kassasystemets uppföljningsstatistik och projektkalkyler är de underlag som företaget idag använder. Redovisningsmaterial används inte som en del i den operativa processen. Kommentarer enligt tabell 7 – 24.

Tabell 7 - 24: Företaget Gammals uppfattning om det diagnostiska utfallet.

<i>Design/planering</i>	
▪	Vi accepterar den enligt reglerna uppställda mallen.
▪	Vi har inga krav.
▪	Idag gör vi först en resultatbudget vilket vi inte gjort tidigare.
▪	Hittills har vi inte gjort en likviditetsbudget men nu måste vi börja göra detta.

Tillförlitlighet

- I och med att vi fått ny redovisare så hoppas vi på att tillförlitligheten skall bli bättre.
- Som det hittills fungerat har vi inte kunnat lita och förstå oss på de rapporter som vi fått.
- Projektkalkylerna har inte alltid stämt och detta måste vi bättre på.
- Vi har gjort förluster p.g.a. felkalkyleringar.

Begriplighet/trovärdighet

- Nu förstår vi bättre vad rapporterna visar.
- Vi måste bli bättre på att ställa krav och begripa oss på vad siffrorna säger.

Relevans/roll/avsedd, uttalad, reell

- Vi kan inte säga att det påverkat våra beslut och rollen är oklar.
- Vi ser att vi måste budgetera bättre.

Företagets ledning är beroende av tjänsterna från en redovisningsbyrå om vilket entreprenören/VD är medveten. Ägarna kalkylerar sina byggprojekt men trots det har förluster uppstått p.g.a. felkalkyleringar. Detta utgör en betydande del av resultatet varför man diskuterat detta inom företaget och ansett att åtgärder måste vidtas för att eliminera förluster p.g.a. felkalkyleringar. Idag görs en budgetuppföljelse för affärsverksamheten men inte för övrig verksamhet inom företaget vilket är en stor brist enligt ledningen. Ingen likviditetsbudget görs inom företaget vilket har lett till att ledningen inte har en aktuell och uppdaterad likviditetsrapport att tillgå. Detta har till nu bara sköts med s.k. känslor. Då företagets ledning är beroende av redovisningsbyråns tjänster så accepteras tjänstens design och utformning. Tillförlitligheten anser ägarna vara bra. Ägarna anser att redovisningsinformationen har en avsedd roll men i deras fall inte så uttalad och reell som den borde vara. Ägarna anser att informationen bör få en större del i den operativa styrningen av företaget.

7.5.3 De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer

I detta kapitel övergår jag till att se på de interaktiva faktorer som köparen anser sig ha en uppfattning om enligt de intervjuer som jag fört med ägarna. Upplägget fortsätter som tidigare och utgår från modellens olika variabler. Först ges säljarens kommentarer i tabellen 7 - 25 varefter jag kommentar svaren.

Tabell 7 - 25: Företaget Gammas uppfattning om de interaktiva och värdeskapande systemens faktorer.

<i>Relationskvalitet</i>	<ul style="list-style-type: none"> • I och med byte av redovisningsfirma och redovisare ställer vi krav på relationen. • Vår relation med den nya bokföraren verkar nu fungera bra. • Vi har ingen uttalad bra relation med vår revisor.
<i>Förtroende</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Vi hade inget förtroende för vår f.d. redovisare för vi fick inga konkreta svar och förklarningar av denna person. • Vi har inte heller någon uttalad bra relation med eller förtroende för vår revisor.
<i>Bindningar</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Vi har bindningar till redovisningsbyrån p.g.a. av att vår mentor har starka bindningar till just det företaget. • Val av revisor kom till p.g.a. vår mentor.
<i>Beteende</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Inga kommentarer då vår relation till vår nya redovisare är så pass ny men det känns bra.

Företagets ägare har visioner och planer för strategiska handlingar. Dessa visioner är inte alltid uttalade och förankrade inom företaget. Samtal och diskussioner förs inom företaget med de anställda regelbundet oftast, i samband med offertförfrågningar. Företaget har vuxit så pass

snabbt att villkoren förändrats och företagets ledning tog beslut om att byta redovisningsbyrå och ställde krav på den nya redovisaren. Enligt ledningen känns det som om denna relation kommer att fungera och i och med att de ställer högre krav och vet vad de vill ha och de tror att detta borde leda till en klar förbättring. Ledningen i företaget eftersträvar efter en mer öppen dialog med revisorn i företaget. Hittills har företagets ledning inte ställt krav på den information som erhållits av revisorn men ledningen vill förbättra informationsutbytet. Ledningen har diskuterat möjligheten att på sikt göra sig oberoende av redovisningsbyrån och sköta allt inom företaget men ett sådant strategiskt beslut har ännu inte fattats.

Tabell 7 – 26: Företaget Gammas uppfattning om det interaktiva och värdeskapande utfallet.

<i>Relationskvalitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • För tidigt att säga om kvaliteten blir bra med den nya redovisaren. • Relationen till vår revisor måste förbättras.
<i>Förtroende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har betydligt större förtroende för den nya redovisaren än den gamla. • Vi har förtroende för vår revisor men vi önskar oss en aktivare dialog.
<i>Bindningar</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Klara bindningar till redovisningsfirman. • Vår revisor har bindningar till redovisningsfirman. • Det är inte så lätt att byta revisor.
<i>Beteende</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi är relativt unga och vi vill lära oss. • Vi vill ha ekonomisk insikt.

Företagets ledning är intresserad av ekonomi och vill förstå ekonomistyrningsmekanismerna vilket idag inte verkar vara självskrivet. Ledningen har inte ekonomisk utbildning utan är mer praktiskt tekniskt inriktad men medvetenheten om ekonomistyrningsfunktionens viktiga roll finns och viljan att kommunicera och lära sig finns. Ledningen har en lärande ledarskapstil. Idag har företagsledningen ingen bra interaktion med sin revisor vilket företagets ledning nu förstått och tänker börja jobba med. Dialogen med den s.k. mentorn verkar vara sporadisk. Man träffas cirka 2 - 3 gånger per år och då endast när ledningen kontaktar honom. Denna interaktion och dialogutveckling borde absolut utvecklas. Detta har även ägarna i företaget insett men av olika orsaker har man inte utvecklat detta ännu. Företaget har en kanslist anställd som sköter mycket av den dagliga rutinen, bland annat konterar, gör tidsregistreringar för de anställda och fakturerar. Ägarna har ändrat rutinen kring betalning av fakturor så att en av ägarna måste godkänna samtliga utbetalningar som görs. Detta hade dittills inte varit fallet. Företagets kassasystem verkar idag utgöra ett uppföljningsverktyg som följs upp men inte som verktyg för styrning. Informationen till personalen verkar idag inte heller vara utvecklad och systematisk utan mer sporadisk. Informationsmöten hålls när kalkylerna visar negativt resultat.

7.5.4 Det gränsskapande systemets faktorer

I detta kapitel undersöks hur köparen uppfattar det regelverk som omger redovisningsreglerna och den ekonomiska dimensionen av tjänstekvalitet. Som konstaterats är priset ur ett långsiktigt perspektiv inte den enda viktiga faktorn utan s.k. relationskostnader kan vara minst lika viktiga. Nedan följer köparens syn på regelverkets möjligheter och hinder samt hur man upplever det pris som köparen måste betala för tjänsterna. Kommentarer enligt tabell 7 – 27.

Tabell 7 – 27: Företagets uppfattning om det gränsskapande systemets faktorer.

<i>Regelverk</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi anser att vår redovisare kan detta. • Vi borde lära oss mer om gällande regelsystem.
<i>Pris</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi anser att vår redovisare och vår revisor tar ett alltför högt pris i jämförelse vad vi får.
<i>Kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Om kostnaden skall vara på denna nivå så måste vi kräva att få mer information. • Alltför höga arvoden.
<i>Produktivitet</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi upplever produktiviteten som rätt ineffektiv, kunde vara effektivare.

Företaget har idag ett skriftligt avtal med sin redovisningsbyrå vilket inte var fallet med den tidigare byrån. Företagets ledning upplever kostnaderna som väsentligt för höga och kanske beror detta på att kommunikationen kring rapporterna som ledningen erhållit inte har varit begriplig. Regelverkets komplexitet verkar störa ägarna för de har för liten kunskap för att ställa de rätta frågorna och kanske även för att få ut den rätta informationen. I och med bytet av redovisningsbyrå kan detta avhjälpas vilket ägarna nu insett och jobbar med. Företagsledningen anser sig medvetna om bokförings- och skatteregler och tar ansvar för eventuella överträdelser som sker inom företaget. I och med att företaget vuxit från en enskild firma till ett aktiebolag, antalet anställda ökat, omsättningen ökat och kapitalbindningen vuxit så ställer regelverket nya krav på ledningen. Denna förändring har inte varit så lätt att genomföra enligt ägarnas syn, vilket framkommer även i intervjuerna. Se kommentarer i tabell 7 – 28.

Tabell 7 – 28: Företagets uppfattning om det gränsskapande utfallet.

<i>Regelverk</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har nu en strategi att eventuellt köpa mer rådgivning p.g.a. vi inte hinner hålla oss a` jour med regelverk som berör redovisningsregler, moms och skatteregler. • Samtidigt som vi måste köpa mer tjänster finns det planer på att sköta allt själv men personalen kan inte regelverket idag så pass bra.
<i>Direkta relationskostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har haft direkta relationskostnader med förra redovisningsbyrån då vi inte fått materialet i tid och inte heller fått en förklaring till våra frågor.
<i>Indirekta relationskostnader.</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Kanske man kan säga att relationen mellan delägarna tidvis har varit mindre bra p.g.a. att vi inte kunna kommunicera med redovisaren/revisorn och vi sinsemellan inte förstått vad som skett inom firman.
<i>Psykologiska kostnader</i>
<ul style="list-style-type: none"> • P.g.a. ovisshet och brist på saklig information har vi haft sådana kostnader, men nu hoppas vi att dylika stressfaktorer skall upphöra.

Gränsskapande styrsystem/faktorer är ofta uttryckta i negativa termer eller som ministandarder (Simons, 1995). Detta kan vi explicit utläsa av intervjun. Ledningen i företaget accepterar viss mått av regelverk men anser sig inte ha tillräcklig kunskap vilket leder till negativ inställning till informationen som de erhåller. De upplever även att om de vill ha information och rådgivning så bygger allt på deras förmåga att ställa krav på redovisaren och revisorn. En naturlig ömsesidig interaktion fungerar tydligen inte idag mellan parterna vilket de nu uttryckligen vill förändra men detta är inte ännu förverkligat. Företagets ledning använder idag inte systemens kontrollfaktorer interaktivt. Brist på en hållbar vision/strategi kan associeras till brist på ett identifierbart interaktivt kontrollsystem i organisationen. Många förbättringsåtgärder har vidtagits under den tid jag följt företagets ledning men det strategiska beslutfattandet måste ännu utvecklas enligt min mening. Detta skulle påverka de gränsskapande faktorernas utveckling i positiv riktning.

8 Analys av interaktiva relationer

8.1 Interaktionsnivåerna

Syftet med kapitel sju var att beskriva fallföretagen och syftet med detta kapitel är att identifiera och analysera olika interaktioner genom att beskriva data i den empiriska delen och försöka identifiera olika interaktionsförhållanden på de olika nivåerna. Syftet är emellertid inte att analysera och strukturera insamlade empiriska data i olika sekvenser, episoder och akter som täcker hela förloppet i ett relationsförhållande. I jämförelse med tidigare avsnitt där jag beskrev säljarens och köparens syn på styrningsfaktorer med hjälp av det insamlade empiriska materialet, analyserar detta kapitel säljarens och köparens syn på samspel och interaktion på de olika nivåerna. Det empiriska materialet kommer att användas för att beskriva hur synen av samspel påverkar de olika nivåerna. Säljarens och köparens kommentarer markeras med Alpha (A) Beta (B), Delta (D), Gamma (G) vilka i texten anges som informanternas utlåtande.

I linje med andra organisationsstudier inom området (Liljander och Strandvik 1995, Storbacka 1994, Holmlund 1997) som studerat och påträffat mönster på samlade nivåer, påvisar denna studie att när vi studerar interaktionen i ett affärsförhållande kan data grupperas enligt följande fyra nivåer: akter, episoder och sekvenser som slutligen ackumulerar kvalitetsupplevelsorna till fjärde nivån som gäller relationskvalitet och som påverkar företagets strategiska beslutsprocess. Dessa är hierarkiska nivåer som varierar från en enskild förändring till en hel portfolio av relationsförhållanden för ett enskilt företag.

Ur ett dynamiskt perspektiv är kvalitet något man upplever på alla nivåer i relationen så att man får en övergripande uppfattning om kvalitet vid varje given tidpunkt (Grönroos 2000). I kapitel tre där vi beskrev småföretagens behov av rådgivning och hjälp för att kunna leda och utveckla sina företag (Johannisson & Lindmark 1996, Sundnäs et al. 2002, Andersson 1995, Arnold 1984) framkom det att en helhetsyn på pro-

blemområdet bedöms som önskvärt. Johannisson och Lindmark (1996) talar om kompetensutveckling och resurstillförsel som svåra att skilja åt och det är inte så självklart att begreppet resurstillförsel ovillkorligen bäst beskriver utfallet av den affärsmässiga relationen mellan redovisningsbyrå, revisorn och företaget. Johannisson och Lindmark (1996) menar att småföretagare sätter sitt företag i centrum och sedan bygger upp personliga kontakter och nätverk runt detta. Småföretagare tenderar i allmänhet att relatera till individer och nätverk runt detta. Eng (2005) visar i sin undersökning hur "learning effects on relationships value of firms in a business network context are influenced by the perceived resource interdependencies, resource fit, relationship connections and learning capability". Kvalitetsupplevelser på aktivnivån, den första nivån, färgar upplevelsen av den andra nivån, episodens, kvalitet. Men dynamiken i hur relationskvalitet uppkommer gör att högre nivåers kvalitetsupplevelser färgar av sig på uppfattningen om kvaliteten hos den lägre nivåns akter i de episoder som följer. Relationskvalitetens dynamik innebär att upplevelsen av episoderna sammansmälter till den tredje övergripande nivån som omfattar hela sekvensen. Den tredje nivåns kvalitetsupplevelse färgar av sig på upplevelsen av kommande episoder och akter i den framtida relationen mellan kunden och säljaren och i denna studie mellan redovisningsbyrå, revisorn och företaget/entreprenören. Slutligen ackumuleras kvalitetsupplevelsorna och relationen i samspelen av sekvenser av episoder till fjärde nivån som gäller relationskvalitet (Grönroos 2000, Holmlund 1997, Liljander och Strandvik 1995, Storbacka 1994).

8.2 Akter

Akter är den minsta analysenheten i samspelsprocessen; det kan vara sådant som telefonsamtal eller företagsbesök. Akter kan gälla alla element i samspel: fysiska varor, tjänster, information, ekonomiska aspekter eller sociala kontakter (Grönroos 2002, Liljander och Strandvik 1995, Holmlund 1997). Aktiviteter på denna nivå kännetecknas av individuella

initiativ. I tabell 8 – 1 visas informanternas utlåtanden över aktiviteter som kan kategoriseras på aktnivån.

Tabell 8 – 1: Informanternas syn på ”aktnivån”.

<i>Allmänt</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har så bra och öppen kontakt med vår redovisare att vi ringer honom närhelst vi funderar på dessa saker (B) och (D). • Om kunden vill ha ett snabbt svar, är det viktigt att han även får det (A). • Sedan vi bytt redovisare har vi oftare kontakt kring löpande ärenden (B) och (G). • Vi har ingen eller dålig dialog med vår revisor (B) och (G).
<i>Aktiviteter som påverkar den högre aktivitetsnivån</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Personalen (bokföraren) är aktiv, positiv och kunnig. De kan sin sak och vill ge god rådgivning till köparna (A). • Vi ställer krav på utförande av kalkyler och bokslut. Vi måste förstå vår redovisning för att den skall kunna vara till hjälp i vårt dagliga arbete, så vi har nästan daglig kontakt med redovisaren (D) och (B). • Vi ställer inte krav på vår redovisare (G).
<i>Aktiviteter på högre nivå som påverkar aktnivån</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi har fullt förtroende för vår redovisare för vi kan inte alla regler som lagen om redovisning kräver (B) och (D). • Redovisaren kontaktar oss när han/hon vill ha mer information för redovisningen eller uppgörande av bokslut (G). • Kundens personliga redovisare kontaktar kunden när vi upptäcker att regelbrott begåtts (A)

De allmänna kommentarerna illustrerar att företagen har en bra och öppen kontakt till sin redovisare och att de har täta kontakter via telefon vilket påverkar den enskilde företagaren så att han kan få snabba svar på sina frågeställningar. Samtidigt konstateras att två företag har bytt redovisare under de senaste tre åren, vilket visat sig vara en positiv förändring så att kontakterna blivit fler och mer informativa. Däremot fram-

kommer det att kontakten till revisorerna inte på det allmänna planet fungerar utan företagen upplever en viss osäkerhet. Nästa utlåtande illustrerar hur krav på rådgivning och kunnig personal kan ha effekt på hela relationskvaliteten i ett affärsförhållande. De sista utlåtandena visar hur förtroende påverkar kommunikationen mellan säljaren och köparen.

8.3 Episoder

Sammanhängande akter bildar en liten del av en relation. De kallas episoder (eller tjänstemöten för att använda ett vanligt begrepp i litteraturen) och de kan vara sådana saker som en prisförhandlingssituation, en varuleverans eller en tjänsteleverans. Varje episod omfattar en rad akter (Liljander och Strandvik 1995, Holmlund 1997, Storbacka 1994, Liljander 1995). En tjänsteleverans kan till exempel gälla sådana akter som att beställa via telefon, komma överens om hur budgeten, kalkylen eller bokslutet skall utformas, leverera produkten, kontrollera innehållet i tjänsten, komma med klagomål eller skicka och betala faktura. I tabell 8 - 2 anges informanternas utlåtande över aktiviteter som kan kategoriseras såsom liggande på episodnivån.

Tabell 8 – 2: Informanternas utlåtanden på ”episodnivån”.

Allmänt
<ul style="list-style-type: none"> När vi börjar diskutera regler kring redovisning eller budgetarbete så är det fakta, vilket gör rådgivningen enklare men samtidigt svår för man måste kunna tolka och förklara alla lagar och föreskrifter (A) och (D). Vi önskar få bättre information av vår revisor och redovisare gällande åtgärder under verksamhetsperioden för att man inte vid årets slut måste göra nödlösningar (G) och (B).

Aktiviteter som påverkar den högre aktivetsnivån

- Vi har åsikter om hur bokslutet skall presenteras, utöver det lagstadgade (D) och (G).
- Vi har behov av rådgivning vilket vi avhandlar om men all rådgivning utöver den normala kostar vilket fördyrar slutprodukten och det kan begränsar oss ibland (G) och D).
- Vi vill ha hjälp med budgetarbetet och uppföljningen under året (G).

Aktiviteter som påverkar "aktnivån"

- När ett klagomål kommer från kunden förs ärendet av redovisaren till ledningsgruppen. I gruppen diskuteras ärendet och beslut fattas så fort som möjligt. Den ansvariga redovisaren ringer upp kunden och ordnar ett möte för att korrigera fel och brister som kunder upplever sig ha (A).
- Vi får ingen förklaring på våra frågor så frågor blir lämnade i luften (G)
- Vi lämnar vårt bokföringsmaterial kontinuerligt till redovisaren (B) (D) och (G).

Aktiviteter som påverkar "episodnivån"

- Det är lättare att jobba med små företag som är mer flexibla. Det är oftast ägaren som är involverad i processen varför det finns en större flexibilitet. Det är mindre byråkrati i ett litet företag vilket gör att det går att ändra på modeller/produkterna på ett lättare sätt (A).
- Vår redovisare har jobbat inom företaget en längre tid vilket gör att hon förstår vår verksamhet och det underlättar samarbetet (B).

En episod kan vara en förhandling kring hur budgeten skall utformas, hur kalkyler framställs eller hur den löpande redovisningen skall skötas (t.ex. hur verifikat lämnas in till redovisaren) där båda parterna kan ha åsikter om hur uppgiften skall hanteras och hur det i verkligheten blir. De två första uttalandena illustrerar hur beroende kunderna är av rådgivning och den expertrådgivning som de får av redovisaren. Kunderna försöker kontinuerligt ha önskemål om hur produkten skall se ut och vill påverka slutprodukten utformning men samtidigt är de beroende av de lagar och föreskrifter som omger redovisning samt uppgörande av bokslut. Dock framkommer det i intervjuerna att företagsledningarna önskar en större aktivitet från revisorerna och även från redovisaren under verksamhetsperioden. Detta visar företagsledarnas osäkerhet och brist på

kunskap inom området. De två uttalanden som påverkar den högre aktivitetsnivån hör ihop med de två tidigare uttalandena men illustrerar samtidigt hur en episod kan påverka en sekvens (vilket behandlas i nästa avsnitt). Om parterna exempelvis inte kommer överens om ett pris på tjänsterna, kan tjänsten inte utvecklas som kunden önskar, vilket ger en sämre kvalitet som gör att förståelsen för informationen minskar. En prispförhandlig kan även fördröja leveransprocessen vilket kan orsaka tilläggskostnader för såväl säljare och köpare. Uttalandet angående reklamationer visar att företaget försöker sköta dylika ärenden så fort och sakligt som möjligt och försöker hålla diskussionen på en individuell nivå mellan redovisaren och kunden. Det sista uttalandet i tabellen ovan refererar till en annan typ av episod i en sekvens: designen av produkten. Flexibla kontakter mellan involverade individer gör det lättare att ändra på saker och komma överens om hur ärenden skall skötas.

8.4 Sekvenser

Nästa analysnivå i rådgivningsprocessen gäller sammanhängande episoder, sekvenser. En sekvens kan vara en tidsperiod, ett produkterbjudande, ett projekt. En sekvens kan innehålla alla slags samspel som hör till ett givet projekt och kan pågå under exempelvis ett års tid eller längre. Sekvenser kan också överlappa varandra så att episoder som hör till en sekvens också kan utgöra en del av en annan (Liljander och Strandvik 1995, Holmlund 1997, Storbacka 1994). I den studerade rådgivningsrelationen var den naturliga slutprodukten bokslut, årsredovisning och revisionsrapport. Uttalanden som de intervjuade hade kring slutprodukten, grundar sig på en erfarenhet under en längre tid. Produkten som redovisningsbyrån säljer är ju i sig en produkt som avslutas varje år och som fortsätter nästa år. Slutprodukten är i sig lättare att utvärdera än t.ex. mellanrapporter. Säljföretaget vill sälja en högkvalitativ och informativ slutprodukt till kunden. Köparna som var fokuserade på en kvalitativ rådgivning sammanfaller med parternas gemensamma mål samt att den tekniska kvaliteten, som enligt lagar och förordningar måste uppfyllas.

Lika viktigt är att relationen i rådgivningsfasen uppfyller parternas önskemål. I tabell 8 - 3 visas informanternas utlåtanden över aktiviteter som kan kategoriseras på sekvensnivån.

Tabell 8 – 3: Informanternas utlåtanden på ”sekvensnivån”.

<i>Allmänt</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Man byter inte redovisningsbyrå så lätt på grund av att man har byggt upp ett sätt att arbeta och en relation till redovisaren. Med tanke på framtiden och vad som kan hända så stannar vi som kunder hos vår nuvarande byrå men skulle vi inte bli nöjda tvekar vi inte att byta till en byrå som kan leverera en produkt som vi vill ha (B) och (D). • Vi redovisar företagets resultat från redovisningsbyrån månatligen till vår personal och diskuterar utfallet (B). • Vi har vårt redovisningsmaterial som underlag vid vår ekonomistyrning som vi diskuterar med redovisaren om (B) och (D). • Vår revisor får materialet från redovisningsbyrån och kommer in en gång/år för att diskutera (B). • Vår revisor ser vi inte under årets process (G).
<i>Aktiviteter som påverkar aktiviteter på relationsnivån</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Just nu är rådgivning/relationen mycket viktig. Vid perioder när man gör bokslut har vi extra behov av rådgivning av redovisare men även från revisorn som ger oss rådgivning i skatteärenden (D). • Vi för en kontinuerlig dialog med redovisare under året som gör att relationen utvecklas hela tiden (B) och (D).
<i>Sekvensaktiviteter som påverkar aktiviteter på en lägre aktivitets nivå</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Genom att kunderna ställer krav på oss försöker vi utveckla våra produkter (kalkyler, budgeter, resultatredovisningar) enligt kundernas önskemål. De nya produkterna kan sedan användas för andra kunder (A). • Just nu utvecklar vi relationen med vår nya redovisare vilket gör att vi diskuterar redovisningens utformning och önskemål hur vi vill ha det (G).
<i>Aktiviteter på lägre nivå som påverkar sekvensnivån</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Vi gör kvartals- och halvårsbokslut men rapporterna kan ibland vänta på sig och detta är ibland ett problem (B) • Vi får ej material i tid eller i den form vi vill ha det så därmed blir det förseningar med rapportleveranser vilket kunden ibland inte förstår (A).

De två första uttalandena illustrerar beroendet av rådgivningsrelationen. Man fokuserar på kvalitet i den produkt man erhåller och ställer krav på leverantören. Man är även beroende av redovisaren men inte heller främmande för att byta. När produkten utvecklas tillsammans med redovisningsbyrån och nya produkter formas tillsammans med kunden anser parterna att relationen är mycket viktig. Detta illustrerar hur aktiviteter på sekvensnivån påverkar kommande aktiviteter på relationsnivån. Fördröjningar i leverans av bokslut och rapporter illustreras i de sista uttalandena och visar hur lägre aktiviteter påverkar sekvensnivåns aktiviteter. Allmänt även på denna nivå är uttalanden om revisorernas osynlighet och benägenhet till rådgivning. Endast ett av de intervjuade företagen för en interaktiv dialog med sin revisor. Kvalitetsupplevelse i rådgivningsprocessen på aktinivån färgar upplevelsen episodnivån som påverkar sekvensnivåns kvalitet på den slutliga produkten. Slutligen ackumuleras kvalitetsupplevelserna för sekvenser och episoder till fjärde nivåns upplevelse, som alltså är relationskvalitet i rådgivningsprocessen.

8.5 Relationsnivån

Den slutliga och mest sammansatta analysnivån är relationen. Flera sekvenser utgör en relation. Sekvenserna kan följa varandra direkt, de kan överlappa varandra eller vara åtskilda av längre eller kortare tidsperioder beroende på sådant som om verksamhetens natur eller tjänsten i sig är av fortgående eller tillfällig natur. Genom att dela upp "samspelet" i rådgivningssituationen i flera nivåer med olika grad av komplexitet får en forskare ett detaljrikt instrument för att analysera "samspel" mellan en tjänsteleverantör och dennas kunder. Alla element i rådgivningsprocessen – tjänsteprocess, information, sociala kontakter, ekonomiska åtgärder – kan identifieras och placeras på rätt plats i ett perspektiv som omfattar utvecklingen av relationen i rådgivningsprocessen över längre tid (Grönroos 2000, Liljander och Strandvik 1995, Storbacka 1994, Holmlund 1997).

I tabell 8 - 4 anges uttalanden om relationens betydelse i en rådgivnings-situation. Efter utlåtandena följer mina kommentarer.

Tabell 8 – 4: Informanternas utlåtanden om relationsnivån.

<i>Allmänt</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Nämnda företag är viktiga för oss för de är kommande tillväxtföretag vilket har gjort att vi kanske anstränger oss mer för att relationen med entreprenörerna i företagen skall fungera och utvecklas (A). • Rådgivningen fungerar bra för de är professionella yrkesmän som kan ge råd och om de ej vet så återkommer de när de rätt ut saken (B) (D). • Vi bytte redovisningsbyrå för vår rådgivningsrelation fungerade ej trots många diskussioner (G).
<i>Utlåtande om relationen som påverkar interaktionen på lägre nivåer</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Om kundrelationen inte fungerar brukar vi diskutera detta och byta redovisare så långt som möjligt enligt kundens önskemål (A). • Rådgivningsrelationen med vår revisor fungerar inte tillfredställande och måste utvecklas (G) och (B). • Vi har en bra relation till vår redovisare som verkligen är intresserad av vår verksamhet och ger oss goda råd. Revisorn är aktiv och återkommer när hon anser att något måste göras (D).
<i>Utlåtande om relationen på lägre nivåer som påverkar relationsnivån</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Man byter inte bokföringsbyrå för diverse småfel eller relationsproblem för det är så pass omständigt att byta och man vet inte hurudan service man får av den nya bokföringsbyrån (D). • Om relationen inte fungerar så brukar vi diskutera det med kunden och så försöker vi hitta en ny kontaktperson, men det lyckas inte alla gånger (A). • Vår relation till revisorn utvecklas över tiden och vi har utbyte av relationen idag mer än tidigare (D).

När jag intervjuade företagen frågade jag inte explicit frågor som berör de olika nivåerna i relationsfasen utan dessa svar som ses ovan är tagna ur ett större sammanhang och här har jag försökt tolka svaren ur ett relationsperspektiv med utgångspunkt i behovet av rådgivning. Det oaktat

kan man kategorisera dem på olika nivåer vilket har påverkan på högre respektive lägre nivåer enligt modellen.

De två första allmänna svaren om kvalitet i relationen mellan kunden och köparen visar att redovisningsbyrån anstränger sig mer för att relationen skall fungera för vissa tillväxtföretag. Vidar verkar det som kunskapen i tjänsteföretaget uppskattas mest i rådgivningssituationen och det har orsaker som börjar med händelser på aktinivån och som sedan har nått episod- och sekvensnivån. Utan denna räcka av positiva händelser skulle kunderna inte uppleva den goda rådgivningen som de tycks erhålla. Ett företag har dock bytt byrå på grund av relationsproblem och bygger nu upp en ny relation till sin nya redovisare. Följande uttalanden visar på hur förtroende påverkar rådgivningsrelationen vilket ger ett stadigt kundförhållande över tiden. De sistnämnda uttalandena visar på att i detta fall säljföretaget försöker förbättra sina kundrelationer om de ej fungerar tillfredsställande vilket orsakar indirekta kostnader för kunden som måste ge mer tid för att få rådgivningen att fungera. Vissa psykologiska kostnader kan man även finna i en sådan situation. Rådgivningsrelationen med revisorerna verkar inte fungera tillfredsställande för två av de tre undersökta företagen. Detta har kommit fram under alla interaktionsnivåer. Måhända har företagsledningen inte varit tillräckligt tydlig och fordrande i sina krav. Eller är det så att revisorerna i dessa fall som under en lång tid varit revisor i nämnda företag inte själva är intresserade av interaktivitet med företagsledarna?

8.6 Sammanfattande analys

Avsikten med detta kapitel är att sammanfatta och sammanlänka de presenterade resultaten i tidigare kapitel, men även att tillföra en förståelse och tolkning av materialet utifrån gjorda teoretiska grundval. Således skall svar sökas till de forskningsfrågor som härletts ur teorierna. Resultat från tidigare forskning används som stöd för diskussionen och tolkningen. Analysen kan ses som ett resultat av forskarens egna uppfattningar och intryck baserat på det material som insamlats, litteraturstudi-

er samt på den förståelse som grundar sig på erfarenhet av småföretagarens villkor och praktisk yrkesutövning.

I föregående kapitel har vi med hjälp av en undersökningsmodell beskrivit och analyserat samspelet på interaktionsnivån mellan tre företag som köper redovisningstjänster och ett företag som säljer nämnda tjänster. I detta kapitel kommer de diagnostiserande, interaktiva, värderings- och gränsskapande systemens dimensioner att presenteras genom att både säljarens (Alpha) och köparnas (Beta, Delta, Gamma) syn på själva processen och utfallet enligt den beskrivna modellen analyseras och jämförs. Resultatet kategoriseras som positivt, negativt eller neutralt. Resultatet av analysen beskrivs i nedanstående tabeller 8 - 5, 8 - 6 och 8 - 7.

8.7 Det diagnostiserande systemets faktorer i relationen

Ekonomistyrning diskuteras i faser av planering och uppföljning där aktiviteter består av budgetering, kalkylering och redovisning (Frenckner 1983). Även Samuelsson (1986) framhåller att ekonomisystem (-styrning) består av budgeteringssystem, kalkylsystem och redovisningssystem. Chenhall et al. (1986) beskriver ekonomisystemet med utgångspunkt från fyra aspekter dvs. "scope, timeliness, aggregation och integration". Ur denna definition har Lind (1999) ytterligare definierat ekonomisystemets egenskaper i sin avhandling som omvärldsredovisning, framtidsredovisning, ansvarsredovisning, produktredovisning, kundredovisning, redovisning för samordning, redovisningsmått samt redovisningens flexibilitet. Delarnas inbördes tyngd beror dock på företagets verksamhet. Redovisning som är en viktig del av ekonomisystemet, producerar underlag för bland annat strategiska planer och budgeter samtidigt som den svarar för en väsentlig del av uppföljningen av förverkligade strategiska beslut och budgetar.

Som vi tidigare konstaterat är det diagnostiserande systemet utformat för att säkerställa måluppfyllelse. Detta är ett återkopplingsystem man kan

sågas vara ryggraden i de traditionella ekonomisystemen. Systemet är de formella informationssystem vilka företagsledarna använder för att övervaka organisatoriska resultat och korrigera avvikelser. Med styrning menas att hålla reda på de kritiska funktionerna i ledarskap. God styrning betyder att företagsledarna rimligtvis kan vara säkra på att inga större överraskningar skall inträffa (Simons 1995).

Samtliga entreprenörer som intervjuats är ägare eller delägare och företagsledare i fallföretagen.

Som framgick i teoridelen om ekonomistyrning beskrivs innehållet i ekonomiska rapporter i termer av objekt, mått och jämförelsetal vilka har beskrivits av Lind (1996), Gerdin, (1999) och Greve (1999). Objekt- och måttdimensionerna samt jämförelsetalen bildar rapporternas innehållsmässiga dimensioner.

Det finns även den tidsmässiga dimensionen som aktualitet och frekvens. Aktualitet handlar om hur snabbt rapporten kommer efter rapportperiodens utgång. Frekvens innebär med vilken periodicitet som rapporten utkommer och distribueras till användarna (Johansson 1997).

Tabell 8 – 5: Det diagnostiserande systemets faktorer i relationen.

	Köparna <i>Positiv</i>	Köparna <i>Neutral</i>	Köparna <i>Negativ</i>	Köparna <i>Ingen data</i>
Alpha <i>Positiv</i>	<u>Processen</u> Objekt (A)(B)(D) Mått (A) (D) <u>Utfall</u> Design/ Leverans (A)(B)(D)) Tillförlitlighet (A)(D)(B) Trovärdig (A)(D) Strategi (A)(D)(B)	<u>Processen</u> Mått (B) Jämförelsetal (A) <u>Utfall</u> Design (B)(G) Trovärdighet (G) Avsedd roll (A)	<u>Processen</u> Mått (G) Objekt (G)(B) <u>Utfall</u> Roll (G) Leverans (G)(D)	<u>Processen</u> Jämförelsetal (A)(G)
Alpha <i>Neutral</i>	<u>Processen</u> Objekt (G) (B) <u>Utfall</u> Avsedd roll (A)	<u>Processen</u> Kompetens (G) Utfall(G)(D) Begriplighet (D)(G)	<u>Processen</u> Leverans(G)(B) <u>Utfall</u> Begriplighet (G) Leverans(D)(G)	<u>Processen</u> Jämförelsetal(G)
Alpha <i>Negativ</i>	<u>Utfall</u> Reell roll (G)	<u>Processen</u> Leverans (A)(G) <u>Utfall</u> Strategi (A) Begriplighet (A)	<u>Processen</u> Objekt(G)(D) <u>Utfall</u> Begriplighet (G)(D)	
Alpha <i>Ingen data</i>	<u>Utfall</u> avsedd roll (A)	<u>Utfall</u> Begriplig (G)		<u>Processen</u> Säkerhet (B)(D)(G)

Tabell 8 - 5, är ett sammandrag av egenskaperna som Alpha de säljande företaget och Beta, Delta och Gamma, köparna, upplever i den studerade relationen. Figuren består av sexton celler, som illustrerar säljarens och köparnas syn på det diagnostiserande systemets faktorer. Då köparna och säljarna har olika uppfattningar om själva processen och utfallet kommer samma dominerar att ingå i flera celler vilket figuren illustrerar. Jag har i cellerna angett säljarens och köparnas åsikter enligt min personliga tolkning. Detta skall ses som en sammanfattning av säljarens och köparnas syn.

Typiska verktyg för det diagnostiska styrsystemet är mål, affärsplaner, bokslut och nyckeltal, dvs. olika former för övervakningssystem. Det

diagnostiserande styrsystemet används del för att få stabilitet och för att nå på förhand uppsatta mål och dels för att motivera varje enskild individ i företaget. Bra mätvariabler skall vara heltäckande, baseras på fakta, vara acceptabla och påverka individen. Det är viktigt att prestationsvariabler och att det diagnostiska styrsystemet anpassas utifrån företagets strategi (Simons 1995).

Lagkrav beträffande redovisningens form och innehåll samt skattelagstiftningens regler styr redovisningsrapporternas utformning. Det leder till att informationen blir mindre lämpad att använda för styrning av verksamheten. Alpha framhöll att p.g.a. dessa krav presenteras rapporterna på ett givet sätt som alla kunder inte förstår och kan använda i den utsträckning som vore önskvärt. Emellertid framkom det i undersökningen att två av de tre undersökta företagen använder sig av rapporterna i sin dagliga verksamhet och ställer krav på Alpha på av rapporternas utformning. Köparna hade olika åsikter om begripligheten i rapporterna men ställde i så fall krav på Alpha att rapporterna skulle vara begripliga. Köparna ansåg att de i en viss utsträckning kunde påverka Alpha så att rapporterna förbättrades men förändringsprocessen tog för lång tid enligt köparna.

Val av begrepp har betydelse för hur frekvent ekonomisystemet används. Argyris (1990) menar att en av anledningarna till misslyckade implementeringar av ekonomisystem är att konstruktörer och användare av ekonomisystem har olika språk. Det är viktigt att utforma informationen så att begreppen i rapporterna överensstämmer med användarnas språk. Risker är annars att informationen inte får någon mening för användarna (Bergström och Lumsden 1993). De intervjuade, som samtliga var företagsledare i företaget, ville förstå och tog sig tid att förstå rapporterna för att de ville utnyttja rapporterna som ett styrmedel inom företaget. Däremot framkom det att endast inom företaget Beta implementerades informationen bland de anställda. I de två övriga företagen använde företagsledaren själv informationen som underlag till styrmedel. I företagets Gammas ledning fann man brister i förståelsen av den löpande

redovisningen och de nyckeltal som presenterades av redovisaren. I detta fall hade företagsledaren själv antagit ett eget internt system för att följa upp resultat och tidsplaner.

Som framkom i teoriavsnittet om ekonomistyrning avser objekt en viss produkt, i detta fall tjänster som budgetering, kalkylering, redovisning och bokslut. Samtliga produkter kan företaget Alpha bistå sina kunder med. I de undersökta företagen köper Beta, Delta och Gamma redovisnings- och bokslutstjänster. Samtliga intervjuade företag har en anställd person som delvis förbereder och kontrollerar data och information mellan företaget och redovisningsbyrån. Detta underlättar informationshanteringen för företagsledarna. Att ordet objekt framkommer i olika celler skall tydas sålunda att köparna ansåg sig nöjda med den tekniska utformningen av de diagnostiserande styrsystemfaktorerna men att de som tidigare nämnts ständigt ställer krav på förbättringar enligt sina egna specifika önskemål.

Ekonomistyrningen har tidigare kännetecknats av fokusering mot finansiella mått (Lind 1996). Mått för objekt kan redovisas uppställda för olika tidsindelningar, såsom utfall eller någon form av plan (Östman 1973). Riskerna med en alltför ensidig styrning mot finansiella mått har diskuterats. Utöver finansiella mått behövs mått som är kopplade till den verksamhet som bedrivs inom ansvarsenheten (Lind 1996). Icke-finansiella mått fastställs av flera författare som konkretare och mer verksamhetsnära än finansiella mått (Jönsson & Grönlund 1998). Samtliga tre undersökta företag använde sig av finansiella mått. Företaget Betas viktigaste mått var uppföljning av lagervärdet p.g.a. att företagets lagervärde utgör en väsentlig del i den löpande kostnadsredovisningen men även resultatjämförelse med budgeten är ett verktyg som månatligen används. Då Deltas produktion var starkt förknippad till direkt försäljning utgör själva försäljningsstatistiken ett jämförelsetal som ledningen följer upp. Företaget Beta följde dagligen upp olika likviditetsmått. Då företaget har ett internt redovisningssystem har ledningen skapat sig ett internt verktyg för t.ex. daglig uppföljning av försäljningsstatistik, kassa-

rapporter, timdebiteringslistor mm. För Gammas del håller företaget på att utveckla och bygga upp en kontrollrutin som skall grunda sig på redovisningsinformation. Företagets ledning skapar sig rutiner för uppgörande av budgetar och metoder för likviditetshanteringen inom koncernen. Företaget Alphas erfarenhet är att företagen har individuella mått som de följer upp och dessa varierar. Dock värdesätter Alpha informationen i de finansiella måtten och presenterar måtten i sina rapporter. Det verkar dock som de undersökta företagen mer värdesätter de icke-finansiella måtten och mer fokuserar på kvalitet, lagerkostnad, produktivitet, flexibilitet och innovationsförmåga.

Jämförelsetal visar vilket tidsmässigt fokus som den ekonomiska informationen ger uttryck för (Gerdin 1999). Ett problem med ekonomistyrning är att den inte kommer tillräckligt snabbt till användarna utan den kommer för långt efter det att en händelse inträffat för att ekonomistyrningen ska vara något hjälpmedel. För cheferna i styrningen av den löpande verksamheten behöver den vara aktuell, dvs. det ska vara kort tid mellan det att en händelse inträffat och informationen om händelsen i rapporten (Lind 1996, Abrahamsson och Helin 2000). Enligt Alpha existerar det problemet att företaget inte får grundmaterialet kontinuerligt och i tid vilket gör att leveransen av rapporterna fördröjs. Samtliga tre undersökta företag anser sig lämna in materialet kontinuerligt men medger att vissa brister förekommer i materialet, bl.a. tolkningsproblem och bristande kunskap hos redovisaren. Företaget Gamma har bytt redovisningsbyrå p.g.a. att leveransen av de löpande rapporterna tog alltför lång tid så rapporterna inte kunde användas i det dagliga arbetet. Företagen Beta och Delta anser sig använda rapporterna i sin dagliga operativa verksamhet, dvs. att de är beroende en operativ rådgivning från sin redovisare. De intervjuade i företagen Beta och Delta anser att rapporterna har sin avsedda och uttalade roll medan Gamma är mer negativt till rapporternas roll och begriplighet. Dock har Beta, Delta och Gamma kontinuerliga utvecklingssamtal med sin redovisare för att förbättra begripligheten i rapporterna.

Det diagnostiserande styrsystemet är utformat för att säkerställa måluppfyllelse. Simons (1995) menar genom att sätta upp mål och följa upp resultatet motiveras medarbetarna till att prestera bättre och därmed stärker de den operationella effektiviteten. I denna studie använder företagsledarna sig av informationen som ett återkopplingssystem som med hjälp av en viss presentationsteknik kan förankras inom företagets personal. Studien bekräftar påståendet då två företag använder sig aktivt av den löpande redovisningsinformationen som erhålls och aktivt använder sig av olika nycktal och analyser som underlag för sina dagliga strategiska beslut. I dessa företag uppskattar personalen informationen och deltar i utformningen av nya strategiska målsättningar. Däremot kunde studien inte visa på något samband mellan användningen av redovisningsinformation och lönsamhet. Det är viktigt att prestationsvariabler (faktorer) och det diagnostiska styrsystemet anpassas utifrån företagets strategi. De traditionella redovisningsmåttens har stor betydelse i företaget, enligt Samuelsson (1986). Detta eftersom utfallen av måtten speglar företagets situation vid en viss tidpunkt och genom att följa måttens utfall kan ledningen följa företagets strategi. Undersökningen visar att företagsledarnas förståelse och användning av redovisningsinformation varierar. Två företagsledare i undersökningen visar sig ha en stark förståelse och vilja att förstå, utveckla framgångsfaktorerna och användningen av nyckeltal och anser att informationen har en avsedd och uttalad roll. Företagets ledning är även beroende av operativ rådgivning. I fallet Gamma är ekonomistyrningsprocessen i ett utvecklingsskede men företagets ledning har ambitioner och kunskap att ta lärdom av redovisningsbyrån och revisorn för att styra upp företagets rutiner. Tuomela (2005) och Vaivio (2004) förespråkar en ökad användning av ickefinansiell information. Undersökningen gav i fallet Beta exempel på hur företagets HRM-plan utformats tillsammans med personalen och hur ledningen utvecklat ett bonussystem som gynnar företaget och de anställda.

8.8 De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer i relationen

I kapitel 3 diskuterades småföretagens behov av rådgivning och i kapitel 5 beskrevs olika teoretiska relationsmodeller som integrerades i kapitel 6. Utifrån denna litteratur och referensram kommer jag att analysera den interaktiva kvalitetsdimensionen i själva rådgivningsprocessen. Liksom i det förra avsnittet där jag analyserade den diagnostiserande kvalitetsdimensionen har jag i tabell 8 - 6 sammanfattat de intervjuades syn på den interaktiva dimensionen. Liksom i tabell 8 - 5 som sammanfattar den diagnostiserande dimensionen finner vi här att samma dominanter ingår i flera celler. Detta betyder att kunderna, i detta fall köparna, har olika uppfattningar och att i många fall har det varit svårt att förstå och analysera de intervjuades tankar och åsikter. Utifrån den litteratur som studerats och de modeller som används när man studerar relationer har jag medvetet valt värden som framgår i figur 6 - 2, dvs. relationskvalitet, vilket i detta sammanhang skall uppfattas som rådgivningskvalitet i kundrelationen, förtroende, bindningar och beteenden. Eftersom de företag som jag intervjuat har bestått av personer som är huvudägare och sköter kontakten till redovisningsbyrån har jag inte skilt på företagets och ägarens syn på relationen. Jag utgår ifrån att de i dessa fall överensstämmer p.g.a. företagets storlek och att ansvarspersonerna inom ekonomistyrningen är desamma.

I detta kapitel har jag valt att diskutera värdeskapande och interaktiva faktorer inom samma celler. Det värdeskapande styrsystemet används ofta för att stärka företagets syfte, visioner och kärnvärderingar. Huvudsyftet med den denna modell är att inspirera och guida företaget i dess sökande. Modellens viktigaste del är att motivera och vägleda organisatoriskt sökande och upptäckt. Dessa kärnvärden är förenade med affärstrategin i företaget. När det uppstår problem med implementering av strategin hjälper värdeskapandet deltagarna att fastställa typen av problem de har och lösningen de söker. Men framförallt i frånvaron av problem motiverar det värdeskapande systemet individen att leta efter nya

vägar för att skapa värden (Simons 1995). Inom detta system talar man ofta om normer, myter, värderingar och tyst kunskap. Enligt ett socialkonstruktionistiskt perspektiv sker kunskapsutveckling framför allt interaktivt. Resultat från tolkande forskning visar att förståelse utgör basen för människors handlande i organisationen och inte faktorer såsom regler och instruktioner. För att få förståelse i organisationen krävs interaktivitet vilket leder oss till det interaktiva styrsystemets faktorer.

Tidigare forskning inom området behandlar även nämnda värden i en interaktiv social dimension. Burca et al. (2004) beskriver karakteristiska värden i en relation och nämner värden som flexibilitet, förtroende, tillgång till teknisk information och ärlighet som värdefulla. Mc Neilly et al. (2006) fann i sin studie att de mest återkommande värdena i relationen är att redovisaren är tillgänglig och att han håller sina löften (förtroende) samt känner till kundens verksamhet. Förtroende är en nyckelfaktor för att etablera långsiktiga och framgångsrika relationer i ett affärsförhållande enligt Wilson och Nielsons (2000) undersökning. Athanassopoulou (2006) fann i sin undersökning att de viktigaste faktorerna som påverkar kvaliteten i ett affärsförhållande är kvalitet i relationskommunikationen samt att utveckla starka bindningar mellan säljaren och köparen. Gummesson (2002) betonar även kommunikationen mellan säljare och köpare som ett viktigt och återkommande beteende för att utveckla och förbättra kvaliteten i affärsrelationen. Liljander och Strandvik (1995) menar att social bindning förekommer när kund och tjänstepersonal känner varandra väl och det råder ett ömsesidigt förtroende. Barnes et al. (2005) betonar i sin undersökning betydelsen av de s.k. "soft values" framom "hard values" i affärsrelationen mellan små och medelstora företag som leverantörer och stora företag som köpare. Litteraturen framhäver ofta betydelsen av de så kallade "hard values", men Barnes et al. (2005) s.19 hävdar att the "soft side appears to play a significant role in a dyadic relationship". Se sammanfattning av interaktiva och värdeskapande faktorer, tabell 8 – 6.

Tabell 8 – 6: De interaktiva och värdeskapande systemens faktorer i rådgivningsrelationen.

	Köparna <i>Positiv</i>	Köparna <i>Neutral</i>	Köparna <i>Negativ</i>	Köparna <i>Ingen data</i>
Alpha <i>Positiv</i>	<u>Processen</u> Relationskvalitet (B)(D)(A) Bindningar (B)(G) Förtroende (B)(D) <u>Utfall</u> Förtroende (B)(D) Beteende (A)(B) Relationskvalitet (A)(D)(B)	<u>Processen</u> Förtroende (B)(G) Beteende (B)(D)(G) <u>Utfall</u> Beteende (B)(D)(G)	<u>Processen</u> Relationskvalitet (G) Beteende (D)(G) <u>Utfall</u> Beteende (G)	<u>Processen</u> Bindningar (B) <u>Utfall</u> Förtroende (B)
Alpha <i>Neutral</i>	<u>Processen</u> Relationskvalitet (B) <u>Utfallet</u> Bindningar (A)	<u>Processen</u> Beteende (A)(B)(D) <u>Utfall</u> Beteende (A)(B)(D)	<u>Processen</u> Relationskvalitet (A)(G)(D)	
Alpha <i>Negativ</i>		<u>Utfall</u> Relations kvalitet (B)(D)	<u>Utfall</u> Beteende (D)(G)	
Alpha <i>Ingen data</i>	<u>Utfall</u> Förtroende(A)		<u>Processen</u> Förtroende (G) <u>Utfall</u> Relations kvalitet (G)(D)	

I kapitel sex, där undersökningsmodellen presenterades, berör den interaktiva kommunikationen den interaktiva sociala relationen på såväl den individuella som företagsnivån i rådgivningsprocessen. Interaktiviteten över tiden anges i termer av relationskvalitet, förtroende, bindningar och beteende. Beteendefaktorer som undersökts är hur företagsledarna interaktivt implementerat lärande ledarskap, visioner och strategier inom organisationen.

En del studier indikerar att småföretag upplever att de behöver rådgivningshjälp inom administrativa och operativa områden (Davis et al. 1981). Det handlar mer specifikt om områden som redovisning, finansiering och marknadsföring (Chrisman och Leslie 1989). Horwitz och Kolodny (1982) visar i sin utredning att det framkommit att kompetens i redovisningsfrågor ofta saknas hos små företag och entreprenörer. Detta gör att extern kompetens ofta kan behöva involveras för att lösa vissa redovisningsrelaterade frågeställningar.

Som det framgår av undersökningen är samtliga tre intervjuade företag beroende av extern rådgivning. Företagen är mer beroende av operativ rådgivning än strategisk rådgivning. Gamma och Delta har en viss strategisk rådgivning i sin relation till redovisaren och revisorn. Gamma har dessutom en företagsmentor som ledningen kontaktar vid vissa strategiska beslut som ledningen måste fatta. Inget av de tre intervjuade företagen har en särskild person anställd som enbart sköter redovisning, budgetering samt kalkylering. Alla undersökta företag har en person anställd som delvis sköter redovisningsrelaterade uppgifter men inget företag har en heltidsanställd person för denna uppgift. I företaget Delta har redovisaren tagit rollen som initierare och samtalspartner vilket även Hjalmarsson & Johansson (2003) belyser i sin utredning och som även framgår av SoU-rapporten (1993:70).

Bergström och Lumsden (1993) framhåller företagsledarens centrala betydelse. När de relaterar informationsanvändning och beslutsfattande till företagsledarens utbildningsnivå framträder ett mönster. Företagsledare med låg formell utbildning använder relativt lite extern och intern information och deras beslutsfattande kan karaktäriseras som intuitivt, medan de med högre formell utbildning använder betydligt mer information och är analytiska i beslutsfattandet. En annan dimension som Bergström och Lumsden (1993) framhåller är företagsledarens inställning till tillväxt. Företagsledare som har en positiv inställning till tillväxt är alla höganvändare av ekonomisystem. Med andra ord kan man förvänta sig att företagsledare som har en sådan inställning använder redovis-

ningsinformation som ett styrmedel i företaget. Gummesson (1998) menar att man kan se ett företag som tre kunskapsprocesser och en av dem är den representativa processen som avser relationen till kunden. Betoningen ligger på begreppet kunskap.

Alla de intervjuade personerna är företagsledare och ägare eller delägare av företagen. Alla intervjuade företagsledare är positivt inställda till tillväxt i sina företag. Undersökningen visar på ett starkt intresse att förstå och utveckla redovisningsinformationen till ett tydligt redskap i verksamheten. I företaget Delta fungerar redovisaren och revisorn som personlig rådgivare och är intresserade av att följa med företagets utveckling. Hjalmarsson (1998) menar att när rådgivningen eller informationen som förmedlas är heterogen, strategisk, dynamisk och subjektiv ger det en bättre vägledning. Serviceinsatsen eller rådgivningen utgör en stödjande funktion där rådgivaren fungerar som ett bollplank eller samtalspartner samt främjar ett samspel. I fallet Delta och Beta kan man just se denna interaktion mellan redovisaren, revisorn och företagsledaren. Undersökningen visade däremot att företagsledarna inte i allför hög grad diskuterade företagets visioner, idéer, strategier med den övriga personalen. Strategiutvecklingen förankrades inte utan det verkar som om bara ledningen diskuterade dessa värden som sedan presenterades för personalen i företagen. I dessa fall ser jag inte faktorer som tyder på lärande ledarskap i organisationen fast man i fallet Beta följer upp resultat och försäljning och diskuterar detta med personalen. Alla företagsledare säger sig ha förståelse för en sådan process men ingen har klart deklarerat denna inom organisationen. Däremot anser sig alla företagsledare ha en interaktiv dialog med redovisarna. Men i denna dialog diskuteras inte så mycket företagets strategier och visioner utan mer den resultatmässiga informationen och dess tolkningar.

Dergård (2004) fokuserar i sin studie om framgångsrika entreprenörer på vilken typ av redovisningsinformation entreprenörer använder vid upptäckt, exploatering och förvaltning. Vid upptäckt har entreprenörerna främst använt redovisningsinformation som fokuserar på icke-finansiella

aspekter och externa förhållanden och är då dätidsorienterad. Vid exploatering har entreprenörerna sammantaget använt redovisningsinformation med en större variation av egenskaper. I förvaltning använder sig entreprenörerna framförallt redovisningsinformation som är av finansiell karaktär. Dergårds (2004) resultat visar att entreprenörerna använder redovisningsinformation för beslutsfattande vid upptäckt och exploatering, medan de använder den för uppföljning och beslutsfattande vid förvaltning. Undersökningen visar att företaget Betas ledningsgrupp, som har möte en gång i veckan, använder sin redovisningsinformation för beslutsfattande vid upptäckt av nya marknader och kunder medan de i sina månatliga rapporter använder informationen för uppföljning av den ekonomiska situationen i företaget. För företaget Delta kan man se liknande tendenser men inte lika tydliga som i företaget Beta medan man i Gamma ännu inte kan se en sådan aktivitet fast informanten tydligt påstår att en utveckling sker men att det kommer att ta tid enligt honom att få ledningen och personalen att förstå att använda informationen som ett instrument i ekonomistyrningsprocessen. I Gamma används informationen idag för upptäckt och beslutsfattande men dock mycket sällan. Kommunikationen inom ledningsgruppen fungerar bristfälligt men förbättras enligt vad informanten uppger. Vikten av god kommunikation för att uppnå förståelse visas även i andra undersökningar som i Athanassopoulos (2006) och Burcas et al.(2004) undersökningar.

Johannisson och Gustavsson (1984) beskriver företagets förhållande till en samtalspartner som en förtroenderelation. Förtroenderelationen kategoriseras som den mest avancerade relationen att engagera sig i. Personkemin mellan relationsparterna antas vara avgörande för hur förtroenderelationerna utvecklar sig över tiden. Som framgår av figur 7 - 2 förekommer förtroendet i många celler. Samtliga parter belyste begreppet förtroende som något mycket värdefullt som man måste utveckla. Redovisningsbyrån var medveten om att de inte har lyckats alla gånger att ge ett förtroendefullt intryck till sina kunder. Enligt de intervjuade kan orsaken vara okunskap, brist på kommunikation eller att personkemin inte fungerar. I intervjuerna med företagsledarna framkom det två av tre fö-

retag har bytt redovisare under sin verksamhetsperiod. Alla belyste problemet med att byta redovisare, dvs. att det tar för lång tid för den nya redovisaren att sätta sig in i företagets speciella krav och önskemål. Här önskade Delta och Gamma att en klar förbättring borde ske. Zucker (1986) menar att det är den reglerade strukturen som styr beteendet hos leverantören eller rådgivaren vilket i detta fall säkert kan förklaras av redovisarens svårigheter att snabbt kunna ge rådgivning med ett högt förtroende. Nitsch (1989) menar även att rådgivning kräver anpassning till varje företags behov och förutsättningar. Det är just rådgivarens anpassningsförmåga till situationen, företaget och företagsledaren som avgör användbarheten i rådgivningen. I Wilson och Nielsens (2000) undersökning visar att just fenomenet förtroende är det viktigaste instrumentet för att utveckla kvalitet i affärsrelationen. I intervjuerna framkom att begreppet tolkas olika p.g.a. av att man sätter olika värden i begreppet. Gamma anser att det råder en viss brist i förtroendet till både redovisaren och revisorn vilket kan tyda på en osäkerhet och okunskap inom området redovisning. Företaget Betas ledning har ett svagt förtroende till sin revisor medan Deltas ledning har ett starkt förtroende och ett interaktivt samarbete med både sin revisor och redovisare.

Relationskvalitet kan beskrivas som dynamiken hos långsiktig kvalitetsutveckling i bestående kundrelationer (Grönroos 2002). Enligt teorikapitlet om relationskvalitet ur kundens synvinkel består relationskvalitet i att kvalitetsupplevelser utvecklas över tiden. I och att med att en relation alltid omfattar minst två parter, tjänsteleverantören och kunden, betyder det att kvalitetsupplevelsen i själva verket utvecklas på båda sidorna. Leverantören bildar sig en uppfattning om kundens kvalitet. I synnerhet när det handlar om företagsrelationer kan det vara fråga om ömsesidiga affärer som utvecklas över tiden. Där båda parter kvalitetsupplevelse omfattar ett pågående utbyte av tjänster, information och andra värden (Gummesson 1993). Som tidigare nämnts skall ordet relationskvalitet i denna undersökning tolkas som kvalitet i rådgivningssituationen. Studien omfattar intervjuer vid olika tidpunkter samt telefonintervjuer under en ettårsperiod, vilket är en förhållandevis kort period. Dock vägs mina

erfarenheter och undersökningsresultat från min tidigare undersökning för tre år sedan in i utvärderingen av resultatet. Tidigare studier poängterar att studier över tiden, vilket även teorierna säger, skulle ge en djupare och bättre bild av kvaliteten i rådgivningssituationen. Jag har inte kunnat närvara vid en rådgivningssituation mellan redovisaren, revisorn och kunden då tillträde inte kunde erhållas. Man kan dock tolka data som om säljaren och köparna i stort är nöjda med den kvalitet som ges vid dagliga, månatliga möten. Dock framhölls det av Gammas företagsledare att en ständig utveckling sker enligt hans krav och önskemål. Produkten, som i detta fall är rådgivning i ekonomistyrning, uppfattas av entreprenörerna som rätt svår. Detta föranleder en mer omfattande och bred kommunikation. Detta innebär att fler frågeställningar behandlas och kommunikationens tidsutsträckning ökar, enligt informanten. I företaget Delta involverades flera personer i själva tolkningen av materialet vilket ställer högre krav på rådgivningskvaliteten, vilket även Alpha fått erfara. Denna information stämmer överens med Smith och Van de Vens (1994) modell som just betonar att kontrakt, förtroende och samarbetsrelationer byggs upp och utvecklas i en kontinuerlig process över tiden.

Utifrån teoriavsnittet om klientidentiteter identifierar Johansson (1997) tre generella klientidentiteter. I min undersökning fann jag två idealklienter enligt Johanssons definition. I fallet Gamma kan man se en bild av typen konsultmoderator, dvs. ledningen söker sig till större kunskap och utveckling genom dialog och samtal med redovisaren, revisorn och mentorn för att få en större förståelse för informationens användbarhet inom ekonomistyrningsprocessen i företaget. Samtliga, även redovisarna som representerar säljaren, accepterar att de har behov av och kan dra nytta av rådgivningsinsatser. Företagsledarna intar en lärande ställning och vänder sig till redovisaren för att denna skall tala om bästa lösningen på problem. Samtliga företagsledare erkänner också att revisorns och redovisarens kunskaper är överlägsna deras egna på just detta område.

Kundens tillfredsställelse vid ett möte, episod, påverkar dennas framtida beteende i sekvensnivån och relationsnivån och är beroende av rådgivi-

varnas beteende. Kundens beteende är beroende av känslor som lojalitet och engagemang för företaget. Men det finns andra faktorer som påverkar beteendet (Liljander och Strandvik 1995, Holmlund 1997). Det är bindningar som finns mellan kunden och tjänsteleverantören. Vissa bindningar, juridiska, ekonomiska eller tekniska, innebär ofta hinder som motverkar att man lämnar relationen. Andra bindningar, såsom kunskapsbaserade eller sociala, kan fästa kunden vid tjänsteleverantören på ett positivt sätt (Liljander och Strandvik 1995, Athanassopoulou 2006). I de undersökta företagen ansåg företagsledarna sig ha kunskapsmässiga och geografiska bindningar till sitt redovisningsföretag och revisorer. De har i viss mån även ideologiska och sociala bindningar till sin redovisare. Alpha, det säljande företaget, erkänner att i många fall påverkar ideologiska, geografiska samt kunskapsmässiga bindningar klienterna till företaget som gynnar Alpha på så sätt att kundföretagen inte byter redovisningsbyrå lika lätt som om det vore på en större ort. Däremot kan kundens personliga redovisare byta inom företaget om kunden inte är tillfreds med produkten och servicen.

Sammanfattningsvis visar undersökningen på en interaktivitet och att även värderingssystemets faktorer kommuniceras inom företagen. Som vi tidigare konstaterat stimulerar det interaktiva systemet till sökande och lärande samtidigt som den tillåter nya strategier att växa fram för att möjligheter och hot ska kunna ses. Interaktiva styrsystem är formella informationssystem som används av ledare för att de ska bli involverade i underordnades beslutsaktiviteter. Baserat på en strategisk osäkerhet använder ledaren systemet för att få underordnade att aktivt söka nya möjligheter. Företaget "provocerar" fram dialog genom debatt och motiverar medarbetarna till att samla information utanför deras dagliga rutiner. Detta kan ske genom ett informationssystem som kan vara en dialog mellan olika aktörer i företaget där tankar och problem kan ventileras. Denna dialog kan även sträcka sig utanför organisationen som i denna undersökning till redovisningsföretaget och revisorn. Företag med ledningar som använder sig aktivt av det interaktiva styrsystemet kommer att bli "lärande organisationer" som anpassar sig efter omgivningen.

Några slutsatser kan dras. Bland annat syns det att företagsledningarna är osäkra i vilken utsträckning de får del av regelbunden strategisk viktig information från sina rådgivare. Denna osäkerhet kan, som jag nämnt tidigare, vara osäkerhet på vilken information som begärs och hur den presenteras och tolkas. Detta kan vara ett uttryck på bristande kunskap inom området. Säljande företagets ledning har mindre förståelse för detta problem utan anser sig uppvisa ett beteende som motsvarar kundernas förväntan. I fallföretagen finns det fungerande interaktiva styrmekanismer. Företagsledarna inom samtliga tre företag som köper sina tjänster förankrar sin information bland de anställda och för en dialog om bl.a. resultatuppföljning och försäljningsstatistik. Personalen i samtliga tre företag har möjlighet att kritiskt granska och diskutera företagets framgångsfaktorer. I praktiken sker detta enligt informanterna mycket sporadiskt och i fallet Gamma får ledningen i princip inga kommentarer från den övriga personalen, men enligt informanten informeras personalen. Simons (1995) påstår att brist på vision representerar en brist på strategiskt ledarskap. I fallföretagen kunde jag inte se en brist i visioner och kreativt nytänkande. Samtliga företagsledare är enligt min definition sanna entreprenörer som ständigt strävar efter möjligheter och analyserar omgivningens möjligheter och hot. Resultatet kan visa på att de tre företagens ledningar intar en lärande ledarskapsstrategi. Detta fenomen torde vara vanligare inom småföretag när företagsledare har ansvar över hela processen inom företaget och beslutsprocessen inom organisationen är kort, dvs. beslut och handling går hand i hand.

8.9 Det gränsskapande systemets faktorer i relationen

Sammanställningen följer samma struktur som analysen av de diagnostiserande, interaktiva och värderande systemens dimensioner och avslutar denna analysdel i tabell 8 – 7. Enligt samma tillvägagångssätt som i de tidigare analyserna grundar sig analysen på intervjuerna med företagsledarna som presenterats i den empiriska delen och som finns bandade och nedskrivna i diskussionsprotokoll.

Äldre institutionell ekonomi betonar vikten av makt, regler och rutiner inom utveckling och införande av redovisningsförändringar. I enlighet med denna teori utgör en institution de spelregler, beteenden eller företeelser vilka accepteras och mer eller mindre tas för givna (Burns et al. 2000). Då det gäller institutionalisering av redovisningen gör man åtskillnad mellan redovisningens informella institutioner och dess formella institutioner Burns et al. (2000). Redovisningens ramverk/regelverk, dvs. de lagar, förordningar, normer och regler som styr redovisningen, kan anses utgöra formella institutioner.

Kundens totala långsiktiga uppoffringar består av priset plus de extra kostnaderna som relationen medför, så kallade relationskostnader (Grönroos 2002). Man måste således göra skillnad mellan kortsiktiga och långsiktiga uppoffringar, menar Grönroos, och delar in kostnaderna i direkta, indirekta och psykologiska kostnader. I en relation, menar han, bör säljaren inrikta sig på att bemöta kunderna individuellt. Nedan följer en sammanfattning av de gränsskapande systemens faktorer i relationen och tolkas. Se tabell 8 – 7.

Tabell 8 – 7: Det gränsskapande systemets faktorer i relationen.

	Köparna <i>Positiv</i>	Köparna <i>Neutral</i>	Köparna <i>Negativ</i>	Köparna <i>Ingen data</i>
Alpha <i>Positiv</i>		<u>Processen</u> Regelverk (D)(B) <u>Utfall</u> Kostnader (B)(D)(G)	<u>Processen</u> Regelverket (B)(G)(D) <u>Utfall</u> Regelverket (G)(B)	<u>Processen</u> Produktivitet (D)
Alpha <i>Neutral</i>	<u>Processen</u> Produktivitet (D)(B)	<u>Processen</u> Kostnader (D) <u>Utfall</u> Psykologiska relationskostnader (D)(G)	<u>Processen</u> Produktivitet(D) <u>Utfall</u> Indirekta relationskostnader (B)	<u>Processen</u> Pris (A) (B) Kostnader (B)
Alpha <i>Negativ</i>		<u>Utfall</u> Direkta relationskostnader (A)(D)	<u>Utfall</u> Indirekta relationskostnader (D)(G)	
Alfa <i>Ingen data</i>			<u>Processen</u> Pris (B)(G)	

Det är frestande att anse stora kunder intressantare ur lönsamhetssynpunkt än små och att anse nöjda kunder mer lönsamma än mindre nöjda kunder. Ett sådant antagande utan att vara helt säker på sin sak kan visa sig vara en riskabel slutsats. Som Storbacka (1994) påvisat genom sina studier i bankbranschen, kan ett företag ha stora grupper mycket nöjda kunder som likafullt är olönsamma. Dessutom kan volymmässigt stora kunder också vara olönsamma (Storbacka 1994). I vårt undersökta säljföretag Alpha framkom det att företagsledningen följer med lönsamheten per kund för att kunna prissätta sina tjänster. Alpha eftersträvar även att skriva så kallade årskontrakt som på ett tydligare sätt visar vilka kostnader som uppstår i fråga om de olika tjänsterna. Ett av de undersökta företagen har ett dylikt kontrakt. Två av de undersökta företagen påstod sig ha indirekta relationskostnader till följd av att relationen inte fungerar och företaget måste ägna tid och resurser för få den fungera som den ska.

Ur ett långsiktigt perspektiv är priset inte den enda viktiga kostnadsfaktorn. Relationskostnaderna är lika viktiga menar Grönroos (2002). Det är vanligt att företagen inte beräknar dem eftersom de inriktar sig på enskilda transaktioner och kostnaderna för dem. Företagsledarna i Beta, Delta och Gamma har inte beaktat några relationskostnader i sina kalkyler. Prissättningen tycktes inte nämnvärt ha stört de intervjuade företagsledarna, utom för Betas ägare som ansåg att priserna för tjänsterna har stigit, men då han är nöjd med tjänsten har han inte reflekterat desto närmare på prisnivån.

Om vi däremot ser på egenskaperna i det gränsskapande styrsystemet så påstår Simons (1995) att systemet är en negativ formell mekanism som hindrar och begränsar sökandet efter möjligheter. Faktorerna etablerar gränser baserade på definierade affärsrisker. Styrsystemen är ofta uttryckta i negativa termer eller som minimistandarder. Fastän gränsskapande styrfaktorer i huvudsak är av negativ karaktär, tillåts ledarna att delegera beslutsfattande. Därmed tillåts att organisationen att verka med maximal flexibilitet och kreativitet. På många sätt är gränsskapande styrsystem en nödvändning förutsättning för organisatorisk frihet och entre-

prenörbeteende (Simons 1995). Allt eftersom det byggs upp serier av episoder och sekvenser av gränsskapande system, lär organisationen vilken typ av beteende som måste hindras. Värdeskapande och gränsskapande system kan bli ineffektiva om de inte är konsistenta med de handlingar som har etablerats genom tradition och implicit sanktionering av ledarna, dvs. företagsledarna (Simons 1995).

Den höga affärsetiken, förtroendet, satte tydliga gränser för vad företagsledarna skulle hålla sig till. Utanför dessa gränser fanns det lite förhandlingsutrymme. Det fanns inte heller behov, vad jag kunde se, av att fatta några beslut om när man befann sig utanför det accepterade. Ledningarna i de undersökta företagen var eniga om detta. Dock fördes en kontinuerlig dialog om förbättringsförslag inom rådande regelverk. Alphas möjligheter begränsas av regelverket kring redovisning vilket företagsledarna inte alltid var villiga att acceptera. Eftersom detta lärs ut av ledningen i företagen, minst i företaget Gamma, och inte bara är regler som ingen bryr sig om, sker en inläring hos de andra i företaget. Detta etablerar gränser för det acceptabla och definierar affärsrisker. Mitt intryck av informanterna är att de vill vara kreativa samtidigt som man vill utveckla företagets rutiner och arbetsätt med hjälp av de redskap som finns inom processen ekonomistyrning. Interaktionen mellan redovisaren, revisorn och företagsledarna skapar spänning som inte leder till passivitet utan till aktivitet och motivation när den nyttjas effektivt. Företagsledarna i Beta och Delta diskuterade balansgången mellan hårda och mjuka värden vid effektivitetsstyrning. Det samma uttrycker Simons (1995) genom det kreativa, inspirerande och det kontrollerande och styrande. Där menar han att effektiv styrning är att ange ramar inom vilka man kan röra sig och vara kreativ. Tuomela (2005) sammanfattar:

“Strategic performance measurement systems can be used both diagnostically and interactively, but such systems have implications for belief control and boundary control as well”. s. 293.

8.10 Diskussion kring den empiriska studien

Intervjuguiden för denna studie utgör en kombination av frågor härleda från ekonomistyrningsteorier, rådgivnings- och relationsteorier, och den tidigare studien som gjordes 2007. Med detta breda grepp ville jag kunna utnyttja resultatet från den tidigare gjorda intervjuundersökningen för att eventuellt upptäcka ett handlingsmönster för de undersökta företagen. I studien medtogs ett redovisningsföretag som representerades av två från ledningen samt två revisorer. Tre företag intervjuades där samtliga intervjuade var ledande chefer och delägare i företagen. Intervjutiden har skett under ett års tid i olika repriser varför jag har kunnat skapa en helhetsbild av deras verksamhet och arbetssätt inom företaget.

Då entreprenörerna i de undersökta företagen köper in tjänsten ekonomistyrning uppstår det en relation mellan småföretag som klient och redovisningsbyrå och revisorn som leverantör av tjänsten. I kapitel 2 redogjordes för metoden i den empiriska undersökningen. I detta avsnitt förs en diskussion kring genomförandet och resultatet av den empiriska undersökningen.

Med hjälp av den empiriska studien ville jag generera insikter i hur affärsrelationen mellan företagsledarna i småföretag och redovisaren och revisorn i sina företag fungerar i praktiken samt få en förståelse för hur företagsledarna använder sig av ekonomistyrning i företaget. En modell användes för att kartlägga olika relationsnivåer. Den begränsade empiriska undersökningen kan emellertid inte förklara alla aspekter i denna modell. Istället, är detta ett försök till att fördjupa sig inom vissa delområden och att med hjälp av modellen illustrera ett speciellt affärsförhållande.

Utifrån de frågor och intervjuer som ställdes i den empiriska undersökningen framkom att helheten är viktig, dvs. det behövs en balans mellan de fyra styrsystemen för att företaget skall kunna implementera en strategi effektivt med ekonomistyrningssystem som verktyg. Ax et al. (2002) menar att det dessutom behövs en vision som säger hur kunderna ska

uppfatta företaget samt en affärsidé som anger hur visionen skall uppnås. De aspekter som belysts här är de förväntade men det är även utfallet på tjänsterelationen. Det speciella i denna tjänsterelation är tjänstens karaktär, dvs. utöver de lagstadgade kraven på tjänstens regelmässiga utformning handlar det om en kunskapsrelation. I den empiriska undersökningen framkom företagsledarnas centrala betydelse, dvs. deras positiva inställning till förändring och användning av ekonomisk information. Redovisare, revisorer och användare av ekonomisystem har olika språk. Det blir då viktigt att utforma informationen så att begreppen i rapporterna överensstämmer med entreprenörernas språk. Genom att skapa en dialog (interaktiv relation) mellan företagsledaren och redovisningsbyrån/revisionsbyrån är det möjligt att skapa ett språk som får mening för användarna. Förutsättningen för en bra dialog är bl.a. att användare och konstruktör/redovisare förstår varandra, har ömsesidigt utbyte av information och reagerar på varandras synpunkter. Denna dialog kan skapa förutsättningar för att relationen utvecklas. Liknande resultat kan vi se i andra undersökningar (Bergström och Lumsden 1993).

Grönroos (2001) menar att kunden inte enbart är intresserad av vad han får som slutprodukt utan själva processen är lika intressant. Hur kunden erhåller denna tjänst benämns som funktionell kvalitet. Undersökningen gav oss den informationen att entreprenörerna till en viss del är delaktiga i framtagningen av redovisningsmaterial. De är även aktiva i själva processen och ställer krav på redovisaren. Även redovisaren ställer krav på kunden för att kunna erbjuda en högkvalitativ tjänst. Den funktionella kvalitetsdimensionen (interaktiva relationen) verkar i undersökningen vara en viktig faktor för att bygga ett långsiktigt kundförhållande.

I jämförelse med andra affärsrelationsmodeller är denna modell en sammanfattande modell som omfattar hela relationskedjan i ett affärsförhållande i detalj och som även försöker att beskriva flera nya aspekter än tidigare modeller. Fastän inte alla element i en affärsrelation analyseras är modellen dock så pass omfattande att den väl fogar ihop olika

element i ett affärsförhållande. Modellen tillåter en djupare förståelse för att analysera ett affärsförhållande, samtidigt som den empiriska analysen blir mer komplex när fler faktorer i modellen diskuteras. Emellertid, istället för att analysera alla faktorer i relationskedjan, kunde man fokusera analysen på ett antal faktorer, som man då kunde analysera djupare.

Den empiriska studien kunde på många sätt förfinas och illustrera modellen om hur redovisarna/revisorerna och företagsledarna upplever tjänstekvalitet. Emellertid kan modellen inte förklara hela sanningen angående rådgivningskvalitet i en speciell studerad relation. Inte heller kunde modellen klart bevisa att företagsledarna använder sig av rådgivningen och ekonomistyrningsinstrumentet så att det ger bättre lönsamhet. Dock kan man påstå att nämnda företagsledare använder sig av informationen som beslutsunderlag vid ekonomistyrning. Valet att enbart studera tre entreprenörer, ett redovisningsföretag (två intervjupersoner) samt två revisorer begränsar resultatets tillförlitlighet. Då jag medvetet valt att intervjua företagsledare kanske undersökningen gav en positivare bild av att utveckla och använda sig av redovisningsinformation än om jag valt annan målgrupp i företaget. Dock har samtal förts med övrig personal inom företagen med då dock inte som regel i intervjuform utan mer som löst prat. Att enbart använda sig av intervjuer som i denna undersökning gör det svårare att få en bild som speglar helheten i relationen mellan redovisaren/revisorn och företagsledarna. Det skulle vara att fördra om man kunde använda sig av observerande intervjuer där man under en längre tid kunde studera affärsrelationen inom respektive företag. Detta var inte möjligt i denna undersökning.

Validiteten blir i en intervjusituation en subjektiv tolkning av forskaren. Data har samlats in under en tidsperiod på ett år då undersökningen genomfördes. Att tillförlitligt mäta och återge åsikter om relationskvalitet, relationsvärde och tillfredställelse med den uppnådda relationen i ett affärsförhållande, kan hävdas vara svårt. Trots att ett antal intervjuer gjordes med företagsledarna och personal i redovisningsbyrån och revisionsbyrån kan de uppfattat frågorna på olika sätt, beroende på den om-

givning där de verkar och de arbetsuppgifter som de utför. För intervjuaren blir tolkningen av svaren ett osäkerhetsmoment vilket forskaren bör beakta i själva analysen av materialet men som även läsaren bör vara medveten om.

Genom att tillämpa denna modell i denna speciella undersökning har centrala element i modellens strukturella innehåll illustrerats och analyserats, medan andra inte har beskrivits eftersom de ansetts mindre viktiga just för denna analys. Utifrån detta resonemang går jag vidare i nästa kapitel med studiens huvudfråga om huruvida resurskomplettering förekommer i relationen mellan företagsledarna, redovisare och revisorer samt om företagets ledning använder sig av ekonomistyrning som ett strategiskt verktyg i processen. Jag drar också slutsatser av studien samt avslutar med förslag till fortsatt forskning.

9 Avslutning och konklusioner

9.1 Inledning

I detta avslutande kapitel görs först en tillbakablick på arbetets problemområde, arbetets syfte, forskningsuppgiften och de huvudsakliga resultaten från den empiriska undersökningen. Vidare diskuteras huruvida resurskomplettering förekommer i relationen mellan småföretagaren och redovisaren samt revisorn och hur dessa resultat relaterar till tidigare forskning inom området. Avslutningsvis diskuteras arbetets bidrag och begränsningar samt förslag till fortsatt forskning. I kapitel sex och sju har jag med hjälp av en undersökningsmodell dels beskrivit och analyserat relationen i rådgivningsprocessen och dels företagsledningens användning av redovisningsinformation som styrmedel i företagen.

9.2 Arbetets problemområde, syfte och resultat i huvuddrag

Den ökade användning av ekonomistyrning kan förklaras med förändringarna i verksamheten och ekonomistyrningens utformning. Det har skett flera förändringar i utformning av ekonomistyrningen under den senaste tiden som leder till att den i större utsträckning används av företagsledningarna. Några exempel är en förändrad detaljeringsgrad för objekten organisation och produkt samt nya mått och bättre aktualitet för rapporterna (Lind 1996). Genom att redovisningen kopplas till operativa förssystem som arbetar i realtid kan även redovisningen bli mer relationsorienterad (Samuelsson 2008, Granlund och Malmi 2002, Kaplan 2006) vilket leder till att redovisningsinformationen blir snabbare tillgänglig och förtroendet för informationen som beslutsunderlag ökar.

I studien antas, med beaktande av tidigare forskning på området (Bryson 1997, Harrington et al. 1991, Davis et al. 1981, Chrisman och Leslie 1989),

att det finns ett behov hos mindre företag att utnyttja externa rådgivare för kvalificerad rådgivningshjälp. Användningen av informations- och kommunikationsteknologi har stadigt ökat under de senaste decennierna. Småföretagens behov av rådgivning hänger nära samman med kravet på att snabbt kunna lära och anpassa sig till en komplex och föränderlig omvärld. En ökad arbetsdelning i samhället, teknologiska förändringar, ökad internationalisering, alltmer komplexa regelverk och nya konkurrensförutsättningar innebär att småföretagens behov av att anlita extern hjälp ökar för att klara av att sköta sina företag på ett effektivt sätt.

Då företagsledarna i fallföretagen köpt in ekonomistyrning uppstår en tjänst och därmed en affärsrelation mellan redovisningsbyrå/revisorn som leverantör och företaget som klient. Fokus i denna studie var att undersöka relationen mellan två affärsparter dvs. samspelet mellan företag. Genom att koncentrera sig på samspelet i relationen mellan människor i företagen får vi en bredare helhetsbild av affärsrelationen. Olika kvalitet- faktorer valdes utifrån tidigare kvalitetsstudier (Liljander och Strandvik 1995, Gummesson 1993, Berry et al. 1988, Holmlund 1997, Simons 1995) som utgör grunden till den modell som användes i den empiriska undersökningen. Men även övriga teoretiska modeller som presenterades i kapitel tre, fyra och fem har sitt inflytande i processen.

Tidigare forskning har hävdats, att redovisare är långsamma att ta till sig nya innovationer och teknologi. Detta kan ha sin förklaring i den institutionella omgivning som redovisaren verkar i. Den externa redovisningen regleras genom lagstiftning. Den formas utifrån normer, arbetsrutiner och bokföringspraxis. Dessa formella och informella institutioner gör att metoderna för ekonomistyrning kan sägas ha blivit standardiserade rutiner i många företag, varför förändringar kan vara svåra att genomföra (Gullkvist 2003).

Fler forskare betonar betydelsen av aktivt deltagande vid användning av ekonomisk information. Genom deltagande i styrningen kan konflikter lösas och gränser mellan enheter tonas ner. Deltagande kan även leda till bättre förståelse för ekonomistyrningens innehåll och därmed uppfatt-

ningen om informationens relevans. Fler studier (Nyström 1996, Macintosh 1994, Abrahamsson och Helin 2000) visar att deltagande i ekonomistyrningsprocessen kan ge positiva effekter i organisationer som t ex större acceptans och motivation för att uppnå mål eller förbättrad kommunikation.

Ledningens sätt att använda ekonomisk information påverkar inte ensam handling. Den sammanvägda styrningen består av samspel mellan olika tekniska och sociala faktorer (Hopwood 1974). Såväl i tjänsteverksamhet som i andra kommersiella relationer mellan två parter är samspel och interaktioner det centrala. Samspelet utgör grunden för att skapa kvalitet och värde (Gummesson 1999). Relationskvalitet kan beskrivas som dynamiken hos långsiktig kvalitetsutveckling i bestående relationer (Grönroos 2002). Ur kundernas synvinkel består relationskvalitet i att deras kvalitetsupplevelse utvecklas över tiden. Men i och med att en relation alltid omfattar minst två parter, tjänsteleverantören och kunden, betyder det att kvalitetsupplevelsen i själva verket utvecklas på båda sidorna. I tidigare forskning har man funnit stöd för att användarens uppfattning och attityder spelar en viktig roll i förändringsprocessen (Argyris 1990, Hopwood 1990, Abrahamsson och Helin 2000). Om användarna anser sig ha behov av extern kvalificerad rådgivningshjälp inom ekonomistyrning verkar det troligt att även en förändring av dynamiken i kvalitetsutveckling är möjlig.

Syftet med studien var för det första att beskriva relationskvalitet i rådgivningsprocessen. För det andra att beskriva hur och om redovisningsbyråer och revisorer bidrar till att medvetandegöra rådgivningsbehovet av småföretags ekonomiska prestationer. För det tredje att försöka förstå hur företagsledare använder sig av ekonomisk analys som beslutsunderlag vid verksamhetsstyrning genom att använda Simons modell om hur redovisningsinformation kan ge underlag för operativ och strategisk styrning. För att uppnå syftet med arbetet diskuterades i arbetets teoretiska referensram begreppen ekonomistyrning (management accounting), småföretagens rådgivningsbehov och tjänsterelationer. Modellerna

integrerades för att användas för att undersöka relationskvaliteten i rådgivningsprocessen.

Syftet med rådgivning utifrån den normativa aspekten är att förbättra klientens färdigheter. Förbättrandet leder till att klienten genom rådgivningsprocessen uppnår en högre nivå av kunskande och färdighet. Företagaren lär sig att identifiera problem, hitta lösningar, genomföra lösningarna och blir skickligare att driva sitt företag vidare. Rådgivningsprocessen är fokuserad på en objektiv genomlysning av företaget med syfte att identifiera adekvata problem och bästa lösningar (Johansson 1997). Studier indikerar att småföretag upplever att de behöver rådgivningshjälp inom administrativa och operativa områden (Davis et al. 1981). Det handlar specifikt om områden som redovisning, finansiering och marknadsföring (Chrisman och Leslie 1989). I SOU 1972:78 framkommer tre huvudorsaker till småföretagarnas svaga utnyttjande av rådgivningstjänster, nämligen bristfälligt utbud på relevanta tjänster, bristfällig mottagarkapacitet hos småföretagaren samt kommunikationsproblem mellan tjänsteleverantören och småföretagaren. Senare studier påvisar att utvecklingen har gått mot att företagare mer aktivt deltar vid användning av ekonomisk information vilket leder till en bättre förståelse för rapporteras innehåll och därmed uppfattning om informationens relevans samt en ökad samtalsinteraktivitet mellan leverantören och mottagaren (Vaivio 2001, Argyris 1990, Otley 1999, Abrahamsson och Helin 2000).

Olsson m.fl. (2003) menar att för att förstå processen redovisning i småföretag måste man ha ett induktivt och långsiktigt förhållande till de människor som verkar som företagare, med andra ord när de upptäcker möjligheter och genomför denna kunskap till affärer. Idealsituationen skulle vara att aktivt delta i processen, dvs. studera företagaren i handling. Den näst bästa lösningen enligt Olsson m.fl. (2003) kunde då vara att göra intervjuer och studera tidigare forskningsrapporter och andra dokument.

Ekonomisk information används på olika sätt av olika aktörer. Mellemvik et al. (1988) anser att ekonomisk information används i avsikt att styra, dvs. påverka, aktörers handling. Ekonomistyrning blir härmed ett verktyg för att successivt bryta ner, föra ut och följa upp företagets övergripande mål. Ledningen använder informationen för att kontrollera att resurser används effektivt och för att förmedla sin bild av hur verksamheten skall bedrivas, dvs. de är styrande, medan de anställda, de styrda, förväntas använda informationen som vägledning för beslut och handling. Information får betydelse först när den förmedlas och därefter tolkas av mottagare, dvs. att information som inte uppmärksammas får ingen effekt på handling eller lärande (Roberts och Scapens 1985). En betydelsefull faktor som påverkar handling är sättet att leda och organisera arbetet (Birnberg et al. 1983, Simons 1995, 1991, Gerdin 1996). Även den interaktiva/sociala styrningen, dvs. relationen, i form av gruppnormer som utvecklas har stor betydelse för vad som händer. Rådande värderingar mellan säljare och köpare, motsättningar mellan olika grupper och konflikter har betydelse för vad individerna uppfattar som väsentligt att ta fasta på i ett specifikt relationssammanhang (Aygris 1990).

I teorikapitlet 4 diskuterades ekonomistyrningens innehåll och användning. Fokus lades på vad ekonomistyrning innehåller och vilka metoder som finns för att företagets ledning skall använda sig av informationen som underlag för operativa och strategiska beslut i sitt företag. Att den ekonomiska informationen synliggör verksamheten innebär således att informationen återger visa aktörers perspektiv på denna (Mouritsen 1994). Simons (1995, 1991) fyra styrsystem presenterades. För att implementera strategier effektivt krävs det en balans mellan de fyra kontrollmekanismerna. Detta tillåter skötande av strategin som plan, mönster, position, perspektiv och manöver (Mintzberg 1987). Det som är viktigt i denna definition är att strategi är perspektiv som delas av alla individer i organisationen, genom deras intentioner och/eller genom deras handlingar. Hur individerna uppfattar ekonomistyrningen präglas av den omgivande organisatoriska och sociala kontexten. För att förstå ekonomistyrningens roll i ett visst sammanhang är det således viktigt att rela-

tera sättet att kommunicera, interaktiviteten, och ekonomisk information till den specifika kontexten i vilken de används (Abrahamsson och Helin 2000).

En empirisk undersökning i form av intervjuer genomfördes för att kartlägga åsikter om och förväntningar på relationen i rådgivningsprocessen mellan redovisare/revisorer och företagsledare i småföretag. Till målgrupp valdes redovisningsansvariga i en redovisningsbyrå, två revisorer samt tre entreprenörer som anlitar byrån för köp av deras tjänster. Samtliga intervjuade är ägare/delägare i företagen och alla har ansvar för redovisning inom respektive företag. Målgruppen valdes medvetet eftersom förhållningssätten hos dessa yrkesmänniskor förväntas ha betydelse för användningen av ekonomisk information inom redovisningen och den fortsatta utvecklingen i företaget. Undersökningen avgränsades av administrativa skäl till att omfatta landskapet Åland.

Det empiriska materialet presenterades utifrån en integrerad modell som beskrevs i kapitel sex, dvs. varje fallbeskrivning inleddes med en presentation av fallföretaget och dess verksamhet samt företagsledaren i företaget. Därefter följde en presentation av säljarens och köparnas syn på utfallet i rådgivningsprocessen. En sammanfattning av interaktionsnivåerna i relationsprocessen presenterades och följdes av en analys av säljarens och köparnas syn på de diagnostiserande, interaktiva, värderande och gränsskapande framgångsfaktorerna/dimensionerna i relationen.

I referensramen, som sammanfattades i forskningsfrågan och analysmodellen, utgick jag ifrån att faktorer som kan kopplas till företagets situation, ekonomistyrningens struktur, företagets behov av rådgivning och företagsledarens relation till rådgivaren och revisorn, har betydelse vid utvärdering om resurskomplettering förekommer i relationen mellan småföretag och redovisningsbyråer/revisorer. Den bild som blir allt tydligare ju mer vi fördjupar oss i problemområdet är företagsledarens centrala betydelse. En förutsättning för att företaget skall växa är företagsledarens inställning till tillväxt och användning av ekonomisk rådgivning. Vidare tyder resultatet på att företagsledare med formell utbildning

inom ekonomi använder sig av både intern och extern information och är analytiska i beslutsfattandet. Att företagsledarens intresse och personlighet är mycket viktiga för utveckling i mindre företag bekräftas också av Bergström och Lumsden (1993) som menar att företaget kan betraktas som en del av företagsledaren. Undersökningen visade att företagsledarna till en viss grad är delaktiga i rådgivningsprocessen. De undersökta företagen använder sig av tillgängligt redovisningsmaterial som hjälpmedel för att styra både individer och aktiviteter och därigenom får ekonomistyrningsprocessen ett större användningsområde än om beteendestyrning tillämpas.

Studien fokuserades på relationen i ett affärsförhållande, dvs. interaktionen mellan säljare och köpare. I den empiriska undersökningen, där framgångsfaktorerna analyserades, förväntades visa skillnader i åsikt mellan säljare/redovisningsbyrå/revisorn och köparna av tjänsten. Under intervjuerna med redovisaren/revisorn och entreprenören fann jag dock mer likartade än olikartade åsikter kring rådgivning vilket tyder på att det finns en samsyn på de problem som kan uppstå och som man gemensamt försöker finna lösning på. Analysen av framgångsfaktorerna gav stöd för hypotesen att resurskomplettering förekommer i relationen mellan redovisningsbyrå/revisorn och företagsledarna i de undersökta företagen. Liknande resultat kan vi finna i Lukka och Mouritsens (2002) undersökning.

Det diagnostiska styrsystemet används bland annat för att nå på förhand uppsatta mål. Simons (1995) menar att detta motiverar medarbetarna till att prestera bättre och stärker därmed den operationella effektiviteten. Studien visade att fallföretagen använde sig av löpande redovisning och olika ekonomiska uppföljningsmått, t.ex. lageromsättningshastighet, budgetuppföljning och försäljningsstatistik som styrinstrument för verksamhetsstyrning i företagen. Studien visade att i två företag kunde man påstå att det finns ett starkt samband mellan lönsamhet och den diagnostiska budgetstyrningen. Detta betyder att företagen som i större utsträckning använder sig av budget som uppföljningsinstrument kommer

att uppnå en högre säkerhet i resultatuppföljningen vilket i sin tur kan resultera i högre lönsamhet. Enligt Simons (1995) skall bra mätvariabler vara heltäckande, baseras på fakta, vara mottagliga och påverkbara av individen. Studien kunde inte visa på något samband mellan användning av nyckeltal och lönsamhet. Företagsledarna anser sig analysera och förankra resultaten i organisationen men att uppnå alla dessa kriterier kan vara svårt. Budget är däremot en väl använd metod som tydligen är lättare att förstå än nyckeltal.

Företagsledarna, som vi har konstaterat vara delaktiga i att utveckla redovisningsinformation, förväntar sig ett mervärde av produkten för att skapa sig en förståelse för hur redovisningsinformationen kan används i den löpande verksamheten. Företagsledarna anser att produkten är tillförlitlig p.g.a. de lagstadgade normer som finns och som reglerar redovisningspresentationer medan begripligheten inte alltid tydliggörs till den grad som informanterna önskar. För att utveckla förståelsen i de ekonomiska rapporter som vi beskrivit i termer av mått, objekt och jämförelsetal (Lind 1996, Gerdin 1999, Greve 1999) pågår en utvecklingsdialog mellan redovisaren/revisorn och företagsledarna. Samuelson (1986) skiljer på ekonomistyrningens avsedda, uttalade och reella roll. Resultatet i undersökningen gav oss kunskap om att företagsledarna ser ekonomistyrningen som en avsedd roll, dvs. företagsledarna vill se konsekvenser/handling av styrningen i företaget. Den uttalade rollen fanns i form av att företagsledarna är delaktiga i att producera information tillsammans med redovisningsbyrån, men den uttalade rollen överensstämde inte alltid med den avsedda.

Det interaktiva styrsystemet syftar till att skapa värde för kunden och genom detta system kommer företagen att hitta nya möjligheter och lösningar. Ett positivt samband finns också mellan kundtillfredsställelse och den interaktiva styrningen. Det interaktiva systemet handlar även om att få medarbetarna delaktiga i att diskutera företagets värderingar som visioner och strategier och ge dem möjlighet att påverka verksamheten och utvecklas. Simons (1995) påpekar att det finns koppling mellan brist

på strategisk vision och brist på ett identifierbart interaktivt kontrollsystem i organisationen. Fallföretagen brister varken vad gäller visionen eller det interaktiva styrsystemet vilket kan ge en indikation om att företagen även innehar ett strategiskt interaktivt ledarskap. Det strategiska ledarskapet tar sig olika uttryck i de undersökta företagen men ett ärligt syfte till lärande ledarskap finns hos de intervjuade företagsledarna.

Studier indikerar att småföretag upplever att de behöver rådgivningshjälp inom administrativa och operativa områden, särskilt redovisning, finansiering och marknadsföring (Chrisman och Leslie 1989, Davis et al. 1981). Undersökningsresultatet visade i den interaktiva dimensionen i rådgivningsprocessen att de intervjuade entreprenörerna anser sig vara beroende av expertis inom området redovisning och revision. Intervjuerna gav information om hur företagsledarna är beroende av redovisaren gällande den löpande redovisningen men även när det gäller mer avancerad rådgivning som skatteplanering, bokslutsplanering samt löneadministrativa frågor kontaktas revisorn som sakexpert. Företagsledarna poängterade även vikten av ett gott förtroende till redovisaren. Förtroenderelation kategoriseras som den mest avancerade relationen att engagera sig i (Johannisson och Gustavsson 1984). Det säljande redovisningsföretaget medgav att företaget inte alltid lyckas med att skapa ett förtroende till sina klienter vilket det fanns förklaringar till. Relationskvalitet kan beskrivas som dynamiken hos långsiktig kvalitetsutveckling i bestående kundrelationer (Grönroos 2002). I de undersökta företagen har två företag bytt redovisare minst en gång vilket ansågs som negativt och dyrt. Att bygga upp ett nytt förtroende och utveckla nya beteenden så att personkemin fungerar ansågs som fördyrande och frustrerande. Resultatet i undersökningen visade även att kunskapsmässiga, geografiska men även sociala och ideologiska bindningar fanns till redovisningsföretaget och dess redovisare men även till revisorn, dels p.g.a. av affärsrelationen till redovisningsbyrån, dels p.g.a. det geografiska läget. Av intervjuvarna som presenterades i kapitel sju framkom att samtliga företag ansåg sig ha bindningar som styrde företaget i dess handlande. Kunskapsmässiga bindningar i form av att entreprenörerna inte har den kunskap som

fodras gällande redovisning, geografiska bindningar p.g.a. ortens litenhet och geografiska läge samt sociala och ideologiska bindningar i form av ett välbyggt nätverk samt en stark lokal förankring i närsamhället.

Johansson (1997) identifierar tre generella klientidentiteter. I min undersökning fann jag två idealklienter enligt Johanssons definition men som ställer krav på produktens utformning och samtidigt kräver interaktion i form av ytterligare fördjupade förklaringar till produktens innehåll och utformning. Entreprenörerna intar en lärande inställning och vänder sig till redovisaren och revisorn för att denna skall tala om den bästa lösningen på ett problem. Samtliga företagsledare erkänner också att revisorns och redovisarens kunskaper överlägsna deras egna på just detta område.

Resultatet av intervjuerna gav besked om den höga affärsetiken som satte tydliga gränser beträffande vad företagsledarna skulle hålla på med. Utanför dessa gränser finns det inget förhandlingsutrymme. Det fanns inte heller behov av fatta beslut utöver vad som regelverket angav. Det är rimligt att anta att detta anammas av alla i företagen och att det därmed fungerar. Redovisarna och revisorerna har här naturligtvis en avgörande roll som sakkexperter. Gränsskapande styrsystem anses som en negativ formell mekanism som hindrar och begränsar sökandet efter möjligheter men de beskriver accepterade aktivitetsområden för organisationens deltagare. De etablerar gränser baserade på definierade affärsrisker. Undersökningen gav besked om det regelverk som redovisningsbyråerna och revisorerna följer och som accepteras mer eller mindre av företagsledarna. I detta fall har det gränsskapande styrsystemet sin funktion. Som studien visar är individen i organisationen en möjlighetssökare. Det är omöjligt för företagsledare, förutom i de allra minsta företagen, att känna till alla problem, lösningar och möjligheter som deltagarna i organisationen möter. Därför borde ledarna diktera vad deltagarna inte skall göra och relatera till individuell kreativitet för att hitta vägar för skapandet av nya värden inom dessa gränser. Undersökningsresultatet visade att företagsledarna har en öppen diskussion och diskuterar visio-

ner och strategier som tyder på en viss empati i ledningssättet. Detta visar sig på olika sätt i de tre undersökta företagen. Företagsledarna hävdar dock att en mer interaktiv roll från organisationens medlemmar vore önskvärt för att få en större förståelse för de beslut som fattas.

Undersökningens resultatet visade även att kostnaderna för köpta tjänster inte märkbart påverkade företagsledningens förhållning till redovisningsbyrå. Priskänsligheten verkade vara låg. Detta har sin förklaring i att så länge kunden är nöjd med kvaliteten på tjänsten de erhåller samt, som vi tidigare konstaterat, att om ett beroendeförhållande föreligger mellan tjänsteleverantören och köparen, så accepteras priset på tjänsten som entreprenören bestämmer. Samtidigt kan man konstatera utifrån intervjuerna att direkta och indirekta kostnader i relationen förekommer men att företagen inte beaktar dessa i några kalkyler men fast de är medvetna om problemen. Ur ett långsiktigt perspektiv är priset inte den enda viktiga kostnadsfaktorn. Relationskostnaderna är lika viktiga (Grönroos 2003).

De intervjuade företagsledningarna har implementerat ekonomistyrning som ett strategiskt instrument i beslutsprocessen. Metoderna varierar från ledare till ledare. Enligt Simons (1995) tolkning av Mintzbergs strategisystem relaterar en framväxande strategi till det interaktiva och värderande styrsystemet, vilket alla undersökta framväxande strategier har gjort i de undersökta företagen, t.ex. produktutveckling, kvalitetsförbättring i kundrelationen och koncentration av kärnverksamheten. En avsiktlig strategi relateras oftast till det diagnostiserande systemet. Styrning genom budgetering och nyckeltal används i större utsträckning av företagsledaren som argument för att driva igenom förändringar men är kanske inte det effektivaste styrinstrumentet om man med att styra vill påverka beteendet och därmed prestationer och motivation. Det diagnostiserande styrsystemet fyller kontrollfunktionen men behöver andra system som komplement. Man skall förstå denna modell så att alla system behövs och används för att skapa den önskvärda spänningen, men det optimala spänningstillståndet i undersökningen åstadkoms med hjälp av diagnos-

tiserande och interaktiva styrhjälpmedel. Detta framkommer även i Argyris' (1990), Jönssons (1996), Tuomas (2005) undersökningar.

9.3 Arbetets bidrag och begränsningar

Studien företogs i syfte att undersöka rådgivningsrelationen mellan branschens s.k. producenter och konsumenter av redovisningsinformation. För den fortsatta utvecklingen av kvalitet i rådgivningsprocessen anses dock inställningen hos dessa yrkesmänniskor spela en viktig roll då kravet på utförande och utformning av ekonomisk information ständigt förändras. Således anser jag, att utvecklandet av rutiner för ökat samarbete i rådgivningsprocessen bör utgå från redovisningsprofessionen och att en av grundförutsättningarna för utvecklandet är ett positivt förhållningssätt till utveckling och förbättring av kunnande hos de yrkesmänniskor, som dagligen använder redovisningsinformation som ett verktyg i sitt arbete. Då resultatet i den empiriska undersökningen ger stöd för att positiva attityder till användning och förbättring av redovisningsinformation existerar, torde denna förutsättning således uppfyllas.

Litteratur som handlar om entreprenörer har diskuterat redovisning på en teoretisk/analytisk nivå och där hävdar att redovisningsinformation har liten betydelse för entreprenörers beslutsfattande (Blomqvist 2004). Dergård (2004) visar däremot att entreprenörer använder redovisningsinformation i sitt beslutsfattande. Dergård (2004) menar att redovisningsinformation därmed har såväl retrospektiv som framåtblickande roll i entreprenörskap. Samtliga studerade entreprenörer är med och påverkar innehållet i den information som ligger till grund för bland annat årsredovisningar. Föreliggande studie visar att vissa av företagsledarna använder redovisningsinformation som diskuteras och produceras i bokslutsprocessen i sitt operativa och strategiska beslutsfattande.

Undersökningsmodellen för denna studie har härletts ur forskningsteorier inom ekonomistyrning (management accounting) och relationsteorier som grundar sig på tidigare forskning inom (RM) relationsmarknads-

föring (business to business marketing). Efter att ha studerat olika ekonomistyrnings- och relationsmodeller valde jag som underlag den relationsundersökningsmodell som Holmlund (1997) utvecklat men som jag kompletterade med teorier kring interaktivt strategisk ekonomistyrning (Simons 1995) som underlag för den empiriska analysen. Modellens grunduppgift var att bygga upp en förståelse och kunna analysera samspelet mellan tjänsteleverantörer och deras kunder samt förstå hur kunden använder sig av denna information i sitt dagliga beslutsfattande. Modellen vill specificera de viktigaste händelserna i relationen och dess kvalitet hellre än att förklara relationskvalitet över tiden. Jag har uppfattat modellen som fruktbar såtillvida att den tydliggjort olika faser i rådgivningsprocessen och deras inbördes ordning. Modellen har dessutom gjort det möjligt för mig att beskriva respektive företags/företagsledares förbättringsförslag i relationen med brister i själva rådgivningsprocessen. På så sätt har jag kunnat analysera samspelet i rådgivningsfunktionen utifrån ett mera övergripande organisatoriskt perspektiv.

Det teoretiska bidraget i detta arbete visar hur ekonomistyrningsmodeller interaktivt används för att studera en affärsrelation. Undersökningsmodellen sammanförde Simons fyra ekonomistyrningssystem med relationsteorier från Holmlunds modell. Undersökningen beskrev hur rådgivningen som en extern resurskomplettering bidrar till förståelse för hur ekonomisk information presenteras av redovisare/revisorer och hur informationen uppfattas och används av entreprenörerna. Det räckte inte med att enbart studera diagnostiska faktorer utan det behövdes även interaktivt framåtriktad information i de undersökta företagen. Genom att analysera och kombinera diagnostiska och interaktiva styrfaktorer i relationsmodellen skapades ett synsätt hur rådgivningsrelationen fungerade mellan säljaren och köparen. Det här ömsesidiga synsättet utvecklades med tiden i en process som inrymde samspel och interaktion där kommunikation och dialog utgjorde viktiga framgångsfaktorer. När samspelet och kommunikationen pågår under en längre tid uppstår en värdeskapande relationsprocess. Undersökningen gav oss en förståelse för att kunden och leverantören inte alltid tänker på samma sätt men att båda

poängterade att en väl utvecklad kommunikationsstruktur ger alla möjlighet att agera och att "interaktiv dialog" är en förutsättning för framgång.

Att tillförlitligt mäta och återge attityder/åsikter om relationskvalitet, relationsvärde och tillfredsställelse med den uppnådda relationen samt relationers styrka och längd av relationer i ett affärsförhållande kan hävdas vara svårt. Ett antal intervjuer gjordes med företagsledarna, revisorerna och personalen i redovisningsbyråer och de kan ha uppfattat påståendena på olika sätt, utifrån den omgivning där de verkar och de arbetsuppgifter som de utför. Redovisaren arbetar med den löpande bokföringen och företagsledarna använder ekonomistyrningen i sina operativa beslut. Revisorn arbetar inom sitt fält med omgivande regler och anvisningar som styr verksamheten. För intervjuaren blir tolkningen av svaren ett osäkerhetsmoment. Resultatet i denna studie är dock i kongruens med erhållna resultat från andra undersökningar (Bergström och Lumsden 1993, Dergård 2004, Andersson och Helander 1993, Tuomela 2005).

De första intervjuerna gjordes under hösten 2005 och våren 2006 för min licentiatavhandling som delvis ligger som grund för analysen. Tre nya företag intervjuades under år 2008 och våren 2009. Eftersom synen på relationer i rådgivningsprocesser kan förväntas förändras med tiden kan resultatet i denna studie anses gälla endast för den tidsperiod då undersökningen genomfördes. Detta torde å ena sidan begränsa användningen av resultatet. En annan begränsning är att intervjumaterialet insamlades under en begränsad period men för att förstå och fördjupa sig i relationsprocessen i redovisning måste man ha ett öppet och långsiktigt förhållande till de människor som verkar som företagsledare/entreprenörer (Olsson et al. 2003), vilket denna studie kanske inte helt kunde uppfylla. Kunskap om hur yrkesmänniskor inom småföretag, revisorer och redovisningsbyråer hanterar samspelet i relationsprocessen och vilka faktorer som förefaller ha betydelse för utveckling av relationskvalitet kan anses vara ett viktigt instrument för exempelvis beslutsfattare, investerare och utbildare men inte mist för de berörda parterna i relationsprocessen.

De geografiska och storleksmässiga avgränsningar som företogs i administrativt syfte att bemästra insamlingen av data kan utgöra ett hinder för generalisering av undersökningens resultat. En jämförelse av resultaten med tidigare studier ger dock indikationer som stöder resultatets tillförlitlighet. Således torde man kunna framhålla att studiens resultat kan generaliseras till att gälla även för andra företagsledare, revisorer inom små och medelstora företag och redovisningspersonal på större redovisningsbyråer.

Undersökningsmodellen tillämpades på fyra "case"- företag som beskrivs och analyseras. Som antytts hävdar man inom tidigare forskning att avsikt att handla inte alltid innebär handling, varför man inte utifrån de erhållna resultaten kan dra några långtgående slutsatser om att entreprenörer generellt använder sig av ekonomistyrning som ett strategiskt instrument och att interaktionen i affärsrelationen är lika väl utvecklad som i de undersökta fallen.

Rådgivning till entreprenörer inom ekonomistyrning är en del av redovisarens vardag. Hur relationen utvecklas över tiden i dessa kontakter har varit av intresse att diskutera i detta arbete. Att sedan följa upp hur entreprenörerna använder sig av denna information i ekonomistyrningsprocessen har gett ett tilläggsvärde. Med en förhoppning om att jag härmed också bidragit till förståelsen för hur redovisningsbyrån/redovisaren och revisorn medverkar till rådgivning och hur redovisarna, revisorerna och entreprenörerna upplever kvaliteten i rådgivningsrelationen, så kan undersökningen visa på att redovisaren/ revisorn är parter i utvecklingen och att entreprenörerna i de undersökta fallen använder sig av denna information i ekonomistyrningsprocessen.

9.4 Förslag till fortsatt forskning

Studien försöker visa hur samspelet och relationen fungerar i ett affärsförhållande mellan ett tjänsteföretag och entreprenören/företagsledaren. Studien visar hur entreprenörer tillsammans med redovisningsbyrån och

revisorn deltar i ekonomistyrningsprocessen. Vidare framkommer det i denna studie att företagsledarna är delaktiga i relationsprocessen av flera skäl. Entreprenörerna vill informera sig själva om innehållet i redovisningsrapporterna och i den årsredovisning som produceras så att de kan delta i processen för att kunna påverka det innehåll som de kan komma att använda för sitt beslutsfattande eller som andra kan använda i sitt beslutsfattande.

Studien är dock begränsad till att omfatta tre företag/entreprenörer och ett redovisningsföretag samt två revisors utlåtande. Denna begränsning är uteslutande mitt eget val och påverkas i viss mån av tillgängligheten till företag som är villiga att låta sig intervjuas. En mer omfattande enkätstudie kan därför bidra till att öka vår förståelse för redovisningens roll och relationens omfattning i företagandet. Resultatet av föreliggande studie påvisar att graden av företagsledarnas delaktighet i ekonomistyrningsprocessen påverkar företagets lönsamhet. Vidare framgår det av studien att företagsledarna har önskemål om att informera sig om verksamhetens utfall och att de även aktivt vill delta i utvecklandet av processen. Ledarna i studien synes även ha ett större engagemang i processen än vad lagen kräver. Utifrån en enkätstudie eller ett större antal företagare som intervjuas och där revisorer och banker i en större population involveras kan flera generella slutsatser dras som förklarar företagsledarnas delaktighet i relationsprocessen. Vilken betydelse externa personer som revisorer, bankpersonal och redovisningsbyråer och individuella egenskaper hos företagsledarna har för företagsledarnas deltagande i processen är i så fall viktiga utgångspunkter.

Denna studies relativa bredd öppnar möjligheter för fördjupning inom några av de olika aspekterna av de relationer som här berörts, till exempel vilka faktorer som kan förklara anlitande av externa redovisare men även revisorer. Blomkvist (2004) visar att företagsledare i småföretag med externa delägare är mer aktiva i bokslutsprocessen än företagsledare som är ensamma ägare. Bergström och Lumsden (1993) visar även att företagsledare i små företag, som är positiva till tillväxt, också är använ-

dare av redovisning i högre grad än företagsledare i andra företag. Där-
emot säger de ingenting om och hur företagsledare är delaktiga i att pro-
ducera redovisning.

Min uppfattning är att det med utgångspunkt från den relativt begrän-
sade forskning som bedrivits kring den studerade relationen finns stora
möjligheter för vidare forskning. Det saknas forskning som tar ett hel-
hetsperspektiv på relationen. Småföretagarforskning har studerat företa-
gets kontakter med externa rådgivningskällor, till exempel revisorn. Det-
ta gör att det enligt min mening föreligger ett behov av att explicit stude-
ra redovisarrelationen och revisorrelationen och då eftersträva en hel-
hetssyn.

I ett litet företag utformas och beslutas strategiska beslut av få personer.
Förståelsens betydelse som strategihämmande effekt kanske mer fram-
kommer i stora företag där strategiarbete bedrivs på flera organisatoriska
nivåer. Ett område kunde vara att studera ett medelstort företag som en
longitudinell fallstudie. En sådan studie behöver i större utsträckning än
den genomförda ta hänsyn till aktörer i företaget. Det kan vara både en-
skilda aktörer och grupper av aktörer. Det finns dessutom ett ökat behov
av ta hänsyn till företagets omgivning för att fånga upp olika föränd-
ringsimpulser. I fallföretagen hade alla intervjuade en djup förståelse för
aktuella strategier och därmed blir det omöjligt i denna undersökning att
analysera hur bristen på förståelse skulle kunna påverka strategin.

En annan utmaning för vidare forskning är att förstå betydelsen av att
minska klyftan mellan ekonomistyrning i teorin och i praktiken. I daglä-
get bedrivs det många projekt som syftar till att få en större förståelse för
ekonomistyrning i praktiken men att ignorera klyftan mellan teori och
praktik är att begå ett misstag. Att minska klyftan mellan teori och prak-
tik är en av utmaningarna inom ekonomistyrningsområdet (Scapens
1991).

Framtiden innebär nya utmaningar för redovisningens yrkesmänniskor.
Det räcker troligen inte längre med att vara väl insatt i redovisning och
revision, utan även andra discipliner blir alltmer viktiga. Att förstå hur

de integrerade ekonomisystemen fungerar för att fastställa och säkerställa riktigheten i data och information torde få ännu större betydelse i framtiden vilket ökar kraven på entreprenörerna som köper dessa tjänster. Det skulle gälla att hålla sig à jour med förändringar i ny teknik samt att utnyttja tekniken och interagera med den på bästa möjliga och effektivaste sätt. Detta skulle innebära utbildning och anpassning till nya uppgifter för både redovisningspersonal, revisorer och entreprenörer. De tillfrågade anser att utlokalisering av ekonomifunktionerna till redovisningsbyråer innebär ökad kommunikation och stärkta relationer mellan aktörer. Den externa redovisningens yttersta målsättning är, att producera användbar information till beslutsfattarna, att informationen kan tillgodoses på ett snabbare och tillförlitligare sätt än tidigare varför rapporteringen förväntas bli ett användbart styrinstrument.

Källor

Abrahamsson, G. & Helin, S. (2000) *Ekonomistyrning och förbättringsarbete: En fallstudie om hur ekonomistyrning kan stödja respektive hindra ständigt förbättringsarbete*. Uppsala: Uppsala Universitet, Licentiate Thesis no. 38, 2000.

Alvesson, M. & Sköldberg, K. (1994) *Tolkning och reflektioner, Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Studentlitteratur, Lund.

Andersson, J. & Helander, B. (1993) *Ekonomistyrning i små företag*. Linköping: Universitet och Tekniska högskolan i Linköping, Research Report, EIS.

Andersson, J. (1995) *Bilder av småföretagares ekonomistyrning*. Linköping: Linköpings Universitet, Licentiatavhandling.

Arantola, H. (2002) *Relationship Drivers in provider – Consumer Relationships, Empirical Studies of Customer Loyalty Programs*. Swedish School of Economics, Nr 111, Helsingfors.

Argyris, C. (1990) *The Dilemma of Implementing Controls: The Case of managerial Accounting*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 15, No 6, s. 503.

Arnold, J. L., Cherry M. A. & Diamond, J. A. (1984) *Small Business: An area ripe for practice development*. Journal of Accountancy, August 1984.

Athanassopoulou, P. (2006) *Determining Relationship Quality in the Development of Business-to-Business Financial Services*. Journal of Business-to-Business Marketing, Vol.13, No 1.

Atkinson, A. A. & Shaffir, W. (1998) *Standards for Field Research in management Accounting*, Journal of Management Accounting Research Vol. 10 ABI/INFORM Global, s. 41.

Ax, C., Johansson C. & Kullven, H. (2002) *Den nya ekonomistyrningen*. Liber ekonomi: Malmö.

- Axelsson, B. (1996) *Professionell marknadsföring*. Lund: Studentlitteratur.
- Barnes, B., Naudé, P. & Michell, P. (2005) *Exploring Commitment and Dependency in Dyadic Relationships*, Journal of Business-to-Business Marketing, Vol.12. No 3.
- Bennet, R. J. & Robson, P. J. A. (1999) *The use of external business advice by SMEs in Britain*. Cambridge: University of Cambridge, Entrepreneurship & Regional Development, Vol. 11, s. 155-180.
- Bennett, R. & Robson P. (1999) *The use of external business advice by SMEs in Britain*, Entrepreneurship & Regional Development, Vol. 11, s. 155-180.
- Bennett, R. & Robson P. (2004) *The role of trust and contract in the supply of business advice*, Cambridge Journal of economics, Vol. 28, No. 4.
- Bergström, I. & Lumsden, M. (1993) *Ekonomisystem i mindre företag*. Luleå: Högskolan i Luleå, Doctoral Thesis 1993:124D.
- Berry, A., Sweeting R. & Goto J. (2006) *The effect of business advisers on the performance of SMEs*, Journal of small Business and Enterprise Development, Vol.13, No. 1.
- Berry, L. L. (1983) *"Relationship Marketing" Perspectives on Services Marketing*, Chicago: American Marketing Association.
- Birnberg J. & Young S. (2001) *The Case for Multiple Methods in Empirical management Accounting Research*, JMAR, Vol. 2, Fall 1990.
- Birnberg, J. G., Turopolec, L. & Young, M. (1983) *The organizational context of accounting*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 8, No 273, s. 111-129.
- Bisbe, J. & Malagueno, R. (2009) *The Choice of Interactive Control systems under Different Innovation Management Modes*. European Accounting Review, Vol. 18, Issue 2, s. 371-405.
- Bisbe, J. & Otley, D. (2004) *The effects of the interactive use of management control systems on product innovation*. Accounting, Organizations and Society, 29:8, s. 709-737.

- Bjornenak, T. & Olson, O. (1999) *Unbundling management accounting innovations*. Management Accounting Research, No 10, s. 325-338.
- Blomqvist, M. (2004) *Entreprenörers delaktighet i att producera redovisning*. Halmstad: Högskolan i Halmstad, Bulls House of Graphics, Licentiatuppsats.
- Blomqvist, T. & Packendorff, J. (1998) *Ekonomisk styrning för förändring*. Umeå: Umeå Universitet, Licentiatuppsats.
- Boland, R. J. & Pondy, L. R. (1983) *Accounting in organizations; a union of natural and rational perspectives*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 8, No. 2/3, s. 223-234.
- Bryman, A. (2002) *Samhällsvetenskapliga metoder*. Liber Ekonomi, s. 15 – 40.
- Bryson, J. R., Keeble, D. & Wood, P. (1997) *The creation and growth of small business service firms in postindustrial Britain*. Small Business Economics, nr 9, s. 345-360.
- Burca, S., Fynes, B. & Roche, E. (2004) *Evaluating Relationship Quality in a Business-to-Business Context*. The Irish Journal of Management, Vol. 25, No 2.
- Burns, J. & Scapens, R.W. (2000) *Conceptualising Management Accounting Change: An Institutional framework*. Management Accounting Research 1, March, s. 3-25.
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001) *Management accounting change*. Management Accounting Research, Vol. 12, s. 389-402.
- Burrell, G. Morgan, G. (1979) *Sociological paradigms and organisational analysis*. London: Heinemann.
- Byrne, S. & Pierce, B. (2007) *Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants*. European Accounting Review, Vol. 16, No. 3, s. 469-498.
- Cassar, G. & Ittner, C. (2009) *Initial Retention of External Accountants in Startup Ventures*. European Accounting Review, Vol. 18, No. 2, s. 313-340.

Chenhall, R. & Morris, D. (1986) *The Impact of Structure, environment, and Interdependence on the perceived usefulness of Management Accounting Systems*. The Accounting Review, Vol. LXI, No 1. S. 16 – 35.

Chenhall, R.H. & Morris, D. (1986) *The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting systems*, The Accounting Review, Vol. 61, January, s. 16 – 36.

Chrisman, J. J. & Leslie, J. (1989) *Strategic, Administrative and Operating problems: The Impact of Outsiders on Small Firm Performance*. Entrepreneurship Theory and Practice 13, Issue 3.

Collis, J. & Jarvis R. (2002) *Financial information and the management of small private companies*. Journal of Small Business and Enterprise Development, Vol. 9, Number 2, s. 100-110.

Cunningham, G. (1992) *Management Control and Accounting systems under a Competitive Strategy*. Accounting Auditing & Accounting Journal, Vol. 5, No 2, s. 85-102.

Cunningham, G. (1983) *Accounting services – the key to small business survival*. CA Magazine, December, s. 100 –103.

Davidsson, P., Lindmark, L. & Olofsson, C. (1994) *New Firm Formation and Regional Development in Sweden*. Regional Studies, Vol. 28, Nr 4, s. 395-410.

Davidsson, P. & Wiklund. (2000) *Conceptual and empirical challengers in the study of firm growth*. In D. L Sexton and H. Landströms (Eds.), *Handbook of Entrepreneurship* s. 26-44. Oxford: Blackwell Publishers.

Davila, A., Foster, G. & Oyon, D. (2009) *Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities*. European Accounting Review Vol. 18, No. 2, s. 281-311.

Davila, T., Epstein, M, J. & Matusik, S.F. (2005) *Innovation strategy and the use of performance measures*. Advances in Management Accounting Vol. 13, s. 27-58.

Davis, C. H., Jones, B. M. & Kraft F. B. (1981) *Small business owners/managers information needs: An empirical overview*. Proceedings of International Council for Small Business (June), s. 45 – 52.

Delmar, F. (1997) Measuring Growth. Methodological Considerations and empirical Results, I R, Donckels & A. Miettinen (red.), *Entrepreneurship and SME Research: On its way to the next Millenium*. Ashgate Publishing Ltd, Aldershot, s. 199-266.

Dergård, J. (2004) *Successful entrepreneurs use of accounting information*. Göteborg: Göteborgs Universitet.

Eng, T-Y. (2005): The Effects of learning on Relationships Value in a Business Network Context, *Journal of Business-to-Business Marketing*, Vol.12 (4).

Everaert, P., Rommel, J. & Sarens G. (2008) *Business advice from accountants: Developing a comprehensive picture for small companies*. Working paper, Ghent University, department of Accounting and Corporate Finance.

Ezzamell, M. & Willmott, H. (1988) *Accounting for teamwork: A Critical Study of Group-Based systems of Organizational control*. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, June, s. 358 – 395.

Fant, J-E. (1994) *Revisorns roll; En komparativ studie av revisorers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*. Multiprint, Helsingfors: Svenska Handelshögskolan.

Ferreira, L. & Merchant, K. (1992) *Field Research in management Accounting and Control: A Review and Evaluation*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5,4; ABI/INFORM Global, s.3.

Frenckner, P. & Paulson. (1983) *Begrepp inom ekonomistyrning – en översikt*. Lund: Studentlitteratur.

Företagarna i Finland r.f. (2000)(2009) www.yrittajat.fi.

Gandemo, B. (1995) *Företag, Företagare, Företagsamhet*. Lund: Studentlitteratur.

- Gartner, W. (1988) *Who Is an Entrepreneur? Is the Wrong Question*. University of Baltimore, 0363-9428/88124.
- Gerdin, J. (1999) *Teknologi och ekonomisystem inom produktionsenheter: en undersökningsmodell*. Uppsala: Uppsala Universitet, Licentiate Thesis no.34.
- Gooderham, P., Tobiasson, A., Doving, A. & Nordhaug, O. (2004) *Accountants as Sources of Business Advice for Small Firms*, International Small Business Journal, Vol. 22(1): s. 5-22.
- Granlund, M. (2001) *Towards explaining stability in and around management accounting systems*, Management Accounting Research, Vol. 12, s. 141-166.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998) *It's a small World of Management Accounting Practices*, Journal of Management Accounting Research, Vol. 10 s. 153.
- Granlund, M. & Malmi, T. (2002) *Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?* Management Accounting Research, 13, s. 299-321.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1997) *From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition*. LTA 3, s. 213-255.
- Granlund, M. & Taipaleenmäki, J. (2005) *Management control and control-ership in new economy firms – a life cycle perspective*. Management Accounting Research, No.16 s. 21-57
- Grayson, K. & Ambler, T. (1999) *The dark side of Long-Term Relationships in Marketing Services*. Journal of Marketing Research, No. 36.
- Greve, J. (1999) *Ekonomisystem och affärsstrategier*. Uppsala: Uppsala Universitet. Doctoral Thesis no. 76.
- Grönroos, C. (1996) *Relationship Marketing Logic*. Asia Australia Marketing Journal, Vol. 4 (1).

Grönroos, C. (2000) *Service Management and Marketing. A CRM Approach*. Chichester: John Wiley & Sons.

Grönroos, C. (2001) *A Service Quality Model and Its Marketing Implications*. European Journal of Marketing, No. 18.

Grönroos, C. (2002) *Service Management och marknadsföring*. Malmö: Liber ekonomi.

Grönroos, C. (2008) *Service Management och marknadsföring*. Malmö: Liber Ab.

Grönroos, C. (2007) *Är alla företag tjänsteföretag? Tjänsteperspektiv på kundens värdeskapande och i företagets affärslogik*. Ekonomiska Samfundets Tidsskrift, Nr3/07.

Gooderhamn, P. N., Tobiassen, A., Doving, E. & Nordhaug, O. (2004) *Accountants as sources of business advice for small firms*. International Small Business Journal, 22(1), s. 5-22.

Guilding C., Cravens K. & Tayles, M. (2000) *An international comparison of strategic management accounting practices*. Management Accounting Research, 11, s. 113-135.

Gullkvist, B. (2003) *Mot en papperslös bokföring*. Åbo: Företagsekonomiska institutionen Åbo Akademi.

Gummesson, E. (1979) *Models of Professional Service marketing*. Stockholm: Liber.

Gummesson, E. (1993) *Quality Management in Service Organisation*. New York: ISQA International Service Quality Association.

Gummesson, E. (2000) *Qualitative Methods in Management Research*. Sage Publication Ltd. United Kingdom, London.

Gummesson, E. (1998) *Relationsmarknadsföring: Från 4P till 30 R*. Malmö: Liber ekonomi.

Gummesson, E. (1999) *Total Relationship marketing: Experimenting with a Synthesis of research Frontiers*. Australasian Marketing Journal, Vol. 7.

- Gummesson, E. (2002) *Total Relationship Marketing*. Oxford: Butterworth Heinemann.
- Gummesson, E., Lehtinen, U. & Grönroos, C. (1997) "Comments on the Nordic Perspectives on Relationship Marketing". *European Journal of Marketing*, No. 31.
- Gwinner, K. P., Gremler, D. D. & Bitner, M. J. (1998) *Relational Benefits in Service Industries: The Customer's Perspective*". *Journal of the Academy of Marketing Science*, No. 26.
- Halinen, A. (1997) *Relationship Marketing in Professional Services: A Study of Agency-Client Dynamics in the Advertising Sector*. New York: Routledge.
- Harrington, J. W., MacPherson, A. D. & Lombard, J. R. (1991) *Interregional trade in producer services: review and synthesis*. *Growth and change*, No. 22, s. 75-94.
- Hayes, D. C. (1983) *Accounting for accounting: a story about managerial accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, s. 241-249.
- Henri, J. (2006) *Management control systems and strategy: A resource-based perspective*. *Accounting, Organizations and Society* 31:6, s. 529-558.
- HIM (1999) *Finnish SME Report 1999 English Summary*. Helsingfors: Studies and Reports, Industries Departments 1999.
- HIM (2000) *Pk-yritykset kansantaloudessa*. Helsingfors: Kauppa ja teollisuusministeriön tutkimuksia ja raportteja 3/2000, kauppa ja teollisuusministeriö.
- Hjalmarsson, D. & Johansson, A. W. (2003) *Public advisory services – theory and practice*. *Entrepreneurship & Regional Development*, Vol. 15, s. 83-98.
- Holmlund, M. (1997) *Perceived Quality in Business Relationships*. Helsingfors: Svenska Handelshögskolan, Doktorsavhandling.
- Hopwood, A. (1987) *The Archaeology of Accounting systems*, *Accounting, Organizations and society*, Vol. 12, No 3, s. 207-234.

- Hopwood, A. G. (1974) *Accounting and Human Behaviour*. Devon: Accountancy Age Books.
- Hopwood, A. G. (1983) *On trying to study accounting in the contexts in which it operates*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No 2/3, s. 287 – 305.
- Hopwood, A. G. (1990) *Accounting and organisation change*. *Accounting, Auditory and Accountability*, Vol. 3, No. 1, s. 7-17.
- Horngren, C. T. (2004) *Management Accounting: Some Comments*, *Journal of Management Accounting Research*, V 16, s. 207-211.
- Horwitz, B. & Kolodny, R. (1982) *Financial reporting regulation and small research-intensive firms*. *Journal of small Business Management, ABI/Inform Global*, s. 44-49.
- House, J. S. (1981) *Work Stress and Social Support*. London: Addison Wesley.
- Håkansson, H. & Snehota, I. (1995) *Developing relationships in Business Markets*. London: Routledge.
- Håkansson, H. (1982) *International Marketing and Purchasing of Industrial Goods. An Interaction Approach*. John Wiley.
- Håkansson, H., Lauge-Hellman, J., Lundgren, A. & Waluszewski, A. (1993) *Teknikutveckling i företaget - ett nätverksperspektiv*. Lund: Studentlitteratur.
- Hägg, I. & Wiedersheim-Paul, F. (1997) *Modeller som redskap*. Uppsala: Uppsala Universitet.
- Hägg, I. & Hedlund G. (1979) *Case studies in Accounting Research*, *Accounting Organization and Society*, Vol. 4, No ½, s. 135-243.
- Hägg, I., Magnusson, Å. & Samuelsson, L. A. (1982) *Budgetary control – design and use*. Stockholm: EFI.

- Ittner, C. & Larcker, D. (1988) *Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customers satisfaction*. Journal of Accounting Research, Vol. 36, supplement.
- Johannisson, B. & Lindmark, L. (1996) *Företag, Företagare, Företagsamhet*. Lund: Studentlitteratur.
- Johannisson, B. & Gustavsson, B-Å. (1984) *Småföretagande på småort – nätverksstrategier i informationssamhället*. Växjö: Centrum för Småföretagsutveckling, Högskolan i Växjö.
- Johansson, S-E. & Östman, L. (1992) *Lönsamhetskrav- redovisningsmått - styrning. En helhetsinsats för extern och intern användning av redovisningsmått*. Lund, Studentlitteratur.
- Johansson, A. W. (1997) *Att förstå rådgivning till småföretagare*. Lund: doktorsavhandling.
- Johansson, S. E & Östman, L. (1992) *Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning*, Lund Studentlitteratur.
- Joseph, G. (2006) *Understanding Management Accounting Techniques in the Context of Organizational Change*. Management Accounting Quarterly, Vol.7, No 4.
- Jönsson, S. (1996) *Accounting for improvement*. Oxford: Pergamon.
- Jönsson, S. (1998) *Relate management accounting research to managerial work!* Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 4, s. 411-434.
- Kaplan, R. S. (2006) *The Competitive Advantage of management Accounting*. Journal of Management Accounting Research, Vol. 18, s.127-135.
- Kaplan, R. S. & Norton D. P. (1992) *The balanced scorecard – measures that drive performance*, Harvard Business Review, Jan-Feb, s. 71-79.
- Kaplan R. & Norton, D. (2000) *Having Trouble with Your Strategy? Then Map it*. Harvard Business Review, September-October.
- Kaplan, R. (1986) *The role for empirical research in management accounting*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 11, No. 4/5. s. 429-452.

- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996) *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. (1998) *Innovation Action Research: Creating New management Theory and Practice*. Journal of Management Accounting Research, V 10. s. 89.
- Keating, P. J. (1995) *A framework for classifying and evaluating the theoretical contribution of case research in management accounting*. Journal of Management Accounting Research Vol.7, s. 66-86.
- Kirkeby, O. F. (1990): *Abduktion. I: H. Andersen, red. Vetenskapsteori och metodlära*. Introduktion. Lund, Studentlitterat
- Kullman, C. (2007) *Redovisningsbyrå – leverantör av siffror eller partner i utvecklingen*, Licentiat avhandling. Åbo Akademi, Ekonomisk – statsvetenskapliga fakulteten.
- Kullvèn, H. (1994) *Ekonomisk styrning ur ett tjänsteperspektiv*. Göteborg: BAS, Göteborgs Universitet, akademisk avhandling.
- Labro, E. & Tuomela, T-S. (2003) *On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies*, European Accounting Review, V 12:3, s. 409-442.
- Lane, C. & Bachman, R. (1996) *The social Construction of Trust: Supplier Relations in Britain and Germany*. Organizational Studies, No. 17.
- Larsson, A. (1992) *Networks dyads in Entrepreneurial Science: A Study of the Governance of Exchange Relationships*. Administrative Science Quarterly, March, s. 76 – 104.
- Lehtinen, U. & Lehtinen, J. (1991) *Two Approaches to Service Quality Dimensions*, The Service Industries Journal, Vol. 11, No 3, s. 287-303.
- Liljander, V. & Strandvik, T. (1995) *The Nature of Customer Relationship in Services*. Advances in Services Marketing and Management, Vol. 4, JAI Press Inc.

- Liljander, V. (1995) *Compariosn Standards in perceived Service Quality*, Helsingfors: avhandling vid Svenska Handelshögskolan.
- Lind, J. (1996) *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling. Ekonomiska rapporters utformning och användning när verksamheten flödesorienteras*. Uppsala: Uppsala Universitet. Doctoral Thesis no. 63.
- Lukka, K. & Mouritsen, J. (2002) *Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?* *The European Accounting Review*, 11:4, s. 805-811.
- Lukka, K (2010) *The roles and effects of paradigms in accounting research*. *Management Accounting Research*, Vol. 21 s. 110-115.
- Macintosh, N. B. (1994) *Management Accounting and Control systems: an organizational and behavioural approach*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
- Malmi, M. & Granlund, M. (2005) *In search of Management Accounting Theory*, Working papers, Helsinki School of Economics, Turku School of Economics. Social Science Electronic Publishing.
- Malmi, T. & Granlund, M. (2009) *In Search of Management Accounting Theory*. *European Accounting Review* Vol.18, No. 3 s. 597-620.
- Marriott, N. & Marriott, P. (2000) *Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities*, *Management Accounting research* Vol.11: s. 475-492.
- Marton, J., Falkman, P., Lumsden M., Pettersson, A., & Rimmel, G. (2008). *IFRS – I teori och praktik*. Alfa Print AB, Sunbyberg.
- McNeilly, K. & Barr, T. (2006) *I love my accountants – they're wonderful: understanding customer delight in the professional service arena*. *Journal of Service Marketing*, 20/3, s. 152-159.
- Melander, A. & Nordqvist, M. (2008) *Att förstå strategi, Process och kontext*. Lund: Studentlitteratur.

Mellemvik, F. Mosen, N. & Olson, O. (1988) *Functions of accounting – A discussion*. Scandinavian Journal of management Studies, No. 4 (3), s. 101-119.

Menon, A., Homburg C. & Beutin N. (2005) *Understanding Customer Value in Business-to-Business Relationships*, Journal of Business-to-Business Marketing, Vol. 12(2).

Merriam, S. B. (1988) *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.

Mintzberg H. (1987) *The Strategy concept 1: Five Ps For Strategy*, California Management Review; 30, 1 s. 11.

Mitchell, F. & Reid, G. C. (2000) *Editorial Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research*, Management Accounting Research. Vol. 11, s. 385-390.

Modell, S. (1998) *Management Control in Services; research Report 98:3*, Social Sciences, University of Karlstad, University Press, ISSN 1103-8284.

Modell, S. (2010) *Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches*, Management Accounting Research. Vol. 21, s 124-129.

Mole, K. (2002) *Business Advisers' Impact on SMEs – An Agency Theory Approach*, International Small Business Journal, Vol. 20 No. 2, s. 139-162.

Moorman, C., Zaltman, G. & Deshpande, R. (1992) *Relation between Providers and Users of Market Research: The Dynamics of trust within and between Organizations*. Journal of Marketing Research, No. 29.

Mourtsen, J. (1994) *Rationality, institutions and decision making: reflections on March and Olsen's Rediscovering institutions*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 19, No. 2. s. 193-211.

Naranjo – Gil, D. & Hartman, F. (2007) *Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change*. Accounting, Organizations and Society. 32:7-8, s. 735-756.

- Nitsch, U. (1989) *Rådgivning i lantbrukets företagsledning*. Uppsala: Sveriges lantbruksuniversitet, institutionen för statistik, data och information.
- NUTEK (1992:46) *Behovet av särskilda småföretagspolitiska insatser*.
- Nyström, P. (1996) *Anpassning av stöd till småföretag*. Uppsala: Sveriges lantbruksuniversitet.
- Ojasalo, J. (1999) *Quality Dynamics in Professional Services*. Helsingfors: Svenska Handelshögskolan, Doktorsavhandling.
- Olsson, O. Blomkvist, M. Dergård, J. & Jönsson, C. (2003) *Accounting and entrepreneurship – A review and discussion of the scientific literature in the 80s and 90s*. Århus: Konferenspaper, Nordic Conference on small Business Research.
- Otley, D. (1999) *Performance management: a framework for management control systems research*, Management Accounting Research, Vol. 10, s.363-382.
- Otley, D., Emmanuel, C. & Merchant, K. (2002) *Accounting for Management Control*; Thomson Learning, Berkshire House, London, UK, ISBN 1-86152-272-X.
- Otley, D. (1994) *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*. Lancaster University, Management Accounting Research, s. 289-299.
- Peterson, R. A. (1984) *Small Business Management Assistance: Needs and sources*. American Journal of Small Business 9, s. 35-45.
- Ramsden, M. & Bennett R.J. (2005) *The benefits of external support to SMEs*, Journal of Small Business and Enterprise Development Vol.12, No 2, s.227.
- Ravald, A. (2008) *Hur uppkommer värde för kunden?* Svenska handelshögskolan. Edita Prima Ltd, Helsingfors.

- Ring, P. S. & Van de Ven, A. H. (1994) *Development Processes of Cooperative Interorganizational relationships*. *Academy of Management Review*, Vol. 19, No. 1, s. 90-118.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985) *Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organisational contexts*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, s. 443-456.
- Rocha, J. R. Jr. & Riaz Khan, M. (1984) *Impact of Counselling on Small Business Performance*. *American Journal of Small Business*, Vol. 9, No. 1, s. 34-43.
- Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2003) *Research Method & Methodology in Finance Accounting*, Thomson Learning, ISBN 1-86152-881-7.
- Rytting, L. (2006) *Visst gör kunden en stor del av jobbet. Referensramar för kunders medverkan vid tillkomsten av konsumenttjänster*. Helsingfors: Doktorsavhandling, Nr 167, Svenska Handelshögskolan.
- Samuelson, L. A. (1986) *Discrepancies between the roles of budgeting*. *Accounting, Organizations and society*, Vol. 11, No. 1, s. 35 – 45.
- Samuelson, L.A. & Olve, N-L. (2008) *Controllerhandboken*. Liber AB, ISBN 978-91-47-08967-3, Koroton Ljubljana, Slovenien.
- Sanner, L. (1997) *Trust between entrepreneurs and external actors. Sense making in organising new business ventures*. Uppsala: Uppsala Universitet, Företagsekonomiska institutionen, Doctoral Thesis no. 67.
- Scanzoni, J. (1979) *Social exchange and behavioural interdependence*. *Social exchange in developing relationships*, Academic Press, New York, s. 61-98.
- Scapens, R. (1994) *Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice*, *Management Accounting Research*, 5, s. 301-321.
- Scapens, R. & Roberts, J. (1993) *Accounting and control: A case study of resistance to accounting change*. *Management Accounting Research*, 4 (4), s. 1-32.

- Scapens, R. (1990) *Researching Management Accounting practice; The role of case study methods*, *British Accounting Review*, Vol. 22, s. 259-281.
- Schiller, S. (1987) *Redovisningssystem: användning och utveckling*, Göteborgs Universitet, Göteborg: BAS.
- Senik, R (2007) *Understanding Accounting Research Paradigms: Towards Alternative Methodologies*. Integration & Dissemination, University Putra Malaysia.
- Shane, S. & Venkataraman, S. (2000) *The promise of entrepreneurship as a field of research*. *Academy of Management Review*, No. 25 (1), s. 217 – 226.
- Silverman, D. (2005) *Doing Qualitative Research*, Sage Publications Ltd, ISBN 978-1-4129-0196-3, London.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How managers use innovative control system to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press. Boston.
- Simons, R. (1987) *Accounting control systems and Business Strategy: An empirical analysis*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No 4.
- Simons, R. (1990) *The Role of Management Control systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives*. *Accounting, Organization and Society*, Vol.15 No 1-2, s. 127-143.
- Simons, R. (1991) *Strategic orientation and Top Management Attention to Control systems*, Harvard Business School Press. Boston.
- Simons, R. (2000) *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Smith, M. (2003) *Research methods in accounting*. Trowbridge, Wiltshire: The Cromwell Press Ltd.
- Smith, R, O. & Van de Ven, A. (1994) *Developmental processes of Cooperative Interorganizational Relationships*. *Academy of Management Review*, s. 90-118.
- Solomons, D. (1997) *Guidelines for Financial Reporting Standards*. Garland Publishing, Inc, New York & London 1997.

Soriano, D., Roig, S., Sanchis, J. & Torcal, R. (2002) *The Role of Consultants in SMEs*, International small Business Journal, Vol. 20(1): s. 95-103.

Statens Offentliga Utredning. (SOU) (1972:78) *Företagsservice för utveckling av mindre och medelstora företag*. Stockholm: Allmänna Förlaget.

Statens Offentliga Utredning. (SOU) (1993:70) *Strategi för småföretagsutveckling*. Stockholm: Betänkande från Utvecklingsfondsutredningen.

Storbacka, K. (1994) *The Nature of customer Relationship Profitability – Analysis of Relationship and Customer Bases in Retail Banking*. Helsingfors: Svenska Handelshögskolan, Avhandling.

Sundnäs, A-C., Kjellman, A. & Eriksson, H. (2002) *Entreprenörskap och utveckling*. Helsingfors: Schildts förlag.

Suomen Yritykset. (2009) Helsinki: Tilastuskeskus.

Svensson, B. (2003) *Redovisningsinformation för bedömning av små och medelstora företags kreditvärdighet*. Uppsala: Uppsala Universitet.

Swieringa, R. J. & Weick, K. E. (1987) *Management Accounting and Action*, Accounting, Organization and Society, Vol. 12, No 3, s. 293-308.

Thoren, B. (1995) *Användning av information vid ekonomisk styrning*. Doktorsavhandling, Handelshögskolan i Stockholm, Graphic Systems, Stockholm.

Tomkins, C. & Groves, R. (1983) *The everyday accountant and Researching his reality*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 8, No. 4, s. 361-374.

Tuomela, T-S. (2005) *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system*, Management, Accounting Research No 16.

Vaivio, J. (1999) *Exploring a “non-financial” management accounting change*. Management Accounting Research, 10, s. 409-437.

- Vaivio, J. (2001) *"Provocative" Non-Financial Measures in Knowledge Creation*. Helsinki School of Economics and Business Administration, Working papers, W-277.
- Vaivio, J. (2001) *Non-financial measurement in an organizational context, Three Perspectives*, Helsinki School of Economics and Business Administration. HeSe print A-186, 2001.
- Vaivio, J. (2004) *Mobilizing Local Knowledge with "Provocative" Non-financial measures*, European Accounting Review, Vol. 13, No 1, s. 39-71.
- Wallén, G (1996) *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. Lund. Studetlitteratur.
- Walker, K. & Johnson, E. (2006) *Delivering Quality Accounting services*, Management Accounting Quarterly, Vol. 7 No. 4.
- Vargo, S, L., Maglio, P, P., Akaka, M, A. (2008) *On value and value co-creation: A service systems and service logic perspective*. European management Journal Vol. 2, s. 145-152.
- Wichman, H. (1983) *Accounting and Marketing – Key Small Business Problems*, American Journal of Small Business, Vol. 7, No. 4, s. 19-26.
- Widener, S. K. (2007) *An empirical analysis of the levers of control framework*, Accounting, Organizations and Society, No 32, s. 757-788
- Wiklund, J. (1998) *Small firm growth and performance: entrepreneurship and beyond*. Jönköpings International Business School.
- Wilke, R. & Rittner, T. (2006) *Levels of analysis in Business-to-Business marketing*. Journal of Business-to-Business marketing, Vol. 13 (3).
- Wilson, E. & Nielson, C. (2000) *Cooperation and Continuity in Strategic Business Relationships*. Journal of Business-to-Business Marketing, Vol. 8(1).
- Virtanen, M. (1996) *The Role of Different Theories in Explaining Entrepreneurship*, Svenska Handelshögskolan, Helsingfors.

- Yin, R. K. (2003) *Case study research, design and methods*, Sage Publication, Thousands Oaks.
- Zeithaml, V.A., Berry, L. L. & Parasuraman, A. (1988) *Communication and Control Processes in the Delivery of Service Quality*. *Journal of Marketing*, Vol 64, April.
- Zucker, L. G. (1986) *The production of trust*. Institutional sources of economic structure, 1840 –1920, In Straw, B. M. & Cummings, L. L. (eds). *Research in Organizational Behaviour*. London: JAI Press.
- Östman, L. (1973) *Utveckling av ekonomiska rapporter*. Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm. EFI.
- Östman, L. & Samuelsson, L. (red) (1993) *De vertikala och horisontella styrprocessernas betydelse för den ekonomiska effektiviteten i redovisningens roller*. Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, EFI.
- Östman, L. (1973) *Utveckling av ekonomiska rapporter: En empirisk studie med tonvikt på mottagaråsikter och utvecklingsförloppet i företag med datorbaserad redovisning*. Stockholm: Handelshögskolan i Stockholm, EFI, akademisk avhandling.

BILAGA 1**Förteckning över utförda intervjuer ***

Namn	Datum	Tid
Alpha	12.09.2008	4 h
Revisorer	12.09.2008	4 h
Beta	16.09.2008	8 h (1 dag)
Delta	08.10.2008	8 h (1 dag)
Gamma	09.10.2008	8 h (1 dag)
Beta	22.10.2008	1,45 h
Gamma	23.10.2008	1,30 h
Alpha	29.10.2008	1 h
Delta	30.10.2008	1,30 h
Beta	26.11.2008	2 h
Gamma	27.11.2008	2 h
Alpha/revisorer	27.11.2008	2 h
Gamma	14.01.2009	2 h
Delta	15.03.2009	1,30 h
Alpha	05.03.2009	2 h
Gamma	05.03.2009	2 h
Beta	05.03.2009	2 h
Gamma	05.05.2009	2 h
Beta	05.05.2009	1 h
Alpha	06.05.2009	1,30 h
Delta	06.05.2009	2 h
Beta	29.07.2009	3 h
Gamma	04.08.2009	3 h
Gamma	03.09.2009	3 h
Beta	03.09.2009	8 h (1 dag)
Delta	04.09.2009	8 h (1 dag)
Revisorer	07.09.2009	2 h

*) intervjuerna och observationerna är bandade och nedskrivna i intervjuprotokoll

Ett antal telefonintervjuer gjordes i kompletterande syfte vilka inte bandats.

BILAGA 2

Intervjuguide till ekonomiansvariga/företagsledare

15.4.2008

Undertecknad bedriver ett forskningsprojekt som bland annat syftar till att beskriva hur bokföringsbyråer och revisorer kan bidra till att medvetandegöra behovet av analys och utvärdering av småföretags ekonomiska prestationer. Mentor och vetenskaplig handledare för projektet är professor Lars Hassel vid företagsekonomiska institutionen, Åbo Akademi.

Projektets datainsamling sker med hjälp av personliga intervjuer varför jag skulle vara mycket tacksam om jag fick avtala tid för personlig intervju med någon kundansvarig person hos Er. Tidsåtgången per intervju är cirka två timmar. Givetvis kommer Er anonymitet att skyddas och Ni är välkomna att kontakta mig om Ni har frågor om undersökningen och bearbetningen av insamlat material.

Samtliga intervjufrågor avser redovisningsinformation till små och medelstora företag.

Det är redovisningsinformationens omfattning och kvalitet både vad det gäller årsredovisningar och andra redovisningsrapporter för små och medelstora företag som jag fokuserar på samt den kvalitetsrelation som existerar mellan redovisaren/revisorn och företaget.

Med vänlig hälsning

Christer Kullman

Christer Kullman Tfn. 0400822834

Företagsekonomiska institutionen, Åbo Akademi.

Högskolan på Åland

1.Företag

Företagets namn:

Respondentens namn:

Företagets verksamhetsområde:

Antal anställda:

När startade företaget:

Bolagsform:

Omsättning:

2. Respondent

Vilka arbetsuppgifter har du i företaget?

Vad har du för utbildning?

Har du läst någon form av ekonomiutbildning?

3.Planering

Hur styr du din verksamhet?

Vilka typer av information tycker du är viktigast för att styra verksamheten?

Hur skaffar du dig den informationen?

Hur ofta uppdateras informationen?

Gör du någonting utifrån den här informationen?

Vilken planeringshorisont används, kort eller långsiktig?

Vilken omvärldsinformation använder du och hur?

4.Redovisning

Vilken extern byrå använder ni för redovisningen?

Vilken revisor/er anlitar ni i företaget?

Hur sker redovisningen (programvara)?

Vilken kontoplan använder ni?

Används internredovisning (kostnadsredovisning)?

Är du aktivt med och påverkar vid årsredovisningen?

Hur ser du redovisningen, är det ett användbart verktyg vid planering av företagets verksamhet eller är det ett tvång?

Vad kostar redovisningen för ditt företag?

Vad kostar revisionen för ditt företag?

Har kostnadernas storlek någon betydelse för dessa tjänster?

5. Användning av befintliga ekonomiska rapporter/diagnostiska styrmedel

Vilka rapporter används från redovisningssystemet?

Hur ofta produceras dessa rapporter?

Vem använder dessa rapporter?

Vilken funktion fyller dessa rapporter?

Vilken kvalitet anser du att rapporterna har?

Används någon annan typ av rapporter (i så fall vilka)? Se bilaga.

Vilket prestationsmått är viktigast i detta företag?

6. Resultatmätning

Hur vet du om det går bra eller dåligt för företaget (nyckeltal, ekonomiska/andra)?

Vilka mål har företaget (ekonomiska och andra)?

Hur omsätter du dessa i praktiken, vilken strategi har företaget?

7. Externa intressenter

Vilka externa intressenter kräver ekonomisk information?

Hur anser du att relationen är till dessa intressenter?

Vilken information krävs?

Hur ofta lämnas informationen?

8. Redovisningsbyrå

Hur ofta har du kontakt med din bokföringsbyrå?

Vilka tjänster erbjuder din bokförare (rådgivning mm)?

Hur upplever du din relation till bokföringsbyrån/bokföraren?

9. Revisor

Vilka tjänster erbjuder din revisor (revision, rådgivning)?

Hur upplever du din relation till din revisor?

Hur ofta anlitar du revisorns tjänster?

10. Relationskvalitet till er revisor och redovisare

Hur upplever du kvaliteten i relationen till din revisor och bokförare beträffande följande:

Budgeterings-, kalkylerings-, redovisnings-, boksluts arbetet som diagnostiserande styrmedel

tillförlitligt

jämförbart

relevant

säkert

leverans pålitligt

begripligt

trovärdigt

Interaktiva – värdeskapande styrmedel

kompetens

förståelse

beteende

bindningar

förtroende

Gränsskapande styrmedel

produktivitet

pris

direkta och indirekta kostnader

11. Gränsskapande styrmedel

Tydliga avgränsningar om företagets strategiska målgrupp och marknadssegment förmedlas ut till medarbetarna?

Det förmedlas ut klara regler om vad medarbetare?

Inom företaget finns det klara direktiv om vilka områden medarbetarna inte får ta egna initiativ?

Om regler bryts blir det allvarliga konsekvenser för den som brutit mot regeln?

12. Interaktiva styrmedel

Ledningen uppmuntrar medarbetare att förmedla strategisk viktig information genom regelbunden dialog?

Hur kommunicerar du och dina medarbetare med varandra?

Vilka är de vanligaste frågorna som du och dina medarbetare diskuterar?

Medarbetarna ges återkommande möjlighet att påverka verksamheten?

I företaget används t.ex budgetinformation (övrig) för att ifrågasätta och debattera aktuella beslut och handlingar?

Hur ofta sker utvärdering av dig och din verksamhet?

Hur ofta utvärderar du dina medarbetare?

13. Värdeskapande styrmedel

Alla medarbetare vet vilken vision och affärsidé företaget har?

Företagskulturen påverkar medarbetarna i deras dagliga arbete?

Medarbetarna är väl införstådda i företagets strategi?

BILAGA 3**Intervjuguide till redovisningsbyråer/revisionsbyråerna**

Vilka tjänster erbjuder redovisningsbyråer/revisionsbyråer sina kunder?

Vilken rådgivning anser du som redovisare/revisor kunna ge dina kunder?

Hur många (små respektive medelstora) företagskunder ansvarar en bokförare/revisor för och hur fördelas kunderna mellan företagets bokförare?

Är införskaffningen av redovisningsinformation beroende av relationen mellan Er och kunden och hur påverkar i så fall denna relation införskaffningen av redovisningsinformation?

Är redovisningsinformation i årsredovisningen (rapporterad enligt lag) enligt Er mening presenterad på ett sätt som kräver bearbetning eller anser Ni att informationen är tillräcklig bearbetad?

Om bearbetning krävs, hur går Ni tillväga? Bearbetar Ni redovisningsinformationen mer eller mindre rutinmässigt enligt mallar eller ha Ni andra metoder?

Skulle Ni önska att informationen/materialet från kunden (redovisningsinformation enligt lag) presenteras i en mer bearbetad form än idag och i så fall hur?

Om informationen är svår att tolka, i vilka avseenden skulle informationen kunna ändras för att öka förståelse?

Varierar behovet av information med erfarenhet hos kundansvariga och i så fall hur?

Ange kriterier för god redovisningsinformation?

Begär Ni att befintliga kunder överlämnar redovisningsmaterial mer frekvent än årligen, om ja hur ofta?

Har det någon betydelse för er att redovisningsinformationen är jämförbar och konsekvent, om ja på vilket sätt?

Är årsredovisningen presenterad på ett sätt som underlättar jämförelse inom företaget över tiden och med andra företag i branschen? Om inte, vad skulle enligt Er kunna förbättras?

Anser Ni att redovisningsinformation är tillräcklig/otillräcklig för att bedöma/analysera: nyckeltal, kassaflöden, tillgångar/realiteter, budgetar och prognoser?

Vilka rapporter används från redovisningssystemet?

Försöker Ni sälja mer tjänster än vad kunden efterfrågar?

Ekonomisk information (kryssa för de rapporter Ni använder vid analys av företaget)

Resultatbudget	
Balansbudget	
Likviditetsbudget	
Produktkalkyler	
Investeringskalkyler	
Redovisning	
Intäkter	
Kostnader	
Resultat	
Bruttovinst	
Räntabilitet	
Soliditet	
Vinstmarginal	
Likviditet	
Affärsidé/strategi	
Arbetad tid	
Lageromsättningshastighet	
Volym	
Andra mått (marknadsandel mm)	

English Summary

Outsourced Accounting Information in Interactive Relations

Introduction

Small and medium-sized enterprises have a source of competence in financial control in their accountants and auditors, if only they become aware of the need for, and the advantages of, supplementary resources in financial control, which exceeds what the law requires in terms of accounting. Considering the fact that analysis and evaluation of the economic result of a small enterprise is an important basis for the steering of its operations, and considering that internal competence often is lacking, it is of great significance that this competence is supplemented externally. As small enterprises outsource the accounting and auditing services a relation is set up between the buyer and the supplier of these services. It is characteristic of relations between client companies and suppliers that they often include immaterial factors such as exchange of ideas, information, and privileges, as well as common handling of problems due to a high degree of long-term confidence.

Researchers, as Abrahamsson & Helin (2000), Macintosh (1994), Tuomela (2005), Widener (2007), Vaivio (2004), and Simon (1995), emphasise the importance of interactive participation in the use of economic information. By participating in the control, conflicts can be solved and differences can be played down. Participation also can lead to improved understanding of the contents of reports and hence a better understanding of the relevance of the information. Peterson (1984) demonstrates that long-term strategic business planning is the field in which small enterprises need counselling most. Strategic planning and control is of central importance but it needs to be preceded by in-depth analysis and evalua-

tion of the economic performance of the enterprise based on reliable accounting information.

Today's financial control systems do not capture the value of customer relations even though the setting up of customer relations is a market investment to a high degree. However, the interest in socioeconomic and human resource cost estimates has increased. Concepts as knowledge capital, relational capital, and knowledge relation are frequently encountered nowadays (Gummesson 1998). This study describes counselling as an external resource supplement and integrates financial control models in a relational context.

The point of departure of this study was the assumption that auditors and accounting agencies are suitable suppliers of various kinds of counselling. This is especially true in the instances when enterprises already buy other services, such as auditing or accounting. A well-functioning relation on a personal level and mutual confidence constitute important conditions for good counselling, since the client discloses imperfections and lacking competence to some extent in the counselling process. Hence it is important that the client has confidence in the counsellor.

Problem formulation, aim, and limitations

It is the aim of accounting information to satisfy the management's need of information for economic decision-making. Hence accounting information plays an important role in control of activities. Small enterprises need information and counselling in order to learn and to adapt quickly to a complex and changing reality. As they outsource this service or parts of it to accounting agencies and auditors service relations are created. What these relations will look like will influence on how the accounting information is used and hence on business activities.

The overall research question of this study is:

In what form and to what degree is supplementing of resources present in the interactive relation between small enterprises, accounting agencies, and auditors?

The purpose of the study has been derived from the above research question. The main purpose is to develop knowledge of how small enterprises use economic reporting from an external resource to analyse and evaluate their activities.

The main purpose consists of the following three elements:

- *Integrating theoretically various models of service relations into the model of interactive financial control to be used in the empirical investigation*
- *Describing the different services offered by accounting agencies and auditors in the interactive financial control relation*
- *Understanding how the interactive relation makes enterprises aware of their need for counselling and how it strengthens the economic competence of the entrepreneurs in their management*

The theoretical purpose of this study is to integrate models of service relations into the model of interactive financial control used in the empirical investigation. To enable understanding of how the interactive relation makes enterprises aware of their need for counselling, the different services offered by accounting agencies and auditors to small enterprises are described. The purpose of interactive counselling is to strengthen the economic competence of the entrepreneurs in their management.

Earlier studies in the field of financial control and relations have not gone into the economic and social relations between accountants/auditors and entrepreneurs in depth. Hence it is the aim of the present study to contribute by integrating the models and to use them to investigate these relations.

Theoretical background

Financial control (MA) and relation theories (B2B) have been selected as foundations of this study. One useful model in strategic financial control is Simons' model (1995) "The Dynamics of Controlling Strategy". This model has been used as point of departure and has been integrated with Holmlund's (1997) "The PRQ model" concerning interaction in business relations when accounting and auditing are outsourced. The framework of reference has been influenced by a number of disciplines: financial control, counselling, and information technology (Johannisson & Lindmark 1996, Hjalmarsson & Johansson 2003, and Samuelsson 1986) as well as marketing theories, mainly in the field of relations (Gummesson 2002, Grönroos 2008, Smith & van de Ven 1994, and Liljander & Strandvik 1995).

The purpose of the counselling provided is to supplement the enterprise with resources and competence, but especially the entrepreneur who is responsible for the economic control of the business. The central issue in both services and other commercial relations is interaction. It is the basis of the creation of quality and added value (Gummesson 1999). Relational quality can be described as the dynamics of long-term quality development in sustainable customer relations (Grönroos 2002). From the customers' perspective relational quality consists of the development of their experience of quality over time. Since this relation involves at least two parties, the experience of quality is developed on both sides.

Researchers as Vaivio (2001), Otley (1999), Henri (2006), Davila (2005), Tuomela (2005), Bibse et al (2004), and Simons (1995) highlight how control factors support the interactive use of economic information to achieve learning and development. The research model (figure 1) demonstrates how entrepreneurs execute strategic and economic control of their enterprises by using four levers: value adding, delimiting, diagnostic, and interactive control systems. Setting measurable goals can be connected to the diagnostic control system which is used mostly to measure the output of the company. That model departs from plans and objec-

tives and the most important feedback are measurements of results such as business ratios, cost estimates, budgets, and bookends. These measurements reflect the situation of the companies at a certain point in time. By means of these, enterprises may have a picture of where they are heading. Structuring communications so that all are given the opportunity to contribute can be seen as a part of the interactive control system. This enables dialogue among co-workers, creating organisational learning, which helps enterprises to adapt to a competitive environment. A key word for management is interactive dialogue. It can be connected to the delimiting control system in which the management must communicate strategic uncertainties to co-workers in order to set limits beyond which the enterprise is not to seek opportunities. The co-workers' comprehensive view of the business activities is important, and is connected to the value-adding control system. The management ought to communicate core values, goals and visions of the enterprise.

Diagnostic control systems/factors are the informal information systems used by managers to monitor organisational results and to correct deviations. As this study is focusing on the counselling relation in the economic control process – i.e. how economic information is presented by accounting agencies and auditors, how the information is understood, and how it is used – diagnostic control factors ought to be supplemented with interactive progressive information. By analysing and combining diagnostic and interactive control factors a perspective is obtained on how counselling information works between the supplier and the client. When the interaction goes on for a longer period a value-adding relational process is created in which tacit knowledge also can be produced.

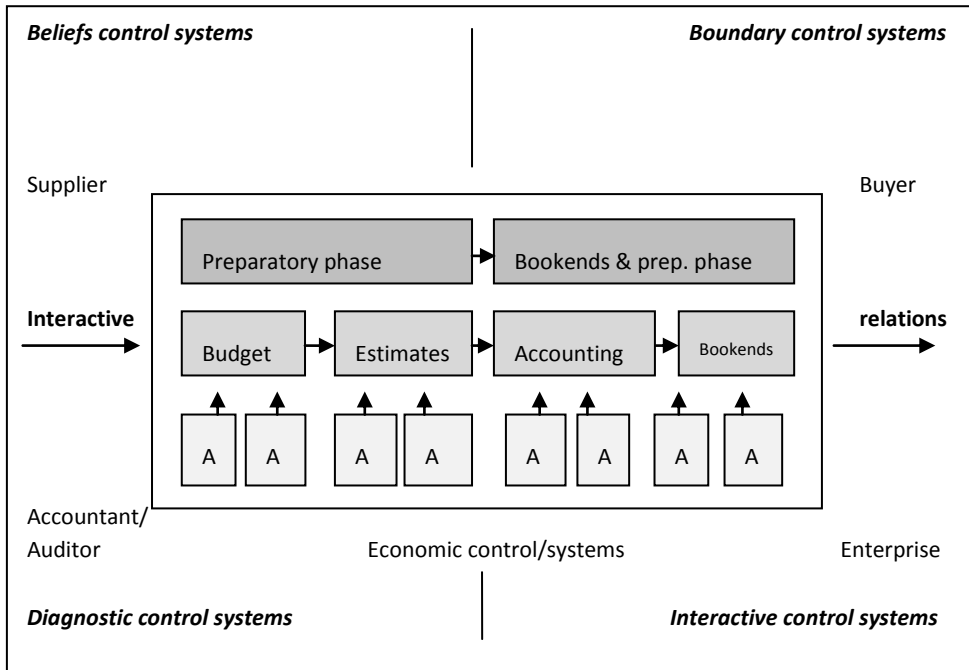


Figure 1: The integrated investigation model

From a dynamic perspective quality is experienced on all relational levels and a comprehensive idea of quality can be had at every given point in time. The dynamics of relational quality infers that the acts, episodes, and sequences experienced are accumulated to the fourth level of quality, the relational quality.

Figure 1 demonstrates various experiences of quality on different levels of interaction. The figure shows how events influence the quality of the customer relation on the different levels. Bad experiences on the act level do not necessarily produce a bad relation if other experiences on other levels compensate for them and ensure that the total experience is positive. In the empirical investigation three degrees of quality have been used to describe the experiences – good, neutral, and bad – in accordance with Holmlund's model (1977).

The purpose of the control factors has been expanded. The characteristics of the process fields coincide with Simons' (1995), Tuomela's (2005),

Minzberg's (1987), Holmlund's (1997), and Arantalo's (2002) perspective on relevant variables of investigation that are confirmed by other theories on economic control and B2B marketing accounted for here.

Research methods

The present study comprises interviews with three entrepreneurs, accountants of one agency and two auditors. The data collection method is qualitative. The selection of the respondents was not random, but intentional with a view to study counselling relations over time. The focus has been on similarities and differences in the quality requirements in the counselling process.

I have used semi-structured interviews. The respondents were initially confronted with thematised questions designed departing from my earlier experience of accounting and the theoretical background presented. The respondents accounted freely of their enterprises. The focus was then turned in a more structured way to the economic control process and relations between clients and suppliers of accounting services. I was also allowed to study accounting reports and bookends of the enterprises. Departing from these I continued to enquire into the procedures of compilation of these documents and about to which extent the entrepreneurs had participated in these processes. I asked about what issues that had been discussed in the process and what information had been used by the entrepreneurs.

Through the model with its four level of analysis it has been possible to study in detail how the relations have developed, so as to analyse in which way a number of customer contacts shape the overall relational quality. By analysing the different levels of interaction, the multi-faceted dynamics governing experienced quality has been mapped and the many acts and episodes that contribute to quality in the long term have been demonstrated, which can raise the awareness of the number of customer contacts that must be handled in order to achieve high relational quality.

The investigation also shows what acts and episodes can break a relation entirely as well as others which are less important.

Accounting information is used for different kinds of decisions and assessments. As a consequence its demand, use and preferences vary between and within the different interest groups in the enterprises. The accounting system consists of those parts of the formalised information system whose purpose it is to achieve economic efficiency. Traditionally accounting information focuses on historical events and the management establishes its decisions by means of diagnostic factors, such as budget, business ratio, and bookends. For the accounting information to be used for strategic decisions it needs to be supplemented with external and progressive information.

Results of the interview study

The study confirms that entrepreneurs see the relation to their accountant and auditor as important. It is a relation that has grown over time and it is preferred that it remains uninterrupted. Knowledge is developed on how to use accounting information through the interaction between the supplier and the buyer. This is important for the entrepreneur and for the development of the enterprise.

Figure 2 demonstrates how the factors of the interactive and value-adding systems in the counselling relation are categorized departing from the model used. The corresponding categorization has been made for the factors of the diagnostic and delimiting systems in the relation.

	Buyers <i>Positive</i>	Buyers <i>Neutral</i>	Buyers <i>Negative</i>	Buyers <i>No data</i>
Alpha <i>Positive</i>	<u>Process</u> Relational quality (B)(D)(A) Ties (B)(G) Confidence (B)(D) <u>Outcomes</u> Confidence (B)(D) Behaviour (A)(B) Relational quality(A)(D)(B)	<u>Process</u> Confidence (B)(G) Behaviour (B)(D)(G) <u>Outcomes</u> Behaviour (B)(D)(G)	<u>Process</u> Relational quality (G) Behaviour (D)(G) <u>Outcomes</u> Behaviour (G)	<u>Process</u> Ties (B) <u>Outcomes</u> Confidence (B)
Alpha <i>Neutral</i>	<u>Process</u> Relational quality (B) <u>Outcomes</u> Ties (A)	<u>Process</u> Behaviour (A)(B)(D) <u>Outcomes</u> Behaviour (A)(B)(D)	<u>Process</u> Relational quality (A)(G)(D)	
Alpha <i>Negative</i>		<u>Outcomes</u> Relational quality (B)(D)	<u>Outcomes</u> Behaviour (D)(G)	
Alpha <i>No data</i>	<u>Outcomes</u> Confidence (A)		<u>Process</u> Confidence (G) <u>Outcomes</u> Relational quality (G)(D)	

Figure 2. Factors of the interactive and value-adding systems in the counselling relation

The investigation demonstrates interactivity and the fact that value-adding factors are being communicated within the enterprises. The interactive system stimulates search and learning at the same time as it allows for new strategies to emerge and enables the discovery of new opportunities and threats. Interactive control systems are formal information systems used by managers to allow them to become involved in the decision-making processes of their co-workers. Based on strategic uncertain-

ty the managers use the system to stimulate their co-workers to search for new opportunities actively. The enterprise “provokes” a dialogue and motivates the co-workers to collect information outside their daily routines. This can be achieved through an information system that can be a dialogue between different persons in the enterprise in which thoughts and problems can be aired. This dialogue can also extend outside the organization as in the case of the accounting agency and the auditor. Enterprises with managements that make use of the interactive control system will become “learning organizations” that adapt to their environment.

Some conclusions can be drawn. Managements are unsure as to what extent they are supplied with strategically important information by their counsellors. This uncertainty may be concerning what information is demanded and how it is presented and interpreted. This may be an expression of lacking knowledge. The supplier has little understanding of this problem and considers itself delivering what the customers expect.

Interactive control mechanisms are in place in the enterprises. The entrepreneurs share their information with their co-workers and discuss results and sales statistics with them. The personnel in all three enterprises are invited to scrutinize and discuss success factors. However, in actual practice this opportunity is seldom used. Simons (1995) claims that a lack of visions is a sign of lacking strategic leadership, but in the three enterprises investigated there were no such signs. All are lead by typical entrepreneurs who constantly analyse opportunities and threats in their environment. The results of the investigation may be interpreted as a learning leadership strategy. This is probably more common in small enterprises where managers have overall responsibility and decision-making processes are short and implementation follows suit.

Through goal-setting and by following up results co-workers are motivated to perform. Hence operational efficiency is improved. In this study entrepreneurs use information as a feedback system presented to co-

workers. The study confirms the hypothesis that entrepreneurs base daily strategic decisions on accounting information and that their co-workers appreciate the information and participate in new strategic goals. There was no evidence of a connection between the use of accounting information and profitability, however.

It is important that performance factors and the diagnostic control system are adapted to strategy. Traditional accounting measurements are of great importance in enterprises according to Samuelsson (1986), because these measurements reflect a situation at a certain point in time and enables follow-up of the strategy.

The investigation shows that the level of understanding is high and the will to understand is strong, as well as the will to develop success factors by using accounting information. The management is dependent on operative counselling. Tuomela (2005) and Vaivio (2004) advocate increased use of non-financial information. The investigation gave examples of how the HRM plan of an enterprise had been designed in cooperation with the staff and how the management of an enterprise had developed a bonus system that favours the enterprise and the staff.

High ethical standards turned out to set clear limits for what the entrepreneurs should be doing. Outside these standards there was very little room for negotiation, nor was there any need for decisions to be taken when acting outside these limits, according all three enterprises. However, there was an ongoing dialogue on suggestions for improvements of the regulations in force. There was a will to be creative and to develop procedures by means of the tools that the economic control process provides. The interaction between the accountant, the auditor, and the entrepreneurs creates a tension that sparks off activity and motivation when used effectively. The entrepreneurs discussed the balancing act between hard and soft values at efficiency control. The same is expressed by Simons (1995) by contrasting the creative and inspiring elements with the controlling ones. He means that efficient control is to set the frames within which one is free to move and to be creative.

Discussion and conclusion

The present study was performed with a view to investigate the counselling situation between the so-called producers and consumers of accounting information. Since requirements of design of economic information are changing, it seems that the attitude of professionals is important. Hence it is my conviction that the development of routines for better cooperation should be suggested by the accounting profession. A prerequisite is a positive attitude to developing skills and knowledge among those who use this information in their daily work. This investigation establishes that such attitudes are present.

The study used economic control models interactively to map business relations. The model used was a merger of Simons' four economic control systems with relation theories from Holmlund's model. The investigation describes how counselling as external supplement of resources contributes to understanding of how economic information is presented by accountants and auditors and how it is perceived and used by entrepreneurs. It was not enough to study diagnostic factors, but interactive progressive information was also needed. By analyzing and combining diagnostic, interactive, value-adding, and delimiting control factors of the relational model a perspective was created on how the counselling relation worked between the supplier and the buyer. This mutual perspective developed over time into an interactive process in which communication and dialogue constituted important success factors. When communication is allowed to go on for a long time a value-adding relational process is created. The investigation makes it clear that the customer and the supplier think differently many times, but that a well developed communication structure gives all parties the opportunity to act, and that "interactive dialogue" is a prerequisite for success.

The relatively wide scope of this study opens up for in-depth studies within a few of the aspects of the relations that have been treated, e.g. what factors that can explain why external accountants and auditors are used. Blomkvist (2004) shows, that managers in small enterprises with

external joint owners are more active in the balancing of the accounts than managers who own their companies to 100%. Bergström and Lumsden (1993) also demonstrate how managers of small enterprises, who are positive towards growth, use accounting information to a greater extent than managers in other companies, but they do not mention whether or not these managers are participating in the actual production of accounting information.

It is my impression that there is a need for more research in this field. There is a lack of research that takes a comprehensive perspective on the relation. There is research on the contacts between small enterprises and external counsellors, e.g. auditors. But there is a need for studies on the relations to accountants and auditors with a comprehensive view.

In the future there will be new challenges for accountants. It will probably not be enough to be expert in accounting and auditing, but other disciplines are getting more important as well. Understanding of how integrated accounting systems establish and ascertain correctness of information will become more important. This also increases the demands on the entrepreneurs as buyers of accounting services. Further training is necessary so as to be able to keep updated on changes and new technology for all parties. The respondents agree that outsourcing reinforces relations between customers and suppliers. As the ultimate purpose of external accounting is to supply decision-makers with useful information and as this information can be produced more quickly and reliably in the future, this type of reporting is expected to become an ever more important control instrument.

Rådgivning till entreprenörer inom ekonomistyrning är en del av redovisarnas vardag. Hur relationen utvecklas över tiden i dessa kontakter har varit av huvudintresse i detta arbete. Att följa upp hur entreprenörerna använder sig av denna information i ekonomistyrningsprocessen har gett ett tilläggsvärde.

Avhandlingen bidrar till förståelsen för hur redovisningsbyrån och dess redovisare i samarbete med revisorn medverkar till rådgivning och hur dessa parter i relationerna upplever kvalitet i rådgivningen. Parterna utvecklar gemensamt en långsiktig relation som bygger på förtroende och tillit. Om relationen bryts tar det lång tid att skapa en ny fungerande rådgivningsrelation.

ISBN 951-765-548-4



9 7 8 9 5 1 7 6 5 5 4 8 4