



Företagsekonomiska Institutionen  
EKONOMIHÖGSKOLAN VID  
LUNDS UNIVERSITET

**Kandidatuppsats**  
Januari 2004

# **Situationsanpassning av ekonomistyrning**

- en fallstudie av Ferrosan A/S

**Handledare**

Per Magnus Andersson  
Carl R. Hellberg

**Författare**

Jonas Ekberg  
Martin Johansson  
Kevin Lindmark

# Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Situationsanpassning av ekonomistyrning – en fallstudie av Ferrosan A/S
- Seminariedatum:** 2004-01-15
- Ämne/kurs:** FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
- Författare:** Jonas Ekberg, Martin Johansson och Kevin Lindmark
- Handledare:** Per Magnus Andersson och Carl R. Hellberg
- Företag:** Ferrosan A/S
- Fem nyckelord:** Contingency theory, ekonomistyrning, situationsanpassning, situationsfaktorer, analysnivåer
- Syfte:** Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera contingency theory och sätta denna i relation till ekonomistyrningen i ett företag.
- Metod:** Den metod som ligger till grund för uppsatsen är kvalitativ i form av en djupare fallstudie av ett företag. Vidare är uppsatsens angreppssätt av abduktiv form, vilket har sin grund i att uppsatsen undersöker en händelse, ett fallföretags utformning av sin ekonomistyrning, och sätter denna i relation till befintlig teori. Den aktuella teorin för uppsatsen är contingency theory.
- Slutsatser:** En jämförelse mellan ekonomistyrningen i Ferrosan A/S och contingency theory har visat på en hel del likheter, men även vissa intressanta skillnader. Likheterna har främst funnits inom situationsvariabeln omgivning. Den mest intressanta skillnaden berör kopplingen mellan kontrollverktyget budgetering och situationsfaktorn strategi, där det förefaller finnas vissa oklarheter om budgeteringens roll givet en viss strategi. Tecken tyder på att omgivningsvariabeln i Ferrosans fall är överordnad strategivariabeln. Avslutningsvis är det tydligt att contingency theory fortfarande är outvecklat inom vissa områden. Detta gäller bl.a. området mättal inom ekonomistyrningen och situationsvariabeln struktur.

# Abstract

- Title:** Contextual adaptation of management control systems – a case study of Ferrosan A/S
- Authors:** Jonas Ekberg, Martin Johansson and Kevin Lindmark
- Advisors:** Per Magnus Andersson and Carl R. Hellberg
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Date:** 2004-01-15
- Key words:** Contingency theory, management control systems, contextual adaptation, contingency variables, levels of analysis
- Purpose:** The purpose of the thesis is to describe and analyse the contingency theory and relate it to the composition of the management control system in a company.
- Methodology:** The methodology used in this thesis is in the shape of a qualitative case studie of a company. Further on an abductive method is used. This perspective is based on the fact that the thesis investigates an event, the design of the management control system in a company, and compares this to present theories. The relevant theory for this thesis is the contingency theory.
- Theoretical perspectives:** Contingency and management control system theory.
- Empirical foundation:** A case study of the company Ferrosan A/S.
- Conclusions:** A comparison between the management control system of Ferrosan A/S and the contingency theory presented not only quite a few similarities, but also some interesting differences. Most of the similiarities have been found within the external environment. The most interesting difference concerns the link between the budget and the contingent factor strategy, where there seems to exist some unclarity of the importance of the budget given a certain strategy. There are signs that the external environment variable is superior to the strategy variable. Finally it is quite obvious that the contingency theory is rather undeveloped in some areas. This is the case for the performance measures area within the management control system and the contingency variable structure.

Lund 2004-01-12

Vi vill framföra ett stort tack till alla som har deltagit i processen som lett fram till denna uppsats. Till att börja med vill vi rikta vår uppskattning till vårt fallföretag, Ferrosan A/S, som trots bråda dagar kunnat ställa upp med ett gott samarbete och givande information.

Vi vill vidare tacka våra handledare, Per Magnus Andersson och Carl R. Hellberg, som trots ett stort antal grupper att handleda hjälpt oss med konstruktiv kritik och värdefull hjälp.

Avslutningsvis vill vi tacka varandra för att under uppsatsarbetet haft förmågan att stå ut med varandra i regn och rusk, genom badmintonmatcher och spel av riskkapitalist.

Jonas Ekberg

Martin Johansson

Kevin Lindmark

# Innehållsförteckning

<b>1 INLEDNING .....</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Problemdiskussion.....	7
1.3 Syfte .....	8
1.4 Målgrupp.....	8
1.5 Avgränsningar.....	9
1.6 Disposition.....	9
<b>2 METOD .....</b>	<b>11</b>
2.1 Val av angreppssätt .....	11
2.2 Val av metod.....	12
2.3 Datainsamling .....	13
2.3.1 Val av fallstudieföretag.....	13
2.3.2 Primärdata.....	14
2.3.3 Sekundärdata.....	15
<b>3 TEORI.....</b>	<b>17</b>
3.1 Allmänt .....	17
3.1.1 Contingency theory.....	17
3.1.2 Definition av ekonomistyrning .....	18
3.2 Organisation.....	20
3.2.1 Allmänt .....	20
3.2.2 Ansvarsenheter.....	21
3.2.3 Resultatmätning .....	23
3.3 Budgetering.....	23
3.3.1 Allmänt .....	23
3.3.2 Syfte .....	25
3.3.3 Process .....	26
3.3.4 Revidering.....	28
3.3.5 Uppföljning.....	28
3.3.6 Kritik.....	29
3.4 Mätetal .....	30
3.4.1 Allmänt .....	30
3.4.2 Syfte .....	31
3.4.3 Former.....	32
3.5 Belöningsystem .....	33
3.5.1 Allmänt .....	33
3.5.2 Utformning.....	34
3.6 Contingency theory.....	35
3.6.1 Analysnivåer .....	35
3.6.2 Situationsvariabler .....	38
<b>4 EMPIRI.....</b>	<b>49</b>
4.1 Allmänt om Ferrosan A/S .....	49
4.2 Företagets ekonomistyrning.....	50
4.2.1 Organisation.....	50
4.2.2 Budgetering.....	51

4.2.3 Mätetal .....	53
4.2.4 Belöningsystem .....	54
4.3 Företagets situation .....	55
4.3.1 Omgivning .....	55
4.3.2 Struktur .....	56
4.3.3 Strategi .....	57
<b>5 ANALYS .....</b>	<b>59</b>
5.1 Omgivning .....	60
5.2 Struktur .....	62
5.3 Strategi .....	62
<b>6 RESULTAT .....</b>	<b>65</b>
6.1 Metoddiskussion .....	65
6.2 Förslag till vidare forskning .....	66
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING .....</b>	<b>67</b>

**BILAGA 1:** Underlag till intervjuer

**BILAGA 2:** Sammanställning av forskning

**BILAGA 3:** Organisationsschema Ferrosan A/S

## **FIGURFÖRTECKNING**

Figur 1.1 Problematisering, s. 8

Figur 2.1 Deduktion, induktion och abduktion, s.11

Figur 3.1 Contingency theory, s. 17

Figur 3.2 Budgetering, s. 27

Figur 3.3 Motivationscirkeln, s. 34

Figur 3.4 Kombinerad strategimodell, s. 46

Figur 4.1 Placering av Ferrosan A/S i kombinerad strategimodell, s. 57

Figur 5.1 Analys, s. 59

Figur 5.2 Överensstämmelse mellan contingency theory och ekonomistyrningen i Ferrosan A/S, s. 60

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Ekonomistyrning återfinns inom samtliga företag på ett eller annat sätt och omfattar i princip alla medarbetare. I takt med att de ekonomiska kraven på företagen blir högre, bland annat p.g.a. ökad konkurrens, ökade effektivitetskrav och högre vinstmål, ställs det högre krav på ekonomistyrningen. En kritisk framgångsfaktor vid ett hårt företagsklimat är vidare existensen av en genomtänkt och sund strategi. Ett av styrsystemen för att genomföra denna strategi är ekonomistyrningen som tillhandahåller företag med en rad olika verktyg såsom budgetering, incitamentsprogram och mätetal.<sup>1</sup>

Under de senaste årtionden har ekonomistyrning som styrinstrument genomgått en stor omvandling. Den traditionella definitionen av ekonomistyrning som utvecklades under mitten av 1960-talet visade sig vara alltför restriktiv eftersom den baserades på en kontext med stora, hierarkiska och strukturerade organisationer vilka i dagsläget är minskande till antalet. Den traditionella synen ledde till redovisningsbaserade kontrollverktyg som för dagens företag förefaller vara av minskande intresse. Organisationer behöver dock fortfarande ekonomistyrningens kontroll, men i former som skiljer sig till stor del från tidigare metoder.<sup>2</sup>

Eftersom företag är av varierande karaktär och likaså dess strategier och mål är det naturligt att ekonomistyrningen skiljer sig åt mellan olika företag. Det är tydligt att det inte finns en enda modell över ekonomistyrningen som passar alla företag och alla branscher. Företagen agerar vidare i olika kontexter som på senare år har förändrats i en allt snabbare takt. Charles Darwin sa redan på sin tid ”survival of the fittest”. Detta har missuppfattats under en längre tid som att den starkaste överlever, vilket är djupt felaktigt. Forskarna är överens om att det Darwin menade var att den som är bäst anpassad till situationen överlever. Med hänsyn till ovanstående resonemang framhävs den stora vikten av situationsanpassning i vår hårda värld.<sup>3</sup>

## 1.2 Problemdiskussion

En teori som återfinns inom flera företagsekonomiska fackområden och som behandlar ovanstående syn är contingency theory. Teorin lyfter fram olika faktorer som påverkar ett företags utformning av t.ex. sin organisation, strategi

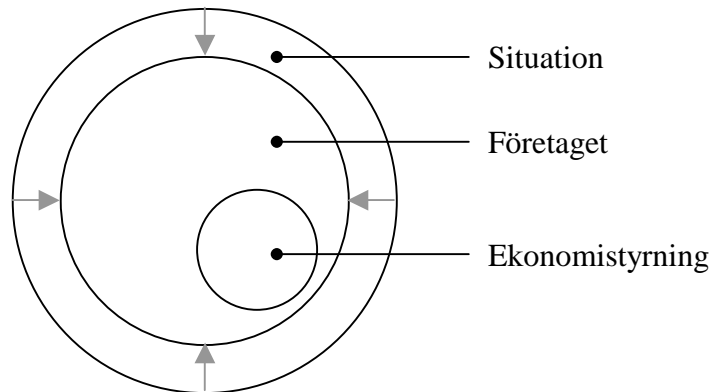
---

<sup>1</sup> Ax et al. (2002), s. 3.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> Fagerström (1988), s. 20 f.

och ekonomistyrning. En central problemställning av stort intresse är således hur situationer som företag befinner sig i påverkar utformningen av dess ekonomistyrning. Problematiseringen illustreras genom nedanstående egenutvecklade modell (figur 1.1).



Figur 1.1 Problematisering (Källa: egen utveckling)

Inom kandidatkursen i redovisning behandlades kopplingen mellan ekonomistyrningen och contingency theory relativt ytligt. Detta väckte vidare intresse från medlemmarna i uppsatsgruppen. Undersökning av tidigare skrivna uppsatser inom universiteten i Sverige visade på att arbetet inom området inte var frekvent förekommande. Efter en fördjupning av forskning och artiklar om contingency theory föreföll det som om en stor del av arbetet med teorin gick ut på att utifrån hypoteser och undersökningar av företag ta fram teorier. Detta arbete blir lätt omfattande och kan kräva stora kvantitativa studier, vilket kan vara en av förklaringarna till varför antalet studentuppsatser inom området inte är frekventa. Ett användningsområde som genom detta lätt förbises är den nytta som en teori kan ha för enskilda företags praktiska situation. Genom en analys av ett företags situation satt i relation till befintlig teori kan företagets situation och utformning av dess ekonomistyrning analyseras. Vidare kan även det aktuella forskningsläget belysas ytterligare.

### 1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera contingency theory och sätta denna i relation till ekonomistyrningen i ett företag .

### 1.4 Målgrupp

Uppsatsens främsta målgrupp är läsare inom den akademiska världen, både studenter och lärare. Vidare bör även uppsatsens innehåll vara av stort intresse för controllers och ekonomichefer inom medelstora och stora företag som har ett intresse av att fördjupa sina kunskaper inom detta område. De kan även få ett annat perspektiv på sin arbetsgivares nuvarande utformning av sin



ekonomistyrning. Avslutningsvis kan uppsatsens innehåll givetvis bidra med värdefull information till det fallföretag som uppsatsen behandlar om dess nuvarande ekonomistyrning samt eventuella möjligheter till förbättringar.

## 1.5 Avgränsningar

Uppsatsens syfte att undersöka contingency theory och ekonomistyrningen i ett fallföretag är ett förhållandevis brett område. Efter diskussion inom gruppen har vi valt att begränsa analysen av fallföretaget till utvalda delar av ekonomistyrningen och utvalda delar av de s.k. situationsfaktorerna inom contingency theory. Analysen avgränsas till ekonomistyrningens delar organisation, budgetering, mätetal och belöningsystem samt till situationsfaktorerna omgivning, strategi och struktur inom contingency theory. Denna avgränsning har sin grund i det faktum att dessa är viktiga områden av ekonomistyrningen och har en logisk koppling till varandra. Dessa områden bör därmed även vara av centralt intresse inom contingency theory.

Avgränsningen ovan bör även leda till ett kvalitativt bättre arbete eftersom en ökad fokusering och fördjupning kan ske inom de utvalda områdena. Den ökade kvaliteten omfattar både analysen av företagets situation och ekonomistyrning samt belysningen av contingency theory.

Avslutningsvis förekommer det inom contingency theory tydliga kopplingar till andra separata teoriområden inom företagsekonomi som t.ex. organisation och strategi. Uppsatsen kommer inte att beröra dessa områden utöver vad som bedöms vara nödvändigt för att läsaren ska förstå kopplingen mellan contingency theory och ekonomistyrningen.

## 1.6 Disposition

Det fortsatta upplägget inleds med ett kapitel rörande den metod som ligger till grund för denna uppsats. Detta kapitel innehåller även tillvägagångssättet för insamling av primär- och sekundärdata samt en genomgående kritisk diskussion av vår metod.

Uppsatsens tredje kapitel presenterar de teorier som ligger till grund för denna uppsats och som senare används för att analysera den insamlade empirin. Här behandlas de delar av ekonomistyrningen, som nämnts ovan under avsnitt 1.5, som är relevanta för denna uppsats samt en genomgång av contingency theory. Kapitlet innehåller dels en allmän redogörelse för teorin och vilka resultat forskningen kommit fram till och dels en djupare presentation av situationsvariablerna som används i analysen av fallföretaget. De situationsvariabler som inte appliceras på fallföretaget kommer även att presenteras, men i mindre omfattning än de som appliceras på företaget. Detta för att ge läsaren en bättre överblick över contingency theory.

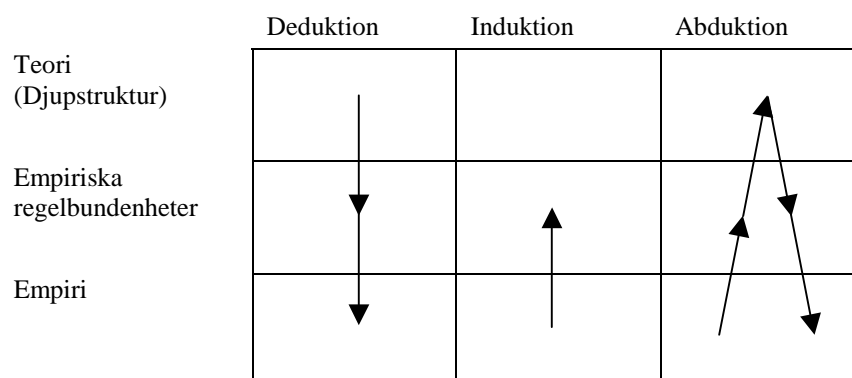
I det fjärde kapitlet presenteras uppsatsens fallföretag. Detta innefattar en allmän presentation av företaget och dess verksamhet samt en redogörelse för hur dess ekonomistyrning, med hänsyn till avgränsningen ovan är utformat. Redogörelsen omfattar vidare en beskrivning av företaget utifrån de utvalda situationsvariablerna inom contingency theory.

I de två avslutande kapitlena analyseras den data som presenterats i det föregående kapitlet och en summering av resultatet genomförs. Analysen behandlar först relationen mellan contingency theory och fallföretaget. I resultatkapitlet presenteras uppsatsens resultat genom att besvara dess syfte. Resultatet kommer även att kopplas till den valda metoden samt ge förslag till vidare forskning på området.

## 2 Metod

### 2.1 Val av angreppssätt

Inom metodläran finns två huvudsakliga angreppssätt, det deduktiva och det induktiva. Kortfattat kan sägas att det deduktiva tillvägagångssättet tar sin utgångspunkt i generella principer för att kunna dra slutsatser om enskilda händelser. Vid arbete med det induktiva tillvägagångssättet utgår man från en enskild händelse och sluter sig till en princip eller generell lagbundenhet. Mellan dessa två metoder finns även en blandmetod som kallas abduktion. I detta fallet utgår man, precis som vid induktion, från en händelse eller empiri som analyseras. Vid abduktion måste man emellertid inte uppfinna hjulet ytterligare en gång, utan man kan använda sig av den kunskap som redan finns inom området. De ovan nämnda angreppssätten kan åskådliggöras med hjälp av nedanstående modell (figur 2.1).<sup>4</sup>



Figur 2.1 Deduktion, induktion och abduktion (Källa: Alvesson & Sköldberg, 1994, s. 45).

Det abduktiva tillvägagångssättet är det som vi i gruppen har ansett bäst passa in på uppsatsens problemområde. Detta har sin grund i att uppsatsen inte har för avsikt att grunda en ny teorilära och ej heller har för avsikt att strikt analysera en process utifrån redan befintliga teorier. Det abduktiva tillvägagångssättet passar uppsatsens syfte eftersom den vill undersöka en händelse, ett fallföretags utformning av sin ekonomistyrning, och sätta denna i relation till befintlig teori, vilket i uppsatsens fall är contingency theory.

<sup>4</sup> Andersen (1998), s. 29 f ; Holme & Solvang (1997), s. 57.

## 2.2 Val av metod

Inom metodläran finns det två huvudsakliga metoder, kvantitativ respektive kvalitativ metod. Den kvalitativa metoden har sitt fokus på att skapa en djupare förståelse för den undersökta problematiken och det sammanhang som denna ryms i. Frekvent förekommande studieobjekt är förlopp och processer, som undersöks genom fallstudier. Generellt för metoden är även att en nära kontakt med informationskällan lyfts fram.<sup>5</sup>

Den vanligaste formen av kvalitativa undersökningar är kvalitativa fallstudier. Det finns visserligen andra former av kvalitativa studier men fallstudien är den vanligast förekommande, åtminstone i företagsekonomiska och samhällsekonomiska sammanhang. Enligt Bryman har kvalitativa studier nästan kommit att bli synonymt med fallstudier. En förutsättning är dock att fallstudien bygger på kvalitativa data och kvalitativa datainsamlingsmetoder, även om fallstudien som sådan mycket väl kan innehålla hårda fakta, samt underkastas en kvalitativ tolkning och analys. En fallstudie är en undersökning som endast omfattar ett eller ett fåtal fall, som dock studeras desto mer detaljerat och i flera dimensioner. Ett fall kan t.ex. vara en individ, en grupp, en händelse, ett förlopp, ett geografiskt område, ett utbildningsprogram eller en reklamkampanj. Forskningsfrågan är avgörande för vad som är ett relevant fall.<sup>6</sup>

En fallstudie är vidare en empirisk undersökning som behandlar ett samtida fenomen i sitt verkliga sammanhang, där två variabler ofta jämförs och tolkas. Fallstudier genomförs ofta i syfte att:<sup>7</sup>

- Formulera hypoteser (explorativa fallstudier)
- Utveckla teorier (teoriutvecklande fallstudier)
- Pröva teorier (teoriprövande fallstudier)
- Exemplifiera och illustrera (beskrivande fallstudier)

Inom företagsadministrativa och organisationsteoretiska forskningsområden har det producerats mycket framstående forskning som har baserats på endast ett eller ett fåtal företag. I en sådan djup fallstudie går det att ifrågasätta relevansen, men många försvarar sådana studier med att de syftar till teoriutveckling. Enligt Yin är det vidare särskilt lämpligt att studera enbart ett fall om en teori skall prövas.<sup>8</sup>

Det kvantitativa tillvägagångssättet går i grunden ut på att mäta ett fenomen och har en generell dragning åt naturvetenskapen, främst i form av matematik och statistik. Med metoden vill man kunna dra mer generella slutsatser angående t.ex. en större population individer. För att detta ska vara möjligt krävs ett mer formaliserat och distanserat förhållande till sin informationskälla samt att

---

<sup>5</sup> Holme & Solvang (1997), s. 93.

<sup>6</sup> Lundahl & Skärvad (1999) s. 185 f ; Bryman (1989), citerad i Lundahl & Skärvad (1999) s. 185.

<sup>7</sup> Lundahl & Skärvad (1999), s. 187.

<sup>8</sup> A.a., s. 188 ; Yin (1989), citerad i Lundahl & Skärvad (1999), s. 188.

någorlunda enhetliga svar tillhandahålls. Det finns de som förespråkar att inte strikt välja antingen en kvalitativ eller kvantitativ metod, utan istället förespråkar tillämpning av en s.k. blandmetod. Denna metod innebär att delar från det kvalitativa och det kvantitativa tillvägagångssättet används integrerat. Diskussionen om metodval har vållat stora stridigheter mellan olika falanger för respektive synsätt.<sup>9</sup>

Utifrån uppsatsens syfte och problemformulering är den kvalitativa metoden i form av en fallstudie av ett företag den bäst lämpade metoden. Grunden är att uppsatsen genom detta ger en bättre helhetsbild av contingency theory och ekonomistyrningen, vilket förhoppningsvis skall öka förståelsen. Föreliggande uppsats har inslag av teoriprovande, beskrivning och teoriutveckling. Alternativet att använda sig av ett kvantitativt tillvägagångssätt hade gett uppsatsen en bredare bild av situationsteorin och hade främst varit aktuellt för det fall att uppsatsen hade analyserat av en viss del av ekonomistyrningen bland ett stort antal företag, utifrån antagna hypoteser.

Det faktum att uppsatsen enbart undersöker ett fallföretag har sin grund i att möjligheten att göra en djupare analys ökar, därmed undviks även att uppsatsen blir alltför övergripande. Risken med att bara använda ett fallföretag är att analysen kan bli för icke-generaliserbar. Eftersom uppsatsen kommer använda sig av befintliga forskningsresultat bör denna risk vara relativt liten.

Det kvalitativa inslaget innebär avslutningsvis en ökad flexibilitet eftersom att innehållet i fallstudien kan anpassas löpande allteftersom denna fortskrider. Detta bidrar även till en bättre bild av bolagets situation.

## 2.3 Datainsamling

### 2.3.1 Val av fallföretag

Till hjälp att analysera contingency theory och ekonomistyrningen har uppsatsen studerat företaget Ferrosan A/S.

Inledningsvis ställdes ett antal kriterier upp som potentiella fallföretag skulle besitta. Företaget skulle först och främst vara väletablerat inom sin bransch samt vara verksamt inom den privata sektorn. Vidare var avsikten att uppsatsen företrädesvis skulle undersöka ett företag med en omsättning över 500 miljoner svenska kronor samt vara ett företag där antalet anställda var över 100 personer. Avsikten med dessa kriterier var att ta fram företag som med stor sannolikhet hade en väl utvecklad ekonomistyrning. Väletablerade och större företag borde rimligtvis ha erfarenhet av företagsstyrning och besitta hög kompetens inom detta område. Vidare förefaller en stor del av forskningen inom contingency theory inrikta sig på större privata företag, vilket avsevärt underlättar en analys.

---

<sup>9</sup> Holme & Solvang (1997), s. 81.

Ferrosan A/S uppfyllde våra krav med god marginal och genom en kontakt inom företaget fick vi ett positivt bemötande och intresse till samarbete.

### 2.3.2 Primärdata

Det huvudsakliga tillvägagångssättet för informationsinhämtning av primärdata har varit i form av personliga intervjuer. Efter inledande kontakt med Ferrosan A/S, skedde intervjuer enligt överenskommelse med Bent Hansen, group accounting director och Lars Lindmark, Vice President Scientific Affairs. Bent Hansen uppfyllde våra önskemål om en person i hög befattning som är väl insatt i hur företagets ekonomistyrning är utformat. Lars Lindmark uppfyllde våra krav om en person som ingår i företagets styrgrupp. Han ansvarar även för företagets forskning och utveckling, vilket gett oss en bättre bild av företagets verksamhet. Respondenternas höga befattningar har även gett möjlighet att ställa specifika frågor kopplade till företagets strategi, organisation och omgivning. Detta har sin grund i att respondenterna genom sina positioner har en god överblick av företagets hela verksamhet. Att intervjua personer i sådan hög ställning är dock förknippat med vissa risker. Personen i fråga besitter med stor sannolikhet både större erfarenheter och detaljkunskap inom ämnesområdet. Förhoppningen är att vi genom noggranna förberedelser i ämnet har undvikit att bli ledda in på spår som intervjupersonen ansett intressanta, utan hela tiden kunnat kontrollera intervjun inom uppsatsens ram.<sup>10</sup>

Fokus har lagts på ett omfattande intervjutillfälle som genomförts relativt sent i uppsatsskrivandet. Motivet till detta är dels att det inte har ställts detaljfrågor om ekonomistyrningens innehåll och dels att det genom detta möjliggjorts tillfälle till bättre förberedelser. Intervjun tog plats på företagets huvudkontor i Köpenhamn. Detta har lett till en mer personlig intervju samtidigt som det tillhandahållits möjlighet till en inblick i företagets verksamhet. Alternativet till personliga intervjuer är främst att genomföra intervjuerna enbart via telefon. Detta förstärker dock den osäkerhet som redan finns vid en intervjusituation. Nackdelar med intervju per telefon är t.ex. att det ej går att läsa av intervjupersons kroppsspråk vid konfrontation med olika frågeställningar.<sup>11</sup>

Inför huvudintervjun har respektive gruppmedlem tagit fram egna frågeställningar som sedan har sammanställts till en enhetlig intervjumall. Detta förfarande ger större möjlighet att täcka viktiga områden. Utformningen av våra frågor har varit av både öppen och bunden karaktär.<sup>12</sup>

Under huvudintervjun har samtliga gruppmedlemmar löpande fört anteckningar. Inspelning av denna intervjun har även skett. I ett senare stadium har eventuella frågetecken därmed kunnat följas upp. Genomgående har så långt som möjligt reaktioner hos respondenten på frågeställningar uppmärksamats. Den s.k. intervjuareffekten har försökts att undvikas genom att vi inte själva medvetet påverkat respondenten med egna reaktioner eller kroppsspråk. Svaren som har

---

<sup>10</sup> Andersen (1998), s. 175 ff.

<sup>11</sup> A.a., s. 171 ff.

<sup>12</sup> A.a., s. 174.

erhållits av respondenten har bedömts från fall till fall huruvida det funnits behov av ytterligare förtydligande eller följdfrågor.<sup>13</sup>

Efter att intervjun genomförts har var och en av gruppmedlemmarna analyserat resultatet. Gruppmedlemmarna har sedan träffats för att gemensamt diskutera vad respektive gruppmedlem kommit fram till. Genom detta ökar sannolikheten för att svaren tolkats på liknande sätt samt att svaren belyses på olika sätt. För det fall att det funnits frågetecken kring svaren eller om ytterligare frågor dykt upp har den vidare kontakten främst skett elektroniskt.<sup>14</sup>

### 2.3.3 Sekundärdata

Den sekundärdata som uppsatsen främst använder sig av är kurslitteratur och annan relevant litteratur inom området. Vidare har artiklar som visat sig innehålla relevant information använts. Avslutningsvis har sekundärdatan, vid sidan om ovanstående, även omfattat material från fallföretaget. Detta material innefattar främst företagsinternt material, t.ex. i form av årsredovisningar och annan information från företagets hemsida.

Utgångspunkten för informationssökningen har varit kurslitteratur. Referenser i denna litteratur ledde till annan sekundärdata som föreföll vara relevant för uppsatsen. För att finna ytterligare litteratur har Lunds Universitets databas, LOVISA, använts. Avslutningsvis har även databaser som Elin och DoD nyttjats för att finna litteratur och artiklar.

Urvalet av litteratur inom området är stort, vilket föranlett att allt material inte har kunnat tillgodogöras av uppsatsens författare. Den litteratur som använts har främst skett med urvalskriterierna tillgänglighet och lämplighet. Avsikten har varit att så långt som möjligt använda den litteratur som är ledande på området, både svensk och utländsk. Genom detta är förhoppningen att författarna och läsarna får en mer komplett bild av teorin.

Den litteratur och de forskningsdata som uppsatsen har analyserat kan av naturliga anledningar innehålla data som är påverkad av författares och forskares värderingar. Detta är svårt att råda över, men genom att ha haft detta i åtanke och beakta flera källor har en kritisk ansats kunnat hållas.

Artiklarna som i viss utsträckning har använts i uppsatsen baseras i många fall till stora delar på andra författares litteratur eller andra forskares resultat. Att använda sig av en källa som in sin tur baseras på andra källor är inte att föredra, speciellt om det är fråga om flera led. Risken finns att innehållet i ursprungskällan blivit förvrängd. Bristen på tillgänglighet samt tidsaspekten har emellertid varit ett stort hinder mot att söka upp alla av dessa ursprungskällor.

---

<sup>13</sup> Andersen (1998), s. 161 ff.

<sup>14</sup> A.a., s. 179 ff.





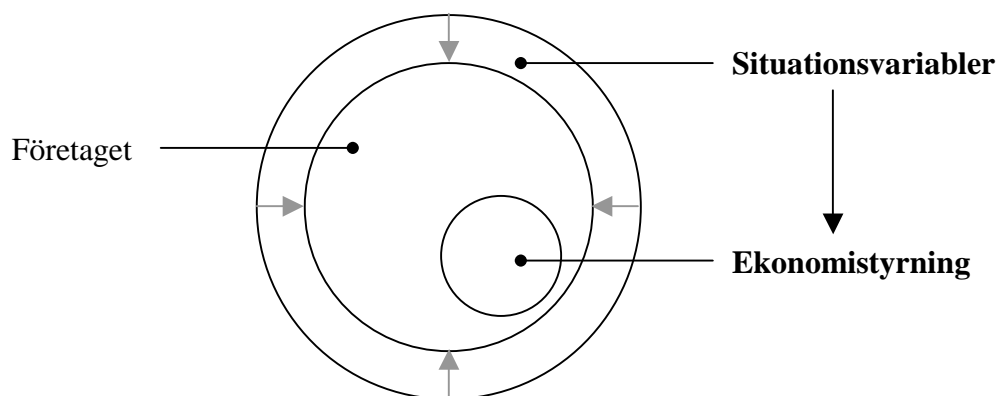
# 3 Teori

## 3.1 Allmänt

### 3.1.1 Contingency theory

Contingency theory applicerades inledningsvis på organisationsområdet i mitten på 1960-talet. Under mitten av 1970-talet kom sedan teorin till användning även på ekonomistyrningsområdet.<sup>15</sup>

Contingency theory argumenterar som nämnts i avsnitt 1.2 för att utformningen och användningen av en organisations ekonomistyrning är beroende av den situation som organisationen befinner sig i. Ett bättre resultat för den individuella organisationen kan uppnås genom att bättre matcha ekonomistyrningen mot olika s.k. situationsvariabler.



Figur 3.1 Contingency theory (Källa: egenutvecklad modell under avsnitt 1.2 samt inslag av Fisher, 1995, s. 35), omarbetad.

Contingency theory uppstod som ett svar mot den universalistiska synen som förespråkar att det finns en optimal utformning av ekonomistyrningen som är tillämpbar i alla situationer och i alla organisationer. Den universalistiska synen är ett tydligt exempel på en teori med nära anknytning till skolan kring Scientific Management, som säger att det finns ett bästa sätt att utforma den operationella processen för att maximera produktiviteten. En utvidgning av denna syn till ekonomistyrningen antyder att det måste finnas en optimal ekonomistyrning som

<sup>15</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 57.

maximerar ledande befattningshavares effektivitet och att det enbart finns en situationsvariabel.<sup>16</sup>

Empiriska undersökningar som har genomförts visar emellertid på samband mellan olika situationsvariabler och ekonomistyrningens utformning, vilket innebär att den universalistiska synen inte förefaller ge en helt korrekt bild. Den motsatta extremen till den universalistiska synen är en situationsspecifik syn som förespråkar att faktorerna som påverkar varje ekonomistyrning är unika för respektive organisation. Detta innebär att generaliseringar av regler och modeller inte kan användas. Forskaren är således tvungen att studera varje företag och dess ekonomistyrning individuellt. Förespråkare av denna teori tenderar att använda sig av fallstudier.<sup>17</sup>

Contingency theory befinner sig mellan dessa två extremsynsätt. I motsats till den situationsspecifika synen kan därför generaliseringar av ekonomistyrningens utformning genomföras för stora grupperingar av organisationskontexter. Resultatet av forskningen inom contingency theory och ekonomistyrning presenteras nedan i avsnitt 4.2 och finns även sammanfattad i detaljerad form i bilaga två.<sup>18</sup>

### 3.1.2 Definition av ekonomistyrning

En organisation kan styras på flera nivåer och de krav som ställs på kontrollverktygen kan skilja sig åt avsevärt. Ekonomistyrning kan bl.a. definieras som den kontroll som chefer utövar på andra chefer. Ekonomistyrning kan även sägas vara den process genom vilken chefer med högre befattning säkerställer att chefer på mellannivå genomför företagets mål och strategi. Det är viktigt att skilja ekonomistyrning från företagsstyrning som främst omfattar kontrollen som utövas av verkställande direktör, andra i företagsledningen och aktieägarna. Vidare är det viktigt att skilja mellan ekonomistyrning och operationell styrning, som främst omfattar kontroll av resultatet av processer på en lägre nivå i ett företag.<sup>19</sup>

Kontroll används för att skapa förutsättningar som motiverar organisationen att nå önskade mål och förutbestämda resultat. En av svårigheterna med att definiera ekonomistyrningen är att det inte finns ett gemensamt synsätt för vad begreppet styrning innefattar. Giglioni och Bedeian argumenterade 1974 för att styrning i komplexa organisationer kan vara av två typer. Den ena innefattar anvisningar till underordnades aktiviteter. Denna typ utövas t.ex. genom programmering och standardiserade riktlinjer för olika procedurer, företagsstruktur och företagskultur. Den andra typen är cybernetisk kontroll och definieras som ett system genom vilken resultatstandarder bestäms, jämförelser mellan standard och utfall genomförs och information om varianserna tillhandahålls.<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 57 f. ; Anthony & Govindarajan (2001), s. 564 ; Fisher (1995), s. 29.

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Fisher (1995), s. 25.

<sup>20</sup> A.a., s. 25 f.

Många forskare inom ekonomistyrning är överens om att formella kontrollsystem måste vara av cybernetisk karaktär. Efter att ett företag tagit emot information om avvikelser från de förutbestämda standarderna kan åtgärder för att komma tillrätta med eventuella problem sättas in. Den cybernetiska definitionen definierar inte uttryckligen de mekanismer och mättekniker som är ett kontrollsystem, utan definierar den formella kontrollprocessen. Definitionen antyder att verktyg som företagsstruktur och personalhantering inte är en del av ett formellt kontrollsystem, även om dessa verktyg kan inverka på behovet och effektiviteten av ett sådant system. Cybernetiska kontrollsystem omfattar t.ex. formella finansiella budgeteringssystem och incitamentsprogram. Mätetal som används inom ett formellt kontrollsystem kan t.ex. omfatta finansiella mätetal som årets resultat, omsättning och kostnadsmål såväl som icke-finansiella mått som antal anställda, produktionscykel och leveranstid. I många fall är incitamentsprogram kopplat till uppnåendet av mätetal och är en del av feedback i kontrollsystemet.<sup>21</sup>

Kontrollmekanismerna kan vidare delas in i generella kontrollmekanismer och formella kontrollsystem. De generella kontrollmekanismerna försöker påverka och styra en chefs beteende, men uppfyller inte definitionen av ett formellt kontrollsystem. Exempel på generella kontrollmekanismer kan vara struktur i ett företag, kulturen, personalpolicies och standardiserade procedurer. En stor del av forskningen kring formella kontrollsystem har fokuserat på budgetsystemet.<sup>22</sup>

Kontrollsystemets uppbyggnad kan se ut på olika sätt och består främst av fyra olika element:<sup>23</sup>

- *Detector* – ett verktyg som mäter vad som händer i en process
- *Assessor* – ett verktyg som avgör signifikansen av det som händer i processen genom att jämföra denna med en standard eller förväntat utfall.
- *Effektor* – ett verktyg som förändrar beteendet om assessorn indikerar att en sådan åtgärd är nödvändig
- *Kommunikationsnätverk* – verktyg som förmedlar information mellan detektorn och assessorn och mellan assessorn och effektorn.

Belöningsystem är en uttrycklig och viktig del av den cybernetiska processen och det formella kontrollsystemet. Merchant noterade 1985 att huvudsyftet med ett budgeteringssystem är dess tillhandahållande av information som är användbar för att övervaka och motivera medarbetarna. I många företag finns en stark koppling mellan budgeteringssystemet och belöningsystemet för att skapa olika incitament att uppnå budgetens uppsatta mål.<sup>24</sup>

Ett kontrollsystem kan avslutningsvis, utöver det som nämnts ovan, beskrivas i form av olika s.k. makrovariabler, vilket ger en bild av dess generella utformning istället för att ange dess specifika delar. Om ett kontrollsystem t.ex. definieras

---

<sup>21</sup> Fisher (1995), s. 26.

<sup>22</sup> A.a., s. 26 f.

<sup>23</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 1 f.

<sup>24</sup> Fisher (1995), s. 27 f ; Merchant (1985), citerad i Fisher (1995), s. 27.

som ”tight” är alla delar av kontrollsystemet av ”tight” karaktär. Några vanligt förekommande makrovariabler är:<sup>25</sup>

- ”Tight” vs. ”Loose” kontroll
- Objektiv resp. Subjektiv kontroll
- Mekanisk vs. Organisk kontroll
- Kortiktig vs. Långsiktig kontroll
- Individuell vs. Grupp kontroll
- Administrativ vs. Interpersonell kontroll

Ett företag med en ”tight” kontroll som har satt mål ger väldigt lite utrymme till att ändra dessa mål. Ett kontrollsystem av ”tight” karaktär har normalt budgetmål som är svåra att uppnå, tillåter inte revisioner av budget och tillåter väldigt lite ”target slack”. Ett objektiva kontrollsystem baseras till stor del på numeriska utvärderingsmått medan ett subjektivt kontrollsystem baseras på utvärderarens subjektiva bedömning. Nära kopplat till objektiva kontrollsystem är mekaniska kontrollsystem eftersom en utvärderingen av en chef baseras på systematiska numeriska beräkningar. Skillnaden mellan kortsiktiga och långsiktiga kontrollsystem har mycket att göra med måttalen. Ett långsiktigt kontrollsystem har en stark anknytning till måttal som försäljningstillväxt, marknadsandel, nya produkter, marknadsutveckling och forskning medan kortsiktiga kontrollsystem främst fokuserar på måttal som kostnader, vinst, marginaler, kassaflöden och avkastning.<sup>26</sup>

## 3.2 Organisation

### 3.2.1 Allmänt

Ekonomistyrsystemet har sin grund i den organisationsstruktur som den utgår från. Organisationsstrukturen innefattar på vad sätt organisationen samordnas och styrs bl.a. genom fördelning av beslut och befogenheter, samt hur arbets- och ansvarsfördelning struktureras i organisationen. Det centrala organisatoriska ställningstagandet kopplat till beslut och befogenhetsfördelning är centralisering kontra decentralisering, vilka båda har sina nackdelar och fördelar beroende på företagets strategi.<sup>27</sup>

För att få överblick över en organisation avbildas strukturen traditionellt i ett organisationsschema som ger en övergripande bild av företaget. Vad som kan utläsas ur denna är bl.a. den formella organisationen, på vilket sätt ansvars- och befogenhetsfördelningen gjorts samt den övergripande arbetsfördelningen.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Fisher (1995), s. 28.

<sup>26</sup> A.a., s. 28 f.

<sup>27</sup> Bruzelius & Skärvad (2000), s. 143.

<sup>28</sup> Ibid.

Vid strukturering av en organisation kan man välja mellan ett flertal olika strukturformer, varav en form är funktionsorganisation som delar in arbetsuppgifter och ansvar efter företagets huvudfunktioner. En annan är divisionsorganisation som fördelar organisationen i divisioner som i stort sett blir att beakta som företag i företaget. En av grundtankarna vid användning av en divisionaliserad organisation är att en uppdelning görs i ansvarsenheter. Ett mellanläge blir att genomföra en partiell divisionalisering med självständiga enheter som dock ej blir fullt självförsörjande. Matrisorganisationen anges som en alternativ lösning till en partiell divisionalisering då strukturen blir för komplex. Innebörden med en matrisorganisation är att olika organisationsformer kombineras för att anpassas till det enskilda företagets behov beroende på vilken situation organisationen befinner sig i.<sup>29</sup>

### 3.2.2 Ansvarsenheter

Fördelningen av ansvar är ett centralt medel inom ekonomistyrningen, vilket innebär att det ställs ekonomiska krav på de organisatoriska enheterna. Två grundläggande principer för ansvarsfördelning är påverkbarhets- respektive befogenhetsprincipen, som säger att människor skall kunna påverka det som de ansvarar för samt ha befogenheter att göra detta. Ansvarsenheter existerar och används för att uppfylla ett eller flera syften kopplade till företagets övergripande målsättning.<sup>30</sup>

Ett företag kan sägas vara uppbyggt av ansvarsenheter i en hierarkisk form, motsvarande organisationsstrukturen. Från arbetsskiften på en lägre nivå, upp genom hierarkin, till VD och styrelse i toppen. Det gemensamma målet för ansvarsenheter är att implementera och leva upp till företagets delade målsättningar. Ekonomiskt ansvar innebär och förutsätter att man har tilldelats begripliga och operativa mål och dessutom har fått de befogenheter som krävs för att kunna nå dessa.<sup>31</sup>

Utformningen av ansvarsenheter brukar kategoriseras i fyra nedan nämnda typologier. Utav dessa är det kostnads- och resultatansvarsenheter som är vanligast förekommande.<sup>32</sup>

*Intäktsansvarsenhet* - Output mäts här i monetära termer, men sätts ej i relation till input. Detta innebär att målsättningar och krav preciseras i termer av intäkter. Kostnadsansvar åsätts ansvarsenheten men utan tidigare nämnda koppling.

*Kostnadsansvarsenhet* - Inputs mäts i monetära termer och utvärderingen av en enhet sker i förhållande till hur väl den lyckas uppnå kostnadsmål. Enheten kan klassificeras som antingen en standardprestationsenhet eller en ren kostnadsenhet beroende på till vilken grad kostnaden kan säkerställas. Standardprestationsenheter, s.k. "engineered expense centers", innefattar de

---

<sup>29</sup> Bruzelius & Skärvad (2000), s. 148 ff.

<sup>30</sup> Ax et al. (2002), s. 81 ; Anthony & Govindarajan (2001), s. 109.

<sup>31</sup> Bergstrand (1997), s. 15.

<sup>32</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 165.

enheter där direkt hänförliga kostnader kan fastställas med viss säkerhet. Vidare innefattas även här de ansvarsenheter där direkt hänförliga kostnader överväger, därmed inte sagt att alla kostnader till fullo kan härledas. Vid mätning kan input här mätas i monetära termer, output i fysiska termer och fastställande av en optimal kostnad (input) per output är möjlig. En avvägning bör göras vid fastställandet av typ och nivå på produktion, samt uppsatta kvalitetsmål så att en minimering av tillverkningskostnaden ej går ut över kvaliteten.

Till rena kostnadsenheter, s.k. "discretionary expense centers", räknas de kostnadsenheter vars output inte kan mätas i fysiska termer, såsom FoU samt administration och andra stödfunktioner.<sup>33</sup>

*Resultatansvarsheter* - Här mäts både intäkter och kostnader som sätts i relation till varandra för att fastställa skillnaden däremellan, d.v.s. resultatet. Det finns två grundkrav vid fördelning av resultatansvarsheter som bör uppfyllas. Det första är att det finns tillgång till relevant information, det andra är att effektiviteten vid olika beslut som tas skall vara mätbar. Vid fastställandet av dessa krav måste miniminivåer fastställas, d.v.s. referenspunkter för lägsta acceptabla nivå.

Anthony & Govindarajan nämner ett antal fördelar med resultatansvarsheter. Som exempel kan det resultera i ökad kvalitet på besluten då det blir minskat avstånd mellan beslutstagaren och beslutsområdet, vilket även för med sig mer flexibla och snabbare beslutsprocesser. En annan fördel är ökad konkurrenskraft då kompetensen inom organisationen breddas och motivationen hos den enskilde individen höjs, då en ansvarsfördelning kan leda till personlig utveckling hos den som blivit tilldelad ett ansvarsområde. Även ett antal svårigheter vid utformningen av resultatansvarsheter behandlas av Anthony & Govindarajan. Dessa svårigheter är till största del kopplade till en minskad kontroll från den högre ledningen samt risk för försämrade kontroll. Vidare är detta även beroende på var inom organisationen som kunskapen finns. Detta har sin grund i att det kan finnas risk att tillräcklig kompetens inte finns för att fatta de rätta besluten hos respektive ansvarsheter, jämfört med centralt fattade beslut. Vidare föreligger det risk för kortsiktigt tänkande och att beslut tas som gagnar ansvarsheten som del, men inte organisationen som helhet. Ax et al. nämner ett antal ytterligare risker förknippade med resultatansvarsheter. Det föreligger bl.a. en risk för ökad kapitalbindning om ekonomistyrningen ensidigt inriktas på resultat, vilket leder till negativa effekter på företagets räntabilitet. En lösning kan då vara att komplettera resultatansvar med ansvar för vissa kapitalposter, såsom lager och kundfordringar.<sup>34</sup>

*Lönsamhetsansvarsheter* - Ansvarsfördelningen siktar mot att förränta gjorda investeringar, och innebär ett ansvar för skillnaden mellan intäkter och kostnader i förhållande till ett uttryck för det kapital som tagits i anspråk, d.v.s. vinst sätts i relation till investering. Denna typ av ansvarsheter pålägger den ansvarige såväl befogenheter som möjligheter att påverka de intäkter och kostnader som ingår i

---

<sup>33</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 115.

<sup>34</sup> A.a., s. 167 ff; Ax et al. (2002), s. 81 ff.

ansvaret. Utöver vad som ställs som krav i en resultatansvarsenhet, utkrävs det inom räntabilitetsenheten även ansvar för kostnaden av använt kapital.<sup>35</sup>

### 3.2.3 Resultatmätning

Vid utvärdering av ansvarsheters prestation använder Anthony & Govindarajan de två kriterierna ”efficiency” och ”effectiveness”, vilkas innebörd förklaras med hjälp av variablerna input, output samt kostnad. ”Efficiency”, eller yttre effektivitet, är skillnaden mellan input och output, eller mängden input per output. Den yttre effektiviteten behandlar mer företagets relationer till sin omvärld, d.v.s. ett externt perspektiv. Till skillnad från ”efficiency” bestäms ”effectiveness”, inre effektivitet, genom att jämföra vad som producerats med uppsatta mål. Detta handlar mer om företagets hushållande med resurser ur ett internt perspektiv. De två begreppen är ej särställda, utan målet från ansvarshetens sida är att maximera båda. Ansvarsheten är yttre effektiv om den gör rätt saker, och inre effektiv om den gör rätt saker rätt.<sup>36</sup>

Att ansvarsheten är effektiv innebär vidare att den är framgångsrik i sin strävan att uppnå sina mål, d.v.s. graden av måluppfyllelse (effektivitet) är hög. Tillsammans ger de två effektivitetsbegreppen organisationens totala effektivitet. Tidigare nämnda mått bör ställas i relation till vinst som är en väsentlig kompletterande mätenhet.<sup>37</sup>

En observant beaktare bör vara medveten om att effektivitet inte är ett objektiva uttryck, utan det finns ett flertal subjektiva inslag att ta hänsyn till. Ett exempel på detta är att eftersom effektivitet bestäms i förhållande till ett mål, kommer graden av effektivitet att bero på målets nivå. Vidare kan en stigande effektivitet grunda sig i en konjunkturuppgång med efterföljande stigande efterfrågan. Med tanke på dessa, och andra, subjektiva parametrar är det därför viktigt att ta hänsyn till förekomsten av flera mål och strävanden vid fastställandet av, och uttalanden om, effektivitet.<sup>38</sup>

## 3.3 Budgetering

### 3.3.1 Allmänt

Budgetarbetet tog fart bland företagen under 1950-talet då det blev populärt med långsiktig planering. Ofta gjordes planer för en fem- eller tioårsperiod. Under denna tid var omvärldsförhållandena relativt stabila och man planerade för att på ett tidigt stadium kunna agera. Dåtidens måtto var att agera istället för att reagera.

---

<sup>35</sup> Ax et al. (2001), s. 81 ; Emmanuel et al. (1995), s. 165.

<sup>36</sup> Ax et al. (2001), s. 14 ff ; Anthony & Govindarajan (2001), s. 111 ; Bruzelius & Skärvad (2000), s. 101 ff.

<sup>37</sup> Ibid.

<sup>38</sup> Ibid.

I oljekrisens spår försvårades planeringen genom en mer osäker omvärld. Företagens tioårsplaner blev värdelösa när prishöjningen på olja ledde till inflation. Ett samhälle med snabbare förändringstakt utvecklades med ett hårdare konkurrens klimat och mer krävande kunder. Detta ledde till att den långsiktiga planeringen förändrades i många företag. Förändringen ledde även till att budgeteringsarbetet förändrades och ansvaret för budgeteringen flyttades neråt i företagen, där företaget snabbast fick signaler om vad som hände på marknaden. Därefter har processen med budgeteringen kommit att bli allt viktigare, istället för som tidigare då de färdiga budgetarna poängterades.<sup>39</sup>

Budgetering och strategisk planering ligger varandra nära. Strategisk planering är en process för att implementera företagets strategi, där företagsledningen vanligtvis arbetar med denna. Både strategisk planering och budgetering inbegriper framtidsplanering, men planeringsprocessen skiljer sig åt. Budgeteringsprocessen sträcker sig vanligtvis över ett år, medan strategisk planering sträcker sig över flera år. Strategisk planering föregår budgeten och skapar ett ramverk för utvecklandet av den årliga budgeten.<sup>40</sup>

Det går att skilja på planering i olika perspektiv. Högst upp återfinns ett strategiskt perspektiv med sin relativt långsiktiga planering, som ofta sträcker sig tre till fem år framåt i tiden. Längst ner återfinns operativ planering som handlar om planering av den löpande verksamheten. Här mellan placeras taktiskt planering in. Budgetering är taktiskt planering och anger hur det som har kommit till uttryck i den strategiska planeringen ska förverkligas. Budgetering kan även ses som länken mellan den strategiska och den operativa planeringen. Dock är det viktigt att poängtera att gränsen mellan de olika slagen av planering inte är tydlig och budgetering behöver inte nödvändigtvis placeras på den taktiska nivån.<sup>41</sup>

Många större företag arbetar med prognoser parallellt med budgeten, s.k. ”forecasts”. Prognosernas huvudsakliga uppgift är att förutspå vad som kommer att hända. Budgeten däremot är ett styr- och kontrollinstrument som ledningen kan använda sig av. En budgeten är angiven i monetära termer, medan prognoserna inte nödvändigtvis behöver vara i monetära termer och behöver inte anges i en specifik tidsperiod. Prognosernas karaktäristika skiljer sig dessutom åt vad gäller uppföljning, ansvarsfördelning, revidering och godkännande. Budgetuppföljning och utkrävande av ansvar är en central del av budgetprocessen, något som är av mindre vikt vid prognosticering. Istället uppdateras prognoserna löpande för att fungera som aktuellt beslutsunderlag, medan en godtagen budget är svårare att revidera. Gemensamt för strategisk planering, budgetering och prognosticering är att planering är ett nyckelord för de tre begreppen. Ur ledningens perspektiv är budgetering både ett planerings- och kontrollinstrument.<sup>42</sup>

Bergstrand & Olve definierar budget som: ”ett handlingsprogram för hela företaget med mål och handlingsramar för resultatenheter. Den skall omfatta

---

<sup>39</sup> Ax et al. (2002), s. 366 f ; Greve (1996), s. 11.

<sup>40</sup> Anthony & Govindarajan (2001), ss. 301, 361.

<sup>41</sup> Ax et al. (2002), s. 371 ff.

<sup>42</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 361 f.



*förväntade konsekvenser uttryckta i ekonomiska termer. Den skall vara baserad på givna antaganden och förutsättningar för en bestämd tidsperiod.”*<sup>43</sup>

Författarna tolkar ett handlingsprogram som att budgeten inte bara är en uppställning i monetära termer utan även beskrivningar av handlande. Eftersom handlingsprogrammet omfattar målsättningar och handlingsramar för företagets resultatenheter utgör den ett viktigt hjälpmedel för delegering av ansvar och uppgifter inom större företag. Ekonomiska termer innebär att budgeten ska redogöra för hur man förvaltar resurserna. Ofta mäts detta i monetära termer, men man kan även t.ex. budgetera marknadsandelar. Eftersom det inte med exakthet går att veta någonting om framtiden är det naturligt att budgeten bygger på en mängd antaganden och förutsättningar. Det är därför viktigt att ange de antaganden som budgeten bygger på, t.ex. prisutveckling och räntenivåer.<sup>44</sup>

Budgeten omfattar som tidigare nämnts vanligtvis ett år. Vanligtvis sammanfaller även budgetåret med kalenderåret, vilket kan vara olyckligt om verksamheten inte alltid har kalenderåret som naturlig säsong. För att vara ett bra planeringsverktyg bör den följa den naturliga arbetssäsongen.<sup>45</sup>

### 3.3.2 Syfte

Budgeten är en naturlig tillämpning av den strategiska planen. Med budgeten bryts abstrakta mål och visioner ner i konkreta termer till en handlingsplan. Budgeten ger möjlighet att använda tillgänglig information och kan baseras på uppskattningar av bedömare på alla nivåer i företaget. Företagsledningen får överblick och kan avgöra om inriktningen är den rätta.<sup>46</sup>

Det kan finnas en rad olika uppfattningar och meningsskiljaktigheter mellan olika avdelningar. Budgetprocessen bidrar till samordning och kommunikation mellan avdelningarna i organisationen. Budgetansvariga tvingas ta kontakt med varandra vilket leder till ökad kommunikation och förståelse genom diskussioner med sina kolleger.<sup>47</sup>

Vidare blir budgeten på ett naturligt sätt ett instrument för delegering och ansvarsfördelning. Ansvarsfördelningen anses vara ett av de viktigaste syftena, om man klargör vem som har ansvaret framgår det därmed vem som skall förklara avvikelser från budgeten. Därför ökas motivationen i arbetet för att undvika detta. Många medarbetare uppskattar att ha ett uttalat mål att mäta sina prestationer mot. Genom budgeteringen får de sådana mål och därför kan den öka motivationen hos de anställda. Budgeten skapar målsättningar för de olika resultatenheterna så att företaget sedan kan arbeta på ett decentraliserat och motiverat sätt utan att företagsledningen behöver detaljstyra verksamheten.<sup>48</sup>

---

<sup>43</sup> Bergstrand & Olve (1996), s. 10 f.

<sup>44</sup> Bergstrand & Olve (1996), s. 10 f.

<sup>45</sup> Ibid.

<sup>46</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 362 f.

<sup>47</sup> Ibid.

<sup>48</sup> Ibid ; Bergstrand (1997), s. 84 f.

I speciella situationer vill man särskilt betona behovet av prioritering och resurfördelning, exempelvis om företaget befinner sig i en besvärlig situation. Genom att budgeten visar fördelningen av resurser framgår då vilka delar som skall prioriteras. Budgeten ger således information.<sup>49</sup>

Anthony & Govindarajan betonar vikten av budgeten som modell för resultatutvärdering. De menar att man kan se budgeten som en "benchmark" vilket ska jämföras mot det verkliga resultatet. "Benchmarking" går ut på att approximera, försöka att uppskatta det bästa möjliga resultatet utifrån givna förutsättningar. Man ska alltså jämföra företagets uppnådda resultat mot ett tänkt optimalt resultat. Samtidigt poängteras det att detta inte får vara den enda modellen för resultatutvärdering.<sup>50</sup>

Belöningsystem för företagets anställda kan enkelt kopplas till budgetutfallet. I amerikanska företag har budgeten länge varit en del av företagets incitamentsprogram och lönebonusar har ofta kopplats till budgetutfallet. I Sverige har vi haft en mer restriktiv syn och befarat att ett sådant belöningsystem leder till manipulation av budgeten.

Budgeteringens syften har olika vikt i olika företag och vid olika tillfällen. För modern ekonomisk styrning är det emellertid särskilt viktigt att framhålla betydelsen av att utarbeta målsättningar för de olika resultatenheterna och att i anslutning till detta dra upp gränser mellan dem. Efterhand som det har blivit allt svårare att bedöma omvärlden har budgetprocessen framstått som allt viktigare och dokumenten har fått mindre betydelse.<sup>51</sup>

Om ett budgeteringssystem ska fungera väl finns det ingen universalmodell som fungerar i alla situationer. Budgeteringen måste anpassas till varje enskilt företags förhållanden.<sup>52</sup>

### 3.3.3 Process

Budgetprocessen är som tidigare nämnts en del av den strategiska planeringen. Till skillnad mot budgeten sker strategisk planering vanligtvis högre upp i organisationen. Därför är det viktigt att klargöra för chefer och personal längre ner i organisationen om vilka riktlinjer som ska följas i budgetarbetet. Ansvarsenheterna måste följa centralt givna direktiv som t.ex. antagen inflation och löneutveckling. I arbetet med att upprätta årets budget krävs det att organisationen tar hänsyn till externa faktorer, som till exempel prispförändringar på materialinköp. Även interna faktorer behöver beaktas som till exempel förändringar av produktionskostnader. En del företag kräver att sådana

---

<sup>49</sup> Bergstrand (1997), s. 84 f.

<sup>50</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 362 f.

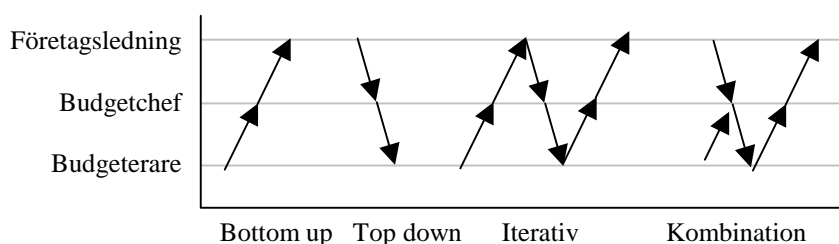
<sup>51</sup> Bergstrand (1997), s. 84 f.

<sup>52</sup> Ax et al. (2002), s 363 ff.

förändringar kan påvisas för att göra förändringar i budgeten gentemot tidigare år.<sup>53</sup>

En stor del av budgetarbetet innefattar ofta förhandlingar. Varje avdelning måste få sin budget godkänd av en behörig beslutsfattare högre upp i organisationen. Denna person ska sedan kunna försvara budgeten och måste då se till att den är rättvisande i alla led. Det är vanligt att förändringarna mot tidigare budgetar måste förklaras mot de externa och interna faktorerna. Andra intäktsminskningar eller kostnadsökningar brukar av naturliga skäl inte vara populära. Istället är det vanligt att cheferna förväntar sig en effektivitetsförbättring under kommande år. Många som är ansvariga för budgetarbetet ute i organisationen vill upprätta en försiktig budget. De har en tendens att budgetera intäkterna lite lägre och kostnaderna lite högre än vad de egentligen har beräknat så att det blir lättare att nå upp till vad som är budgeterat. Således kan det finnas en skillnad mellan vad som är budgeterat och vad som verkligen skulle varit budgeterat om man utfört en korrekt kalkyl. Skillnaden häremellan skapar lätt ineffektivitet, s.k. ”slack”. Ansvariga högre upp i organisationen har en svår uppgift i att försöka hitta dessa ineffektiviteter. Ett sätt kan vara att kräva förklaringar till alla förändringar från föregående år i externa och interna faktorer.<sup>54</sup>

Den färdiga budgeten kan arbetas fram på främst fyra olika sätt (figur 3.2). ”Top down” innebär att budgeten upprättas på hög nivå inom företaget. Denna ska sedan brytas ner till de lägre avdelningarna som får en budget att anpassa sin verksamhet efter. När inte medarbetarna på alla nivåer deltar i budgetprocessen kan de uppfatta budgeten som något negativt och bli omotiverade. ”Bottom up” innebär att budgeten istället arbetas fram genom att alla avdelningar får upprätta sin egen budget. Dessa summeras sedan ihop till företagets totala budget. På detta sättet blir medarbetarna engagerade och motiverade att nå upp till budgetens mål. Nackdelarna är att avdelningarna då tenderar till att budgetera för lågt så att det blir lättare för dem att överträffa budgeten och det finns risk för att slutresultatet inte blir i överrensstämmelse med den strategiska planen.<sup>55</sup>



Figur 3.2 Budgetering (Källa: Bergstrand & Olve, 1996, s. 64 ff.), omarbetad.

De metoder som förefaller mest framgångsrika är att kombinera ”top down” och ”bottom up”. Dessa metoder kallas iterativ respektive kombinationsmetoden och är snarlika varandra. I den iterativa metoden där ”Bottom up” börjar att tillämpas, skickas budgetförslaget vidare uppåt i organisationen där det sedan omarbetas och

<sup>53</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 372 ff.

<sup>54</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 372 ff.

<sup>55</sup> Ibid.

skickas tillbaka nedåt i organisationen. Denna process fortgår tills alla är överens. Den slutgiltiga budgeten bygger på förhandlingar och kompromisser. Med denna metoden blir budgeten förankrad inom hela företaget, vilket är viktigt för att budgeten skall uppfylla sitt syfte.<sup>56</sup>

Den optimala budgeten är utmanande men kan uppnås. Enligt Anthony & Govindarajan innebär detta att en chef som presterar bra ska ha minst 50 procents chans att nå upp till vad som är budgeterat. Undersökningar har visat att i verkligheten är det betydligt fler än 50 procent av företagen som lyckas nå upp till budgeten. Det finns flera fördelar med relativt enkla budgetar. Exempelvis leder alltför svåra budgetar till kortsiktiga beslut, manipulationer och en tendens till att överskatta försäljningen. Detta kan i sin tur leda till att en alltför stor organisation byggs upp. Klarar företaget istället av att nå upp till vad som är budgeterat ökar motivationen, en vinnarkänsla skapas och företagets förtroende bland sina intressenter ökar genom att de upplever informationen som tillförlitlig.<sup>57</sup>

### 3.3.4 Revidering

Om en fastlagd budget justeras efter ändrade förhållanden kommer den att upplevas som mer realistisk. Denna uppdaterade budget blir mer rättvisande och kan ligga till grund för planering vilket kan bidra till bättre informationsunderlag vid beslutsfattande. Om budgetens huvudsyfte är ansvarsfördelning kan revidering ifrågasättas. Istället kan det ifrågasättas om inte förändringarna kunde ha förutsetts redan i budgetarbetet. Om budgeten ständigt justeras finns det risk för att den inte tas på allvar. Ur motivationssynpunkt kan det därför vara bättre att inte revidera budgeten.<sup>58</sup>

Vidare är en nackdel med en reviderad ettårsbudget att framförhållningen blir dålig när året går mot sitt slut. För att undvika detta kan företaget arbeta med en rullande budget, vilket innebär att en ny budget skapas t.ex. för motsvarande månad ett år framåt i tiden. Detta är dock resurskrävande och kan upplevas som frustrerande då en fast utgångspunkt saknas eftersom det är en kontinuerlig process.<sup>59</sup>

### 3.3.5 Uppföljning

I budgetuppföljningsprocessen analyseras och förklaras avvikelser. Syftet med budgetuppföljning kan sammanfattas i följande punkter:<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> Bergstrand & Olve (1996), s. 67 f.

<sup>57</sup> Ibid.

<sup>58</sup> Greve (1996), s. 194 f.

<sup>59</sup> Ibid ; Bergstrand & Olve (1996), s. 101.

<sup>60</sup> Bergstrand (1997), s. 112 ; Bergstrand & Olve (1996), s. 115 f.

- *Kontrollsyfte* - Se om målen har uppfyllts
- *Alarmsyfte* - Slå larm i tid om arbetet inte fungerar enligt plan
- *Diagnossyfte* - Utreda varför en avvikelse har uppkommit
- *Omplaceringssyfte* - Utnyttja diagnosen som underlag för ett åtgärdsprogram
- *Rationaliseringssyfte* - Identifiera möjliga framtida förbättringar

En del avvikelser kan hänföras till mindre eller större försäljning än väntat. Andra avvikelser är mer svårförklarade och behöver analyseras ytterligare. Det finns troligtvis en tendens att skylla på oförutsedda, okontrollerbara händelser. Men dessa händelser kanske kunde ha förutsetts, varför felet redan återfinns i budgeten. Genom att fastställa orsakerna kan det avgöras vilka åtgärder som bör vidtas och lära sig att budgetera bättre i framtiden. En förutsättning för budgetuppföljning är att det finns tillgång till korrekta rapporter utarbetade efter lämpliga tidsintervall, med hänsyn till karaktären på företagets verksamhet.<sup>61</sup>

Hur budgetavvikelser ska tolkas beror på vad som är syftet med budgeten. Detta kommer att påverka den syn man har på budgetavvikelser. Om budgeten används för ansvarsfördelning kommer budgeten att fungera som ett instrument för prestationsutvärdering och det blir viktigt att förklara avvikelser i externa och interna faktorer. Om budgeten istället används som planeringsverktyg kommer ingen att hållas ansvarig för de skillnader som uppstår, istället eftersträvas realism i planeringen. Syftet med uppföljningen blir att finna orsaken till avvikelsen så att lämpliga åtgärder kan vidtas. Det finns även ett inlärningsyfte för att undvika framtida misstag.<sup>62</sup>

### 3.3.6 Kritik

Kritiken mot budgetering blev allt starkare på 90-talet. Mycket av kritiken har kommit av att begreppet har associerats till byråkrati och sifferexercis. Ett antal företag säger sig ha slopat budgeten, men de använder sig då istället av andra planeringsverktyg som är mycket snarlika en budget. 1994 kom den forna Handelsbankschefen Jan Wallander ut med en bok med kritik. Wallander bygger sin kritik på att prognoser oftast slår fel och eftersom budgeten bygger på prognoser blir denna missvisande. Wallander föreslår istället att ansvarsenheterna regelbundet ska stämma av det verkliga resultatet mot föregående år och mot andra enheter.<sup>63</sup>

Jan Wallander ansåg att ytterligare brister med budgetering var att denna skapar låsningar i organisationen, att processen är arbetskrävande och att budgetåret ofta följer kalenderåret vilket kan vara en onaturlig periodindelning. Ytterligare kritik riktas mot att budgeten leder till imperfektioner, t.ex. anslagstänkande så att anställda känner sig tvingad att förbruka sitt anslag under innevarande år för att

<sup>61</sup> Bergstrand & Olve (1996), s. 115 f ; Bergstrand (1997), s. 110.

<sup>62</sup> Bergstrand & Olve (1996), s. 184 f.

<sup>63</sup> Ibid.

anslaget inte skall bli mindre nästa år. Detta leder till ett osolidariskt avdelningstänkande.<sup>64</sup>

Bergstrand & Olve konstaterar att kritiken inte är ogrundad. Budgetering i vissa företag leder ibland till några av de nämnda missförhållandena. Dock konstateras att budgeten fortfarande används i flertalet företag och att den därför kan anses behövas. I samtal med tidigare chefer på Handelsbanken som arbetade under Wallanders tid, har det framkommit att ordet budget var bannlyst. Likväl förekom prognoser och cheferna ansåg sig behöva ett dokument för planeringen. Detta dokument skulle mycket väl kunnat kallats budget i andra företag.<sup>65</sup>

## 3.4 Mätal

### 3.4.1 Allmänt

Företag ägnar mycket tid åt att mäta olika aspekter. Mätningar förekommer inom alla delar av ekonomistyrningen för olika syften, där prestationsmätning är ett område. Med prestation avses vad som har åstadkommit, har utförts och vad i framtiden skall åstadkommas eller presteras. Exempel på prestationsmått är vad en prestation har kostat, hur lång tid en prestation planeras ta eller tog att genomföra, kvaliteten av utförandet och vad företagets kunder anser om prestationens genomförande. För att benämna prestationsmått förekommer ett antal begrepp som är mer eller mindre synonyma som t.ex. nyckeltal, mätal, styrtal och styrmått.<sup>66</sup>

Nyckeltal avser att avspejla verkligheten som den uppfattas, som ett index över något förhållanden. Av ordet nyckeltal framgår att det är tal som är särskilt intressanta. Situationen avgör vad de avser att representera och kommunicera. Nyckeltal anges oftast som en kvot mellan två variabler som anses vara intressanta. En vanlig definition är: Nyckeltal = intresse / viktig jämförelsebas.<sup>67</sup>

Traditionella mätningar har haft företagets redovisning som informationskälla. Genom denna finansiellt orienterade informationskälla har avsikten varit att åskådliggöra företagets komplexa förhållanden och fokusera på ett slutresultat. Utvecklingen har gått från denna sorts mätal till nya icke-finansiella mätal för företagets verksamhet. Under senare år har decentralisering blivit allt populärare och intresset har väckts för hur arbetet utförs i företag. Detta har fått konsekvenser i ekonomistyrningen, där nu andra saker än tidigare mäts och fokus ligger på vägen till framtida framgångsrika resultat. Balanced Scorecard, BSC, är ett svar på ovanstående och finns beskrivet i avsnitt 3.4.3.<sup>68</sup>

---

<sup>64</sup> Bergstrand & Olve (1996), s. 184 f.

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Ax et al. (2001), s. 627 f.

<sup>67</sup> Catasús et al. (2001), s. 2.

<sup>68</sup> Lindvall (2001), s. 207 ff.

### 3.4.2 Syfte

Enligt Catasús et al. finns det huvudsakligen fyra olika syften med att utveckla och använda sig av nyckeltal. Naturligtvis finns det nyckeltal som kan ha fler än ett syfte, dock är det svårt att konstruera bra nyckeltal med många syften. De fyra syftena är:<sup>69</sup>

- Kontroll
- Lärande
- Mobilisering
- Belöning

*Kontrollnyckeltalens* karaktäristika är att de varnar eller alarmerar om ett fenomen avviker från vad som anses normalt. Det är inte de exakta värdena som är intressanta utan bara avvikelser utanför gränsen av ett intervall, då någon åtgärd kan behöva vidtas. Dock anger nyckeltalet sällan eller aldrig vad som behöver åtgärdas. Ett typexempel är om verkliga kostnader väsentligt överstiger budgeterade. Vanligtvis är avsikten med kontrollnyckeltal att kontrollera och minimera kostnaderna. Sällan eller aldrig används kontrollnyckeltal till att maximera intäkterna givet kostnaderna. Man kan använda ett stort antal nyckeltal i kontrollsyfte.<sup>70</sup>

*Lärande* nyckeltal är kontrollnyckeltal som är relaterade till varandra. Då kan det ställas en diagnos på en organisation vilket ger företaget möjlighet att lära sig om organisationen. Det är sökande av olika samband mellan nyckeltal som gör att det går att hänvisa till ett lärande. Ett bra exempel är Return On Investment, ROI, där ett samband söks mellan företags resultat och investerat kapital. De samband mellan orsak och verkan som väljs blir de som ledningen tror på och är ett uttryck för företagets strategi. Om inte ledningen väljer att tro på vissa samband blir det slumpen som styr. Genom att samla in data, följa upp och analysera kommer kunskapen att öka.<sup>71</sup>

*Mobiliserande* nyckeltal ska värna om känslor så att resurser frigörs i organisationen och gemensam fokusering kan uppnås. De ska föregå och mobilisera till handling. T.ex. kan det handla om plats på världsrankingen, ”vi ska bli bäst i världen” eller ”om två år ska vi nå en omsättning på 100 miljoner kronor”.<sup>72</sup>

*Belönande* nyckeltal ska ligga till grund för belöning av företagets anställda och ledning. Nyckeltalen bör vara svåra att manipulera, där det t.ex. inte ska gå att manipulera nyckeltalen genom olika sätt att mäta. Det ska inte heller gå att påverka redovisningen i för företaget negativ bemärkelse för att erhålla ett mer gynnsamt belönande nyckeltal. Vid val av nyckeltal för belöningar bör det även införas kontrollnyckeltal som en restriktion för att undvika missbruk.<sup>73</sup>

---

<sup>69</sup> Catasús et al. (2001), s. 19.

<sup>70</sup> Ibid.

<sup>71</sup> A.a., s. 20 f.

<sup>72</sup> A.a., s. 26.

<sup>73</sup> A.a., s. 26 f.

### 3.4.3 Former

Företagens huvudmål består oftast av finansiell karaktär, uttryckt i t.ex. lönsamhet, tillväxt och soliditet. För att nå upp till dessa mål upprättas ett antal delmål med utgångspunkt i företagets strategi. Delmålen är av olika slag och riktar sig mot olika delar av företaget. En del uttrycks i finansiella termer som t.ex. intäkter och kostnader medan andra i icke-finansiella termer som till exempel kvalitet och marknadsandelar.<sup>74</sup>

Shank & Govindarajan relaterar de finansiella måtten till resultattavlan under en baseballmatch. Resultattavlan visar den aktuella ställningen, men säger lite om hur lagen spelar baseball. Om man spelar baseball genom att studera resultattavlan kommer man inte att bli framgångsrik. Traditionellt har både interna och externa rapporter haft resultattavlan som utgångspunkt. Redovisningsrapporternas syfte har varit att visa resultatet under en period, utan avsikt att visa hur det har uppnåtts. För att nå framgång går det emellertid inte enbart att studera resultattavlan. Icke-finansiella mått försöker att fånga de händelser som leder till framgång. Shank & Govindarajan betonar att man måste titta på bollen för att träffa den, inte på resultattavlan.<sup>75</sup>

#### **Finansiella måttal**

Trenden inom ekonomistyrning mot alltmer icke-finansiella mått kan kritiseras. Användningen av finansiella mått vid intern planering och uppföljning på olika nivåer i företagen är fortfarande stor. Informationen har också värde för externa intressenter, som t.ex. aktieägare, samhället och kreditgivare. Med finansiella mått kan man studera vinstutveckling, tillväxt och finansiering.<sup>76</sup>

Ett sätt att styra verksamheten som har blivit allt vanligare är att ange krav och mål för verksamhetens resultat. Begreppet resultatmål kan definieras enligt följande: resultatmål syftar till att fastställa organisationens prestationsnivå genom att tala om vilket resultat som ska uppnås. Syftet med resultatmål är att tydliggöra nivån för det resultat som förväntas. Nyckeltal fungerar här som ett verktyg för att uttrycka dessa resultatmål på ett enkelt och informativt sätt. För att underlätta uppföljning bör målen vara konkreta, enkla och tydliga. Vidare bör resultatmålen vara greppbara för att fungera väl.<sup>77</sup>

De mest frekvent förekommande lönsamhetsmåten är ROI och Economic Value Added, EVA. Skillnaden mellan lönsamhetsmått och resultatmått är att lönsamhetsmåten även tar hänsyn till hur mycket kapital som krävs för att generera resultatet, vilket är nödvändigt för att jämföra olika placeringsalternativ.

---

<sup>74</sup> Ax et al. (2001), s. 630.

<sup>75</sup> Shank & Govindarajan (1993), s. 138 f.

<sup>76</sup> Gyllberg & Svensson (2002).

<sup>77</sup> Stureson et al. (1992), s. 8.



Problem som kan uppstå med lönsamhetsmått är mätproblem, värderingsproblem och vilken avskrivningsmetod som ska tillämpas.<sup>78</sup>

### **Icke-finansiella måttal**

Argumentationen för icke-finansiella måttal är framförallt upplevda svagheter och brister med de finansiella måtten. Dessa fokuserar på redan inträffade händelser, leder till kortsiktigt agerande som följer den externa redovisningens perioder. Inte heller inkluderar de finansiella måtten upparbetade kontakter med kunder och leverantörer, de ger lite information om framtida värde samt att dagens företagsmiljö har förändrats och istället kräver mått som fångar upp företagets konkurrensmedel. De icke-finansiella måtten har främst lyfts fram i form av Balanced Scorecard.<sup>79</sup>

Balanced Scorecard består av fyra olika perspektiv som alla skall vara lika viktiga. Inom respektive perspektiv ställs mål och mått ställs upp. Centralt i modellen är företagets strategi och vision. De fyra perspektiven är finansiellt, internt, kund och lärande. BSC liknas vid instrumentpanelen på ett flygplan där det finns många knappar och reglage. Flera av dessa används inte i normala fall men de larmar om något skulle avvika från det normala. Antalet mått som skall användas inom varje perspektiv är omdiskuterat. Dels är det inte bra att fokusera endast på ett par mått och dels minskar överblickbarheten desto fler mått som används.<sup>80</sup>

## **3.5 Belöningsystem**

### **3.5.1 Allmänt**

I processen att uppfylla organisationens målsättningar fyller belöningsystemet en viktig roll. För att uppnå bästa resultat bör detta vara utformat så att det sammanlänkar företagets och den enskilde medarbetarens intresse, d.v.s. målkongruens däremellan. Belöningsystemet skall verka som en drivkraft till en viss riktning, d.v.s. motivera medarbetaren att dela denna strävan. Belöning skall inte enbart ses i monetära termer, utan det kan även ta sig uttryck som immateriella belöningar i form av befordran, större självständighet och ansvar.<sup>81</sup>

Den danske psykologen KG Madsen har identifierat ett flertal s.k. grundmotiv hos individen som gemensamt agerar drivkraft i dess agerande. Dessa tar sig bl.a. form av upplevelsebehov, spänningsbehov, prestationsbehov och är beståndsdelar i ett motivationssystem. Som exempel på ett motivationssystem nämns "Intresse", och en hög uppfyllelse av grundmotiven häri är en förutsättning för ett effektivt

---

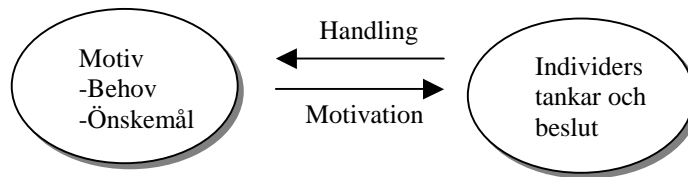
<sup>78</sup> Anthony & Govindarajan (2001) s. 243 ff.

<sup>79</sup> Gyllberg & Svensson (2002).

<sup>80</sup> Ibid.

<sup>81</sup> Bruzelius & Skärvad (2000), s. 274 ; Greene et al. (1985), s. 246.

utfört arbete. Detta visar på att det är gynnsamt både för företaget och individen att uppfylla grundmotiven, vilket illustreras i modellen nedan (figur 3.3).<sup>82</sup>



Figur 3.3 Motivationscirkeln (Källa: Bruzelius & Skärvad, 1995, s. 286).

### 3.5.2 Utformning

Ett belöningsystem består av de tre komponenterna lön, löneförmåner och incitament, varav det tredje är i fokus ur ett ekonomistyrningsperspektiv. Begreppet belöning refererar till att i första hand utgå för att medarbetarna skall få ett incitament att arbeta mer effektivt. Uppbyggnaden av incitamentprogrammet kan antingen anta ett kortsiktigt eller långsiktigt perspektiv. Vid basering på kortsiktiga mål sker utdelningen av hänförlig belöning oftast inom en snar framtid, t.ex. i form av en bonus. Ett incitamentsprogram som tar ett långsiktigt perspektiv är kopplat till företagets långsiktiga resultatutveckling. Exempel på sådana belöningsystem är aktieoptioner, monetär utdelning baserad på mått relaterade till en akties börsvärde, samt ersättning i form av ”utställandet” av nya aktier.<sup>83</sup>

Enligt Thompson & Strickland kännetecknas ett bra belöningsystem av följande:<sup>84</sup>

- Belöningen utgör en väsentlig del av medarbetarens totala ersättning, eftersom en för liten belöningsandel inte ger samma incitament.
- Belöningssystemet gäller alla, oberoende skiktillhörighet inom organisationen.
- Belöningen är kopplat till strategiskt viktiga prestationsmål.
- Belöningsystemet måste vara genomtänkt och realistiskt, för att medföra extra incitament.
- Belöningsystemet måste vara uppbyggt så att den belönade skall kunna påverka resultatet.

Incitamentstrukturen skall vidare vara utformat på ett sätt som gör en avvägning mellan kortsiktiga och långsiktiga mål för organisationens bästa. Detta för att motverka den konflikt som föreligger i bl.a. att den långsiktiga måluppfyllelsen kan påverka det kortsiktiga resultatet, och därmed en eventuell del av ett belöningsystem kopplat till detta, negativt.<sup>85</sup>

<sup>82</sup> Bruzelius & Skärvad (2000), s. 286.

<sup>83</sup> A.a., s. 287 ; Anthony & Govindarajan (2001), s. 512.

<sup>84</sup> Thompson & Strickland citerad i Bruzelius & Skärvad (2000), s. 280.

<sup>85</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 519.

Rättvisefaktorn har avslutningsvis en central roll i ett fungerande belöningsystem och en förutsättning för denne är att justeringar görs för okontrollerbara faktorer såsom resultatpåverkan som kan härledas till beslut tagna på en högre nivå. Även påverkan från andra externa faktorer skall särskiljas från bedömningsunderlaget.

### **Principal-Agent teorin**

Agentteorin kan användas till att beskriva de huvudsakliga faktorer att beakta vid konstruerandet av belöningsystem. Ur ett hierarkiskt perspektiv på organisationen kan man mellan samtliga nivåer inom företaget identifiera ett principal-agent problem, eller en motsvarande situation. Vid utformningen av ett belöningsystem bör man ha detta i åtanke och med hjälp av belöningsystemet sträva efter att reducera de intressekonflikter mellan t.ex. personal och ledning som principal-agentteorin antyder föreligger.<sup>86</sup>

Ett flertal väsentliga skillnader mellan principalen och agenten framträder, bl.a. agentens preferens för arbetsaversion kontra principalen som mer värdesätter de finansiella fördelarna. Detta innebär att det föreligger en skillnad i avvägningen mellan t.ex. kompensationsledighet och ekonomisk ersättning. Vidare finns det även skillnader i riskpreferens.<sup>87</sup>

Enligt principal-agent teorin finns det två lösningar på föreliggande problem, antingen genom användandet av kontrollsystem eller belöningsystem. Kontrollsystemet skall utformas så att det registrerar när agenten agerar utanför principalens intresse, och ger signaler om detta till ledningen. Huvudfokus ligger på belöningsystemet som medel för att uppnå målkongruens. Utmaningen för principalen är att identifiera signaler som är korrelerade mellan agentens prestation och ett ökat värde för företaget. Vid utformning av systemet gäller principen att desto större koppling mellan belöning och prestation, desto större incitament för agenten att förbättra sig inom detta område. Det totala resultatet beror på agentens prestation, kombinerat med externa faktorer som t.ex. konjunkturer.<sup>88</sup>

## **3.6 Contingency theory**

### **3.6.1 Analysnivåer**

En analys av ekonomistyrningen med hjälp av contingency theory kan delas in i fyra olika nivåer. Indelningen avspeglar analysens komplexitet. Trots att forskningens utformning blir mer komplex och analysnivån ökar betyder detta emellertid inte per automatik att en analys på den fjärde nivån är bättre än en analys på den tredje nivån. Varje forskningsnivå har sina egna styrkor och

---

<sup>86</sup> Anthony & Govindarajan (2001), s. 522 ff.

<sup>87</sup> A.a., s. 524.

<sup>88</sup> Ibid.

svagheter. Flertalet studier innehåller dessutom resultat på olika nivåer. En studie som innehåller resultat på t.ex. första, andra och tredje nivåerna klassificeras tillhöra den tredje nivån.<sup>89</sup>

### **Analys på första nivån**

Vid den första analysnivån är en situationsfaktor korrelerad med en kontrollmekanism. Den typiska hypotesen förutspår att existensen av en situationsfaktor kommer att resultera i en ökad sannolikhet att ett företag använder sig av en viss kontrollmekanism. Denna nivå försöker inte uppskatta om korrelationen mellan situationsfaktorn och kontrollmekanismen har en effekt på företagets output eller om kontrollmekanismen är korrelerad med andra kontrollmekanismer. En stor del av den tidiga analysen inom situationsanpassning av ekonomistyrningen utfördes enligt denna analysnivå.<sup>90</sup>

Ett exempel på forskning inom denna nivå är studien från 1987 utförd av Macintosh & Daft. Denna studie undersökte relationen mellan avdelningars ömsesidiga beroende och tre kontrollelement: den operationella budgeten, periodiska statistiska rapporter och standardiserade operationella procedurer. Macintosh & Daft kom fram till att kontrollsystemets roll återspeglar en matchning mellan behovet av information p.g.a. beroende och tillgången av information från kontrollsystemet.<sup>91</sup>

### **Analys på andra nivån**

Denna nivå analyserar den kombinerade effekten av en kontrollmekanism och en situationsfaktor. I en typisk studie på denna nivå ställs en hypotes upp om att existensen av en situationsfaktor och en kontrollmekanism resulterar i en ökad effektivitet eller ineffektivitet. Under slutet av 1980-talet undersökte t.ex. Simons skillnaden i kontrollsystem mellan affärsenheter som använde sig av strategierna defender och prospector (se vidare avsnitt 3.6.2). Flertalet hypoteser i denna studie undersökte även korrelationen mellan affärsenheternas strategi och kontrollmekanismer, m.a.o. en analys på första nivån. Affärsenheter med en defenderstrategi baserade sitt incitamentsprogram på uppfyllelsen av budgetmål och kontrollsystemen var statiska. Affärsenheter med en prospectorstrategi lade större vikt på prognoser, en budget med mål av "tight" karaktär och kontroll av output. Simons fann att en överensstämmelse mellan kontrollmekanism och affärsenhetsstrategi mynnade ut i ett bättre resultat.<sup>92</sup>

---

<sup>89</sup> Fisher (1998), s. 9.

<sup>90</sup> A.a., s. 9 f.

<sup>91</sup> Ibid.

<sup>92</sup> Fisher (1998), s. 10.

### **Analys på tredje nivån**

Vid den tredje nivån analyseras den kombinerade effekten av en situationsfaktor och multipla kontrollmekanismer. Denna analystyp utgår från att det kan finnas komplementära relationer eller substitutrelationer mellan kontrollvariablerna som kan upptäckas genom att inkludera multipla kontrollmekanismer i analysen. Substitutionen av kontrollsystem innebär att användandet av olika kontrollmekanismer kan leda till samma önskade resultat. Den komplementära relationen innebär däremot att kontrollsystem används för att förstärka varandra. I praktiken används antagligen vissa kontrollmekanismer som substitut och andra som komplementärer beroende på företagens situationsvariabler och kontrollstrategi.<sup>93</sup>

Det har uttalats att det finns behov av analyser på denna nivå, men det finns få empiriska undersökningar. Waterhouse & Tiessen presenterade i slutet på 1970-talet sin forskning kring situationsvariablerna teknologi och omgivning utifrån hypotesen att dessa skulle påverka utformningen av kontrollsystemet. Variablerna antogs ha separata effekter oberoende av varandra. Undersökningen använde sig av en befintlig teknologidefinition och mätningen av teknik varierade från rutin till icke-rutin. Osäkerheten i omgivningen kartlades från väldigt osäker till högst förutsebar.<sup>94</sup>

Waterhouse & Tiessen antog att organisationer så långt som möjligt försöker centralisera makten, specificera procedurer och använda sig av en mekanisk kontroll. Om företagets teknologi är välkänd och omgivningen förutsägbar är ett centraliserat kontrollsystem optimalt. Waterhouse & Tiessen ger som exempel på ett mekaniskt kontrollsystem ett standardkostnadssystem som byggs på en budgetprocess av "tight" karaktär. När omgivningen är högst osäker är det emellertid svårt att implementera direkt kontroll genom att specificera procedurer och utvärdera resultat i relation till standarden. När variablerna blir mer osäkra försöker organisationen använda sig av mer subjektiva och organiska kontrollsystem. Ett subjektivt kontrollsystem innebär normalt större handlingsfrihet för chefer och mer försiktigt val av medarbetare.<sup>95</sup>

### **Analys på fjärde nivån**

Den fjärde analysnivån inkluderar simultant multipla situationsfaktorer för att bestämma den optimala utformningen av kontrollsystemet. När ett flertal situationsfaktorer används simultant i undersökningen kan kraven som ställs på kontrollsystemet komma i konflikt med varandra. Att utforma ett kontrollsystem så att det simultant beaktar flera situationer innebär en kompromiss som utesluter att det passar alla situationer. Om alla situationsfaktorer krävde samma form av kontroll för att uppnå optimalt användande skulle utformningen av kontrollsystemet vara okomplicerat. Motsägande situationer resulterar i olika behov som inte är i överensstämmelse med varandra. Existensen av situationer

---

<sup>93</sup> Fisher (1998), s. 10 f.

<sup>94</sup> A.a., s. 11.

<sup>95</sup> Ibid.

som motsäger varandra innebär vidare att utformningen av kontrollsystemet kommer att avvika från åtminstone en situations krav, vilket innebär att optimal kontroll är svårt att uppnå. Lösningen till denna konflikt är tyvärr inte enkel att hantera.<sup>96</sup>

En möjlig lösning är att utforma ett hybridkontrollsystem som innehåller kontrollkomponenter för varje situation. Internt kan dock en sådan lösning vara mindre tillfredsställande eftersom den tar sikte på situationer som är i konflikt med varandra. Forskning har funnit att en konsekvent utformning av ett internt kontrollsystem varit kopplat till högre resultat och att felanpassade kontrollsystem lett till lägre resultat. Ett annat alternativ är att ett företag kan utforma sitt kontrollsystem så att det passar en dominerande situationsfaktor och ignorera de övriga. Att ignorera de övriga faktorerna kan emellertid leda till att resultatet för en affärsenhet blir lägre. Föreställningsramen om att situationer kan vara i konflikt med varandra föreslår att det finns svaga punkter i de tre övriga analysnivåerna. Om inte empiriska undersökningar beaktar andra situationsvariabler vid en undersökning finns det risk att sambandet mellan kontrollsystemet och situationen blir felaktig.<sup>97</sup>

Fisher & Govindarajan beskrev 1993 den potentiella konflikten mellan situationer genom kraven på kontroll över produktlivscykeln i en affärsenhet och konkurrensstrategin. "Build"- och "harvest"-målen undersöktes tillsammans med strategierna om lågkostnad och differentiering. Författarna argumenterade för att kraven på utformningen av kontrollsystemet var lika för "build" och differentieringsstrategierna. På samma sätt argumenterade de för att utformningen var lika för "harvest" och lågkostnadsstrategierna. Om produktlivscykeln och strategin för en affärsenhet är "build" och differentiering eller "harvest" och lågkostnad är således kraven på utformningen av kontrollsystemet lika. En konflikt mellan situationer uppstår dock när en lågkostnadsstrategi kombineras med ett "build"-mål eller när en differentieringsstrategi kombineras med ett "harvest"-mål. Existensen av situationer i konflikt ökar sannolikheten att utformningen av belöningsystemet kommer att avvika från kraven som en av situationerna ställer upp, vilket påverkar resultatet av en affärsenhet negativt.<sup>98</sup>

### 3.6.2 Situationsvariabler

Vid framtagandet av en modell som baseras på contingency theory måste en bas skapas på vilken organisationers omgivning delas in i situationsvariabler. Arbetet att identifiera dessa variabler har emellertid inte varit omfattande. En situationsvariabel är relevant om organisationer som har olika variabelvärden även visar på stora skillnader i hur kontrollverktygen är kopplade till resultatet. Inom strategiområdet identifierade Hofer i mitten på 1970-talet 54 olika situationsvariabler där varje variabel antogs ha två möjliga värden. Hofer noterade att detta resulterade i 18 kvadriljoner möjliga situationer. Detta föreföll vara problematiskt och Hofer spekulerade därför ifall det fanns ett antal

---

<sup>96</sup> Fisher (1998), s. 11.

<sup>97</sup> A.a., s. 11 f.

<sup>98</sup> A.a., s. 12.

situationsvariabler som var dominerande i förhållande till de övriga situationsvariablerna. Det finns tyvärr väldigt lite bevis för denna spekulation och forskning inom ekonomistyrning har enbart identifierat ett litet antal av Hofers 54 situationsvariabler. De flesta situationsvariabler som använts i empiriska kontrollstudier har valts ut ad hoc.<sup>99</sup>

De situationsvariabler som har undersökts av tidigare forskning inom ekonomistyrning omfattar ett flertal olika områden och kan delas in i följande huvudområden:<sup>100</sup>

- Omgivning
- Teknologi och beroende
- Struktur
- Storlek
- Strategi
- Kultur

Denna lista över situationsvariabler skall emellertid inte uppfattas som en uttömmande lista eftersom alla variabler inte behöver vara upptäckta. Forskare inom strategiområdet har t.ex. identifierat ett flertal andra situationsvariabler som påverkar implementeringen av en strategi. Dessa variabler skulle också kunna påverka kontrollsystemets effektivitet. Vidare är samspelet mellan situationsvariablerna ej helt utrett. Osäkerhet inom en organisations omgivning, som kan omfatta mycket, skulle t.ex. kunna vara korrelerad med ett flertal andra situationsvariabler.<sup>101</sup>

## **Omgivning**

Ett företags omgivning är en stark situationsvariabel som har fått stå i fokus för en stor del av forskningen. Den främsta faktorn inom ett företags omgivning är osäkerhet. Det är i sammanhanget viktigt att skilja mellan osäkerhet och risk. Risk omfattar situationer där sannolikheter kan kopplas till händelser medan osäkerhet omfattar situationer där en sannolikhet inte kan kopplas. Vikten av osäkerhet inom den situationsbaserade forskningen som berör ekonomistyrningen har bl.a. lyfts fram av Chapman, som undersökt vilka konsekvenser som osäkerhet i omgivningen har på ekonomistyrningen.<sup>102</sup>

Exakt vad som ingår i ett företags omgivning är inte helt entydigt, men vissa nyckelområden kan ändå skönjas. Ett företags omgivning omfattar t.ex. dess konkurrenssituation, marknadsandel, exportandel, sortimentsbredd och relationer med kunder och leverantörer. De termer som använts för att beskriva den externa miljön representerar ofta osäkerhetsnivån. Några av dikotomierna som använts för att beskriva den externa miljön är:

---

<sup>99</sup> Fisher (1998), s. 3.

<sup>100</sup> A.a., ss. 3, 14 f. ; Chenhall (2003), s. 136 ff.

<sup>101</sup> Fisher (1998), s. 4 f.

<sup>102</sup> Chenhall (2003), s. 137 ; Chapman (1997), s. 200 ff.

- säker resp. osäker,
- statisk resp. dynamisk,
- enkel resp. komplex och
- lugn resp. turbulent.

I mitten på 1970-talet identifierade Gordon & Miller vidare tre huvudsakliga karaktäristika för omgivningen, nämligen dynamik, likformighet och fientlighet.<sup>103</sup>

Inom forskningen om ekonomistyrningen har osäkerheten kopplats till ett flertal områden:<sup>104</sup>

- användbarheten av information som är bred och i tid,
- en mer subjektiv resultatutvärdering,
- mindre fokus på incitamentbaserad ersättning,
- mer fokus på icke-redovisningsbaserad resultatutvärdering och
- en budgetprocess som är iterativ eller kombinatorisk.

Forskningsresultat antyder vidare att kombinationer av traditionell budgetkontroll och en mer personlig och flexibel kontroll är framträdande vid osäkerhet. Det har rapporterats att en hög osäkerhet i omgivningen kopplas till ett fokus på att använda budgeten för utvärdering, behovet av variansanalys och hög delaktighet och interaktion mellan chefer och medarbetare på lägre nivå. Vidare har det funnits att osäkerheten varit kopplad till krav på att nå finansiella mål men att det fanns en viss flexibilitet genom att information manipulerades på högre nivå. En studie som publicerades av Chapman 1998 föreslog att redovisning var viktigt som planeringsverktyg vid osäkerhet men att det måste finnas en interaktion mellan chefer och redovisare för att klara av förändringar i förutsättningarna. Govindarajan fann 1984 att det vid fall av hög osäkerhet fanns en korrelation mellan mer subjektiva utvärderingsmetoder och en högre effektivitet i företaget.<sup>105</sup>

Vidare har svårigheter i omgivningen kopplats till ett starkt fokus på att nå budgeterade mål. Fientlig konkurrens har kopplats till behovet av en formell kontroll, sofistikerad redovisning och statistisk kontroll. Dock har forskning visat att t.ex. marknadsstyrka och nivå i produktlivscykeln inte var kopplade till vikten av budgeten och delaktigheten.<sup>106</sup>

Ovanstående är en del av ett mönster från de senaste 20 åren där osäkerhet har kopplats till behovet av en mer öppen, externt fokuserad, icke-finansiellt inriktad ekonomistyrning. Emellertid förefaller fientliga och turbulenta omgivningar bäst handhas med en formell kontroll och fokus på budgeten. Organisationslitteraturen föreslår att organisationer som befinner sig under hårt tryck initialt kommer att använda sig av en kontroll av "tight" karaktär eftersom trycket hotar den

---

<sup>103</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 60 ff ; Gyllberg et al. (2002) s. 72 f ; Fisher (1995), s. 7. ; Fisher (1998), s. 3.

<sup>104</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 61 ; Chenhall (2003), s. 137 ; Bloom (1998), s. 283.

<sup>105</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 61 ; Chapman (1998), s. 764 f.

<sup>106</sup> Chenhall (2003), s.137.



kortsiktiga överlevnaden. Med tiden kommer dock organisationen anta mer organiska kontrollsystem. Det finns belegg för att effektiva organisationer kombinerar en kontroll av ”tight” karaktär med ett mer öppet, informellt och subjektivt informations- och kommunikationssystem. Sammanfattningsvis har forskning, vad gäller relationen mellan ekonomistyrningen och den externa omgivningen funnit:<sup>107</sup>

- att desto högre osäkerheten i den externa omgivningen är, desto mer öppen och externt fokuserad är ekonomistyrningen,
- att desto mer fientlig och turbulent den externa omgivningen är, desto större är behovet på formell kontroll och traditionell budget och
- att när ekonomistyrningen fokuserar på ”tight” finansiell kontroll i osäkra omgivningar kommer dessa att användas tillsammans för att lyfta fram flexibel personlig interaktion.

### **Teknologi och beroende**

Teknologi har många betydelser i samband med organisationers beteende och är en av de första situationsvariablerna som konstaterats påverka ekonomistyrningens utformning. På en grundläggande nivå avser teknologi hur organisationens arbetsprocess fungerar, d.v.s. hur input omvandlas till output. Detta inkluderar maskiner, material, människor, mjukvara och kunskap. Tre bastyper av teknologi, som är av stor vikt för ekonomistyrningen kan identifieras från organisationslitteratur: komplexitet, osäkerhet i handlingar och beroende. Utifrån dessa bastyper kan flertalet nyckelfaktorer härledas som kan påverka utformningen av ekonomistyrningen i en organisation.<sup>108</sup>

Till att börja med kommer organisationer som tillverkar icke-standardiserade och differentierade produkter sannolikt tillämpa komplexa teknologier. Detta tenderar att innebära processer med låg grad av analyserbarhet. Vidare kommer chefer troligen att besitta ofullständig kunskap om processen och små möjligheter att mäta output. Detta skapar även ett behov av att kunna svara flexibelt mot specifika önskemål från kunder vilket skapar ett ökat beroende mellan olika delar i den värdeskapande kedjan. Sammantaget bör dessa typer av organisationer ha ett behov av en ekonomistyrning som leder till flexibilitet, öppen kommunikation och som kan hantera beroendet mellan olika delar av värdekedjan. En traditionell, mekanisk, utformning av ekonomistyrningen som baseras på finansiell kontroll passar troligtvis mindre bra i en sådan situation.<sup>109</sup>

Vidare kommer organisationer som tillverkar standardiserade och icke-differentierade produkter sannolikt använda sig av teknologi kopplad till massproduktion. Detta innebär att processen är högst analyserbar samt att kunskapen om densamma stor. En traditionell ekonomistyrning som bygger på

---

<sup>107</sup> Chenhall (2003), s.137 f ; Chapman (1998), s. 764 f.

<sup>108</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 62 f ; Chenhall (2003), s.139.

<sup>109</sup> Chenhall (2003), s. 139.

finansiell kontroll passar således bättre i detta fall. Forskning visar även på en stor användning av kontroll genom budget.<sup>110</sup> Sammantaget visar forskning:

- att desto högre standardisering och automatisering som teknologin besitter desto större är det formella inslaget i ekonomistyrningen,
- att om teknologier karaktäriseras av hög osäkerhet blir ekonomistyrningen mer informell. Detta innebär bl.a. färre standardiserade procedurer och högre delaktighet i budgetprocessen och
- att om teknologier karaktäriseras av ett beroendeförhållande blir ekonomistyrningen mer informell, vilket innebär mindre fokus på budget och högre grad av interaktion mellan under- och överordnade.

## Struktur

Organisationers struktur handlar om den formella fördelningen av olika roller till organisationens medlemmar, eller uppgifter till grupper, för att säkerställa att aktiviteterna inom organisationen genomförs. Strukturen påverkar bl.a. arbetets effektivitet, individers motivation och informationsflödet. I detta sammanhang kan ekonomistyrningen spela en viktig roll. De som utformar ekonomistyrningen har ofta sysselsatt sig med att säkerställa dess överensstämmelse med organisationsstrukturens syfte.<sup>111</sup>

Inom forskningen kring situationsfaktorn struktur och ekonomistyrningen förefaller termerna organisk, centralisering, standardisering och diversifiering ofta vara en del av analyserna.

Burns och Stalker presenterade 1961 resultatet av sin studie inom organisationsteorin som identifierade två grundtyper av organisationsformer. De två grundtyperna kallades för mekaniska respektive organiska, där den förra i princip stämde överens med den byråkratiska organisationsformen som tidigare presenterats av Weber. Den organiska organisationsformen var i princip raka motsatsen till den byråkratiska. Burns och Stalker lade fram dessa två former som ytterligheter på en skala. Ofta ansågs ett företags organisationsform ligga mellan dessa ytterligheter i en blandform. I den mekaniska organisationsformen fördelas uppgifterna och aktiviteterna i en organisation ner i specialistområden som tilldelas olika individer. Rutiner, metoder och befogenheter är precist definierade och styrda av instruktioner från högre nivåer. Kommunikationen sker vertikalt mellan överordnade och underordnade där informationen går uppåt i hierarkin vilket sedan leder till beslut och instruktioner som flödar ner i hierarkin.<sup>112</sup>

I ett företag som klassificeras inneha en organisk organisationsform kan uppgifter och handlingsmönster inte bestämmas i förhand i lika stor omfattning och därmed ej heller fördelas ut på specialistområden i en hierarki. Medlemmarna i organisationen måste genomföra sina uppgifter utifrån organisationens överordnade mål. Rutiner, metoder och befogenheter omdefinieras kontinuerligt

---

<sup>110</sup> Chenhall (2003), s.139 ff.

<sup>111</sup> A.a., s. 147.

<sup>112</sup> Bruzelius & Skärvad (2000), s. 179 f.

och utvecklas via kommunikation och samarbete. Den auktoritet som finns bygger inte på att en person innehar en viss position utan att denne besitter viss kunskap. Styrningen sker således via överordnade mål och värderingar istället för via regler och instruktioner.<sup>113</sup>

I Mintzbergs klassiska verk från 1983 om organisationsformer definieras en divisionaliserad organisation som uppdelad i underorganisationer, ofta utifrån affärsidéer, kunder och marknader. Varje underorganisation kan sedan i sin tur vara en viss organisationsform.<sup>114</sup>

Valet av struktur i en organisation har ofta fokuserat på att anpassa strukturen till osäkerheten i miljön. Generellt sett är åsikten att mer organiska strukturer passar till osäkra miljöer. En stor del av litteraturen anser även att strategier som präglas av differentiering kräver en divisionaliserad struktur. Vid utvärderingen av det situationsanpassade samspelet mellan ekonomistyrning och struktur används ofta faktorer kopplade till den externa omgivning, teknologi och strategi vid en undersökning av samspelet.<sup>115</sup>

Stora företag med en sofistikerad teknologi som är decentraliserade har i forskning kopplats till att tillämpa en formell och traditionell ekonomistyrning. Vidare har stora diversifierade och decentraliserade företag funnits använda sig av en mer administrativ kontroll med fokus på budget och formell kommunikation. Relativt omfattande studier har utförts vad gäller kopplingen mellan funktionell differentiering (se avsnitt 3.2) och ekonomistyrningen. Resultaten tyder bl.a. på att närvaron av en funktionell differentiering hänger samman med en formell budgetprocess och en hög delaktighet i budgetprocessen. Sammantaget tyder forskning på:<sup>116</sup>

- att stora organisationer med sofistikerad teknologi och hög grad av diversifiering samt med mer decentraliserad struktur använder sig av en mer formell och traditionell ekonomistyrning,
- att FoU-avdelningar är kopplade till högre delaktighet i budgetarbetet, vilket beror på den högre graden av intern osäkerhet,
- att marknadsavdelningar, som har högre grad av extern osäkerhet, kopplas med en mer öppen och informell ekonomistyrning,
- att en struktur baserad på team kopplas med hög grad av måttbaserad resultatutvärdering som bas för ersättning och
- att organiska strukturer kopplas till uppfattningen om att en framåtriktad ekonomistyrning är mer användbar.

## **Storlek**

Stora företag tenderar att ha bättre möjligheter att kontrollera omgivningen de är verksamma i och genom att tillämpa massproducerande tekniker minska

---

<sup>113</sup> Bruzelius & Skärvad (2000), s. 180.

<sup>114</sup> Mintzberg (1983) citerad i Bruzelius et al. (2000), s. 192.

<sup>115</sup> Chenhall (2003), s.147.

<sup>116</sup> A.a., s.146 f.

osäkerheten. När företag växer ökar emellertid behovet av att chefer klarar av att hantera större mängd information, till den punkt då kontrollverktyg måste införas. Dessa kontrollverktyg kan t.ex. vara regler, dokumentation, specialisering och utökade hierarkier. Nutida stora organisationer utvecklar ofta nära samarbeten med leverantörer och kunder, vilket därmed ökar storleken på organisationen. Storleken på organisationer har även gett resurser till att expandera till globala verksamheter. Detta skapar ytterligare krav på administration p.g.a. ökad komplexitet inom företaget samt beroende till internationella intressenter.<sup>117</sup>

Ett fåtal ekonomistyrningsstudier har explicit beaktat storlek som en situationsvariabel. På det hela taget har studier främst fokuserat på större organisationer. Studier har således beaktat storlekens effekt tillsammans med andra situationsvariabler såsom teknologi och produktdiversifiering. Forskning har bl.a. funnit att större organisationer har högre grad av produktdiversifiering, tillämpade massproduktion, var mer divisionaliserade och använde sig i större utsträckning av kontrollinstrument som prognostisering och marknadsundersökningar. Vidare har forskning även identifierat två former av kontroll som är kopplat till organisationens storlek: administrativ och personlig kontroll. Administrativ kontroll, som används mest inom större organisationer, innehåller mer sofistikerad teknologi, formaliserade procedurer, en hög nivå av specialisering och regler i samband med arbetet. Chefer uppfattade att anställda hade hög delaktighet vid fastställandet av standarder och budgetarbete. Budgeten ansågs vidare av cheferna hindra innovation och flexibilitet vid utformningen av organisationen. Den personliga kontrollen innefattar ett centraliserat beslutsfattande och högre nivå av förhandling i budgetarbetet. Avslutningsvis visar även forskning på att stora diversifierade företag är mer decentraliserade, använder mer sofistikerade budgetar och tillämpar en mer formell kommunikation.<sup>118</sup>

## Strategi

En organisations strategi är något annorlunda från andra situationsvariabler. Det är på sätt och vis inte en renodlad situationsfaktor, utan snarare ett medel genom vilket chefer kan påverka organisationens externa omgivning, teknologi, struktur, kultur och ekonomistyrning. Strategin spelar en viktig roll eftersom den tar itu med den kritik contingency theory antar, nämligen att ekonomistyrningen är helt beroende av dess situation.<sup>119</sup>

Forskning inom ekonomistyrning har nyligen visat att chefer har ett strategiskt val, genom vilket de kan positionera deras organisation. Om t.ex. produkternas målmarknad är för osäker kan en omformulering av strategin till en säkrare marknad minska trycket från omgivningen. Situationsteorin förespråkar att vissa typer av ekonomistyrningssystem passar vissa typer av strategier.<sup>120</sup>

---

<sup>117</sup> Chenhall (2003), s.148.

<sup>118</sup> Emmanuel (1995), s. 63 f ; Chenhall (2003), s.148 f.

<sup>119</sup> Chenhall (2003), s.150.

<sup>120</sup> Ibid.

Ofta används ett antal av strategiteoriens grundteorier som utgångspunkt för forskning. Den första är Porters modell från 1985 över ett företags konkurrensfördelar, där konkurrensfördelarna kan vara låga kostnader eller produktdifferentiering. En annan är modellen från 1978 av Miles & Snow som lyfter fram fyra olika strategityper:<sup>121</sup>

- *Defender*: Företaget är verksamt inom ett avgränsat marknadssegment. Prioritering ligger på kostnadseffektivitet och marknadsexpansion sker genom att marknadsandelen ökas. Få resurser läggs på produktutveckling.
- *Prospector*: Företaget har ingen särskild avgränsad marknad och tillväxt sker främst genom marknads- och produktutveckling.
- *Analyzer*: Strategin är en kombination av defender- och prospectorstrategin. Företaget har en bas av produkter samtidigt som utvecklingstakten av nya produkter är hög. Tillväxten sker genom produkt- och marknadsutveckling samt genom marknadspenetrering.
- *Reactor*: Består av företag som inte lyckats använda någon av ovanstående strategier och fortsätter driva en teori som saknar förutsättningar.

En stor del av forskningen inom den sistnämnda strategiteorin har fokuserat på ”defender”- och ”prospectorteorin”. Till sist är strategiteorin om produktlivscykeln vanligt förekommande. Den teorin klassificerar ett företags strategi i:<sup>122</sup>

- *Build*: strategin är ökad marknadsandel och produktion.
- *Hold*: strategin är att försvara enhetens marknadsandel och konkurrensposition.
- *Harvest*: strategin är att maximera kortsiktigt kassaflöde och vinst, även på bekostnad av marknadsandelen.
- *Divest*: strategin är att dra sig tillbaka från området genom långsam likvidering eller försäljning.

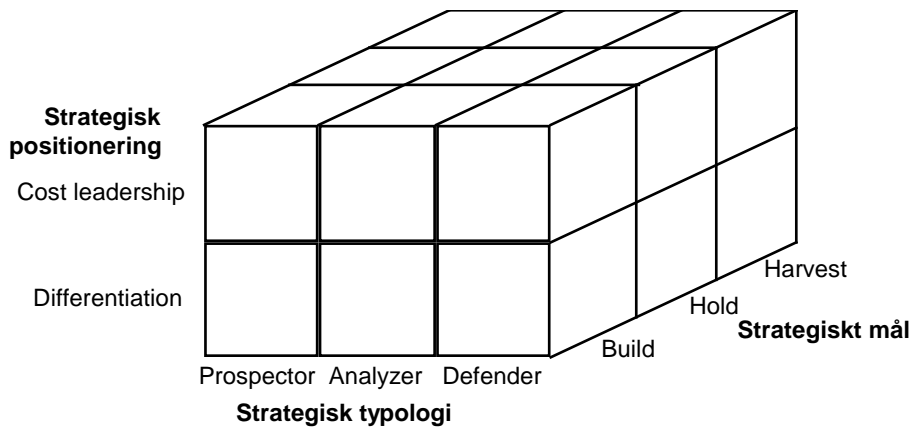
En gemensam modell som beaktar alla ovanstående teorier inom strategiområdet vid analys av ekonomistyrningen med hjälp av contingency theory för att klassificera ett företags strategi har tagits fram, vilken är utformad enligt bilden nedan (figur 3.4).<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> Porter (1985) och Miles & Snow (1978) citerad i Langfield-Smith (1997), s. 211.

<sup>122</sup> Gupta och Govindarajan (1984) citerad i Langfield-Smith (1997), s. 211.

<sup>123</sup> Langfield-Smith (1997), s. 212.



Figur 3.4 Kombinerad strategimodell (Källa: Langfield-Smith, 1997, s. 212).

Utöver de strategiteorier som inkorporerats i modellen ovan är strategierna konservativ och entreprenör som presenterats av Miller & Friesen en viktig strategiteori i forskningen. Den konservativa strategin innebär att ett företag sysslar lite med innovation, ofta motvilligt, och innovation är ofta ett svar på kraftig konkurrens. Strategin om entreprenörskap innebär att ett företag aggressivt arbetar med innovation och att kontrollsystem används för att varna mot för aggressiv innovation.<sup>124</sup>

Forskning inom strategi och organisation antyder att strategier som karaktäriseras av defender, harvest och lågkostnad passar bäst i centraliserade kontrollsystem och i företag med specialiserat och formaliserat arbete. Strategier som präglas av prospector, build och differentiering kopplas ofta till avsaknaden av standardiserade procedurer, decentralisering, flexibel struktur och resultatfokuserad utvärdering. Vad gäller resultatutvärdering visar forskning även på en ökad subjektivitet i bedömningen och långsiktiga kriterier för utvärdering vid "buildstrategin".<sup>125</sup>

Forskningen inom ekonomistyrning antyder vidare att det finns en koppling mellan strategi och kostnadskontroll samt även till graden av formalitet i resultatutvärderingen. Studierna har främst fokuserat på affärsenhetsnivån istället för företagsnivån. Många studier undersöker relationen mellan ekonomistyrningen och strategiska typologier som nämnts ovan. Strategier såsom konservativa, "defender" och lågkostnad föredrar kostnadskontroll, specifika verksamhetsmål och budgetar. Motsatt ståndpunkt gäller för strategierna entreprenör, "prospector" och differentiering. Forskning har vidare bl.a. funnit<sup>126</sup>

- att det inte finns en koppling mellan tillväxtstrategier och tryck att nå finansiella mål,
- att kontroll av "tight" karaktär var närvarande i framåt drivande strategier,
- att kontroll av "tight" karaktär passade konservativa strategier,

<sup>124</sup> Langfield-Smith (1997), s. 211 ; Miller & Friesen (1982) citerad i Langfield-Smith (1997), s. 211.

<sup>125</sup> Emmanuel et al. (1995), s. 65 ; Chenhall (2003), s. 150.

<sup>126</sup> Chenhall (2003), s. 150 f ; Chenhall et al. (1995), s. 493 f.

- att build-strategin, i förhållande till resultatutvärdering, passar subjektiva och långsiktiga kontrollinstrument och
- att produktdifferentiering kopplades med minskad kontroll genom budget.

## **Kultur**

Relationen mellan utformningen av ekonomistyrningen och den nationella kulturen visar på en utvidgning av situationsteorins traditionella organisationsgrund till ett mer sociologiskt område. Grunden för detta är t.ex. att olika länder besitter olika kulturella karaktärer, vilket leder till att individer inom olika kulturer svarar på specifika sätt mot ekonomistyrningen. Kulturen har under de senaste 20 åren blivit ett viktigt inslag vid utformningen av ekonomistyrningen, inte minst p.g.a. framväxten av stora internationella företag. Dessa företag står inför frågan huruvida deras inhemska ekonomistyrning skall användas i deras internationella verksamhet eller om denna skall anpassas till de specifika kulturen. Jämfört med övriga situationsvariabler är forskningen inom det kulturella området begränsad och befinner sig på en mer utforskande nivå.<sup>127</sup>

Den situationsbaserade teorin inom ekonomistyrning har undersökt kopplingen mellan kultur och strukturella aspekter som t.ex. standardisering och decentralisering. Vidare har kontrollsystemets egenskaper analyserats såsom närvaron av formell kontroll, betydelsen av redovisningsbaserad resultatmätning och budgetens roll. Generellt har forskningen gett ett blandat resultat på frågan huruvida kulturen påverkar ekonomistyrningen. Inom ett antal områden kan emellertid vissa gemensamma slutsatser dras. Forskning har t.ex. visat att kulturen inte spelade en framträdande roll vid förklaringen av valet av subjektivitet vid chefers resultatutvärdering.<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> Chenhall (2003), s. 152 f.

<sup>128</sup> A.a., s.153.





# 4 Empiri<sup>129</sup>

## 4.1 Allmänt om Ferrosan A/S

Ferrosan är ett internationellt privatägt företag med kring 500 anställda som verkar inom områdena kosttillskott och livsstilsprodukter för konsumenter samt medicinsk utrustning. Huvudkontoret är beläget i Köpenhamn och företaget finns representerat i ytterligare ca. 70 länder. Det förstnämnda av företagets verksamhetsområden omfattar bl.a. naturläkemedel, naturmedel, livsstilsprodukter och kosttillskott. Det andra verksamhetsområdet omfattar främst blödningsstillande och implantatprodukter.

Det övergripande målet för Ferrosan är att vara det varumärke som kunder föredrar inom utvalda marknader och inom de två ovannämnda verksamhetsområdena. Inom verksamhetsområdet kosttillskott och livsstilsprodukter är företagets strategi att uppnå en ledande position med varumärket genom kontinuerlig produktförbättring. Produkterna måste enligt företaget vara innovativa och kända för att förespråka en god hälsa. Inom verksamhetsområdet medicinsk utrustning skall Ferrosan tillhandahålla effektiva, säkra och väldokumenterade produkter som föredras av slutanvändaren för specifika behov.

Ferrosan innehar ett antal starka internationella varumärken. Hudvårdsprodukten Imedeen är en av dessa där marknadspositionen stärktes under 2003 med lanseringen av Imedeen Tan Optimizer. En annat starkt varumärke är produktlinjen Multi-tabs som tillhandahåller en balanserad mängd essentiella vitaminer och mineraler i form av en rad olika produkter. Vid slutet av 2001 förvärvades företaget Eurovita vilket ledde till att Ferrosan fick tillgång till ett tredje varumärke i form av Zinaxin. Detta varumärke tillhör verksamhetsområdet kosttillskott och livsstilsprodukter och är en produkt för personer med ledbesvär. Inom verksamhetsområdet medicinsk utrustning är produkten Spongostan/Surgifoam framträdande. Produkten används vid operationer för att minska blodflödet.

Under 2002 växte företagets omsättning starkt från 547.2 mDKK inkomståret 2001 till 709.2 mDKK, vilket delvis beror på uppköpet av Eurovita. Resultatmässigt ökade årets resultat till 9.5 mDKK från en förlust om 2.9 mDKK inkomståret innan. Marknadsmässigt visade sig en stark tillväxt inom alla nyckelmarknader under 2002. Finland, Ryssland och Storbritannien visade alla på en särskilt stark tillväxt. För mer svåra marknader som t.ex. Mexico och Japan var försäljningen oförändrad. Under 2002 etablerade sig Ferrosan i Polen och Tjeckien. Halvårsrapporten för 2003 visar på fortsatt tillväxt trots den negativa

---

<sup>129</sup> Baseras på intervjuunderlag, årsredovisningar samt annat företagsinternt material och elektroniskt publicerade resurser.

utvecklingen av dollarkursen och dåliga marknadsförutsättningar. Under första halvåret 2003 förvärvades distributören Bionax i Singapore som ett led i att stärka företagets position i Asien, Australien och Nya Zeeland samt för att implementera dess strategi att öka ägarnärvaron inom marknads- och försäljningsprocessen. De tidigare uppsatta målen för helåret 2003 kvarstår trots minskad försäljning på vissa marknader och osäkra produktlanseringar under hösten. Detta har sin grund främst i rationaliseringar och ökad produktivitet.

## 4.2 Företagets ekonomistyrning

### 4.2.1 Organisation

Den övergripande organisationsformen ses inom Ferrosan som att vara starkt decentraliserat med stort ansvar och motsvarande befogenheter på lokal nivå, d.v.s. ett uppfyllande av påverkbarhets- respektive befogenhetsprincipen. Ferrosans organisationsutformning är av matrisstruktur med ett fokus mot divisionalisering, då strukturen har anpassats inom organisationen till de olika enheternas speciella situation. Det förekommer ett flertal fall av partiell divisionalisering där enheterna är indelade efter deras funktion i företaget, som t.ex. försäljning och produktionsavdelningarna. Dessa enheter är relativt självständiga, men får stöd från andra delar i organisationen när det gäller resurser för att utföra vissa funktioner. Enheten "Medical devices", som redogörs för nedan, är mer att se som ett företag i företaget, vilket tyder på en divisionsuppdelning. Ferrosan är uppdelat i klart avgränsade ansvarsområden vilket illustreras i bifogad organisationsmodell (bilaga 3), och är utformade som ansvarsenheter av olika slag. Genomgående i organisationen är tydligt att det föreligger ett stort fokus mot resultatansvar med en uttalad strävan mot resultatmaximering.

Under 2002 genomfördes stora organisatoriska förändringar i ledningsgruppen, vilket ledde till en plattare struktur med ökad genomlysning. Som en del av denna process vidtog Ferrosan ytterligare steg för att stärka den interna strukturen. Detta inkluderade bl.a. ett utvecklingsprogram för ledningen och gemensamma uppsatta värderingar för de anställda. Ett nyckelprojekt är att integrera varje individuell avdelning och det dagliga arbetet med Ferrosans övergripande strategi. Detta tar sig främst form genom att ledningen prioriterar möten med anställda, både inom Danmark och utomlands, för att säkra förståelsen och engagemanget gentemot de gemensamma målen.

Inom organisationen finns det kopplat till budgetprocessen ett femtiotal budgetenheter, vilket till stor del kan likställas med antalet ansvarsenheter. Utifrån organisationsschemat kan man identifiera en uppdelning på sex stycken huvudsakliga ansvarsenheter, som i sin tur delas upp i sina respektive ansvarsområden. De sex identifierade ansvarsenheterna är:

*Finans/IT* som ansvarar för den huvudsakliga finansiella kontrollen samt informationssystemen inom företaget. Denna kan ses som en ren kostnadsenhet då fysisk mätning av dess output inte är möjlig.

*Technical operations* som kan likställas med en produktionsavdelning med ansvar för till produktionen kopplade kostnader såsom inköp och personalomkostnader. I produktionen mäts inputen i monetära termer, outputen i fysiska termer och det finns ingen koppling till genererad monetär intäkt inom enheten. Med hänsyn till detta klassificeras ansvarsenheten som att vara en kostnadsansvarsenhet, mer specifikt en standardprestationsenhet. Företaget fastställer att det finns klart utsatta riktlinjer för att det skall ske en noggrann avvägning vid fastställandet av nivån av produktion. Från försäljningsavdelningen kommer det önskemål om en, utifrån deras synsätt, optimal produktionsnivå som revideras inom produktionsavdelningen för att maximera effektiviteten i produktionsprocessen. Detta görs för att här minimera kostnaden och fastställa ett optimalt flöde.

*Försäljningsavdelningen* fungerar som en intäktsansvarsenhet, vars huvudsakliga ansvar är att nå upp till satta försäljningsmål.

*International business unit (IBU)* fungerar som en kostnadsansvarsenhet med ett eget budgetansvar. Dess funktion inom företaget är ansvar för marknadsföring och allt som har med produktutveckling att göra, fränsett de tekniska bitarna som forskning och utveckling ansvarar för. Det finns två av dessa enheter. Den ena är inriktad på produktportföljen innehållande "Cosmeceuticals" såsom Imedeen, medan den andra ansvarar för en produktportfölj innehållande "Nutraceuticals" såsom Multi-tabs och Zinaxin.

Avdelningen för *forskning och utveckling* (FoU) fungerar som en kostnadsansvarsenhet (standardprestationsenhet), som får en uppsatt budget att följa. Ställt till denna budget finns krav på att nya produkter skall utvecklas, d.v.s. den monetära inputen skall resultera i fysisk output. Fastställandet av optimal output är dock problematiskt då framtagandet och godkännandet av nya produkter beror på en mängd externa faktorer utom ansvarsenhetens kontroll, som exempelvis olika myndighetsbeslut.

*Medical devices* är att se som en enhet som till stora delar verkar för sig själv, som en självständig affärsenhet särställd från de övriga fem. Detta då enheten omfattar en övergripande organisation kopplat till sitt specifika produktområde, som är medicinska hjälpmedel. Enheten har t.ex. sin egen försäljnings- och produktionsavdelning och fungerar som en resultatansvarsenhet.

## 4.2.2 Budgetering

Ferrosan lägger mycket kraft på budgetering och involverar stora delar av företaget i processen. Budgeten används framförallt som ett kontrollinstrument för att uppnå kostnadseffektivitet men den är även ett viktigt informationsverktyg inom företaget. En kontinuerlig resultatförbättring förväntas jämfört med föregående år som baseras både på ökade intäkter och minskade kostnader.

Budgeteringen är en del av Ferrosans strategiska planering. Företaget arbetar med "Mid Term Planing", MTP, vilket är strategiska treårsplaner. Budgeten är en del av företagets MTP men omfattar endast ett år.

Företaget använder vidare kalenderåret som redovisningsperiod och budgetåret och redovisningsåret sammanfaller. Det finns en naturlig säsong då försäljningen är högre under vintern än under sommaren. Företagets naturliga verksamhetsår kan anses börja i september eller oktober och sträcker sig fram till maj. Under sommaren är konsumtionen och försäljningen begränsad.

Ferrosans budget bygger på en mängd förutsättningar och antaganden. Försäljningsavdelningen får i uppdrag att prognosticera det kommande årets försäljningsintäkter. Hur höga intäkterna blir avgörs av de två faktorerna volym och försäljningspris. Betydande analyser genomförs för att kalkylera fram ett försäljningspris som optimerar vinsten. Företaget strävar tydligt för att stärka varumärkena vilket ska medföra att ett högt försäljningspris kan hållas.

Budgeteringen utgår från varje enskild produkt vid uppskattningen av det kommande priset och volymen. Det finns sedan en direkt koppling till företagets produktion och logistik, då dessa enheter får budgeterade volymer som de sedan förväntas klara av. Det är viktigt med en korrekt budget då företaget inte har något egentligt färdigvarulager utan hoppas kunna minska kapitalbindningen genom en tydlig budgetkoppling mellan försäljning, logistik och produktion.

Gemensamma direktiv och riktlinjer kommer från IBU, som är väl insatta i t.ex. köpmönster, köpindikatorer, inflation och olika länders utveckling. Enheterna gör avstämningar mot företagets historik och har en väl utvecklad databank med statistik. Genom den stora information som finns tillgänglig och ledningens höga medvetenhet minskar risken för ineffektiviteter, det vill säga t.ex. att budgetansvariga upprättar en alltför försiktig budget för att det ska bli enklare att nå upp till budgeten. Risken för ineffektiviteter minskar också genom övervakning av medarbetarna. Vidare anges det att omfattande erfarenhet och kunskap ger en stor medvetenhet beträffande företagets kostnader, vilket minskar ineffektiviteten.

Budgeten arbetas fram genom en tydligt iterativ process. Avdelningarna närmast marknaden skickar budgeten vidare uppåt i företaget. Sällan eller aldrig är parterna överens direkt utan sedan följer en process där man förhandlar fram och tillbaka och där båda parter får vara beredda på att kompromissa. Återigen kommer den höga medvetenhet till nytta. Denna medvetenhet uppnås bl.a. med erfarenhet, men kanske framför allt av att budgeten till viss del även används som "benchmark". Kontinuerligt försöker ekonomiavdelningen att approximera fram en optimal budget. Man tittar mycket på konkurrenter och använder sig av "sunt förnuft" för hur mycket framför allt produktionen får kosta. Dock påpekar företaget att det finns svårigheter med "benchmarking" eftersom det inte finns tillgång till all nödvändig information om t.ex. konkurrenternas kostnader. Efter genomförd process upplevs budgeten som väl förankrad inom företaget.

Ferrosan uppger att man når upp till budgeten endast i tre fall av tio. Det ska vara svårt att nå upp till budgeten, men möjligt. Lyckas de anställda överträffa vad som är budgeterat kan bonus utdelas.

Parallellt med budgeten arbetar Ferrosan även med "forecasts", dvs. prognostisering och planering. Det som skiljer dessa från budgeten är bl.a. att tidsperioden endast omfattar kortare tidsperioder och att de månadsvis uppdateras efter nya förutsättningar. Vidare har de båda dokumenten samma utformning. Huvudprincipen i Ferrosan är att en godtagen budget inte revideras. Endast vid större exceptionella händelser som inte har kunnat förutsägas kan man i undantagsfall revidera budgeten. Revideringen förekommer istället i de "forecasts" som uppdateras månadsvis. På detta viset tillgodoses företagets behov av aktuell planeringsinformation.

Stor kraft läggs avslutningsvis på budgetuppföljning. Avvikelse analyseras och förklaras i externa och interna faktorer. Syftet med uppföljningen är framför allt ansvarsfördelning och inläring för bättre budgetering i framtiden. Avvikelse har uppkommit genom att man budgeterat fel eller har presterat sämre än förväntat. I uppföljningsprocessen försöker företaget identifiera orsaksfaktorer. Avvikelse i externa faktorer kan inte påverkas utan bara försöka att förutses bättre till kommande år. Som exempel lyfts den svaga dollarn fram som påverkar företagets resultat. En stor del av budgetarbetet sker i dollar, vilket på det danska huvudkontoret sedan omräknas till danska kronor. Eftersom företaget upprättar en aggressiv budget som endast uppnås i tre fall av tio och att budgeten delvis används som "benchmark" är interna avvikelser relativt vanligt. Ledningen är emellertid inte alltid alltför hårt dömande utan gör en bedömning i det enskilda fallet vid ansvarsfördelning. Företaget är inte heller alltför detaljerade och exakta i sin budgetuppföljning utan mindre avvikelser kräver ingen närmare förklaring.

### 4.2.3 Mätetal

Ferrosan använder sig av såväl finansiella som icke-finansiella mätetal i olika varianter av främst kontrollerande, mobiliserande och belönande karaktär. Det viktigaste mättalet har tidigare varit omsättning, men fokus har flyttats mot resultatet, där det finns uppsatta resultatmål. Vid beslutfattande inom företaget studeras ofta vilken effekt beslutet har på resultatet. Syftet med att använda resultatet som mätetal är framför allt att gemensam fokusering kan uppnås för att nå fram till uppställda mål.

De mätetalen av icke-finansiell natur som främst förekommer är kopplade till marknaden och produkterna. Exempel på mätetal som används är marknadsandel, marknadsstorlek, kundnöjdhet och produktkvalitet. Key Performance Indicator, KPI, är ett icke-finansiellt personalnyckeltal som har en central koppling till företagets personalpolitik med ett syfte nära kopplat till belöningsystemet. Detta används för att utvärdera personalen, där varje medarbetare betygssätts enligt given skala. Systemet är främst till för att behålla och utveckla personalen (se avsnitt 4.2.4).

Ferrosan använder sig vidare inte av ett BSC. Företaget har heller inga planer på att införa ett sådant inom den närmaste framtiden då företaget inte anser att det föreligger ett sådant behov. Dock framkommer det att flera mätetal inom de olika perspektiven används inom företaget men eftersom företaget saknar en strategi för mätetal sammanställs inte dessa.

Avslutningsvis använder sig inte företaget av lönsamhetsmått som ROI eller EVA. Istället är det återigen resultatet i absoluta kronor som fokuseras. I Ferrosans årsredovisning redovisas sex stycken finansiella nyckeltal, bl.a. rörelsevinst, vinstmarginal och andel eget kapital. Dessa finns med för att den danska årsredovisningslagen kräver detta, inte för att påverka företagets styrning. Det finns inte heller några mål uppsatta för dessa nyckeltal utan de får enligt företaget bli vad de blir.

#### 4.2.4 Belöningsystem

Inom Ferrosan, likt många företag, finns det ett fokus på belöningar i varierande form från medarbetarnas, likväl som från företagets, sida. De anställda inom Ferrosan vill ha belöning för sitt arbete, vilket tar sig formen av en vanlig lön men även personlig utveckling. Vidare uppges visad uppskattning vara av stor vikt för att motivera de anställda till en god prestation. Belöningarna finns i fokus från Ferrosans sida då ett fungerande belöningsystem motiverar de anställda, och därmed underlättar för företaget att uppnå ställda mål.

Belöningsystemet inom Ferrosan är uppdelat i två delar, vilket tar sig form av ett väl utvecklat lönesättningssystem samt ett incitamentssystem.

Lönesättningssystemet är kopplat till det tidigare nämnda utvärderingsprogrammet KPI. Detta tar sig form som ett utvecklingssamtal mellan chef och underställd medarbetare där den anställdes prestation under året poängsätts i en skala från ett till tio. Poängsättningen sker inom sju till nio utvalda prestationsområden som väljs ut beroende på relevans kopplat till den utvärderades arbetsuppgifter. De utvalda områdena skall ge en klar bild av den anställdes prestation och fungera som motivation för framtida förbättring. För att motverka subjektiva inslag sker utvärderingen i tre nivåer, först mellan chef och anställd, mellan chef och dess överordnad och avslutningsvis mellan chef och personalavdelningen. Trots att detta system är sagt att motverka subjektiva inslag är detta inte alltid fallet. Detta har sin grund i att det till sist ändå är upp till ansvarig chef att fastställa poängsättningen och genom detta går det aldrig att få en helt objektiv bedömning beroende på personliga uppfattningar. För att ytterligare motverka subjektivitet i bedömningen sker poängsättningen i en öppen dialog så att den underställda skall anse sig delaktig i processen för att öka motivationen hos densamme.

KPI utvärderingen används som ett rullande dokument som det årligen stäms av emot för att se den anställdes prestation och utveckling vilket senare beaktas för att argumentera graden av lönehöjning, om det överhuvudtaget anses föreligga grund för en sådan beroende på KPI utvecklingen. Systemet används som lönesättningsbas inom hela organisationen oberoende av nivå, och den enskildes poängsättning hålls konfidentiellt.

Den andra delen i belöningsystemet är ett bonussystem som är kopplat både till uppställda resultatmål och till KPI. Detta system inkluderar dock inte samtliga

anställda inom organisationen. Bonusnivån ställs i relation till hur pass väl uppsatta vinstmål uppfylls, vilka fastställs i budgetprocessen.

## 4.3 Företagets situation

### 4.3.1 Omgivning

De faktorer som främst präglar Ferrosans omgivning är marknadssituation, produktberoende, forskning och utveckling, makrofaktorer, kundrelationer, expansion och konkurrens.

Utifrån de uppgifter som tagits del av kan Ferrosans marknadssituation sägas vara väldiversifierad. Eftersom ca. 90 procent av företagets omsättning återfinns inom andra länder och företaget är exponerat i ett 70-tal länder återfinns därför inte för tillfället ett tydligt marknadsberoende. Att en marknad går dåligt är givetvis negativt för företaget, men inte något som i dagsläget skulle medföra långtgående effekter på företaget som helhet. Som nämnts ovan under avsnitt 4.1 finns det emellertid ett antal nyckelmarknader som visat på en stark tillväxt, samtidigt som det finns vissa marknader som har gått mindre bra. Detta innebär att det finns en möjlighet att vissa marknader utvecklas åt att vara marknader som företaget i framtiden kommer att vara beroende av. Det faktum att en sådan marknad kan gå dåligt bidrar till en ökad osäkerhet vid den tidpunkten. För tillfället är sammanfattningsvis dock osäkerheten som fenomen direkt kopplad till marknadsberoende inte särskilt stor.

Inom produktområdet visar sig en stor grad av osäkerhet i form av produktberoende. Ferrosan har en rad olika produkter i sitt sortiment, varav de absolut största är Imedeem följt av produktlinjen Multi-tabs. Att ett företag har en produkt som säljer bra är givetvis positivt ur intäktshänseende, men att vara beroende av en produkt medför även att negativa aspekter måste beaktas. Om något skulle påverka försäljningen av t.ex. Imedeem negativt, som en misslyckad marknadskampanj eller negativ publicitet, kan detta leda till en stor negativ inverkan på företagets resultat.

Företaget själva ger en bild av en stabil försäljning utan större fluktuationer, vilket har sin grund i att svängningar i försäljning av enskilda produkter ofta kompenseras av att nya produkter utvecklas och lanseras. Lanseringen och utvecklingen av nya produkter medför att osäkerheten direkt kopplat till försäljningsfluktuationer minskar. Företaget är således fokuserat på utvecklingen av nya produkter både inom existerande och nya varumärken. Detta innebär sammantaget att företaget till viss grad är beroende av att nya och existerande produkter utvecklas och att lanseringar lyckas. Processen med att ta fram nya produkter är långt ifrån enkel och omfattar allt ifrån forskning och utveckling, registreringar och patent till markandsföringsåtgärder. Detta bidrar till ökad osäkerhet.

Eftersom Ferrosan till stor grad är exponerat internationellt innebär detta att makrofaktorer, såsom tillväxt och inflation, har ett starkt inflytande. Många av

dessa är emellertid faktorer som företaget har svårt att påverka men ändå måste övervaka. En makroekonomisk faktor som har påverkat företaget kraftigt är valutakurserna. Eftersom företaget främst säljer sina varor i utländsk valuta har bl.a. den senaste tidens kursnedgång i dollar påverkat företaget starkt negativt. Företaget tillämpar olika metoder för valutasäkring där terminssäkring och lån i utländsk valuta är de mest frekvent förekommande metoderna. Terminssäkring kostar emellertid en hel del och att ta lån i utländsk valuta kan få motsatt effekt om kursen utvecklas åt fel håll. Vidare är det svårt att göra en bedömning av huruvida företaget skall använda sig av valutasäkringsmetoder. Trots att dessa metoder kan minska effekterna av valutakursförändringar kvarstår det faktum att makrofaktorerna i Ferrosans omgivning påverkar osäkerheten.

Relationen till kunder, både slutkunder och kunder i ledet fram till återförsäljaren, är ett viktigt område för Ferrosan. Kundlojalitet är vidare oerhört viktigt i den bransch som Ferrosan är verksam inom. Det är viktigt att slutkunderna får ett bra intryck av produkterna och därmed återkommer. Detta ställer höga krav på marknadsföring och produktkvalitetssäkring. Vidare underlättar en god relation till butiker och grossister försäljningen. En annan aspekt är kundfordringar och huruvida den genomsnittliga kredittiden fluktuerar. Företaget själv uppger att det inte finns några större problem men att de håller en hård kontroll inom detta område.

Ferrosan fokuserar mycket på nya marknader i form av etableringar i nya länder för att expandera sin verksamhet. Att etablera ett företag i ett nytt land medför stora kostnader och en felsatsning kan få starka negativa konsekvenser. En genomgående analys av förutsättningarna i ett land innan etablering är därför oerhört viktigt.

Avslutningsvis bidrar konkurrensen på den marknad som Ferrosan verkar inom till en ökad osäkerhet. Branschen har de senaste årtionden vuxit kraftigt och antalet aktörer och produkter på marknaden är stor. Det dyker även upp nya produkter frekvent, vilket ställer höga krav på att Ferrosan har en god framförhållning dels på produktutvecklingsområdet och dels på marknadsutvecklingen. Samtidigt gäller det emellertid att göra en lämplig avvägning på hur mycket som ska satsas på utveckling av nya produkter.

### 4.3.2 Struktur

Utifrån det som nämnts i avsnitt 4.2.1 ovan kan Ferrosan A/S struktur sägas präglas av en decentralisering och divisionalisering i form av ansvarsenhetsutformningen samt ansvarsfördelning ut på mellanchefsnivå. Vidare kan företagets organisationsform sägas klassificeras som en blandform utifrån Burns & Stalkers organisationsformsskala. Detta baseras på att även om det finns vissa hierarkiska drag inom organisationen är densamma styrd av samarbete och kommunikation samt genom överordnade mål.

Avslutningsvis sker en del arbete i form av team- och projektbaserade arbetsformer. Företaget anlitar även externa konsulter för att samarbeta i form av projekt.



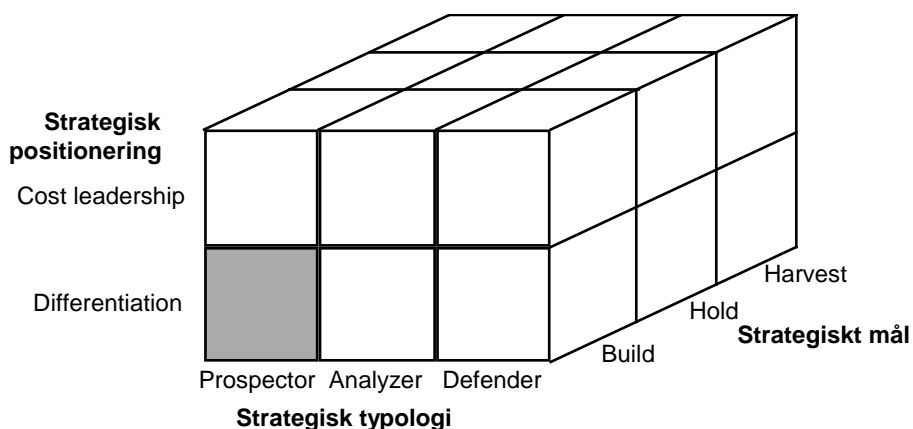
### 4.3.3 Strategi

Utifrån den strategiska positioneringsteorin som lagts fram av Porter är Ferrosans strategi av differentieringskaraktär. Detta framgår tydligt i företagets årsredovisning och även av intervjuerna. Ferrosan vill skapa produkter som av kunderna uppfattas som unika och av hög kvalitet. En konstant produktförbättring, innovation och en bild av att produkterna skapar välmående är målet.

Ferrosans strategi kan med grund i modellen över de strategiska typologierna som presenterats fram av Miles & Snow vidare klassificeras som en "prospectorstrategi". Företaget vill konkurrera genom nya produkter och marknadsutveckling och söker kontinuerligt efter nya marknader. Marknadsföringen är av oerhörd vikt för Ferrosan och är ett område som medför höga kostnader. Forskning och utveckling är även en viktig del av företagets verksamhet och strategi. Detta visar sig inte minst genom den separata enheten "Science & Development" och företagets mål att kontinuerligt ta fram ny produkter.

Modellen över produktlivscykeln visar att Ferrosans strategi främst är en "buildstrategi" men med vissa inslag av en "holdstrategi". Samtidigt som företaget vill försvara den existerande marknadspositionen är målet att öka densamma. Detta kan initialt tyckas vara motsägelsefullt, men det visar på en medvetenhet över att marknaden som företaget verkar inom är konkurrensutsatt och att det inte går att ta en marknadsandelsökning för givet.

Sammanfattningsvis kan Ferrosans strategi utifrån modellen (figur 3.3) som presenterades under avsnitt 3.6.2 definieras vara av karaktären differentiering, "prospector" och "build". Placeringen av företagets strategi i modellen blir således som bilden nedan visar (figur 4.1).



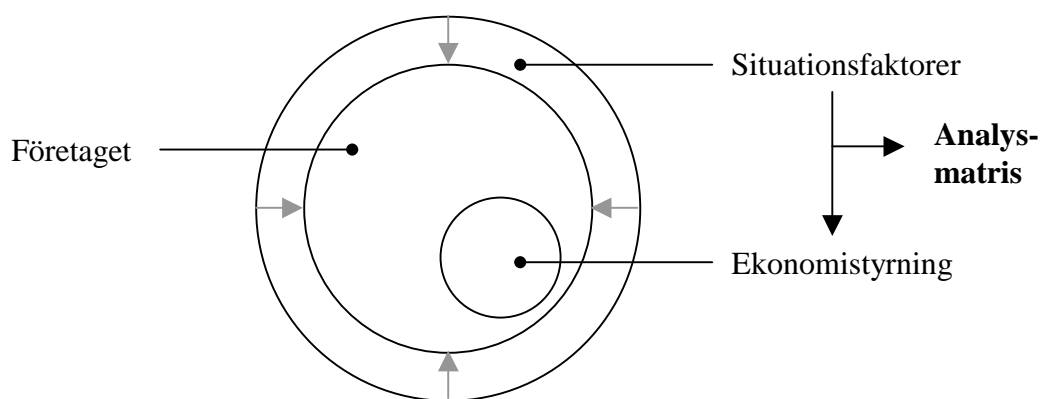
Figur 4.1 Placering av Ferrosan A/S i kombinerad strategimodell (Källa: Langfield-Smith, 1997)

Avslutningsvis kan Ferrosans strategi utifrån modellen av Miller & Friesen sägas vara positionerad mer mot entreprenörskap än konservativ i form av ett innovationsinslag.

## 5 Analys

Med utgångspunkt från den presenterade teorin kring ekonomistyrning bedöms de analyserade formella delarna av ekonomistyrningen i Ferrosan vara väl utvecklade och innehålla många traditionella inslag. Ett tydligt exempel på detta är företagets användning av budgeten som styr- och kontrollverktyg. Det finns emellertid även en del inslag av mer modern karaktär, t.ex. de icke-finansiella inslagen i utvärderingsmetoderna av personalen genom företagets KPI-metod. Ett försök att etikettera kontrollen i Ferrosans ekonomistyrning innehåller begreppen "tight", lång- och kortsiktig, subjektiv och organisk. Eftersom målstyrningen är framträdande, och kontrollen främst i form av budgetering relativt omfattande, är kontrollen att betecknas vara av "tight" karaktär. Tidsperspektivet i kontrollen är både lång- och kortsiktig. Långsiktigheten framträder i form av styrning mot mål inom tillväxt, marknadsandelar, produktutveckling och marknadsutveckling. Kortsiktigheten återfinns främst i den tydliga styrningen mot kostnads-, och resultatmål. Subjektiviteten återfinns först och främst inom belöningsystemet där stora delar av detta kontrollverktyg är subjektivt baserad. Subjektiviteten i belöningsystemet är även nära kopplat till det organiska inslaget i kontrollen. Det organiska inslaget återfinns även till viss del inom företagets organisation som präglas av ett väl utvecklat kommunikationssystem.

Utifrån contingency theory och den insamlade empirin från Ferrosan A/S går det att skapa en matris (figur 5.2) som lyfter fram hur respektive del av företagets ekonomistyrning som undersökts stämmer överens med forskningsresultaten kring de utvalda situationsfaktorerna inom contingency theory.



Figur 5.1 Analys (Källa: egenutvecklad modell under avsnitt 1.2 med inslag av Fisher, 1995, s. 35), omarbetad.

Matrisen som baseras på en subjektiv bedömning presenteras nedan. Den rangordnar överensstämmelsen mellan fallföretaget och den redogjorda contingency theory utifrån en femgradig skala. En etta på skalan motsvarar en

väldigt dålig överensstämmelse och en femma en väldigt bra överensstämmelse. En trea på skalan representerar en överensstämmelse som varken är positiv eller negativ. Detta kan antingen innebära att det saknas tillräcklig forskning för att analysera området eller att argumenten för och emot väger upp varandra. I förevarande fall har tyngdpunkten visat sig ligga på det tidigare.

<i>Verktyg / Faktor</i>	<b>Omgivning</b>	<b>Struktur</b>	<b>Strategi</b>
<b>Organisation</b>	3	3	2
<b>Budgetering</b>	5	4	2
<b>Måttal</b>	4	3	3
<b>Belöningsystem</b>	4	3	4

Figur 5.2 Överensstämmelse mellan contingency theory och ekonomistyrningen i Ferrosan A/S.

Analysen har inom vissa områden varit problematisk, vilket främst har sin grund i att det helt enkelt saknas relevant forskning. För situationsfaktorerna omgivning och strategi återfinns en god mängd relevant forskning, medan forskning inom faktorn struktur varit mindre framträdande. Ett annat problem som framträtt är att det inom olika situationsfaktorer har saknats forskning om de undersökta kontrollverktygens alla delar. Problemet har främst visat sig för måttalen, där det genomgående saknas forskning direkt kopplat till kontrollverktyget. Budgetering och belöningsystem är däremot kontrollverktyg som forskningen förefaller fokuserat på. Det finns emellertid även vad gäller respektive kontrollverktyg inom ekonomistyrningen områden som contingency theory fokuserat mindre på (se vidare avsnitt 6.1).

## 5.1 Omgivning

Av de faktorer som undersökts i Ferrosans situation är omgivningen och främst osäkerheten i densamma framträdande. Särskilt tydlig är osäkerheten inom områdena produktberoende och makrofaktorerna. Företaget har ett antal produkter som kan sägas utgöra grunden i dess verksamhet och en kraftig försäljningsnedgång inom någon av dessa skulle leda till en starkt negativ inverkan på företaget. Vad gäller makrofaktorer är det främst valutakurser som ökar osäkerheten i företagets omgivning. Vidare förefaller fientligheten i form av konkurrens även vara närvarande. Närvaron av osäkerhet och fientlighet i företagets omgivning innebär därför att ekonomistyrningen spelar en viktig roll som kontrollinstrument i företagets styrsystem. Med beaktande av contingency theory förefaller företagets ekonomistyrning vara väl utformad för att hantera dess omgivning.

Överensstämmelsen mellan forskningsresultaten inom contingency theory, vad gäller omgivningen och hur ekonomistyrningen hos Ferrosan är utformad, är god inom de flesta av de undersökta kontrollverktygen. I samband med organisationen talar contingency theory för att företagets organisation inledningsvis bör vara av "tight" karaktär för att sedan utvecklas mot en organisk form för att bättre kunna hantera en ökad osäkerhet i omgivningen. Organisationsmässigt präglas Ferrosan

av öppenhet med ett väl utvecklat informations- och kommunikationssystem, vilket är kännetecknen för en organisk struktur. Samtidigt är emellertid företagets organisation i form av ansvarsenheter i olika form ett tecken som bör tala för en ”tight” kontroll istället för en organisk utformning. Företagets organisation är därför inte helt enkel att analysera gentemot contingency theory. Företagets organisation kan placeras mitt på organisationsskalan av Burns & Stalker, vilket således sammanfattningsvis varken talar för eller emot contingency theory. Kontakten med företaget och uttalade mål i dess strategi om ökad delaktighet och kommunikation med anställda ger vissa signaler om att organisationen historiskt har utvecklats mot en mer organisk form. En fortsatt utveckling i framtiden mot en tydligare organisk form skulle innebära en bättre överensstämmelse med contingency theory och därmed bättre möjligheter att svara mot osäkerheten i företagets omgivning.

Budgeteringsmässigt är kopplingen till och överensstämmelsen mellan Ferrosans ekonomistyrning och contingency theory väldigt stark. Budgeten är som tidigare framgått ett av de viktigare formella kontrollverktyg som företaget använder sig av och genomsyrar en stor del av verksamheten. Budgeteringsprocessen är av tydlig iterativ form med hög delaktighet från mellanchefer och anställda. Vidare läggs stor vikt på uppföljning av budgetavvikelse och användandet av budgeten som planeringsverktyg. Detta stämmer väl överens med contingency theory. Budgetuppföljningen, som hos Ferrosan bl.a. tar sig formen som prognostisering, är ett område som företaget lägger mycket energi på. Även om företaget använder sig just av begreppet prognostisering finns det en del som får processen att likna en rullande budgetering. Företaget har dock kvar sin ursprungliga budget och använder sin prognostisering som uppföljningsverktyg, vilket innebär att det traditionella användandet av budgeten kvarstår.

I Ferrosan används både finansiella och icke-finansiella måttal främst i kontrollerande och belönande syfte. Användningen av måttal i Ferrosan är emellertid, p.g.a. brist på forskning, svår att analysera. Ett analogt resonemang av den roll som information och kontroll, enligt contingency theory, spelar vid osäkerhet i omgivningen bör emellertid i samband med måttal innebära att detta kontrollverktyg spelar en viktig roll. Ferrosans användning av måttal som är relativt omfattande, både ur informations- och kontrollhänseende, bör således innebära en viss överensstämmelse med teorin.

Företagets belöningsystem är även detta väl utformat med beaktande av contingency theory. Det som teorin främst lyfter fram är att vid en ökad osäkerhet i omgivningen ökar subjektiviteten i utvärderingen men även att ökad osäkerhet kopplas till en ökad icke-redovisningsbaserad utvärdering i belöningsystemet. Forskningsresultatet återfinns tydligt i Ferrosans belöningsystem som har starka subjektiva inslag och en icke-redovisningsbaserad koppling. Detta visar sig i form av företagets KPI-metod, som ett sätt att utvärdera de anställdas prestationer utifrån förutbestämda icke-finansiella kriterier. Avslutningsvis är sammansättningen av belöningsystemet, som förefaller ha en bra avvägning mellan lön och incitament, hos Ferrosan god då contingency theory framhäver att företag i en osäker omgivning inte bör fokusera på incitament som ersättningsgrund.

## 5.2 Struktur

Trots problemet med avsaknaden av forskning inom situationsfaktorn struktur har en viss analys kunnat göras. Det är emellertid svårt att se en tydlig koppling mellan Ferrosans ekonomistyrning, dess struktur och contingency theory eftersom forskningsresultaten i sig inte alltid är direkt kopplade till de undersökta kontrollverktygen. Vidare är det problematiskt att en stor del av forskningen inte behandlar struktur som en separat situationsfaktor i analyserna. Avslutningsvis är analysen av strukturvariabeln i relation till organisationen som en del av ekonomistyrningen problematisk. Problemet beror främst på det faktum att struktur och organisation är två snarlika områden som överlappar varandra och därmed är svåra att skilja åt.

Det av uppsatsens undersökta områden där det tydligast går att se spår av contingency theory är budgeteringen, vilket främst baseras på den relativt omfattande forskningen och att budgeteringsarbetet är särskilt framträdande hos Ferrosan. Inom företaget, vars struktur har tydliga drag av decentralisering och divisionalisering, är dess budget en central del av den formella ekonomistyrningen och kan sägas ha dragningar åt den traditionella ekonomistyrningen, vilket väl stämmer överens med contingency theory. Teorin framhäver vidare att budgetarbetet präglas av delaktighet i funktionella strukturer och är ett kontrollverktyg vilket ofta används som ett informationsverktyg i organiska strukturer. Ferrosans struktur är inte enbart av funktionell struktur, även om vissa tendenser till detta återfinns. Strukturen har emellertid som ovan nämnts dragningar åt det organiska hållet. Teorin förefaller emellertid inte tala för att en hög delaktighet inom företaget vad gäller budgetprocessen inte kan förekomma i strukturer av icke-funktionell struktur.

Kopplingen mellan teori och empiri inom organisationsområdet återfinns inte i lika hög grad som hos budgeteringen. Ett område där en gemensam nämnare finns mellan teori och empiri är dock kommunikationsformen. Organisationen i Ferrosan har som nämnts ovan drag av en öppen kommunikation vilket analogt förefaller stämma överens med teorin, som lyfter fram information som en viktig faktor i organisationer med decentraliserad och organiska tendenser.

Vad gäller belöningsystemet och måttalen är det även här svårt att dra någon konkret slutsats eftersom tydlig teori saknas. Som med fallet i analysen av omgivningsfaktorn ovan kan dock måttal som informations- och kontrollverktyg analogt peka på en god teoretisk överensstämmelse. Den del av Ferrosans belöningsystem som baseras på resultatet och finansiella mått kan även sägas ha drag av en traditionell ekonomistyrning, vilket stämmer överens med teorin.

## 5.3 Strategi

Företagets strategi, som kan klassificeras som ”prospector”, ”differentiering” och ”build”, är liksom situationsfaktorn omgivning framträdande inom företaget. Eftersom strategin kan beskrivas som framåt drivande ställer detta höga krav på

närvaron av kontroll i ekonomistyrningen. Överensstämmelsen mellan teorin och empiri är inte särskilt god förutom för belöningssystemet. Enligt contingency theory skall ett företag med en strategi som kan klassificeras som produktdifferentiering leda till en minskad kontroll genom budgeten. I Ferrosans fall där budgetarbetet har drag av "tight" kontroll är däremot budgeten oerhört viktig. Vidare är, enligt de flesta forskarna inom contingency theory, budgeten av minskad betydelse för det fall att ett företag har en strategi som är entreprenör, prospector och differentiering, vilket inte heller stämmer överens med Ferrosans ekonomistyrning. Viss forskning talar emellertid för att en framåtdrivande strategi präglas av en "tight" kontroll, vilket talar emot tidigare nämnd forskning. Samtidigt som detta stämmer överens med Ferrosans budgetarbete bidrar detta till en osäkerhet kring validiteten av forskningsresultaten. Prognostisering eller "forecasting", som Ferrosan kallar, det är viktigt inom företagets ekonomistyrning, vilket väl stämmer överens med contingency theory som framhäver vikten av prognostisering vid strategin "prospector".

En tydlig diskrepans finns således i Ferrosans fall mellan situationsfaktorerna strategi och omgivning vad gäller hur contingency theory anser att budgeten som kontrollverktyg skall användas. I grunden kan tre huvudförklaringar ges till denna motsägande situation. Inledningsvis är antingen Ferrosans ekonomistyrning felaktigt utformad eller så är contingency theory ofullständig. Problemet i detta fall, vilket tyder på brister inom contingency theory, är att de övriga undersökta delarna av Ferrosans ekonomistyrning förefaller väl stämma överens med de undersökta situationsfaktorerna inom contingency theory. Att ändra på Ferrosans budgeteringsarbete för att stämma överens med situationsfaktorn strategi är inte en hållbar lösning eftersom skillnader därmed skulle kunna visa sig inom andra områden. Teorin förefaller i detta fall missbedöma den roll som budgeten spelar i praktiken. Inte desto mindre baseras teorin på tidigare gjord forskning av empiri. Det finns dock en tydlig osäkerhet kring forskningsresultaten på grund av tvetydiga resultat. Denna osäkerhet kombinerat med det faktum att contingency theory lätt blir komplex leder till eftertanke. En sista och fullt möjlig förklaring, som har nära koppling till ovanstående resonemang, är att situationsfaktorn omgivning kan sägas ha företräde framför de andra situationsfaktorerna i Ferrosans situation. Att ge företräde till omgivningsfaktorn vid utformningen av företagets kontrollsystem är rimligt eftersom omgivningsfaktorn förefaller vara dominerande i företagets situation.

Contingency theory framhäver ur organisationshänseende främst att innovativa strategier passar bättre till organiska former med mindre fokus på formella kontroller. Vad gäller organisationen hos Ferrosan finns som tidigare nämnts både tecken på en "tight" kontroll och mer organisk struktur, vilket till viss mån stämmer överens med contingency theory. Ferrosan har emellertid en stor närvaro av formella kontroller vilket inte överensstämmer med teorin. Det finns således faktorer i Ferrosans organisationsform som både talar för och emot contingency theory, där de senare överväger.

Mätalen kopplar även här vidare på den diskussion som fördes under avsnitten 5.1 och 5.2. Det finns således en viss analog koppling mellan contingency theory och mätalens användning i Ferrosan i form av mätalens roll som informations- och kontrollverktyg.

Avslutningsvis vad gäller belöningsystemet är överensstämmelsen med contingency theory god. Denna analys underlättas framförallt eftersom forskningen är omfattande om just kopplingen mellan strategi och belöningsystem. Ferrosan har ett starkt inslag av subjektivitet i sitt belöningsystem i form av dess KPI-metod, vilket stämmer överens med teorin. Det finns vissa objektiva inslag i företagets utvärdering, främst användandet i form av uppsatta finansiella mål inom budgeten. Detta har enligt contingency theory kopplats till en lågkostnadsstrategi, vilket inte stämmer överens med Ferrosans strategi. Samtidigt är det lite osäkert om ett motsatsresonemang av teorin anser att en resultatbaserad och objektiv utvärdering inte kan kopplas till Ferrosans strategier. På det hela taget bör detta emellertid inte inverka drastiskt på bedömningen eftersom subjektiviteten i Ferrosans belöningsystem är framträdande. Ett område som emellertid kan diskuteras är långsiktigheten i belöningsystemet, vilket contingency theory framhäver som viktigt för strategier av "build" karaktär. Långsiktigheten återfinns hos Ferrosan emellertid till viss mån i företagets KPI-metod i form av en möjlighet till bättre framtida lön och position. Ett tydligare långsiktigt finansiellt incitamentsprogram, t.ex. i form av ett omfattande bonusprogram med mål tre till fem år i framtiden, hade gett företaget en bättre överensstämmelse med contingency theory och dess nuvarande strategi.



## 6 Resultat

Denna uppsats har haft sin utgångspunkt i problemställningen *hur situationer som företag befinner sig i påverkar utformningen av dess ekonomistyrning*. Uppsatsens syfte har varit att beskriva och analysera contingency theory och sätta denna i relation till utformningen av ekonomistyrningen i ett företag.

En djupstudie av uppsatsens fallföretag har resulterat i en jämförande studie med teorin på området. Uppsatsen har inom många områden funnit likheter mellan contingency theory och utformningen av ekonomistyrningen i Ferrosan A/S. Samtidigt har emellertid vissa diskrepanser och andra intressanta iakttagelser visat sig.

Genomgående har den tydligaste kopplingen mellan contingency theory och ekonomistyrningen i fallföretaget återfunnits inom omgivningsfaktorn (se figur 5.2). De andra situationsfaktorerna struktur och strategi visar inte på en lika god överensstämmelse. Med beaktande av samtliga situationsvariabler finns det därför en konflikt i hur Ferrosans ekonomistyrningssystem bör vara optimalt utformat enligt contingency theory. Den största diskrepansen återfinns mellan strategi och omgivning, där forskning kring strategin framhäver en annan utformning av främst budgeteringen. Detta är en viktig iakttagelse eftersom budgetering inte bara är ett viktigt formellt kontrollverktyg i Ferrosans ekonomistyrning, utan även inom ekonomistyrningsteori som helhet. Resultatet i Ferrosans fall är att strategivariabeln har fått ge vika för omgivningsvariabeln. Det kan därför sägas att omgivningsvariabeln har funnits vara den dominerande faktorn i Ferrosans situation. Att detta förefaller vara fallet hos Ferrosans innebär emellertid inte att det går att generalisera denna slutsats eftersom det skulle behövas ett större urval för att säkerställa detta. Detta är dock en viktig belysning av contingency theory och antyder att det bör finnas ett intresse att forska vidare och utveckla detta område. En analys på företrädesvis fjärde nivån som omfattar dessa två situationsvariabler skulle bringa klarhet i frågan.

### 6.1 Metoddiskussion

Vårt val av problem och syfte skiljer sig från vad som är vanligt förekommande på kandidatnivå. Detta arbete har varit mycket utmanande men givande och trots allt anser vi att slutresultatet har blivit tillfredställande.

Vi finner vår kvalitativa metod väl lämpad för att uppfylla och svara på föreliggande problem och syfte. Vidare skulle ett fallföretag användas och en teoriprovande uppsats med beskrivande och utvecklande inslag genomföras. Det är uppenbart att vår studie är teoriprovande och att den exemplifierar och beskriver Ferrosans situation. Den skulle även vara teoriutvecklande, vilket

emellertid inte framkommit lika tydligt. Dock belyses områden där det skulle behövas ny och kompletterande forskning (se avsnitt 6.2).

Att använda en kvalitativ fallstudie har resulterat i en mer djupgående belysning av det aktuella problemområdet jämfört med vad som varit fallet med en kvantitativ metod. Det är troligt att en kvantitativ metod hade lett till en högre grad av generaliserbarhet med resultat som kunde blivit statistiskt säkerhetsställda. Dock hade vi aldrig för avsikt att arbeta med en sådan metod. Föreliggande uppsats kan emellertid utgöra en bra grund som förstudie till en avhandling på högre nivå.

Självkritiskt skulle några saker kunnat gjorts annorlunda, vilket kanske hade gett en bättre studie. Vår förkunskap inom contingency theory var högst begränsad och vi valde på ett relativt tidigt stadium vilka variabler som vi ansåg intressanta att studera. Exempelvis resulterade studien av situationsvariabeln struktur i knapphändiga slutsatser. Samma sak gäller för kontrollverktyget mättal inom ekonomistyrningen där tillfredställande resultat inte kunde presenteras. Möjligtvis hade det vidare varit mer givande och intressant att studera variabeln teknologi och beroende, där det i efterhand förefaller finnas en mer analyserbar koppling mellan fallföretaget och contingency theory.

Avslutningsvis ska erkännas att vi troligtvis drabbades lite av Nobelprissyndromet. Detta innebär ett alltför ambitiöst upplägg där ett stort antal områden och faktorer studeras. Uppsatsens omfattning kunde ytterligare begränsats till att studera ett mindre antal situationsvariabler och kontrollverktyg.

## 6.2 Förslag till vidare forskning

Contingency theory kopplat till ekonomistyrning är ett område som det finns begränsad nyare forskning kring. Som framgått tidigare förefaller det även finnas luckor inom contingency theory.

En intressant koppling skulle kunna vara användningen av finansiella och icke-finansiella mättal och genomföra en analys på högre nivå för att se huruvida respektive form av mättal leder till en effektivitetsvinst. Ett annat område är användning av mättal som styrmedel och en analys av huruvida detta medför att företag som tillämpar en omfattande mätstyrning uppvisar en högre effektivitet. Vidare vad gäller belöningsystem har en stor del av forskningen fokuserat på utvärderingsmetoder. Andra områden som t.ex. avvägningen mellan finansiella och icke-finansiella incitament förefaller inte särskilt omfattande.

Budgeteringen är avslutningsvis ett kontrollverktyg som har tydliga kopplingar till företagets situation. Med beaktande av att synen på budgetering har förändrats och att en stor del av forskningen är genomförd på 1980-talet skulle nyare forskning krävas som tar hänsyn till t.ex. budgetens förändrade roll och kritik.

# Käll- och litteraturförteckning

## Publicerade källor

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur.

Alvesson, Mats & Sköldberg, Kaj (1994) *Tolkning och reflection – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur.

Anthony, Robert N & Govindarajan, Vijay (2001) *Management control systems*, McGraw-Hill Irwin, 10:e upplagan.

Ashton, David & Hopper, Trevor & Scapens, Robert W (1995) *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, 2:e upplagan.

Ax, Christian & Johansson, Christer & Kullén, Håkan (2002) *Den nya ekonomistyrningen*, Liber ekonomi.

Bergstrand, Jan (1997) *Ekonomisk styrning*, Studentlitteratur, 2:a upplagan.

Bergstrand, Jan & Olve, Nils-Göran (1996) *Styr bättre med bättre budget*, Liber-Hermods.

Bloom, Matt (1998) "Relationships among risk, incentive pay, and organizational performance". *Academy of Management Journal*, Volume 41, no.3, 1998.

Bruzelius, Lars H. & Skärvad, Per-Hugo (2000) *Integrerad organisationslära*, Studentlitteratur.

Catasús, Bino & Gröjer, Jan-Erik & Högberg, Olle & Johrén, Anders (2001) *Boken om nyckeltal*, Akademitryck AB.

Chapman, Christopher S (1998) "Accountants in organizational networks". *Accountants, Organizations and Society*, Volume 23, no.28, 1998.

Chapman, Christopher S (1997) "Reflections on a contingent view of accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 22, 1997.

Chenhall, Robert H (2003) "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28, 2003.

Chenhall, Robert H & Morris, D (1995) "Organic Decision and Communication Processes and Management Accounting Systems in Entrepreneurial and Conservative Business Organizations". *Omega, Int.J Mgmt Sci*, Volume 23, no.5, 1995.

Emmanuel, Clive & Otley, David & Merchant, Kenneth (1995) *Accounting for Management Control*, Chapman & Hall, 2:e upplagan.

Fagerström, Torbjörn (1988) "Fyra missuppfattningar om den moderna utvecklingsläran". *Forskning och framsteg*, nr 1, 1988.

Fisher, Joseph (1998) "Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions". *Behavioral Research in Account.*

Fisher, Joseph (1995) "Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity". *Journal of Accounting Litterature*, Volume 14, 1995.

Greene, Charles N & Adam, Everett E.Jr & Ebert, Ronald (1985) *Management for effective performance*, Prentice-Hall.

Greve, Jan (1996) *Budget*, Studentlitteratur.

Gyllberg, Henrick & Svensson, Lars (2002) *Överensstämmelse mellan situationer och ekonomistyrningssystem – en studie av medelstora företag*, Lunds Universitet.

Holme, Idar M. & Solvang, Bernt K. (1997) *Forskningmetodik*, Studentlitteratur, 2:a upplagan.

Langfield-Smith, Kim (1997) "Management Control Systems and Strategy : A Critical Review". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 22, no.2, 1997.

Lindvall, Jan (2001) *Verksamhetsstyrning - från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, Studentlitteratur.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur.

Porter, M E (1985) *Competitive Advantage : creating and sustaining superior performance*, Free Press.

Shank, John K & Govindarajan, Vijay (1993) *Strategic cost management*, Free Press.

Sturesson, Jan & Westrup, Ulrika & Sandberg, Björn (1992) *Nyckeltal – Ett effektivt redskap för ekonomi - och verksamhetsstyrning*, Komrev.

## Företagsinterna källor

*Annual Report.* Årsredovisning från Ferrosan A/S 2002.

*How will we succeed.* Broschyr från Ferrosan A/S om KPI.

*Organisationsschema.* Ferrosan A/S.

## Muntliga källor

Hansen, Bent, Group Accounting Director, Ferrosan A/S. Personlig intervju den 2 december 2003.

Lindmark, Lars, Vice President Scientific Affairs, Ferrosan A/S. Personliga intervjuer löpande under uppsatsen.

## Elektroniska källor

Ferrosan A/S, hemsida, <http://www.ferrosan.com>, 30 november 2003.

# Bilaga 1

Intervjuunderlag till intervju med Bent Hansen, Group accounting director, på Ferrosan A/S huvudkontor i Köpenhamn.

## Allmänna inledningsfrågor

- Vilken post har du och vilka är dina arbetsuppgifter?
- Hur länge har du arbetat inom företaget?
- Hur länge har du haft dagens position?
- Vilken utbildning har du?
- Har du varit med och utformat dagens ekonomistyrssystem?
- Har det nyligen förekommit eller planeras det för förändringar i ekonomistyrningen?
- Vilka prestationsområden vill organisationen fokusera på? (företagsstrategisk nivå)
- Vill moderbolaget ha en enhetlig ekonomistyrning internationellt?

## Ansvarsenheter

- Hur är den interna organisationen uppbyggd? (org. schema)
- I vilken form förekommer decentralisering?
- Vilket är syftet med decentraliseringen?
- Till vilken grad decentraliserar man, d.v.s. hur pass mycket ansvar och befogenheter flyttas nedåt i organisationen/ genom hierarkin?
- Varför just denna avvägning? (vilka faktorer har påverkat detta)
- Fördelar/nackdelar med decentralisering?
- Hur fördelar ni ansvaret i organisationen?
- Har ni valt att använda er av ansvarsenheter, och i sådana fall i vilka former och varför just dessa?
- Hur bedöms lämplighet att införa ansvarsenheter?
- Vid ansvarsfördelning, hur bedöms att kompetensen hos ansvarsenheten är tillräcklig/tillfredsställande?
- Hur sätts de övergripande målsättningarna?
- Hur förmedlas de övergripande målsättningarna ner genom organisationen?
- Hur mäts prestationen/effektiviteten/måluppfyllelsen inom en ansvarsenhet?

## Budget

- Hur ser budgetprocessen ut i företaget?
- Vilka deltar i budgetprocessen?
- Finns det centralt angivna riktlinjer för antagen inflation, löneutveckling etc.?
- Byggs budgeten upp nerifrån (bottom up) eller upprättas den på hög nivå och bryts ner (top down)?
- Varför upprättar ni budgetar?
- Budgetens förhållande till strategisk planering?

Hur långt fram i tiden budgeterar ni?  
Sammanfaller budgetåret med redovisnings/kalenderåret?  
Ser ni kalenderåret som det naturliga verksamhetsåret?  
Finns det skillnader i budgetprocessen mellan olika avdelningar?  
Vilka budgetar upprättas?  
Används budgeten som ”benchmark”?  
Hur ser motivationsfaktorn ut, uppnåelig eller ouppnåelig budget?  
Finns det incitament för att överträffa vad som är budgeterat?  
Finns det en koppling mellan budgeten och belöningssystemet?  
Hur undviks ineffektivitet/imperfektioner/”slack”?  
Tillåts revidering av budgeten?  
Hur sker budgetuppföljning?  
Varför sker budgetuppföljning?  
Hur förklaras budgetavvikelser?  
Hur sker avvikelseanalys?

### **Mättal**

Hur arbetar ni med mättal/nyckeltal?  
Vilka typer av mättal används?  
Hur många mättal använder ni?  
Använder ni ROI och/eller EVA?  
Använder ni er av ett ”Balanced Scorecard”?  
Vilka faktorer påverkar valet av mättal?  
Vad är syftet med att använda mättal?  
Uttrycks nyckeltalen i resultatmål?  
Hur sker utvecklingen av mättal?

### **Belöningssystem**

Används belöningssystem inom företaget?  
Hur är systemet/systemen utformat/utformade?  
Syftet bakom systemet, vad vill man uppnå?  
Ser de olika ut för olika avdelningar?  
Anses belöningarna grunda sig på en subjektivt eller objektivt bedömning?  
Finns det ett övergripande system, eller är det t.ex. olika system beroende på nivå?  
Vad grundar sig belöningarna på, vilken form av prestation?  
I vilken form sker utdelningen av belöningar, monetär eller annan form?  
När infördes det nuvarande systemet, har det skett någon förändring i dess uppbyggnad sen första implementeringen?  
Vilka hänsynstagande ligger bakom?  
Vilken koppling finns det mellan belöning och prestation (om någon)?  
Vilken möjlighet finns det för den anställde att påverka resultatet, d.v.s. finns det en direkt koppling till den enskildes prestation?  
Vid målspecificeringen, vilket tidsperspektiv fokuseras det på (kort- vs lång sikt)?  
Vilket hänsynstagande tas till oförutsägbara externa och interna faktorer/händelser?

## **Omgivning**

Hur uppfattar ni osäkerheten i företagets omgivning? (Berör osäkerhet inom områdena marknadsandel, exportandel, sortimentsbredd, antal produktmarknader, föränderlighet i kundpreferenser, föränderlighet i tillverkningsteknik, resurstillgång)

*Turbulens (risk, oförutsägbarhet, fluktuation)*

Är er försäljning förutsebar? Fluktuerar den i relation till budget mycket?

Hur är kundrelationen, hur pass återkommande är kunderna?

Reglering inom området?

Hög personalomsättning?

Valutarisker?

Hur påverkas ni av makrofaktorer?

Betalar kunder i tid?

Svängningar i försäljning jämfört mellan olika länder?

Stabil tillväxt?

Lyckas etableringar i nya länder?

*Hostility (stressande, dominerande, restriktiv)*

Vilka konkurrenter har ni inom era verksamhetsområden?

Är ni stor/liten?

Hög konkurrens?

*Diversity (variation av produkter, input, kunder)*

Är ni beroende av vissa produkter?

Är mål/kundgrupp samma för alla produkter?

Lojala kunder?

Nyckelmarknader?

Hur går försäljningen i olika länder?

*Komplexitet (teknologier som snabbt utvecklas)*

Är era verksamhetsområden högteknologiska?

Krävs nya maskiner, kompetent personal på FoU?

## **Struktur**

Funktionell eller affärsenheter?

Byråkratisk eller icke-byråkratisk organisation?

Organisk eller mekanisk organisation?

## **Strategi**

Är lågkostnad eller differentiering att anse ligga i fokus?

Vilken klassificering av defender, analyser, prospector passar Ferrosan bäst?



Med avseende på Miller & Friesen teori: konservativ eller entreprenör, vart hamnar Ferrosan A/S?

Klassificera företagets produktstrategi utifrån produktlivscykeln: build, hold, harvest eller divest?

Hur stort fokus på kostnadskontroll har ni?

Tight budget?

Subjektiv eller objektiv resultatutvärdering?

## Bilaga 2

### Egen sammanställning av forskning

Studie	Nivå	Faktor	Verktyg	Resultat
Govindara jan (1984)	2	Omgivning	Belönings- system	Subjektivitet i utvärderingen var positivt korrelerad med högre extern osäkerhet.
Bloom (1998)		Omgivning	Belönings- system	- Hög osäkerhet leder inte till ökad fokus på kortsiktiga incitament, snarare motsatsen.  - Företag som främst stödde sig på incitamentsbaserad ersättning visade sämre resultat.
Chapman (1998)		Omgivning	Diverse	- Hög osäkerhet har kopplats till att redovisning är bra som planeringinstrument, men att det även måste finnas interaktion mellan chef och anställd för att klara förändringar.  - Effektiva organisationer kombinerar "tight" kontroll med öppna, flexibla och informella informations- och kommunikationssystem.
Ezzamel (1990)		Omgivning	Budget	Hög osäkerhet kopplas till ökad fokus på budget som utvärderingsgrund, ökat behov av variansförklaring och hög delaktighet av personal.
Govindara jan (1986)		Omgivning	Budget	Hög osäkerhet kopplades till en budgetprocess som präglas av delaktighet.
Gupta & Govindara jan (1984)		Omgivning	Belönings- system	Hög osäkerhet kopplades till subjektivitet i utvärdering.

Imoisili (1985)		Omgivning	Diverse	En fientlig omgivning ledde till ökad formell kontroll.
Merchant (1990)		Omgivning	Budget	Hög osäkerhet hängde ihop med ett tryck mot att nå budgetmål, men med viss flexibilitet i form av manipulation.
Moore & Sharma (1998)		Omgivning	Belönings-system	En hög osäkerhet var korrelerad med ökad subjektiv utvärdering.
Otley (1978)		Omgivning	Budget	En fientlig omgivning hängde ihop med ett fokus mot att nå budgetmålen.
Ross (1995)		Omgivning	Belönings-system	Hög osäkerhet befanns hänga ihop med mindre redovisningsmässig resultatutvärdering.
Burns & Stalker (1961)		Strategi	Organisation	Innovativa strategier passar bättre till ostrukturerade och organiska organisationer, med mindre fokus på formella kontroller.
Fisher & Govindaranjan (1993)	4	Strategi	Belönings-system	Konflikt uppstår när "build"- och lågkostnadsstrategi eller när "harvest"- och differentieringsstrategi kombineras. Utformning av belöningsystem kan då avvika från vad som är optimalt.
Govindaranjan & Gupta (1985)	2	Strategi	Belönings-system	- Långsiktiga kriterier och subjektiv utvärdering verkade hämmande på effektiviteten vid fall av "harvest"-strategier.  - "Build"-strategier kopplades till närvaron av subjektivitet och långsiktiga kriterier i utvärderingen.

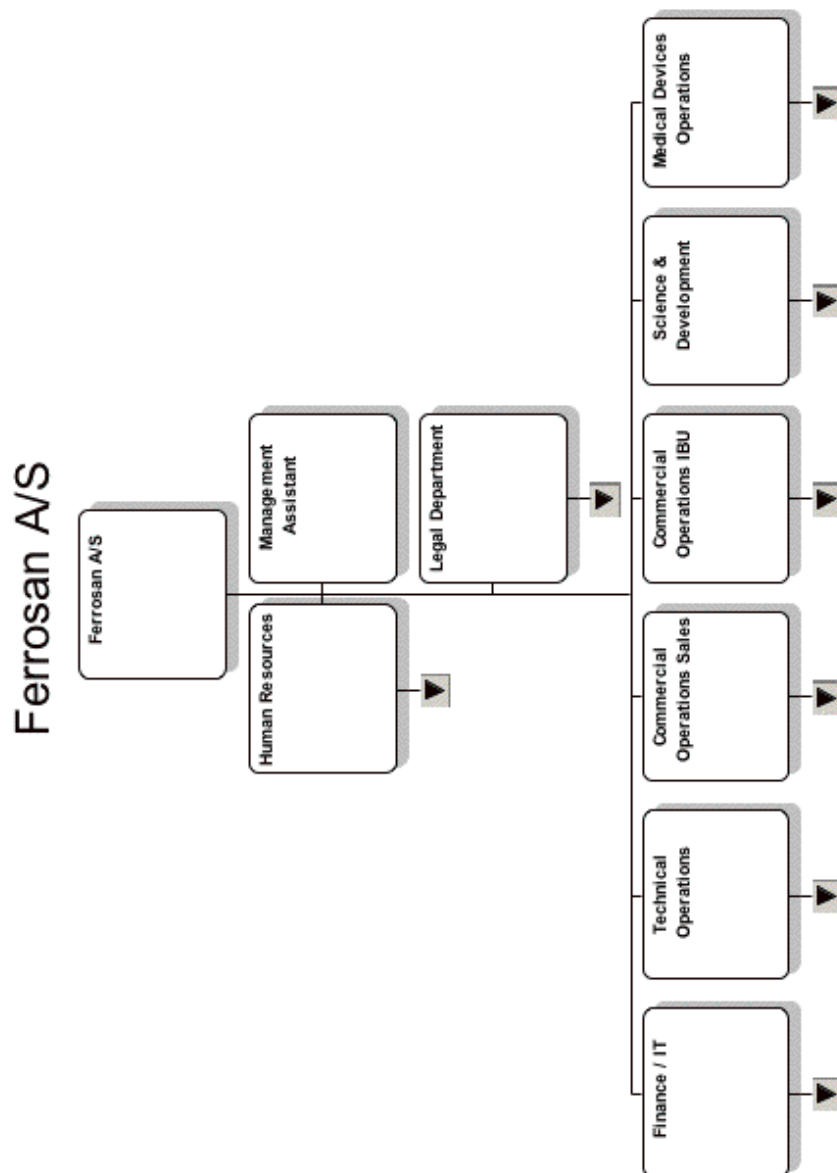
Govindarajan (1988)		Strategi	Belönings-system	Lågkostnadsstrategi kopplades till belöningsystem som baserades på budgetmål, d.v.s. objektiv utvärdering.
Gupta (1987)		Strategi	Belönings-system	- Strategierna "harvest" och lågkostnad kopplades till belöningsystem som baserades på budgetmål, d.v.s. objektiv utvärdering.  - Strategierna "build" och differentiering kopplades till subjektiv utvärdering.
Merchant (1985)	1	Strategi	Budget	Resultatansvarsheter med snabb tillväxt hade högt tryck på budget.
Miles & Snow (1978)		Strategi	Diverse	- Strategin "defender" kopplades till detaljerad planering och kontrollsystem för att undvika osäkerhet.  - Strategin "prospector" kopplades till kontrollsystem som finner problem och flexibla strukturer för att svara på osäkerheten.
Miller & Friesen (1978)		Strategi	Diverse	- Strategin "defender" hängde ihop med ett behov av ett kontrollsystem som signalerar förändringar i t.ex. marknadsandelar, försäljningsförändringar och minskande vinst.  - Strategin "defender" kopplades till en ökad kostnadskontroll.  - Strategin "prospector" kopplades till en ökad resultatorientering.

Porter (1980)		Strategi	Diverse	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Strategin lågkostnad kopplades till en strukturerad organisation.</li> <li>- En innovativ strategi befanns ej nödvändigtvis leda till behov av formella kontrollverktyg.</li> <li>-Strategin “defender” kopplades till kostnadskontroll och strategin “prospector” till mindre kostnadskontroll.</li> <li>- Strategin kostnadskontroll hängde ihop med kontrollverktyg av tight karaktär.</li> <li>- Strategin kostnadskontroll hängde ihop med belöningsystem som baserades på budgetmål, d.v.s. objektiv utvärdering.</li> <li>- Strategin differentiering kopplades med en subjektiv utvärdering.</li> </ul>
Simons (1987)	1 + 2	Strategi	Budget och belönings-system	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chefer för en affärsenhet med strategin “defender” hade statiska budgetmål och incitamentsersättning som baserades på att budgetmålen uppnåddes.</li> <li>- Chefer för en affärsenhet med strategin “prospector” lyfte fram prognostisering.</li> <li>- Strategin “defender” kopplades med belöningsystem som baserades på budgetmål, d.v.s. objektiv utvärdering.</li> </ul>

Simons (1990)	1	Strategi	Budget	En affärsenhet med strategin "defender" hade budgetmål av "tight" karaktär och få budgetrevisjoner jämfört med strategierna "prospector" och differentiering.
Brownell (1985)		Struktur	Budget	Funktionell differentiering leder till hög delaktighet i budgetprocess.
Burns & Waterhouse (1975)		Struktur	Diverse	Stora och decentraliserade företag har ökad fokus på en formell ekonomistyrning.
Gordon & Narayan (1984)		Struktur	Diverse	En organisk struktur passar bäst med bred och framåtriktad information i ekonomistyrningen.
Merchant (1981)		Struktur	Budget, m.m.	Stora, diversifierade och decentraliserade företag befanns lägga stor vikt på budgeten, budgetdelaktighet och formell kommunikation.
Merchant (1984)		Struktur	Budget	En funktionell differentiering befanns vara korrelerad med en formell budgetprocess.
Scott & Tiessen (1999)		Struktur	Belönings-system	En teambaserad struktur kopplades till en omfattande användning av mätal (både finansiella och icke-finansiella) som utvärderingsgrund.
Chenhall & Morris (1986)		Struktur och omgivning	Diverse	- Hög osäkerhet leder till att informationsflödet i ekonomistyrningen är viktigt. Informationen skall vara både i tid och omfattande.  - Decentraliserade organisationer fann aggregerad och integrerad information vara användbar.

# Bilaga 3

## Organisationschema, Ferrosan A/S



# Medical Devices Operations

