



LUNDS
UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Magisteruppsats
FEK 591, 10p
HT 2005

Ekonomistyrningsverktyg i svensk praktik

– en kvantitativ studie av stora tillverkningsföretag

Handledare:
Olof Arwidi
Peter Jönsson

Författare:
Lucyna Florek
Marie Johansson

Förord

Vi vill härmed tacka våra handledare, professor Olof Arwidi och doktorand Peter Jönsson för all vägledning och stöd samt inspiration under resans gång. Vidare vill vi tacka våra respondenter som svarade på den utskickade enkäten och därmed utgjorde vår studie. Ett tack riktas även till Robert Rönn för synpunkter rörande enkätutformningen. Till slut vill vi tacka våra opponenter Linn Lindqvist och Johanna Paulsson för värdefulla infallsvinklar och sist men inte minst Paulina Florek och Linda Johansson som korrekturläste denna uppsats.

Tack

Lucyna Florek och Marie Johansson

Abstract

- Title:** Management accounting practices – a quantitative study of large manufacturing firms in Sweden
- Date of seminar:** 2006-01-30
- Course:** FEK 591, Master Thesis in Accounting, 10 Swedish Credits (15 ECTS).
- Authors:** Lucyna Florek
Marie Johansson
- Advisor:** Olof Arwidi
Peter Jönsson
- Key words:** Management accounting techniques, manufacturing firms, quantitative, benefit, future emphasis.
- Purpose:** The primary purpose of this study is to document the level of usage, benefits and the expected future emphasis of management accounting techniques among the largest manufacturing firms in Sweden. The aim is to compare the results with a similar and previously made study by Chenhall and Langfield-Smith. The intention is further to see if there exists a relationship between some contingency variables and choice of management accounting techniques.
- Methodology:** An internet based questionnaire survey was administered to the 200 largest manufacturing firms in Sweden. The survey was a replication of a previous study made by Chenhall and Langfield-Smith on Australian manufacturing firms.
- Conclusions:** 1) Traditional management accounting practices are still widely used and will maintain a strong emphasis in the future.
2) The adoption of more recently developed management accounting practises continue.
3) No evident relationship exists between the adoption of a particular chosen management accounting practices and some contingency/firm specific variables.
4) Overall, the usage of management accounting practices is expected to increase.
5) The result from this study with respect to the usage and benefit of management accounting practices are in many ways similar to these of the Australian study from 1998.

Sammanfattning

- Titel:** Ekonomistyrningsverktyg i svensk praktik
– en kvantitativ studie av stora tillverkningsföretag
- Datum för seminarium:** 2006-01-30
- Ämne/kurs:** FEK 591, Magisteruppsats i Ekonomistyrning, 10 p.
- Författare:** Lucyna Florek
Marie Johansson
- Handledare:** Olof Arwidi
Peter Jönsson
- Nyckelord:** Ekonomistyrningsverktyg, tillverkande företag, kvantitativ, adaptering, nytta, framtida användning.
- Syfte:** Syftet är att kartlägga adapteringen, nyttan och uppskattade framtida användningen av ekonomistyrningsverktyg i de största tillverkningsföretagen i Sverige, jämföra resultaten med en tidigare studie av Chenhall och Langfield-Smith samt att undersöka samband mellan företagsspecifika variabler och val av ekonomistyrningsverktyg.
- Metod:** En Internetbaserad enkät skickades ut till de 200 största tillverkande företagen i Sverige. Enkätstrukturen var utformad för att efterlikna studien av Chenhall och Langfield-Smith på australiensiska tillverkande företag.
- Slutsatser:**
- 1) Traditionella ekonomistyrningstekniker anses ha en fortsatt hög spridning och uppskattad framtida användning.
 - 2) Adapteringen av nya ekonomistyrningstekniker går framåt.
 - 3) Några uppenbara samband har inte kunnat utläsas mellan de beskrivande variablerna och användningen av ekonomistyrningsverktyg.
 - 4) Överlag kan slutsatsen dras att användningen av ekonomistyrningsverktyg i svenska tillverkande företag som helhet beräknas att öka.
 - 5) Resultaten från denna studie avseende användning och nytta av ekonomistyrningsverktyg i svensk praktik är likartade med den australiensiska studien från 1998.

1. INLEDNING	6
1.1 BAKGRUND	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION	8
1.3 SYFTE.....	10
1.4 AVGRÄNSNINGAR	10
1.5 DISPOSITION.....	11
2. METOD	12
2.1 VAL AV RESPONDENTER.....	12
2.2 KONTAKT MED RESPONDENTER	13
2.3 FÖLJEBREVET.....	14
2.4 ENKÄTENS UTFORMNING.....	14
2.6 SVARFREKVENNS.....	16
2.7 METODKRITIK OCH BEGRÄNSNINGAR.....	16
2.7.1 Validitet.....	18
2.7.2 Reliabilitet.....	19
2.8 MÖJLIGHET TILL GENERALISERING	19
3. EKONOMISTYRNINGSVERKTYG	21
3.1 NYA OCH TRADITIONELLA EKONOMISTYRNINGSVERKTYG.....	21
4. TIDIGARE FORSKNING	23
4.1 TIDIGARE FORSKNING BETRÄFFANDE ABC-KALKYLERING I PRAKTIKEN	24
4.2 TIDIGARE FORSKNING BETRÄFFANDE BSC I PRAKTIKEN.....	26
4.3 TIDIGARE FORSKNING BETRÄFFANDE TRADITIONELLA EKONOMISTYRNINGSTEKNIKER I PRAKTIKEN.....	27
4.4 TIDIGARE FORSKNING BETRÄFFANDE VARIABLER SOM PÅVERKAR IMPLEMENTERING AV EKONOMISTYRNINGSVERKTYG	28
4.5 TRENDER I TIDIGARE FORSKNING	31
5. EMPIRI OCH ANALYS	32
5.1 BESKRIVANDE DATA	33
5.2 RELATIV ADAPTERING AV EKONOMISTYRNINGSVERKTYG	35
5.3 NYTTA OCH UPPSKATTAD FRAMTIDA ANVÄNDNING AV EKONOMISTYRNINGSVERKTYG	40
5.4 RELATIV FÖRÄNDRING MELLAN NYTTA OCH UPPSKATTAD FRAMTIDA ANVÄNDNING.....	46
5.5 FÖRÄNDRING MELLAN ADAPTERING OCH UPPSKATTAD FRAMTIDA ANVÄNDNING.....	49
5.6 UTVALDA NYA OCH TRADITIONELLA VARIABLER I RELATION TILL FÖRETAGSSPECIFIKA VARIABLER	51
5.6.1 Storlek.....	52
5.6.2 Klassificering -verksamhetsområde.....	53
5.6.3 Ägarförhållande.....	54
5.6.4 Tillväxt.....	55
5.6.5 Avkastning på sysselsatt kapital.....	56
5.6.6 Omsättning utanför Sverige.....	57
5.6.7 Lönsamhet och tillväxt.....	57
5.6.8 Storlek och ägande.....	58
5.6.7 Sammanfattning	59

REFERENSER	65
BILAGA 1: FÖLJEBREVET.....	70
BILAGA 2: ENKÄTEN	71
BILAGA 3: TABELLER FRÅN CHENHALLS OCH LANGFIELD-SMITHS (1998)	
STUDIE	79
TABELL 1: BESKRIVANDE DATA.....	79
TABELL 2: RELATIV ADAPTERING AV EKONOMISTYRNINGSVERKTYG.....	80
TABELL 3: ERHÅLLEN NYTTA OCH UPPSKATTAD FRAMTIDA ANVÄNDNING.....	81
TABELL 4: RELATIV FÖRÄNDRING MELLAN NYTTA OCH UPPSKATTAD FRAMTIDA ANVÄNDNING	82

1. Inledning

I detta inledande kapitel presenteras och redogörs för bakgrunden till studien följt av problemdiskussion och syfte. Vidare behandlar kapitlet även de avgränsningar som gjorts. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Inom ämnet företagsekonomi är ekonomistyrningsområdet förhållandevis omfattande, det är dessutom ett område som är högst relevant för näringslivet då ekonomistyrningssystem, mer eller mindre komplexa, återfinns i varje verksamt företag. Det kan därför anses förvånansvärt att den forskning som bedrivits inom området sällan och i ringa omfattning har inriktats eller utförts på hur det förhåller sig i svensk praktik när det gäller användningen av ekonomistyrningsverktyg¹.

Under 1990-talet har företagens villkor drastiskt kommit att förändras. Teknologiska landvinningar, avreglerade marknader och större öppenhet har förändrat företagsklimatet i grunden. Från att ha bedrivit verksamhet i relativt statiska förhållanden har företagen varit tvungna att anpassa sig till en mer dynamisk omvärld. Den ökade globaliseringen under 1990-talet har lett till en ökad konkurrens mellan marknadens aktörer och inneburit att företagsledningarna blivit tvungna att söka och överväga mer effektiva sätt för att skapa konkurrensfördelar (Baines & Langfield-Smith, 2003). Den kontextuella förändringen har lett till behovet av att bland annat överväga om inte ekonomistyrningssystemen kan utformas så att de bättre fyller de nya krav på information som företagsledningen ställer (Haldma & Lääts, 2002; Baines & Langfield-Smith, 2003).

När det gäller att förklara utvecklingen av ett företags ekonomistyrningssystem, utveckling i form av anpassning av befintliga ekonomistyrningsverktyg samt implementering av nya har två teorier

¹ Med ekonomistyrningsverktyg menas de tekniker och metoder som företag nyttjar för att planera, genomföra, följa upp och anpassa företags verksamhet i strävan att uppnå ekonomiska mål av såväl finansiell som icke-finansiell karaktär (Ax *et al.* 2002).

varit dominerande, Contingency theory (Situationssynsättet) och Institutionell teori. Framför allt verkar Contingency theory vara en teori som fått allmän acceptans inom ekonomistyrningsområdet. Contingency theory har inom ekonomistyrning som mål att förklara hur särskilda omständigheter/situationer (contingencies) formar organisationers ekonomistyrningssystem (Reid & Smith, 2000, Löfsten & Lindelöf, 2005). Contingency theory syftar till att förklara varför ekonomistyrningssystem skiljer sig åt mellan företag med verksamhet i olika miljöer. Teorin bygger på idén att de särdrag som kännetecknar ett ekonomistyrningssystem beror på hur det enskilda företaget valt organisera sin verksamhet och den specifika situation i vilken företaget befinner sig. Utgångspunkten är att det inte finns något idealt ekonomistyrningssystem som är bäst för alla företag och alltid. Alla företag är unika, de verkar i olika miljöer och påverkas av faktorer i olika hög utsträckning. Detta ger upphov till specifika informationsbehov som påverkar utformningen av företagets ekonomistyrningssystem. Hur effektivt systemet är beror sedan på dess förmåga att anpassa sig till förändringar i såväl externa förhållanden som interna faktorer. Ett flertal studier gjorda på senare tid tar avstamp i denna teori bl.a. Baided *et al.* (2004), Haldma & Lääts (2002), Löfsten & Lindelöf (2005) och Chenhall (2005).

Även institutionell teori har använts som förklaringsram (Granlund & Lukka, 1998; Granlund, 2001). Den institutionella teorin utgår från att företag för att överleva måste vara uppmärksamma och mottagliga för externa krav och förväntningar. Utövare av dessa krav och påtryckningar inkluderar institutioner så som staten, professioner, kapitalmarknader och den allmänna opinionen (Granlund & Lukka, 1998) Företagens svar på dessa påtryckningar är i sin tur att försöka skapa legitimitet för verksamheten genom att möta dessa krav och förväntningar.

Det har hävdats att i och med den ekonomiska samhällsutvecklingen har nya krav kommit att ställas på ekonomistyrningsverktygen. Som svar mot dessa krav har flera nya tekniker utarbetats och implementerats inom företagen, i vissa fall har de verkat som komplement i andra fall har de även fått ersätta de traditionella verktygen i strävan efter att utveckla mer effektiva strategier (Baines & Langfield-Smith, 2003).

Under det senaste decenniet har det bl.a. förts diskussioner om de olika ekonomistyrningsverktygens (in)effektivitet i rådande företagsklimat (Shields, 1998). Flera traditionella tekniker, som exempelvis den årliga budgeten, har kritiserats för att inte vara kapabla att möta de nya krav som informationsåldern medfört (Ekholm & Wallin, 2000).

Fördelarna alternativt nyttan av att använda de traditionella ekonomistyrningsverktygen har ifrågasatts och studier har gjorts för att undersöka huruvida de nya teknikerna verkligen ersatt och gjort de traditionella verktygen förlegade. Det har under denna tid även skett innehållsmässiga förändringar i flertalet läroböcker inom ekonomistyrningsområdet (se Anthony & Govindarajan, 2005; Bjornenak & Olson, 1990), ett tecken på att flera av de nya teknikerna och idéerna fått allmän acceptans. Ansträngningar har företagits från flera håll (industrigrupper, managementkonsulter, utbildningsgrupper) för att sprida uppfattningen om de nya teknikernas relativa överlägsenhet (Shields, 1998; Ekholm & Wallin, 2000), men trots dessa ansträngningar finns det inte särskilt mycket som talar för att företag gjort några större förändringar i sina val av ekonomistyrningsverktyg (för Sverige: se Ask *et al.* 1996, för USA: Shields, 1998). Flertalet studier har konstaterat och observerat det faktum att ekonomistyrningssystem förändras relativt långsamt även då förändringar i omgivningen varit stora, om inte omvälvande (Granlund, 2001). Enligt Burns *et al.* (1999) har det dock skett väsentliga förändringar i ekonomistyrningssystemen under det senaste årtiondet, men då avseende hur redan implementerade tekniker används snarare än i introduktionen av nya tekniker och system. Detta skulle då delvis kunna förklara varför studier inom ekonomistyrning har dragit slutsatsen att förändringarna hitintills varit relativt små.

Den rapporterade nyttan av att använda mer avancerade tekniker (exempelvis aktivitetsbaserade såsom ABC-kalkylering) har under nittiotalet varit relativt låg, i alla fall lägre än väntat om man jämför med de hävdade fördelarna (Baird *et al.* 2004). Då de nya teknikerna oftast inte varit i bruk under mer än en kort tid samt att det tar viss tid att implementera nya verktyg i en organisation har det emellertid varit svårt att dra alltför långtgående slutsatser avseende nyttan. För att kunna utvärdera nyttoaspekten krävs en mer omfattande användning under en längre tidsperiod.

1.2 Problemdiskussion

Ett initialt motiv till denna studie är det faktum att till synes nya idéer vad gäller ekonomistyrningsverktyg och utformning av ekonomistyrningssystem som exempelvis Benchmarking, TQM (total quality management), JIT (just-in-time), ABC (activity-based costing), ABM (activity-based management), LCC (life-cycle costing), SVA (shareholder value), TC (target costing) och BSC (balanced scorecard) m fl. har fått en tilltagande spridning i den akademiska litteraturen (Bjornenak & Olson, 1999). De flesta av dessa idéer eller

systemutformningar behandlar antingen ekonomistyrningstekniker direkt eller har väsentliga implikationer för dessa (Granlund & Lukka, 1998).

Ekonomistyrningsområdet har blivit ett relativt populärt forskningsområde under senare år och flertalet har utförts i Europa av både smalare och bredare karaktär (se avsnitt tidigare forskning). Studierna har främst uppmärksammat de kontextuella aspekterna vid adaptering av ekonomistyrningsverktyg så som betydelsen av institutioner, miljö, teknologi, struktur och företagsstorlek (Chenhall, 2005).

Situationen är emellertid inte riktigt densamma i Sverige där bredare kartläggningar visserligen förekommer men är undantag (Johansson *et al.* 1997). Den svenska kontexten har dessutom aldrig varit ett ”forskningsobjekt” i någon större omfattning när det gäller att specifikt dokumentera adapteringen och nyttan av traditionella (bakåtblickande, rapporterande) respektive nya (strategiskt fokuserade, framåtblickande) ekonomistyrningsverktyg (se Ask *et al.* 1996). Den kontextuella aspekten av adapteringen av ekonomistyrningsverktyg har inte heller belysts i någon större omfattning vad gäller svenska företag.

Det finns således ett forskningsmässigt behov att ur ett svensk perspektiv dokumentera implementeringen av ekonomistyrningsverktyg så som den ser ut i praktiken, något som även framhållits av bl.a. Ask *et al.* (1996). En bredare kartläggning vad gäller adapteringen av ekonomistyrningsverktyg synes därmed vara motiverad för att öka kunskapen om ekonomistyrningen i svenska företag.

Nixon & Burns (2005) menar, med hänvisning till Otley *et al.* 1995; Langfield-Smith, 1997; Mendoza & Saulpic, 2002, att det finns ett gap mellan litteratur på ekonomistyrningsområdet och tillämpning av verktygen i praktiken vilket bidrar till en problematisering av de teoretiska grunderna inom ekonomistyrning samtidigt som det påvisar betydelsen av fortsatt empirisk forskning (Nixon & Burns, 2005). Gapet mellan teori och praktik är intressant ur många aspekter, och den empiriska forskningen möjliggör ett sätt att minska detta.

Det finns även ett intresse att se huruvida kulturella och nationella skillnader har en påverkan på utformning av företagens ekonomistyrningssystem. Ett fokus som dessutom återkommer i förslag på vidare forskning i flera studier. Exempelvis vill Niehler (2001) ha belyst mer ingående om skillnader i kultur är en viktig faktor som förklarar avvikelserna i resultat mellan företag i olika länder vad gäller implementering av ekonomistyrningsverktyg.

1.3 Syfte

Huvudsyftet är att utföra en studie liknande Chenhall och Langfield-Smiths från 1998 på svensk kontext. Utöver jämförelsen är det av intresse undersöka om det finns några samband mellan företagskaraktäristiska variabler och adapteringen av ekonomistyrningsverktyg i svensk kontext. På så sätt kan en djupare förståelse erhållas för vad som kan tänkas driva på förändringar i adapteringen av ekonomistyrningsverktyg i de undersökta företagen.

Studiens delsyften är således att:

1. kartlägga och ange i vilken utsträckning ekonomistyrningsverktyg har adapterats av stora tillverkande företag i Sverige under de senaste tre åren;
2. kartlägga och ange graden av nytta som erhållits av adapteringen av ekonomistyrningsverktyg;
3. kartlägga och ange den uppskattade graden av den framtida användningen av varje ekonomistyrningsverktyg de närmaste tre åren;
4. samt att undersöka om det finns några samband mellan beskrivande variabler och användning av ekonomistyrningsverktyg i svensk kontext.

1.4 Avgränsningar

Studien har koncentrerats till att kartlägga svenska förhållanden beträffande stora tillverkande företag. Undersökningen är begränsad till att omfatta företag inom tillverkningssektorn. Storleken begränsas av antalet anställda där 500 eller fler inkluderas. Undersökningen baseras på hur adapteringen av 40 utvalda ekonomistyrningstekniker använts och upplevs under den senaste treårsperioden. Avgränsningarna har i stort sett varit givna då undersökningen är avsedd att vara en rekonstruering av Chenhalls och Langfield-Smiths tidigare studie från 1998, samma struktur har eftersträvat för att uppnå största möjliga jämförbarhet.

1.5 Disposition

Uppsatsens är disponerad enligt följande:

I kapitel 2 behandlas de metodologiska avvägningarna. Här beskrivs tillvägagångssättet och de överväganden som gjorts med avseende på undersökningens upplägg och struktur.

I kapitel 3 ges en övergripande presentation av nya och traditionella ekonomistyrningsverktyg, skillnader mellan dessa presenteras kortfattat.

I kapitel 4 presenteras tidigare forskning med likartat fokus. Inledningsvis beskrivs de breda, mer generella studierna för att därefter följas av tidigare forskning med specifikt inriktat fokus på specifika ekonomistyrningsverktyg. I samband med dessa kommenteras även tidigare forskning med utgångspunkt i den institutionella teorin och situationssynsättet.

I kapitel 5 under rubriken ”Empiri och Analys” presenteras det ur studien erhållna empiriska underlaget sammanställt i tabellform. Samtidigt kommenteras och jämförs resultatet mot Chenhalls och Langfield-Smiths studie. För att ge en djupare förståelse för den befintliga kartläggningen av de undersökta företagens val av ekonomistyrningsverktyg, analyseras sedermera även vissa utvalda ekonomistyrningsverktyg mot olika beskrivande variabler. Motivet är de av den institutionella teorins och situationssynsättets påtalade kopplingar mellan verktyg och situationsbaserade variabler. Vidare analyseras i kapitlet studiens empiriska data mot tidigare forskning på området.

I kapitel 6 framläggs resultatet och slutsatserna av kartläggningen av adapteringen, nyttan och framtida användningen av ekonomistyrningsverktyg hos de största svenska tillverkande företagen. Avslutningsvis förs en diskussion om vilka forskningsmässiga gap som existerar vad gäller kartläggning av ekonomistyrningsverktygens användning. Denna diskussion omfattar även behovet av forskning i såväl internationell som svensk kontext.

2. Metod

Kapitlet inleds med en kort presentation varpå studien mer ingående beskrivs avseende val av respondenter och genomförandet. Kapitlet innehåller vidare ett avsnitt med metodkritik, där validitet och reliabilitet behandlas och avslutningsvis kommenteras studiens generaliseringsmöjligheter.

Utgångspunkt för denna undersökning har varit en tidigare utförd kvantitativ australiensisk studie av Chenhall och Langfield-Smith (1998). Upplägget på denna tidigare utförda studie har även legat som grund för utformningen av vår studie. Genom att konstruera frågor liknande de som ställdes i den australiensiska studien möjliggörs jämförelse mellan studierna. Eftersom en rekonstruering av en tidigare kvantitativ studie görs är det givet att även metoden för denna studie är av kvantitativ karaktär.

I Chenhalls och Langfield-Smiths undersökning användes enkätutskick i pappersform. Detta är något som också begrundades för denna studie men istället valdes ett dataprogram som möjliggjorde en Internetbaserad undersökning. Genom att skicka ut ett följebrev till respondenterna via e-post med en länk direkt till den Internetbaserade enkätstudien ansågs det att kostnaden liksom tidsåtgången skulle minimeras jämfört med en traditionell brevenkät. Jacobsen (2002) menar att då e-post blir en allt vanligare kommunikationsform talar mycket för att en framtida ökning av e-postenkäter kommer att ske. Kostnader kan emellertid uppstå även vid användning av ett dataprogram men eftersom en god kontakt etablerades med företaget "Relationwise A/S" som hade förståelse för kostnadsfrågan i samband med denna typ av forskning, tilläts en gratis användning av deras dataprogram för enkätstudier.

2.1 Val av respondenter

I Chenhalls och Langfield-Smiths studie (1998) undersöktes 140 av Australiens största tillverkningsföretag. Dessa valdes utifrån en lista i

”Business Review Weekly” som listade Australiens största tillverkningsföretag. Det framgick dock inte på vilka grunder de tillverkande företagen valdes ut. Om det exempelvis rörde sig om antal anställda, omsättning etc.

I denna studie valdes de största tillverkande företagen i Sverige baserat på genomsnittligt antal anställda. Till företagssökningen användes internetbaserade sökmotorn *www.largestcompanies.com* som även finns i publicerad form ”Sveriges största företag” och årligen ges ut av Ekonomiförlaget. Vid användning av databasen valdes underkategorier inom tillverkningskategorin för att underlätta sökning och matchning. Genom att välja storlek baserat på antal anställda listades företagen upp sorterade efter detta sökkriterium med respektive kontaktinformation. De för studien intressanta företagen bedömdes vara de som hade från 500 anställda. Listan innehöll såväl noterade som onoterade företag registrerade i Sverige.

Det visade sig dock att en upprepning av företag förekom i listan, på grund av att flera företag ingick i större koncerner. Exempelvis ingick A och B i koncernen C varpå C var den intressanta att kontakta. För att undvika att en koncern fick för stor viktning i urvalet justerades listan för detta och ytterligare ett antal företag kontaktades som hade dokumenterade 450-500 anställda.

2.2 Kontakt med respondenter

Till vissa av företagen kunde e-postadresser till informationsenheten och telefonnummer till företagets informationsenhet/växel erhållas direkt via företagsdatabasen medan andra endast kunde tillgås via företagets hemsida.

Den initiala kontakten med de för studien utvalda företagen inleddes genom en användning utav e-postadresser till respektive företags informationsavdelning där e-postadressen till företagets ekonomichef efterfrågades, alternativt annan person väl insatt i vilka ekonomistyrningsverktyg som används i företaget. På detta sätt kunde uppskattningsvis 40 procent av 200 e-postadresser till ekonomichefer erhållas. Resterande 60 procent av respondenterna erhöles genom uppringning av informationsavdelningen/företagsväxeln där syftet med studien förklarades och därmed kunde e-postadressen till relevant person erhållas. De bortfall som förekom vid telefonkontakten med informationsavdelningen grundade sig i det faktum att företagets policy var sådan att informationsavdelningen inte delade ut ekonomichefens e-

postadress för undersökningar av detta slag. Uppskattningsvis rörde det sig om fem till tio stycken.

2.3 Följebrevet

Ett följebrev skickades ut till respondenterna via e-post och riktade sig till ansvarig ekonom i företaget/koncernen (se bilaga 1 för följebrev). En motivering framställdes för undersökningen och vikten av respondentens deltagande betonades. Vidare garanterades fullständig anonymitet och en länk hänvisade till enkätstudien som öppnades direkt i ett nytt fönster på skärmen. Då följebrevet är det första intrycket som respondenterna får av studien är det viktigt att däri engagera och uppmuntra respondenterna till att påbörja och genomföra enkäten. Göran Ejlertssons handbok "Enkäten i praktiken - en handbok i enkätmetodik" (2005) användes och en mall som återfinns i handboken hjälpte till att konstruera följebrevet. Ett alternativt sätt vore naturligtvis att skicka ut följebrevet per post. Detta skulle dock innebära en ovisshet ifall respondenten hade mottagit brevet. Vidare skulle respondenterna själva vara tvungna att skriva in länken till enkätstudien manuellt i adressfältet på Internet vilket ansågs kunna få respondenterna att avstå från att påbörja enkätundersökningen. Svarsperioden för studien bestämdes till tio dagar.

Följebrevet skickades i en första omgång en måndag, vidare skickades den återigen på torsdagen samma vecka för att slutligen skickas med en påminnelse måndag vecka därefter. Anledningen till varför följebrevet skickades ut även på torsdagen var att ett avtagande i svarsfrekvensen upplevdes på onsdagen. Till följd av det andra utskicket ökade respondentantalet med ytterligare 15 nya respondenter inom loppet av två arbetsdagar. Efter det tredje utskicket som namngavs som en påminnelse ökade antalet respondenter med ytterligare 8 stycken för att slutligen hamna på 72.

2.4 Enkätens utformning

Dataprogrammet som hanterade enkätundersökningen erhöles av företaget "Relationwise A/S". Det var användarvänligt och frågorna kunde konstrueras med såväl alternativsvar som skalsvar, i detta fall skala 1-7 vilket kunde tillfredsställa undersökningens syfte och därmed också validiteten (Jacobsen 2002). Validiteten diskuteras senare under avsnitt 2.7.1.

Den första av enkätens sammanlagt sex delar bestod utav, vad vi valt att benämna, bakgrundsfrågor riktade till de valda respondenterna. De efterfrågade uppgifterna i denna första var av beskrivande karaktär samt inkluderade respondentens befattning. Eftersom undersökningen garanterade respondenterna fullständig anonymitet, det vill säga ingen koppling finns mellan svar, respondent och företag, bidrog bakgrundsfrågorna till att kartlägga företagets struktur (Ejlertsson, 2005). Vidare skall här tilläggas att inte ens författarna till denna studie har en uppfattning om vilka av de tillfrågade företagen som har svarat på enkäten. Avsikten med förfarandet var att hos respondenterna i möjligaste mån minska de eventuellt förekommande tendenserna att vilja ge en något mer "positiv" bild av situationen än vad som är fallet, dvs. att respondenten säger sig använda fler nya och komplicerade verktyg i större omfattning än vad som är fallet för att inte verka omodern.

Studien som utfördes av Chenhall och Langfield-Smith innefattade sammanlagt tre bakgrundsvariabler; företagets verksamhetsområde, respondentens befattning samt antal anställda. Kompletteringarna som gjorts i denna studie innebär främst tillägg vad gäller bakgrundsdata, det vill säga inkluderande av ytterligare variabler har gjorts i den inledande beskrivande delen. Enkäten innefattade förutom frågor beträffande företagets verksamhetsområde, antal anställda och respondentens befattning även företagets andel av omsättningen utanför Sverige, den genomsnittliga tillväxten, ägarförhållandet och avkastningen på sysselsatt kapital under de senaste tre åren.

Andra delen av enkäten bestod utav 40 ekonomistyrningstekniker där de tre senaste årens användning av dessa efterfrågades. Frågorna konstruerades för att erhålla den estimerade graden av adaptering de senaste tre åren, nyttan som erhållits under senaste tre åren av verktygen samt den uppskattade framtida användningen av respektive verktyg de närmaste tre åren, på en skala från 1 till 7. För att komprimera och underlätta för respondenten i svarandet efterfrågades en ekonomistyrningsteknik i varje ny fråga. Om ingen användning existerade av den nämnda tekniken skulle frågan inte besvaras utan ett hopp till nästa fråga skulle ske. Undersökningen underlättades genom att frågorna fick matrisutformning där vertikala ledet innehöll 1) adapteringen de senaste 3 åren 2) nyttan av den använda tekniken och 3) uppskattad framtida användning av tekniken 3 år framåt och det horisontella ledet innehöll skalan 1-7. I början på varje del förklarades skalan där 1 avsåg låg användning, nytta eller framtida användning och 7 avsåg hög användning, nytta och framtida användning (se bilaga 2).

Motivet till användningen av en sjugradig skala i undersökningen är att jämförelse lättare skall låta sig göras med förlagan. Chenhall och

Langfield-Smith använde i sin studie en sjugradig skala vid mätning varför det var givet att göra detsamma. Jämförelseaspekten var primärt avgörande för valet av skala för denna studie, men kan även motiveras av att andra liknande studier använder sig av samma skallängd (Baird *et al.* 2004; Clarke, 1997; Johansson *et al.* 1997)

Emellertid bör i detta sammanhang nämnas att justeringsmöjligheterna varit begränsade, så till vida att möjligheten till jämförelse mellan studierna i största möjliga mån velat bevaras. Jämförbarhet mellan studierna har eftersträvat och prioriterats vid utformningen av undersökningen.

2.6 Svarsfrekvens

Av 200 utskick var det 92 respondenter som påbörjade studien och 72 som avslutade enkäten inom utfäst tidsram vilket motsvarar en svarsfrekvens på 36 %.

Svarsfrekvensen kan jämföras med andra internationella och liknade kvantitativa studier som vänder sig till större organisationer och individer med högre chefsbefattningar. Chenhall och Langfield-Smith hade en svarsfrekvens på 56 % medan Alder *et al.* (2000) åstadkom en svarsfrekvens på 19 % som representerar 167 nyzeeländska tillverkande företag, vilket för denna typ av undersökning inte ansågs extraordinärt lågt. Emellertid ansåg Alder *et al.* (2000) att det svårigen går att generalisera utifrån en så låg svarsfrekvens. Svartsfrekvensen hamnar i denna studie som ovan nämnt på 36 %. Detta anses vara acceptabelt vid vidare jämförelse med andra studier. Exempelvis hade Israelsen *et al.* (1996) i sin studie av ekonomistyrningsverktyg i Danmark en svarsfrekvens på 17 %. Haldma & Läätis (2002) studie på estniska företag visade en svarsfrekvens på 34,3 %, Rezaee & Szendi (1995) studie fick en svarsfrekvens på 7,5 % när asiatiska företag undersöktes och Joshi (2001) hade en svarsfrekvens på 26 %. Slutligen hade Löfsten & Lindelöf (2005) studie på svenska kunskapsföretag en svarsfrekvens på 32 % vilket visar på att svartsfrekvensen på 36 % i denna studie inte skiljer sig anmärkningsvärt när det gäller studier på svenska förhållanden.

2.7 Metodkritik och begränsningar

Ekonomistyrningsteknikerna översattes från engelska termer till svenska för att kunna appliceras på svenska företag. Svårigheter uppstår alltid vid

översättning av utländska termer på grund av begränsningar och luckor i språket, varför viss nyansskillnad kan ha uppstått när den svenska motsvarigheten valdes. De ekonomistyrningstekniker som inte har påträffats i svensk praktik eller omnämnts i litteraturen togs dessutom bort. Ytterligare tekniker lades till så som prognosanvändning då dessa från tidigare studier har visat sig existera i svensk kontext (se Arwidi 2005; Johansson 1998/1999; Wallander, 1999). Vidare utförde Chenhall och Langfield-Smith studien 1997 (publicerades 1998) och en ytterligare utveckling bör ha skett mot andra ekonomistyrningsverktyg sen dess (Arwidi 2005, Johansson 1998/1999) när det gäller den svenska kontexten.

Vissa begränsningar finns med studien vilka bör nämnas. Exempelvis omfattar enkätstudien åtskilliga metoder och tekniker och det kan inte helt och hållet uteslutas att respondenterna misstolkat vissa av dem. Genom användning av detta metodverktyg begränsades möjligheten till att ge mer utförliga förklaringar och att ställa mer detaljerade följdfrågor. För att minska dessa eventuella missförstånd gjordes ansträngningar för att enkätstudien skulle besvaras av personer med relevant kunskap och erfarenhet av företagets redovisning och ekonomistyrningssystem. Enkätundersökningen kunde eventuellt ha kompletterats med en bilaga där samtliga verktyg fick en utförlig förklaring. Nödvändigheten av en sådan bedömdes dock som liten då den, som ovan nämnts, riktade sig till och senare besvarades av personer med erfarenhet och kunskap inom ekonomistyrning, varför en sådan ej inkluderades.

Vid jämförelsen av denna studies resultat med Chenhalls och Langfield-Smiths (1998) måste här påpekas att tidsaspekten bör tas i beaktning. Det hade naturligtvis varit fördelaktigare att utföra samma studie vid samma tidpunkt för bättre jämförbarhet. Vidare, som tidigare nämnts, framgick det inte fullt ut på vilka grunder företagen valts ut för denna tidigare studie, något som måste hållas i minnet och beaktas, då denna skillnad kan inverka på jämförbarheten mellan studierna.

Nackdelen som ofta lyfts fram med studier baserade på kvantitativa metoder består i att dessa svårligen kan kombinera djup och bredd, oftast måste en avvägning göras på vad man väljer att prioritera. Då studien i fråga är inriktad på att undersöka ett relativt stort antal enheter och variabler har det dock ansetts att metoden är adekvat för studiens syfte och att vi genom detta metodval erhåller eftersökt djup.

Ytterligare bör nämnas att utvärdering av ekonomistyrningsverktygens nytta och i viss mån användningens omfattning baseras på respondentens subjektiva uppfattning. En viss snedvridning (eng. *bias*) i svaren är tänkbar, orsakad av respondenternas vilja att ge en positiv bild av sitt

arbetsområde. Svartsbortfall kan också ge upphov till detta om företag med viss karakteristika har större eller lägre benägenhet att svara än andra.

2.7.1 Validitet

Innebörden av intern validitet i detta sammanhang är om undersökningen mäter vad som avses mätas, det vill säga att insamlad data otvetydigt kan ligga till grund för undersökningens slutsatser. Validitet har kunnat säkerställas bland annat genom att studien är en rekonstruering av en tidigare studie med samma struktur och att andra liknande studier haft liknande upplägg. Genom att kontrollera att begreppen som användes i undersökningen var begripliga för handledare och testrespondent (chefsekonom vid företag X) har studien kunnat uppvisa intern giltighet vid första anblicken (Jacobsen, 2005).

För att ytterligare försäkra oss om enkätens lämplighet avseende struktur och utformning sändes den till en ekonomichef vid ett tillverkningsföretag i Skåne, (motsvarande de för undersökningen avsedda respondenterna) som var väl insatt i vilka ekonomistyrningstekniker som användes i företaget. Avsikten var att testrespondenten skulle kommentera struktur, innehåll samt den tid det tog att besvara enkäten. Ett positivt gensvar erhöles av testrespondenten, studien ansågs både användarvänlig och lättförståelig och tidsåtgången för att besvara enkätundersökningen uppskattades till omkring tio minuter. Vidare ansåg testrespondenten att ingen vidare omarbetning behövdes utan enkäten kunde skickas ut i sin befintliga form. Ytterligare testrespondenter hade varit fördelaktigt att tillfråga men då enkätstudien är en rekonstruering av Chenhalls och Langfield-Smiths studie skulle större förändringar av innehållet i enkäten innebära problem för jämförbarheten, varför ändringsmöjligheterna var begränsade. Därför begrundades de facto primärt användarvänligheten i enkätstudien. Emellertid fick ytterligare fyra anonyma testrespondenter, utan ekonomisk bakgrund, genomföra enkäten för att bedöma huruvida enkäten var användarvänlig och lättförståelig.

En annan form av validitetstestning som hade kunnat göras vore att jämföra resultatet med andra studier som har använt sig av andra metodologiska ansatser för att mäta fenomenet i samma kontext. Detta har visat sig vara svårt då ingen liknade studie har utförts i den svenska kontexten, då studier av denna omfattning svårligen kan utföras med annan metod exempelvis en kvalitativ utan att kräva alltför stora ekonomiska och tidsmässiga resurser.

2.7.2 Reliabilitet

Reliabiliteten anger i hur hög grad resultaten påverkas av tillfälligheter, eller hur säkert och exakt vi mäter det vi faktiskt mäter (Andersen, 1998). Vad gäller studiens trovärdighet görs bedömningen att den använda mätmetoden endast i mycket ringa omfattning om nu alls påverkats av sådana tillfälligheter som skulle kunna inverka på studiens resultat och slutsatser. Huruvida studien kan upprepas av någon annan forskare vid en annan tidpunkt och samma resultat erhållas är mindre intressant här. Snarare är tidsaspekten viktig när forskaren använder sig av samma frågeformulär för att se den förändringen som skett. Det är mindre troligt att ett status quo skulle uppvisas likt ett laboratorieexperiment vid en upprepning av studien trots samma kontext med samma frågeformulär. Exaktheten i mätningen beror på respondenternas förståelse och vilja att svara utifrån faktiska förhållanden. Studiens upplägg har dock varit sådant att minska eventuella tendenser till försköningar, något som berörts tidigare.

2.8 Möjlighet till generalisering

Den vanliga kritiken mot den kvantitativa metoden är att studien kan få en ytlig prägel (Jacobsen, 2005), detta har kunnat undvikas genom att utforma studien så att den är stor till omfattningen, det vill säga snuddar inte bara vid ytan utan ger ett djup i form av exempelvis två tidsdimensioner samt den erhållna nyttan av 40 uppräknade verktyg (se bilaga 2).

Antalet respondenter möjliggör även en generalisering av resultatet vilket Jacobsen (2005) menar gynnar validiteten. Svarsfrekvensen är tillräckligt hög för att en generalisering av resultaten till *de största tillverkande företagen i svensk kontext* skall kunna göras. De eventuella trender som går att se i stickprovet skulle således kunna säga någonting om populationen. Detta anses viktigt ur forskningssynpunkt samtidigt som resultatet kan jämföras med en tidigare utförd studie i en annan kontext.

Märk väl att det här inte hävdas att resultatet går att generalisera till tillverkningsföretag i allmänhet. Generaliseringsbegränsningen följer naturligt på avsaknaden av slumpmässighet i urvalsprocessen. Storlek kan exempelvis tänkas inverka på val av ekonomistyrningsverktyg i det avseendet att det finns ett samband mellan storlek och tillgång till resurser för att experimentera med nya ekonomistyrningsverktyg (Joshi, 2001; Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Härav följer att studien har sina begränsningar när det gäller att även kunna generalisera resultatet till små och medelstora tillverkningsföretag i Sverige.

De trender som går att se i stickprovet kan dock rimligtvis även tänkas gå igen i mindre företag, huruvida så är fallet låter vi dock här vara osagt. Ytterligare forskning inom ekonomistyrningsområdet, speciellt när det gäller spridningen av ekonomistyrningsverktyg är således nödvändig för att sådana generaliseringar skall kunna göras.

3. Ekonomistyrningsverktyg

Kapitlet innehåller en kortfattad beskrivning av ekonomistyrningsverktyg och vad som generellt skiljer de nya teknikerna och metoderna från de mer traditionella ekonomistyrningsverktygen.

Med ekonomistyrningsverktyg menas här de tekniker, mått och metoder som ingår i företagets ekonomistyrningssystem och vars syfte är att förse företagsledningen med information om sådana förhållanden och omständigheter som ligger till grund för och inverkar på beslutsfattandet. Exempel är tekniker och metoder för att kontrollera kostnader, mäta prestationer, utvärdera bonussystem, granska och bedöma resursallokering etc.

3.1 Nya och traditionella ekonomistyrningsverktyg

Under senare tid har ett flertal nya metoder och tekniker utvecklats och introducerats inom ekonomistyrningsområdet som en följd av förändrade förhållanden i omvärlden. Ökad konkurrens och osäkerhet karakteriserar numera företagens omgivning och har inneburit en ökad press på företagsledningen att fatta välgrundade beslut och maximera företagets vinst (Garg *et al.* 2003). De nya teknikerna anses bättre kunna leva upp till de informationskrav som ställs och ge beslutsfattare mer adekvat och användbar information än de traditionella verktygen. De nya teknikerna hävdas vara mer anpassade till rådande företagsklimat och anses i allmänhet vara mer flexibla, framåtriktade och mer strategiskt fokuserade i jämförelse med de traditionella som anses vara mer begränsade, bakåtriktade och ha karaktären av enbart planerings- och rapporteringsverktyg (Chenhall & Langfeld-Smith, 1998). Ytterligare skillnader mellan de nya och traditionella verktygen är att flera av de nya teknikerna inkluderar kvalitativa aspekter i högre utsträckning än de traditionella som tenderar att enbart ha en finansiell fokusering. Det finansiella kompletteras och kombineras nu allt som oftast av icke-finansiella mått.

Bland de nyare teknikerna märks bland annat:

- Benchmarking
- ABC (activity based costing),
- ABM (activity-based management)
- LCC (life-cycle costing)
- LCA (life-cycle analysis)
- VCA (value chain analysis)
- SVA (shareholder value analysis)
- BSC (balanced scorecard)
- VBM (value based management)

(Bjornenak & Olson, 1999, Granlund & Lukka, 1998, Garg *et al.* 2003, Waweru *et al.* 2004).

Förespråkare hävdar att dessa tekniker möjliggör ett sätt att bättre länka samman verksamheten med företagens mål och strategier (Chenhall & Smith, 1998). Bland dessa nya verktyg har framförallt aktivitetsbaserade tekniker och då särskilt ABC (activity based costing) kommit att utmärka sig (Joshi, 2001).

Fördelarna med tekniken hävdas vara många, enligt Joshi (2001) har flertalet studier gjorts som indikerar på dess fördelar. Exempelvis har ABC utmärkt sig vad gäller“ *enhancing product cost accuracy* (Brimson, 1991; Cooper & Kaplan, 1987), *providing comprehensive cost data for performance evaluation* (Joshi, 1998; Berliner & Brimson, 1988), *providing more relevant data for managerial decision making* (Krumwiede, 1998; Innes & Mitchell, 1995; Cooper & Kaplan, 1987), *greater potential for sensitivity analysis* (Shank & Govindarajan 1989), *assisting in cost reduction and cost control* (Joshi, 1998; Nguyen & Brooks, 1997; Mitchell, 1994), *product and services* (Armitage & Nicolson, 1993), *and providing a new look at value added activities* (Johnson, 1988).

Bland de traditionella verktygen återfinns till exempel budgetrelaterade tekniker i allmänhet, exempelvis operationell budget, årlig budget men också de traditionella produktkalkyleringsmetoderna som bidragskalkylering och självkostnadskalkylering. Till den traditionella sidan hör även de rent finansiellt orienterade vinst- och räntabilitetsmått som exempelvis ROI, vinst/resultat på enhetsnivå, operativt resultat etc.

4. Tidigare forskning

Kapitlet behandlar tidigare forskning inom området. En genomgång och sammanställning av resultaten från tidigare utförda och jämförbara studier görs, därefter presenteras den studie som legat till grund för denna uppsats mer ingående.

Förutom Chenhalls och Langfield-Smiths undersökning (1998) av användningen av ekonomistyrningsverktyg i tillverkningsföretag i Australien har endast en liknande studie påträffats med samma breda omfattning och uppräknig av ekonomistyrningstekniker.

Joshi (2001) gjorde en reproduktion av Chenhalls och Langfield-Smiths studie på indiska tillverkande företag. Resultaten visade att samtidigt som de australiensiska företagen ansågs relativt snabba att adaptera nya tekniker var de indiska företagen jämförelsevis långsamma när det kommer till att implementera de nya ekonomistyrningsverktygen. Den avståndstagande attityden hos de indiska företagen kan bero på de risker som är förknippade med de nya ekonomistyrningsverktygen menar Joshi (2001). Ett risktagande som är förknippat med osäkerhet vad gäller teknikernas möjlighet att bidra till en effektiv och framgångsrik ekonomistyrning på grund av avsaknaden av erfarenhet av den praktiska tillämpningen av dessa.

Alders *et al.* (2000) studie undersökte 167 nyzeeländska tillverkningsföretag och får betraktas som den studie som, förutom Joshi (2001), i många avseende efterliknar Chenhalls och Langfield-Smiths studie när det gäller omfattning och bredd av kartläggning av ekonomistyrningsverktyg. Studiens resultat visade på att en minoritet av respondenterna hade implementerat nya ekonomistyrningsverktyg så som exempelvis *ABC-kalkylering* (19%) och *Strategic Management Accounting (SMA)* (25%). Majoriteten av de tillfrågade företagen planerade däremot en vidare implementering av verktyg på ekonomistyrningsområdet inom en treårsperiod. Exempelvis var det 21 % som övervägde en implementering av ABC-kalkylering. Det traditionella ekonomistyrnings-verktyget, självkostnads-kalkylering, användes av 58 % och var därmed det verktyget som återfanns inom flest företag.

En av de senare kvantitativa undersökningar av ekonomistyrningsverktyg som genomförts är Sulaimans *et al.* studie från 2002 som inriktar sig på tillverkningsföretag i Singapore, Malaysia, Kina och Indien. Omfattningsmässigt är den inte lika bred som Chenhalls och Langfield-Smiths studie, dock förekommer det tre intressanta undersökningskategorier så som budgetering, prestationsmätt och produktkalkylering. Sammanlagt innefattade undersökningen 44 tekniker och metoder. Resultatet visar på en låg användning av de nya ekonomistyrningsverktygen i de fyra länderna. Istället är användningen av de traditionella verktygen desto mer påtaglig (Sulaiman *et al.* 2004).

Tidigare kvantitativa studier på ekonomistyrningsområdet har istället koncentrerats på specifika delområden. Av de nya ekonomistyrningsverktyg som uppmärksammats vid kvantitativ forskning omfattar majoriteten av rapporterna, i tidskrifter som Management Accounting Research och Management Accounting, tekniker som ABC-kalkylering och prestationsmätt i form av balanserat styrkort. Den tidigare kvantitativa forskningen inom området har varit fokuserad på implementeringen av kalkyleringsmetoder som exempelvis ABC-kalkylering och prestationsmätt i form av BSC. Främst på grund av att ABC-kalkylering liksom BSC ingår i gruppen nya ekonomistyrningsverktyg, och tenderar att vara de tekniker företag väljer att införa när de skall börja förändra sina ekonomistyrningssystem.

4.1 Tidigare forskning beträffande ABC-kalkylering i praktiken

Lebas (1996) studie visade att 33 % av franska företag använde sig av ABC-kalkylering medan 82 % var bekanta med begreppet år 1992. Vidare har studier visat att ABC-kalkylering har haft låg implementeringsgrad i länder som exempelvis Belgien på 19,5 % (Bruggeman *et al.* 1996) och Finland på 14 % (Virtanen, 1996). I brittiska företag visade en studie av Innes *et al.* (2000) att användningen av ABC-kalkylering föll från 21,5 % när första studien gjordes år 1994 till 17,5 % år 1999. Vidare fann Innes *et al.* (2000) en tydlig trend, att användningen av ABC är procentuellt sett högre i företag av större storlek.

I Danmark utförde Israelsen *et al.* (1996) en studie där resultatet visade på att 10 % av respondenterna använde sig av ABC medan 50 % kände till begreppet. I Norge visade Bjørnenak (1997) att 40 % av tillverkande företag hade infört eller planerade att införa ABC-tekniken.

Studier på kalkyleringsverktyg (cost accounting practices) har tidigare inte utförts i någon vidare utsträckning på svenska förhållanden menar Ask *et al.* (1996). Studien av Ask *et al.* (1996) på 156 respondenter visade att 56 % av företagen antingen hade implementerat eller hade planer på att implementera ABC-kalkylering. Implementeringen var dock betingad på utfallet av de pilot-/teststudier av ABC som vid tidpunkten för undersökningen gjordes i företagen. Nehler (2001) presenterar i sin avhandling som omfattade 145 företag från verkstadsindustrin i Sverige en betydligt lägre adaptionsgrad av ABC på 16 %.

Sammanställningen av tidigare studier över användningen av verktygen skall läsas mot det faktum att dessa är gjorda över tid och rum, men även mot det faktum att undersökningsmetoden skiljer sig åt mellan studierna och att de till sin struktur inte är identiska. Skillnad i urvalsprocess och fokus kan också föreligga. Här måste det alltså påpekas att procentenheterna i tabellen nedan erhöles från studier utförda med olika metoder. Vissa studier har haft en kvalitativ ansats medan andra en kvantitativ, en del är baserade på enkäter medan andra bygger på intervjuer. Studier har utförts kvantitativt där frågorna som efterfrågade användningen av tekniken inte vidare behövde motiveras som i de kvalitativa undersökningarna. Detta bör hållas i minnet vid jämförandet av studierna av användningen av ekonomistyrningsteknikerna.

Tabell 4.1 avseende tidigare studier i användning av ABC

Användning av ABC

Storbritannien, (Innes <i>et al.</i> (1994)	21,5%
Finland, Virtanen (1996)	14 %
Belgien, Bruggeman (1996)	19,5%
Frankrike, Lebas (1996)	33%
Danmark, Israelsen <i>et al.</i> (1996)	10%
Sverige, Ask <i>et al.</i> (1996)	56%*
Norge, Bjørnenak (1997)	40%*
Australien, Chenhall & Langfield-Smith (1998)	56%
Storbritannien, Innes <i>et al.</i> (1999)	17,5%
Nya Zeeland, Alders <i>et al.</i> (2000)	19%
Indien, Joshi (2001)	20%
Irland, Pierce (2004)	28%
Singapore, Malaysia, Kina och Indien (Sulaiman <i>et al.</i> 2004)	28%

*användning och planer på användning

En fråga kan här ställas huruvida de metodval som studierna baseras på resulterar i olika procentuella värden. Här menas att vid en studie liknade den av Chenhall och Langfield-Smith erhålls det högre värden av respondenterna när det gäller användning av ekonomistyrningstekniker. Vid studier där däremot respondenterna tillfrågas att utveckla sina svar beträffande användningen av ekonomistyrningstekniken, det vill säga vid en kvalitativ metod, erhålls troligtvis lägre värden. Detta beroende på att svaren inte blir lika definitiva.

4.2 Tidigare forskning beträffande BSC i praktiken

Medan studien av Chenhall och Langfield-Smith (1998) påvisade en användning av balanced scorecard (BSC) i 88 % av de undersökta företagen erhöll enligt Joshi (2001) Pierce and O'Dea i en studie genomförd samma år en låg implementeringsgrad av de nya ekonomistyrningsteknikerna i irländska företag där inte mer än 20 % sade sig använda BSC. Ytterligare en studie som utfördes på amerikanska företag visade en 60 % implementeringsgrad av BSC (Silk, 1998). Andra internationella studier som påträffats där användningen av BSC studerats sammanställs vidare i tabell 4.2 nedan.

Flera studier har gjorts med fokus på svensk kontext när det gäller prestationsmått i form av balanserat styrkort (BSC). Kalds och Nilssons studie från 2000 beträffande prestationsmått som utfördes på företag i de fyra nordiska länderna; Danmark, Finland, Norge och Sverige visade att de prestationsmått som reflekterade lönsamhet på enhetsnivå ansågs som de viktigaste. Mått som reflekterade aktieägarvärde ansågs förvånansvärt som de minst intressanta. Vidare tillfrågades företagen om de använde sig av BSC, VBM (Value Based Management) och SMA (Strategic Management Accounting). Kald och Nilsson (2000) menar emellertid att eftersom de nämnda begreppen kan tolkas olika bör de resultat som utmynnade från studien påvisa mer av en större trend än specifika förhållanden. 27 % av de 200 respondenterna använde sig av BSC, 22 % ansåg även använda sig av SMA medan 16 % som använde sig av VBM.

Tabell 4.2 avseende tidigare studier i användning av BSC

Användning av BSC

Kanada, Gosselin (2005)	30%+
Tyskland, Österrike, Schweiz: Speckbacher <i>et al.</i> (2003)	25%+
Sverige, Kraus & Lind (2002/2003)	24%-
Finland, Malmi (2001)	31%-
Sverige, Norge, Finland, Danmark: Kald & Nilsson (2000)	22%- (61%)*
USA, Silk (1998)	17%+
Irland, Peace & O'Dea (1998)	20%+

*framtida användning

+ kvantitativ studie, fler än 72 respondenter

Den kvalitativa studien av Kraus och Lind (2002/2003) omfattande 17 av Sveriges största börsnoterade företag visade att fyra av företagen använde sig av BSC och inom ytterligare två företag förekom BSC på affärsområdesnivå. Vidare ger studien av Kraus och Lind (2002/2003) stöd för Kalds och Nilssons studie från 2000, att de finansiella måtten har hög prioritet eftersom dessa anses vara mer logiska och trovärdiga än icke-finansiella mått som ofta är kvalitativa och vanligtvis svårare att mäta.

4.3 Tidigare forskning beträffande traditionella ekonomistyrningstekniker i praktiken

I svenska börsnoterade företag fann Johansson (1998/1999), som använde en metod liknade Chenhall och Langfield-Smiths, att finansiell flerårsplanering sker i 55 % av företagen medan 89 % av dessa likaledes angav att budget användes. Av de företag som använde sig av budget framgick även att 26 % vid tidpunkten för undersökningen planerade eller genomförde större förändringar av budgeteringsprocessen när det gäller planering. Vidare konstaterar Johansson (1998/1999) att 91 % av företagen sammanställer prognoser. 12,5 % angav vidare att de övervägde att ersätta budget med prognoser medan ca 9 % angav att de snarare avsåg att komplettera budgeten med prognoser.

Johansson (1998/1999) menar att budget och balanserat styrkort i olika sammanhang ställts mot varandra i svensk normativ litteratur och

hänvisar till Lindvall (1997) och Wennberg (1996). Balanserat styrkort lanseras ofta som ett ersättningsverktyg för budget medan Johansson menar att det går att dra slutsatsen från Kaplan och Nortons resonemang att det balanserade styrkortet istället bör ses som en länk mellan strategi och budget. Dessa två tekniker ses både av upphovsmännen till BSC och i praktiskt tillämpning snarare som substitut, menar Johansson (1998/1999). Arwidi (2005) menar även att internationella studier har visat att BSC endast i undantagsfall övertagit budgetens roll.

Johansson (1998/1999) förklarar att budget som tillhör de ”traditionella ekonomistyrningsverktygen” ofta avskaffas i samband med att organisationen eftersträvar större flexibilitet och att det ”rårkar” sammanfalla med att det balanserade styrkortet introduceras varpå det balanserade styrkortet blir ett substitut för budget.

Johansson *et al.* (1997) konstaterade att 89 % av svenska börsbolag använde sig av budget medan 40 % indikerade på att en förändring i budgetprocessen kommer att ske. 13 % av budgetanvändarna övervägde dessutom att ersätta budgeten på koncernnivån med rullande prognoser.

En studie av 168 finska företag utfördes 1998 av Ekholm och Wallin. Studien visade att relativt få företag (25 %) planerade att avskaffa den årliga budgeten medan 61 % menade att en utveckling av denna istället skulle ske för att möta nya krav.

4.4 Tidigare forskning beträffande variabler som påverkar implementering av ekonomistyrningsverktyg

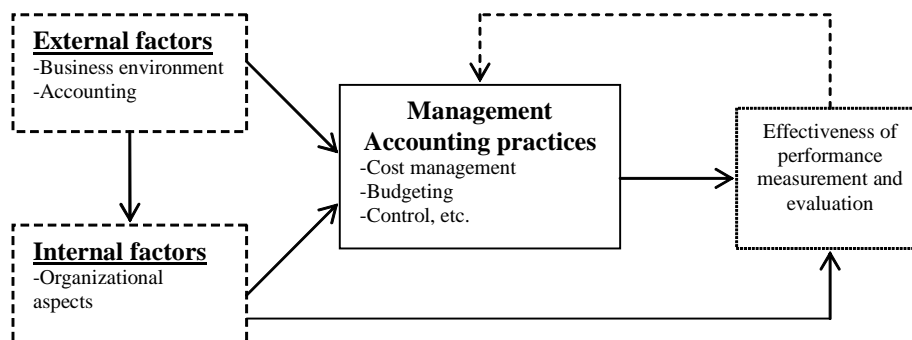
Den institutionella teorin används ofta för att förklara utformningen av ekonomistyrningssystem i företag. Farashahi *et al.* (2005) visade genom att studera 101 forskningsstudier mellan tidsperioden 1990-2000 (77 st. från USA och resterande från länder som Kanada, Norge, Danmark etc.) att den institutionella teorin förekom i 81 % av fallen och en tilltagande förekomst har skett sedan år 2000 i den ekonomiska forskningen.

Granlund och Lukka (1998) använder sig av den *institutionella teorin* för att beskriva de faktorer som driver homogeniseringen av användningen av ekonomistyrningsverktyg. De faktorer som påverkar och formar ekonomistyrningsverktyg har identifierats som produktions- och informationsteknologi, konkurrensintensitet, organisationsstruktur, organisatoriska processer, inter-organisatoriska relationer, strategi, utbildning, administrativa och sociala kontroller, lagstiftning och annan

reglering, finansiella marknader samt kultur på både nationell och företagsnivå (Granlund & Lukka, 1998; Bruce *et al.* 2005).

Den ekonomiska forskning som sker med institutionell teori har sin utgångspunkt i att den institutionella miljön är ett knippe av politiska, sociala och legala grundläggande regler som företaget måste anpassa sin produktion, utbyte och distribution för att anpassa sig till omgivningens krav (Farashahi *et al.* 2005; Nygaard & Bengtsson 2002). Det uppkommer en diskussion om isomorfism dvs. företagets anpassning till omgivningens krav. Detta görs för att legitimitet ska kunna skapas istället för att företaget efter bästa förmåga ska kunna effektivisera verksamheten.

Andra studier har tagit avstamp i *situationssynsättet* (Contingency theory) där företagets effektivitet är i fokus, något som tidigare har nämnts i inledningskapitlet. Situationsvariabler har undersökts för att förklara valet av ekonomistyrningsverktyg. Figur 4.4.1 visar den teoretiska referensramen som användes i studien av Haldma och Lääts, (2002) för att förklara företagens val av ekonomistyrningsverktyg.



Figur 4.4.1 Theoretical framework of the contingency approach (Haldma & Lääts (2002) Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, 13, s.384)

De faktorer som främst varit föremål för undersökning på företagsnivå är alltså faktorer kopplade till den externa miljön (Haldma & Lääts, 2002). Av de externa faktorerna har forskningen främst fokuserat på osäkerhet (teknologisk utveckling) och fientlighet (konkurrenssituationen) medan de mest undersökta interna faktorerna har varit storlek, teknologi och strategi enligt Haldma och Lääts (2002) med hänvisning till Hartmann,

2000; Chapmann, 1997; Merchant, 1984; Khandwalla, 1977. När det gäller nationell kultur och företagskulturers inverkan på valet av ekonomistyrningsverktyg har studier genomförts av bl.a. O'Connor, 1995; Harrison, 1992 och Hofstedt, 1984 (Haldma & Läät, 2002).

Storleken på organisationen, definierad som antal anställda eller omsättning, har ett flertal gånger belysts vad gäller sambandet mellan denna och användning av ekonomistyrningsverktyg. Företagets storlek har visat sig ha betydelse när man undersökt användningen av ekonomistyrningsverktyg i praktiken; Chenhall och Langfield-Smith (1998) visade att storlek är en avgörande faktor som inverkar på valet av en mer komplex ekonomistyrning (se även Pierce 2004; Joshi 2001, Pierce & O'Dea, 1998). Vidare argumenterar Pierce & O'Dea, (1998) enligt Joshi (2001) att multinationella företag i större grad är utsatta för granskning och kritik vad gäller användningen av traditionella ekonomistyrningstekniker eftersom dessa inte anses ha de fördelar som genereras av nya ekonomistyrningstekniker, något som hävdas av förespråkarna i den normativa litteraturen.

En studie som genomförts i svensk kontext när det gäller sambandet mellan valet av ekonomistyrningsverktyg och situationsvariabler är en undersökning gjord av Löfsten och Lindelöf (2005) där 183 nya kunskapsföretag i Sverige undersöktes. I den nämnda studien låg fokus på variabler relaterade till företagets strategiska orientering och deras inverkan på valet av utformningen av ekonomistyrningssystemet.

Gyllbergs och Svenssons (2002) avhandling vid Lunds universitet studerade situationsfaktorers påverkan på utformningen av ekonomistyrningssystem. Studien undersökte små och medelstora företag (mellan 100-500 anställda) varpå 30 tillverkande företag i Sverige undersöktes. Situationsfaktorer som användes i studien var uppdelade i tre kategorier; produktionssituationen, omgivning och affärsstrategi. Gyllberg och Svensson (2002) visade ekonomistyrningsverktyg valdes i företagen baserat på företagsspecifika situationsvariabler.

Vidare använde Nehler (2001) situationsvariabler som förklaring till användningen av ABC i de svenska företagen. Resultatet visade på att företagsstorleken har betydelse för implementeringen och användningen av ABC i de studerade fallen. Ju större företag desto mer resurser tillgängliga för att implementera ABC menar Nehler (2001) i sin resultatdiskussion. Förutom företagsstorleken har även faktorer som kalkylens strategiska betydelse och huruvida företaget är budgetstyrt eller inte en inverkan. De företag som anser att kalkyler är viktiga som styrinstrument använder sig mer av ABC Liknade resonemang kan hänföras till variabeln budgetstyrning, företag som använder sig av

budgetstyrning tenderar att påvisa en större grad av ABC användning. Detta samband är signifikant menar Nehler (2001).

4.5 Trender i tidigare forskning

Sammanfattningsvis kan sägas att ekonomistyrningsverktygs användning har i olika länder undersökt med inriktning på olika delområden. Det finns få studier som har haft ansatsen att kartlägga användningen av de verktyg som ingår i företagens ekonomistyrningssystem, istället har djupare studier gjorts på ett eller flera verktyg. De senaste fem åren har dock studier liknande Chenhalls och Langfield-Smiths framlagts och fler är att vänta. .

Jämförelse mellan studierna har därför gjorts med största tillförsikt och presenteras här för att ge en trendindikation snarare än en konkret procentuell jämförelse. Sammanställningen av den tidigare forskningen i tabellform gjordes för att en lättare överblick skulle fås.

De trender som kan skönjas i de tidigare forskningsstudierna är att nya ekonomistyrningsverktyg har fått ökat fokus både i den normativa litteraturen, ur forskningssynpunkt och hos forskningsobjekten dvs. i företagen. Vad gäller de traditionella verktygen, så som exempelvis budgetering, verkar dessa snarare utvecklas och kompletteras av de nya än att substitueras.

5. Empiri och analys

I detta kapitel presenteras studiens empiriska data vilken jämförs genom att analyseras mot Chenhalls och Langfield-Smiths studie. Vidare följer en analys där de beskrivande variablerna relateras till ett antal utvalda ekonomistyrningstekniker.

Samtliga undersökta verktyg har rangordnats efter hur många av respondenterna som angett att verktyget i någon omfattning använts i företaget under de senaste tre åren. Indelning har gjorts i tre kategorier, hög användning, måttlig användning samt låg användning, en indelning som följer strukturen i Chenhalls och Langfield-Smiths studie. Samma struktur följer även när det gäller nyttan och förväntad framtida betoning. De ekonomistyrningsverktyg som valdes ut att studeras är desamma som återfinns i Chenhalls och Langfield-Smiths studie.

Till kategorin hög användning (även vad gäller hög nytta och hög förväntad framtida användning) har de verktyg hänförs vars adapteringsgrad ligger mellan 90 till 100 %, till kategorin måttlig användning hänfördes de verktyg med en adaptationsgrad mellan 80 och 90 %, varefter hänfördes övriga till kategorin låg användning det vill säga med en adapteringsgrad understigande 80 %.

Även om gruppen måttlig adaptering innefattar en adapteringsgrad som kan anses vara relativt hög, en procentandelen 80-90 %, har gränserna för respektive kategori satts i likhet med gränserna i Chenhalls och Langfield-Smiths studie. Genom att följa Chenhalls och Langfield-Smiths kategorisering i denna studie kan bättre jämförbarhet uppnås. Jämförbarheten är här viktig ur följande perspektiv; jämförbarheten mellan de två länderna är intressant då olika nationella skillnader kan förklara skillnader i adapteringen av ekonomistyrningsverktyg. Vidare bör tidsperspektivet beaktas. Det blir således en jämförbarhet över två dimensioner då studierna är utförda i skilda, dock förvisso liknande, kontexter och med tidsskillnad på sju-åtta år. Med liknande kontexter avses här att både Australien och Sverige är öppna länder, marknadsorienterade, västerländska och har en internationell närvaro och utbyte med andra länder.

5.1 Beskrivande data

Chenhalls och Langfield-Smiths studie från 1998 avsåg att undersöka till vilken grad australiensiska tillverkningsföretag adapterat traditionella och nya ekonomistyrningsverktyg. Även nyttan från de olika teknikerna och de framtida intentionerna för vidare användning av teknikerna undersöktes. 78 användbara svar erhöles av totalt 140 utskickade enkäter. I tabell 1 i bilaga 3 visas de beskrivande variabelerna som bestod utav industriklassificering, respondentens befattning och antal anställda i respektive företag.

Tabell 5.1 avseende beskrivande data

Beskrivande data

Klassificering verksamhet	Antal	Utländskt ägande	antal
Livsmedel	12	Merparten består utav utländskt ägande	30
Trä och pappersprodukter	6	Merparten består utav svenskt ägande	36
Kemiska produkter	8	Blandat ägande	6
Metallindustri	7		
Verkstadsindustri	23	Total:	72
Annat	16		
Totalt	72		
Befattning -respondent		Genomsnittliga avkastningen på sysselsatt kapital (tre år)	
Ekonomichef	40	<5%	11
Controller	23	6-10%	14
Annan chefsbefattning	9	10-15%	25
Annan befattning	0	>15%	22
Totalt	72	Total:	72
Storlek -antal anställda		Den genomsnittliga årliga tillväxten de senaste tre åren	
<500	13	<0%	8
500-1000	15	0-5%	37
1000-5000	27	5-10%	16
>5000	17	>10%	11
Total:	72	Total:	72

Omsättning utanför Sverige	
0-25%	19
26-50%	9
51-75%	11
75-100%	32
Totalt	71

I tabell 5.1 ovan presenteras de erhållna svaren från enkätens första del rörande de beskrivande variablerna (vidare refereras de till som *de beskrivande variablerna*). De erhållna svaren fördelades över verksamhetsområdena på följande vis; livsmedel 12 st. (16,7 %), trä och pappersprodukter 6 st. (8,3 %) kemiska produkter 8 st. (11,1 %), metallindustrin 7 st. (9,7 %), verkstadsindustri 23 st. (31,9 %), annat 16 (22,2 %)

Av respondenterna är majoriteten *ekonomichefer* 40 st. (55,5 %), nästa stora grupp har angett befattningen *controller* 23 st. (31,9 %) medan övriga 9 st. (12,5 %) har en annan form av *chefsbefattning*. Ingen av respondenterna valde kategorin *annan befattning*. Härmed kan det konstateras att de respondenter som besvarat enkäten var de som inledningsvis identifierat som mest lämpliga, det vill säga personer kunniga och väl insatta i ekonomistyrningen på företagen.

När det gäller *företagens storlek* (definierat som antal anställda) erhöles flest svar från de företag där antalet anställda är mellan 1 000 och 5 000 (37,5 %). Fördelningen på resterande storlekskategorier; mindre än 500 (i realiteten mellan 450 och 500), mellan 500 och 1 000 anställda samt mer än 5000 anställda hade 18 %, 21 % respektive 23,6 %.

Beträffande *ägarkategorier* blev fördelningen följande; företag där merparten består av utländskt ägande utgör 42%, företag där merparten består av svenska ägare utgör 50%, och resterande 8 % har ett blandat ägande.

Kategoriserade efter *avkastning på sysselsatt kapital* hade 15,3 % en avkastning under fem procent, 19,4 % låg mellan fem och tio procent, medan 34,7 % av respondenterna hade en procentuell avkastning på mellan 10 och femton procent, och resterande 30,6 % hade en procentuell avkastning överstigande 15 procent.

Tillväxten i företagen såg ut enligt följande; 11,1 % av företagen hade en negativ tillväxt (under noll procent), majoriteten på 5,4 % hade en tillväxt

mellan noll och fem procent. Vidare hade 22,2 % av respondenterna en tillväxt mellan fem och tio procent, medan 15,3 % hade en högre tillväxt än tio procent.

De ovan beskrivande variablerna som erhöles i denna studie kommer senare mer ingående att analyseras i avsnitt 5.6 och framåt. Det som här kan sägas är att Chenhall och Langfield-Smiths hade tre beskrivande variabler; klassificering/verksamhetsområde, respondenternas befattning och företagsstorleken baserat på antal anställda (se bilaga 3, tabell 1). Klassificeringen ter sig annorlunda på grund av att den engelska indelningsterminologin inte stämmer fullt ut vid en översättning varpå svensk klassificeringsuppdelning valdes. Vad som dock kan utläsas är att den australiensiska studien hade flest respondenter från metallindustrin medan i den svenska dominerade respondentföretagen från verkstadsindustrin. En möjlig förklaring är att detta har skett av slumpmässigt men också/eller att företagsstrukturen ter sig annorlunda i de två länderna. Vidare hade den australiensiska studien flest respondenter (64 st) med ekonomichefs/controllerbefattning och denna studie har i likhet med förlagan en majoritet vad gäller ekonomichefer och controllers. När det gäller företagsstorleken har denna studie 450 anställda och uppåt medan Chenhall och Langfield-Smiths studie även omfattade 16 företag i gruppen 0-200 anställda och 18 företag i gruppen 200-500. Dock för att undersöka de största tillverkande företagen i Sverige valdes en gräns vid 450 anställda varpå Chenhall och Langfield-Smiths avsåg även de att studera de största tillverkande företagen i Australien. Avsikten var densamma i de båda studierna men hamnade i olika respondentkategorier. Den svenska studien fick som ovannämnt störst respons från företag i kategorin 500-1000 anställda medan i den australiensiska studien var svaren jämt fördelade över företagsstorlekarna.

De beskrivande variablerna har en effekt vid jämförelse med den australiensiska studien. Det är dock svårt att uttala sig om variablernas eventuella påverkan på studiernas jämförbarhet. Ytterligare studier med andra respondenter men med samma syfte behövs för att avgöra huruvida skillnaden i resultatet artar sig.

5.2 Relativ adaptering av ekonomistyrningsverktyg

Adapteringen av de 42 ekonomistyrningsteknikerna i Chenhalls och Langfield-Smiths studie sammanställdes i tabell 2 i bilaga 3, där tekniker rangordnades efter andelen respondenter som svarat att det i företaget finns en användning av verktyget. Tabellen är uppdelad i hög, medel och låg adapteringsgrad. Procentenheterna avser alltså hur många av de

undersökta företagen som använder sig av ekonomistyrningstekniker. Det verktyg som har haft högst adaptering i den australiensiska studien var *budget för planering*, något som samtliga av de undersökta företagen använde sig av. Den lägsta adapteringen hamnade på procentenheten 49 % med ekonomistyrningstekniken *värdekedjeanalys* som kan ses nedan i tabell 5.2.

Tabell 5.2 *avseende adaptering av ekonomistyrningsverktyg*

<i>Adaptering av ekonomistyrningsverktyg i Sverige och Australien - en jämförelse</i>	Sverige			Australien	
	% adaptering	Rangord.	N	% adaptering	
Hög adaptering					
Strategisk planering	100%	1	72	91%	HA**
Prestationsmätning: Operativt resultat (företag)	99%	2	71	88%	MA
Planering: Prognoser (kvartalvisa, månadsvisa)	96%	3	69	-*	-
Prestationsmätning: Genererat kassaflöde ("cash flow")	96%	3	69	99%	HA
Planering: Prognoser (ett år och längre)	94%	4	68	90%	HA
Budgetering: Avvikelseanalys (intäkter och kostnader)	94%	4	68	95%	HA
Budgetering: Kontrollera kostnader	93%	5	67	99%	HA
Prestationsmätning: Vinst/resultat på enhetsnivå	93%	5	67	90%	HA
Strategiska planer utvecklade i samband med budget	90%	6	65	87%	MA
Budgetering: Resultat och finansiell planering	90%	6	65	100%	HA
Måttlig adaptering					
Icke-finansiella mått: Kvalitativa mått	89%	7	64	87%	MA
Strategiska planer utvecklade frikopplat från budget eller prognos	88%	8	63	71%	LA
Prestationsmätning: Avkastning på investerat (ev. sysselsatt) kapital	88%	8	63	96%	HA
Budgetering: Koordinera aktiviteter mellan enheter	86%	9	62	94%	HA
Mått på de anställdas attityd/inställning	86%	9	62	88%	MA
Mått på kundnöjdhet	86%	9	62	88%	MA
Självkostnadskalkylering.	85%	10	51	79%	LA
Planering: Prognoser som substitut för budget	83%	11	60	-*	-
Leverantörssäkerhet	83%	11	60	86%	MA
Balanserat styrkort (BSC)	82%	12	59	88%	MA
Lönsamhetsanalys (produkter/kunder)	82%	12	59	88%	MA
Budgetering: Resursallokering	81%	13	58	99%	HA
Låg adaptering					
Planering: Rullande prognoser	76%	14	55	-*	-
Benchmarking med externa organisationer	76%	14	55	77%	LA
Grupprestationer	74%	15	53	87%	MA

Benchmarking operationella processer	74%	15	53	91%	HA
Break-even analys	72%	16	52	88%	MA
Benchmarking inom den interna organisationen	72%	16	52	85%	MA
Bidragkalkylering	71%	17	61	76%	LA
Kalkylmässigt resultat (exempelvis EVA)	68%	18	49	58%	LA
Livscykelanalys (produkter)	68%	18	49	71%	LA
Benchmarking- produktenheter/kvalité	67%	19	48	88%	MA
Benchmarking – styrningsprocesser	64%	20	46	94%	HA
ABC-kalkylering	63%	21	45	56%	LA
Benchmarking – strategisk planering	57%	22	41	91%	HA
Aktivitetsbaserad budgetering	53%	23	38	78%	LA
Värdekedjeanalys	47%	24	34	49%	LA
Aktivitetsbaserad styrning	46%	25	33	68%	LA
Aktieägarvärdeanalys (Value Based Management)	42%	26	30	64%	LA
Operationsanalys	42%	26	30	55%	LA

*ej inkluderad i den australiensiska studien
 **HA= hög adaptering 90-100%, MA= måttlig adaptering 80-90%, LA= låg adaptering 0-80%.

I tabell 5.2 har samtliga undersökta verktyg rangordnats efter hur många av respondenterna som angett att verktyget i någon omfattning används i företaget. Indelning har gjorts på tre kategorier, hög adaptering, måttlig adaptering samt låg adaptering som nämnts ovan.

Eftersom vissa ekonomistyrningsverktygen ersattes av andra i denna studie vore jämförelse av de båda studiernas rangordning något felvisande (rullande prognoser, prognoser som substitut för budget och månadsvisa/kvartalsvisa prognoser har exempelvis lagts till). Därför valdes en rangordning av de ekonomistyrningsverktyg som studerades på svensk kontext och verktygen för den australiensiska kontexten visas vilken grupp verktygen tillhörde, det vill säga till gruppen hög, medel eller låg användning genom att beteckningarna HA, MA och LA används (se tabell 5.2).

Den procentuella rangordningen visar vilka ekonomistyrningsverktyg som används mest i de svenska respektive de australiensiska företagen. I de svenska företagen är det *strategisk planering* som samtliga respondenter använder sig av, N=72 det vill säga 100 %. Medan *Budgetering för resultat och finansiell planering* användes av samtliga australiensiska respondenter (100 %).

ABC

När det gäller ABC som tillhör de nya ekonomistyrningsverktygen visar det sig att 56 % i Australien jämfört med 63 % i Sverige har adapterat ABC. Jämförs ABC-adapteringen med tidigare studier om ABC kan det utläsas, att en tilltagande användning har skett bland svenska företag. Ask *et al.* (1996) visade på att 56 % av svenska tillverkande företag använde samt planerar att använda ABC. Vidare vid en internationell jämförelse ligger studiens erhållna procentsats betydligt över genomsnittet (se tabell 4.1). Dock måste här påpekas att studierna i tabell 4.1 utfördes mellan åren 1994 och 2005 och adapteringen av ABC bör visa sig vara annorlunda i dagsläget i de olika länderna. Ett annat påpekande är att jämförelse med tabellen 4.1 bör göras med viss försiktighet då olika mätmetoder användes i studierna (mer om detta se avsnitt 4.1).

BSC

BSC-adapteringen visar sig vara procentuellt sett något lägre i svenska företag år 2005 än i de australiensiska år 1997 även om skillnaden kan sägas vara marginell. Denna skillnad kan ha sitt ursprung i tidsaspekten eftersom här hävdas att BSC var en produkt som starkt lanserades under 1990-talet av konsultfirmor. 82 % av respondenterna i Sverige respektive 88 % i Australien säger att de har adapterat verktyget. Jämförs adapteringen av BSC med tidigare forskning kan det utläsas att både denna och Chenhalls och Langfield-Smiths studie påvisar en betydligt högre procentandel även om en direkt jämförbarhet är omöjlig (något som beror på att studierna undersöker större företag men också att metoden skiljer sig åt mellan studierna). Studier utförda på svensk kontext, exempelvis Kraus och Lind (2002/2003), har endast erhållit en procentsats på 24 % medan Kald och Nilsson (2000) fick 22 % i adaptering av BSC i de fyra nordiska länderna där även Sverige ingick (se avsnitt 4.2). Vidare måste här beläggas att Kraus och Lind (2002/2003) samt Kald och Nilsson (2000) har utgått från en kvalitativ ansats där respondenterna även fick motivera valet av ekonomistyrningsverktygen. Varför procentsatsen är hög kan bero på att respondenterna använder en del av BSC (exempelvis kundperspektivets nyckeltal används) och därmed blev svaret att företagen använder hela BSC när de egentligen bara använder en del av den. Här kommer resonemanget som förts tidigare under avsnitt 4.1 in gällande erhållna skillnader från kvalitativa och kvantitativa studier.

Döma av tabell 5.2 existerar BSC tillsammans med budgetering. Detta kan ge en indikation att BSC inte nödvändigtvis är ett substitut för budgetering något som ofta hävdas i den normativa litteraturen. Om BSC

skulle vara ett substitut för budget borde inte de procentuella värdena för såväl BSC som budgetering i tabellen vara så höga, utan vi borde då istället se en viss avvägning mellan dessa

Hög adaptering

I kategorin hög adaptering återfinns 10 av de sammanlagt 40 verktygen. *Strategisk planering* återfinns överst i rangordningen, något som samtliga företag angett ingår i deras ekonomistyrningssystem (100 %), tätt följt av *operativt resultat för prestationsmätning* på 99 %. På delad tredje plats i rangordningen återfinns *korttidsprognoser* och *prestationsmätning genom genererat kassaflöde* på 96 %, följt av *långtidsprognoser* och *avvikelseanalys*, båda med en adapteringsgrad på 94 %. Femte platsen är även den delad av budget för att kontrollera kostnader och *prestationsmätning: vinst på enhetsnivå* med 93 % adaptering. Rangordnade som nummer sex, med en adapteringsgrad på 90 % återfinns *strategiska planer utvecklade i samband med budget* samt *budgetering för resultat och finansiell planering*.

Överlag kan det sägas att inom gruppen hög adaptering återfinns traditionella ekonomistyrningsverktyg och prognoser (som valdes specifikt för den svenska kontexten). Tabellen visar att de högt adapterade teknikerna bland svenska företag hamnade även i samma adapteringsgrupp i Chenhalls och Langfield-Smiths studie, förutom *prestationsmätning för operativt resultat* och *strategiska planer utvecklade i samband med budget* som upplevdes av de australiensiska företagen ha en måttlig adaptering

Måttlig adaptering

Av de traditionella verktygen är det *budgetering för att koordinera aktiviteter mellan enheter* och *budgetering vid resursallokering* som återfinns i gruppen måttlig användning. Vidare dominerar gruppen av de nya ekonomistyrningsverktygen i form av icke-finansiella mått. Verktyg som syftar till att fungera som planeringsverktyg återfinns också i denna grupp liksom kalkyleringsverktyg. I Chenhalls och Langfield-Smiths studie är det också icke-finansiella prestationsmått som dominerar gruppen. De traditionella verktygen som *prestationsmätning för operativt resultat* och *strategiska planer utvecklade i samband med budget* återfinns i den australiensiska studien i den måttliga adapteringen medan dessa två tekniker istället hamnar i gruppen hög adaptering hos de svenska tillverkande företagen.

Låg adaptering

Vidare domineras gruppen låg adaptering i de svenska företagen åter av de nya ekonomistyrningsverktygen. Den största skillnaden avser *benchmarking för strategisk planering* som i den australiensiska studien hamnade högt i rangordningen medan i svenska företag bedömdes användningen som låg (91 respektive 57 %) och *benchmarking för operationella processer* med en adaptering på 74 % i svenska företag respektive och 91 % i de australiensiska.

Den minsta adapteringen i svensk kontext var av *operationsanalys* där endast 41 % av respondenterna hade adapterat verktyget medan *värdekedjeanalys* hade lägst adaptering i Chenhalls och Langfield-Smiths studie på 49 % (i svenska företag hamnade den på 41 %). *Operationsanalys* hade även i de australiensiska företagen bedömts som låg med en adapteringsgrad på 55 %.

5.3 Nyttan och uppskattad framtida användning av ekonomistyrningsverktyg

Respondenterna fick, på en sjugradig skala, ange den upplevda nyttan av respektive verktyg. En skala på 1-7 användes där 1 innebar för respondenterna att låg nytta erhöles av verktyget och 7 innebar för respondenterna en hög nytta. Givet detta kunde ett medelvärde räknas ut för samtliga respondenter som framgår av tabellen ovan. Här måste påminnas att de olika stegen på skalan dock bedöms subjektivt av respondenterna och kan ha olika innebörd för olika respondenter. Standardavvikelsen räknades fram för att se spridningen i svaren och antalet respondenter som besvarade frågan kan utläsas i kolumn "N". Vidare rangordnades samtliga verktyg efter den upplevda nyttan och delades in i grupperna hög-, måttlig- och låg nytta. Medelvärdet för respektive verktyg jämfördes därefter med medelvärdet från Chenhalls och Langfield-Smiths studie.

Nyttan av de implementerade ekonomistyrningsverktygen och den förväntade framtida betoningen av dessa sammanställdes av Chenhall och Langfield-Smith i tabell 3 i bilaga 3. Tidsperioden avsåg de senaste tre åren när det gäller den erhållna nyttan av ekonomistyrningsverktyg och framtida betoningen sträckte sig tre år framåt i tiden. Medelvärdet baserades på respondenternas svar på en skala 1-7 vilket bidrog till att den största dokumenterade nyttan hamnade på 5,26 avseende tekniken *budget med syfte att kontrollera kostnader*. Den lägsta nyttan med medelvärde

3,02 erhöjls av tekniken *aktivitetsbaserad styrning* (activity based management, ABM).

Tabell 5.3a avseende nyttan av ekonomistyrningsverktyg

Nyttan av ekonomistyrningsverktyg i Sverige och Australien - en jämförelse	Sverige				Australien			
	Medel	Stdav	Rang.	N	Medel	Stdav	N	t-test
Hög nytta								
Prestationsmätning: Operativt resultat (företag)	5,58	(1,64)	1	71	4,75	(1,40)	69	3,216*
Icke-finansiella mått: Kvalitativa mått	5,46	(1,19)	2	64	4,09	(1,39)	68	6,065*
Budgetering: Kontrollera kostnader	5,40	(1,35)	3	67	5,26	(1,28)	77	0,638
Prestationsmätning: Vinst/resultat på enhetsnivå	5,38	(1,76)	4	67	5,06	(1,50)	70	1,147
Budgetering: Resultat och finansiell planering	5,02	(1,43)	5	65	4,83	(1,56)	78	0,753
Budgetering: Avvikelseanalys (intäkter och kostnader)	4,97	(1,44)	6	68	5,11	(1,48)	74	0,570
Planering: Prognoser (kvartalsvisa, månadsvisa)	4,94	(1,48)	7	69	-	-	-	
Prestationsmätning: Genererat kassaflöde ("cash flow")	4,93	(1,73)	8	69	4,40	(1,40)	77	2,044*
Lösamhetsanalys (produkter/kunder)	4,88	(1,68)	9	59	4,32	(1,42)	69	2,044*
Mått på kundnöjdhet	4,65	(1,46)	10	62	4,49	(1,56)	69	0,604
Levarantörssäkerhet	4,63	(1,54)	11	60	4,26	(1,59)	67	1,329
Prestationsmätning: Avkastning på investerat (ev. sysselsatt) kapital	4,60	(1,84)	12	63	5,18	(1,45)	75	2,07*
Självkostnadskalkylering.	4,59	(1,80)	13	61	4,69	(1,76)	62	0,312
Budgetering: Koordinera aktiviteter mellan enheter	4,51	(1,58)	14	62	4,31	(1,31)	73	0,804
Måttlig nytta								
Budgetering: Resursallokering	4,48	(1,64)	15	58	4,21	(1,73)	77	0,918
Benchmarking: produktenheter/kvalité	4,47	(1,54)	16	48	4,02	(1,53)	69	1,561
Strategisk planering	4,42	(1,38)	17	72	4,55	(1,21)	71	0,599
Bidragkalkylering	4,42	(1,86)	17	51	4,18	(1,49)	59	0,751
Benchmarking operationella processer	4,31	(1,55)	18	53	3,90	(1,58)	71	1,441
Planering: Prognoser (ett år och längre)	4,22	(1,84)	19	68	4,04	(1,46)	70	0,638
Benchmarking inom den interna organisationen	4,00	(1,67)	20	52	3,74	(1,40)	66	0,920
Strategiska planer utvecklade i samband med budget	3,94	(1,73)	21	65	4,83	(1,56)	68	3,118*
Strategiska planer utvecklade frikopplat från budget eller prognos	3,92	(1,56)	22	63	4,37	(1,69)	55	1,504
Break-even analys	3,92	(1,50)	22	52	3,79	(1,46)	67	0,476
Mått på de anställdas attityd/inställning	3,90	(1,72)	23	62	3,65	(1,52)	69	0,883
Grupprestationer	3,79	(1,70)	24	53	3,99	(1,44)	68	0,700
Benchmarking med externa organisationer	3,57	(1,53)	25	55	3,61	(1,53)	60	0,140

Låg nytta								
Värdekedjeanalys	3,39	(2,01)	26	34	3,17	(1,27)	38	0,561
Kalkylmässigt resultat (exempelvis EVA)	3,34	(1,76)	27	49	4,21	(1,53)	45	2,548*
Benchmarking: styrningsprocesser	3,30	(1,60)	28	46	4,09	(1,49)	73	2,737*
Planering: Rullande prognoser	3,28	(2,10)	29	55	-	-	-	
Balanserat styrkort (BSC)	3,25	(1,77)	30	59	4,17	(1,52)	69	3,164*
Planering: Prognoser som substitut för budget	3,14	(2,06)	31	60	-	-	-	
Livscykelanalys (produkter)	3,08	(1,57)	32	49	3,16	(1,39)	55	0,276
Operationsanalys	3,03	(1,63)	33	30	3,20	(1,52)	43	0,456
Benchmarking – strategisk planering	3,02	(1,44)	34	41	3,66	(1,62)	71	2,096*
ABC-kalkylering	3,00	(1,89)	35	45	3,23	(1,86)	44	0,579
Aktivitetbaserad styrning	2,97	(1,56)	36	33	3,02	(1,46)	53	0,150
Aktieägarvärdeanalys (Value Based Management)	2,80	(1,71)	37	30	3,38	(1,74)	50	1,453
Aktivitetbaserad budgetering	2,74	(1,66)	38	38	3,58	(1,55)	61	2,552*

*signifikansnivå $\alpha=5\%$,
(Hög nytta 4,5+; Måttlig nytta 3,5-4,5; Låg nytta 0-3,5)

Även den förväntade framtida användningen med betoning på tre år framåt rangordnades efter medelvärde, där även i detta fall skala 1-7 användes i undersökningen. Detta bidrog till att *budget i syfte att kontrollera kostnader* även här hamnade överst i rangordningen med ett medelvärde på 5,85 medan *operationsanalys* (operations research techniques) hamnade längst ner med ett medelvärde på 3,36.

Tabell 5.3b avseende uppskattad framtida användning av ekonomistyrningsverktyg

Uppskattad framtida användning av ekonomistyrningsverktyg i Sverige och Australien - en jämförelse	Sverige				Australien			
	Medel	Stdav	Rang.	N	Medel	Stdav	N	t-test
Hög uppskattad framtida användning								
Budgetering: Kontrollera kostnader	5,76	(1,25)	1	68	5,85	(1,01)	77	0,479
Prestationsmätning: Operativt resultat (företag)	5,75	(1,52)	2	71	5,09	(1,50)	69	2,585*
Icke-finansiella mått: Kvalitativa mått	5,64	(1,10)	3	64	4,78	(1,54)	68	3,672*
Prestationsmätning: Vinst/resultat på enhetsnivå	5,50	(1,64)	4	66	5,51	(1,50)	70	0,037
Planering: Prognoser (kvartalvisa, månadsvisa)	5,49	(1,45)	5	69	-	-	-	
Strategisk planering	5,39	(1,32)	6	72	5,73	(1,05)	71	1,703
Lönsamhetsanalys (produkter/kunder)	5,37	(1,63)	7	59	5,61	(1,11)	69	0,985
Prestationsmätning: Genererat kassaflöde ("cash flow")	5,36	(1,53)	8	69	4,88	(1,55)	66	1,811
Budgetering: Avvikelseanalys (intäkter och kostnader)	5,24	(1,43)	9	68	5,85	(1,01)	77	2,993*

Ekonomistyrningsverktyg i svensk praktik

Budgetering: Resultat och finansiell planering?	5,17	(1,55)	10	65	5,41	(1,17)	77	1,050
Prestationsmätning: Avkastning på investerat (ev. sysselsatt) kapital	4,95	(1,83)	11	63	5,60	(1,46)	75	2,321*
Mått på kundnöjdhet	4,92	(1,45)	12	62	5,17	(1,59)	69	0,937
Levantörssäkerhet	4,83	(1,53)	13	60	4,94	(4,71)	67	0,380
Benchmarking- produktenheter/kvalité	4,80	(1,63)	14	49	4,69	(1,56)	69	0,371
Budgetering: Resursallokering	4,79	(1,55)	15	58	5,05	(1,34)	77	1,043
Planering: Prognoser (ett år och längre)	4,78	(1,83)	16	67	5,21	(1,37)	70	1,561
Benchmarking operationella processer	4,72	(1,67)	17	53	5,15	(1,50)	73	1,514
Budgetering: Koordinera aktiviteter mellan enheter	4,71	(1,63)	18	62	5,08	(1,48)	73	1,382
Självkostnadskalkylering.	4,67	(1,87)	19	61	4,80	(1,83)	62	0,390
Mått på de anställdas attityd/inställning	4,56	(1,39)	20	63	4,63	(1,60)	69	0,2672
Bidragkalkylering	4,53	(1,88)	21	51	4,47	(1,69)	59	0,1762
Måttlig uppskattad framtida användning								
Strategiska planer utvecklade i samband med budget	4,42	(1,85)	22	64	5,39	(1,69)	68	3,148*
Strategiska planer utvecklade frikopplat från budget eller prognos	4,33	(1,81)	23	63	4,37	(1,79)	55	0,120
Benchmarking inom den interna organisationen	4,25	(1,57)	24	52	4,96	(1,44)	66	2,555*
Grupprestationer	4,00	(1,74)	25	53	4,89	(1,56)	68	2,960*
Break-even analys	3,96	(1,66)	26	52	4,37	(1,46)	67	1,431
Planering: Rullande prognoser	3,89	(2,06)	27	56	-	-	-	
Balanserat styrkort (BSC)	3,88	(1,96)	28	58	4,83	(1,50)	69	3,091
Benchmarking -styrningsprocesser	3,70	(1,60)	29	47	5,12	(1,48)	71	4,940*
Benchmarking med externa organisationer	3,69	(1,61)	30	54	4,78	(1,63)	60	3,586*
Värdekedjeanalys	3,68	(2,06)	31	34	3,24	(1,82)	38	0,962
Planering: Prognoser som substitut för budget	3,56	(2,01)	32	59	-	-	-	
Livscykelanalys (produkter)	3,53	(1,73)	33	49	3,67	(1,76)	55	0,4082
Låg uppskattad framtida användning								
Benchmarking - strategisk planering	3,48	(1,54)	34	40	4,81	(1,62)	71	4,226*
Kalkylmässigt resultat (exempelvis EVA)	3,44	(1,76)	35	49	3,66	(2,10)	47	0,557
Aktivitetsbaserad styrning	3,41	(1,72)	36	32	4,33	(1,80)	53	2,321*
ABC-kalkylering	3,24	(1,90)	37	45	4,68	(1,97)	44	3,330*
Aktivitetsbaserad budgetering	3,24	(1,77)	37	37	4,63	(1,85)	61	3,664*
Operationsanalys	3,23	(1,68)	38	30	3,36	(1,89)	43	0,302
Aktieägarvärdeanalys (Value Based Management)	2,77	(1,71)	39	31	4,25	(2,09)	37	3,155*
*signifikansnivå $\alpha=5\%$, HFA 4,5+ MFA 3,5-4,5 LFA 0-3,5								

T-test utfördes för att jämföra skillnader i medelvärde i nyttan för vart och ett av verktygen. En genomgång av tabellen visar att endast elva av fyrtio verktyg hade signifikanta skillnader i medelvärde mellan Sverige och Australien.

De verktyg som hade signifikanta skillnader var *prestationsmätning: operativt resultat, kvalitativa mått, prestationsmätning för genererat kassaflöde, lönsamhetsanalys, prestationsmätning: avkastning på investerat kapital, strategiska planer utvecklade i samband med budget, kalkylmässigt resultat (EVA), benchmarking: styrningsprocesser, BSC, benchmarking för strategisk planering* och *aktivitetsbaserad budgetering*. Statistisk signifikans betyder att det inte är troligt att vi erhållit skillnaden av en ren slump. I detta sammanhang betyder signifikansen att man i exempelvis Australien generellt sett upplever högre nytta av vissa verktyg än vad respondenterna generellt sett gör i Sverige, och vice versa (beroende på vilket medelvärde som var högst). Av de uppräknade verktygen anser sig de svenska respondenterna ha haft en större genomsnittlig nytta av de fyra första än vad de australiensiska företagen ansåg vid tidpunkten för den studien. För de övrigt uppräknade verktygen är fallet det motsatta, det vill säga de australiensiska företagen ansåg sig vid tidpunkten för den studien ha haft större nytta av dessa verktyg än vad respondenterna i denna svenska studie haft. Av dessa är alla utom *prestationsmätning: avkastning på investerat kapital* att hänföra till de nya verktygen. Denna olikhet kan möjligen förklaras av tidsskillnaden mellan studierna men eventuellt också av skillnader i ländernas företagsklimat och generella företagsstruktur.

Hög Nytt

Vid jämförelse av de olika nyttorna fick *prestationsmätning vid operativt resultat* högst genomsnittlig nytta av de undersökta företagen (5,58 på den sjugradiga skalan). I den australiensiska studien var det *budget för att kontrollera kostnader* som upplevdes ge den största genomsnittliga nyttan för respondenterna (5,26).

Måttlig Nytt

Gruppen måttlig nytta domineras av *strategiska planer* och *benchmarking* så som *strategisk planering, strategisk planering i samband med budget* och *frikopplat från budget* och *benchmarking med externa organisationer, med den interna organisationen, operationella processer* liksom *benchmarking med produkt/kvalitet*. Vidare är det de

ickefinansiella mått som mått på anställdas attityder och grupprestationer som hamnar i denna grupp.

Låg Nytt

Det lägsta medelvärdet av nyttan för svenska företag erhöles av *aktivitetsbaserad budgetering* (2,74) medan det i Chenhalls och Langfield-Smiths studie var *aktivitetsbaserad styrning* (3,02) som placerade sig sist i rangordningen.

En möjlig förklaring till den höga erhållna nyttan när det gäller prestationsmätning kan vara att genom dessa verktyg kan resultaten snabbt ses i företagen. Benchmarking som hamnar i måttlig adaptering kan företag se ett resultat av men kanske kräver en ytterligare överblick för ekonomichefer än prestationsmätning som erhålls genom konkreta tal. I kategorin låg nytta där aktivitetsbaserad styrning återfanns kan ha en förklaring i att företag generellt har begränsad erfarenhet och kunskap om begreppet aktivitetsbaserad styrning eller aktivitetsbaserad budgetering eftersom dessa verktyg ingår i de nya ekonomistyrningsverktygen.

Hög uppskattad framtida användning

Den främsta framtida betoningen av ekonomistyrningsverktyg hos de svenska företagen ligger på *budget för att kontrollera kostnader* (se tabell 5.3b). Vidare är det *prestationsmätning vid operativt resultat* och *kvalitativa mått* som de undersökta respondenterna ansågs att i framtiden ha en fortsatt hög användning av. Prognoser på månadsbasis och kvartalsbasis (det vill säga prognos med kort tidshorisont) hamnar också i kategorin hög framtida användning.

Chenhalls och Langfield-Smiths studie visar i likhet med denna studie att *budget för att kontrollera kostnader* i högsta grad är relevant och kommer så vara även fortsättningsvis under de kommande åren. För de australiensiska företagen var budget för att kontrollera kostnader det verktyg som tilldelades den högsta relativa nyttan vid rangordningen. I den studien erhöles verktyget det högsta medelvärdet på 5,85 medan medelvärdet av nyttan för verktyget i fråga i svenska företag ligger något lägre med ett medelvärde på 5,76.

Denna studie styrker det av Chenhall och Langfield-Smith förda resonemanget att de traditionella verktygen kommer att upprätthålla sin starka position även i framtiden. Dessa mått omfattar budget och

prestationsmätning av finansiell karaktär. Men vad som även kan ses är en ytterligare betoning på kvalitativa mått hos de svenska företagen.

Måttlig uppskattad framtida användning

I denna grupp är det framförallt olika kategorier av benchmarking som dominerar; *benchmarking med externa organisationer, med den interna organisationen* liksom *benchmarking för styrningsprocesser*. Det framstår som rimligt att dessa verktyg skulle hamna här eftersom de nämnda verktygen upplevs av respondenterna ha bidragit till måttlig nytta. Vidare är det *strategiska planer utvecklade frikopplat från budget* och *strategiska planer utvecklade i samband med budget, break-even analys* och *grupprestationer* som återkommer i både måttlig nytta och måttlig uppskattad framtida användning grupperna.

Låg uppskattad framtida användning

Minst framtida uppskattade användning erhöles av *aktieägaranalys* med ett medelvärde på 2,77. Företagen anser att någon vidare och mer omfattande betoning av verktygets användning än vad som görs idag inte kommer att ske, snarare tvärtom. Detta är också en minskning från den gradanvändning som varit fallet under de senaste tre åren i den svenska praktiken (se tabell 5.5).

Sammanfattningsvis kan konstateras vad gäller den uppskattade framtida betoningen att resultaten från de båda studierna inte skiljer sig nämnvärt åt. Signifikanta skillnader föreligger endast i ringa omfattning, och de är för övrigt små. Den australiensiska studien visade vid en jämförelse med denna studie att företagen vid tidpunkten för den studien uppskattade en något högre framtida användning vad gäller benchmarking, aktivitetsbaserade tekniker och icke-finansiella mått.

5.4 Relativ förändring mellan nytta och uppskattad framtida användning

För jämförande ändamål med Chenhall och Langfield-Smith (1998) sammanställdes tabell 5.4.

Chenhall och Langfield-Smith sammanställde de ekonomistyrningsverktyg som hade minst sex stegs skillnad i rangordning mellan användningen av ekonomistyrningsverktyget idag och den uppskattade

framtida användningen av verktyget (se tabell 4 i bilaga 3). Detta skedde på 15 % signifikansnivå. Med detta menas att alla 42 teknikerna rangordnades efter användning och sedan rangordnades ännu en gång efter hur respondenterna uppskattade den framtida användningen av verktygen. Enligt Chenhall och Langfield-Smith skulle denna jämförelse indikera på var den största sannolikheten för förändring ligger.

De verktyg som ingår i tabellen är alltså de som bedömdes av respondenterna påtagligt skulle komma att få annorlunda betoning vid framtida användning. Resultatet visade att *strategisk planering*, *produktanalys* och olika slag av *benchmarking* ansågs vara de verktyg som främst ansågs få annorlunda betoning av de undersökta företagen. Vidare visar tabellen att traditionella ekonomistyrningsverktyg så som *ROI*, *självkostnadskalkylering* och *bidragskalkylering* skulle minska i den framtida betoningen. *Budgetering för att kompensera enhetschefer* får också en minskad framtida betoning för respondenterna.

Tabell 5.4 avseende nytta och framtida användning

Nytta vs. uppskattad framtida användning	Relativ rangordning*		
	Nytta: Plats i rangordningen	Uppskattad framtida användning: Plats i rangordningen	Skillnad
Stigande rangordning			
Strategisk planering	17	6	+11
Planering: Prognoser (ett år och längre)	19	16	+3
Mått på de anställdas attityd/inställning	23	20	+3
Sjunkande rangordning			
Budgetering: Avvikelseanalys (intäkter och kostnader)	6	9	-3
Budgetering: Koordinera aktiviteter mellan enheter	14	18	-4
Bidragskalkylering	17	21	-4
Break-even analys	22	26	-4
Benchmarking inom den interna organisationen	20	24	-4
Budgetering: Resultat och finansiell planering?	5	10	-5
Benchmarking med externa organisationer	25	30	-5
Värdekedjeanalys	26	31	-5
Operationsanalys	33	38	-5
Självkostnadskalkylering.	13	19	-6
Kalkylmässigt resultat (exempelvis EVA)	27	35	-8

* Indikerar verktygets plats i rangordningen av de sammanlagda 40 verktygen

Tabellen visar den plats som ekonomistyrningstekniker har fått efter att en rangordning gjordes.

Tabellen listar de ekonomistyrningsverktyg som hade en skillnad i rangordning mellan erhållen nytta (tabell 5.3a) och uppskattad framtida användning (tabell 5.3b) på minst tre steg i denna studie (sex steg i Chenhall & Langfield-Smith). Tabellen kan enligt Chenhall & Langfield-Smith (1998) ge en indikation på de tekniker där förändringar vad gäller grad av användning är störst att vänta.

Emellertid anses att denna jämförelse mellan nytta och trolig framtida användning ("future emphasis") svårligen låter sig göras. Bilden kan bli något missvisande då själva graden av användning senaste tre åren inte beaktas i sammanhanget. Exempelvis behöver inte en teknik som ett företag har haft hög nytta av automatiskt innebära en betydande framtida användning. Kopplingen är allt annat än uppenbar och det behöver inte heller finnas någon. Behovet av ett verktyg kan vara litet vilket trots att nyttan är hög inte resulterar i någon nämnbar användning. Därav finns det en anledning till att i denna studie utöver nyttoaspekten även inkludera grad av verktygens tidigare användning.

Därav följer att tabellen ovan i vissa avseenden kan vara missvisande och bör studeras med viss försiktighet. Detta faktum blir än mer uppenbart då vi kontrasterar tabellen med användning de senaste tre åren och framtida användning (tabell 5.5). Exempelvis, enligt tabellen ovan skulle svenska företag (i likhet med Chenhall & Langfield-Smiths studie) lägga relativt mer vikt vid *strategisk planering* under kommande år jämfört med tidigare, detta gäller i viss grad även långtidsprognoser och mätning av anställdas attityder. Då vi kontrasterar detta med användning/framtida användning tabellen fås motstridande resultat.

En ytterligare anmärkning måste även här göras mot Chenhall och Langfield-Smiths angrepp på relationen mellan de olika verktygen. Med detta menas att i den australiensiska studien läggs en stor fokus på en rangordning av teknikerna vilket uppfattas som att en intern konkurrens mellan teknikerna föreligger. För att hänvisa till Arwidi (2005) som i likhet med Otley (1999) menar att de olika teknikerna som exempelvis budgetering, BSC, ABC och EVA måste ses som delar av ett styrsystem. De nya teknikerna är i första hand av komplementär karaktär och när deras användning studeras bör teknikerna ses i ett sammanhang.

5.5 Förändring mellan adaptering och uppskattad framtida användning

Medan Chenhalls och Langfield-Smiths studie endast avsåg att mäta huruvida en adaptering förekom av de uppräknade ekonomistyrningsteknikerna, efterfrågades i den här studien dessutom en gradanvändning. Detta betyder att i denna studie kunde respondenterna även välja, efter att ha svarat ja på frågan om adaptering till vilken grad användningen skedde på en skala 1-7. Jämförbarheten ändras inte eftersom respondenterna svarade på frågan om tekniken användes och hoppade över om ingen användning av tekniken skedde utan frågan fick på detta sätt enbart en ytterligare intressant infallsvinkel.

Gradanvändningen visar alltså om tekniken används men dessutom kan sammanställning av ett medelvärde visa om tekniken används mer än andra tekniker och om tekniken anses ha en relevans och vidd i de undersökta företagen.

Tabell 5.5 avseende adaptering och uppskattad framtida användning. Jämförelse rangordning och medelvärde.

Jämförelse rangordning och medelvärde av adaptering och uppskattad framtida användning	Relativ rangordning*			Medelvärde		
	Adaptering	Framtida användning	Skillnad	Adaptering	Framtida användning	Skillnad
Stigande						
Benchmarking- produktenheter/kvalité	20	14	6	4,40	4,80	0,40
Benchmarking operationella processer (drift-/tillverkningsprocesser)	23	17	6	4,11	4,72	0,61
Planering: Prognoser som substitut för budget	37	32	5	2,88	3,56	0,68
Lösamhetsanalys (produkter/kunder)	11	7	4	4,86	5,37	0,51
Levarantörssäkerhet	17	13	4	4,5	4,83	0,33
Mått på kundnöjdhet	15	12	3	4,61	4,92	0,31
Benchmarking -styrningsprocesser	32	29	3	3,24	3,70	0,46
Aktivitetsbaserad budgetering	40	37	3	2,76	3,24	0,48
Mått på de anställdas attityd/inställning	22	20	2	4,24	4,56	0,32
Grupprestationer (ex. produktivitet för gruppen)	27	25	2	3,60	4,00	0,40
Värdekedjeanalys	33	31	2	3,15	3,68	0,53
Prestationsmätning: Vinst/resultat på enhetsnivå	5	4	1	5,40	5,50	0,10
Benchmarking: Strategisk planering	7	6	1	5,21	5,39	0,18
Benchmarking inom den interna organisationen	25	24	1	3,88	4,25	0,37

Ekonomistyrningsverktyg i svensk praktik

Planering: Rullande prognoser	28	27	1	3,42	3,89	0,47
Balanserat styrkort, Balanced scorecard	29	28	1	3,42	3,88	0,46
ABC-kalkylering	38	37	1	2,87	3,24	0,37
Oförändrad						
Budgetering: Kontrollera kostnader	1	1	0	5,76	5,76	0,00
Prestationsmätning: Operativt resultat (företag)	2	2	0	5,72	5,75	0,03
Icke-finansiella mått: Kvalitativa mått (ex. leveranssäkerhet, innovationer etc.)	3	3	0	5,44	5,64	0,20
Prestationsmätning: Genererat kassaflöde ("cash flow")	8	8	0	5,19	5,36	0,17
Avvikelseanalys (intäkter och kostnader)	9	9	0	5,12	5,24	0,12
Break-even analys (kosnad-volym-vinst-analys)	26	26	0	3,75	3,96	0,21
Benchmarking med externa organisationer	30	30	0	3,40	3,69	0,29
Benchmarking: Strategisk planering	34	34	0	3,10	3,48	0,38
Aktivitetsbaserad styrning	36	36	0	2,94	3,41	0,47
Aktieägarvärdeanalys (Value based management)	39	39	0	2,80	2,77	-0,03
Fallande						
Planering: Prognoser (kvartalvisa, månadsvisa)	4	5	-1	5,42	5,49	0,07
Prestationsmätning: Avkastning på investerat (ev. sysselsatt) kapital	10	11	-1	4,92	4,95	0,03
Budgetering: Resursallokering	14	15	-1	4,67	4,79	0,12
Strategiska planer utvecklade i samband med budget	21	22	-1	4,35	4,42	0,07
Budgetering: Koordinera aktiviteter mellan enheter	16	18	-2	4,58	4,71	0,13
Bidragkalkylering	19	21	-2	4,41	4,53	0,12
Operationsanalys	35	38	-3	2,97	3,23	0,26
Budgetering: Resultat och finansiell planering	6	10	-4	5,28	5,17	-0,11
Prognoser (ett år och längre)	12	16	-4	4,79	4,78	-0,01
Kalkylmässigt resultat (exempelvis EVA)	31	35	-4	3,29	3,44	0,15
Strategiska planer utvecklade frikopplat från budget eller prognos	18	23	-5	4,43	4,33	-0,10
Självkostnadskalkylering	13	19	-6	4,70	4,67	-0,03
Livscykelanalys (produkter)	24	33	-9	3,97	3,53	-0,44
*rangordning efter medelvärde						

Överlag kan det av tabell 5.5 avläsas att omfattningen av användandet av de flesta undersökta teknikerna uppskattas av respondenterna att öka. Detta har en betydelse för ekonomistyrning i svenska företag på så sätt att en större framtida betoning kommer att ske av teknikerna vilket indikerar att ekonomistyrningsverktyg är viktiga både i dagsläget och i framtiden för svenska företag. Trots att tekniker i den ”fallande kategorin” tappar plats i rangordningen kan av medelvärdet avläsas att omfattningen av användningen dock ser ut att öka. De teknikerna som faller i användningen om man ser till medelvärdet faller då generellt sett endast marginellt och dessa är dessutom få till antalet (är markerade i fetstil i tabellen ovan). En intressant notis är att *budgetering* för olika syften hamnar i den fallande kategorin medan *benchmarking* och *icke-finansiella mått* bedöms få ökat fokus. Detta är intressant eftersom budgetering ingår i de traditionella verktygen medan de övriga i de nya.

5.6 Utvalda nya och traditionella variabler i relation till företagsspecifika variabler

Utöver en jämförelse mellan Chenhalls och Langfield-Smiths (1998) studie och denna på svensk kontext har vissa ekonomistyrningsverktyg valts som representerar de nya respektive de traditionella ekonomistyrningsverktygen. Avsikten är att söka hitta mönster som kan indikera på förekomsten av ett samband mellan användningen av ett verktyg och företagssbeskrivande variabler för att ge intressanta uppslag och idéer till vidare forskning. Företagen indelades i grupper med hjälp av variablerna hämtade från bakgrundsfrågorna.

De verktyg som valts ut för närmre undersökning är *BSC*, *ABC* samt *prognos som substitut för budget*, *rullande prognoser och budget för att kontrollera kostnader* och *budget för resultat och finansiell planering*. Valet av dessa verktyg grundas dels på iakttagelsen att tidigare studier har uppmärksammat en del av dessa verktyg (se avsnitt 4) och för att dessa ofta får representera de nya respektive traditionella.

Användningen av de olika verktygen och utformningen av ekonomistyrningssystemet i ett företag har i tidigare forskning angripits utifrån situationssynsättet. Olika beskrivande variabler har tidigare visat sig ha en inverkan på valet av ekonomistyrningsverktyg i företag (se Löfsten & Lindelöf; 2005, Pierce; 2004, Pierce & O’Dea; 1998, Moore & Chenhall; 1994; Joshi 2001) De beskrivande variabler som valts att studeras närmre är framför allt *storlek* (baserat på antal anställda), *verksamhetsområde* och *ägande* men även *tillväxt*, *avkastning på kapital* och *omsättning i utlandet* kommenteras kortfattat.

5.6.1 Storlek

Chenhall och Langfield-Smith visade i sin studie att storlek hade en påverkan av valet av ekonomistyrningsverktyg. Andra tidigare studier har också indikerat att det finns en ”storlekseffekt” vad gäller användning av nya ekonomistyrningstekniker (se Pierce & O’Dea, 1998; Moore & Chenhall 1994; Pierce, 2004; Joshi, 2001) Studierna visar på att större företag tenderar att använda de nya och mer avancerade ekonomistyrningsverktygen (som ABC och BSC) i större utsträckning än mindre företag.

Tabellen skall läsas så att i raden längst ned finns angivet antalet i respektive grupp. Procentalen utgör adapteringen i respektive grupp. Ex, i nedanstående tabell finns 13 stycken i gruppen runt 500 anställda, av dessa använder 77 % BSC.

Tabell 5.6.1 avseende adaptering och storlek

Adaptering	Storlek			
	(450)<500	500-1000	1000-5000	>5000
<i>Verktyg</i>				
BSC –balanced scorecard	77%	80%	93%	71%
ABC –activity based costing	77%	40%	67%	65%
Prognos som substitut för budget	85%	73%	93%	76%
Prognos: rullande	54%	80%	89%	71%
Budget: kontrollera kostnader	100%	93%	89%	94%
Budget: resultat- och finansiell planering	100%	80%	89%	94%
Antal i resp. grupp	13	15	27	17

I tabell 5.6.1 är respondenterna grupperade efter storlek (baserat på antal anställda). När det gäller de nya mer strategiskt inriktade verktygen som BSC och ABC finns det i insamlade data inget som tyder på att någon storlekseffekt är närvarande. Avsaknaden av en påvisad storlekseffekt kan möjligtvis förklaras av att undersökningen specifikt riktat sig till kategorin större tillverkande företag och att när företag väl nått viss storlek så ger ingen vidare expansion upphov till ytterligare förändringar i adapteringen av ekonomistyrningsverktyg, varför ingen skillnad finns mellan företagen i undersökningen. Överlag har de undersökta företagen en stor adapteringsgrad av ekonomistyrningsverktyg vid jämförelse med tidigare studier i svensk praktik.

5.6.2 Klassificering -verksamhetsområde

Tabell 5.6.2 avseende adaptering och verksamhetsområde

Adaptering	Verksamhetsområden					
Verktyg	Livsmedel	Trä- och pappersprodukter	Kemiska produkter	Metall-industri	Verkstads-industri	Annat
BSC – <i>balanced scorecard</i>	58%	100%	100%	86%	83%	81%
ABC – <i>activity based costing</i>	67%	83%	50%	57%	57%	63%
Prognos som substitut för budget	67%	83%	88%	71%	78%	88%
Prognos:rullande	58%	83%	100%	57%	74%	75%
Budget:kontrollera kostnader	92%	100%	100%	100%	91%	94%
Budget: resultat- och finansiell planering	83%	100%	100%	100%	91%	81%
Antal i resp. kategori	12	6	8	7	23	16

*från tabell 5.2

När respondenterna delas in efter verksamhetsområde säger sig samtliga företag (100 %) inom Trä- och pappersprodukter och Kemiska produkter ha adapterat verktyget BSC, följt av Metall- och Verkstadsindustri samt Annat på mellan 81-86 %. Intressant är här att kategorin Livsmedel uppvisar en jämförelsevis låg adaption på 58 %.

Den högsta adapteringsgraden för ABC återfinns hos företagen inom Trä- och pappersprodukter (83 %), medan Kemiska produkter hade den lägsta adapteringsgraden på 50 %. Däremellan återfinns ABC i Livsmedel på 67 %, Annat på 63 % och Metall- och Verkstadsindustri båda på 57 %.

På frågan om *prognos* har kommit att användas som *substitut för budget* inom företaget uppger relativt många av respondenterna att detta har skett. Livsmedelskategorin har den lägsta andelen på 67 %, medan Kemiska produkter och Annat ligger i topp på 88 %.

Rullande prognoser, här visar det sig att av de i kategorierna Livsmedel och Metallindustri uppgav 42 % resp. 43 % att man inte använder sig av detta (i alla fall inte under senaste treårsperioden). Däremot använde samtliga i kategorin Kemiska produkter rullande prognoser. Siffrorna för kategorierna Trä- och papper, Verkstad och annat är motsvarande 83 %, 74 % resp. 75 %.

För *budget för att kontrollera kostnader* liksom *budget för resultat och finansiell planering* är adapteringen hög inom samtliga kategorier. Här

ligger Trä- och pappersprodukter, Kemiska produkter samt Metallindustri på en hundra procentlig adaptation, följt av övriga tre kategorier.

Vad som är intressant att uppmärksamma här är att det mellan olika verksamhetsområden föreligger betydliga variationer i adaptering av de olika ekonomistyrningsverktygen. Detta är särskilt tydligt vad gäller de nya ekonomistyrningsverktygen. Vad detta beror på är dock en fråga för den fortsatta forskningen. Kanske är vissa verktyg helt enkelt mer lämpade för vissa verksamhetsområden, eller så är vissa verksamhetsområden mer långsamma och konservativa än andra när det gäller absorbering av nya idéer och genomföring av förändringar.

5.6.3 Ägarförhållande

Ägarförhållandet kan ge en indikation om företagets kulturskillnader baserat på om företaget har sitt säte i Sverige eller i utlandet. Företagskulturen men också den nationella eller den internationella kulturen har en stark påverkan enligt den institutionella teorin (se Granlund & Lukka, 1998) och situationssynsättet för att kartlägga valet av ekonomistyrningsverktyg.

Tabell 5.6.3 avseende adaptering och ägarförhållandet

Adaptering	Ägarförhållandet		
	Merparten utländskt ägande	Merparten svenskt ägande	Blandat ägande
<i>Verktyg</i>			
BSC –balanced scorecard	77%	89%	83%
ABC –activity based costing	53%	67%	83%
Prognos som substitut för budget	77%	89%	100%
Prognos:rullande	67%	83%	100%
Budget:kontrollera kostnader	93%	94%	100%
Budget: resultat- och finansiell planering	97%	86%	100%
Antal i resp. kategori	30	36	6

Respondenterna kategoriserade på grundval av ägarförhållandet sammanställs i tabellen ovan. De tre kategorier utgörs av *merparten utländskt ägande*, *merparten svenskt ägande* och *blandat ägande*. De flesta respondenterna tillhör de två förstnämnda kategorierna, med en relativt jämn fördelning mellan dessa. Kategorin *blandat ägande* är

jämförelsevis liten, vilket gör det desto svårare att med större säkerhet uttala sig om denna grupp.

För BSC gäller att adapteringen synes vara större hos företag med övervägande svenskt ägande (89 %) än för utländskt ägande (77 %), medan blandat ägande hamnar mellan dessa (83 %). Adapteringen av ABC är även högre för företag där merparten av ägandet är svenskt, 67 % jämfört med 53 % för utländskt ägande. Åter uppkommer samma mönster vid *prognos som substitut för budget och rullande prognoser*.

För *budget för att kontrollera kostnader* är skillnaden mellan grupperna liten, båda kategorierna ligger här något över nittio procent. Blandat ägande återfinns i topp på hundra procent.

Däremot när det gäller adapteringen av *budget för resultat- och finansiell planering* är det istället kategorin med övervägande del utländskt ägande som uppvisar den högsta andelen på 97 %, medan kategorin med svenskt ägande hamnar på 86 %.

Det förefaller som att det finns tendenser att de företag vars ägande till övervägande del är svenskt i högre utsträckning har adapterat de nya verktygen. I varje fall uppvisar företag med minst lika stor andel svenskt ägande som utländskt ägande en högre adapteringsgrad av de nya verktygen.

5.6.4 Tillväxt

Löfsten och Lindelöf (2005) menade bland annat att företagets tillväxt påverkar adapteringen av nya ekonomistyrningsverktyg. Givet detta resonemang borde en indikation till samband uppvisas i nedanstående tabell.

Tabell 5.6.4 avseende adaptering och tillväxt

Adaptering	Tillväxt			
	<0%	0-5%	5-10%	>10%
<i>Verktyg</i>				
BSC –balanced scorecard	75%	84%	81%	82%
ABC –activity based costing	63%	73%	56%	36%
Prognos som substitut för budget	63%	89%	69%	100%
Prognos: rullande	63%	78%	63%	100%
Budget: kontrollera kostnader	88%	95%	94%	91%
Budget: resultat- och finansiell	100%	89%	94%	82%

planering				
Antal i resp. kategori	8	37	16	11

Tabell 5.9.1 visar respondenterna uppdelade i fyra olika tillväxtintervall negativ (<0 %), låg (0-5 %), medel (5-10 %) och hög (>10 %). Intervallen avser den genomsnittliga tillväxten under de senaste tre åren. Tillväxten under de senaste åren förefaller inte påverka adapteringen och vice versa på en signifikant nivå. Av tabellen kan det dock utläsas att det finns en trendindikation mot att företagets adaptering av de nya verktygen (BSC, ABC) är störst då tillväxten ligger på 0-5 % medan prognoser används mest vid större tillväxt än 10 %. Budgetering varierar mellan negativ tillväxt och högre än 10 % i tillväxt. För att kunna se en tydligare Tillväxtvariabeln kommer under avsnitt 5.6.7 att sammankopplas med lönsamhet för att se om det finns en tydligare trendindikation.

5.6.5 Avkastning på sysselsatt kapital

Löfsten och Lindelöf (2005) menade att även lönsamhet kan ha en påverkan på valet av ekonomistyrningsverktyg genom att hög avkastning rimligen kan tänkas innebära att mer resurser finns att tillgå för exempelvis implementering av nya verktyg, ändring av nuvarande system eller liknande ändamål.

Tabell 5.6.5 avseende adaptering och avkastning på sysselsatt kapital

Adaptering	Avkastning på sysselsatt kapital			
Verktyg	<5%	5-10%	10-15%	15%>
BSC –balanced scorecard	64%	79%	88%	86%
ABC –activity based costing	36%	64%	64%	73%
Prognos som substitut för budget	73%	71%	92%	86%
Prognos: rullande	82%	64%	88%	68%
Budget: kontrollera kostnader	91%	93%	92%	95%
Budget: resultat- och finansiell planering	82%	93%	92%	91%
Antal i resp. kategori	11	14	25	22

När kategorisering sker efter lönsamhet (avkastningen på sysselsatt kapital) kan det inte heller i detta fall urskiljas något mönster gällande

avkastningen på sysselsatt kapital och adaptering av verktygen från sammanställd data. Det förefaller, givet tabellen, att företag med låg avkastning på sysselsatt kapital också har en låg adaptering av BSC och ABC. Studeras tabellen närmare kan det dock utläsas det inte finns en tydlig trendlinje dvs. stadigt växande eller minskande procentsatser.

5.6.6 Omsättning utanför Sverige

Tabell 5.6.6 avseende adaptering och omsättning utanför Sverige

Adaptering	Omsättning utanför Sverige			
<i>Verktyg</i>	0-25%	25-50%	50-75%	75-100%
BSC –balanced scorecard	74%	78%	91%	88%
ABC –activity based costing	53%	67%	73%	63%
Prognos som substitut för budget	89%	78%	73%	84%
Prognos: rullande	89%	56%	64%	81%
Budget: kontrollera kostnader	84%	89%	100%	97%
Budget: resultat- och finansiell planering	74%	89%	100%	97%
Antal i resp. kategori	19	9	11	32

Tabellen ovan visar kategorisering baserad på andel av företagets omsättning utanför Sverige. Ingen signifikant koppling kan utläsas mellan omsättning utanför Sverige och adaptering av verktygen baserat på de stickprov av nya respektive traditionella verktyg som användes.

5.6.7 Lönsamhet och tillväxt

I strävan att hitta intressanta kopplingar mellan vissa variabler och adaptering av ekonomistyrningsverktyg har även vissa variabler kombinerats och därefter jämfördes de gruppera som ligger längst från varandra på skalan (ändvärdena) då om skillnad mellan grupper föreligger den torde vara störst i dessa fall.

Tabell 5.6.7 avseende adaptering och lönsamhet + tillväxt

Adaptering	Lönsamhet + tillväxt	
<i>Verktyg</i>	Låg tillväxt + låg	Hög tillväxt + hög

	lönsamhet		lönsamhet	
	Adap.grad	Medelv.	Adap. grad	Medelv.
BSC –balanced scorecard	50%	3,50	100%	4,80
ABC –activity based costing	25%	1,00	60%	2,67
Prognos som substitut för budget	75%	3,33	100%	2,80
Prognos: rullande	75%	3,33	100%	2,00
Budget: kontrollera kostnader	100%	6,00	100%	4,40
Budget: resultat- och finansiell planering	100%	5,75	80%	5,25
Antal i resp. kategori	4		5	

I tabellen ovan har sammanställts de företag som uppgivit såväl låg lönsamhet (<5 %) som låg tillväxt (<0 %) och de företag som uppgivit såväl hög tillväxt (>10 %) som hög lönsamhet (>15 %) för att se huruvida det finns några tendenser till skillnader mellan de två grupperna. Märk att respondenter tillhörande dessa kombinationer är få till antalet (4 respektive 5), vilket gör att sammanställningen inte är lämpad för några mer generella slutsatser utan är avsedd för att ge indikationer på intressanta kopplingar. Adapteringen tenderar att vara mer omfattande i gruppen med hög tillväxt och lönsamhet vad gäller BSC och ABC medan det förhåller sig tvärt om vad gäller budget och prognos. Skillnaderna är dock inte statistiskt signifikanta.

5.6.8 Storlek och ägande

Tabell 5.6.8 avseende adaptering och storlek + ägande

Adaptering	”Små svenska” + ”stora utländska”			
	450-500 + övervägande del svenskt ägande		>5000 + övervägande del utländskt ägande	
Verktyg	Adap.grad	Medelv.	Adap. grad	Medelv.
BSC –balanced scorecard	100%	2,00	80%	2,00
ABC –activity based costing	100%	2,00	80%	2,5
Prognos som substitut för budget	80%	1,25	100%	3,20
Prognos: rullande	80%	3,5	60%	3,00
Budget: kontrollera kostnader	100%	4,40	100%	4,60
Budget: resultat- och finansiell planering	100%	5,40	100%	5,80
Antal i resp. kategori	5		5	

I tabellen ovan har sammanställts de företag som uppgivit såväl kategorin 450-500 anställda som övervägande del svenskt ägande och de som uppgivit såväl kategorin > 5 000 anställda som övervägande del utländskt ägande. Antal i respektive grupp är litet och skillnaden mellan grupperna i detta fall små. Den enda mer utmärkande skillnaden mellan grupperna återfinns i omfattningen av adapteringen av verktyget: prognos som substitut för budget, där medelvärdet för ”stora utländska” företag skiljer sig något från det för ”små svenska”, dock är skillnaden inte signifikant.

5.6.7 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan utläsas att det i undersökningen av stickprovet inte kan ses någon s.k. ”storlekseffekt”, något som visat sig föreligga i flera tidigare studier. En rimlig förklaringen till avsaknaden av ett sådant samband är att det i undersökningen enbart ingår företag över en viss storlek och att skillnader på grund av storlek försvunnit efter det att en viss storlek uppnåtts.

Vad som är intressant att uppmärksamma rörande de olika verksamhetsområdena är att det verkar föreligga betydliga variationer i adaptering av de olika ekonomistyrningsverktygen mellan dessa och att detta är särskilt tydligt vad gäller de nya verktygen.

Vid en närmare granskning på ägarförhållandena förefaller det finnas tendenser att de företag vars ägande till övervägande del är svenskt i högre utsträckning har adapterat de nya verktygen. I varje fall uppvisar företag med minst lika stor andel svenskt ägande som utländskt ägande en högre adapteringsgrad av de nya verktygen.

När det gäller de övriga variablerna så som tillväxt, avkastning, omsättning utanför Sverige förefaller det inte finnas några samband mellan dessa och adapteringen av de utvalda verktygen. Inga synliga trender eller mönster har hittats i stickprovet. Att det är svårt att se några mönster beror på att stickprovsstorleken inte är tillräckligt stort. Vid kombinationen av variablerna (lönsamhet + tillväxt och storlek + ägande) är det än svårare att göra några utlåtanden vad gäller skillnader i adaptionsgraden då antalet respondenter i respektive grupp blir än färre, dock finns tendenser att omfattningen av adapteringen av de undersökta teknikerna är högre i de företag med såväl hög tillväxt som hög lönsamhet jämfört med de med såväl låg tillväxt som låg lönsamhet. Dock ingen statistisk signifikans.

6. Resultatdiskussion

I detta kapitel presenteras de från studien erhållna resultaten och reflektioner som uppkommit vid jämförelsen med Chenhalls och Langfield-Smiths studie.

De viktigaste resultaten som erhållits genom denna studie återfinns nedan:

1) Traditionella ekonomistyrningstekniker anses ha en fortsatt hög spridning och framtida användning

Denna studie avseende svensk kontext styrker resultaten från andra studier och stöder Chenhalls och Langfield-Smiths (1998) resultat att användningen av de traditionella verktygen i företagen fortfarande är utbredd och betydande och kommer så vara även fortsättningsvis inom den framtida ekonomistyrningen. Verktygen som här avses omfattar såväl budget som de finansiella måtten för prestationsmätning. Resultaten stöder också vad som framkommit i tidigare studier i svensk kontext, exempelvis Kald & Nilsson (2000).

2) Adapteringen av nya ekonomistyrningstekniker går framåt

Då studiens resultat jämförs med tidigare forskning av exempelvis ABC-kalkylering och BSC kan det utläsas i denna studie att dessa verktyg uppvisar relativt sett högre procentenheter än vad som erhållits i tidigare studier. Resultatet indikerar på att företag fortsätter att ta till sig de nya teknikerna och andelen som använder teknikerna kommer troligtvis att fortsätta stiga under de närmsta åren. Samtidigt indikerar resultaten på att företag som redan implementerat dessa verktyg kommer att utvidga användningen.

Inget stöd har funnits för påståendet att BSC skulle ersätta budget vilket Johansson (1998/1999) menar existerar i den normativa litteraturen. Den australiensiska studien liksom den svenska visar att BSC har en adaptering på 88 % respektive 82 % medan budgetering för resultat och finansiell planering används av 90 % av de undersökta företagen i Sverige och 100 % av de australiensiska företagen. Såväl budget som BSC uppges

få en utökad användning framöver. Resultatet ger snarare sken av att BSC ses som ett komplement till den traditionella styrningen än som ett substitut till denna.

Dessutom kan följande slutsats dras beträffande budget och prognoser för den svenska praktiken; prognoser har och kommer att ha ytterligare betydelse som substitut för budget. Dock måste sägas att användningen av den traditionella budgeten inte för den sakens skull kommer att minska enligt respondenterna.

Chenhalls och Langfield-Smiths studie visade att flera icke-finansiella mått återfanns i kategorierna hög och måttlig adaptering (se tabell 5.2). Därmed drogs även slutsatsen att icke-finansiella mått kommer att fortsätta att vara en viktig aspekt av ekonomistyrningen i den australiensiska studien. I den svenska studien återfinns däremot icke-finansiella mått först i kategorin ”måttlig adaptering” i form av kvalitativa mått så som leveranssäkerhet, innovationer etc. Studeras däremot den framtida betoningen i tabell 5.5 går det att utläsa att större fokus kommer att läggas på de icke-finansiella måtten. Resultatet i denna studie styrker således Chenhalls och Langfield-Smiths slutsats om de icke-finansiella måttens ökande *framtida* betydelse i företagens ekonomistyrning.

3) Ett samband kunde inte utläsas mellan de beskrivande variablerna och användningen ekonomistyrningsverktyg

De situationsbaserade variablerna korstabellerades med ett antal utvalda nya och traditionella ekonomistyrningsverktyg, dock kunde inget mönster ses som skulle kunna indikera på ett samband mellan användning av de utvalda verktygen och variablerna storlek, omsättning, tillväxt, samt avkastning. Intressant från detta avsnitt är dock skillnaden i implementering av verktygen mellan olika verksamhetsområden. Vidare finns även en tendens att företagens ägarförhållanden inverkar på valet av ekonomistyrningsverktyg. Extremerna som valdes kunde ge sken av medelvärdet att det finns en skillnad mellan företag med låg tillväxt och låg lönsamhet kontra företag med hög tillväxt och hög lönsamhet. Vad gäller företagen med låg tillväxt /låg lönsamhet använde dessa sig mer av budget medan företagen med hög tillväxt/hög lönsamhet använde sig mer av de nya verktygen som exempelvis BSC. En intressant trendindikation har dock upptäckts; då företagen är små och svenskt ägda är användningen av prognoser som substitut för budget lägre (baserat på medelvärdet) än då de är stora och utländskt ägda. Dock går det inte att generalisera utifrån en marginell antydning. För detta krävs vidare forskning vilket diskuteras i nästa avsnitt.

4) Överlag kan slutsatsen dras att användningen av ekonomistyrningsverktyg i svenska tillverkande företag som helhet beräknas att öka

Näst intill samtliga tekniker erhöll ett högre medelvärde vid jämförelse mellan användningens omfattning idag och bedömningen av den uppskattade framtida användningen. De få verktyg vars medelvärde föll avseende den framtida användningen, gjorde detta endast marginellt. Resultaten från studien indikerar på att ekonomistyrningen i företagen överlag tenderar att expandera framöver.

Respondenterna, i egenskap av ekonomichefer och controllers, ser således en vidare användning av ekonomistyrningsverktyg i den svenska kontexten. Ekonomistyrningsverktyg kan därför sägas vara viktiga för framtida ekonomistyrningen i svenska stora tillverkande företag.

5) Resultaten från denna studie avseende användning och nytta av ekonomistyrningsverktyg i svensk praktik är likartade med den australiensiska studien från 1998.

Den övergripande trendutveckling som påvisades i studien av Chenhall och Langfield-Smith går igen även i denna studie. Överlag använder majoriteten av företagen de flesta ekonomistyrningsverktyg. I likhet med Chenhall & Langfield-Smith (1998) erhöles relativt sett höga siffror för de nya verktygen, men de traditionella verktygen används fortfarande i betydligt större utsträckning än de nya verktygen. Dock bedömer respondenterna här liksom i den australiensiska studien att användningen av de nya verktygen framöver kommer att öka. Denna studie visar att så även är fallet för de traditionella verktygen, medan det i den australiensiska studien fanns tendenser till minskad användning av de traditionella verktygen.

De skillnader som framkommit efter kartläggning av verktygen och jämförelse mellan studierna är dock överlag små. Spridningen i användning, nytta och den uppskattade framtida betoning av verktygen i de båda studierna varierar endast marginellt.

I likhet med Chenhalls och Langfield-Smiths studie har denna studie alltså uppvisat höga värden när det gäller adaptering, nytta och uppskattad framtida användning. Joshi (2001) däremot fick relativt låga värden av de respondenterna i de indiska tillverkande företagen. Trots att mätmetoden har varit liknande i de tre studierna visar alltså Joshis (2001) studie en lägre adaptering. På så sätt uppvisar Sveriges tillverkande företag större likhet, vad gäller ekonomistyrningsverktygens utbredning, med de australiensiska än med de indiska tillverkande företagen.

6.1 Vidare forskning på ekonomistyrningsområdet

Studien ifråga har inneburit att flera intressanta aspekter observerats som skulle kunna ligga till grund för vidare forskning.

I svensk praktik har forskningen varit begränsad och kvantitativa studier genomförts i relativt sett ringa omfattning när det gäller att kartlägga hur ekonomistyrningen i svenska företag utvecklas. Detta gäller såväl hur, som varför företag väljer att utforma sina ekonomistyrningssystem på ett visst sätt. Då studien i fråga avgränsats till tillverkningsföretag över viss storlek följer att ytterligare kvantitativ forskning torde vara intressant dels där medelstora och små företags val av ekonomistyrningsverktyg undersöks dels där olika branscher/områden undersöks (exempelvis den finansiella sektorn med banker och finansiella institut, eller serviceföretag eller företag inom den offentliga sektorn för att nämna några områden). Något som skulle bidra till en mer heltäckande bild av verktygens användning. Här har det konstaterats att i olika verksamhetsområden kan användningen av verktygen te sig annorlunda. Därför vore det intressant att mer ingående studera fenomenet över fler verksamhetsområden.

Val av ekonomistyrningsverktyg och utformning av ekonomistyrningssystem bedöms av ett flertal forskare vara situationsbaserat, intresse föreligger därför att utifrån ett jämförande perspektiv titta närmare på olika faktorer som kan antas inverka på dessa val.

En vidare kartläggning avseende skillnader mellan och inom branscher, samt mellan företag av varierande storlek skulle behöva granskas ytterligare. (se exempelvis Löfsten & Lindelöf, 2005; Haldma & Lääts, 2002). Intressant är också att titta vidare på olika faktorer relaterade till företagskultur och dess inverkan på ekonomistyrningen. Vidare är det ur ett internationellt perspektiv intressant att undersöka de faktorer som påverkar valet av ekonomistyrningsverktyg. Finns det skillnader mellan länder och hur kommer dessa till uttryck? På vilket sätt påverkar de kulturella skillnaderna valet av verktyg? (se Ax & Björnenak, 2005) Vilka faktorer är det som ger upphov till skillnader i användning av verktyg och utformning av ekonomistyrningssystem och vad påverkar spridningen av nya tankar och idéer länder emellan? Ett antal studier har utförts med liknande frågeställningar och uppmärksammat fenomenet med konvergens mellan länder (se Haldma & Lääts, 2002; Granlund & Lukka, 1998), men fler studier efterlyses på området.

Som redan nämnts i denna studie verkar användningen av ekonomistyrningsverktyg vara högst levande och trenden går mot en mer

omfattande framtida användning. Ekonomistyrningsområdet borde mot denna bakgrund åtnjuta större uppmärksamhet inom forskningsområdet både från olika teoretiska som empiriska perspektiv.

Referenser

Artiklar:

Ask, U.; Ax, C., Jönsson, S. (1996) Cost management in Sweden: from modern to post-modern, i Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, s. 199-217

Adler, Ralph; Everett, André M.; Waldron, Marilyn (2000) Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation, *Blackwell Publishing*, vol. 24, nr. 2, s.141-150

Arwidi, Olof (2005) Budgeteringens utveckling – evolution eller revolution? I *Ekonomistyrningens metoder, sammanhang och utveckling*, ed Lind J. & Nilsson, G. Stockholm, 2005.

Ax, C. & Bjornenak, T. (2004) Bundling and diffusion of management accounting innovations-the case of the balanced scorecard in Sweden, *Management Accounting Research*, vol.16, nr. 1, s. 1-20

Baines, Annette & Langfield-Smith, Kim (2003) Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, nr. 7-8, s 675-698

Baired, Kevin M.; Harrison, Graeme L.; Reeve, Robert C. (2004) Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors, *Management Accounting Research*, vol. 15, nr. 4, 383-399

Bjornenak, T. & Olson, O. (1990) Unbundling management accounting innovations, *Management Accounting Research*, vol.10 s.325-338

Burns, John; Ezzamel, Mahmoud; Scapens, Robert (1999) Management accounting change in the UK, *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, vol. 77, nr. 3, 28-31

Bright J.; Davies R. E.; Downes C. A.; Sweeting R. C. (1992) The deployment of costing techniques and practices: A UK study, *Management Accounting Research*, Vol. 3, Nr. 3, s.201-212

Bruce, Alistair; Buck, Treveor; Main, Brian G M (2005) Top Executive Remuneration: A View from Europe, *The Journal of Management Studies*, Vol. 42, Nr. 7, s. 1493-1506

Bruggeman, W; Slagmulder, R, Waeytens, D. (1996) Management Accounting changes: the Belgian experience, i Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, s. 1-30

Clarke, Peter J. (1997) Management Accounting Practices in Large Irish Manufacturing Firms, *IBAR – Journal of the Irish Academy of Management*, 136-152

Chenhall, R.H. (2005) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, Nr. 2-3, s. 127-168

Chenhall, Robert H. & Langfield-Smith, Kim (1998) Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, vol. 9

Ekholm, Bo-Göran & Wallin, Jan (2000) Is the annual budget really dead?, *European Accounting Review*, vol. 9, nr. 4, 519-539

Farashahi, Mehdi; Hafsi, Taieb; Molz, Rick (2005) Institutionalized norms of conducting research and social realities: A research synthesis of empirical works from 1983 to 2002, *International Journal of Management Reviews*, vol. 7, nr. 1, s. 1-24

Garg, Ashish; Ghosh, Debashis; Hudick, James; Nowacki, Chuen (2003) Roles and practices in management accounting today, *Strategic Finance*, vol. 85, nr. 1, 30-35

Gosselin, Maurice (2005) An empirical study of performance measurement in manufacturing firms, *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 54, Nr.5, s. 419-437

Granlund, Markus & Kari, Lukka (1998) It's a small world of management accounting practices, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, 153-180

Haldma, Toomas & Laats, Kertu (2002) Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, vol.13, nr. 4, s. 379-400

Innes, John; Mitchell, Falconer; Sinclair, Donald (2000) Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results, *Management Accounting Research*, vol.11, nr. 3, s. 349-362

Israelsen, P.; Anderson, M.; Rohde, C.; Sorensen, P.E. (1996) Management accounting in Denmark: theory and practice, i Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, s. 31-53

- Johansson, C (1998/1999) Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling? *Okonomistyrning & Informatik*, vol.14, s. 381-405
- Johansson, Christer; Nilsson, Göran; Nilsson, Jörgen; Samuelson, Lars A. (1997) Ekonomistyrning i Svenska börsbolag: En lägesrapport om ekonomistyrningens inriktning, utformning och utveckling, EFI Research paper nr. 6575
- Joshi, P. L. (2001) The international diffusion of new management accounting practices: the case of India, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 10, nr. 1, 85-109
- Kald M. & Nilsson F. (2000) Performance Measurement At Nordic Companies, *European Management Journal*, Vol. 18, Nr. 1, s. 113-127
- Kraus, K. & Lind, J. (2002/2003) Det balanserade styrkortets roll I företagens koncernstyrning, *Okonomistyrning & Informatik*, nr. 18, s. 663-686
- Lebas, Michel (1996) Management Accounting in France, i Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, s. 74-99
- Löfsten, Hans & Lindelöf, Peter (2005) Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting - an empirical analysis of new technology-based firms, *Technovation*, vol. 25, nr. 7, 725-738
- Malmi, Teemu (2001) Balanced scorecards in Finnish companies: A research note, *Management Accounting Research*, Vol. 12, Nr. 2, s. 207-220
- Nixon, W.A.J. & Burns, J. (2005) Management control in the 21st century, *Management Accounting Research*, , vol. 16, nr. 3, s. 260-268
- Pierce, Bernard (2004) Activity Based Costing, *Accountancy Ireland*, vol. 36, nr. 5, 28-31
- Reid, Gavin C. & Smith, Julia A. (2000) The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, vol. 11, nr. 4, 427-450
- Rezaee, Zabihollah & Szendi, Joseph Z. (1995) Trends in management accounting in the Asian Pacific Region, *International Advances in Economic Research*, Vol. 1, Nr. 2, s. 149-156
- Shields, Michael D. (1998) Management accounting practices in Europe: a perspective from the States, *Management Accounting Research*, vol. 9, nr. 4, 501-513

Silk, Scott (1998) Automating the Balanced Scorecard, *Management Accounting*, vol. 79, nr. 11, 38-42

Speckbacher, G.; Bischof, J.; Pfeiffer, T (2003) A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries, *Management Accounting Research*, Vol.14, Nr.4, s. 361-388

Sulaiman, Maliah bt.; Ahmad, Nik Nazli Nik; Alwi, Norhayati (2004) Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature, *Managerial Auditing Journal*, vol.19, nr. 4, s. 493-508

Virtanen, Kalervo; Malmi, Teemu; Vaivio, Juhani; Kasanen, Eero (1996) Drivers of Management Accounting in Finland, i Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, s. 54-73

Wallander, J. (1999) budgeting-an unnecessary evil, *Scandinavian Journal of Management*, Nr. 15, s. 405-421

Waweru, Nelson Maina; Hoque, Zahirul; Uliana, Enrico (2004) Management accounting change in South Africa – Case studies from retail services, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17, nr. 5, 675-704

Litteratur:

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur, Lund

Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay (2004) *Management control systems*, McGraw Hill

Ax, Christian; Johansson Christer; Kullvén Håkan (2002) *Den nya ekonomistyrningen*, Liber Ekonomi, andra upplagan

Backman, Jarl (1998) *Rapporter och uppsatser*, Studentlitteratur, Lund

Bhimani, Alnoor (1996) *Management Accounting European Perspective*, Oxford University Press, Oxford

Björk, Lennart & Räisänen, Christine (1996) *Academic writing- A University Writing Course*, Studentlitteratur, Lund

Ejlertsson, Göran (2005) *Enkäten i praktiken – en handbok i enkätmetodik*, Studentlitteratur, andra upplagan
Gyllberg, Henrick & Svensson Lars (2002) *Överrensstämmelse mellan situationer och ekonomisystem – en studie av medelstora företag*, Lund Business Press

Jacobsen, Dag, Ingvar (2002) *Var, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, lund

Nehler, Henrik (2001) *Activity Based Costing- en kvantitativ studie kring spridning, användning, utformning och implementering i svensk verkstadsindustri*, Linköping : Dep. of management and economics, Univ.

Nygaard, Claus & Bengtsson, Lars (2002) *Strategizing –en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur, Lund

Petterson, Gertrud (1997) *Att skriva rapporter*, Ekonomihögskolan

Bilaga 1: Följebrevet



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Lund 2005-11-21

Till ansvarig ekonom i företaget/koncernen

Det är dags att dokumentera användningen och nyttan av de nya och de traditionella **ekonomistyrningsverktygen** i Sverige!

Tidigare har forskning skett på internationell basis. För att studera den svenska praktiken genomförs nu en uppsats på magisternivå. Undersökningens upplägg är baserat på en internationell studie och frågorna har konstruerats för att uppnå jämförbarhet med denna. Studien kommer att ingå som en del av ett större forskningsprojekt lett av professor Olof Arwidi.

Det är här vi önskar erhålla Er hjälp. Enkäten tar ca 15 minuter att besvara.

Enkäten har skickats ut till 200 svenska företag. De företag som besvarar enkäten erhåller naturligtvis resultatet av studien.

Vi vill poängtera vikten av just Ert företags deltagande. Har inte just Du tid att besvara enkäten vidarebefordra den gärna till någon annan som är väl insatt i vilka ekonomistyrningsverktyg som används i företaget/koncernen.

Resultatet är viktigt dels för framtida studier inom ekonomistyrning, dels vid utbildning av kommande generationer av ekonomer.

Naturligtvis garanteras fullständig anonymitet. Ingen koppling kommer att finnas mellan respondent, företag och enkätsvar. De insamlade uppgifterna kommer endast att användas för statistiska ändamål.

Enkäten besvaras genom att gå in på länken:

<http://www.espub.net/survey.aspx?ID=c9009ed3e700f6ad9007cc92d4a4be9a7> Om länken inte går att öppna, kopiera den och klistra in i adressfältet i webbläsaren.

Vi behöver era svar senast **onsdagen den 30 november 2005**

Har ni några frågor om enkäten eller om studien är ni välkomna att höra av er till lucyna.florek.984@student.lu.se, tel. 0735-XX XX XX eller marie.johansson.361@student.lu.se, tel. 0702-XX XX XX

TACK FÖR ER MEDVERKAN

Bilaga 2: Enkäten

Hej och välkommen!

Enkätstudien är uppdelad i 7 delar. Första delen består utav enkla bakgrundsfrågor. De övriga sex avsnitten består utav en uppräknig av olika ekonomistyrningstekniker.

Om ingen användning finns i företaget av de olika teknikerna ska frågan inte besvaras utan hoppas över!

För att undersökningen ska registreras måste KLAR-knappen tryckas i slutet.

Tack på förhand, ditt svar är viktigt för oss!

Välj den klassificering som bäst stämmer överens med företagets verksamhetsområde

- Livsmedel
- Trä och pappersprodukter
- Kemiska produkter
- Metallindustri
- Verkstadsindustri
- Annat

Välj det alternativ som bäst motsvarar din befattning

- Ekonomichef
- Controller
- Annan Chefsbefattning
- Annan befattning

Sätt kryss i rutan som motsvarar företagets storlek (antal anställda)

- <500
- 500-1000
- 1000-5000
- >5001

Hur stor del av den procentuella omsättningen befinner sig utanför Sverige?

- 0-25%
- 26-50%
- 51-75%
- 75-100%

Hur ser ägarförhållandet ut?

- Merparten består utav utländskt ägande
- Merparten består utav svenskt ägande
- Blandat ägande

Hur stor har lönsamheten/avkastningen på sysselsatt kapital varit i genomsnitt i företaget de senaste 3 åren?

- <5%
- 6-10%
- 10-15%
- >15%

Den årliga tillväxten de senaste 3 åren?

- <0%
- 0-5%
- 6-10%
- >10%

För PLANERING...

DEL 1 (6)

a) i vilken utsträckning har följande tekniker/metoder använts i ert företag under de senaste tre åren,

b) hur stor nytta har ni haft av dessa samt

c) hur ser framtida användningen ut av respektive teknik/metod?

OBS! Lämna blankt om ingen användning

Skala 1 till 7

a) 1=låg användning, 7=hög användning

b) 1=låg erhållen nytta, 7=hög erhållen nytta

c) 1=låg uppskattad framtida användning, 7=hög uppskattad framtida användning

Strategisk planering?

(Hoppa över frågorna om ingen användning)

	1 låg	2	3	4	5	6	7 hög
Användning senaste 3 åren	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Erhållen Nytt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Framtida användning (3år)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Strategiska planer utvecklade i samband med budget?

	1 låg	2	3	4	5	6	7 hög
Användning senaste 3 åren	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Erhållen Nytt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Framtida användning (3år)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Strategiska planer utvecklade frikopplat från budget eller prognos?

	1 låg	2	3	4	5	6	7 hög
Användning senaste 3 åren	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Erhållen Nytt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Framtida användning (3år)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Prognoser (ett år och längre)?

Samma matris som ovan följer under vidare frågor

Prognoser (kvartalvisa, månadsvisa)?

Prognoser som substitut för budget?

Rullande prognoser?

Balanserat styrkort, Balanced scorecard?

För BUDGETERING...

DEL 2 (6)

a) i vilken utsträckning har följande tekniker/metoder använts i ert företag under de senaste tre åren,

b) hur stor nytta har ni haft av dessa samt

c) hur ser framtida användningen ut av respektive teknik/metod?

OBS! Lämna blankt om ingen användning

Skala 1 till 7

a) 1=låg användning, 7=hög användning

b) 1=låg erhållen nytta, 7=hög erhållen nytta

c) 1=låg uppskattad framtida användning, 7=hög uppskattad framtida användning

Avvikelseanalys (intäkter och kostnader)?

Koordinera aktiviteter mellan enheter?

Resursallokering?

Resultat och finansiell planering?

Kontrollera kostnader?

För PRODUKTKALKYLERING....

DEL 3 (6)

a) i vilken utsträckning har följande tekniker/metoder använts i ert företag under de senaste tre åren,

b) hur stor nytta har ni haft av dessa samt

c) hur ser framtida användningen ut av respektive teknik/metod?

OBS! Lämna blankt om ingen användning

Skala 1 till 7

a) 1=låg användning, 7=hög användning

b) 1=låg erhållen nytta, 7=hög erhållen nytta

c) 1=låg uppskattad framtida användning, 7=hög uppskattad framtida användning

Bidragkalkylering?

Självkostnadskalkylering?

ABC-kalkylering?

För PRESTATIONSMÄTNING...

DEL 4 (6)

a) i vilken utsträckning har följande tekniker/metoder använts i ert företag under de senaste tre åren,

b) hur stor nytta har ni haft av dessa samt

c) hur ser framtida användningen ut av respektive teknik/metod?

OBS! Lämna blankt om ingen användning

Skala 1 till 7

a)1=låg användning, 7=hög användning

b)1=låg erhållen nytta, 7=hög erhållen nytta

c)1=låg uppskattad framtida användning, 7=hög uppskattad framtida användning

Operativt resultat (företag)?

Vinst/resultat på enhetsnivå?

Kalkylmässigt resultat (exempelvis EVA)?

Avkastning på investerat (ev. sysselsatt) kapital (exempelvis ROI-mått)?

Genererat kassaflöde ("cash flow")?

När det gäller ICKE-FINANSIELLA MÅTT... DEL 5 (6) a) i vilken utsträckning har följande tekniker/metoder använts i ert företag under de senaste tre åren,

b) hur stor nytta har ni haft av dessa samt

c) hur ser framtida användningen ut av respektive teknik/metod?

OBS! Lämna blankt om ingen användning

Skala 1 till 7

a)1=låg användning, 7=hög användning

b)1=låg erhållen nytta, 7=hög erhållen nytta

c)1=låg uppskattad framtida användning, 7=hög uppskattad framtida användning

Gruppprestationer (exempelvis produktivitet för gruppen)?

Mått på de anställdas attityd/inställning?

Kvalitativa mått (exempelvis leveranssäkerhet, innovationer etc.)?

Mått på kundnöjdsamhet?

Levarantörssäkerhet?

För BESLUTSSTÖDJANDE SYSTEM...

DEL 6 (6)

a) I vilken utsträckning har följande tekniker använts i ert företag under de senaste tre åren,

b) hur stor nytta har ni haft av dessa samt

c) hur ser framtida användningen ut av respektive teknik/metod?

OBS! Lämna blankt om ingen användning

Skala 1 till 7

a) 1=låg användning, 7=hög användning

b) 1=låg erhållen nytta, 7=hög erhållen nytta

c) 1=låg uppskattad framtida användning, 7=hög uppskattad framtida användning

Break-even analys (kosnad-volym-vinst-analys)?

Livscykelanalys (produkter)?

Aktivitetsbaserad budgetering?

Lönsamhetsanalys (produkter/kunder)?

Benchmarking- produktenheter/kvalité?

Benchmarking operationella processer (drift-/tillverkningsprocesser)?

Benchmarking -styrningsprocesser?

Benchmarking - strategisk planering?

Benchmarking inom den interna organisationen?

Benchmarking med externa organisationer?

Aktieägarvärdeanalys (Value Based Management)?

Värdekedjeanalys?

Operationsanalys?

Aktivitetsbaserad styrning?

Tack för din medverkan!!!

Vi skickar ut resultat av studien till alla som besvarat enkäten i början på februari 2006

Hälsningar Lucyna Florek och Marie Johansson

Bilaga 3: Tabeller från Chenhalls och Langfield-Smiths (1998) studie

Tabell 1: Beskrivande data

Table 1	
<i>Demographic data</i>	
Industry classification	
Food and beverages	13
Wood and paper products	7
Chemical products	7
Metal industry	7
Machinery and equipment	21
Textiles, printing	4
Non-metallic, minerals	3
General construction	3
Other manufacturing	13
Total sample	78
Position of respondent	
Chief accountant/group controller	67
Administrative manager	4
General manager	3
Other	4
Total sample	78
Size of organizations	
No. of employees	
0-200	16
201-500	18
501-1000	16
1001-2500	14
2500 +	14
Total sample	78

Figur 5.1: Chenhall, Robert H. & Langfield-Smith, Kim (1998) Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, vol. 9 s. 3

Tabell 2: Relativ adaptering av ekonomistyrningsverktyg

Table 2
Relative adoption of management accounting practices

	Rank		Rank
High adoption			
Budgeting for planning financial position	1 100%	Performance evaluation: employee attitudes	11 88%
Capital budgeting tools	2 99%	Performance evaluation: team performance	12 87%
Budgeting for planning cash flows	2 99%	Performance evaluation: qualitative measures	12 87%
Budgeting to plan day-to-day operations	2 99%	Benchmarking of product characteristics	12 87%
Budgeting for controlling costs	2 99%	Strategic plans developed with budgets	12 87%
Performance evaluation: return on investment	3 96%	Budgeting for compensating managers	13 86%
Performance on evaluation: budget variance analysis	4 95%	Performance evaluation ongoing supplier evaluation	14 86%
Budgeting to coordinate activities across business units	5 94%	Cost-volume-profit analysis	14 86%
Benchmarking of operational processes	6 93%	Performance evaluation: cash flow return on investment	15 84%
Performance evaluation: non-financial measures	7 92%	Benchmarking within the wider organization	15 84%
Benchmarking of strategic priorities	8 91%	Low adoption	
Benchmarking of management processes	8 91%	Absorption costing	16 80%
Formal strategic planning	8 91%	Activity-based budgeting	17 78%
Long-range forecasting	9 90%	Benchmarking with outside organizations	18 77%
Performance evaluation: divisional profit	9 90%	Variable costing	19 76%
Moderate adoption			
Performance evaluation: controllable profit	10 89%	Strategic planning separate from budgets	20 70%
Product profitability analysis	10 89%	Product life cycle analysis	20 70%
Performance evaluation: balanced scorecard (mix of fin and non-financial measures)	11 88%	Activity-based management	21 68%
Performance evaluation: customer satisfaction	11 88%	Shareholder value analysis	22 64%
		Performance evaluation: residual income	23 60%
		Activity-based costing	24 56%
		Operations research techniques	25 55%
		Value chain analysis	26 49%
		Target costing	27 38%

Tabell 4.2: Chenhall, Robert H. & Langfield-Smith, Kim (1998) Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, vol. 9 s. 4

Tabell 3: Erhållen nytta och uppskattad framtida användning

Table 3
Management accounting practices: past benefits and future emphases

Management accounting practices	Relative benefits (past 3 years)			Relative future emphasis (next 3 years)		
	Mean	SD	Rank	Mean	SD	Rank
High benefit						
Budgeting for controlling costs	5.26	(1.28)	1	5.85	(1.01)	1
Performance evaluation: return on investment	5.18	(1.45)	2	5.60	(1.46)	4
Performance evaluation: budget variance analysis	5.11	(1.48)	3	5.49	(1.53)	6
Performance evaluation: divisional profit	5.06	(1.50)	4	5.51	(1.50)	5
Capital budgeting tools	4.87	(1.61)	5	5.44	(1.33)	7
Strategic plans developed with budgets	4.83	(1.56)	6	5.39	(1.69)	9
Budgeting for planning financial position	4.83	(1.41)	7	5.41	(1.17)	8
Performance evaluation: controllable profit	4.75	(1.40)	8	5.09	(1.50)	15
Product costing: absorption costing	4.69	(1.76)	9	4.80	(1.83)	25
Formal strategic planning	4.55	(1.44)	10	5.73	(1.05)	2
Performance evaluation: customer satisfaction surveys	4.49	(1.56)	11	5.17	(1.59)	12
Budgeting for planning cash flows	4.40	(1.40)	12	5.24	(1.25)	10
Strategic plans developed separate from budgets	4.37	(1.69)	13	4.37	(1.79)	34
Performance evaluation: non-financial measures	4.35	(1.51)	14	4.94	(1.50)	20
Product profitability analysis	4.32	(1.42)	15	5.61	(1.11)	3
Moderate benefit						
Budgeting for coordinating activities across business units	4.31	(1.31)	16	5.08	(1.48)	16
Performance evaluation: cash flow return on investment	4.31	(1.38)	17	4.88	(1.55)	22
Performance evaluation: ongoing supplier evaluations	4.26	(1.59)	18	4.94	(1.71)	19
Budgeting to plan day-to-day operations	4.21	(1.73)	19	5.05	(1.34)	17
Performance evaluation: residual income	4.21	(1.53)	20	3.66	(2.10)	39
Product costing: variable costing	4.18	(1.49)	21	4.47	(1.69)	32
Performance evaluation: balanced scorecard	4.17	(1.52)	22	4.83	(1.50)	23
Budgeting for compensating managers	4.17	(1.63)	23	4.41	(1.74)	33
Performance evaluation: qualitative measures	4.09	(1.39)	24	4.78	(1.54)	26
Benchmarking of operational processes	4.09	(1.49)	25	5.15	(1.50)	13
Long range forecasting	4.04	(1.46)	26	5.21	(1.37)	11
Benchmarking of product characteristics	4.02	(1.53)	27	4.69	(1.56)	28
Performance evaluation: team performance	3.99	(1.44)	28	4.89	(1.56)	21
Benchmarking of management processes	3.90	(1.58)	29	5.12	(1.48)	14
Low benefit						
Product costing: target costing	3.85	(1.73)	30	3.48	(2.17)	40
Cost-volume-profit analysis	3.79	(1.46)	31	4.37	(1.46)	35
Benchmarking within the wider organization	3.74	(1.40)	32	4.96	(1.44)	18
Benchmarking of strategic priorities	3.66	(1.62)	33	4.81	(1.62)	24

Performance evaluation: employee attitudes	3.65	(1.52)	34	4.63	(1.60)	31
Benchmarking with outside organizations	3.61	(1.53)	35	4.78	(1.63)	27
Activity-based budgeting	3.58	(1.55)	36	4.63	(1.85)	30
Shareholder value analysis	3.38	(1.74)	37	4.25	(2.09)	37
Activity-based costing	3.23	(1.86)	38	4.68	(1.97)	29
Operations research techniques	3.20	(1.52)	39	3.36	(1.89)	41
Value chain analysis	3.17	(1.27)	40	3.24	(1.82)	42
Product life cycle analysis	3.16	(1.39)	41	3.67	(1.76)	38
Activity-based management	3.02	(1.46)	42	4.33	(1.80)	36

Tabell 4.3: Chenhall, Robert H. & Langfield-Smith, Kim (1998) Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, vol. 9 s. 5f.

Tabell 4: Relativ förändring mellan nytta och uppskattad framtida användning

Table 4
Management accounting practices: comparison of rankings of past benefits and future emphasis

Management accounting practices	Relative rankings*	
	Past benefits	Future emphasis
Increased ranking		
Formal strategic planning	10	2†
Product profitability analysis	15	3†
Benchmarking of operational processes	25	13†
Long range forecasting	26	11†
Benchmarking of management processes	29	14†
Benchmarking within the wider organization	32	18†
Benchmarking of strategic priorities	33	24†
Benchmarking with outside organizations	35	27†
Activity-based budgeting	36	30†
Activity-based costing	38	29‡
Activity-based management	42	36‡
Decreased ranking		
Product costing: absorption costing	9	25†
Strategic plans developed separate from budgets	13	34‡
Performance evaluation: residual income	20	39¶
Product costing: variable costing	21	32†
Budgeting for compensating managers	23	33†
Product costing: target costing	30	40§

*The probability that the observed differences in ranking are not due to random factors was investigated by determining the significance of the difference in the z scores related to past benefits and future emphasis. The levels of significance are as follows:

- †85%
- ‡95%
- §97.5%
- ¶99%

Tabell 4.4: Chenhall, Robert H. & Langfield-Smith, Kim (1998) Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, vol. 9 s. 13