

Bertil Thorén

Användning av information vid ekonomisk styrning

- månadsrapporter och andra informationskällor

AKADEMISK AVHANDLING

som för avläggande av ekonomie doktorsexamen
vid Handelshögskolan i Stockholm
framlägges för offentlig granskning

fredagen den 29 september 1995, kl 10.15 i sal 550 på högskolan, Sveavägen 65

Stockholm 1995



Användning av information vid ekonomisk styrning



HANDELSHÖGSKOLAN I STOCKHOLM

EKONOMISKA FORSKNINGSinSTITUTET

Adress: Sveavägen 65, Box 6501, 113 83 Stockholm. Tel. 08-736 90 00

EFI, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm

- * grundades år 1929
- * är en vetenskaplig forskningsinstitution vid Handelshögskolan i Stockholm
- * bedriver teoretisk och empirisk forskning inom företagsekonomins och samhällsekonomins olika områden och ger i samband därmed avancerad utbildning
- * söker välja forskningsobjekt efter forskningsområdenas behov av teoretisk och praktisk vidareutveckling, projektens metodologiska intresse samt problemställningarnas generalitet
- * offentliggör alla forskningsresultat; detta sker i institutets skriftserier, genom andra publikationer och tidskriftsartiklar samt via undervisning vid Handelshögskolan och annorstädes
- * består av 200 forskare, främst ekonomer men också psykologer, sociologer och statistiker
- * har organiserat sin forskningsverksamhet i följande sektioner och fristående program

A	Företagslednings- och arbetslivsfrågor
B	Redovisning och finansiering
C	Kostnadsintäktanalys
CEE	Centrum för etik och ekonomi
CHE	Centrum för hälsoekonomi
D	Marknadsföring, distributionsekonomi och industriell dynamik
ES	Ekonomisk statistik
F	Offentlig organisation
FDR	Fonden för handels- och distributionsforskning
FI	Finansiell ekonomi
I	Information Management
IEG	Internationell ekonomi och geografi
P	Ekonomisk psykologi
PMO	Forskningsprogrammet Människa och organisation
PSC	Forskningsprogrammet Systemanalys och planering
S	Samhällsekonomi
T	Industriell produktion

Ytterligare information om EFI:s pågående forskning och publicerade forskningsrapporter återfinns i institutets projektkatalog, som kan rekvireras direkt från EFI.

Användning av information vid ekonomisk styrning

- månadsrapporter och andra informationskällor

Bertil Thorén



**HANDELSHÖGSKOLAN
I STOCKHOLM**
EKONOMISKA FORSKNINGSinSTITUTET



Akademisk avhandling för avläggande av ekonomie-
doktorsexamen vid Handelshögskolan i
Stockholm 1995

© EFI och författaren
ISBN 91-7258-399-1

Key Words:
Management Accounting
Middle Management
Use of information
Social interactions

Graphic Systems, Stockholm 1995.

Företal

Föreliggande arbete utgör resultatet av ett forskningsprojekt som bedrivits vid Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm.

Som brukligt är vid Ekonomiska Forskningsinstitut har författaren haft full frihet att självständigt utforma projekt- och resultatredovisning.

Stockholm i augusti 1995

Sven-Erik Sjöstrand
Institutets chef

Lars Östman
Chef för sektionen för
Redovisning och Finansiering

Förord

Denna skrift har sitt ursprung i ett antal frågetecken som växte fram under den tid då jag arbetade som konsult inom området ekonomisk styrning. Under cirka 25 år diskuterade jag dagligen med personer på den typ av befattning som studeras i denna studie; s.k. funktionschefer. Dessa sociala kontakter innebar i vissa fall en arbetsrelation som kan räknas i år; i andra fall handlade det om en intervju av den typ som redovisas i denna studie. Uppskattningsvis diskuterade jag frågor om utformning och användning av månadsrapporter med uppemot tusen personer under dessa år. Den s.k. ursprungliga observation som redovisas i inledningen till första kapitlet är ett försök att konkretisera ett av dessa frågetecken - varför använder vissa rapporter ofta och andra sällan eller inte alls?

För att få hjälp med att rätta ut dessa frågetecken sökte jag kontakt med Handelshögskolan i Stockholm. Jag träffade professor Lars Östman och började som doktorand på deltid. Min tid som forskarstuderande kom att präglas av ett sökande efter en föreställningsram som kunde hjälpa till att förklara dessa variationer i användningen. Sökprocessen kan i efterhand liknas vid en färd utefter en vindlande väg där färdriktning envist pekat mot de observerbara variationerna och vindlingarna representerats av skilda exkursioner ut i allahanda teoribildningar. Sökandet formade sig till en extensiv inventering av samhällsvetenskaplig forskning (en viss del av denna inventering redovisas i litteraturöversikten). De flesta forskningsinriktningar som jag kommit i kontakt med har haft en potential för att ge visst stöd för tolkning av någon viss aspekt. De olika inriktningarna kompletterar varandra och för mig framstår de snarast som olika sidor av samma mynt. Efter en viss vända valde jag den s.k. gränsöverskridande ansatsen. Detta val kan tolkas som en oförmåga att fatta ett beslut och en bristande förmåga att välja mellan tillgängliga alternativ. Valet kan också tolkas som ett uttryck för en förkärlek för breda ansatser. Kanske en reminiscens från min tid som praktiker?

Professor Lars Östman har varit min handledare under hela min sejour i den akademiska världen. Han har stått vid min sida under den långa vindlande resan och projektet hade aldrig kommit i hamn utan hans uppmuntran. Relationen mellan en handledare och den handledde kan sannolikt te sig på många olika sätt; sannolikt spelar de inblandade individernas personlighet en betydelsefull roll. Jag har snarare upplevt Lars som en reskamrat ut i delvis okända trakter, än som en vägvisare som dikterar vägvalen och den rollfördelningen har passat mig. Lars, du har fått läsa många versioner - tack för att du inte gav upp.

Professorerna Sven-Erik Sjöstrand och Lars Samuelson har också ingått i min handledningsgrupp. Sven-Erik och Lars S. representerar i mina ögon två krafter som samverkat på ett konstruktivt sätt. En kraft som betonar betydelsen av att en avhandling inom redovisningsområdet visar tillbörlig respekt för dominerande värderingar inom redovisningsområdet. En kraft som uppmuntrar alternativa ansatser. Sven-Erik och Lars S. har var och en på sitt sätt givit ett värdefullt stöd - tack.

För en empirisk studie krävs individer som är beredda att ställa sig till förfogande. Jag vill rikta ett anonymt tack till de tre företagsledningarna som låtit mig få tillgång till och avsatt resurser för de tre fallstudierna. Jag vill också rikta ett varmt

tack till de cirka 50 funktionschefer som besvarat mina närgångna frågor. En individs personliga arbetsvanor har successivt kommit att framstå som något mycket personligt. Jag hoppas att ingen upplever att jag lämnat ut känsliga detaljer och därigenom svikit de förtroenden som Ni givit mig.

De företeelser som behandlas i denna skrift har sin motsvarighet i en praktisk verklighet. Under årens lopp har jag fått värdefulla synpunkter från ett stort antal f.d. konsultkollegor och andra personer som jag lärt känna under min yrkesverksamma tid som konsult - tack. Ett speciellt stort tack vill jag rikta mot några personer som hjälpt mig med att skapa trovärdighet i de beskrivande avsnitten; Göran Björstad, Bo Gaddén, Lars Olof Ekholm, Anna Hesselman, Anders Nilsson, Börje Roslund, Erkki Stjerna. En rad kollegor på Handelshögskolan har lämnat konstruktiva och värdefulla synpunkter; Ingela Carlsson, Claes Charpentier, Per Ewing, Niclas Hellman, Christer Johansson, Steen Nielsen. Under mina år på Handelshögskolan har jag, helt eller delvis, varit beroende av olika finansiärer. Speciellt vill jag tack revisionsfirma Arthur Andersson som under flera år välvilligt medverkat till finansieringen och ett stort tack till EFI:s administrativa direktör Rune Castenäs.

Sist men inte minst vill jag tack min familj för att de givit mig ett ovärderligt stöd och under en följd av år accepterat att leva under knappa ekonomiska omständigheter. Mina två söner har hjälpt mig med språket i denna skrift; Johan har kommenterat min svenska och Erik min engelska - tack. Min hustru har på ett mycket påtagligt sätt påverkat det arbete som nu avrapporteras. Min ständigt förändrade föreställningsvärld är till en icke obetydlig del ett resultat av våra många och långa diskussioner över middagsbordet. Den spänning som uppstår i mötet mellan företrädare för skilda föreställningsvärldar kan vara befruktande. I vårt fall har det handlat om ett möte mellan en psykoanalytiskt skolad socionom och en "fyrkantig" konsult inom ekonomistyrningsområdet. Jag har upplevt dessa diskussioner som mycket utvecklande och hoppas att de kommer att fortsätta i ytterligare många år - tack Monica.

Sollentuna i juli 1995

Bertil Thorén

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

KAPITEL 1 STUDIENS BAKGRUND OCH SYFTE	1
1.1 Bakgrund	
1.2 Studiens syfte	
1.3 Läsanvisningar	
KAPITEL 2 RAPPORTANVÄNDNING OCH PÅVERKANSFAKTORER	5
2.1 Rapportanvändning och påverkansfaktorer - en sammanfattning	6
2.2 Mottagningsmomentet	9
2.3 Påverkansfaktorer	13
2.4 Ekonomisk information	18
2.5 Mottagarperspektiv	20
2.6 En sammanhållen helhet?	25
KAPITEL 3 DEN EMPIRISKA STUDIENS METOD	27
3.1 En gränsöverskridande ansats	27
3.2 Undersökningsmetod och -design	28
3.2.1 Undersökningsmetod	28
3.2.2 Undersökningsdesign	31
3.3 Insamling och analys av data	33
3.3.1 Förväntade förutsättningar för datainsamling	33
3.3.2 Tolkning och kodifiering	35
3.3.3 Datainsamlingstekniker	36
3.3.4 Intervjun	41
3.3.5 En komparativ ansats	45
3.4 Urval och klassificering av funktionschefer	48
3.4.1 Användningsfrekvens som urvalskriterium	48
3.4.2 Klassificering	49
3.4.3 Några avslutande reflexioner	53
3.5 Resultatredovisning	54
3.5.1 Att beskriva?	54
3.5.2 Principer för resultatredovisning	56
3.5.3 Trovärdighet	58
3.6 En orientering om begrepp samt vissa avgränsningar	62
3.6.1 En orientering i studiens begreppsapparat	62
3.6.2 Företag / Fallstudieföretag	63

3.6.3 Funktionschefer	63
3.6.4 Rapportanvändning - en operationalisering	64
3.6.5 Informationskälla - en operationalisering	65
3.6.6 Ekonomisk styrning - en operationalisering	68
 KAPITEL 4 DEN BESKRIVANDE DELEN	
- ANVÄNDNING, VAD ÄR DET?	71
4.1 När och hur används (hand on) rapporterna?	71
4.1.1 Användning av rapporter i samband med månadsskiftena	72
4.1.2 Användning av rapporter vid budgetprocessen	75
4.1.3 Användning av rapporter i den löpande verksamheten	80
4.2 Till vad används rapporter?	82
4.2.1 Rapportanvändning och ansvarsmätning	82
4.2.2 Rapportanvändning och beslutsfattande	87
4.2.3 Rapportanvändning och lärande	89
4.2.4 Rapportanvändning och förhandling	93
4.2.5 Meningsskapande rapportanvändning	98
4.3 Hur ofta används rapporterna?	104
4.3.1 Storanvändare och sällananvändare	105
4.3.2 Är användningsfrekvens ett uttryck för betydelse?	106
4.3.3 Utgör storanvändare och sällananvändare två naturliga klasser?	112
4.4 Användning av Alternativa Informationskällor	113
4.4.1 En arbetshypotes?	113
4.4.2 Användning av Alternativa Informationskällor vid månadsskiftena	113
4.4.3 Användning vid budgetuppställandet	115
4.4.4 Användning i den löpande verksamhet	116
4.5 "Their main concerns"	123
4.5.1 Att ha greppet	123
4.5.2 Stabila arbetsvanor	131
4.5.3 En kategori i den framväxande teorin?	135
4.6 Sammanfattning och avslutande reflexioner	136
4.6.1 Sammanfattning av respektive avsnitt	136
4.6.2 Några avslutande reflexioner	139
 KAPITEL 5 DEN FÖRKLARANDE DELEN	
- "OFTA ... SÄLLAN ... ALDRIG"	143
5.1 "..... hindra / främja ..."	144
5.1.1 Antal affärer	144
5.1.2 Lönsamhet	146

5.1.3	Styrmedvetenhet	147
5.1.4	Rapportkunskap	149
5.1.5	Rapportattityder och -kritik	150
5.1.6	Interaktionsmönster	153
5.1.7	Organisationskultur	155
5.1.8	Särspråk	156
5.1.9	Representations preferenser	157
5.1.10	Förtroende	158
5.1.11	Handlingsutrymme	159
5.2	Om de identifierade samvariationerna	160
5.2.1	Om teoretisk förankring	161
5.2.2	Om sambandens riktning	165
5.2.3	Om multidimensionalitet och styrka	169
5.2.4	Om tidskonstans	171
5.2.5	Den komparativa ansatsens resultat	172
5.3	Förväntad påverkan som inte materialiserades	173
5.3.1	Snabba rapporter	174
5.3.2	Information overload	175
5.3.3	"Oriktigheter" - datakvalitet	175
5.3.4	Komplementaritet	176
5.3.5	Diskussion av "misslyckandena"	177
5.4	Lönsamhet	178
5.4.1	Bakgrund	178
5.4.2	Introduktion av de sex lönsamhetsfallen	179
5.4.3	Informationskällor	182
5.4.4	Några jämförelser mellan de sex lönsamhetsfallen	186
5.4.5	The Status Passage Theory	196
5.5	Antal affärer - eller "alternativa" informationskällor	199
5.5.1	Om ett tidsmässigt samband	199
5.5.2	Om ett innehållsmässigt samband	205
5.6	Sammanfattning och avslutande diskussion	210
5.6.1	Sammanfattning av respektive analysavsnitt	210
5.6.2	Rapportanvändningens determinanter	213
KAPITEL 6 MOT ETT VIDGAT INFORMATIONSBEGREPP		223
6.1	Ett embryo till sammanhållen föreställningsram?	223
6.1.1	Att utnyttja mångfalden	223
6.1.2	Alternativa tolkningar av rapportanvändning	224
6.1.3	Fyra "karaktärer"	228

6.2 Rapportanvändning - ett specialfall?	230
6.2.1 Behov av omformulering?	230
6.2.2 Stabila arbetsvanor	232
6.3 Förslag till framtida forskning	236
 KAPITEL 7 SUMMARY	 243
 BILAGA 1 RAPPORTANVÄNDNING OCH PÅVERKANSAFAKTORER - EN ÖVERSIKT	 249
Bilaga 1:1 Till vad används rapporter?	250
Bilaga 1:2 Påverkansfaktorer	261
Bilaga 1:3 Om information och ekonomisk styrning	288
Bilaga 1:4 Om sambandet information / beteende	292
Bilaga 1:5 Något om fundamentala antaganden m.m.	299
 BILAGA 2 DEN PROVISORISKA FÖRESTÄLLNINGSRAMEN	 311
 BILAGA 3 FALLSTUDIEFÖRETAGEN	 321
 BILAGA 4 RANGORDNINGSENKÄTEN	 335
 BILAGA 5 INTRODUKTIONSREBREV	 337
 Litteraturförteckning	 339

KAPITEL 1

STUDIENS BAKGRUND OCH SYFTE

1.1 Bakgrund

"Vissa befattningshavare kastar sig över rapporterna från ekonomisystemet. Man hävdar att man är beroende av rapporterna och att man använder dem mycket ofta; flera gånger i veckan eller kanske flera gånger om dagen. Man klagar också högljutt om rapporterna skulle bli försenade.

Andra befattningshavare uttalar sig däremot starkt kritiskt, ibland direkt nedsättande, om rapporterna. Man hävdar att rapporterna helt saknar värde, de kommer för sent för att kunna användas i ett operativt beslutsfattande, rapportinnehållet motsvarar inte informationsbehovet och visar sig alltför ofta vara behäftat med felaktigheter. Vissa av dessa befattningshavare uppger att man sällan använder rapporterna och att man inte lägger märke till om de skulle vara försenade eller utebli under viss tid. Det förekommer också befattningshavare som hävdar att man överhuvudtaget aldrig tittar i rapporterna."

Beskrivningen ovan skildrar användning av rapporter som regelbundet (ofta månadsvis) produceras av en organisations datoriserade ekonomidatasystem och som distribueras till ett antal av organisationens befattningshavare. Beskrivningen skrevs i slutet av 1970-talet av författaren till denna studie och den var ett försök att sammanfatta författarens erfarenheter från ett antal organisationer.

Inom redovisningsforskning antas dessa rapporter med ekonomisk information vara ett betydelsefullt hjälpmedel vid ekonomisk styrning; dvs. verksamhet som syftar till "hushållning med knappa resurser" och till organisatorisk effektivitet (Östman, 1977). Utformning av rapportsystem (den s.k. design-aspekten) och användning av rapporter (den s.k. use-aspekten) har ägnats ett stort intresse. Frågor om vad rapporter används till, i vilka organisatoriska sammanhang de används, och den roll som användningen spelar i den ekonomiska styrningen behandlas inom ramen för den s.k. use-aspekten. Denna forskning utmärks av stor mångfald när det gäller utnyttjade antaganden och perspektiv och det förekommer skilda forskningsinriktningar. En tendens att begränsa intresset till någon viss aspekt av användningen karakteriserar den enskilda studien. Någon allmänt accepterad teori existerar inte (Östman, 1980; Burchell et al., 1980) och det har gjorts ett begränsat antal försök för att integrera delar av denna rika flora av teorifragment till en mer sammanhållen föreställningsram eller enhetlig teori (bl.a. Johanson & Östman, 1992). En tendens till isolationism och enstaka försök till konfrontation mellan anhängare av skilda skolbildningar kan urskiljas.

Den inledande beskrivningen ovan skildrar det moment av rapportanvändningen då rapportmottagaren får tillgång till rapporten. Intresset för detta s.k. *mottagningsmoment* har varit begränsat (Simmons & Barrett, 1972; Hägg et al., 1982). En rad iakttagelser tyder på att en viss andel av cheferna på mellannivån sällan eller aldrig använder sina månadsrapporter (Hofstede, 1967; Hopwood, 1973, 1989; Mintzberg, 1973, 1975; Dew & Gee, 1973; Daft & Macintosh, 1978; Otley, 1978, 1987; Boland, 1979). Förslag på faktorer som antas kunna "hindra" rapportanvändning (och därmed kunna medverka till att förklara s.k. ickeanvändning) har presenterats. Bland annat har en rad egenskaper hos rapportsystemet nämnts (Dew & Gee, 1973; Mintzberg, 1975; Macintosh, 1985). Förslag på faktorer av annan karaktär har också diskuterats (Mintzberg, 1975; Otley, 1978, 1987; Östman, 1980; Macintosh, 1985; Hopwood, 1989).

Befattningshavare i en organisation får tillgång till information såväl via rapporter som via andra informationskällor (Mintzberg, 1973; Steward, 1967, 1976, 1982). Iakttagelser som antyder ett samband mellan användning av information från andra informationskällor och användning av rapporter har också presenterats (Hopwood, 1973; Anthony, 1990). Härigenom tonar användning av information via andra informationskällor än rapporter fram som en potentiell påverkansfaktor. Någon studie som systematiskt studerat eventuell förekomst av ett sådant samband och sambandets eventuella betydelse för rapportanvändningen har inte identifierats.

1.2 Studiens syfte

Denna studie ägnas åt användning av ekonomisk information i samband med ekonomisk styrning och studiens övergripande syfte är att bidra till teoriutvecklingen inom detta område. Studiens första forskningsfråga gäller det s.k. mottagningsmomentet. Vad döljer sig i detta redovisningsforskningens "vita fält"? Det ringa intresse som ägnats detta moment kan tolkas som ett uttryck för att momentet saknar teoretiskt intresse; något sådant påstående har dock inte påträffats. Det begränsade intresset väcker därför ett behov av en beskrivning; gärna en beskrivning som är mer "heltäckande" i betydelsen att fler dimensioner av momentet blir belysta. De observerade olikheterna i användning "... ofta ...sällan ... aldrig" ger antydning om en variation som postrar på förklaring. En intuitiv förklaring (Lazarfeld, 1959) är att någon eller några faktorer utövar påverkan på rapportanvändningen och att dessa faktorer kan medverka till att förklara variationer i denna observerbara dimension av rapportanvändningen.

Studiens andra forskningsfråga handlar om den spänning som skapas i tidigare forskning genom mångfalden av antaganden och perspektiv och den påpekade tendensen att begränsa intresset till någon viss aspekt av rapportanvändningen. Vad händer om en bred - gränsöverskridande - ansats appliceras på det s.k. mottagningsmomentet? Kan detta bortglömda moment av rapportanvändningen fungera som en brygga i utvecklingen av teori över användning (och utformning) av rapporter med redovisningsmått för ekonomisk styrning?

Följande tre syften har formulerats:

- det första syftet är att **genomföra en litteraturstudie** över tidigare forskning om rapportanvändning och om faktorer som antas kunna påverka rapportanvändning. Givet den gränsöverskridande ambitionen präglas översikten av en strävan att fånga upp existerande mångfald. Det empiriska fenomenet snarare än väletablerade teoretiska samband är vägledande vid urvalet av refererad litteratur. Teorier och teorifragment hämtas primärt från redovisningsområdet men bidrag från psykologisk, socialpsykologisk och sociologisk teoribildning välkomnas
- det andra syftet är att **beskriva användning** av ekonomisk information i samband med ekonomisk styrning på basis av en empirisk studie. Fokus sätts på det moment i användningen då ekonomisk information blir tillgänglig via rapporter och via andra informationskällor
- det tredje syftet är att **förklara observerbara olikheter** i det s.k. mottagningsmomentet genom att identifiera faktorer som påverkar - och som därigenom antas kunna "hindra" respektive "främja"

1.3 Läsanvisningar

I inledningen till kapitel 2 "Rapportanvändning och påverkansfaktorer" sammanfattas studiens litteraturöversikt (huvuddelen av översikten redovisas i bilaga 1). Huvuddelen av kapitel 2 ägnas åt ett antal diskussioner som härletts ur litteraturöversikten - här skapas utgångspunkten för den empiriska studien.

I kapitel 3 redovisas den empiriska studiens metod, undersökningsdesign samt tekniker för datainsamling och -analys. I kapitel 4 "Den beskrivande delen - användning vad är det?" redovisas ett empiriskt datamaterial som insamlats genom tre fallstudier. Intresset fokuseras mot det moment då ekonomisk information blir tillgänglig för rapportmottagare via rapporter och via andra informationskanaler. I kapitel 5 "Den förklarande delen - ofta, sällan eller aldrig?" redovisas analyser som syftar till att förklara olikheter i rapportanvändning enligt formuleringen "... hindra respektive främja ...". I kapitel 6 "Mot ett vidgat informationsbegrepp" redovisas en avslutande diskussion över två tema: en sammanhållen föreställningsram och förutsättningar för teoribildning.

I bilaga 1 "Litteraturöversikt - Rapportanvändning och påverkansfaktorer" redovisas en litteraturöversikt i enlighet med det första syftet. I bilaga 2 presenteras en s.k. "Provisorisk föreställningsram" som utnyttjas för tolkning av vissa observationer. I bilaga 3 redovisas vissa bakgrundsdata från de tre fallstudieföretagen.

KAPITEL 2

RAPPORTANVÄNDNING OCH PÅVERKANSFAKTORER

Enligt det första syftet skall denna studie omfatta en genomgång av tidigare forskning om rapportanvändning och påverkansfaktorer. Resultatet från denna genomgång redovisas i bilaga (Bilaga "1 Litteraturöversikt - rapportanvändning och påverkansfaktorer"). Litteraturöversikten präglas av en strävan att ge en bred s.k. gränsöverskridande bild av existerande kunskap om rapportanvändning och om de faktorer som antas kunna påverka användningen. Vid urvalet av kunskap ges inte bara utrymme åt en mångfald av alternativa föreställningsramar och alternativa teoribildningar utan också åt forskning baserad på skilda fundamentala antaganden - bredd prioriteras på bekostnad av djup. Beträffande de ställningstaganden som görs i detta sammanhang kan följande noteras

- möjligheten att selektera fram litteratur med hjälp av kriterier som baseras på teoretisk betydelse har menligt påverkats av den uttalade strävan efter en mångsidig belysning av en konkret empirisk företeelse (= mottagningsmomentet). Under den frekvent förekommande formuleringen "ägnats intresse" döljer sig ett viktigt selekteringskriterium som är härlett ur följande föreställning. Om en delmängd av forskarkollektivet gjort bedömningen att viss företeelse är värd att ägna intresse så tolkas detta intresse som en indikation på att företeelsen ifråga har teoretisk betydelse. Karaktären på och den exakta innebörden av denna teoretiska betydelse relativt denna studies forskningsfråga får bli föremål för en senare diskussion.
- prioriteringen av bredd på bekostnad av djup ger oundvikligen utrymme för slumpmässig påverkan. Det kan inte uteslutas att valet att redovisa ett visst forskningsresultat / teorifragment snarast kan förklaras med att författaren "råkade" komma i kontakt med just den studie där detta forskningsresultat presenteras
- sannolikt tenderar det urval av forskningsresultat som hämtats ur s.k. Behavioral Accounting att framstå som mer fullödigt än det urval som görs inom andra forskningsområden. Denna eventuella obalans skall inte tolkas som ett uttryck för en medveten prioritering utan snarare som en konsekvens av begränsade resurser.

Detta kapitel inleds med en sammanfattning av innehållet i litteraturöversikten (2.1). Huvuddelen av kapitlet ägnas åt fyra frågeställningar som aktualiserats genom litteraturöversikten

- i den refererade forskningen om rapportanvändning har intresse ägnats åt ett antal olika moment av rapportanvändningen. Vilka antaganden om mottagningsmomentet görs i denna forskning? Hur antas dessa moment förhålla sig till mottagningsmomentet? (2.2)

- ett stort antal påverkansfaktorer kan urskiljas i tidigare forskning. I vilken omfattning kan / skall denna mångfald beaktas i det försök att förklara observerade olikheter i rapportanvändningen som görs i denna studie? (2.3)
- rapportmottagare får tillgång till information via olika informationskällor. Finns det iakttagelser i tidigare forskning som motiverar att mottagningsmomentet utvidgas till att också omfatta mottagandet av information som blir tillgänglig via andra informationskällor? (2.4)
- de teorier och teorifragment som refererats i litteraturoversikten har genererats i studier baserade på vitt skilda antaganden, perspektiv och synsätt. Vilka ställningstaganden bör detta föranleda med avseende på den empiriska studien? (2.5)

Var och en av de fyra diskussionerna kommer att leda fram till ställningstaganden med avseende på den empiriska studien. Dessa ställningstaganden kommer att redovisas löpande i direkt anslutning till respektive diskussion - detta skall inte tolkas som uttryck för att dessa ställningstaganden anses vara oberoende av varandra (2.6).

2.1 Rapportanvändning och påverkansfaktorer - en sammanfattning

I detta avsnitt sammanfattas innehållet i den litteraturoversikt som i enlighet med studiens första syfte redovisas i Bilaga 1 Litteraturoversikt. I bilagans första huvudavsnitt (Bilaga 1:1) diskuteras rapportanvändning i termer av organisatoriskt beteende. Den refererade forskningen sammanfattas enligt följande:

- tidigare forskning om rapporter (= de formbundna produkter som produceras av datorbaserade ekonomidatasystem) är mycket omfattande. Två typer av rapporter står i centrum för intresset. Rapporter som ger externa intressenter tillgång till organisationens ekonomiska situation och rapporter som gör ekonomisk information tillgänglig för rapportmottagare inom den aktuella organisationen - i denna studie är intresset begränsat till den senare typen av rapporter
- rapportanvändning har ansetts vara intressant att studera i ett stort antal sammanhang / organisatoriska processer. En betydelsefull struktur i denna forskning baseras på begreppen styrning, planering och kontroll. I en alternativ struktur betonas organisatoriska processer för bl.a. ansvarsmätning, beslutsfattande, lärande, förhandling och s.k. meningsskapande rapportanvändning
- ett stort antal olika perspektiv, ansatser och modeller utnyttjas vid studier av den s.k. use-aspekten. Ett antal specifika forskningsgrenar med mer eller mindre unika uppsättningar av begrepp och begreppsrelationer kan urskiljas. Någon allmänt accepterad föreställningsram existerar inte och teorisituationen har karakteriserats som fragmentarisk
- en benägenhet att utnyttja forskningsansatser som genererar analytisk kunskap kan urskiljas. I den enskilda studien tenderar intresset att vara begränsat till någon enstaka dimension av användningen; t.ex. användning i samband med kontroll, eller i samband med ansvarsmätning. (Beteckningen "en-faktor" -tendens kommer

- fortsättningsvis att utnyttjas för denna tendens till fokusering mot ett sammanhang, en faktor, ett perspektiv, en period osv.)
- den begreppsapparat och den teori som genererats i forskning om design-aspekten utnyttjas endast i begränsad omfattning i forskning om use-aspekten. Däremot karakteriseras denna forskning av en öppenhet för influenser från andra discipliner. Under 70-talet spelade influenser från psykologisk teoribildning och metodik en betydelsefull roll (bl.a. i form av Human Information Processing). Under 80-talet blev influenser från socialpsykologisk teoribildning tydliga och valet att i denna studie betrakta rapportanvändning som en kategori av organisatoriskt beteende kan ses som ett utflöde av dessa influenser
 - en låg användningsfrekvens; eller mer precist ickeanvändning, är en observerbar dimension av rapportanvändning som kommenterats i flera studier. Faktorer som antas kunna hindra användningen av rapporter har presenterats.

Tidigare forskning om faktorer som antas kunna påverka användning av rapporter - och som därmed kan medverka till att förklara observerade olikheter - har fått ett förhållandevis stort utrymme i litteraturöversikten (Bilaga 1:2). Urvalet av redovisad kunskap präglas av en strävan efter en mer "heltäckande" bild och en ytlig behandling av en stor mängd potentiella påverkansfaktorer prioriteras framför en djup och ingående behandling av någon viss påverkansfaktor. Genom ställningstagandet att betrakta rapportanvändning som en kategori av organisatoriskt beteende aktualiserar sambandet information / beteende och därmed också behovet av att kommentera faktorer som antas kunna påverka beteende i mer allmänna termer. Den refererade forskningen kan sammanfattas enligt följande:

- en stor mängd faktorer har ansetts kunna utöva påverkan på rapportanvändningen. Dessa faktorer redovisas i termer av fyra breda kategorier; organisationens omvärld, organisationens styr- och kontrollsystemet (inklusive rapportsystemet), sociala kontakter samt individegenskaper
- både faktorer som antas utöva direkt påverkan på rapportanvändning (= beteende) och faktorer som antas påverka indirekt t.ex. via utformning av rapportsystemet beaktas i översikten. Beträffande de kausalitetsantaganden som utnyttjas i tidigare forskning kan stora olikheter urskiljas. I vissa studier görs antaganden om direkt påverkan på beteende, i andra studier görs antaganden om påverkan via t.ex. perception, mentala processer och social interaktion
- de modeller som utnyttjas i designsammanhang innehåller sällan någon explicit formulerad s.k. användarkomponent
- ekonomidatasystem tenderar ofta att vara sammanvävda med andra rapportsystem i integrerade applikationssystem och är inte sällan utspridda på fysiskt skilda datorer
- forskning om chefsarbetet tenderar antingen att vara inriktad mot observerbara eller mot icke-observerbara aspekter
- chefer på mellannivån anses vara de primära användarna av rapporter för intern ekonomisk styrning

- ingen studie med uttalat syfte att skatta styrkan i respektive faktors förklaringsvärde har kunnat identifieras. Den s.k. en-faktor tendensen kan antas vara en förutsättning som medverkar till att förklara detta förhållande.

I redovisningsforskning tilldelas begreppet information - med eller utan prefixet ekonomisk - ett begränsat innehåll; i princip liktydigt med information som uppfyller vissa s.k. redovisningskonventioner och som producerats i en starkt formaliserad framställningsprocess (Bil 1:3). Den information som blir tillgänglig via rapporter representerar endast en begränsad del av den totala mängd information som blir tillgänglig för rapportmottagare och som antas komma till användning i samband med ekonomisk styrning. Bland de "alternativa" informationskällor som omnämns i tidigare forskning märks sociala kontakter och privata informationssystem (s.k. svarta böcker). Enligt vissa iakttagelser kan en individs användning av information från dessa andra informationskällor påverka hans användning av rapporter.

Sambandet rapportanvändning och beslut / handling aktualiseras genom ställningstagandet att betrakta rapportanvändning som en kategori av organisatoriskt beteende (Bil 1:4) Den refererade forskningen sammanfattas enligt följande:

- konkurrerande teorier har lanserats när det gäller karaktären på och mekanismer i sambandet information / beteende
- antaganden om samband i termer av stimulus /respons kan urskiljas i viss forskning om rapportanvändning; annan forskning baseras på antaganden som snarare för tanken till aktivt reagerande individer och individer som sociala varelser
- antaganden om en nära koppling mellan rapportanvändning, beslut/handling och organisatorisk effektivitet kan urskiljas i en stor del av den refererade forskningen. Rapportanvändning ses då inte sällan som ett inslag i företagsledningens strävan att styra organisationen mot uppställda mål. I den helt övervägande delen av den refererade redovisningsforskningen saknas explicita redovisningar av de antaganden som görs i detta avseende
- att ge empiriskt stöd åt ett antagande om ett nära samband mellan rapportanvändning och beslut / handling förefaller inte vara en helt trivial uppgift
- en rad empiriska iakttagelser har givit näring till ifrågasättanden av antagandet om ett nära samband mellan rapportanvändning och beslut / handling

Den kunskap som refereras i bilaga 1 är genererad i studier som baseras på vitt skilda antaganden om ontologi m. m. (Bil 1:5). Den refererade forskningen kan sammanfattas enligt följande:

- under rubriken "aldrig mötas de två?" diskuteras två dominerande idétraditioner i termer av bl.a. vetenskaplig legitimitet och frågan om vad som kan anses vara forskningsbart. Idétraditioner kan också diskuteras i termer av en enskild forskares kunskapsintresse; de fundamentala antagandena tilldelas därigenom snarast karaktären av undersökningsparametrar
- mot bakgrund av formuleringen "vad man ser beror på vilket perspektiv man väljer" diskuteras metodsynsätt och forskningsfrågens centrala betydelse vid val av perspektiv. Då forskningsfrågan handlar om sambanden mellan helheten och delarna

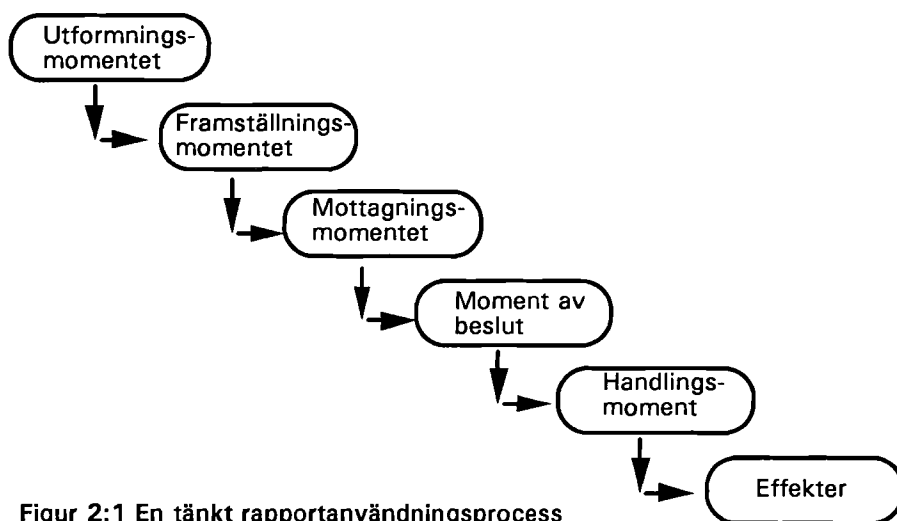
kommer det s.k. systemsynsättets starka sidor till sin rätt, om forskningsfrågan istället handlar om att förstå delarna kan det finnas motiv att överväga ett s.k. aktörsynsätt.

- under formuleringen "krypa innan man kan gå" diskuteras sambandet mellan den ackumulerade kunskapen inom ett territorium och de metodansatser som ter sig lämpliga. För att generera kunskap inom ett territorium som förtjänar beteckning "vitt fält" rekommenderas en viss tågordning. Avsteg från denna tågordning förknippas med risk för kaos i begreppsapparaten, motstridiga forskningsresultat och bristande trovärdighet hos den genererade kunskapen - en karakteristik som till viss del passar in på teorisituationen runt rapportanvändning.

2.2 Mottagningsmomentet

Moment i rapportanvändningsprocessen

Den forskning om rapportanvändning som refereras i litteraturöversikten belyser många olika processer och/eller moment i användningen. Mellan vissa av dessa olika moment kan ett antagande om ett tidsmässigt samband urskiljas. Vid forskning om utformningsprocessen; design av rapportsystem och av rapportinnehåll, görs mer eller mindre explicita antaganden om en framtida användning. Utformningsmomentet antas syfta till att skapa förutsättningar för användning och momentet kan med viss rätt ses som en process som tidsmässigt föregår användningen. I forskning om use-aspekten riktas intresset bl.a. mot processer i samband med beslutsfattande, mot processer i samband med handling och mot de effekter i verksamheten som beslut / handling antas leda till. Ett stort intresse ägnas åt utforskning av eventuella samband mellan dessa processer; i redovisningsforskning dominerar ett antagande om ett tidsmässigt samband i denna sekvens. De processer då rapporten och dess informationsinnehåll blir tillgänglig för rapportmottagaren kan enligt samma logik ses som en förutsättning för moment av beslut / handling / effekter. På basis av ovan kommenterade antaganden om ett tidsmässigt samband kan de olika momenten föras samman till en tänkt rapportanvändningsprocess enligt figuren nedan.



Figur 2:1 En tänkt rapportanvändningsprocess

Detta försök att dels integrera ett antal moment till en sammanhållen helhet och att dels differentiera vissa moment är motiverat av iakttagelser som refereras i litteraturöversikten. De otydliga sambanden mellan den teori- och begreppsapparat som utnyttjas i design- respektive i use-inriktad forskning; iakttagelser som tyder på att insamling av information i vissa fall endast är löst kopplad till användning av information för beslut / handling; att beslut inte alltid leder till handling och sist men

inte minst iakttagelser som problematiserar karaktären på sambandet information (= rapport) / beteende (se Bilaga 1.5 och Bilaga 2:3).

Givet föreställningen om ett tidsmässigt samband mellan moment av utformning och användningens effekter framstår det som angeläget att närmare utforska mottagningsmomentet. Redovisade iakttagelser om s.k. ickeanvändning ger en extra tyngd åt detta påstående. I den empiriska studien riktas intresset mot processer då rapportmottagaren får tillgång till ekonomisk information i samband med ekonomisk styrning. Begreppet rapportanvändning kommer att begränsas till att gälla mottagandet av rapporten; det s.k. *mottagningsmomentet*. Den ovan uttalade strävan att ge en mer "heltäckande" bild av rapportanvändningen begränsas till att gälla detta moment. Bland övriga motiv för att i denna studie fokusera intresset mot mottagningsmomentet märks:

- att detta val är uttryck för en medveten strävan att skapa förutsättningar för att studera "faktisk" rapportanvändning; bl.a. genom att reducera behovet av preciserade antaganden
 - en fokusering av mottagningsmomentet förväntas skapa förutsättningar för att - i enlighet med studiens andra syftet - kunna studera rapportmottagares tillgång till ekonomisk information via andra informationskällor. Mottagningsmomentet förväntas kunna spela rollen av en "brygga" mellan skilda inriktningar / teorifragment och förväntas vara en potentiell plattform för vidare teoriutveckling.
 - en intressant spänning skapas genom å ena sidan den breda ansats som redovisas i litteraturöversikten och å andra sidan detta mycket avgränsade moment av rapportanvändningen
 - av bl.a. resursskäl framstår som orimligt att tillämpa en bred ansats i litteraturöversikten och dessutom rikta intresset mot en komplex empirisk företeelse
- De moment av rapportanvändningen som inkluderar moment av beslut / handling kommer att ägnas ett mycket begränsat intresse. Därmed beaktas vissa motsägelsefulla iakttagelser i existerande teoribildning med avseende på sambandet information / beteende (= rapport och beslut / handling).

Det bör noteras att valet av denna ansats inte innebär ett ifrågasättande av rapporters betydelse för ekonomiska styrning - ställningstagandet innebär endast ett försök att skapa förutsättningar för att pröva en ansats utan preciserade antaganden om sambandets karaktär, riktning m.m.

När, hur, hur ofta och till vad används rapporter?

Den uppgift som förstavas i studiens andra syfte kan ses som ett försök att systematiskt vidareutveckla den *ursprungliga observation* (Lazarfeld, 1959) som redovisas i studiens omedelbara inledning. Genom att karakterisera detta moment som ett vitt fält anses det vara motiverat att ägna intresse åt dimensioner av rapportanvändningen / mottagningsmomentet som inte beaktats i tidigare forskning. Vissa dimensioner som kan urskiljas i den ursprungliga observationen har inte kunnat identifieras i tidigare forskning och beskrivningen fungerar härvidlag som en

inspirationskälla. Det deskriptiva schema (Zetterberg, 1965) som kommer att utnyttjas omfattar följande dimensioner

- när används rapporter?
- hur används rapporter?
- hur ofta används rapporterna?
- till vad används rapporter?

De deskriptiva dimensionerna *när* och *hur* riktar intresset mot konkreta beteendekategorier i processer med nära anknytning mottagningsmomentet. Beskrivande formuleringar av typen "kasta sig över rapporten" respektive "avvakta till lämpligt tillfälle" och ett konstaterande att vissa rapportmottagaren inte använder rapporten i den löpande verksamheten kan illustrera förväntade svar på frågan om *när* rapporter används. Frågan om *hur* rapporter används kan illustreras med svar av typen "rapportmottagaren läser bara totalerna i rapporten" eller "han ögnar igenom hela rapporten". De svar som erhålls på frågor om *när* och *hur* förväntas kunna ge bidrag till en mer nyanserad bild av processer i samband med mottagningsmomentet och eventuellt ge underlag för utkast till taxonomier.

Den deskriptiva dimension som svara mot frågan *hur ofta* är också härledd ur den ursprungliga observationen "... ofta ... sällan ... aldrig". Den har förankring i tidigare forskning via iakttagelser om s.k. ickeanvändning men genom tillägget "... ofta ..." vidgas omfånget. Formuleringen "hindra / främja" i det tredje syftet preciserar den variation i rapportanvändning som skall "förklaras". Denna dimension benämns *användningsfrekvens*.

I forskning om rapportanvändningens samband med organisatoriska processer i allmänhet och den organisatoriska effektiviteten i synnerhet kan två tendenser urskiljas. Antingen tas utgångspunkten i generella organisatoriska begrepp som planering, styrning och kontroll eller också fokuseras intresset mot specifika organisatoriska delprocesser av typen ansvarsmätning, beslutsfattande, lärande, förhandling eller kanske rapportanvändning i s.k. meningsskapande syfte. De två tendenserna anses överlappa varandra; beslutsfattande antas t.ex. vara en komponent i planering, styrning och kontroll men samtidigt antas moment av planering, styrning och kontroll vara integrerade delar av beslutsfattande.

Den fjärde dimensionen i studiens deskriptiva schema hänsyftar på dessa fem s.k. *till vad*-kategorier och i litteraturöversiktens första huvudavsnitt redovisas forskning i termer av den senare av dessa två tendenser. Den mångfald med avseende på *till vad*-kategorier som tydliggörs i litteraturöversikten har sällan blivit explicit beaktad. En betydelsefull pusselbit i den gränsöverskridande ambitionen blir därför att försöka skapa en mer "heltäckande" bild av rapportanvändningen, dvs. en bild där rapportanvändning i mer än en s.k. *till vad*-kategori beaktas.

Redovisningen i den beskrivande delen är strukturerad i enlighet med dessa fem *till vad*-kategorier och förhoppningsvis underlättas härigenom möjligheten till jämförelser med forskningsresultat genererade i studier genomförda enligt en-faktor tendensen. De fem kategorierna anses vara härledda ur tidigare forskning och anses därför ha en tillfredsställande teoretisk förankring. Intresset i den beskrivande delen inriktas därför snarare mot att på ett relativt detaljerat sätt beskriva manifesta aspekter

av kategorierna än att försöka ge ytterligare bekräftelse av kategoriernas teoretiska relevans. Denna fjärde dimension förväntas belysa relationen mellan rapportanvändning och organisatoriska processer av olika slag och förväntas ge betydelsefulla tillskott med avseende på studiens gränsöverskridande ambition.

Om att uppskjuta begreppsanalysen

En studie som vill göra anspråk på att bli accepterad i vetenskapliga sammanhang förväntas redovisa en analys av studiens centrala begrepp i något av de inledande kapitlen; en precisering och en fixeringen av det begreppsinnehåll som kommer att utnyttjas i studien. Beträffande begreppet rapportanvändning kan ett antal alternativa begreppsinnehåll urskiljas i litteraturöversikten, bl.a. har rapportanvändning i tidigare forskning tolkats som

- ett instrument för ansvarsmätning
- ett "slagträ" vid förhandling
- en mer eller mindre symbolfylld ritual

Dessa olika begreppsinnehåll är nästan undantagslöst genererade i studier som syftat till att generera kunskap av viss karaktär; s.k. *analytical knowledge*, Roethlisberger, 1977. Flertalet av dessa begreppsinnehåll framstår därigenom som komponenter i en undersökningsmodell ämnad för ett visst preciserat sammanhang. De får snarare karaktären av byggstenar i en avgränsad kontext än flexibla verktyg lämpade för en studie av "faktisk" användning. Att välja någon av dessa genomarbetade och välanpassade begreppsinnehåll skulle innebära en låsning och vore ett potentiellt hinder för lyckosam explorativ utforskning av ett "vitt" fält. Dessa olika begreppsinnehåll har därför ansetts vara av begränsat värde - annat än som inspirationskälla och som en komponent i en förförståelse.

Samtliga - eller åtminstone flertalet av - de begreppsinnehåll som redovisats i litteraturöversikten kommer att utnyttjas vid genomförandet. Dessa teorifragment kommer tillsammans att utgöra en föreställningsram - en förförståelse - för tolkningen av studiens empiriska observationer. En förväntad - och medvetet eftersträvad - konsekvens av detta förfaringssätt blir att flera alternativa tolkningar av en viss observation kommer att bli möjliga.

Den förväntade analysen av begreppet rapportanvändning kommer att uppskjutas. Den redovisas först i studiens avslutande kapitel (6.1 Ett embryo till sammanhållen föreställningsram?) och baseras då på en förväntad mångfald av tolkningar av studiens empiriska data. Ställningstagandet att uppskjuta begreppsanalysen har hämtat inspiration i rekommendationer i Glaser & Strauss (1967) och är en konsekvens av en strävan att studera "faktisk" rapportanvändning (se kapitel 3).

Vissa grova avgränsningar med avseende på begreppets innehåll anses dock rimligt att redovisa redan i detta inledande avsnitt. Rapportanvändningens karaktär av organisatoriskt beteende kommer att lyftas fram och intresset kommer att riktas mot rapportanvändningens sociala karaktär snarare än mot rapporten, dess informationsinnehåll, eller rapportanvändaren "i sig". Bland motiven för detta val märks studiens gränsöverskridande ambition och ett intresse för användning snarare än

för utformning. Ytterligare ett motiv för valet av denna inriktning är att den anses rättfärdiga teoretiska och metodologiska influenser från socialpsykologisk forskning (Tomkins & Groves, 1983).

2.3 Påverkansfaktorer

Påverkan - vad är det?

Bakom varje försök att beskriva och förklara en empirisk företeelse kan man finna en *ursprunglig observation* (Lazarfelt, 1959). Vissa olikheter har observerats beträffande någon viss empirisk företeelse och dessa olikheter "väntar" på sin förklaring. Den *intuitiva förklaringen* kan bestå i en vag uppfattning om förekomst av någon bakomliggande faktor med avseende på vilken individer och företeelser skiljer sig (ibid, sid 48). Den beskrivning som redovisas i studiens omedelbara inledning spelar rollen av studiens ursprungliga observation. Studiens andra syfte kan ses som en uppmaning att på ett systematiskt sätt vidareutveckla denna beskrivning. Studiens tredje syfte handlar om att utforska observerbara olikheter i enlighet med föreställningen om en s.k. intuitiv förklaring. Uttrycket *att utöva påverkan* implicerar således någon form av orsak / verkan och närmandet till rapportanvändningen sker från ett kausalt perspektiv. Vid presentationen av de två idetraditionerna (Bilaga 1:5) kommenteras några olika förhållningssätt med avseende på påverkan; dels en påverkan som kan liknas vid naturvetenskaplig mekanistisk kausalitet och dels en påverkan som snarare kan diskuteras i termer av att företeelser förefaller att uppträda tillsammans. I en tvärsnittsstudie, dvs. då såväl den beroende som de oberoende variablerna mäts samtidigt, kan det bara vara meningsfullt att tala om den senare typen av "kausalitet" (Simon, 1957; Blalock & Blalock, 1968; Asher, 1983). De iakttagelser om kausalitet som kan göras i en sådan studie är begränsade och kan endast ge underlag för antaganden om att någon form av kvalitativt samband existerar mellan viss faktor och rapportanvändning eller någon viss egenskap / dimension hos rapportanvändningen. Ett visst värde på faktorn förefaller förekomma tillsammans med ett visst värde på ifrågavarande dimension av rapportanvändningen. Genom ordvalet "förefaller förekomma" ges en antydning om att det ställs begränsade krav på styrka och på kausalitet; kraven handlar snarare om samvariation än motsvarar den mekanistiska kausaliteten (se 5.1).

Fyra påverkanskategorier

Rapportanvändning har i tidigare forskning ansetts kunna vara påverkad av många faktorer - "... the number of factors involved seems overwhelming" Macintosh, 1985, sid 217. I litteraturoversikten har tidigare identifierade påverkansfaktorer samlats i fyra kategorier. Dessa fyra kategorier har givits karaktären av abstrakta samlingsbegrepp och några preciserade definitioner redovisas inte. Kategorierna skall snarast ses som riktnings- eller områdesangivelser; som försök att grovt avgränsa områden inom vilka påverkansfaktorer iakttagits. Detta oprecisa förhållningssätt är motiverat av studiens

explorativa karaktär - att i förväg i detalj precisera variabler och aspekter antas menligt kunna påverka möjligheten att vinna nya insikter.

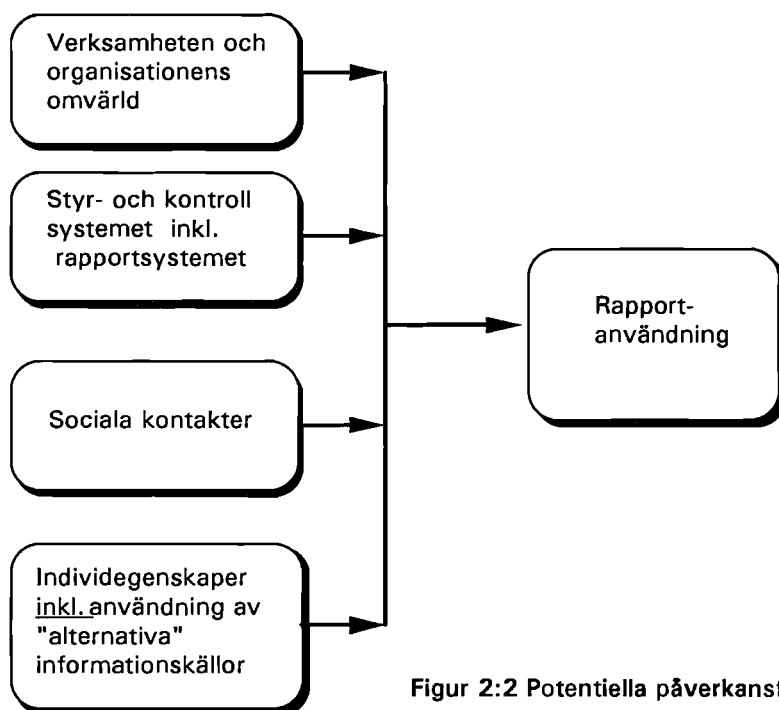
Den kategori som i litteraturöversikten benämns *verksamheten och organisationens omvärld* är härledd ur iakttagelsen att en rad egenskaper hos verksamheten antas kunna utöva påverkan rapportanvändning; dels indirekt via påverkan av rapportsystemets utformning dels också direkt genom påverkan av individers beteende. Bland bidragsgivarna märks framförallt den s.k. situationsorienterade skolan (Contingency Theory), där ett stort antal potentiella påverkansfaktorer har identifierats. Denna kategori innefattar såväl egenskaper hos den omvärld i vilken organisationen verkar (t.ex. i termer av osäkerhet på resurs- och produktmarknaden) som egenskaper hos organisationens verksamhet (t.ex. i termer av verksamhetsprocessens teknologi, dess produktstruktur, tillgänglig kunskapen om dess olika avsnitt etc.). I studier som arbetar på aggregerad nivå - på organisationsnivå - kan det finnas goda skäl att differentiera mellan påverkan som kan härledas till organisationens omvärld och påverkan som kan vara beroende på organisationsinterna - och därmed påverkbara? - förhållanden. Då en studie genomförs i ett individperspektiv bortfaller behovet av denna differentiering - ur individens synvinkel kan både faktorer i organisationens omvärld och faktorer i verksamheten betraktas som kontextuella förutsättningar.

Inom ramen för den kategori som benämns *styr- och kontrollsystemet* riktas uppmärksamheten mot egenskaper hos och komponenter i organisationens styrsystem bl.a. egenskaper hos organisationsstrukturen, organisatoriska processer, system för ansvarsfördelning m.m. Rapportsystemet (inklusive dess redovisningsmätt och dess tekniska lösning) är självklara kandidater för en stor uppmärksamhet inom denna kategori. Motiven för att definiera styrsystemet som en separat kategori kan ifrågasättas. En oklar föreställning om att verksamheten, dess karaktär och dess omvärld kan ses som förutsättningar av mer fundamental art medan styrsystemets karaktär av instrument för medveten påverkan kan betraktas som något mer påverkbart? En föreställning att det föreligger mycket starka ömsesidiga samband mellan styrsystemets olika komponenter och att detta begränsar möjligheten att specifikt studera den påverkan som utövas av en viss komponent av styrsystemet spelar också in. Den ackumulerade kunskapen om den påverkan som förknippas med rapportsystemet är förhållandevis stor; åtminstone relativt kunskapen om andra faktors påverkan.

Valet att betrakta rapportanvändning som ett organisatoriskt beteende kan föras tillbaka till influenser från socialpsykologisk och organisationsteoretiska teoribildning och den kategori som benämns *sociala kontakter* hämtar näring i dessa influenser. Den stora påverkan som individer enligt sådan teori utsätts för via sociala kontakter motiverar denna kategori. Av litteraturöversikten framgår det att denna kategori är mycket heterogen; bland bidragsgivarna förekommer ett brett urval av forskningsinriktningar som arbetar utifrån vitt skilda antaganden, perspektiv m. m. Inom redovisningsforskning står relationen mellan överordnad / underordnad i centrum för intresset medan intresset för kontakter i horisontell riktning har varit begränsat.

Den kategori som benämns *individegenskaper* inkluderar primärt faktorer som är kopplade till individers förhållningssätt till information. Iakttagelser runt sambandet information / beteende och iakttagelser runt användningen av "alternativa" informationskällor (= alternativ i förhållande till rapport) beaktas. Den refererade forskningen inkluderar både forskning där tyngdpunkten läggs på manifesta aspekter av rapportmottagarens beteende - "behavioristiska" ansatser (Sanday, 1979) - och forskning där intresset riktas mot företeelser som endast kan observeras indirekt; t.ex. genom de effekter som faktorerna antas ge upphov till. Denna kategori framstår som minst lika heterogen som föregående kategori.

I figuren nedan sammanfattas den bild över rapportanvändnings påverkansfaktorer som redovisats i litteraturöversikten



Figur 2:2 Potentiella påverkansfaktorer

Ett alternativ sätt att gruppera de fyra faktorerna vore att föra samman de tre första under huvudrubriken *environment* och därigenom ansluta till tanketraditionen att en individs beteende - givet att rapportanvändning betraktas som en kategori av organisatoriskt beteende - antas vara en funktion av omvärld (= environment) och individegenskaper (= personality) enligt formulering $B = f(e, p)$ (Levin, 1951).

Det kan finnas anledning att i korthet kommentera eventuell förekomst av samband mellan de variabler som i figuren framstår som exogena

- kan det förväntas existera ett samband mellan kategorierna verksamhet och styrsystem? Iakttagelser redovisade inom ramen för redovisningsteori och institutionellt orienterad organisationsforskning antyder att organisationer inom

samma verksamhetsområde / bransch tenderar att ha likartade styrsystem (Mellemvik et al, 1988; Sjöholm, 1994)

- kan ett samband mellan kategorierna styrsystem och sociala kontakter förväntas? Iakttagelser redovisade inom ramen för forskning baserad på socialpsykologisk teoribildning antyder att en organisations styrsystem i vissa fall utövar påverkan på interaktionsmönster och att interaktionsmönster i andra fall snarare utövar påverkan på styrsystemets utformning (Dent, 1987)
- kan ett samband mellan å ena sidan kategorierna verksamhet och styrsystem och å andra sidan individegenskaper förväntas? Är det helt orimligt att individer med viss utbildning, viss träning eller viss uppsättning personlighetsegenskaper tenderar att söka sig till viss typ av verksamhet / styrsystem? Tidigare forskning har givit mycket begränsat underlag för spekulationer i sådan riktning - denna punkt är bl.a. motiverad av att urvalet av fallstudieföretag nummer tre görs som en replikation
- kan det finnas anledning att ifrågasätta den riktningsangivelse som anges med pilarna, eller borde pilarna vara dubbelriktade? Varken ett antagande om omvänd riktning eller om ömsesidigt beroende kan uteslutas - snarare är det möjligt att med viss tyngd argumentera för en rad ömsesidiga beroenden.

Undersökningsmodell för den empiriska delstudien

Att i denna studie begränsa intresset till att utforska sambandet mellan någon viss (del av?) kategori och mottagningsmomentet framstår som ett fullt rimligt alternativ; detta skulle innebära ytterligare en studie i enlighet med en-faktor tendensen. Den gränsöverskridande ambitionen motiverar en ansats som beaktar mångfalden; en ansats som snarast får karaktären av en arbetshypotes. Att pröva möjligheten av att samtidigt utforska sambanden mellan samtliga fyra påverkanskategorier och mottagningsmomentet skapar sannolikt en komplex forskningssituation, men å andra sidan skapas en intressant spänning mellan en gränsöverskridande föreställningsram och ett konkret, för att inte säga trivialt, moment.

Den undersökningsmodell som kommer att utnyttjas i den empiriska studien omfattar samtliga de fyra breda kategorierna. De skisserade kategorierna bildar de "områden" inom vilka sökandet efter potentiella påverkansfaktorer och samband kommer att ske. De potentiella påverkansfaktorer som blir identifierade kommer att beskrivas och de identifierade sambanden kommer i enlighet med studiens tredje syfte att ges karaktären av preliminära hypoteser med avseende på förklaringar till observerade olikheter i rapportanvändningen. Vissa prioritering görs enligt följande

- den påverkan som tillskrivs egenskaper hos rapportsystemet; speciellt med avseende på redovisningsmätt och tekniskt utformning, kommer endast att ägnas ett begränsat intresse. Motivet är att dessa faktorer påverkan är förhållandevis väl penetrerad inom redovisningsforskning

- genom den tredje undersökningskategorin ges stort utrymme för influenser från socialpsykologisk teori. Detta kan ses som ett fullföljande av en tradition som söker sina rötter i Argyris (1952). Relationen överordnad / underordnad intar en central

ställning inom redovisningsforskning; detta motiverar att intresset snarare riktas mot horisontella relationer

- influenser från socialpsykologisk teoribildning kommer att ges ett förhållandevis större utrymme än influenser från psykologisk teori. Detta motiveras primärt med att den senare typen av influenser haft stort utrymme under de senaste decennierna och att en stor mängd betydelsefull kunskap har genererats; inte minst inom ramen för den s.k. Human Information Processing Approach.
- beträffande den fjärde undersökningskategorien görs en fokusering mot beteenden; mer precist mot manifesta skeenden i samband med mottagandet av ekonomisk information via olika informationskällor. Övriga potentiella påverkansfaktorer inom ramen för denna kategori kommer att ägnas ett relativt begränsat intresse - men antas inte desto mindre kunna vara mycket betydelsefulla. Individens egna utsagor och observationer av individens beteende kommer att tolkas som manifestationer av individens kognitioner, hans erfarenheter, kunskaper, attityder, föreställningar etc. Det primära motivet för att prioritera ner intresset för ickeobserverbara aspekter är att sådana studier antas kräva en utbyggd föreställningsram baserad på bl.a. personlighetspsykologiska och psykoanalytiska teorier. En sådan komplettering anses av resursskäl inte vara rimlig
- det kan noteras att de s.k. "alternativa" informationskällorna (3.6.5) inkluderar moment av flera kategorier. Rapportmottagarens sociala kontakter med andra befattningshavare i organisationen beaktas sålunda inom ramen för kategorin sociala kontakter medan t.ex. rapportmottagarens användning av sin svarta bok beaktas inom ramen för kategorien individegenskaper .

I den mån de empiriska observationerna ger underlag för slutsatser beträffande samband mellan modellens exogena faktorer eller de angivna sambandens riktning får detta bli del av studiens forskningsresultat. Sådana diskussioner kommer att föras i avsnitt 5.2 Om de samvarierande företeelserna och i avsnitt 6.1

2.4 Ekonomisk information

Om ett vidgat informationsbegrepp

Inom redovisningsforskning tilldelas begreppet *ekonomisk information* ett snävt innehåll. Prefixet "ekonomisk" antyder att det handlar om information i sammanhang där hushållning med resurser och ekonomisk styrning förväntas stå i centrum för intresset. Genom en rad ytterligare avgränsningar likställs begreppet ekonomisk information med information som specificerats via redovisningskonventioner; inte sällan framstår termen redovisningsmått som en mer adekvat beteckning. I många forskningssammanhang är det inte bara försvarbart utan också nödvändigt med en smal, ensidig fokusering mot ekonomisk information i form av redovisningsmått. Inte minst gäller detta i forskning som strävar efter att generera analytisk kunskap inom ramen för en-faktor tendensen. I en studie med ambitionen att granska rapportanvändning i ett bredare perspektiv framstår det som svårt att negligera de många vittnesmål i tidigare forskning som talar om att rapportmottagare använder

information från olika informationskällor då de arbetar med ekonomiska styrning. Antydningarna (Hopwood, 1973; Anthony, 1990) om att det kan existera ett samband mellan en individs användning av information från rapporter och information som blir tillgänglig via andra kanaler ger ytterligare tyngd åt denna synpunkt. Det anses därför angeläget att ge ett vidgat innehåll till begreppet ekonomisk information i den empiriska studien. Kanske ett innehåll som snarare anknyter till ändamålet med användningen (dvs för ekonomisk styrning) än till det sätt på vilket informationen bearbetas och presenteras (dvs via ekonomidatasystem och rapport).

Begreppsdiskussion

Den definition av begreppet *ekonomisk information* som valts i denna studie tar sin utgångspunkt i antagandet om ett samband mellan *ekonomisk information*, *ekonomisk styrning* och *organisatorisk effektivitet*. Ekonomisk styrning anses beteckna en verksamhet som syftar till att stödja den organisatoriska effektiviteten (uttryckt i t.ex. krav på överlevnad). De signaler och den information som utnyttjas vid ekonomisk styrning anses utgöra ekonomisk information. Ekonomisk information knyts således till organisatorisk effektivitet genom ett samband i två steg. I denna studie är intresset begränsat till det första sambandet och mer precist till det begränsade moment då ekonomisk information blir tillgänglig för användning i samband med ekonomisk styrning. Följande preciserade formulering har valts för den empiriska studien:

- med *ekonomisk information* menas information som är avsedd att fungera, respektive faktiskt fungerar, som stöd vid ekonomisk styrning för bättre organisatorisk effektivitet.

Formuleringen baseras i allt väsentligt på Johansson & Östman (1992) och genomgången nedan kan snarast ses som en positionering i förhållande till tidigare forskning. Det sista ledet av formuleringen - *som stöd vid ekonomisk styrning för bättre organisatorisk effektivitet* - innebär att begreppsinnhållet ansluter till allmänt accepterade föreställningar inom redovisningsforskning om betydelsen av att hushålla med knappa resurser och att ekonomisk styrning syftar till att förbättra organisatorisk effektivitet. En tillfredsställande långsiktig avkastning på sysselsatt kapital och därmed förutsättningar för företagets överlevnad (Johansson & Östman, 1992) kan ses som ett bland många alternativa uttryck för organisatorisk effektivitet.

Genom formuleringen - *avsedd att fungera, respektive faktiskt fungerar* - lyfts två synsätt i redovisningsforskning fram. Formuleringens första delen - *avsedd att fungera* - anknyter till ett synsätt där den ekonomiska informationens betydelse som ett instrument för påverkan av individers beteende betonas. Utformning av rapportsystem och precisering av den information som skall bearbetas i rapportsystemet antas ske i syfte att påverka organisationsmedlemmarnas beteende i viss riktning. Formuleringen inkluderar därmed antaganden om att rapportsystemet utgör en möjlighet till påverkan som står till ägarens och företagsledningen förfogande. Den andra delen av formuleringen - *faktiskt fungerar* - utvidgar begreppets innehåll till att omfatta information som blir tillgänglig för rapportmottagare från såväl rapportsystem som från andra informationskällor. Denna utvidgning innebär en

avvikelse i förhållande till synsätt som dominerar inom redovisningsforskning. Formuleringen skapar vidare förutsättningar för att beakta företeelser som inte kan anses ha varit avsedda; t.ex. att rapporter "faktiskt" inte används (jämför s.k. ickeanvändning). Formuleringen ger slutligen också metodologiska förutsättningar för ett närmande till mottagningsmomentet som ett "vitt fält". Denna utvidgning förväntas spela en betydelsefull roll i den empiriska studien genom att den ger utrymme för en problematisering av rapportanvändningen utan att samtidigt ifrågasätta redovisningsmåttens betydelse för organisatorisk effektivitet. Beträffande formuleringens inledande moment - *menas information som* - kan det speciellt noteras att några begränsningar inte görs med avseende på informationens form, dess representation eller liknande. Formuleringen ger sålunda utrymme för såväl information som blir tillgänglig via en rapport som muntlig information och såväl kvantitativa redovisningsdata uttryckta i monetära termer (t.ex. i en rapport) som kvalitativ information (t.ex. i form av en kunds reaktioner på en prishöjning) (se Bilaga 2:2 Den ekonomiska informationens förädlingsflöde). Studiens s.k. *vidgade informationsbegrepp* ansluter sammanfattningsvis helt till föreställningar om betydelsen av att hushålla med resurser; kravet på knytning till redovisningskonventioner och en formaliserad framställningsprocess har emellertid eliminerats.

Ekonomisk information - en operationalisering

Vilka förutsättningarna kan förväntas när det gäller möjligheten att samla in empiriska data om användning av ekonomisk information med den ovan redovisade definitionen? Vilket innehåll kan en rapportmottagare förväntas tillskriva begreppet ekonomisk information? De studerade rapportmottagarna (= funktionschefer) förväntas dagligen utnyttja uttryck av typen ekonomisk information, och flertalet förväntas ha gjort så under många års yrkesverksamhet. Det är inte orimligt att det förekommer stora olikheter i det innehåll som respektive rapportmottagare tilldelar begreppet. Många kan förväntas ha en relativt diffus uppfattning om vilket begreppsinnehåll de själva tillskriver begreppet. Endast ett fåtal kan förväntas ha avsatt tid för att ingående reflektera över vilket innehåll de tilldelar begreppet. Det kan vidare inte uteslutas att det samband som betonas i formuleringen ovan - ekonomisk information / ekonomisk styrning / organisatorisk effektivitet - saknar motsvarighet i rapportmottagarnas föreställningsvärld och vokabulär.

Den ideala undersökningssituationen skulle - givet dessa förutsättningar - vara att varje utsaga från en rapportmottagare beträffande användning av ekonomisk information kunde penetreras i detalj. Genom individuell tolkning skulle möjligheten att utforska eventuella olikheter sannolikt förbättras. Ett sådant förfaringsätt framstår emellertid inte som praktiskt realiserbart. I den operationaliserade definition av begreppet ekonomisk information som utnyttjas i den empiriska studien prioriteras möjligheten att studera användningens samband med ekonomisk styrning

- med *ekonomisk information* menas sådan information som en rapportmottagare uppger att han "faktiskt" använder i samband med ekonomisk styrning.

Denna operationalisering innebär att ett stort tolkningsansvar läggs på den studerade rapportmottagaren; osäkerhet om vad den studerade rapportmottagaren menar med ekonomisk information transformeras till en osäkerhet om vad rapportmottagare menar med ekonomisk styrning.

2.5 Mottagarperspektiv

Två begreppspar

En stor mångfald av ansatser, synsätt, perspektiv etc. har utnyttjats i den forskning som redovisas i litteraturöversikten. Mångfalden betraktas inte som ett hinder vid urvalet till litteraturöversikten; den utgör en integrerad del av den gränsöverskridande ambitionen. I litteraturöversiktens avslutande avsnitt (Bilaga 1:5) diskuteras mångfald i termer av metodsynsätt och kunskapsproduktion. Nedan diskuteras dessa två tema i termer av begreppsparen;

- uppifrån- respektive underifrånperspektiv
- färdighetskunskap respektive analytisk kunskap.

Det första begreppsparet syftar till att lyfta fram en av de olikheter som kan urskiljas vid jämförelser av studier som baseras på system- respektive aktörsynsätten. Ett intresse för helheten karakteriserar studier som tillämpar systemsynsättet. De aspekter av den studerade delen som manifesterar dess samband med helheten blir beaktade och gränsen för vad som "ses" blir härigenom beroende av helheten. I redovisningsforskning tenderar helheten att vara synonymt med den organisatoriska enheten (t.ex. i form av det studerade fallstudieföretaget). De dimensioner / egenskaper hos delen som anses intressanta att studera antas vara kopplade till helheten; t.ex. i termer av den organisatoriska effektiviteten hos helheten.

Benämningen *uppifrån* (Silverman, 1972; Perrow, 1979) hänсыftar på en (implicit?) föreställning att ansvar och intresse för organisatorisk effektivitet primärt tillskrivs representanter för organisationens ägare och dess företagsledning. Företagsledningen antas i någon mening personifiera helheten i form av en legitim uttolkare av organisationens mål. Beteckningen *uppifrån* synliggör också de kriterier som påverkar valet av intressanta dimensioner / egenskaper hos delen och föreställningar om de samband som utnyttjas i forskning bedriven under systemsynsättet. Detta kan illustreras med att rapportanvändningen tonas fram som en företeelse som sker på företagsledningens initiativ och på företagsledningens villkor. Frågor om ansvarsmätning präglas av företagsledningens intentioner beträffande fördelning av ansvar och hur dessa intentioner tillgodoses.

I studier som tillämpar ett aktörsorienterat synsätt fokuseras intresset på delen snarare än mot helheten. Valet av de dimensioner / egenskaper som bedöms som intressanta att studera väljs inte enbart med hjälp av kriterier där helhetens intresse står i centrum. Delen representeras i allmänhet av individer (t.ex. enskilda organisationsmedlemmar) och organisationen betraktas snarare som resultatet av enskilda individers perception och tolkning eller av s.k. autonoma processer än som

något som skapats via någon viss individ. Beteckningen *underifrån* hänsyftar på att utgångspunkten tas i organisationens medlemmar snarare än i den organisatoriska enheten och det är t.ex. inte självklart att empiriska observationer primärt skall tolkas i termer av dess betydelse för den organisatoriska effektiviteten.

I litteraturoversikten kommenteras metodologiska förutsättningar för utforskning av ett s.k. "vitt fält"; dels i förhållande till en modell baserad på en kunskapshierarki (Roethlisberger 1977), en metod för utveckling av "grounded theory" (Glaser & Strauss, 1967) och ett synsätt med avseende på explorativa studier (Mintzberg, 1979). Vid utforskning av ett "vitt fält" kan det enligt dessa författare finnas anledning att undvika behovet av stringenta begreppsdefinitioner och förfinade mätmetoder samt att beakta triviala manifesta detaljer.

"At the clinical stage of the knowledge enterprise.... Rigorous definitions, measurement, hypotheses and propositions are not the first order of the day... Rather... ..stating the obvious precisely" Roethlisberger, 1977, sid 368.

Teorisituationen inom området rapportanvändning karakteriserades ovan som omfattande men fragmentarisk. Det har presenterats motstridiga forskningsresultat och forskningsresultat som inte alltid framstår som helt övertygande; det existerar något som närmast kan betecknas som begreppskaos. Dessa förutsättningar motiverar valet av en metodik som normalt karakteriserar explorativ utforskning av ett "vitt fält"; ett försök att "börja om på nytt". Den empiriska studien inriktas mot att generera kunskap om rapportmottagares beteende i arbetssituationen. Specifikt hans "faktiska" användning av rapporter och andra sätt att "faktiskt" få tillgång till information. Detta intresse för det partikulära betonar betydelsen av kunskap om rapportmottagarens färdighet; s.k. *clinical skill*, Roethlisberger, 1977.

Mottagarperspektivet

Beteckningen sändarperspektiv skulle kunna vara en alternativ beteckning på uppifrån-perspektivet. Beteckningen sändare skulle då framhäva den roll som organisationens ägare och dess företagsledning spelar med avseende på bl.a. rapportsystemets utformning, rapportframställning och distribution av rapporter. Beteckning sändare skulle också markera betydelsen av det stöd som organisationens ekonomi- och datafunktioner förväntas ge till företagsledningen. Motivet för att här lansera beteckningen sändare är dock begränsat till att göra det meningsfullt att tala om ett mottagarperspektiv; ett perspektiv som framhäver de aktörer som i egenskap av befattningshavare i organisationen står som mottagare av rapporterna.

Det perspektiv som valts för den empiriska studien innebär att delen (= rapportmottagaren) snarare än helheten (= den organisatoriska enheten) sätts i centrum för intresset. Studiens s.k. *mottagarperspektiv* innebär att den enskilda rapportmottagarens perspektiv tillskrivs en dominerande betydelse vid tolkning av observationer; ett perspektiv som är starkt influerat av de tankegångar som tillskrivs aktörssynsättet. Studien inriktas mot att generera kunskap om det partikulära genom en fokusering mot enskilda rapportmottagares hantering av rapporter (= "hans

färdighet i rapportanvändning") och framförallt genom försök att studera den "faktiska" rapportanvändningen. Genom valet av mottagarperspektivet och genom att starta i det partikulära reduceras behovet av stringenta begreppsinnehåll. Vidare skapas - förhoppningsvis - förutsättningar för att samla in empiriska data om deskriptiva dimensioner av processer vid mottagandet av ekonomisk information för ekonomisk styrning. De två ställningstaganden som redovisats ovan; dvs. att rikta intresset mot mottagningsmomentet och att tillämpa ett vidgat informationsbegrepp förväntas vidare skapa förutsättningar för att studera användning av ekonomisk information från olika informationskällor - rapporter betraktas som en bland flera informationskällor (se Bilaga 2:2 Den ekonomiska informationens förädlingsflöde). Perspektivvalet är inte ett uttryck för föreställningen att det s.k. underifrån-perspektiv i någon mening är "riktigare". Valet skall istället tolkas som ett uttryck för att uppifrån-perspektivets dominerande position har skapat en obalans och att ett underifrån-perspektiv kan ge ett bidrag för att mildra effekterna av denna obalans - en belysning av myntets andra sida.

Med hjälp av fyrfältsmatrisen nedan görs ett försök att positionera denna studie med avseende på de två begreppsparen. Det fält som i matrisen nedan markeras med siffran 1 motsvarar karakteristika för merparten av den redovisningsforskning som refereras i litteraturöversikten. Forskning som fullständigt motsvarar karakteristika för det fält som markerats med siffran 2 är svårare att identifiera i litteraturöversikten; Steward (1982) kan vara ett möjligt alternativ och de empiriskt orienterade delarna av Chua (1986) kan vara ett annat exempel. Carlsson (1951) och Mintzberg (1973) illustrerar kanske bäst det fält som markerats med siffran 3 (denna klassificering förutsätter en tolkning där företagsledaren "personifierar" organisationens mål). Valet av mottagarperspektiv (eller ett underifrånperspektiv) och inriktningen mot att generera kunskap om färdighet innebär att denna studie motsvarar karakteristika för det fält som markerats med siffran 4.

	Kunskap om färdigheter	Analytisk kunskap
Uppifrån- perspektiv	3	1
Underifrån- perspektiv	4	2

Figur 2:3 Ett försök till positionering

Om att byta perspektiv

Inspiration för det medvetna utnyttjandet av ett perspektivbyte är hämtat ur Silverman (1972). Där diskuteras det meningsfulla i att studera organisationer och organisatoriskt beteende som resultat konstruerade av en företagsledning snarare än som resultatet av enskilda individers agerande. Ingående diskussioner förs om det systemteoretiska respektive det aktörsorienterade metodsynsätten och förutsättningar för att förklara samband mellan helhet och delar respektive att förklara delarnas agerande. Denna problematisering av det systemteoretiska synsättet leder fram till en variant av aktörsynsättet där perceptionens betydelse betonas; *The Action Frame of Reference*, Silverman, 1972.

Det perspektivbyte som görs i denna studie innebär att rapportanvändningen betraktas ur rapportmottagarens perspektiv och inte ur ett uppifrån-perspektiv. Innebörden av detta ställningstagande är att rapportanvändning kommer att "ses" ur ett perspektiv där respektive rapportmottagares perception, tolkningar och beteenden sätts i centrum. Insamling, tolkning och redovisningen av data kommer att präglas av en strävan att återge aspekter så som dessa "ses" av mottagarna. En konsekvens av detta perspektiv är att det inte är självklart att den observerade rapportanvändningen kan tolkas i termer av ett samband med organisatorisk effektivitet - jämför diskussion om antagandet om ett samband mellan ekonomisk information / ekonomisk styrning / organisatorisk effektivitet. Mottagarperspektivet förväntas inte ge underlag för iakttagelser om helheten t.ex. om ett visst beteende kan tolkas i termer av bra eller dåligt i betydelsen att beteendet bidrar till eller motverkar organisatorisk effektivitet. Mottagarperspektivet kommer primärt till uttryck i den deskriptiva delen (kapitel 4) men det kan i viss mån också urskiljas i försöken att förklara de observerbara olikheterna (kapitel 5).

I Lindholm (1979) diskuteras en tendens att lyfta fram ett visst perspektiv på bekostnad av ett annat perspektiv och att beskriva det framlyfta synsättet som överlägset - "försök till totalisering" (Lindholm, 1979). En sådan tendens kan urskiljas i bland annat Silverman (1972) men också i Perrow (1979) och Chua (1986a), medan en mer konciliant inställning förfäktas i bl.a. Boland & Pondy (1983) och Dermer (1988). I denna studie eftersträvas det senare alternativet. Ett byte av perspektiv tenderar att utlösa motstånd (Lindholm, 1979). En diskussion av giltigheten hos detta påstående hör snarare hemma i ett kunskapsteoretiskt sammanhang än i denna empiriskt orienterade studie men det finns dock anledning att i korthet notera vissa försök att förklara förekomsten av sådant motstånd. Människan (vilket i detta sammanhang inkluderar forskare) anses ha ett existensiellt behov av trygghet och byte av perspektiv anses såväl psykologiskt som intellektuellt vara påfrestande för individen. Ett perspektivbyte "innebär att vi får betala ett pris i form av otrygghet" Lindholm 1979. Speciellt kan motstånd förväntas då det som tidigare ansetts "märkvärdigt" plötsligt framstår som "naturligt" t.ex. om ickeanvändning av rapporter plötsligt skulle framstå som något naturligt, ja kanske till och med som något funktionellt. Motstånd mot perspektivbyte anses kunna taga sig många former; allt från tydligt markerat ointresse till våldsamma motangrepp. Även välformulerad kritik om

att perspektivbyte skapar förutsättningar för relativism kan tolkas som motstånd; liksom anklagelser om reduktionism.

Studier som är influerade av synsätt där man fjärrar sig från det s.k. uppifrån-perspektivet har under de senaste decennierna blivit allt vanligare inom redovisningsforskning. Detta kan ses som en legitimering av valet av ett mottagarperspektiv. I litteraturöversikten kommenteras risker som förknippas med denna typ av perspektivbyte och bl.a. diskuteras strategier för att begränsa riskerna för reaktioner. En rekommendation är att undvika explicita ifrågasättanden av "etablerade sanningar" som baseras på antaganden om företagsledningars betydelse för "organizational order" (Dermer, 1988).

Valet av ett mottagarperspektiv är inte ett medvetet försök att ifrågasätta värdet eller betydelse av det dominerande perspektivet och heller inte uttryck för ett ifrågasättande av rapporternas betydelse för den organisatoriska effektiviteten. I stället motiveras perspektivbytet med en förväntan att genom denna ansats kunna undvika vissa av de implicita antaganden som knyts till det dominerande perspektivet. Ansatsen förväntas vidare leda till att aspekter av rapportanvändning framträder, som inte framträder i ett uppifrån-perspektiv. Ett försök att tillämpa uttryckssättet "varför inte tvärtom" (Sjöstrand & Westerlund, 1975). Perspektivbytet förväntas innebära att förutsättningar för nya tolkningar av redan tidigare "tolkade" iakttagelser och samband skapas. I litteraturöversikten redovisas ett påstående om att en rapport enligt en viss forskningstradition "ses" som en avbildning av den bakomliggande verksamheten medan en rapport enligt en annan forskningstradition "ses" som ett instrument med vars hjälp en företagsledning påverkar verksamheten i organisationen. Förekomsten av olika begreppsinnehåll tillskrevs det förhållande att olika teorier och perspektiv utnyttjats vid tolkningen. Perspektivvalets betydelse förklarades med att vissa aspekter blir mer centrala i ett visst perspektiv och de blir därigenom "sedda", andra aspekter betonas mindre eller blir kanske helt nonchalerade - de blir inte "sedda".

2.6 En sammanhållen helhet?

En strävan att skapa en sammanhållen helhet präglar de sammanfattningar och ställningstaganden som redovisas ovan. Det empiriska fenomenet i kombination med studiens forskningsfrågor och syfte har varit vägledande vid utformningen av varje enskilt ställningstagande.

Begreppsparen uppifrån- och underifrån-perspektiv (eller "helheten" kontra "delen") respektive kunskap om färdighet och analytisk kunskap (eller "vitt fält" kontra "väl utforskat") har varit styrande för flertalet ställningstaganden. En speciell uppmärksamhet förtjänar det ställningstagande som innebär att all kunskap om potentiella påverkansfaktorer i tidigare forskning kommer att beaktas. Detta förväntas medverka till att skapa jämställdhet genom att kunskap som genererats med utgångspunkt i ett visst perspektiv tilldelas samma berättigande som kunskap genererad inom ett annat perspektiv. Förutsättningar för totaliseringsanspråk elimineras genom valet att prioritera både / och snarare än antingen / eller.

Vissa frågor som traditionellt tillskrivits en dominerande roll vid en vetenskapsteoretisk positionering har blivit "relativiserade" och istället för att utgöra utgångspunkter av "trosbekännelse"-karaktär tilldelas de rollen av undersökningsparametrar. Detta försök till "relativisering" hämtar stöd i den diskussion om forskarens kunskapsintresse som redovisas i bilaga 1:5. Det ses som ett led i den gränsöverskridande ambitionen och de avslutningsvis redovisade ställningstagandena om fundamentala antaganden m. m. spelar en mycket betydelsefull roll i detta sammanhang.

Studiens forskningsfrågor och de ställningstaganden som härletts ur litteraturöversikten har sammanfattningsvis givit förutsättningar för en studie som med nödvändighet framstår som spekulativ. Kanske kan ansatsen uppfattas som mindre välbetänkt och kanske rent av som dumdristig och oförsvarlig, inte minst mot bakgrund av den tendens till onödigt negativ kritik som kan urskiljas inom samhällsvetenskaplig forskning (Glaser & Strauss, 1967; Weick, 1979). Jämför den roll som tillskrivs en konstkritiker; nämligen att hjälpa publiken att se nya kvaliteter i ett konstverk och att tillfoga nya tolkningar som snarare ökar än minskar dess betydelse

".. more interesting and more beautiful enlarge our appreciation of the beauties and complexities of art that is loved" (March, 1976, sid 18 enligt Weick, 1979).

KAPITEL 3

DEN EMPIRISKA STUDIENS METOD

I detta och följande två kapitel redovisas den empiriska studie som i enlighet med studiens andra och tredje syften skall

- **beskriva användning** av ekonomisk information i samband med ekonomisk styrning på basis av en empirisk studie. Fokus sätts på det moment i användningen då ekonomisk information blir tillgänglig via rapporter och via andra informationskällor
- **förklara observerbara olikheter** i det s.k. mottagningsmomentet genom att identifiera faktorer som påverkar - och som därigenom antas kunna "hindra" respektive "främja"

Dessa syften i kombination med ett antal ställningstaganden som redovisats ovan (2.1 - 2.5) bildar utgångspunkten för studien. Detta kapitel inleds med ett avsnitt där den s.k. gränsöverskridande ansatsen kommenteras (3.1). Därefter introduceras den grounded theory-inspirerade metod som utnyttjas (3.2). Procedurer för insamling och analys (3.3), urval (3.4) och presentation (3.5) av studiens empiriska datamaterial beskrivs och diskuteras. Avslutningsvis redovisa (3.6) en orientering med avseende på begrepp, definitioner och avgränsningar.

3.1 En gränsöverskridande ansats

I den diskussion om idétraditioner som redovisas i litteraturöversikten (Bilaga 1:5) urskiljs ett antal principiellt skilda strategier. En av dessa strategier karakteriseras av en strävan att begränsa det område som är tillgängligt för forskning. Det som eventuellt finns bortom detta område utgör inte en uppgift för vetenskapliga studier. Enligt denna strategi kan den sociala världen studeras som den "faktiskt" är. Enligt en annan strategi bör ickeobserverbara fenomen stå i centrum för intresset vid samhällsvetenskaplig forskning. Enligt denna strategi krävs alltid en tolkning vid studier av empiriska observationer i sociala sammanhang; och tolkningar förutsätter i sin tur en förståelse (Ödman, 1979). Dessa två strategier har ingående diskuterats med utgångspunkt i det förhållande att de baseras på skilda fundamentala antaganden med avseende på ontologi och epistemologi. Med en sådan utgångspunkt framstår de två strategierna inte bara som skilda utan också som oförenliga.

Idétraditionernas påverkan på redovisningsforskning kommenteras också i litteraturöversikten. Bland annat refereras ett påstående om att den helt övervägande delen av redovisningsforskningen är baserad på ett perspektiv där betydelsen av rapporters och rapportsystems instrumentella aspekter betonas. Vidare refereras påståenden om att det också förekommer forskning som är baserad på perspektiv där

man beaktar processer som rimligtvis inte kan tolkas i termer av ett instrumentellt synsätt (Dermer, 1988). Den förra typen av perspektiv har av Habermas (1972 enligt Chua, 1990) ansetts vara uttryck för ett *tekniskt* och det senare för ett *hermeneutiskt* kunskapsintresse. Om utgångspunkten för en diskussion om de två strategierna tas i dessa kunskapsintressen (utan att därmed ifrågasätta betydelsen av fundamentala olikheter med avseende på ontologi etc.) tenderar de två strategierna att komplettera varandra snarare än att vara konkurrenter (Lindholm, 1979). Med en sådan utgångspunkt får valet av strategi snarast karaktären av val av en undersökningsparameter.

Mot bakgrund av studiens gränsöverskridande ambition anses det angeläget att undvika en ansats i den empiriska studien där empiriska data ensidigt tolkas med utgångspunkt från ett perspektiv där instrumentella aspekter är helt dominerande. Å andra sidan anses det lika angeläget att undvika en ansats som ensidigt inriktar studien mot att t.ex. blottlägga de djupare innebörder som rapportmottagare tillskriver sin rapportanvändning. Givet studiens gränsöverskridande ambition framstår därför en utgångspunkt i kunskapsintresse som rimlig för den empiriska studien. Detta ställningstagande innebär ett både / och snarare än ett antingen / eller och har en rad implikationer. Det innebär bl.a. att föreställningen om en metodologisk monism accepteras samtidigt som föreställningen om pluralism också accepteras som förutsättningar för att generera relevant kunskap om rapportanvändning och påverkansfaktorer. (Det bör noteras att detta ställningstagande inte innebär att de fundamentala antagandenas betydelse för den enskilda forskningsaktiviteten ifrågasätts. De iakttagelser som redovisas nedan i avsnitt 6.1 tyder på att den valda ansatsen ytterligare betonar betydelsen av explicita vetenskapsteoretiska positioneringar).

En intresseväckande iakttagelse i detta sammanhang är att framgångsrik forskning har bedrivits på basis av såväl renodlade tillämpningar av respektive idétradition som på varianter representerande mellanformer mellan de två extremvarianterna. Kunskap relevant för frågan om observerbara olikheter i rapportanvändning har genererats i forskning med ett tekniskt såväl som med ett hermeneutiskt kunskapsintresse (Bilaga 1.2). Några hållbara argument för att förkasta någon kunskap som redovisas i litteraturöversikten med en motivering som tar sin utgångspunkt de fundamentala antaganden som utnyttjats vid genererandet av det enskilda kunskaps- / teorifragmentet kan inte urskiljas. All den kunskap om rapportanvändning och påverkansfaktorer som redovisats i litteraturöversikten kommer därför att accepteras som potentiellt relevant.

3.2 Undersökningsmetod och -design

3.2.1 Undersökningsmetod

Grounded Theory enligt Glaser & Strauss

Utrymmet för att välja metod för den empiriska studien har successivt begränsats genom de ställningstaganden som redovisats i föregående kapitel och i föregående

avsnitt. Valet att betrakta rapportanvändning som en kategori av organisatoriskt beteende, valet att ge studien en explorativ inriktning och valet att rikta intresset mot "faktiskt" rapportanvändning kan nämnas. Den metod som kommer att utnyttjas i den empiriska studien hämtar inspiration ur en metod utvecklad inom sociologisk forskning och beskriven under beteckning "Grounded Theory" (Glaser & Strauss, 1967).

Metoden syftar enligt upphovsmännen till att skapa förutsättningar för att undersöka vad individer i ett visst socialt sammanhang anser vara betydelsefullt - *their main concerns*, Glaser, 1978. Jämförelser mellan händelser som inträffar i det aktuella sammanhanget antas kunna ge underlag för iakttagelser och slutsatser. Metoden kan, enligt upphovsmännen, utnyttjas för flera olika syften och de hävdar att den framväxande teorin kan karakteriseras som en teori av typen *Middle Range Theory*, Merton, 1957. Metoden karakteriseras som generell och i paritet med experiment och statistiska metoder.

Teori som utvecklas med hjälp av denna metod kan vara både beskrivande och förklarande. Metoden förväntas ge en beskrivning av processen som de inblandade individerna uppfattar som verklighetsanpassad.

"Those which insiders recognize as sufficiently inside to be true, but not so "inside" that they reveal only what is already known" Glaser & Strauss, 1967, sid 228 ff.

Metoden förväntas också kunna generera förklaringar till vad som händer i den studerade processen på ett sätt som de inblandade personer har svårt att förkasta. För att utnyttja en grounded theory-inspirerad ansats i en förklarande studie dvs. för att svara på frågan "varför" inriktas studien mot att identifiera faktorer som utövar påverkan på en undersökningsenhet så att den "får" vissa värden på de studerade egenskaperna (Eneroth 1979).

En grounded theory-inspirerad metod karakteriseras av en strävan att låta *data tala* och att forskningsresultatet skall *växa fram* ur empiriska data. Metodens grundläggande krav är att kategorier och relationer skall vara baserade på empiriska data - *grounded*. Upphovsmännen kräver att en begreppsmässig kategori skall "stå för sig själv" och att den skall utgöra ett självständigt element i en teori. Begrepp som genereras skall dels vara *analytical* dvs. tillräckligt generella för att kunna karakterisera konkreta enheter och inte enheterna själva och dels *sensitizing*, dvs. ge en meningsfull bild för såväl aktörer som forskare. Begrepp som har dessa två egenskaper underlättar för läsaren att höra och se vad som händer i det studerade området.

Metoden bygger på en komparativ ansats och successiva jämförelser av data från observerade händelser. Genom de successiva jämförelserna förväntas teoretiska begrepp och samband växa fram som möjliggör förståelse för vad som uppfattas som betydelsefullt av de studerade individerna. Varje teori som baseras på en grounded theory-inspirerad ansats är modifierbar. Genom att systematiskt variera de grupper som studeras kan teorins giltighetsområde utvidgas

Om att tillämpa en grounded theory inspirerad ansats

Betydelsen av att vid kvalitativ forskning samtidigt insamla, kodifiera och analysera data betonas av flera forskare (Glaser & Strauss, 1967; Taylor & Bogdan, 1981; Yin, 1984). En uppdelning av dessa arbetsuppgifter i olika moment (på det sätt som rekommenderas vid teoriverifiering) anses försvåra teoriutveckling. En studie där en grounded theory-inspirerad ansats med integrerad insamling, kodifiering och analys tillämpas kan beskrivas enligt följande (Glaser, 1978; Martin & Turner, 1986).

Initialt jämförs händelser med andra händelser, men snart börjar begreppsmässiga kategorier dyka upp - *emerge*; dvs. kategorier som alla undersökningsenheter kan relateras till. Jämförelserna handlar om egenskaper hos händelser som anses tillhöra samma kategori. I ett andra steg identifieras en eller flera intressanta olikheter i respektive begreppsmässig kategori; vissa kategorier förväntas därigenom anta karaktären av variabler. Successivt utvecklas ett mönster av samband mellan egenskaper och kategorier. Då händelser med avseende på en viss kategori kodifierats ett antal gånger görs ett tillfälligt uppehåll och ett s.k. *memo* skrivs om de kategorier som vuxit fram. Den framväxande teorin fångas upp med hjälp av dessa memo. I ett tredje steg relateras olikheterna till dimensioner och de olika kvalitativa värden som en viss dimension kan antas blir identifierade (Eneroht, 1979).

I Glaser (1978) lämnas mycket konkreta anvisningarna för att genomföra en grounded theory-inspirerad ansats bl.a. att varje observerad händelse kodifieras i så många kategorier som möjligt, att samtidigt som en händelse kodifieras i en viss kategori jämförs den med händelser som tidigare givits denna kod. Dessa jämförelser kan med fördel göras "i huvudet" och kodifiering görs "Line by line" t.ex. i marginalen på intervjuprotokollet. Successivt framträder likheter i den genererade uppsättningen av kategorier och samband. Då initieras en begränsning i antalet kategorier och en sparsamhet beträffande begrepp eftersträvas. Teoriformuleringen kan inledas när alla observationer har tolkats, alla data har kodifierats och ett antal memo skrivits. Substansen i kategorier och i teori ges av de diskussioner som förts i ett antal successivt skrivna memo. Slutrapportens disposition växer fram genom jämförelser mellan memo; respektive memo förväntas ju handla om en viss kategori.

Under en studies genomförande förväntas nya kategori dyka upp; skall sådana successiva synliggöranden initiera en omkodifiering av allt datamaterial? Enligt upphovsmännen är det inte nödvändigt; det kanske rent av är direkt olämpligt att omkodifiera allt tidigare material. Istället inkorporeras den nya kategorien i det fortsatta arbetet. Vad händer då forskaren blir varse en företeelse som han tidigare observerat men inte ansett betydelsefull och därför inte kodifierat? Skall han då starta från början? Nej, säger åter upphovsmännen, tag upp den "nyupptäckta" händelsen i nästa memo och använd den i det fortsatta arbetet. Dessa två rekommendationer motiveras med att den kvalitativa teoriutvecklingens syfte är intimt förknippad med och begränsad till att gälla den framväxande teorien. Upphovsmännen påpekar att detta tillvägagångssätt omöjliggör skattningar av populationsparametrar.

3.2.2 Undersökningsdesign

En fallstudieliknande ansats - klusteranalys

För att kontrollera framväxandet av en teori rekommenderar upphovsmännen en undersökningsdesign där olika grupper successivt studeras. Urvalet av grupper syftar enligt grounded theory metoden till att skapa kontroll över den framväxande teorins giltighetsområde. Vid precisering och urval av de grupper som skall studeras skall därför den framväxande teorins behov vara styrande; s.k. *theoretical sampling*, Glaser & Strauss, 1967.

Det ställningstagandet som innebär att intresset riktas mot rapportanvändning bland operativt ansvariga chefer på mellannivån s.k. funktionschefer kan ses som ett uttryck för den framväxande teorin. Dessa rapportmottagare förväntas representera en naturlig grupp som det är möjligt att göra meningsfulla utsagor om. Studiens behov av grupper för utforskning av den framväxande teorins tillämpningsområde kommer att tillgodoses genom att ett antal fallstudieliknande undersökningar genomförs.

Om studiens forskningsfrågor varit begränsade till att kretsa kring frågor om t.ex. sambandet mellan kontextuella förutsättningar och rapportanvändning inom ramen för ett s.k. funktionellt paradigm hade en fallstudieansats enligt riktlinjer i t.ex. Yin (1984) varit ett rimligt val. Nu är emellertid intresset i första hand riktat mot att generera färdighetskunskap om rapportanvändning sedd ur mottagarens perspektiv. Det valda mottagarperspektivet begränsar möjligheten att göra utsagor om helheten dvs. fallstudieföretagen - jämför diskussionen om de olika metodsynsättens styrka och svaghet när det gäller att relatera delen och helheten till varandra. Även om den begreppsapparat och den undersökningsdesign som utnyttjas för tankarna till en fallstudieansats är det mer rimligt att karakterisera den ansats som utnyttjas i den empiriska studien som en *klusteranalys* (dock utan att göra anspråk på den kvantitativa stringens som kan förknippas med denna benämning).

Ett förhållandevis stort utrymme kommer nedan att ägnas åt redovisning av den utnyttjade urvalssystematiken. Motivet är dels att en sådan redovisning utgör en förutsättning för att bedöma kvalitet i forskningsresultat och dels att betydelsefulla förutsättningar för den komparativa ansatsen skapas genom urvalet. Ett ytterligare motiv för en utförlig redovisning är att urvalssystematiken innehåller några inslag som förekommer mindre frekvent.

Urval av fallstudieföretag

För att generera data för den framväxande teorien genomförs ett antal fallstudieliknande aktiviteter. Valet av det första fallstudieföretaget (= Adam) präglades av den arbetshypotes som vid den aktuella tidpunkten stod i centrum för intresset

- att egenskaper (inklusive redovisningsmått) hos organisationens datoriserade ekonomidatasystem och

- individens användning av informations från "alternativa" informationskällor (bl.a. genom muntlig kontakt med andra individer och genom sin *svarta bok*) antogs kunna spela en avgörande roll för att förklara de observerbara olikheterna i rapportanvändning. Bland urvalskriterierna märktes främst krav på viss *företagsstorlek* (i antal anställda) samt krav på *mognaden* hos rapportsystemet. Det förra kriteriet var motiverat av en önskan att studera rapportanvändning bland befattningshavare på mellannivån, dvs. den grupp som antas vara de primära rapportanvändarna. Det senare kriteriet motiverades av iakttagelser om att användningen av rapporter under viss tid efter ett systeminförande präglas av osäkerhet (Östman, 1973). Övriga kriterier vid valet av det första fallstudieföretaget var relativt ospecifika; fallstudieföretag Adam "råkade" bli ett handelsföretag (Bilaga 3 Fallstudieföretagen).

Erfarenheter från fallstudie Adam i kombination med iakttagelser i samband med litteraturöversikten initierade en förskjutning av tyngdpunkten när det gäller de potentiella påverkansfaktorer. Intresset för den påverkan som utövas av egenskaper hos rapportsystemet nedprioriteras och intresset riktas fortsättningsvis mot en rad andra faktorer. Bland annat börjar verksamhets- och organisationskaraktistika pocka på utrymme bland urvalskriterierna och detta aktualiserar behovet av en urvalsram. Den urvalsram som väljs omfattar stora internationellt verkssamma verkstadsföretag i Sverige. En rad förväntningar knyts till denna urvalsram bl.a. att företagen är organisatoriskt differentierade med flera företagsfunktioner dvs. med funktioner för såväl utveckling, tillverkning som försäljning. Vidare förväntas de ha valt en komplex organisationsstruktur med höga krav på intern samordning. Slutligen förväntas företagen ha ett omfattande produktsortiment och de tillverkade produkterna förväntas vara teknologisk avancerade.

Det andra fallstudieföretaget (= Bertil) motsvarar de nya men också de ursprungliga urvalskriterierna (= stora företag och mogna rapportsystem). Vid valet av det tredje fallstudieföretaget (= Cesar) spelar den framväxande teorin en vägledande roll bl.a. aktualiseras frågan om utvidgning respektive konsolidering av den framväxande teorin. Ett urval kan omväxlande göras som ett uttryck för en strävan att maximera respektive minimera förväntade olikheter. Det senare alternativet; *a theoretical replication*, Yin, 1984, innebär ett försök att konstanthålla teoretiskt betydelsefulla förutsättningar. I en konkret undersökningsdesign kan detta innebära att man - givet antagandet att teknologi är en betydelsefull förklaringsfaktor i den framväxande teorin - vill konsolidera gjorda iakttagelser och därför väljer ett företag med likartad teknologi som nästa fallstudieföretag.

Valet av det tredje fallstudieföretaget karakteriseras som ett försök att konsolidera den framväxande teorin genom att konstanthålla kontextuella faktorer (nota bene mottagarperspektivet). Valet uttrycker en strävan att minimera förväntade olikheter vad avser eventuell påverkan från fallstudieföretagets verksamhet, organisationsstruktur och styrsystem. Det saknas ett teoretiskt väl underbyggt svar på frågan om vilka urvalskriterier som skall utnyttjas för att åstadkomma den eftersträlvade likheten. Förutom de kriterier som framgår av urvalsramen kom den eftersträlvade likhet till uttryck i ett antal relativt lätt identifierbara

verksamhetskaraktistika bl.a. företagsstorlek, omsättning och antal anställda; (= en omsättning på några miljarder kronor och ett par tusen anställda), komplexitet i organisationsstruktur, HiTech-strategi m.m. (se bilaga 3 Fallstudieföretagen).

3.3 Insamling och analys av data

3.3.1 Förväntade förutsättningar för datainsamling

Förväntningar med avseende på funktionscheferna

- Några gruppkaraktistika

De studerade rapportmottagarna (= funktionschefer) förväntas bilda en grupp individer som är ganska homogen med avseende på vissa egenskaper och mindre homogen med avseende på andra egenskaper. Funktionscheferna förväntas sålunda vara av varierande ålder; men i intervallet 30 till 60 år. De förväntas praktiskt taget undantagslöst ha en kvalificerad ingenjörsutbildning; vissa på akademisk nivå. Bland funktionscheferna förväntas det förekomma personer med mycket skilda framtidsutsikter. Vissa individer har nått sin slutposition, andra kommer i en framtid att hamna i befattningar på företagsledningsnivå. Samtliga funktionschefer antas, vid en mer eller mindre avlägsen tidpunkt, ha passerat en selekteringsprocess i vilken de ansetts lämpliga för befordran till funktionschef. Vid denna selektering förväntas ett antal faktiska eller antagna egenskaper hos aspiranterna ha blivit beaktade. Bland annat förväntas aspiranterna ha förmedlat vissa attityder och vissa föreställningar med avseende på ekonomiskt ansvar; de förväntas också ha förmedlat sådana attityder och föreställningar över tiden. De förväntas vidare över tiden ha visat prov på viss kompetens när det gäller att orientera sig i en organisationshierarki och i olika organisatoriska processer - inte minst förväntas de ha visat viss förmåga till taktisk orienteringsförmåga. De förväntas utgöra en elit; framförallt betraktas de som experter när det gäller egen användning och egna arbetsvanor.

- Funktionschefer som informanter

De studerade funktionscheferna kommer att vara studiens primära datakälla. Insamling av data som beskriver de kontextuella förhållande under vilka den "faktiska" rapportanvändningen sker; dvs data om verksamhet, styrsystem och sociala kontakter genereras genom observationer av dessa funktionschefer. Detta ställningstagande baseras inte på en förväntan att denna datakälla kommer att möjliggöra de mest objektiva beskrivningarna. Valet att lägga tyngdpunkten på dessa sannolikt subjektivt färgade utsagor är en konsekvens av det valda metodsynsätt. Individer antas agera utifrån de tolkningar som de gör av sin situation. De studerade funktionscheferna förväntas vara i stånd att lämna goda beteende- och attitydbeskrivningar. De förväntas också kunna redovisa egna attityder och föreställningar genom svar på direkta frågor. De förväntas däremot inte i lika hög grad vara i stånd att lämna tillförlitliga förklaringar till och motiv för egna handlingar.

Förutsättningar med avseende på användningstillfällen

• Intermittent användning

Funktionschefer förväntas verka i en strid ström av information; i betydelsen att information från en rad olika informationskällor löpande blir tillgänglig för dem. Dessa användnings- (eller mottagnings-) tillfällen förväntas vara utspridda över tiden (se Bilaga 2:3) och förväntas uppträda med olika frekvens - jämför studiens forskningsfråga om "ofta ... sällan ... aldrig". Denna förväntning om variationer i användningen över tiden motiverar ett moment i studiens deskriptiva schema: "när används rapporter"? I den ursprungliga observationen ges en illustration av denna förväntning; "vissa rapportmottagare 'kastar sig över' rapporterna medan andra 'avvaktar'". Motsvarande förväntningar gäller beträffande funktionscheferas användning av andra informationskällor. Det anses inte nödvändigt - och dessutom föga realistiskt - att ställa krav på fullständighet när det gäller att identifiera användningstillfällen. En strävan att urskilja huvuddragen i händelsernas fördelning över tiden anses vara mer rimlig. För att systematiskt beakta denna förväntade förutsättning och för att öka sannolikheten för att fånga upp några huvuddrag kommer datainsamlingen att fokuseras mot tre tidsperioder; de s.k. *användningssituationer* (se 3.6.6 Ekonomisk styrning - en operationalisering).

• Mångfald i användningen

Givet studiens andra forskningsfråga är den mångfald i användningen som kommer till uttryck i de s.k. till vad-kategorierna av central betydelse. Även i detta sammanhang anses det som realistiskt att ställa krav på fullständighet. I en strävan att fånga upp några huvuddrag i den förväntade mångfalden kommer ett relativt omfattande empiriskt material uttryckt i antal observerade händelser att samlas in. Denna ofullständiga systematik ger stort utrymme för slumpmässig påverkan och den kan endast försvaras genom studiens uttalade explorativa inriktning. De bristfälliga möjligheterna till kontroll av datainsamlingen i detta avseende får bl.a. till konsekvens att det kan finnas anledning att redovisa iakttagelser baserade på enstaka observationer.

• Kopplingar framåt och bakåt i tiden

Givet den betoning som görs av mottagarperspektivet förväntas enskilda användningstillfällen inte existera isolerat i tid och rum - jämför kritiken av den s.k. en-period tendensen (se Bilaga 2:2). Det anses mer rimligt att förvänta att rapportmottagaren i samband med rapportanvändning - medvetet eller omedvetet och i större eller mindre omfattning - gör tankemässiga kopplingar framåt och bakåt i tiden. Han kan förväntas relatera det enskilda användningstillfället till skeenden i såväl tidigare som senare perioder. Såväl funktionschefens tidigare erfarenheter som hans åsikter om framtiden förväntas kunna ligga förborgade i det enskilda tillfället. För att beakta dessa förväntade kopplingar framåt och bakåt i tiden kommer datainsamlingen

att fokusera mot vissa i förväg definierade "handlingskedjor" (se nedan Retrospective Verbal Protocol Analysis).

3.3.2 Tolkning och kodifiering

Tolkningsstrategier och förförståelse

Någon analys av begreppet rapportanvändning har ännu inte redovisats i denna studie; som tidigare anmälts uppskjuts analysen till efter redovisningen av den empiriska studien. Genom ställningstagandet att ge data från empiriska observationer karaktären av "capta" och genom ställningstagandet att skjuta upp begreppsanalysen skapas en specifik förutsättning för den empiriska studien.

De teorifragment som redovisats i litteraturoversikten kommer att få spela rollen av förförståelse vid tolkning av de observationer av användning (av rapporter och andra informationskällor) som görs vid intervjuerna. Denna ansats förväntas - och syftar till att - ge utrymme för multidimensionella tolkningar. Ett enskilt användningstillfälle tolkas inte bara som ett moment i samband med ansvarsmätning där rapportens instrumentella funktion betonas; samma händelse skall också kunna tolkas som ett moment i en lärandeprocess där en hermeneutisk teoribildning bildar ramen för tolkningen. Den sålunda eftersträfvade multidimensionaliteten förväntas bli en pusselbit för att skapa en mer "heltäckande" bild av rapportanvändningen.

Detta tillvägagångssätt betraktas som ett centralt moment i den gränsöverskridande ambitionen och skall betraktas som en kompromiss mellan å ena sidan en sträva att tillgodose de krav på ett öppet sinne som är en förutsättning för en grounded theory-inspirerad ansats; och å andra sidan att acceptera att "Nothing is processed completely tabula rasa" Gioia, 1986, sid 56.

Fokus på det observerbara

Under datainsamlingen kommer intresset primärt att orienteras mot manifesta aspekter av de studerade fenomenen; detta kan ses som ett närmande till ett positivistiskt vetenskapsideal. Detta ställningstagande är motiverat av valet att betrakta rapportanvändning som ett "vitt fält" och valet av metodologiska ansatser som förknippas med de inledande faserna av en kunskapsgenererande process (Lazarfelt, 1959; Glaser & Strauss, 1967; Roethlisberger, 1977; Mintzberg, 1979). Denna ansats är inte oförenlig med den tidigare redovisade strävan efter att skapa förutsättningar för att kunna generera multidimensionella tolkningar.

De successiva jämförelserna kommer sålunda att präglas av en strävan att identifiera observerbara egenskaper som kan spela rollen av manifesta empiriska indikatorer för teoretiskt betydelsefulla begreppskategorier med avseende på funktionschefers *main concerns*, Glaser, 1978. I såväl den beskrivande delen (kapitel 4) som den förklarande delen (kapitel 5) kommer tyngdpunkten att läggas på redovisning av manifesta företeelser och observerbara indikationer. I den beskrivande delen görs ett antal långa exkursioner som kan ses som påminnelser om studiens eklektiska ansats och den grundläggande föreställningen att ickeobserverbara fenomen bör stå i centrum för samhällsvetenskaplig forskning.

Den syftesformulering som valts för den förklarande delen kan förknippas med uttrycket "att förklara och att förutse"; dvs. en syftesformulering som anspelar på kausalitetsantaganden med rötter i en ontologi och en epistemologi som förknippas med ett positivistiskt vetenskapsideal. I konsekvens därmed kommer det tillvägagångssätt som utnyttjas i den förklarande delen att framstå som mer influerat av detta vetenskapsideal; antalet exkursioner in i gränslandet mellan de två idétraditionerna är betydligt färre.

Motivet för detta splittrade förhållningssätt kan sökas i diskussionen om kunskapsintresse. I detta skede av forskningsprocessen bedöms det som mer angeläget att generera kunskap om observerbara olikheter genom att beakta manifesta yttringar. Försök att tränga djupare in i ickeobserverbara skeenden, genom att t.ex. försöka förstå olikheter i rapportanvändning genom att studera olikheter med avseende på den innebörd - *social meaning*, Weber, 1983, - som rapportmottagare tillskriver rapportanvändning, får bli en uppgift för framtida forskning.

3.3.3 Datainsamlingstekniker

Om val av tekniker för datainsamling

Den samhällsvetenskapliga metodlitteraturen ställer ett stort utbud av tekniker för datainsamling till förfogande. Flera försök att inventera tillgängliga tekniker med dess för- och nackdelar har redovisats (Mintzberg, 1973, 1979; Östman, 1977). En rad betydelsefulla olikheter har identifierats med avseende på bl.a. resurskrav; kvalitet på erhållen data; säkerhet och tillförlitlighet i data; accesskrav (= forskaren ges inte tillåtelse att närvara vid känsliga affärsuppgörelser); krav på förståelse hos författaren; potential för att generera "ny kunskap. Det slutliga valet av datainsamlingsteknik för en viss studie förefaller inte sällan vara en kompromiss där kravet på resursinsatsen vägs mot förväntad datakvalitet; "Metoderna var tillräckligt förfinade för att ge användbara resultat på områden där kunskapen är knapphändig" Östman, 1977 sid 29. I denna mångfald urskiljs ett begränsat antal mer allmänt utnyttjade tekniker

- Direkt observation, dvs. en teknik där författaren personligen är närvarande i de studerade skeendena. Till exempel genom att under viss tid följa en funktionschef under hans arbetsdag. Denna teknik skulle sannolikt ha inneburit mycket stora fördelar i den aktuella studien. Förväntningen om intermittent användning är det viktigaste motivet för att inte välja denna teknik. Det skulle sannolikt krävas en relativt lång observationstid; kanske flera veckor per funktionschef, för att urskilja huvuddragen i fördelningen över tiden. Datainsamlingen skulle härigenom bli mycket resurskrävande. Då varken de berörda företagen eller de berörda funktionscheferna kan förväntas tillåta denna långa observationstid skulle sannolikt vissa accessproblem också inställa sig. Det kan noteras att en av de mest framgångsrika tillämpningarna av denna teknik (Mintzberg, 1973) var baserad på en observationstid av en vecka per studerad individ.
- Dagbok, dvs. en teknik som bygger på att funktionscheferna under viss tid bär med sig någon form av registreringsutrustning och löpande gör registrering enligt viss

instruktion - en teknik som med framgång utnyttjats i Carlson (1951). Det främsta motivet för att inte välja denna teknik är att den kräver en i förväg vald kodifieringsstruktur och därmed en viss teoretisk förkunskap. Studiens fragmentariska teoribakgrund anses inte kunna tillgodose detta krav. Ytterligare ett tungt vägande skäl är att även denna teknik sannolikt skulle kräva en relativt lång observationstid

- Enkät dvs. en teknik där funktionschefer får i uppgift att fylla i ett frågeschema med ett antal i förväg utformade frågor. Även här anses den fragmentariska teorisituationen lägga hinder i vägen. Vidare har det frekventa utnyttjandet av enkätmetoden vid studier av ekonomistyrning kritiserats av flera författare, speciellt med tanke på den komplexitet som antas karakteriserar området
"... In addition the research methodologies used are inadequate for the task demanded of them, almost invariably being arm-length questionnaire - based techniques from which reliable results are expected to emerge by statistical analysis" Otley, 1980, sid 419
- Experiment, dvs. en teknik där en försöksperson får i uppgift att utföra viss uppgift under kontrollerade former. En ansevärd del av den refererade forskningen är baserad på experimentella studier. Motiven för att inte välja denna teknik handlar om den bristfälliga teoribakgrunden och förväntad komplexitet i frågeställningarna
- Intervju, dvs. en teknik där den grundläggande mekanism är att utfrågaren (= författaren) med hjälp av frågor, påståenden m.m. stimulerar den utfrågade (= funktionschefen) att lämna viss information. Brister i teoribakgrund anses till en viss del vara möjlig att kompensera genom möjligheten till dubbelriktad kommunikation. För att utfrågaren skall komma i besittning av den önskade information ställs krav på såväl intervjuens förutsättningar i stort som på intervjuens genomförande på detaljnivå (Dahlström, 1975; Argyle, 1975; Ödman, 1979).

Givet de förväntningar som redovisats i föregående avsnitt och denna korta redogörelsen ovan väljs intervjuer som studiens primära datainsamlingsteknik.

Retrospective Verbal Protocol Analysis

Vid intervjuplaneringen har tre förutsättningar tillskrivits speciell stor betydelse

- att rapportanvändningen förväntas vara utspridd över tiden,
- att rapportanvändningen inte kan förväntas ske i ett en-periodsperspektiv och
- att funktionschefer kan ses som en "elit".

Den tredje förutsättningen innebär att en alltför hårt strukturerad intervjuuppläggning anses vara olämplig. Intervjupersonerna förväntas vilja diskutera på egna villkor och de förväntas vilja sätta in såväl intervjuarens frågor som sina egna svar i ett perspektiv där de själva utgör centrum. Sådana "elitintervjuer" bör snarare ges en prägel av samtal (Mellbourn, 1979). Detta anses dock förutsätta att intervjuaren är mycket väl inläst på ämnet (Ödman, 1979).

Att studera samspel mellan händelser som är utspridda över tiden är förenat med vissa svårigheter (Ödman, 1979) - jämför förväntningen om kopplingar framåt och bakåt i tiden. En intervjusituation där det ges utrymme för perspektivväxlingar kan

förbättra möjligheterna att urskilja antydningar till sådant samspel (Ödman, 1979). Behovet av perspektivväxlingar kan tillgodoses genom att låta intervjun följa ett skeende med viss tidsutsträckning. Intervjuaren får därigenom möjlighet att stegvis växla mellan kort- och långsiktiga implikationer (Ödman, 1979; Simon, 1979). Samtidigt skapar växlingar av perspektiv också en möjlighet att stimulera aktörens associationer med t.ex. påståenden som kan te sig mer eller mindre provocativa (Silverman, 1989). Ansatser av denna typ är i allmänhet starkt influerade av ett hermeneutisk synsätt och innebär stora inslag av tolkning från forskarens sida; en strävan att uppnå förståelse (Kaplan, 1964).

En teknik för studier av aktörers mentala processer har utvecklats inom ramen för beslutsforskning (Simon, 1979; Ericsson & Simon, 1984). Liknande tekniker har utnyttjats i samband med studier av aktörers kognitioner (Bougon, 1983; Isenberg, 1985; Löwstedt, 1989; Laukkanen, 1989). Tekniken innebär i korthet att aktören föreläggs en viss uppgift och uppmanas att "tänka högt" då han löser den. De tidigaste utnyttjandena av tekniken anses kunna spåras till 1930-talet (Mintzberg, 1979) och det namn som ansatsen är mest känd under *Verbal Protocol Analysis* lär den ha fått av Simon (1979). Senare varianter har bl.a. benämnts "cognitiv mapping" och Self-Q (Bougon, 1983). Då tekniken tillämpas i samband med beslutsforskning eftersträvas en samtidighet; aktören utför uppgiften och redogör samtidigt för sin tankar. Vid tillämpning av tekniken i samband med kognitionsforskning har den tillämpats retrospektivt (Löwstedt, 1989).

För att tillgodose de förväntade förutsättningarna ovan, kommer ett tillvägagångssätt att utnyttjas som innebär att intervjupersonen ombeds "tänka högt". Inom ramen för en samtalsliknande form ombeds funktionschefen att beskriva vissa "faktiska" skeenden. Genom att följa faktiska skeenden möjliggörs växlingar mellan det lång- och kortsiktiga perspektivet och mellan delen och helheten. Denna intervjudesign är också väl anpassad till det vidgade informationsbegreppet, dvs. att rapporter betraktas som en bland flera informationskällor. Funktionschefens redovisning av de olika stegen i skeendet konstituerar ett integrerat sammanhang där han ges möjlighet att redogöra för sin användning av information oavsett om informationskällan varit en rapport eller någon annan informationskälla. Tekniken appliceras retrospektivt och benämns därför *Retrospective Verbal Protocol Analysis*. Studiens datagenererande procedur kan sammanfattas enligt följande;

- funktionschefen beskriver ett antal i förväg fastställda skeenden (i var och en av de tre s.k. användningssituationerna (se 3.6.6 Ekonomisk styrning)
- medan funktionschefen lämnar dessa beskrivningar identifieras löpande (av funktionschefen och av författaren) händelser då ekonomisk information blir tillgänglig för funktionschefen (3.6.4 och Bilaga 2:2)
- då en sådan händelse identifierats uppmanas funktionschefen att på ett ingående sätt beskriva närmare detaljer runt den identifierade händelsen; framförallt genom att ange den *informationskälla* (3.6.5) genom vilken informationen blev tillgänglig för honom

- data från dessa "tillbakablickande observationer" av enskilda händelser (= användningstillfällen) ger underlag för klassificering av funktionschefer och utgör datamaterial för de successiva jämförelserna.

Under planeringsarbetet övervägdes alternativa procedurer; inte minst på basis av inspiration från de strategier för utformning av rapportsystem och rapportinnehåll som diskuteras i litteraturoversikten - *information engineering approaches*, March, 1987. Ett av dessa alternativ söker sina rötter i beslutsteori och bygger på att utformaren (dvs. den som har i uppgift att utforma ett informationssystem) väljer ut ett antal beslut och / eller handlingar som enligt något kriterium kan förväntas lyfta fram betydelsefulla egenskaper i funktionschefens uppgift. I intervjuer konfronteras den framtida användaren med den beslutsmodell som skall utnyttjas och med den uppgift som skall lösas. Behovet av erforderlig information extraheras ur samspelet mellan beslutsmodell, uppgift och beslutsfattare. En sådan strategi karakteriseras av en strävan att förändra beslutsfattarens (= rapportmottagarens) sätt att fatta beslut (March, 1987) medan den ansats som valts i denna studie snarast kan karakteriseras med ordet anpassning. I denna studie förväntas data om användningen växa fram ur de beskrivningar som lämnas av "faktiska" skeenden. Ansatser av detta slag har sällan utnyttjats (Caplan, 1966; Boland, 1979)

"there are remarkably few analyses of what information they use or might use"
March, 1987, sid 162.

Rangordningsdata - en enkät

Under intervjuerna förväntas inte bara en mängd data om användning av rapporter och "alternativa" informationskällor bli genererade. Den halvstrukturerade eller samtalsliknande formen förväntas också ge utrymme för olika typer av uttalanden om dessa användningstillfällen. Dessa uttalanden tolkas och registreras löpande och härvid förväntas det växa fram en uppfattning om den *betydelse* som funktionschefen tillskriver rapporter respektive andra informationskällor. Frågan om ett eventuellt samband mellan tillskriven betydelse och rapportanvändningsfrekvens förväntas bli aktualiserad. Är det helt orimligt att den betydelse som en funktionschef tillskriver rapporter (eller någon annan informationskälla) är den helt avgörande faktorn för att förklara olikheter i användningsfrekvensen? I syfte att dels komplettera och söka bekräftelse på den uppfattning som förväntas växa fram hos författaren och dels skapa ett underlag för ett mer systematiskt försök att utforska förekomsten av ett eventuellt samband insamlas vissa data via en hårt strukturerad enkät - rangordningsenkäten (Bilaga 4). Enkäten omfattar åtta informationskällor; rapporter plus de sex s.k. Alternativa Informationskällorna (se 3.6.5 Informationskälla - en operationalisering) samt ett öppet alternativ.

Tidigare forskning ger mycket knapphändig vägledning beträffande den betydelse som rapporter tillskrivs relativt den betydelse som tillskrivs andra informationskällor. Vid skattning av rapporters betydelse saknas i allmänhet externa referenser av typen; betydelsefull i förhållande till vad? (jämför bl.a. Schiller, 1987). Detta skapar

osäkerhet vid konstruktionen av enkäten. Hur många "markeringar" behöver göras på enkäten för att det skall bli möjligt att skatta den betydelse som tillskrivs rapporter relativt andra informationskällor? Genom en formulering av typen "ange de två mest betydelsefulla" - dvs. att begära två markeringar - finns det risk att en rangordning inte blir möjlig p.g.a. att rapporter inte "kommer med på papperet". Genom att begära många markeringar tenderar instrumentet att bli trubbigt. Med utgångspunkt i enkätens primära syfte; dvs. att möjliggöra en differentiering mellan storanvändare och ickeanvändare (sällananvändare), bedöms ett alternativ med fyra "markeringar" vara rimligt.

I intervjuens slutskede ombeds funktionscheferna att rangordna ett antal informationskällor med avseende på den betydelse som han tillskriver respektive informationskälla. Han uppmanas att rangordna de fyra informationskällor som han anser vara mest betydelsefulla för honom i var och en av de tre användningstillfällena; dvs. totalt tolv "markeringar" per enkätformulär. Formulär med fler eller färre antal markeringar accepteras också bl.a. efter motiveringar av typen

- "Först kommer dessa två sedan kommer ingenting, och sedan kommer ingenting, ..."
- "Jag kan inte säga att någon av dessa fyra är mindre betydelsefull än någon annan".
- "Jag deltog inte i budgetuppställandet i år p.g.a."

Den version av enkätformuläret som utnyttjas i fallstudie Adam bedöms efter genomförd fallstudie som mindre ändamålsenlig och data från fallstudie Adam redovisas därför inte. I fallstudie Bertil och Cesar utnyttjas en reviderad version av enkäten och redovisningen (avsnitt 4.3) omfattar enkäter från samtliga de funktionschefer som studeras i fallstudie Bertil och Cesar (44 stycken). Redovisningen omfattar totalt 381 stycken svarsmarkeringar eller i genomsnitt 8,7 markeringar per formulär.

Behov av kompletterande datakällor

Förutom intervjuer och rangordningsenkät kommer tekniker som direkt observation och dokumentstudier att utnyttjas i viss begränsad omfattning. Detta förfarande motiveras med en förhoppning att otillräcklighet i den enskilda datakällan till viss del skall kunna kompenseras av att flera datakällor utnyttjas parallellt (Glaser & Strauss, 1967; Taylor & Bogdan, 1975; Yin, 1984). De beskrivningar av verksamhet och styrsystem som genereras i intervjuer med funktionschefer kompletteras genom intervjuer med representanter för företagsledning, ekonomi- och datafunktionerna samt genom dokumentstudier. En omfattande dokumentation om fallstudieföretagens organisationsstruktur, budgetprocess och rapportsystem förväntas existera. Kvaliteten på denna dokumentation förväntas dock vara bristfällig. Jämförelser mellan dokumentation och faktiska skeenden förväntas kunna avslöja mycket stora avvikelser. Bland skälen för detta märks bristfällig uppdatering av dokumentation vid förändringar samt unik praxis inom olika delar av organisationen. De dokumentstudier som genomförs syftar primärt till att bygga upp en kunskap hos författaren med avseende på rapportsystemets strukturella uppbyggnad, organisationens procedurer för

framställning och distribution av rapporter m.m. Denna "fakta" kunskap förväntas vara en mycket betydelsefull förutsättning i försöken att skapa en samtalsliknande ton i intervjuerna.

3.3.4 Intervjun

Det talade ordet

I intervjun med funktionscheferna eftersträvas en samtalsliknande ton. Intervjun byggs upp runt tre tidsperioder; de tre s.k. användningssituationerna (se 3.6.6 Ekonomisk styrning - en operationalisering) och inom denna design genomförs intervjuerna enligt den valda tekniken (= Retrospective Verbal Protocol Analysis). I syfte att identifiera användning av olika informationskällor upprepas vissa obligatoriska frågor ett stort antal gånger "och varifrån får du underlag för ...".

Det talade ordet tillskrivs en stor betydelse och studiens viktigaste underlag utgörs av intervjupersonernas ord såsom dessa registreras på en bandspelare under intervjun. Det beteende som en intervjuperson uppvisar under intervjun, hans kroppsspråk m.m. är en typ av observerbara företeelser som en bandspelare inte förmår registrera. Att sådana företeelser kan förmedla information står utom allt tvivel; frågan är emellertid om den osäkerhet som vidlåder försök till tolkning av sådana företeelser skall leda till att dessa potentiella signaler inte bör beaktas? För de flesta människor framstår vissa former av beteende / kroppsspråk som relativt oproblematisks att tolka; t.ex. tvekan, osäkerhet, irritation. Osäkerheten infinner sig då observatören skall försöka göra tolkningar av de orsaker som ligger bakom exempelvis en iakttagen irritation hos en intervjuperson (Fast, 1970; Argyle, 1975). I vissa fall kan direkta frågor skapa förutsättningar för att åtminstone få tillgång till intervjupersonens egen tolkning av den bakomliggande orsaken till den egna irritation. Då orsaken har sitt ursprung på omedveten nivå (Täkha, 1987) är detta inte möjligt. I denna studie kommer signaler som förmedlas via beteende / kroppsspråk att beaktas i viss begränsad omfattning, dock endast i de fall då avstämning är möjlig att göra enligt t.ex. modellen; "Ditt ansiktsuttryck blev plötsligt allvarligt när du berättade om X; tolkade jag ditt ansiktsuttryck fel, eller anser du att X är mycket viktigt"?

En av de klassiska svårigheterna i samhällsvetenskaplig forskning är att identifiera faktorer som utövat påverkan på en intervjupersons beteende. Teoretiska och metodologiska aspekter av dessa problem diskuteras ingående i Glaser & Strauss (1967); Dahlström (1975); Bougon (1977), Glaser (1978) Ödman, (1979), Silverman (1989). Dessa svårigheter antas hänga samman med det förhållande att en individ långt ifrån alltid kan förväntas vara medveten om de motiv som varit styrande på handlandet. En oförmåga att verbalisera vissa (tysta) delar av sin kunskap nämns som en annan orsak. Direkta frågor där svaret ger uttryck för sådan kausalitet kommer därför att undvikas. Istället görs försök att genom indirekta frågor och påstående stimulera funktionscheferna till att lämna uppgifter som kan utnyttjas som underlag för tolkningar. De "förklaringar" som lämnas av funktionschefer - t.ex. av typen "att jag inte använder rapporter beror på att dom är fulla av felaktigheter" - betraktas som data

(egentligen *capta*) och tilldelas inte automatiskt status av teoretisk förklaring.

Författarna ovan betonar vidare betydelsen av

- att intervjupersonens associationer stimuleras
- att varje intervju inleds på identiskt samma sätt - det anses däremot inte lika betydelsefullt att ordagrant ställa identiska frågor till alla intervjupersoner
- att intresset fokuseras mot faktiskt inträffade händelser
- att stor vikt läggs vid observerbara företeelser, t.ex. genom direkta frågor som leder till beteenderedovisning; "Kan du berätta hur du konkret gjorde när du fick reda på X; ringde du upp honom, gick du ner till honom eller fick du reda på detta via någon tredje person?"
- att låta intervjupersonen "dröja kvar" i och vidareutveckla händelser som förefaller betydelsefulla för honom
- att undvika att påtvinga intervjupersonen begrepp och strukturer
- att undvika begrepp med tvetydigt innehåll (så har t.ex. uttryck som "ekonomiskt ansvar" och "beslut" konsekvent undvikits av författaren i intervjuerna i fallstudie Bertil och Cesar).

Framing

Intervjuareffekter dvs. risken att intervjupersonen skapar sig en föreställning om intervjuaren, hans uppgift och hans förväntningar och anpassar sina svar i enlighet med denna föreställning, skall i möjligaste mån undvikas (Dahlström, 1975; Liljekvist, 1977). Risken för intervjuareffekter förknippas i denna studie speciellt med en förväntad strävan från funktionschefernas sida att framstå som "rationella".

Författarens introduktionsbrev (undertecknat av företagets ekonomidirektör, se Bilaga 5) och introduktionsbrevets formuleringar kan nämnas som motiv för risken att locka fram föreställningen att det är betydelsefullt att framstå som rationell (Czarniawska, 1988). För att i någon mån reducera risken för snedvridande effekter inleds varje intervju enligt ett visst mönster; en s.k. *framing* Tversky & Kahneman, 1981.

Intervjupersonen introduceras till den aktuella studien genom att författaren bl.a. betonar den mångfald som karakteriserar en "praktisk verklighet". Författaren påstår att varje funktionschef förväntas arbeta under mer eller mindre unika förutsättningar och att varje funktionschef förväntas ha mer eller mindre unika arbetsvanor med avseende på det sätt som han arbetar med ekonomisk information; anpassat till situation, personliga erfarenheter m.m. Författaren påstår vidare att även om alla funktionschefer förväntas ha olika arbetsvanor så bör det ändå vara möjligt att urskilja vissa mönster. Introduktionen avslutas med att författaren poängterar att dessa mönster i arbetsvanor är av central betydelse för det aktuella forskningsprojektet.

Funktionschefen ombeds därför att vara konkret i sina beskrivningar - gärna övertydlig - för att författaren skall kunna urskilja detaljerna i intervjupersonens "faktiska" arbetsvanor.

Det kan noteras att ett sekundärt syfte med den förhållandevis långa introduktionen är att legitimera triviala beskrivningar av "faktiska" arbetsvanor och att om möjligt reducera frekvensen av s.k. standard svar (Silverman, 1989). Risken att

udda företeelser blir överbetonade vid denna typ av ansats får naturligtvis inte negligeras.

Strävan att konsekvent bibehålla denna "framing" under hela intervjun bedöms inte som helt framgångsrik. Enstaka funktionschefer ger i vissa situationer svar som (enligt författarens tolkning) snarast förefaller vara hämtade ur någon lärobok och som (av författaren) inte anses återspegla en "praktisk verklighet". Vissa specifika uttryck och vissa specifika sammanhang kan utlösa klichéliknande svar; s.k. *triggers*, Silverman, 1989. Erfarenheter från intervjuer med funktionschefer tyder på att uttrycket *ansvar* kan fungera som en sådan "trigger". Vidare förefaller budgetuppställandet vara en användningssituation då svårigheten att få svar som författaren upplever som genuina accentueras; denna tendens förefaller dock vara begränsad till ett visst antal funktionschefer.

Tolkning

Det datamaterial som redovisas i deskriptiva delen (= kapitel 4) är till vissa delar direkt baserat på intervjupersonens utsagor; dessa utsagor har sålunda "accepterats" i oförvanskat skick. Detta förfarande kan ses som ett uttryck för att ansvaret för tolkningen i huvudsak läggs på intervjupersonen (och läsaren). I andra delar av redovisningen har ansvaret för tolkningen övertagits av författaren och intervjupersonens utsagor har i högre grad givits karaktären av "capta". Vid dessa tolkningar har litteraturöversiktens teorifragment spelat rollen av författarens förförståelse. Det ovan skisserade tillvägagångssättet baseras på föreställningen att de resurser i form av tolkningskapacitet som står till förfogande bör samlas på skeenden som bedöms vara av central betydelse för forskningsuppgiften. Ansvaret för tolkning kan och bör därför fördelas mellan intervjuperson och författare. För att begränsa de risker som följer med att vissa utsagor "accepteras" i oförvanskat skick lokaliseras de till mindre centrala skeenden. Det finns anledning att notera att detta ställningstagandet inte skall ses som ett uttryck för antagandet att teorifria data existerar.

Till den kategori av utsagor som accepteras i mer eller mindre oförvanskat skick räknas framförallt beskrivningar som handlar om *när*, *hur* och *hur ofta* rapporter används. Data om dessa manifesta dimensioner av rapportanvändning baseras sålunda mer eller mindre direkt på funktionschefens beteendebeskrivning och på svar på direkta frågor i anslutning till de beskrivna skeendena. De data som emanerar ur dessa utsagor handlar till stor del om vad som ovan bedömts som jungfrulig mark - se diskussion om "properties agreed on worth studying" i avsnitt 4.6. Bedömningar av dessa data bör göras med utgångspunkt i detta förhållande.

Tolkningar av mottagning i termer av till vad rapporten används, betraktas som en av de mest centrala momenten i studien. Enskilda tillfällen av mottagning identifieras, tolkas och kodifieras med avseende på de fem till vad-kategorierna (= ansvarsmätning, beslutsfattande etc). Då ett visst användningstillfälle förväntas kunna uppfylla kraven för flera kategorier så kan också en viss händelse kodifieras till flera kategorier. Så kan t.ex. tolkningen av en användningssituation där en funktionschef

tillsammans med en underställd använder en rapport leda till att händelsen kodifieras som såväl ansvarsmätning, som beslutsfattande respektive som förhandling. En händelse som beskrivs i termer av "överraskning" kan dels tolkas som en initiering av en beslutsprocess och dels som ett tillfälle för funktionschefen till reflekterande med ett påföljande personligt lärande. En betydelsefull konsekvens av den multidimensionella kodifieringen blir också att en funktionschef kommer att kunna uppträda i flera skepnader; han kan arbeta med "många affärer" men han kan också arbeta i en del av verksamheten som utmärks av "bristande lönsamhet" (kapitel 5).

Det finns speciell anledning att peka på det mycket stora tolkningsansvar som läggs på funktionscheferna genom den valda operationaliseringen av begreppet ekonomisk information (2.4). Denna operationalisering introduceras för intervjupersonerna i intervjuens inledningsskede dels genom att begreppet ekonomisk styrning diskuteras i termer av "hushållning med knappa resurser" och dels genom att begreppet ekonomisk information relateras till sådana signaler som han faktiskt utnyttjar i samband med ekonomisk styrning.

I syfte att förebygga och identifiera eventuella glidningar i begreppsinnehållet görs upprepade avstämningar med funktionschefen under intervjuens genomförande; t.ex. genom att han ombeds att förklara varför han anser att ett visst informationselement tillhör kategorien ekonomisk information. Vissa av de svar som ges på dessa frågor redovisas i kapitel 4. Vissa av de svar som "accepteras" avviker kraftigt från ett informationsbegrepp baserat på postulat och principer i traditionell redovisningsteori. Endast i ett begränsat fall anser sig författaren föranlåten att intervensera genom att exkludera viss utsaga med motiveringen att sambandet till "hushållning med resurser" och "ekonomisk styrning" bedöms alltför svagt.

Den enskilda frågans placering i en intervju tillskrivs stor betydelse bl.a. med avseende på vad som inträffar omedelbart före det att den enskilda frågan ställs (Ödman, 1979). Beroenden av detta slag anses kunna vara av avgörande betydelse för en meningsfull tolkning av en viss utsaga (Silverman, 1989). Denna föreställning om starka beroenden mellan intervjupersonens olika svar beaktas också vid tolkning av observationer i olika avsnitt av en intervju.

Forskarens personliga föreställningar och dess betydelse vid tolkning av empiriska data har penetrerats ingående i vetenskapsteoretiska och metodologiska diskussioner och några helt olika förhållningssätt kan urskiljas. Enligt en klassisk syn skall forskaren vara en objektiv observatör; ett förhållningssätt som antas vara influerat av naturvetenskapliga forskningsideal. Detta klassiska ideal förkastas i denna studie och i stället accepteras forskarens subjektivitet som en nödvändig och konstruktivt verkande ingrediens (Valdelin, 1974). Valet att låta litteraturoversikten spela rollen av författarens förförståelse ger ytterligare betydelse för detta ställningstagande. Det subjektiva inslaget i urval och tolkning är inte negligerbart; det kan inte uteslutas att andra iakttagelser hade redovisats av en författare med andra erfarenheter och med en annan förförståelse.

3.3.5 En komparativ ansats

Analys

Den komparativa ansatsen utnyttjas i full omfattning från och med fallstudie Bertil. Helt i överensstämmelse med iakttagelser i Glaser & Strauss (1967) ökar mängden av identifierade kategorier och dimensioner under fallstudie Bertil och huvuddelen av de faktorer och kategorier som redovisas blev identifierade redan i denna fallstudie. Relativt få "upptäckter" i termer av nya faktorer och kategorier tillkommer i fallstudie Cesar. Detta kan tolkas som en indikation på en viss grad av teoretisk mättnad *theoretical saturation* - kanske som en konsekvens av strävan efter konsolidering vid valet av det tredje fallstudie?

Varken i den löpande analysen eller i de specifika analysmomenten utnyttjas någon kodifierade metod. Analysmomenten kan snarast beskrivas som kreativa mentala tankeoperationer där tolkning och kodifiering löpande blir till i en konfrontation mellan empiriska data och uttolkarens föreställningar. Vissa strukturerade metoder och mekaniska hjälpmedel såsom memoskrivande, bandspelare, m.m. utnyttjas dock i analysen i enlighet med rekommendationer i framförallt Glaser (1978) och Martin & Turner (1986).

En illustration

Den komparativa ansats som beskrivs i Glaser & Strauss (1967) har varit en inspirationskälla vid utformningen av denna studies analysmetod. Följande är ett försök att illustrera den tolkning som utnyttjats. Illustrationen kan ses som en vidarebearbetning av ett exempel som redovisats av Glaser & Strauss (1967).

Utgångspunkten i vårt exempel är att vi är intresserade av att besvara en viss forskningsfråga med anknytning till kroppslängd - jämför användningsfrekvens. Vi väljer att genomföra en empirisk studie och att studera en skolklass. Vi väljer att utnyttja kroppslängden som klassificeringskriterium och mäter kroppslängden på eleverna i en gymnasieklass. Vi skapar två (fiktiva) grupper; en grupp med elever som har en kroppslängd lika med eller över 160 cm, s.k. långa elever; och en grupp med elever vars kroppslängd är mindre än 160 cm; s.k. korta elever.

Vi börjar med att observera / undersöka en elev med avseende på en mer eller mindre ospecifik uppsättning egenskaper. Vi fortsätter sedan med att observera elev efter elev; ibland väljer vi en lång elev, ibland en kort elev. Vi försöker "hitta" någon egenskap hos medlemmarna i gruppen med långa elever som "saknas" hos medlemmarna i gruppen med "korta elever". Framförallt försöker vi finna en egenskap som förekommer hos alla elever, men där vissa kvalitativa värden förekommer hos långa elever och andra kvalitativa värden förekommer hos korta elever. Den undersökningsmodell som vi valt ger utrymme för ett extensivt sökande och jämförelserna omfattar en mängd olika egenskaper. Vi observerar (= intervjuar / mäter / skattar) elev efter elev omväxlande i den "långa" och den "korta" gruppen. För varje elev skattar vi en lång rad egenskaper t.ex. skolbetyg, ögonfärg, attityder till skolarbete, motivation, föräldrarnas yrke etc. Samtidigt som vi gör dessa skattningar för en viss elev jämför vi med de kvalitativa värden som vi registrerat för tidigare

studerade elever. Vi finner - sannolikt - att vissa egenskaper förefaller ha karaktären av konstanter, andra egenskaper förefaller vara högst variabla. Vi finner emellertid inte någon egenskap som uppfyller vårt viktigaste sökkriterium; dvs. att visst kvalitativt värde på viss egenskap bara förekommer hos långa eller bara hos korta elever.

"Plötsligt" uppmärksammar vi att långa elever tenderar att väga mer än korta elever och vi börjar beakta kroppsvikten - jämför att växa fram. Vi fortsätter att undersöka olika egenskaper men från och med nu börjar vi också väga varje elev. Vi markerar de två mätvärdena - längd och vikt - på ett diagram och vi finner antydningar till en samvariation. Långa elever tenderar att ha högre kroppsvikt än korta elever. Samvariationen är dock långt ifrån perfekt; i klassen finns det någon lång elev som är extremt mager och det finns någon kort elev som är extremt tjock.

Ju fler elever vi studerar desto mer övertygande framstår sambandet och efter ett visst antal registreringar inträder en mättnadskänsla - jämför theoretical saturation. Vi dokumenterar våra iakttagelser i ett s.k. memo och redovisar att vi i det studerade materialet anser oss kunna urskilja en tendens till samvariation mellan kroppsvikt och kroppslängd. På basis av empiriska data anser vi att det "vuxit" fram två begrepp och antydningar till en relation mellan dessa begrepp i form av en samvariationen - även om korrelationen inte är perfekt. Vi tolkar den identifierade samvariationen som en indikation på ett kvalitativt samband mellan dimensionerna kroppslängd och kroppsvikt i en klass med gymnasieelever. Vi saknar uppgift om kroppsvikt på de första eleverna som vi studerade och vi avhåller oss därför från numeriska skattningar av sambandet - jämför successivt synliggörande. I vår fortsatta strävan att utforska vår "iakttagelse" kan vi nu vända oss till existerande forskning och undersöka om vår "iakttagelse" får stöd i tidigare forskning; eventuellt formulerar vi en hypotes för framtida verifiering. Vi har bara tillgång till empiriska data från gymnasieelever och betonar detta då vi diskuterar giltigheten för våra iakttagelser. Vill vi expandera giltigheten för vår iakttagelse kan vi t.ex. upprepa undersökningen och studera en grupp med gamla människor.

Denna starkt förenklade - kanske naiva - illustration syftar till att lyfta fram vissa moment i den grounded theory-inspirerade ansats som utnyttjats;

- en samtidig insamling, kodifiering och analys av data - successiva jämförelser
- ett strävan att "låta data tala". Kroppsviktens betydelse "växer fram" ur våra observationer; det var inte något som vi tvingade på våra empiriska data
- ett successiva synliggörande av dimensioner / egenskaper - inga försök att skatta parametrar

Illustrationen avviker från den ansats som utnyttjas i denna studie i åtminstone två viktiga avseenden. Den illustrerade studien syftar inte till att utforska vad individerna i ett visst socialt sammanhang anser vara viktigt - jämför *their main concerns*, och metoden appliceras inte på händelser - jämför användningstillfällen.

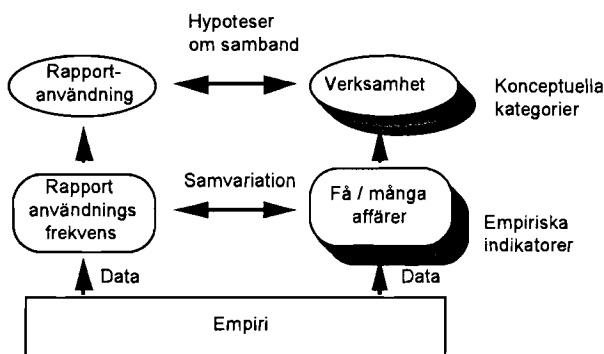
Ytterligare en illustration

Av den resultatredovisning som kommer att lämnas nedan (5.1) kommer det att framgå att samtliga studerade funktionschefer klassificeras med avseende på en kategori som benämns *antal affärer*. Två kvalitativa värden på denna kategori kan urskiljas i det empiriska datamaterialet; "få affärer" respektive "många affärer". Av datamaterialet framgår det vidare att det är vanligare att finna funktionschefer med "många affärer" bland funktionschefer med hög rapportanvändningsfrekvens (= storanvändare); bland sällananvändare är det vanligare att finna funktionschefer med "få affärer". Denna iakttagelse illustreras i figuren nedan

		Rapportanvändningsfrekvens	
		Låg dvs. sällan-användare	Hög dvs. stor-användare
Antal affärer	Få affärer	X	
	Många affärer		X

Figur 3.1 Samvariation - ett exempel

Kategorin "Antal affärer" och antydningarna till en samvariation med rapportanvändning har vuxit fram i de successiva jämförelserna. Denna antydning tolkas som en indikation på ett kvalitativt samband. Iakttagelsen betraktas som ett embryo till en begreppsmässig kategori i den framväxande teorin och den anses kunna ge underlag för en hypotes om ett samband mellan en viss kontextuell egenskap och rapportanvändning (i termer av användningsfrekvens).



Figur 3.2 En begreppsapparat

Förutom den företeelse som ovan benämns antal affärer kommer ytterligare ett antal s.k. samvarierande företeelser att redovisas i den förklarande delen av den empiriska studien (5.1). Kravet på perfekt överensstämmelse är inte uppfyllt för någon av dessa företeelser. Ofullständigheter i datamaterialet föranledda av det successiva synliggörandet kan vara en förklaring. Ytterligare ett antal rimligt sannolika förklaringar lämnas i anslutning till redovisning. Det främsta argumentet för att inte utesluta företeelser med svaga indikationer på samvariation ur redovisningen är att indikationerna på samvariation "faktiskt" återfinns i datamaterialet. Huruvida de företeelser som baseras på svaga indikationer skall vidarebearbetas eller ej får bli en fråga för framtida empirisk forskning. Analysen ovan baseras på förekomst av en samvariation men ger inte något svar på frågan om det eventuella sambandet riktning. Syftesformuleringen "... hindra / främja ..." ställer emellertid krav på riktning; den samvarierande företeelsen skall utöva påverkan. Frågan om sambandets riktning diskuteras separat för var och en av de samvarierande företeelserna; i denna diskussion utnyttjas en stor mängd data av olika slag som insamlats under studien. Två av de samvarierande företeelserna penetreras ytterligare i två s.k. fördjupade analyser (avsnitt 5.4 och 5.5).

3.4 Urval och klassificering av funktionschefer

3.4.1 Användningsfrekvens som urvalskriterium

Vid tillämpning av en grounded theory inspirerad ansats kan behovet av jämförelsegrupper antingen tillgodoses genom *naturliga* grupper; i betydelsen grupper med en faktisk gemenskap, eller genom *fiktiva* grupper; dvs. grupper som skapats med hjälp av ett klassificeringskriterium. Fiktiva grupper kan illustreras med en skolklass och skolbetyget (Glaser & Strauss, 1967, sid 52); de barn som har betyg över genomsnittet utgör en grupp och de barn som har betyg under genomsnittet utgör en annan grupp. Metodens upphovsmän betonar att dessa grupper är artefakts skapade genom den valda designen och betonar betydelsen av att denna förutsättning beaktas vid tolkning av resultaten.

Genom de inledande fraserna i den ursprungliga observationen "... använder dem mycket ofta..... ..sällan aldrig" och genom syftesformuleringen "... hindra respektive främja ..." lyfts en viss dimension av rapportanvändning fram; den s.k. *användningsfrekvensen*. Denna dimension tilldelas rollen som bas i den komparativa ansatsen. Empiriskt baserad kunskap om denna dimension i tidigare forskning är rudimentär och egentligen begränsad till förekomsten av ett kvalitativt värde på dimensionen som motsvarar beskrivningen " ... sällan aldrig ..." (bl.a. Dew & Gee, 1973). Några iakttagelser som empiriskt stöder påståendet om att en formulering av typen "... använder dem mycket ofta ..." är svårare att finna; vissa antydningar som kan antas implicera detta kvalitativa värden förekommer dock (Driver & Mock, 1975).

Frågan om vilken typ av frekvensfördelning som kan förväntas med avseende på rapportmottagares användningsfrekvens i en organisation aktualiseras vid planeringen

av urvalsförfarandet? Kan frekvensfördelningen förväntas vara normalfördelad, skev, förekommer kanske flera maximipunkter? Något svar på denna fråga har inte kunnat urskiljas i tidigare forskning. I avsaknad av sådan kunskap görs ett val som innebär att användningsfrekvensen definieras som en dikotom variabel och att intresset riktas mot dess extremvärden; dvs. kvalitativa värden som motsvaras av formuleringarna "ofta" respektive "sällan ... aldrig".

Jämförelsegrupperna för den empiriska studien skapas genom ett urval av undersökningsenheter (= funktionschefer) i termer av användningsfrekvens. Med hjälp av användningsfrekvens som klassificeringskriterium skapas två grupper av funktionschefer; funktionschefer som har en hög användningsfrekvens, s.k. *storanvändare* och funktionschefer som har en låg användningsfrekvens, s.k. *ickeanvändare* (eller sällananvändare, se avsnitt 4.1). Valet av benämning på de skapade grupperna skall ses som ett försök att medvetet leda tankarna till variabelns extremvärden - oavsett utseendet på den bakomliggande frekvensfördelningen.

Genom att successivt jämföra observerad rapportanvändning (= enskilda användningstillfällen) bland omväxlande storanvändare och ickeanvändare (sällananvändare) förväntas faktorer som hindra respektive främja rapportanvändningen bli synliggjorda. Huruvida grupperna storanvändare och ickeanvändare (sällananvändare) bör betraktas som naturliga eller fiktiva grupper är en empirisk fråga som kommer att diskuteras i ett senare sammanhang (4.3 Hur ofta används rapporterna?).

Den andra fältstudieaktiviteten (= Bertil) inriktas uteslutande mot funktionschefer som förväntas använda rapporter ofta; dvs. storanvändare. Denna orientering motiveras med att ett sådant urval förväntas skapa goda förutsättningar för att snabbt generera en stor mängd data (Glaser & Strauss, 1967). Den följande aktiviteten (= Cesar) orienteras primärt mot funktionschefer som förväntas använda rapporter sällan eller inte alls; dvs. ickeanvändare. Denna undersökningsdesign innebär att förväntade olikheter inledningsvis minimeras (= Bertil) och därefter maximeras.

I ett försök att skapa förutsättningar för att bedöma kvalitet i urvalsförfarande och klassgränser kompletteras urvalet i fallstudie Cesar med en handfull storanvändare. Vissa iakttagelser i fallstudie Bertil ger antydningar om att "lönsamheten" kan utöva påverkan på rapportanvändning. För att beakta den framväxande teorins behov utnyttjas därför "lönsamheten" vid urval på individnivå. En viss andel av de utvalda funktionscheferna är verksamma vid organisatoriska enheter som enligt företagsledningen betraktas som "olönsamma", och andra vid organisatoriska enheter som betraktas som "lönsamma"

3.4.2 Klassificering

Den preliminära klassificeringen

Valet att utnyttja användningsfrekvens som klassificeringskriterium innebär ett ställningstagande om att den komparativa ansatsen (sannolikt) baseras på fiktiva grupper. Av kostnadsskäl motiverar detta klassificeringskriterium ett genomtänkt urvalsförfarande. Urvalet görs därför i två steg, där det första steget är ett försök att på

ett resurseffektivt sätt lokalisera potentiella storanvändare och potentiella ickeanvändare. I detta första steg utnyttjas den personkunskap som förväntas existera i respektive fallstudieföretag. Utgångspunkten tas i en förväntan att en ekonomichef under år av samarbete med funktionschefer i "sin" enhet bygger upp en personkunskap med avseende på vissa av "sina" funktionschefer egenskaper. Respektive funktionschefer "intresse för ekonomisk information" förväntas vara en av dessa egenskaper. Det första steget i urvalet består i att ekonomichefen i respektive organisatorisk enhet ombeds att namnge ett antal funktionschefer inom enheten som han anser vara "*mycket intresserade* av ekonomisk information" respektive "*föga intresserade* av ekonomisk information". Detta steg i urvalsförfarande benämns den preliminära klassificeringen och det resulterar i listor med namngivna funktionschefer (cirka trettio från respektive fallstudieföretag Bertil och Cesar).

Syftet med det andra steget i urvalsprocessen är begränsat till att i någon mån reducera beroendet av ekonomichefernas påverkan på urvalet och att åstadkomma en jämn spridning med avseende på funktionschefernas funktionstillhörighet. Detta andra steg görs av författaren. Det empiriska datamaterialet som redovisas i den beskrivande delen (= kapitel 4) omfattar 21 funktionschefer från Bertil (samtliga karakteriseras av ekonomicheferna som "mycket intresserade") och 23 funktionschefer från Cesar (varav 5 karakteriseras som "mycket intresserade" och 18 som "föga intresserade").

Stor spridning i absolutfrekvenser

De utvalda funktionscheferna kontaktas (se Bilaga 5 Introduktionsbrev), samtliga kontaktade funktionschefer accepterar att delta i studien och intervjuerna genomförs. På basis av intervjudata skattas respektive funktionschefer användningsfrekvens. Skattning görs med hjälp av en operationalisering av begreppet rapportanvändning där intresset riktas mot mottagningsmomentet - *hands on* och som innebär att funktionschefen gör en direkt hänvisning till rapportanvändning som svar på frågan "och varifrån får du underlag för detta" (se 3.6.4 Rapportanvändning - en operationalisering). Genom en "prickning" av antalet hänvisningar till rapportanvändning skattas en absolutfrekvens för respektive funktionschef i var och en av de tre s.k. användningssituationerna; dvs. månadsskiften, budgetuppställning och löpande verksamhet (se 3.6.6).

Sammanställningar av dessa absolutfrekvenser visar på en mycket stor spridning; såväl mellan funktionschefer som mellan de olika användningssituationerna. Från 1 till över 50! markeringar i de användningssituationer som benämnts månadsskiften och budgetuppställning och från 0 till över 20 i löpande verksamhet. Det spridningsintervall som bildas av absolutfrekvenserna från Cesar har ett större omfång än motsvarande intervall från Bertil. Med tanke på att urvalet från Bertil enbart omfattar storanvändare framstår inte detta som något anmärkningsvärt. Vid en jämförelse mellan storanvändare från respektive fallstudieföretag framstår spridningen från fallstudieföretag Bertil som större än spridningen från fallstudieföretag Cesar. Intervallet för storanvändare från Bertil (exklusive de s.k. prickarna) tenderar dock att ligga på en lägre nivå än intervallet för storanvändare från Cesar. Flera tolkningar kan

vara möjliga; en alternativ tolkning är att användningsfrekvensen för storanvändare generellt sätt ligger på en högre nivå i fallstudieföretaget Cesar än i Bertil. Spridningsintervallet för absolutfrekvensen för storanvändare från Bertil (exklusive de s.k. prickarna) ligger dock på en betydligt högre nivå än intervallet för sällananvändare från Cesar.

Den slutliga klassificeringen

Enligt den ursprungliga planeringen skulle den slutliga klassificeringen baseras på den registrerade absolutfrekvensen. Den mycket stora spridning som kommenteras ovan introducerar emellertid en osäkerhet som motiverar att denna tanke överges och i stället introduceras ett indexförfarande med en tregradig skala. Index 1 innebär att funktionschefen endast vid något enstaka tillfälle gör hänvisning till rapportanvändning. Index 2 och 3 innebär på motsvarande sätt en genomsnittlig (i förhållande till övriga intervjupersoner i samma fallstudieföretag) respektive hög frekvens av direkta hänvisningar. Olikheter i skattad absolutfrekvens per användningssituation motiverar också en differentiering. Det ställs krav på betydligt högre absolutfrekvens för index 2 och index 3 vid månadsskiftet och budget än vid löpande verksamhet. Skattningen av rapportanvändningsfrekvens (= index) per individ och användningssituation redovisas i tabellen nedan

Fallstudieföretag Bertil				Fallstudieföretag Cesar			
Index för lp nr.	Månads skiftet	Budget uppst	Löpande erksamhet	Index för lp nr.	Månads skiftet	Budget uppst	Löpande erksamhet
201	3	3	3	301	1	2	1
202	3	3	3	302	3	3	3
203	3	3	3	303	3	3	3
204	3	3	3	304	2	3	2
205	3	3	3	305	2	3	3
206	3	3	1	306	1	1	1
207	2	3	2	307	3	3	2
208	3	3	3	308	1	2	1
209	3	3	2	309	2	2	2
210	3	3	2	310	1	2	1
211	3	3	2	311	1	1	1
212	3	3	3	312	1	1	1
213	3	3	3	313	1	1	1
214	3	3	3	314	1	2	1
215	3	3	3	315	1	1	1
216	3	3	3	316	1	2	1
217	3	3	3	317	1	1	1
218	3	3	3	318	3	1	2
219	3	3	3	319	1	1	1
220	3	3	3	320	1	1	1
221	3	3	1	321	2	1	1
				322	2	1	1
				323	2	1	1

Figur 3.3 Användningsindex skattat på basis av intervjudata

De tre skattningarna per funktionschef adderas (utan viktning) ihop till ett s.k. summaindex. Spridningen i fördelningen över summaindex utnyttjas vid valet av klassgräns enligt följande:

- de funktionschefer som tilldelats summaindex 7 - 9 klassificeras som *storanvändare* och
- de funktionschefer som tilldelats summaindex 3 - 6 klassificeras som *ickeanvändare* (= sällananvändare)

	Summaindex:							Antal ip
	3	4	5	6	7	8	9	
Ip från Bertil					3	11	7	23
Ip från Cesar	8	8		2	1	2	2	21
Icke användare (sällananvändare)					Storanvändare			

Figur 3.4 Slutlig klassificering - frekvens per summaindex

Skall de två funktionschefer som tilldelats summaindex 6 betraktas som storanvändare eller som ickeanvändare? Viss kompletterande information utnyttjas vid detta ställningstagande enligt följande. Data från de två intervjuerna ger underlag för en skattning som motsvarar summaindex 6. Under dessa två intervjuer anser sig författaren dock förnimma ett "påklustrat" intresse för rapporter. De två intervjuerna genomförs i slutet av intervjuerien i fallstudie Cesar och efter det att koncernchefen sänt ut de s.k. krissignalerna (Bilaga 3). De två funktionscheferna arbetar inom samma subdivision och det framkommer under intervjun att de fått tillgång till information om studien och dess inriktning från kollegor som intervjuats tidigare. Det måste anses vara fullt rimligt att medlemmar i en organisation sinsemellan diskuterar och utbyter erfarenheter då en främmande person (= författaren) dyker upp på en arbetsplats. Om den främmande personen har ett introduktionsbrev från företagsledningen och om uppdykandet tidsmässigt sammanfaller med kraftfulla krissignaler från högsta koncernledningen vore det snarast märkligt om den främmande personens göranden och låtanden inte blir föremål för ingående diskussioner såväl vid informella som vid mer formella sammankomster. Att vissa funktionschefer under dessa betingelser tenderar att i någon mån anpassa sina svar till vad de tror att intervjuaren vill höra kan inte uteslutas. Mot bakgrund av dessa spekulativa tankar anses det rimligt att anta att den användningsfrekvens som registreras under dessa två intervjuer snarare är för hög än för låg. De två funktionscheferna skulle därigenom (eventuellt) ha blivit registrerad för ett "alltför" högt summaindex. Detta beaktas vid valet av klassgräns. Den kommenterade misstron anses vara begränsad till att gälla underlaget för skattningar av användningsfrekvensen; övriga data från dessa två intervjuer anses vara tillräckligt trovärdiga för att de skall kunna inkluderas i datamaterialet.

Sammanfattningsvis anses insamlade data om användningsfrekvenser ge underlag för följande iakttagelser

- en spridning i användningsfrekvensen kan observeras bland funktionschefer. Denna iakttagelse är i linje med och kompletterar iakttagelser som redovisats i tidigare forskning
- iakttagelsen ger visst stöd för att det skall vara meningsfullt att studera påverkansfaktorer i termer av formuleringen "hindra / främjar"
- några avgörande hinder mot att utnyttja den tillämpade urvalsmetoden och den tillämpade klassificeringsmetoden för att tillgodose den komparativa ansatsens behov av differentiering anses inte ha kommit fram

Jämförelse mellan preliminär och slutlig klassificering

Den ovan beskrivna urvalsprocessen i två steg har motiverats i termer av effektivitet i resursutnyttjandet. I figuren nedan jämförs ekonomichefernas bedömningar med utfallet från den slutliga klassificeringen.

Preliminär klassificering:	Summaindex:							Antal ip
	3	4	5	6	7	8	9	
• "mycket intresserad"					4	13	9	26
• "föga intresserad"	8	8		2				18
Icke-användare (sällan-användare)					Stor-användare			

Figur 3.5 Jämförelse mellan preliminär klassificering (= ekonomichefernas) och slutlig klassificering

Jämförelsen antyder att den urvalsmetod som baseras på ekonomichefernas personliga omdöme om sina respektive funktionschefer har givit önskad effekt. Samtidigt finns det dock anledning att påpeka att formuleringen "intresserad av" och den valda definitionen av rapportanvändning (= "hänvisa till") sannolikt innebär en kraftiga förenkling av ett sannolikt komplext samspel mellan rapport och rapportmottagare. Det är mycket tveksamt om ett utnyttjande av preliminär klassificering enligt ovan är tillrådligt i framtida studier där t.ex. moment av beslut/handling inte negligeras.

3.4.3 Några avslutande reflexioner

Urvalsförfarandet syftar till att åstadkomma ett snedvridet urval; dvs. ett urval där individer med vissa egenskaper förväntas vara överrepresenterade i förhållande till genomsnittet i det aktuella företaget. Resursbehovet anges som det primära motivet för det valda urvalsförfarandet i två steg; flera motiv talade dock för ett mer konventionellt och väletablerat alternativ som t.ex. ett urval baserat på statistiska urvalsmetoder. Det enda alternativet för att kunna realisera den valda undersökningsdesignen till rimlig kostnader ansågs dock vara att utnyttja tillgänglig information för ett första urval och att sedan i efterhand göra en förnyad ("slutlig") klassificering. Detta sätt att göra ett urval begränsar - för att inte säga omöjliggör - utsagor om populationen som helhet och kan bara motiveras med att det förväntas ge

förutsättningar för en kvalitativ analys. I konsekvens därmed kommer några skattningar av parametrar heller inte att redovisas.

Inte desto mindre finns det anledning att lämna följande korta kommentarer. De 21 funktionscheferna från fallstudieföretag Bertil representerar cirka 20 % av det totala antalet befattningshavare i det aktuella fallstudieföretaget som anses uppfylla de kriterier som formulerats för funktionschef. Det är inte möjligt att på basis av insamlade empiriska data göra en säker bedömning om dessa 21 funktionschefer skulle ha blivit klassificerade som storanvändare vid en totalundersökning inom fallstudieföretag Bertil. Ekonomischefernas bedömning och den klassgräns som valts skall snarast ses som en hypotes; ett uttryck för antagandet att de studerade funktionscheferna skulle "hamnat" över medianen vid en totalundersökning. Vid valet av det tredje fallstudieföretaget eftersträvas replikation och vissa karakteristika beaktas bl.a. att fallstudieföretagen Bertil och Cesar är ungefär lika stora, räknat i antal anställda. De 23 funktionscheferna från fallstudieföretag Cesar motsvarar därför också cirka 20 % av antalet funktionschefer i Cesar. Genom urval av en handfull potentiella storanvändare i Cesar skapas vissa förutsättningar för att bedöma urvalssystematikens kvalitet.

3.5 Resultatredovisning

3.5.1 Att beskriva?

En omfattande beskrivande del

Resultatet från den empiriska studien presenteras i två steg; först redovisas studiens empiriska data i en deskriptiv studie (kapitel 4) och därefter redovisas analyser av det empiriska datamaterialet i termer av "ofta ... sällan ... aldrig" (kapitel 5). Den omfattande resultatredovisningen av empiriska data i form av en deskriptiv studie är främst motiverad av det inledningsvis (i kapitel 1) gjorda påståendet om en skrämmande brist på beskrivningar av de konkreta skeendena i rapportanvändning (jämför dock bl.a. Simon et al., 1954 och Hägg et al., 1982).

Sociala sammanhang anses vara karakteriserade av komplexa samband och stor förtrogenhet med dessa sammanhang anses vara en betydelsefull förutsättning för att en meningsfull forskning skall kunna genomföras. Varje välgjord beskrivning som medverkar till en ökad förtrogenhet med de studerade sammanhangen anses därför kunna ge ett bidrag till den samlade kunskapen (Geertz, 1973). Betydelsen av detaljerade empiriska beskrivningar betonas speciellt när det gäller studier som ägnas åt bristfälligt utforskade områden. I dessa sammanhang kan detaljerade beskrivningar spela rollen av referens för att bedöma trovärdigheten i mer analytiskt orienterade avsnitt. Kritik mot forskning som bedrivits "på armlängds avstånd" (Otley, 1980) och forskning som utnyttjar förenklade modeller av verkligheten som ett substitut för förtrogenhet (Tomkins & Groves, 1983) ackompanjerar utsagor av denna typ. Kritiska röster har dock höjts mot utförliga beskrivningar. Bland de negativa synpunkterna märks påpekande om att överdrivet omfattande inslag av deskriptiva data kan

förmedla en falsk bild av objektivitet och tenderar att vara försök att kompensera bristfälliga analyser (Löwstedt, 1989).

Valet av de dimensioner av de studerade fenomenen som bör inkluderas i beskrivningar är problematisk i studier med en explorativ inriktning (Glaser & Strauss, 1965b). Utförliga diskussioner om de deskriptiva schema som utnyttjas anses kunna vara ett hjälpmedel i detta sammanhang (Zetterberg, 1965). Att redovisa empiriska data (på ett trovärdigt sätt) blir en balansgång mellan det triviala och det unika. Å ena sidan bör data om företeelser som kan antas utgöra avvikelser - *deviant cases* - redovisas, men å andra sidan får dessa företeelser inte skymma företeelser som kan antas representera det "normala". Ett ensidigt betonande av olikheter antas endast i undantagsfall utgöra en fruktbar grund för generering av kunskap om bakomliggande faktorer; en sådan inriktning anses också öka svårigheterna vid försök att integrera kunskapsfragment (Chambers, 1980).

Den deskriptiva studie som redovisas nedan är ett försök att, med högt ställda krav på trovärdighet, återge en delmängd av de empiriska data som - enligt författarens bedömning - kan förväntas vara betydelsefull för att utveckla kunskapen inom det aktuella området och ge ökad trovärdighet till studiens analyserande avsnitt. Den bild av användning som förmedlas kan - åtminstone vid en ytlig genomläsning - te sig svår att relatera till existerande kunskap; s.k. *conventional wisdom*, Scapens, 1985. Valet av mottagarperspektivet, det vidgade informationsbegreppet, intresset för kunskap om färdighet och sist men inte minst valet att inte analysera användning i termer av planering styrning och kontroll kan medverka till att förklara detta.

Det successiva synliggörandet

En forskningsprocess baserad på empiriska data har ibland liknats vid en tratt. Trattens öppning motsvarar den oändliga mängd potentiellt relevanta observationer om vilka empiriska data kan insamlas. En första selektering innebär att en delmängd av dessa "observeras" t.ex. genom att registreras på bandspelare, på forskarens fältstudieanteckningar eller i forskarens minne. En andra selektering sker då en delmängd av denna delmängd utsätts för tolkning och beaktas i forskarens analys. En tredje selektering sker genom att forskaren väljer att endast redovisa en delmängd i dokumentationen av studien. Vid samtliga dessa selekteringar finns en risk för medvetna och omedvetna förvrängning t.ex. att forskaren tenderar att leta efter det som han förväntas finna eller genom att innehållet anpassas till att stödja den efterföljande analysen (Glaser & Strauss, 1967).

Vid tillämpningen av en grounded theory-inspirerad ansats förväntas såväl kategorier som dess dimensioner "födas" ur de empiriska observationerna. De upprepade successiva jämförelserna är det verktyg med vars hjälp detta "födande" möjliggörs och den redovisade föreställningsramen bildar ramen för detta "födande". Detta synsätt kan appliceras på liknelsen med forskningsprocessen som tratt där det förekommer ett antal selekteringar. Att nya iakttagelser "föds" skulle innebära att selekteringskriterierna förändras. Vid observation av ett visst undersökningsobjekt utnyttjas ett filter som medger att en viss uppsättning egenskaper blir synliga; vid

observation av nästa objekt utnyttjas ett filter som synliggör en delvis annan uppsättning med egenskaper.

3.5.2 Principer för resultatredovisning

Former för redovisning

Den mest okomplicerade formen av resultatredovisning utgörs av direkta sammanfattningar av vad funktionschefer säger eller som "direkt" framkommer på annat "direkt" sätt. Denna form utnyttjas då data anses "kunna tala för sig självt". Beskrivningsformen innebär inte att funktionschefens uttalanden betraktas som teoretiskt betydelsefulla utan innebär endast att förutsättningarna anses goda för att läsaren skall kunna tillgodogöra sig beskrivningen utan alltför mycket läsanvisningar. I andra avsnitt kompletteras resultatredovisningen med relativt detaljerade läsanvisningar t.ex. detaljer om de kriterier som utnyttjas för klassificeringar.

I ytterligare andra avsnitt redovisas också detaljer i händelseförloppet under intervjun och redovisningen omfattar inte bara frågan och svaret utan också skeenden som inträffat omedelbart före och någon gång också efter frågan ställts. Denna redovisningsform utnyttjas speciellt då funktionschefen blivit ombedd att kommentera hypotesliknande beskrivningar och provocativa påståenden. Denna teknik utnyttjas i sammanhang där det kan föreligga speciellt stor risk för att få svar som snarast är uttryck för sociala script - *standardsvar*, Silverman, 1989 eller där det av någon anledning anses vara svårt att generera data. Att utnyttja en sådan teknik innebär naturligtvis en risk att intervjuaren "trycker på" funktionschefen sina egna föreställningar. Funktionscheferna förväntas dock genomgående vara individer som kvalificerat sig för och i flera år upprätthållit kvalificerade chefsbefattningar; en viss grad av medvetenhet och personlig integritet bör därför kunna förväntas.

Resultatredovisningen är naturligtvis inte opåverkad av författarens föreställningar och värderingar. Trots detaljerade teknikbeskrivningar, operationaliserade definitioner och deskriptiva schema antas författarens föreställningar och värderingar ha påverkat såväl tolkning och selekteringar av data som sättet att redovisa data. För att i någon mån reducera oklarheter i detta avseende görs vid ett antal tillfällen påpekanden i texten om att författaren varit påtagligt medveten om sin egen påverkan:

- "enligt författarens uppfattning så"
- "det framgår tydligt att ..."

Kvantitativa preciseringar i resultatredovisningen

I studier med teoriutvecklande syfte är det betydelsefullt att kunna konstatera förekomsten av en viss företeelse; har företeelsen observerats eller har den inte observerats. Behovet av att göra precisa skattningar av den omfattning i vilken en viss företeelse förekommer är stort även i kvalitativa studier, men detta behov är av sekundär betydelse relativt iakttagelser av kvalitativ art (Geertz, 1973; Roethlisberger, 1977). De principer för redovisning av kvantitativa angivelser som utnyttjas i den deskriptiva delen är anpassade till denna förutsättning. De mest frekvent utnyttjade

kvantitetsangivelserna är *vissa* och *några*; vilket uttryckt i absoluta tal innebär att minst 5 och maximalt 20 stycken av de totalt cirka 50 stycken studerade funktionscheferna uppvisar visst beteende eller anses vara bärare av viss egenskap. I många fall anses det också vara betydelsefullt att redovisa beteenden och egenskaper som observeras i ännu lägre omfattning. I dessa fall utnyttjas angivelserna som *få*, *enstaka* eller *någon*; uttryckt i absoluta tal innebär dessa angivelser att 1 till 5 stycken funktionschefer uppvisar visst beteende eller anses vara bärare av viss egenskap. Angivelser som inte anses kräva förklaring utnyttjas också; *samtliga*, *nästan samtliga*, *de flesta* och *ungefär varannan*. I viss fall ges mycket specifik vägledning i texten; t.ex. "vid alla intervjuer i Cesar".

Eventuell förekomst av vissa egenskaper beaktas i samtliga intervjuer med funktionschefer (Adam = 8; Bertil = 21; Cesar = 23). Eventuell förekomst av andra egenskaper beaktas endast under ett begränsat antal intervjuer (t.ex. från och med den tjugonde intervjun). Det förhållande att vissa egenskaper beaktas i flertalet intervjuer medan andra endast beaktas i ett begränsat antal intervjuer är en direkt följd av det s.k. successiva synliggörandet som diskuterats i föregående avsnitt. Den princip som utnyttjas för kvantitetsangivelser i resultatredovisningen utgår från den intervju då insamlingen av data för viss specifik egenskap initieras. Kvantitetsangivelsen "varannan funktionschef uppger" kan således antingen innebära att 25 st funktionschefer av totalt cirka 50 st svarar på ett visst sätt eller att 10 st funktionschefer av 20 gör det. I det senare fallet förutsätts den specifika egenskapen ha blivit synliggjord i den trettionde intervjun och att den därefter beaktas systematiskt.

Bristande precision?

De användningsfrekvenser som observeras i de studerade fallstudieföretagen redovisas endast i mycket grova termer. Enskilda funktionschefer användningsfrekvens redovisas endast i tre index (en per användningssituation) och frekvenser på aggregerad nivå redovisas endast i termer av jämförelser av intervall. Den utnyttjade urvalsmetoden, den utnyttjade intervjudesignen och de oväntat stora spridningsintervallen motiverar detta tillvägagångssätt. De kvalitetskriterier enligt vilka denna studies resultat skall bedömas värdesätter kvalitativa iakttagelser snarare än precisionen i gjorda skattningar. I detta skede av kunskapsbildningsprocessen bedöms det som mer angeläget att identifiera potentiella påverkansfaktorer och möjligen också att ge antydningar om respektive faktor förfaller ha stor eller liten påverkan (i den speciella undersökningslokalen).

Någon läsare blir kanske upprörd när han läser att författaren till denna studie påstår att *några* funktionschefer använder rapporter i samband med interna förhandlingar medan *de flesta* funktionschefer inte gör det. Motivet för upprördheten kan vara att läsaren anser att de oprecisa kvantitetsangivelserna framstår som provocerande eller att läsaren anser sig veta - kanske på basis av egna systematiska studier - att nästan alla funktionschefer använder rapporter i det angivna

sammanhanget. (Beträffande eventuell indignation med avseende på bristande precision hänvisas till diskussionen i föregående avsnitt, till diskussioner om den utvecklade teorins giltighetsområde och - kanske - till diskussionen om motstånd mot perspektivbyte). Frågan om fördelningen mellan funktionschefer som använder rapporter ofta respektive sällan är 10:90 eller 90:10 prioriteras inte i denna studie; och den utnyttjade urvalsmetodiken omöjliggör skattningar av den typ av parametrar. I sinom tid kan det kanske finnas anledning att med hög precision mäta styrkan hos de olika faktorernas påverkan.

3.5.3 Trovärdighet

Hur vinnns trovärdighet?

I explorativa studier där konventionella kvalitetskriterier som validitet, precision osv. inte ger uttryck för de dimensioner av kvalitet som står i centrum för intresset blir frågor om trovärdighet speciellt motiverade. Trovärdighet är något centralt i en teoriutveckling baserad på grounded theory-metoden (Glaser & Strauss, 1967) och författarnas trovärdighetsbegrepp hämtar sin kraft i någon slags igenkännande. Kravet på att en teorin upplevs som "grounded" provas genom att personer som är förtrogna med situationen anser att de känner igen sig. Enligt rekommendationer i metodologisk litteratur skapas förutsättningar för god trovärdighet genom:

- att tydligt redovisa den systematik som utnyttjats i urvalsprocess, den systematik som utnyttjats i genomförande av datainsamling och de principer och regler för tolkning som kommit till användning (Mintzberg, 1979)
- att utnyttja ändamålsenliga begrepp, och inte minst sträva efter att utnyttja begrepp som är *sensitizing*, Glaser & Strauss, 1967
- att göra val av datakällor som kan antas bli accepterade och gärna välja flera datakällor av olika karaktär (Denzin, 1983; Norén, 1990)

Återspeglar de empiriska data som redovisas i den deskriptiva studien de faktiskt observerade skeendena? Finner den förtrogna läsaren av denna studie att resultatredovisningen verkar trovärdig? Denna studie arbetar principiellt med två kategorier av data; kontextuella om bl.a. verksamhet och styrsystem samt beteende- och attityddata bl.a. hur funktionschefen gör när han använder rapporter, vilka uppfattningar och vilka attityder han ger uttryck för med avseende på rapporter. Den förra kategorien av data bedöms som relativt oproblematiskt vad avser möjligheter att erhålla en tillfredsställande och trovärdig kvalitet i analysdata, bl.a. kan ofta flera datakällor utnyttjas och data kan återföras till intervjupersonen för kontroll. Den senare kategorien bjuder på ett antal problem och ägnas därför följande avsnitt. Diskussionen kan ses som ett komplement till tidigare diskussioner om teknik beträffande utformning av frågor, procedur för genomförande och regler för tolkning av observationer.

Att öka trovärdigheten - minidialoger

I intervjuerna utnyttjas en datainsamlingsteknik som innebär att funktionschefer ger redovisningar av sitt beteende genom att "tänka högt". Denna teknik erbjuder unika möjligheter att utnyttja intervjupersonen i tolkningen av data. Under (men framförallt efter) ett intervjuavsnitt kan intervjupersonens utsagor diskuteras för att stämma av vad författaren uppfattat att intervjupersonen sagt. Författaren kan be om fördjupade förklaringar med avseende på enskilda punkter i redogörelser bl.a. genom frågor av typen;

- "du sade så här skall jag med det förstå att du menar att"?
- "du sade menar du verkligen det"?
- "jag fattade inte vad du menade när du sade ..."?
- "kan du utveckla det där så att till och med jag förstår"?
- "du sade ... det menar du väl ändå inte?"

Dessa minidialoger innebär inte bara möjlighet för författaren att få hjälp av funktionschefen med tolkningen. Minidialogerna innebär också ett tillfälle till eftertanke och en möjlighet för funktionschefen att stanna upp och reflektera. Vid ett antal tillfällen resulterar sådana minidialoger i att funktionschefen ändrar sitt tidigare uttalande - enligt egen utsago beroende på att han vid närmare eftertanke "talat utan att tänka först". Dessa förändringar är bl.a. frekventa i samband med diskussioner om den process då budgetuppställandet sker och då speciellt beträffande funktionschefens uppfattning om processens syfte. Diskussioner om detta ämne tenderar - enligt författarens tolkning - att i ovanligt hög grad vara präglade av schabloniserade och slentrianmässigt avgivna uttalanden. Utsagor som funktionschefer - efter att ha givits tillfälle att reflekterat över sina svar - är mer än villiga att revidera. Frågor och påståenden som innehåller ord som *ansvar* och *beslut* förefaller också mycket lätt kunna utlösa stereotypa klichéer - svar som snarare tolkas som "kulturella script" än som uttryck för intervjupersonens genomtänkta uppfattning. Det kan inom parentes tilläggas att det sätt att interagera med intervjupersonen som redovisas ovan förefaller vara uppskattat av flertalet funktionschefer. Detta påstående bygger på att cirka hälften av samtliga funktionschefer i slutet av intervjun uttrycker sin stora uppskattning över intervjun, och hävdar att de funnit den mycket stimulerande. Naturligtvis kan dessa uttalanden tolkas som uttryck för "kulturella script" - artighet? - men de kan också tolkas som en indikation med avseende på trovärdigheten i det redovisade datamaterialet

Om återföring

Intervjutekniken är den kanske mest betydelsefulla tekniken för datainsamling inom den forskningstradition dit denna studie vill räkna sig. Stora ansträngningar har gjorts i tidigare forskning med avseende på frågan om kvalitet i det råmaterial som genereras i en intervju. I dessa metodologiska strävanden är återföring ett av nyckelorden. Traditionellt förknippas detta med ett arbetssätt som innebär att intervjuaren sammanfattar intervjun i ett intervjuprotokoll och sänder det till intervjupersonen för

rättelser och kommentarer. Det har inte varit möjligt att finna någon systematisk utvärdering av detta arbetssätt och i brist på en sådan kan det finnas utrymme för ett påstående om att erfarenheten av detta arbetssätt inte är helt övertygande. Följande sammanfattning baseras på erfarenheter som emanerar dels ur informella diskussioner med kollegor och dels ur författarens egen erfarenhet efter mångårigt utnyttjande av detta arbetssätt.

Någon enstaka intervjuperson påpekar att han anser att någon viss uppgift är fel och ofta lämnar han underlag för rättning beträffande den specifika uppgift som han uppfattar som felaktigt återgiven. Dessa påpekanden kan vara av mycket stor betydelse; men den helt övervägande delen av dem gäller någon detalj som saknar egentlig betydelse för det fortsatta arbete. Den helt övervägande mängden av intervjupersoner lämnar inga som helst kommentarer. En tystnad som i bäst fall kan tolkas som ett accepterande men som lika gärna kan tolkas som bristande engagemang. Den mycket omfattande resursinsats som krävs för att utarbeta intervjuprotokoll som innehållsmässigt och språkligt är anpassade för en intervjuperson skall vägas mot dessa - osystematiska men dock - erfarenheter. De successiva synliggörandena är ytterligare en faktor att beakta i detta sammanhang; hur skall det vara praktiskt möjligt att återföra avsnitt ur en intervju som handlar om kategorier vars betydelse ännu inte har blivit synliggjorda?

I denna studie har alternativa arbetssätt prövats för att tillgodose de kvalitetskrav som återföring enligt det traditionella arbetssättet antas tillgodose. De ovan redovisade minialogerna är ett betydelsefullt inslag i detta sammanhang. Förutom att de ger en möjlighet att utnyttja funktionschefen för tolkning innebär de också en form av direkt återföring - dessutom en återföring som faktiskt resulterar i ett icke obetydligt antal korrigeringar, modifieringar och klarlägganden. Ett mycket omfattande arbete läggs vidare ner på de bandinspelningar som görs vid intervjuerna - alla funktionschefer utom en accepterar att intervjun registreras på bandspelare. Den första bandavlyssningen görs direkt efter intervjun och innebär primärt korrigering och komplettering av de fältanteckningar som gjorts under intervjun. En andra avlyssning görs efter cirka ett halvt dussin intervjuer i sambandet med skrivandet av s.k. Memo. Den tredje bandavlyssningen görs efter respektive avslutad fallstudie. Den fjärde och den femte avlyssningen görs i samband med skrivandet av studiens slutrapport - två till åtta år efter genomförandet av den enskilda intervjun. Betydelsen av att under de två sista genomgångarna kunna utnyttja de associationer som framkallas av funktionschefens tonfall, pauser, tveksamhet och andra hörbara signaler förtjänar att betonas - signaler som försvinner då det talade ordet överförs i skrift. Bandinspelningarna (från intervjuer med funktionschefer och med representanter för företagsledning, ekonomifunktion) har sålunda sammanlagt avlyssnats fem gånger av författaren; vid varje tillfälle kompletteras avlyssnandet av tidigare gjorda tolkningar som registrerats i anteckningar.

".... which insiders recognize as"

I Glaser & Strauss (1967) betonas ett kvalitetskriterium som baseras på att personer med god insikt i den aktuella verksamheten anser att de "känner igen sig" - ".... which insiders recognize as". Mot denna bakgrund har vissa delar av denna studie (kapitel 4, avsnitt 5.4 Lönsamhet och 5.5 Alternativa Informationskällor) granskats av ett antal personer som under en längre följd av år arbetat som konsulter i ekonomistyrningsfrågor i ett stort antal företag (= författarens f.d. kollegor). Vissa av dessa "insiders" anser inte att de "känner igen sig". Andra anser att beskrivningarna väl återspeglar den verklighet som de uppfattar att de möter i sin dagliga verksamhet i olika företag. (Det kan noteras att antydningar till motsvarande skiljaktigheter också kan skönjas i kommentarer från personer med forskarbakgrund, dvs. författarens nuvarande kollegor). Det ligger inte inom ramen för denna studies uppgift att penetrera den observerade olikheten mellan "insiders" som "känner igen sig" respektive inte "känner igen sig". Några alternativa tolkningar kan dock kommenteras

- den olikhet som kommer fram i kommentarerna antas vara ett uttryck för den framväxande teorins giltighetsområde. Enligt denna tolkning representerar Bertil och Cesar en specifik uppsättning kontextuella förutsättningar. Om studien utvidgas till att omfatta fler fallstudier skulle beskrivningarna - förr eller senare - få en sådan karaktär att alla "känner igen sig"
- den olikhet som kommer fram i kommentarerna antas vara ett uttryck för den enskilda "insiders" kognitiva schemas. En större eller mindre mängd av erfarenheter (kanske ingår här också indirekta erfarenheter) har medverkat till uppbyggnaden av en viss uppsättning av schema, och dessa schema aktiveras vid läsandet av den deskriptiva delen. Enligt denna tolkning kan frågan om man känner igen sig eller ej föras tillbaka på de schema som respektive konsult byggt upp på basis av sinnesintryck från sin praktiska verksamhet
- den olikhet som kommer fram i kommentarerna antas vara ett uttryck för ett antal skilda föreställningar som existerar inom konsultkollektivet (och kanske också forskarkollektivet?). I vissa delar av konsultkollektivet har det vuxit fram överenskommelser om den sociala världen som innebär att medlemmarna i denna del av kollektivet "känner igen sig" i den beskrivning som lämnas i denna studie. I andra delar av kollektivet dominerar överenskommelser som innebär att den sociala världen ter sig annorlunda och dessa individer känner inte igen sig.

I var och en av de tre punkterna ovan har utgångspunkten tagits i olika teoribildning; samtliga dessa tre utgångspunkter är härledda ut studiens litteraturoversikt och samtliga tre utnyttjas vid tolkning av studiens empiriska data. Sammantaget representerar de tre punkterna ett potentiellt intressant inlägg i en diskussion om frågan om fundamentala antaganden kontra forskarens kunskapsintresse.

3.6 En orientering om begrepp samt vissa avgränsningar

3.6.1 En orientering i studiens begreppsapparat

Ett antal av studiens centrala begrepp har härletts ur den refererade litteraturen och redovisats i kapitel 2

- *mottagningsmomentet* (2.2)
- *undersökningskategorierna* (2.3)
- *det vidgade informationsbegreppet* (2.4)
- *mottagarperspektivet* (2.5)

Därutöver kommer ett antal begrepp med specifik innebörd att utnyttjas i denna studie. Syftet med detta avsnitt är dels att ge en kort introduktion till vissa dessa begrepp och dels att ge en orientering om var i studien som dessa begrepp redovisas. I detta avsnitt redovisas också ett antal avgränsningar som kommer att gälla för genomförandet av den empiriska studien samt ett antal operationaliseringar

- *ekonomidatasystem*, se *rapportsystem* nedan
- *ekonomisk styrning*; skeenden som syftar till hushållning med resurser och organisatorisk effektivitet (2.4) se också 3.6.6 "Ekonomisk styrning - en operationalisering" och Bilaga 2.3 "Om mottagning av information respektive beslut / handling"
- *ekonomiska informationens förädlingsflöde*; se Bilaga 2.2 i "Den provisoriska föreställningsramen"
- *funktionschef*, i den empiriska studien begränsas intresset till rapportanvändning bland s.k. *funktionschefer* (2.1) se också 3.6.3 "Funktionschefer"
- *företag / fallstudie*; se 3.6.2 "Företag / fallstudieföretag" och Bilaga 3 "Fallstudieföretag"
- *informationskälla*; i enlighet med det vidgade informationsbegreppet utvidgas studiens intresseområde till att också omfatta ekonomisk information som rapportmottagare får tillgång till via andra ("alternativa") informationskällor än rapporter, se 3.6.5 "Informationskälla - en operationalisering" och Bilaga 2:2 "Den ekonomiska informationens förädlingsflöde"
- *månadsrapport*; i den empiriska studien begränsas intresset till de periodiskt producerade rapporter som regelbundet distribueras till ett antal av organisationens befattningshavare - se 3.6.5 "Informationskälla" och Bilaga 3:6 "Månadsrapporter"
- *den provisoriska föreställningsram*; se Bilaga 2
- *rapport*; se *månadsrapport* ovan
- *rapportmottagare*, se *funktionschef* ovan
- *rapportanvändning*; se 2.2 "Mottagningsmomentet" och 3.6.4 "Rapportanvändning - en operationalisering" samt Bilaga 2:3 "Om mottagning av information respektive beslut / handling"
- *rapportsystem* utnyttjas som benämning för de ekonomidatasystem där månadsrapporterna produceras. Valet av denna benämning skall markera en

förväntning om avgränsningsproblem p.g.a. långt driven systemintegration och decentraliserad datorkraft

- *till vad* -kategorier; de olika organisatoriska sammanhang i vilka rapportanvändning beaktas i tidigare forskning. Se 2.2 "Mottagningsmomentet" och Bilaga 1:1 "Till vad används rapporter?"

3.6.2 Företag / Fallstudieföretag

Användning av rapporter från datoriserade ekonomidatasystem förekommer enligt litteraturoversikten i såväl marknadskopplade som anslagsfinansierade organisationer. Intresset i denna studie är begränsat till rapportanvändning i marknadskopplade organisationer, dvs. i organisationer som antas ha huvudmän vars krav till en icke obetydlig del uttrycks i ekonomiska termer och som för sin överlevnad lever under krav på ekonomisk lönsamhet. Vissa förväntningar kopplas till dessa marknadskopplade organisationer enligt följande. Ett uttalat ekonomiskt ansvar antas vara lagt på företagsledningen. Behovet av ekonomiska styrsystem antas kunna härledas ur detta ansvar och ett rapportsystem för bearbetning av ekonomiskt information betraktas som en integrerad del av sådana styrsystem. Dessa tre förutsättningar - ekonomiskt ansvar, ekonomiskt styrsystem och rapportsystem - antas karakterisera marknadskopplade organisationer oavsett storlek (mätt i t.ex. antal anställda). Rapportsystem i små företag antas primärt bli utnyttjade för extern rapportering och antas spela en relativt begränsad roll för intern ekonomisk styrning. Studiens forskningsfråga är begränsad till att gälla sådan rapportanvändning som utgör ett moment i den interna ekonomiska styrningen. Mot denna bakgrund kommer intresset i denna studie att begränsas till rapportanvändning i stora (räknat i antal anställda) organisationer som verkar under ett krav på lönsamhet - för att betona denna avgränsning kommer begreppet *stora företag* att utnyttjas. Huruvida studiens resultat - mot bakgrund av det förhållande att dessa tre förutsättningar antas vara karakteristiska också för organisationer som inte är marknadskopplad - kan äga giltighet i organisationer som existerar under andra förutsättningar; t.ex. i offentlig verksamhet lämnas obesvarad.

3.6.3 Funktionschefer

Rapportanvändning förekommer enligt litteraturoversikten bland befattningshavare på olika organisatoriska nivåer. Den mest omfattande rapportanvändningen skulle sannolikt kunna observeras bland viss personal på operativa nivå; mer precist bland de personer på ekonomi- och dataavdelningar som dagligen arbetar med avstämning och rättning av rapportdata och med fysisk framställning av rapporter. Sådan användning kan med visst fog ses som ett nödvändigt led i organisationens ekonomiska styrning. Sådan användning karakteriseras dock normalt inte i termer av "stöd vid" rapportanvändarens ekonomiska styrning och individer i dessa befattningar förväntas vidare inte ha tilldelats något formellt ekonomiskt ansvar. Rapportanvändning som innebär stöd för individens ekonomiska styrning förknippas snarare med befattningshavare på högre organisationsnivåer; t.ex. bland chefer på

företagsledningsnivå, bland chefer på mellannivån samt bland arbetsledare. Av den forskning om rapportanvändning som refererats i litteraturoversikten är en mycket stor andel relaterad till arbetsuppgifter som traditionellt antas åligga befattningshavare på mellanchefsnivån. Enligt utsagor i ett antal empiriskt baserade studier kan chefer på mellannivån betraktas som de primära användarna (Simon 1977; Östman, 1973).

Ökande företagsstorlek (räknat i antal anställda) implicerar en fördelning av arbetsuppgifter i såväl vertikal led (dvs. i en organisationshierarki), som i horisontell led (dvs. i enheter för olika verksamhetsfunktioner). En organisatorisk differentiering i vertikal led innebär i allmänhet en specialisering med avseende på uppgifternas innehåll; i en traditionell företagsstruktur urskiljs (Östman, 1977)

- uppgifter för utveckling, tillverkning, försäljning - ibland benämnda *operativa* funktioner
- uppgifter som gäller ekonomi, personal, planering, data m.m. som ibland ges epitetet stödjande funktioner.

Studiens intresse är begränsat till rapportanvändning bland chefer på mellannivån i de tre operativa funktionerna - utveckling, tillverkning och försäljning och för att markera de studerade individernas en-funktionella uppgift utnyttjas beteckningen *funktionschef*

3.6.4 Rapportanvändning - en operationalisering

Studiens komparativa ansats baseras på jämförelser av händelser; mellan mottagningsmoment som observeras hos rapportmottagare (= funktionschefer) som använder rapporter ofta respektive använder dem sällan eller inte alls. Denna ansats motiveras med ett intresse för observerbara olikheter i rapportanvändning och specifikt frågan om faktorer som hindrar respektive främjar användning av rapporter. Ansatsen skapar behov av ett klassificeringskriterium som medger en differentiering av rapportmottagare i storanvändare och sällananvändare (ickeanvändare). Vid denna klassificering utnyttjas en dimension av rapportanvändning (= egentligen mottagningsmomentet) som benämns användningsfrekvens. Diskussionen nedan är ett led i försöket att operationalisera begreppet rapportanvändning på ett sådant sätt att det blir möjligt att skatta rapportmottagares användningsfrekvens. Diskussionen inleds med en listning av några olika moment i rapporters framställnings- och användningsprocesser; punkterna 1-5 motsvarar den modell som benämns Den ekonomiska informationens förädlingsflöde (Bilaga 2:2).

- (1) en händelse **inträffar**
- (2) händelsen **mäts** (skattas) och mätvärdet **dokumenteras** på t.ex. ett operativt dokument
- (3) mätvärdet **registreras** på maskinläsbart media och **läses in** i det datoriserade rapportsystemet
- (4) mätdata **bearbetas** i rapportsystemet
- (5) mätdata presenteras t.ex. genom **utskrift** på en rapport (= datalista)
- (6) rapporter med mätdata **distribueras** och finns fysiskt tillgängliga i t.ex. rapportmottagarens arbetsrum (eller kan nås via rapportmottagarens terminal)

- (7) rapportmottagaren **öppnar** och **läser** rapporten (alternativt knappar fram data på sin bildskärmsterminal och läser den) - *hands on*
- (8) rapportmottagaren utför någon form av mental **tankeoperation** som omfattar de rapportdata som lästes i föregående punkt
- (9) rapportmottagaren tar visst **beslut** eller utför viss **handling** (= verksamhets orienterad handling) kopplad till tankeoperationen i föregående punkt
- (10) den i föregående punkt nämnda handlingen leder till **effekter** i verksamheten

Det ovan skisserade flödet representerar en av många möjliga kombinationer av händelsekedjor och syftet med flödet är begränsat till att utgöra en utgångspunkt för diskussionen nedan. Vid valet av det moment som skall väljas som bas vid operationaliseringen utnyttjas följande två behov som kriterier

- behovet av att kunna differentiera mellan rapportmottagare som använder rapporter ofta respektive använder dem sällan
- behovet av att "i efterhand" (jämför studiens datainsamlingsrutin s.k. Retrospective Verbal Protocol Analysis) kunna avgöra genom vilken informationskälla som viss information blivit tillgänglig.

Punkterna (1) till (6) kan förkastas eftersom de inte ger den eftersträlvade möjligheten till differentiering mellan storanvändare och ickeanvändare; jämför "... he pulled the most recent report off the shelf and showed it to us. It was still unopened." Daft & Macintosh, 1978, sid 82. Punkterna (9) och (10) förkastas också då en rapportmottagare endast i undantagsfall, kan förväntas veta vilken eller vilka informationskällor som han använt för att få viss information.

Den punkt i kedjan som bäst svarar mot behoven förefaller vara punkt (8) "rapportmottagaren utför någon form av mental **tankeoperation** där de rapportdata ingår, som lästes i föregående punkt". Tidsintervallet mellan punkterna (7) och (8) får dock förutsättas vara relativt kort - kanske högst någon dag - för att glömskeeffekter inte skall gör sig gällande. Då denna förutsättning inte kan förväntas vara infriad för de händelser som diskuteras under intervjuerna förkastas också detta alternativ. Därmed har alla moment förkastats utom punkt (7) "rapportmottagaren **öppnar** och **läser** rapporten, (alternativt knappar fram data på sin bildskärmsterminal och läser den) - *hands on*". Detta moment väljs därför som bas i studiens operationaliserade definitionen av begreppet rapportanvändning. Operationaliseringen skall ses som en avvägning mellan vad som är önskvärd och vad som är möjligt och som ett försök att tackla några av svårigheterna i att utveckla kunskap inom det aktuella området. Det kan noteras att formuleringen "Hands on" har en teoretisk förebild i studier av gränssnittet mellan beslutsfattare och s.k. expertsystem (Alter, 1980).

3.6.5 Informationskälla - en operationalisering

Det innehåll som tilldelas begreppet *informationskälla* har sin metod- och teoretiska förebild i Aguilar (1967); en studie av de olika sätt på vilka strategisk information från omvärlden blir tillgänglig i ett företag. Begreppets innehåll preciseras extensionellt genom uppräknig av de sju kategorier av informationskällor som kommer att beaktas

- (1) rapporter - från den studerade organisationens datoriserade ekonomidatasystemet (= rapportsystemet)
- (2) överordnad chef
- (3) underställda chefer
- (4) ekonomifunktionen
- (5) andra avdelningar
- (6) externa informationskällor
- (7) svarta böcker

Den första kategorin - (1) *rapporter* - har kommenterats i litteraturöversikten och där noteras bl.a. att datoriserade ekonomidatasystem normalt producerar en rad olika typer av rapporter bl.a.

- transaktions- och avstämningslistor. Periodvis (ofta vecko- och månadsvis) producerade mycket detaljrika rapporter för avstämning och kontroll av rapportsystemets datainnehåll. Ekonomifunktionen förutsätts vara den helt dominerande användaren av dessa rapporter
- månadsrapport. Periodvis (företrädesvis månadsvis) producerade rapporter som distribueras till befattningshavare som tilldelats formellt ekonomiskt ansvar. En rad alternativa benämningar förekommer på denna typ av listor; bl.a. budgetuppföljningsrapporter
- ad hoc rapporter. Vid varierande tidpunkter producerade rapporter för speciella ändamål och med varierande informationsinnehåll
- i samband med period- och årsbokslut produceras rapporter som utgör underlag för rapportering till externa rapportmottagare

Inom de grenar av redovisningsforskning som sysslar med intern ekonomisk styrning har de s.k. månadsrapporterna tilldragit sig det största intresset. I denna studie är intresset helt begränsat till denna typ av rapporter. Den tekniska utvecklingen innebär att befattningshavare i successivt ökande omfattning utrustas med terminaler med vars hjälp det blivit möjligt att få tillgång till bl.a. det informationsinnehåll som presenteras i månadsrapporten. Den tekniska utvecklingen innebär vidare en ökad decentralisering av datorkraften bl.a. genom persondatorer. Det rapportbegrepp som utnyttjas i denna studie anses inte vara påverkad av denna tekniska utveckling. Beteckningen månadsrapport utnyttjas därför oavsett om informationen blir tillgänglig via papper eller om den förmedlas via terminal och oavsett i vilken datormiljö den producerats. De rapporter som observerats i fallstudieföretagen beskrivs i Bilaga 3:6.

Kategorin (2) *överordnade chef* utnyttjas för att beteckna den studerade funktionschefens chef i den hierarkiska organisationsstrukturen. I de studerade fallstudieföretagen är den överordnade chefen antingen chef för en fler-funktionell organisationsenhet (med t.ex. titeln divisionschef) eller funktionschef (under förutsättningen att mellanchefsnivån omfattar två organisationsnivåer). Kategorin (3) *underställda chefer* utnyttjas för att beteckna de personer för vilka funktionschefen är överordnad chef. En alternativ beteckning vore medarbetare men den har inte valts med motiveringen att den inte är tillräckligt stringent. Som indikeras av kategoribeteckningen förväntas även dessa personer inneha chefsbefattningar. Kategorin (4) *Ekonomifunktionen* utnyttjas för att beteckna representanter för

organisatoriska enheter med primär uppgift att arbeta med organisationens ekonomiska redovisning och med uppgifter runt det ekonomiska styrsystemet inklusive rapportsystemet. Övriga uppgifter som traditionellt tillskrivs en ekonomifunktion, t.ex. i termer av kontroll, beaktas inte i nämnvärd omfattning. Representanter för ekonomifunktionen förväntas ha till uppgift att förmedla såväl muntlig som skriftlig information till funktionscheferna. I skriftlig information inkluderas manuellt vidareförädlad information från t.ex. datalistor, liksom information från manuellt förda kartotek, anteckningsböcker, liggare etc. Månadsrapporter behandlas som en speciell kategori och hänförs inte till denna informationskälla även om ekonomifunktionen ansvarar för och / eller fysiskt hanterar distributionen av rapporterna. Olika organisatoriska lösningar kan väljas för ekonomifunktionen och i de studerade fallstudieföretagen existerar ekonomifunktioner på olika organisatoriska nivåer och med olika samband med de studerade operativa funktionerna (Bilaga 3 Fallstudieföretagen). Kategorin (5) *Andra avdelningar* utnyttjas för att beteckna representanter för andra organisatoriska enheter än den som den studerade funktionschefen är ansvarig för och som inte ingår i någon av de ovan nämnda kategorierna. De tre studerade fallstudieföretagen ingår samtliga i tre mycket stora divisionsindelade koncerner och denna kategori utnyttjas också för att beteckna representanter för andra divisioner inom respektive koncern (se kommentar nedan om *sidoordnade kolleger*). Kategorin (6) *Externa informationskällor* utnyttjas för att beteckna informationskällor som inte tillhör funktionschefens organisation (= koncern). Till denna kategori hänförs bl. a. kunder, leverantörer, konkurrenter, representanter för myndigheter, tidskrifter, mässor etc. Kategorin (7) *Svarta böcker* utnyttjas för att beteckna de studerade funktionschefernas privata informationssystem av den typ som diskuteras i bilaga 1:3

De sju ovan kommenterade kategorierna utnyttjas vid insamling av studiens empiriska data och i redovisningen av den empiriska studien. Två modifieringar har gjorts under studiens genomförande. Under datainsamlingen görs iakttagelsen att de studerade funktionschefernas direktkontakter med andra avdelningar till helt övervägande del riktar sig mot befattningshavare på ungefär samma organisatoriska nivå. I syfte att tydliggöra denna iakttagelse ändras kategoribeteckning från (5) *andra avdelningar* till (5) *sidoordnade kolleger*. Den andra och kanske mer betydelsefulla modifieringen baseras också på iakttagelser som görs i samband med datainsamlingen. En kategori som inte ingick i den ursprungliga listan "växer fram" under de successiva jämförelserna. Enligt tolkningar av studiens empiriska datamaterial blir ekonomisk information tillgänglig för funktionschefer via de s.k. *operativa dokumenten* (se avsnitt 4.4). Denna kategori har därför lagts till listan över de informationskällor som beaktats i studien. (Denna kategori ingår dock inte i rangordningsenkäten).

Varken funktionschefens egna observationer eller hans minne / kunskap förekommer bland de studerade kategorierna. Motivet att inte inkludera direkt observation bland de studerade kategorierna baserades på en förväntan om att den typ av befattningshavare som studeras i denna studie mera sällan direkt medverkar i sådana skeden där direkt observation utgör en betydelsefull informationskälla. Som påpekats ovan framstår detta ställningstagande i efterhand som mindre lämpligt (se

avsnitt 5.4). Betydelsen av att beakta minne / kunskap diskuteras i såväl litteraturoversikten som i den provisoriska föreställningsramen. En ambition att i största möjliga utsträckning fixera intresset på informationskällor som externa i förhållande till funktionschefen är det viktigaste motivet för att inte definiera minne / kunskap som en kategori. Svar av typen "det vet jag efter 20 år på den här befattningen" innebär regelmässigt att författaren formulerar frågor som "men när du en gång lärde dig detta, varifrån fick du då informationen".

3.6.6 Ekonomisk styrning - en operationalisering

Sambandet mellan ekonomisk information och ekonomisk styrning betonas genom det vidgade informationsbegreppet och den operationalisering som görs av begreppet ekonomisk information (2.4). De kommentarer som redovisas med avseende på de studerade funktionschefernas förväntade terminologiska medvetenhet anses motivera en systematisk koppling mellan mottagandet av ekonomisk information och ekonomisk styrning - en operationalisering av begreppet ekonomisk styrning. Detta begrepp diskuteras i termer av ett flöde av händelser (Bilaga 2:3) och i detta flöde framhävs en kontinuitet snarare än den periodisering som emanerar ur det ekonomiska styrsystemet - jämför en-faktor tendensen. Några indikationer på användningens tidsmässiga inplacering kan inte utläsas ur figuren - kan användning företrädesvis antas inträffa i direkt anslutning till att rapporten blir tillgänglig? eller kan den antas ske löpande över tiden?

Operationaliseringen nedan syftar till att ge förutsättningar för en mer "heltäckande" bild av rapportanvändning och för att hantera en förväntning om att rapportanvändning har en viss utspridning över tiden - att besvara en fråga om *när* rapporter används. Vid datainsamlingen har det ansetts vara väsentligt att ha tillgång till hjälpmedel för att skapa förutsättningar för att beakta såväl förväntad heterogenitet som förväntad mångfald i användningen. Hjälpmedel för att utöva påverkan på intervjupersonernas uppmärksamhet. Visst stöd för att hantera den förväntade mångfalden hämtas från tidigare forskning genom till vad- kategorierna. Genom att vissa tidsperioder har ägnats speciellt intresse i tidigare forskning kan visst stöd också erhållas beträffande användningens eventuella utspridning över tiden. Studiens operationalisering av begreppet "ekonomisk styrning" bygger på att tre tidsperioder eller s.k. *användningssituationer* avgränsas i det flöde av händelser som anses konstituera en tidsmässig dimension av ekonomisk styrning. Dessa tre tidsperioder benämns budgetuppställandet, månadsskiftena och löpande verksamhet. Valet av de två första användningssituationerna bygger på att dessa två situationer tillskrivs central betydelse inom redovisningsteori. Valet av den tredje är ett försök att skapa förutsättningar för en mer "heltäckande" beskrivning. De tre användningssituationerna utnyttjas i intervjuerna, i rangordningsenkäten samt för att strukturera redovisningen i kapitel 4.

Intervjudesignen innebär att funktionschefen uppmanas att berätta hur han går tillväga då han genomför vissa preciserade aktiviteter. Han ombeds att steg för steg återge hur han genomför viss aktivitet och allt eftersom berättelsen fortskrider urskiljs

potentiella tillfällen av informationsanvändning. Vid dessa tillfällen ställer författaren studiens centrala frågor:

- vilka uppgifter baserade du det på?
- varifrån fick du uppgifterna?

Frågans exakta formulering varierar beroende på omständigheterna. Detta förfarande upprepas för var och en av de tre användningssituationerna. De tre användningssituationerna utnyttjas också för att hålla intervjun inom en viss ram - jämför antagandet om ett samband mellan ekonomisk information / ekonomisk styrning / organisatorisk effektivitet.

Den första användningssituationen - *budgetuppställandet* - innebär att funktionschefen uppmanas att på ett mycket detaljerat sätt beskriva hur han gjorde vid senaste budgettillfället. I denna "tänka högt" aktivitet eftersträvas en relativt hård styrning och för att åstadkomma detta läggs ett oanvänt exemplar av en aktuell budgetblankett framför funktionschefen. Mot bakgrund av en föreställning om att eventuellt aktivt informationssökande görs i ett tidigt skede av processen utnyttjas blanketter för olika typer av basdata - (senare skeden förväntas i högre grad handla om att göra sammanfattningar och att agera i budgettaktisk anda). Blanketter som skall ge underlag för försäljningsbudget och produktionsbudget prioriteras, i vissa fall är dock blanketter för omkostnadsbudget det enda alternativet.

I den andra användningssituationen - *månadsskiftena* - fokuseras intresset mot skeenden i direkt anslutning till att månadsrapporten blir tillgänglig. Även i denna "tänka högt" aktivitet eftersträvas viss styrning och för att åstadkomma detta läggs ett exemplar av en aktuell månadsrapport framför funktionschefen. I första hand väljs rapporter där driftsverksamheten redovisas, dvs. rapporter med försäljningsutfall eller med produktionsutfall, i andra hand omkostnadsrapporter. Intervjun fokuseras mot funktionschefens konkreta sätt att använda rapporten. Möjlighet att göra iakttagelser av eventuellt samspel mellan användning av rapporter och användning av information från andra informationskällor eftersträvas och studiens centrala frågor upprepas med jämna mellanrum.

Planeringen och genomförandet av intervjun med avseende på den tredje användningssituationen - *löpande verksamhet* - präglas av författarens förförståelse; nämligen att rapportanvändning endast förekommer mycket sporadiskt utanför de två ovan nämnda situationerna. Det ansågs därför mindre lämpligt att rikta intresset mot en viss i förväg utvald process och istället görs preciseringen av användningssituationen på följande sätt. Funktionschefen ombeds att nämna några av de arbetsuppgifter som han anser vara av central betydelse för honom och för hans enhet. Efter en viss diskussion av dessa uppgifter väljer författaren en eller flera arbetsuppgift och funktionschefen ombeds att i detalj berätta om hur han arbetar då han löser denna (eller dessa) uppgift(er). Vid valet av uppgift eftersträvas möjlighet att kunna identifiera rapportanvändning. De uppgifter som blir behandlade antas representera en provkarta på uppgifter som traditionellt förknippas med befattningshavare på funktionschefsnivå; exempelvis planering och genomförande av en marknadsintroduktion; en produktmodifieringar föranledd av reklamationer; en upphandling av råvaror med tillhörande leverantörsförhandlingar; en etablering av

samarbete med en legotillverkare med tillhörande avtalsförhandlingar; åtgärder föranledda av ett haveri i produktionsapparaten.

KAPITEL 4

DEN BESKRIVANDE DELEN

- ANVÄNDNING, VAD ÄR DET?

I detta kapitel redovisas en empirisk studie av processer då ekonomisk information blir tillgänglig för rapportmottagare via rapporter och via vissa andra informationskällor. I enlighet med studiens andra syfte har kapitlet en deskriptiv inriktning och det är baserad på ett empiriskt datamaterial som insamlats genom ett antal fallstudieliknande aktiviteter; i första hand de två som benämns Bertil och Cesar samt i viss omfattning Adam (Bilaga 3 Fallstudieföretagen). Det empiriska datamaterialet kommer också att utnyttjas som underlag för analyser av observerbara olikheter i rapportanvändning i enlighet med studiens tredje delsyfte (kapitel 5).

Huvuddelen av kapitlet ägnas åt beskrivning av ett antal konkreta dimensioner av rapportanvändning bland s.k. funktionschefer (3.6). I det inledande avsnittet (4.1) redovisas data om *när* och *hur* rapporter används. I det följande avsnittet (4.2) besvaras frågan *till vad* rapporter används. Den struktur som utnyttjas i detta avsnitt knyter an till litteraturöversiktens fem s.k. till vad- kategorier; dvs. ansvarsmätning, beslutsfattande, lärande, förhandling och i s.k. meningsskapande rapportanvändning.

Frågan om *hur ofta* rapporter används söker sitt motiv i syftesformuleringen "... hindra / främja ..." (4.3). Denna fråga kompletteras med ett försök att bedöma den betydelse som rapportmottagare tillskriver rapporter relativt vissa andra informationskällor på basis av data insamlat via den s.k. rangordningsenkäten. Den vida definition som valts för begreppet ekonomisk information (2.4) innebär att ekonomisk information förväntas kunna bli tillgänglig för rapportmottagare via andra informationskällor än rapporter. Data från observationer som tolkats i enlighet med detta vidgade informationsbegrepp redovisas i ett separat avsnitt (4.4). Vid tillämpning av en Grounded Theory-inspirerad ansats förväntas teoretiska kategorier bli synliggjorda. Två företeelser som anses motsvara denna förväntning diskuteras (4.5) - att ha greppet och stabila arbetsvanor.

4.1 När och hur används (hand on) rapporterna?

I den empiriska studien riktas intresset primärt mot det moment då rapporten med sitt informationsinnehåll blir tillgänglig för den enskilde funktionschefen; antingen genom att rapporten fysiskt levereras till honom eller genom att han handgripligt utnyttjar den. I enlighet med den operationalisering som görs av rapportanvändning (hands on - 3.6.4) står manifesta dimensioner av rapportanvändningen i centrum för intresset. Svar

på frågan *när* och *hur* månadsrapporter används av de studerade funktionscheferna redovisas nedan i termer av de tre s.k. användningssituationer; månadsskiftena, budgetprocessen och löpande verksamhet (3.6.6)

4.1.1 Användning av rapporter i samband med månadsskiftena

I detta avsnitt redovisas data om rapportanvändning som observeras i mer eller mindre omedelbar anslutning till att respektive funktionschef fysiskt mottagit sin månadsrapport. I samtliga tre fallstudieföretag blev rapporterna - månadsrapporterna - tillgängliga för rapportmottagarna två till tre veckor in på den nya månaden. För detaljer om fallstudieföretagens månadsrapporter och distributionen av månadsrapporterna hänvisas till Bilaga 3:6 Månadsrapporter.

Alla använder månadsrapporten!

De observationer som görs i den empiriska delstudien tyder på att samtliga funktionschefer använder (hands on) sin månadsrapport. Det förefaller bara vara i undantagsfall, t.ex. vid semester som månadsrapporten överhuvudtaget inte blir använd (= hands on).

Stora olikheter kan observeras i enskilda funktionschefers beteende då de mottar månadsrapporten. Vissa funktionschefer väntar ivrigt på rapporterna och "kastar sig" bokstavligen över dem. Andra funktionschefer däremot avvaktar "lämpligt tillfälle" och det kan dröja både en och två veckor innan dessa funktionschefer använder sin rapport. Dessa observerade olikheter i rapportmottagares beteende i samband med mottagandet av månadsrapporter motsvarar väl den inledande formuleringen i den s.k. ursprungliga observationen: "Vissa ... kastar sig över ... andra". Det agerande som kan observeras hos vissa funktionschefer förmedlar inte intrycket av ett behov av "snabba rapporter" dvs. att funktionscheferna anser att det är angeläget att så snart som möjligt få del av rapportens innehåll (jämför 5.3 Snabba rapporter).

Iakttagelsen att samtliga studerade funktionschefer använder sina månadsrapporter innebär en avvikelse inte bara gentemot förväntningar härledda ur den s.k. ursprungliga observationen utan också gentemot de iakttagelser om *ickeanvändning* som redovisats i litteraturöversikten (Bilaga 1:1). Denna iakttagelse motiverar att benämningen *sällananvändare* utnyttjas i den fortsatta redovisningen istället för benämningen "ickeanvändare".

Hur används (= hands on) rapporten?

Stora olikheter kan observeras när det gäller funktionschefers konkreta hanterande (= hands on) av månadsrapporten. I fallstudieföretaget Bertil kan fyra dominerande *läsmönster* urskiljas;

- *kolla totalen* - detta läsmönster innebär att funktionschefen börjar med att läsa utfallet på totalnivå (normalt på månadsrapportens sista sida). Om beloppstotalen inte avviker alltför mycket från hans förväntningar så avslutas användningen (= läsandet) - "kasta ett öga på beloppstotalen och om den stämmer så behöver jag inte ägna mer tid åt rapporten". Om beloppstotalen avviker och om avvikelsen inte

uppfattas som försumbar initieras ett mer noggrant läsande. Syftet är att hitta den eller de poster (= konto / kontogrupper) som anses kunna "förklara" avvikelser. Det utfall som funktionschefen förväntar och som utnyttjas som jämförelsevärde utgörs ibland, men långt ifrån alltid, av budgetvärdet.

- *bläddra igenom* rapporten - funktionschefen börjar läsa på första sidan och fortsätter att läsa sida efter sida allt medan han söker efter intressanta uppgifter. Storleken på avvikelser mellan faktiskt och förväntat utfall uppges vara det viktigaste sökkriteriet för vad som anses vara "intressant" men också andra kriterier kan urskiljas. Stora olikheter observeras med avseende på den grad av uppmärksamhet som ägnas åt "sökandet"; allt ifrån ett översiktligt "ögnande" till ett koncentrerat "luläsande" med tydliga inslag av reflektion runt enskilda rapportavsnitt.
- *selektivt läsande* - funktionschefen bläddrar först fram visst avsnitt i rapporten och granskar i detalj aktuella utfallsvärden och avvikelser i detta avsnitt; för att därefter antingen avsluta läsandet eller "ögnat" igenom resten av rapporten på ett mer översiktligt sätt
- *pricka* - funktionschefen bläddrar igenom rapporten och jämför redovisade utfall med egna anteckningar - *svarta bok*

I fallstudieföretag Bertil är de tre första läsmönstren ungefär lika vanligt förekommande. De flesta rapportmottagare uppger dock att de vid specifika tillfällen väljer det läsmönster som benämns "selektivt läsande". I fallstudieföretag Cesar kan endast ett av de tre läsmönstren upptäckas; samtliga funktionschefer uppger att de börjar på första sidan och sedan bläddrar sig igenom rapporten, sida för sida; dvs det läsmönster som ovan benämnts "bläddra igenom rapporten". Den fysiska rapportdistributionen hanteras på olika sätt i de två fallstudieföretagen. I fallstudieföretag Bertil distribueras månadsrapporterna från dataavdelningen direkt till respektive funktionschef medan rapporterna i fallstudieföretag Cesar först distribueras till ekonomichefen i respektive subdivision. Han studerar varje enskild funktionschefs rapport och skriver frågor och / eller kommentarer i det rapportexemplar som sedan levereras vidare till respektive funktionschef. I fallstudieföretaget Cesar framstår inte storleken på avvikelserna mot funktionschefens förväntningar som det primära sökkriteriet för vad som anses vara "intressant". Praktiskt taget samtliga funktionschefer i fallstudieföretag Cesar uppger att ekonomichefens anteckningar spelar en betydelsefull roll när det gäller att avgöra vilka avsnitt av rapporten som är "intressanta" att läsa. De uppger också att de med stort intresse tar del av kommentarerna och att de anser att det är positivt att på detta sätt få hjälp med att urskilja betydelsefulla uppgifter. En rad antydningar görs om att man "förväntas" läsa och i vissa fall också besvara ekonomichefens frågor. Vissa funktionschefer i fallstudieföretag Cesar uppger att de begränsar sin rapportanvändning till läsandet av de markerade avsnitten. Detta agerande motiveras med uttalanden av typen "det är ju detta som är det viktiga, så varför läsa mer"? En icke helt orimlig tolkning av dessa uttalanden är att ekonomichefens intervention kan medverka till att åstadkomma en selektivitet i vissa funktionschefens rapportanvändning. (Observerade olikheter i

läsmönster och i fallstudieföretagens administrativa rutin diskuteras mer ingående i avsnitt 4.2.5 Meningsskapande rapportanvändning).

Ny information och överraskningar

Huvuddelen av funktionscheferna i Bertil och i Cesar beskriver mottagandet av månadsrapporterna som något föga dramatiskt. Under intervjuerna gör dessa funktionschefer uttalanden som tyder på att de anser sig veta i förväg vilka utfall som kan förväntas i månadsrapporten. Dessa påståenden om förkunskap ger en bakgrund till den noterade avsaknaden av dramatik och av behovet av "snabba rapporter". För att få ytterligare belysning av frågan om rapporters nyhetsvärde tillfrågas de funktionschefer som anser sig känna till rapportinnehållet i förväg om de någon gång blir överraskade då de tar del av månadsrapportens innehåll. Följande precisering görs av ordet överraskning; "Jag menar då inte sådana tillfällen då du vet att ni gjort fler resor är budgeterat och att kontot för resekostnader därför rimligen borde vara överskridet. Vad jag menar är sådana fall där du tror att rapporten kommer att ha ett visst utfall men du finner att utfallet är ett annat?" De flesta funktionscheferna uppger att de regelbundet finner uppgifter i rapporterna som överraskar dem. De flesta funktionschefer uppger att de initialt tenderar att tolka överraskande utfallet som en "oriktighet" i rapporten, t.ex. en felkontering. Att tolka en "överraskning" som en effekt av något oväntat som inträffat i verksamheten framstår snarast som ett andrahandsalternativ; ofta men långt ifrån alltid initieras en närmare undersökning.

Agerande vid upptäckt av "oriktigheter"

Brister i kvaliteten i rapporternas informationsinnehåll är ett ämne som tas upp vid ett eller flera tillfällen i praktiskt taget samtliga intervjuer; regelmässigt på funktionschefens initiativ. Någon skillnad mellan de tre fallstudieföretagen kan inte urskiljas i detta avseende. De kommenterade kvalitetsbristerna är av olika karaktär. Redovisningen nedan begränsas till att endast omfatta kommentarer om sådana "fel i rapporten" eller *oriktigheter* som innebär att funktionschefen anser sig ha blivit oriktigt belastad med kostnader respektive inte blivit gottskriven vissa intäkter. Valet av beteckningen "oriktighet" är motiverad av svårigheter att i det enskilda fallet göra en korrekt bedömning. Handlar det om att rapportssystemet inte fungerat på avsett sätt eller handlar det om brister i funktionschefens kunskap om rapportssystemet? Det kan i sammanhanget finnas anledning att framhålla att funktionschefens subjektiva uppfattning tillskrivs en avgörande betydelse enligt det valda mottagarperspektiv. Det anses därför vara av sekundär betydelse om det handlar om ett fel i objektiv bemärkelse eller ej. I ett begränsat antal fall gör författaren mer ingående undersökningar av påstådda "oriktigheter" och i flertalet av dessa fall bekräftas funktionschefens uppfattning. På frågan om hur funktionschefen agerar då han upptäckt en oriktighet i rapporten är de två vanligaste svaren;

- "Ingenting" respektive
- "Jaa, om det är riktigt stora belopp och om jag har tid, så lever jag rövare; men som regel orkar jag inte engagera mig".

Den dominerande uppfattningen bland funktionscheferna förefaller vara att oriktigheter i rapporterna är något som man "måste leva med". För flertalet är det endast vid beloppsmässigt stora oriktigheter som det anses vara motiverat att initiera undersökningar och tillse att eventuella korrigeringar blir verkställda.

Prickning - ytterligare en "till vad" -kategori?

Ett beteendemönster som klart avviker från det ovan beskrivna kan också urskiljas. Vissa funktionschefer beskriver hur de löpande under månaden gör anteckningar i sin "svarta bok" om händelser som kommer att påverka rapportinnehållet i kommande månadsrapporter. Två typexempel som kan nämnas är attestering av en inkommande faktura och förändringar i budgetförutsättningarna. Dessa funktionschefer beställer varje månad en transaktionslista (= där varje enskild transaktion i månadsrapporten skrivits ut) och gör kontroller mot sina egna anteckningar - de *prickar* posterna på "sina kostnadsställen". Dessa funktionschefer - de s.k. *prickarna* - uppger att de varje månad upptäcker ett antal oriktigheter och att de regelbundet (åtminstone då det gäller större belopp) kontaktar representanter för ekonomiavdelningen för att få till stånd erforderliga korrigeringar. Denna rapportanvändning anses inte kunna bli tolkad med hjälp av någon av de fem tillvad-kategorier som kommenteras i litteraturöversikten. Liknande beteendemönster har uppmärksamats i tidigare forskning och har då bl.a. tolkats i termer av försök att kontrollera rapportsystemet (Neergaard & Mouritsen, 1984).

4.1.2 Användning av rapporter vid budgetprocessen

Den årliga budgetprocessen är i samtliga fallstudieföretag av traditionell typ. Med en inledande fas - verksamhetsplanering då aktiviteter identifieras och preciseras; och en andra fas - budgetuppställandet då aktiviteternas ekonomiska effekter kvantifieras. I slutet av denna senare fas genomförs budgetdialoger där de studerade funktionscheferna agerar dels som överordnad chef dels som underordnad chef. (De periodiska budgetuppföljningar som normalt inkluderas i en budgetprocess av traditionell typ har behandlats i föregående avsnitt "... vid månadsskiftena"). I samband med verksamhetsplaneringen kan endast sporadisk användning av rapporter identifieras och den innebär i huvudsak att rapporten utnyttjas för att besvara frågor av typen "vad kostade det förra gången"? I samband med budgetuppställandet kan däremot en omfattande, frekvent och mångskiftande rapportanvändning identifieras.

Som en dagbok

I inledningen av budgetuppställandefasen förekommer en relativt utbredd användning som innebär att månadsrapporten (eller en utökad variant som ger möjlighet att följa utfallet månad för månad) utnyttjas för granskning av månadssaldo eller enskilda transaktioner från årets början. Denna genomgång uppges fungera som en rekapitulation av årets händelser och rapporten utnyttjas på ett sätt som för tanken till en *dagbok* - "ja just det i maj, fick vi reparera svarven", "var det inte förrän i augusti

som vi fick ersättning för det där garantiarbetet". Två motiv nämns för denna rekapitulation av årets händelser; genomgången medför dels att ett (ofta betydande) antal oriktigheter i årets redovisning upptäcks och att korrigeringsåtgärder kan initieras, dels anses den systematiska genomgången reducera risken för att någon del av verksamheten (= kostnadsmassan) blir bortglömd i budgetarbetet.

Skattningar av budgetposter

En mycket omfattande rapportanvändning kan observeras i direkt anslutning till det moment av budgetuppställandet då framtida intäkter och kostnader skattas. Vissa olikheter med avseende på typ av budget urskiljs enligt följande

- Skattningar i samband med intäktsbudgeten

De funktionschefer som är engagerade i intäktsbudgetering uppger genomgående att de lägger ner ett mycket stort arbete i denna aktivitet. Många informationskällor och stora mängder data utnyttjas och det insamlade datamaterialet utsätts i många fall för systematiska analyser. Data från månadsrapporterna anses endast utgöra en liten delmängd av underlaget för intäktsbudgeten men betydelsen av dessa historiska utfallsdata betonas. I de fall då månadsrapporten innehåller detaljerade försäljningsdata (Bilaga 3:6 Månadsrapporter) utgör den en utomordentligt flitigt utnyttjad informationskälla. När det gäller karaktären på rapportanvändningen framträder vissa olikheter mycket tydligt. De systematiska analyser som nämnts ovan förefaller primärt vara inriktade mot begränsade delar av produkt- / marknadsstrukturen; mer precist mot de delar som betecknas som "prioriterade produkter" respektive "prioriterade marknader". Vid skattning av övriga delar av produkt- / marknadsstrukturen dominerar en stereotyp rapportanvändning som innebär att årets utfall utnyttjas som underlag för extrapolering enligt modellen - "plussa på 5 - 10 %". De flesta funktionschefer uppger att de i större eller mindre omfattning använder rapporter som underlag för extrapolering i samband med oprioriterade marknader och produkter.

- Skattningar i samband med produktionsbudgeten

I fallstudieföretag Adam utarbetas produktionsbudgeten av berörda funktionschefer och endast ett begränsat datorstöd står till deras förfogande för detta arbete. En relativt omfattande användning av rapporter kan observeras. Användningen innebär i första hand att underlag för extrapoleringar hämtas ur rapporterna. I fallstudieföretagen Bertil och Cesar utnyttjas ett relativt avancerat datorstöd vid utarbetandet av produktionsbudgeten. Behovet av direkta insatser från funktionschefer med ansvar för produktionsavsnitt uppges vara av begränsad omfattning. Den användning av rapporter som kan observeras är begränsad till sådan verksamhet som inte omfattas av den datorstödda planeringen.

Hos en av de tre representanterna för produktionsfunktionen i Adam observeras ett beteende som radikalt avviker från hans två kolleger. Denna funktionschef beskriver utförligt hur han systematiskt bearbetar utfallsvärden på ett urval av

kostnadskonton för att han skall kunna "identifiera rationaliseringspotentialer och för att få idéer till utvecklingsåtgärder". Han uppger att han endast i mycket begränsad omfattning begagnar sig av extrapolering och han demonstrerar sitt siffermaterial för de tre senaste åren. Den beredvillighet med vilken funktionschefen redovisar sitt arbetssätt och demonstrerar sitt arbetsmaterial tolkas av författaren som ett uttryck för viss stolthet. Funktionschefens påståenden om att han tillämpat denna arbetsvana under ett antal år får stöd genom det arbetsmaterial som redovisas. Även i fallstudieföretagen Bertil och Cesar identifieras ett begränsat antal funktionschefer som uppger att de utnyttjar sina rapporter för att systematiskt analysera sin kostnads massa i syfte att generera idéer till effektivitetshöjande åtgärder. Även dessa funktionschefer demonstrerar med stor beredvillighet - och med viss stolthet? - sitt siffermaterial för ett antal år. Vissa antydningar till ett gemensamt drag kan urskiljas hos dessa funktionschefer; bl.a. ger de genomgående uttryck för en skepsis över kvaliteten i det med hjälp av datorstöd framtagna produktionsprogrammet.

- Skattningar i samband med omkostnadsbudgeten

Uppställandet av en budget för den egna enhetens omkostnader ingår i samtliga funktionschefers arbetsuppgift. Funktionscheferna förefaller i allmänhet engagera sig mycket starkt i detta arbete. En omfattande och frekvent användning av rapporter kan observeras i samband med bl.a. följande tre avsnitt av omkostnadsbudgeten;

- vid budgetering av tjänstemannalöner, lokalkostnader och andra kostnader med en karaktär av *halvfasta* kostnader,
- vid budgetering av resor, representation, utbildning, verktyg, etc - *expenser*
- i samband med den slutliga sammanräkningen av enhetens omkostnadsbudget.

Trots att s.k. "halvfast kostnader" inte sällan svarar för mellan sjuttio och nittio procent av enhetens totala omkostnadsbudget kan endast ett begränsat intresse för budgeteringen av dessa kostnader urskiljas bland flertalet funktionschefer. Påståenden om att det sällan eller aldrig genomförs några mer omfattande förändringar i förutsättningarna för de halvfasta kostnaderna i samband med budgetuppställandet nämns som motiv för det begränsade intresset. Sådana förändringar anses kräva lång handläggningstid och de kan därför inte hanteras inom ramen för den normalt mycket tidspressade budgetprocessen. Förändringar av detta slag anses bli initierade av och genomföras i andra skeenden än budgetprocessen. Ett ytterligare motiv uppges vara att utrymmet för egna överväganden är mycket begränsat för dessa kostnader, främst betingat av de mycket detaljerade budgetinstruktionerna. Följande uttalande kan illustrera denna åsikt; " ... jag budgeterar inte löner och lönebikostnader, jag för bara in de siffror som jag får från ekonomerna...". Den förhållandevis omfattande rapportanvändning som trots allt kan observeras handlar i stor utsträckning om att jämföra de förslag till budgetvärden som erhållits från ekonomifunktionen med utfall från föregående år - "för att hitta var ekonomerna lagt på". Vid budgetering av *expenser* kan en mycket omfattande användning av rapporter. Den innebär bl.a. - att innevarande års utfallsvärde på vissa kontogrupper (uttryckta i redovisningsmått) transformeras till innevarande års "verksamhetsvolym" (uttryckta i

verksamhetstermer). Utfallsvärde utnyttjas således för att söka svar på frågor av typen "hur många kampanjer genomförde vi?" "hur många haverier råkade vi ut för?"

- att innevarande års utfallsvärde utnyttjas som underlag för skattningar av kommande års förväntade kostnadsökningar. En mer eller mindre systematisk genomgång av respektive kontogrupp i syfte att identifiera de delar av kostnadsmassan som kan förväntas bli påverkade av exceptionellt hög eller låg prisutveckling; "vad som kunde skattas genom extrapolering och var det krävs extra eftertanke".

I samband med att enhetens totala omkostnadsbudget blivit sammanräknad utnyttjas rapporter över innevarande års utfall också för att göra bedömningar av rimlighet och av olikheter i förhållande till föregående år. "Jag vet att chefen kommer att göra jämförelser med föregående år och då gäller det att kunna argumentera för olikheterna".

- Skattningar i samband med investeringsbudgeten

Investeringsidéer diskuteras löpande under året och resulterar i successiva investeringsbeslut - denna uppfattning dominerar bland funktionscheferna i samtliga fallstudieföretag. Detta förhållande anges också som motiv för att funktionscheferna betraktar den investeringsbudget som utarbetas i samband med budgetprocessen som något relativt ointressant. I ett karakteristiskt uttalande liknas investeringsbudgeten vid en "kostnads kalkylering" som syftar till att ge ett arbetsunderlag till befattningshavare vid koncernens huvudkontor. Knappast någon funktionschef uppger att han regelbundet använder sin månadsrapport i samband med investeringsbudgetering.

- Skattningar i samband med fleråriga projekt

Fleråriga projekt utgör ett dominerande inslag i verksamheten vid ett antal organisatoriska enheter i fallstudieföretagen Bertil och Cesar. De mest typiska exemplen förekommer inom utvecklingsfunktionen där genomförandet av ett utvecklingsprojekt normalt sträcker sig över flera år. Fleråriga projekt förekommer emellertid också inom försäljnings- och produktionsfunktionerna; försäljning respektive uppförandet av stora systemprodukter erfordrar inte sällan flera år. Intresset för budgetuppställandet förefaller vara relativt begränsat bland funktionschefer som är ansvariga för verksamheter som domineras av fleråriga projekt. Någon funktionschef karakteriserar det årliga budgetuppställandet som en "till intet förpliktigande periodisering av projektkalkylen". Intresset för ekonomisk information bland dessa funktionschefer förefaller i första hand vara knutet till den specifika projektkalkylen. De ekonomiska måttal som anses vara betydelsefulla är relaterade till projektkalkylen och snarare mot upparbetade kostnader per etapp än mot de periodiserade utfall av projektkostnader som förekommer i månadsrapporterna. Inte desto mindre kan en relativt omfattande rapportanvändning observeras. Den motiveras med olikheter i *informationsstrukturerna*. "Jag vet exakt vilken datum som en viss beställningen har gjorts och när varan levererades; men jag håller inte reda på när den kommer in i bokföringen". Olikheter i informationsstrukturer förefaller i första hand gälla olikhet i

tidsdimensionen; periodbegrepp som månad och verksamhetsår dominerar i rapportsystemet medan investeringsprojektets etapper uppges vara det tidsbegrepp som den ansvariga funktionschefen "lever" med.

- Mer om avvikande informationsstrukturer

Den olikhet i tidsbegrepp som kommenteras ovan anses vara ett specialfall av situationer där olikheter kan urskiljas mellan rapporternas informationsstrukturer och den struktur som funktionschefen uppger att han "lever" i. En rad observationer indikerar att sådan bristande överensstämmelse kan påverka såväl budgetarbetet som möjligheten att via månadsrapporter följa den ekonomiska utvecklingen. Bland annat uppger flera funktionschefer att en viss del av verksamheten bedrivs under projektlänkande former. Så kan t.ex. genomförandet av ett antal reklamkampanjer utgöra en viktig del i en försäljningschefs arbetsuppgift. Var och en av dessa aktiviteter definieras i samband med verksamhetsplaneringen med avseende på syfte, tidpunkt m.m. I budgetuppställandet har de (var och en för sig) kvantifierats med avseende på sina kostnadskonsekvenser. För att möjliggöra en inrapportering av dessa kvantifieringar till rapportsystemet (= dess budgetmodul) krävs emellertid en transformering till rapportsystemets informationsstruktur; i första hand rapportsystemets kostnadsslag. Denna transformering uppges kunna medföra ett antal ur den ansvarige funktionschefen mindre önskvärda konsekvenser. Bland annat framtingas härigenom ett antal ställningstaganden som anses kunna låsa upp den framtida handlingsfriheten alternativt bereda mark för negativa budgetavvikelser. Kontostrukturens krav på att särskilja om en viss aktivitet är planerad att utföras med egen personal respektive genom köp av tjänst från en extern leverantör uppges vara ett exempel på en sådan låsning av handlingsfriheten.

Olikheter i informationsstrukturen - aktivitet kontra kostnadsslag - anses också kunna verka hindrande på funktionschefens möjlighet att på ett tillfredsställande sätt följa upp planerade och budgeterade aktiviteter. Rapporterna uppges ge särredovisning av kostnadslag och tidsperioder men ger däremot inte en samlad bild av den enskilda aktiviteten. Följande citat kan illustrera detta förhållande; "Förra året gjorde jag ett halvt dussin reklamkampanjer. Totalt sätt hamnade jag ganska rätt men det berodde mest på att jag höll igen i slutet av året. Vilka kampanjer som kostade mer eller mindre än vad jag räknad med det har jag ingen aning om". I samtliga tre fallstudieföretags rapportsystem finns ett delsystem för uppföljning av aktiviteter och projekt; en s.k. projektredivisningsmodul. Utnyttjandet av denna modul är i samtliga företag begränsat till mer omfattande fleråriga projekt av den typ som diskuterats i föregående avsnitt. Inte i något av företagen utnyttjas modulen för att tillgodose behovet av uppföljning av "småprojekt"; illustrerat av försäljningschefens reklamkampanjer. Representanter för ekonomifunktionen motiverar detta med att rapportsystemets projektmodul är administrativt resurskrävande och att det av resursskäl inte är "motiverat" att utnyttja den för dessa aktiviteter. Enligt funktionscheferna anses denna typ av verksamhet vara alltför heterogen för att det skall vara möjligt att hantera den som ett sammanhållet objekt. En icke obetydlig del av de identifierade svarta

böckerna utnyttjas för uppföljning av denna typ av "småprojekt". Detta tolkas som uttryck för att behovet upplevs som mycket betydelsefullt bland funktionschefer.

- **Användning för att samordna verksamhet**

De starka verksamhetssambanden mellan olika organisatoriska enheter ställer stora krav på samordning av verksamheten i fallstudieföretagen Bertil och Cesar. Det koncernövergripande produktionsprogram som samordnar verksamheten i stora delar av de studerade fallstudieföretagen (Bilaga 3:5 Produktionsprogram) hanteras primärt av befattningshavare på hög organisatorisk nivå och i stabsbefattningar. Flertalet funktionschefer anser att motsvarande förhållande gäller för de programrevideringar som periodvis görs under löpande verksamhetsår. Huvuddelen av de studerade funktionscheferna är personligen engagerade i båda dessa processer men de anser sig snarare spela rollen av uppgiftslämnare (= som informationskälla) än som användare av information. De studerade funktionscheferna uppger att de normalt inte använder rapporter i de årliga planeringsprocesserna eller i samband med de periodvisa revideringarna - om någon rapportanvändning förekommer i samband med dessa planeringsverksamhet sker den bland andra befattningshavare än de studerade funktionscheferna.

4.1.3 Användning av rapporter i den löpande verksamheten

I begränsad omfattning!

Huvuddelen av den rapportanvändning som observeras i fallstudierna har redovisats i de två föregående avsnitten. Den användning som observeras i den tredje användningssituation - *löpande verksamhet* - är av begränsad omfattning. Regelbunden rapportanvändning av större omfattning kan endast observeras hos ett begränsat antal funktionschefer. Vissa av dessa funktionschefer använder emellertid rapporterna mycket frekvent, kanske flera gånger i veckan och i några fall ännu oftare. Huvuddelen av de studerade funktionscheferna använder endast rapporter vid enstaka tillfällen i den löpande verksamheten. Rapportanvändning i den löpande verksamheten förefaller huvudsakligen förekomma i två typer av situationer;

- i direkt anslutning till viss beslutssituation; användningen innebär då försök att besvara relativt enkla frågor av typen: "vad kostade det förra gången vi reparerade taket?", "har jag råd att köpa en lastbil denna månad?" Det senare citatet illustrerar den sannolikt mest frekvent förekommande typen av användning; den är framförallt koncentrerad till slutet av året / perioden men observeras också vid andra tidpunkter under hela året.
- i samband med förhandlingar med externa eller interna motparter. Användningen innebär att förhandlingsargument hämtas mer eller mindre direkt ur rapporterna; "hur mycket har vi sålt av den produkten i år?" "hur mycket har dom köpt för i år?" "hur mycket kostade det förra gången?" "hur mycket var det totalt förra perioden?" Denna senare typ av användning kommer att diskuteras ingående i ett senare avsnitt om förhandling (4.2.4).

Användning av rapporter vid verksamhetsårets början

Genom att framtona rapportsystemet som starkt formaliserat och genom att ha definierat månadsrapporter som "regelbundet producerade" skapas en implicit förväntning om en höggradig regelbundenhet. Vissa observationer tyder på att denna förväntning inte alltid är uppfylld

- det förekommer regelmässigt luckor i den månadscykel enligt vilken månadsrapporterna framställs. Det förefaller vara normalt att månadsrapporter inte framställs under verksamhetsårets två första månader och heller inte under semestermånaden. De motiv som redovisas av respektive ekonomichef är dels att det normalt råder akut resursbrist på ekonomi- och dataavdelningarna vid dessa tidpunkter och dels att antalet transaktioner normalt är så litet att de operativa cheferna "borde" kunna klara sig utan rapporter. Vissa funktionschefer uppger att dessa luckor i rapporteringen är en källa till betydande irritation; flertalet funktionschefer förefaller dock acceptera denna tingens ordning
- under den första delen av budgetåret - de tre till sex!! första månaderna - förekommer ofta inte budgetdata i rapporterna och jämförelse mellan utfall och budget kan därför inte redovisas. I något fall har föregående års budgetdata eller någon av de preliminära versionerna av det aktuellt årets budget utnyttjats som temporära jämförelsedata. Ekonomicheferna motiverar även detta förhållande med akut resursbrist. Personalen på ekonomifunktionen är sysselsatta med bokslut och hinner inte göra de korrigeringar som är föranledda av det slutliga budgetbeslutet, och att därefter registrera budgetvärdena i rapportsystemet.

Dessa två förhållanden påtalas av funktionschefer och bekräftas sålunda av representanter för ekonomifunktionen. Vissa indikationer tyder på att dessa förhållanden kan medverka till att skapa osäkerhet hos enskilda befattningshavare. En obruten regelbundenhet kanske kan medverka till att skapa en känsla av trygghet och den kan bli störd. En funktionschef ger uttryck för detta med följande formulering; "Året delas upp i två delar, i slutet av hösten tjasas det om resultat och om intäkter och om kostnader. Man ligger i som en bäver för att sköta jobbet och samtidigt få ihop en budget för nästa år. När jag sedan har fått den klar så blir det helt tyst i nästan sex månader. Se'n jag får de första budgetavvikelseerna och då börjar tjtat igen"

Användning av rapporter vid slutet av året / perioden

Ett antal funktionschefer gör på eget initiativ mer utförliga avstämningar av aktuell situation i förhållande till budget; bl.a. tar man hänsyn till periodiseringar som normalt endast beaktas vid period- och årsbokslut. Sådana avstämningar görs framförallt i samband med planering av mer omfattande åtgärder och såväl luckor i rapportcykeln som avsaknad på budgetvärden i rapporterna uppges vara källor till ökad osäkerhet i dessa sammanhang.

En ogynnsam budgetsituation - enligt rapportdata eller baserat på egenhändigt gjord uppföljning - förväntas utöva påverkan på handlandet; vissa planerade åtgärder kan t.ex. inställas, modifieras eller senareläggas. En rad observationer tyder på att ett sådant "axiomatiskt" samband långt ifrån alltid kan förväntas. Bland annat förefaller

det vara långt ifrån ovanligt att funktionschefer vidtar åtgärder trots att effekten med stor sannolikhet blir ytterligare försämrat budgetutfall. En vanlig kommentar i detta sammanhang är: "Bara jag har OK från min chef så spelar det ingen roll om jag överskrider min budget". Det förefaller vidare vara relativt vanligt att funktionschefer i slutet av verksamhetsåret vidtar åtgärder av bokföringstekniska art för att undvika negativa budgetavvikelser, inte sällan med benäget bistånd av representanter för ekonomifunktionen. Med bokföringstekniska art menas här inte att funktionschefen underlåter att vidtaga viss åtgärd eller senarelägger viss anskaffning utan att en leverantör t.ex. vidtalas att vänta med fakturering till efter årsskiftet eller att vissa transaktioner omkonteras i efterhand

4.2 Till vad används rapporter?

I detta avsnitt redovisas svar på frågan om *till vad* de studerade funktionscheferna använder månadsrapporten. Den starka betoning av det konkreta hanterandet som präglade föregående avsnitt ersätts i detta avsnitt med en betoning av de sammanhang / organisatoriska processer i vilka rapportanvändning observeras. Inslaget av tolkning är betydligt större i detta än i föregående avsnitt och ansvaret för tolkning har i huvudsak legat på författaren. Litteraturöversiktens mångfald har spelat rollen av förförståelse. Redovisningen görs i termer av de fem breda sammanhang som härletts ur tidigare forskning och som utnyttjats i litteraturöversikten; de s.k. till vad-kategorierna. Kategorierna förutsätts ha en gedigen teoretisk förankring och resultatredovisningen inriktas därför snarare mot att belysa nyanser i användningen än att söka ytterligare bekräftelse av kategoriernas teoretiska betydelse. I direkt anslutning till vissa av kategorierna förs en diskussion där iakttagelser från tidigare forskning jämförs med iakttagelser som studiens datamaterial ger underlag för. Det kan noteras att en enskild observation kan ingå i redovisningen mer än en gång; ett observerat användningstillfälle anses kunna tolkas såväl i t.ex. ett besluts- som ett lärandesammanhang.

4.2.1 Rapportanvändning och ansvarsmätning

I detta avsnitt redovisas observationer av rapportanvändning i samband med *ansvarsmätning* (performance evaluation), dvs. organisatoriska processer där utvärdering av individer och enheter står i centrum för intresset. Iakttagelser som redovisats i tidigare forskning (Hopwood, 1973) och studiens gränsöverskridande ambition motiverar att en förhållandevis bred ansats valts. I det inledande avsnittet beskrivs den uppsättning av kriterier som kunnat identifieras i samband med funktionschefers "mätning" av underställda chefers ansvar. Redovisningen inkluderar inte bara kriterier som utnyttjas vid utvärdering av ekonomiskt ansvar, utan också kriterier som anses spegla andra aspekter av den underställdes ansvar och arbetsuppgifter. Den breda ansatsen aktualiserar också användningen av andra informationskällor än rapporter och i det andra avsnittet beskrivs några av de "andra" informationskällor som de studerade funktionscheferna använder i samband med

ansvarsmätning av underställda chefer. Efter en kort kommentar om likheter och olikheter i utvärderingsprocesser på organisatoriska nivåer diskuteras avslutningsvis viss koppling till tidigare forskning.

Kriterier i samband med utvärdering av underställda chefer

I sin utvärdering av underställda chefer förefaller funktionscheferna fästa speciellt stor vikt vid dessas beteende och prestationer i rollen som arbetsledare. Bland övriga aspekter som beaktas märks de underställdas förmåga att svara upp mot funktionschefens förväntningar i kontakter med kunder, leverantörer och andra externa organisationer. De kriterier som utnyttjas vid utvärdering av underställda chefers prestationer är företrädesvis uttryckta i verksamhetsnära termer och kriterierna förefaller i mycket hög grad vara betingade av den specifika verksamhet som den underställda är ansvarig för. Detta kan illustreras med några exempel:

- en gruppchef som lyckats placera en order hos en motsträvig kund prisas för denna prestation och beskrivs som "en gudabenådad säljare"
- förhållandet att enhetens maskinutrustning under flera år haft en mycket hög tillgänglighet tillskrivs den tekniska dugligheten hos en viss gruppchef.

Tendensen att utnyttja kriterier uttryckta i verksamhetstermer framträder lika tydligt i de båda fallstudieföretagen Bertil och Cesar. Följande kan ses som ett karakteristiskt uttalande för denna prioritering: "Vad spelar det för roll om jag klarar min budget om inte kunden får sina varor i tid?" De starka verksamhetssamband som karakteriserar stora delar av fallstudieföretagens verksamhet begränsar möjligheten för enskilda underställda befattningshavare att påverka utfall uttryckta i redovisningsmått. Detta förhållande anges som ett viktigt motiv för den noterade tendensen att prioritera kriterier uttryckta i verksamhetstermer. Utvärderingen av underställda chefer i redovisningsmått t. ex. mot budgeten, uppges vara underordnad den utvärdering som görs i verksamhetstermer. Flertalet funktionschefer uppger att de vid varje enskild utvärdering strävar efter att beakta om befattningshavaren ifråga rimligtvis kan betraktas som ansvarig för visst rapportutfall. Att betona redovisningsmåttens betydelse i samband med ansvarsmätning utan att beakta befattningshavarens möjlighet till påverkan anses långsiktigt underminera den stora legitimitet som tillskrivs redovisningsdata. Budgetens roll i samband med utvärdering liknas i flera intervjuer vid en ram eller en ribba; om underställda chefer håller sig inom ramen respektive tar sig över ribban så är utvärdering i redovisningsmått något relativt ointressant. Det anses vara först efter långvarig oförmåga att uppfylla de i redovisningsmått uttryckta målen som rapportdata blir betydelsefulla och på ett mer påtagligt sätt integreras i utvärderingen. Det bör noteras att ett begränsat antal funktionschefer ger uttryck för helt annan prioriteringsordning mellan mål och ansvar uttryckta i verksamhetstermer respektive i redovisningsmått.

Funktionscheferna uppger att de normalt förväntar att underställda chefer själva skall klara ut de problem som uppstår inom sina respektive ansvarsområde. Samtidigt uttrycker flertalet funktionschefer emellertid sin uppskattning över att underställda chefer i förväg informerar om åtgärder som de står i begrepp att vidtaga. De förefaller

vilja bli informerad om - men inte bli indragen i - problemlösningen. Många uppger vidare att de har problem med enskilda underställda som vill "springa iväg och göra saker utan att fråga först". Ännu fler ger uttryck för den stora irritation som de upplever då underställda chefer "tjuvhåller" på information om problem i verksamheten. Att inte ha informerat i förväg och att ha undanhållit information om t. ex. störningar i produktionen uppges påverka utvärderingen i negativ riktning. Denna tendens att karakterisera och värdera enskilda medarbetare i termer av benägenheten att löpande lämna information tolkas av författaren som en indikation på ett betydelsefullt utvärderingskriterium som benämns *förtroende*.

Informationskällor i samband med utvärdering av underställda chefer

Genom att kriterier av olika karaktär beaktats ovan aktualiseras användningen av andra informationskällor än rapporter. Bland de informationskällor som funktionscheferna uppger att de använder vid värdering av underställda chefers beteenden och prestationer märks:

- *personliga observationer* som anses ge funktionschefen underlag för att värdera inte bara det sätt på vilket underställda chefer löser sina arbetsuppgifter utan också de effekter som kan tillskrivas underställda chefers beslut och handlingar
- *sociala kontakter* som bidrar med muntlig utsagor - klagomål och lovord - om såväl underställda chefers beteenden som om deras prestationer. Bland de kategorier av befattningshavare som man uppger att man får muntliga utsagor ifrån märks framförallt chefer för sidoordnade enheter (= sidoordnade kollegor). Annan underställd personal och representanter för externa intressenter (t. ex. kunder och leverantörer) samt i sällsynta fall funktionschefens egen överordnade chef nämns också
- *operativa dokument* dvs. utgående offerter, inkommande offerter, beställningar, inkommande fakturor som löpande ger en dokumentation över underställda chefers beslut och handlingar (se Operativa dokument i avsnitt 4.4.4)
- *månadsrapporter* som ger tillgång till vissa effekter av underställda chefers beslut och handlingar i termer av redovisningsmått. Många funktionschefer pekar på sambandet mellan den löpande värdering som möjliggörs genom granskning av operativa dokument och den aggregerade informationen i rapporterna. Vidare görs påpekanden om hur nödvändigt det anses vara att införskaffa kompletterande information via andra informationskällor då signaler med negativ innebörd för en underställd chef erhålls via rapport. Detta motiveras med de ibland begränsade möjligheterna till påverkan och med att tillförlitligheten i rapportinnehållet är alltför låg för att kunna utgöra grund för åtgärder riktade mot viss underställd chef.

Svart på vitt

Funktionscheferna anser i allmänhet att de underställda cheferna motsvarar ställda förväntningar med avseende på beteende och prestationer. Enligt intervjudata framstår ansvarsmätning därför som ett skeende där det sällan förekommer moment av mer dramatisk art. Viss dramatik uppges dock kunna förekomma vid enstaka tillfällen t.ex.

då utvärderingen sammanfattas i samband med årliga lönediskussioner, vid konkurrens om befordran etc. Vid de tillfällen då utvärderingen förknippas med den dramatik som följer med omplacering eller uppsägning av underställda chefer anses rapportdata kunna spela en speciellt betydelsefull roll. Ett begränsat antal funktionschefer uppger att de har personliga erfarenheter av sådana skeenden och de betonar rapporternas betydelse vid denna typ av åtgärder. De hävdar att rapportdata i dessa speciella sammanhang är ett instrument som medverkar till att legitimera åtgärderna; "det känns bra att ha svart på vitt på att han inte skött sig". De påpekar samtidigt med visst eftertryck att rapportdata i första hand spelar rollen av "slagträ"; det anses vara sällsynt att någon underställd chef förlorar sin befattning enbart på grund av att han inte kunnat uppfylla sina budgetmål.

Funktionschefen som utvärderingsobjekt

De utvärderingsprocesser där funktionscheferna själva är utvärderingsobjekt och där deras överordnade chefer gör utvärderingen, studeras endast i mycket begränsad omfattning. Redovisade data baseras enbart på intervjuer med funktionschefer och ger därför endast funktionschefens bild av denna process. Vid jämförelse mellan de beskrivningar som funktionscheferna ger av processer där de själva gör utvärderingen respektive där de själva blir utvärderade kan vissa olikheter urskiljas:

- beteende och prestationer i verksamhetstermer förefaller vara betydelsefulla i båda processerna. Dessa kriterier anses dock inte spela lika stor roll då funktionschefer blir utvärderade som när de själva gör utvärderingen. Den överordnade chefens arbetsvanor tillskrivs en mycket stor betydelse i detta avseende. Ett personligt engagemang i operativa frågor anses vara en nödvändig förutsättning för att den överordnade chefen skall kunna utnyttja verksamhetsnära utvärderingskriterier.
- ekonomiskt oförstånd och en övertydligt nonchalant inställning till budget utgör exempel på egenskaper som påverkar såväl överordnade chefers som funktionschefers värdering i negativ riktning
- det ekonomiska ansvaret anses spela en större roll vid utvärdering av funktionschefer än vid funktionschefer utvärdering av överordnade chefer. Funktionscheferna betonar att de i sin roll som funktionschefer förväntas vara intresserade av kostnader och av lönsamhet. Ett antal funktionschefer påpekar att de också upplever att de förväntas försöka överföra dessa värderingar till underställd personal. Det sätt på vilket ansvarsmätning och annan utvärderingar görs nämns som ett medel för att förverkliga denna strävan. Det helt övervägande flertalet, men långt ifrån alla överordnade chefer anses utnyttja utvärderingen som ett medel för attitydpåverkan; någon funktionschef utnyttjar formuleringen "hjärntvätt".

Diskussion med viss koppling till tidigare forskning

Att det kan förekomma olikheter i sättet att göra ansvarsmätning uppmärksammades tidigt och en rad försök att förklara dessa olikheter har redovisats (Thomson, 1967; Ouchi, 1979). Olikheter i sättet att använda rapporter i ansvarsmätning har också uppmärksamats (Hopwood, 1973; Otley, 1978). Att cirka hälften av de chefer som

studerats i en studie har uppgivit att de inte använde rapportdata i samband med ansvarsmätning var en iakttagelse som (enligt Hopwood, 1973) kanske inte rönt det intresse som den förtjänar. Den bild av de olika momenten i utvärderingsprocessen som förmedlas ovan är mångskiftande, men det är en bild som inte i några avgörande avseende avviker från iakttagelser som redovisas i litteraturoversikten.

I tidigare forskning om ansvarsmätning spelar mer eller mindre implicita antaganden att organisationens målstruktur en betydelsefull roll. Tolkningen av denna studies datamaterial karakteriseras av en strävan att i möjligaste mån undvika implicita antaganden av detta slag; jämför valet av mottagarperspektivet. Tolkningen inriktas istället mot att låta data spegla funktionschefers faktiska beteende och föreställningar. Med utgångspunkt i redovisade data om kriterier och informationskällor kan två dimensioner urskiljas

- en tendens att betona betydelsen av verksamhetens materiella innehåll. Denna tendens tolkas som ett uttryck för en orientering mot mål uttryckta i verksamhetstermer och ett ansvar uttryckt i verksamhetstermer
- en tendens att betona de i ekonomiska termer uttryckta effekterna av verksamheten. Denna tendens tolkas som ett uttryck för en orientering mot ekonomiska mål och ett ansvar uttryckt i redovisningsmått

Tre nivåer eller kvalitativa värden kan urskiljas med avseende på den grad av orientering eller engagemang som de studerade funktionscheferna ägnar åt respektive dimension; "mycket intresserad av", "mindre intresserad av" och "ointresserad av". Det tredje värdet är endast indirekt baserat på empiriska data och har härletts ur de upprepade påståendena om att funktionschefer förväntas visa ekonomisk medvetenhet och att den funktionschef som inte lever upp till vissa minimikrav löper risk att förlora sin befattning. Syftet med detta tredje värde är att tydliggöra den sannolika förekomsten av vissa minimivärde - det har trots allt förekommit att funktionschefer avskedats med motiveringen att han inte kunnat uppfylla sin budget. I matrisen nedan kombineras de två dimensionerna

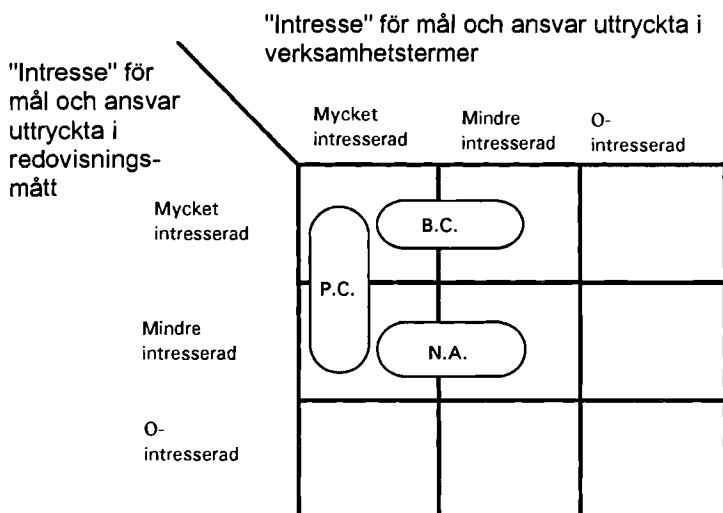


**Fig 4.1 Dimensioner i ansvarsmätningen
- en jämförelse med Hopwood (1973)**

P.C. = Profit Conscious
B.C. = Budget Constrained
N.A. = Non Accounting

Den användning av rapporter som observeras i samband med ansvarsmätning kan relateras till matrisen enligt följande. Funktionschefer som ger uttryck för en hög prioritering av ekonomiska mål tenderar att i högre grad betona användningen av rapporter vid utvärderingen än funktionschefer som uppger att de prioriterar beteende och prestationer uttryckta verksamhetstermer. En möjlig tolkning av denna tendens är att rapporter uppfattas som en ändamålsenlig informationskälla för att förmedla information relevant för utvärdering av ekonomiskt ansvar uttryckt i redovisningsmätt. Rapporter förefaller däremot vara mindre väl ägnade för att förmedla information för ansvarsmätning som är orienterad mot mål uttryckta i verksamhetstermer. Denna iakttagelse tolkas sålunda som en indikation på ett samband mellan utvärderingskriterier och informationskällor. I ett försök att jämföra denna iakttagelse med tidigare forskning tolkas de tre ledningsstilar som identifierades av Hopwood (1973) i termer av de två tendenserna.

4.2.2 Rapportanvändning och beslutsfattande

Antagandet att rapporter kan ge ett betydelsefullt stöd vid beslutsfattande spelar en dominerande roll i redovisningsforskning. Antagandet anses ha sina rötter i beslutsteori och innebörden av uttrycket "stöd" är att informationen erbjuder en möjlighet att reducera osäkerheten i konsekvenser av framtida beslut. En betydande mängd kunskap om sambandet mellan rapporter och beslutsfattande har genererats i tidigare forskning. Dataredovisningen görs nedan i termer av en modell som i beslutsteoretiska sammanhang anses karakterisera den *rationella beslutsprocessen*. Det kan noteras att modellens förmåga att beskriva faktiska skeenden har ifrågasatts -

"... only sometimes - so infrequently that it can be considered abnormal" Starbuck, 1982, sid 17.

Alarmsignaler

Begreppet alarmsignal anses emanera ur ett cybernetiskt betraktelsesätt och innebär i detta sammanhang att rapporten förmedlar en signal om att någon del av verksamheten inte utvecklats i enlighet med visst jämförelsevärde. Alarmsignaler innebär att initierandet av en beslutsprocess bör övervägas. Ett stort antal observationer anses kunna tolkas med hjälp av begreppet *alarmsignal*. I datamaterialet kan två typer av jämförelsevärden urskiljas:

- rapporterade utfallsvärde jämförs med motsvarande budgetvärde.
- rapporterade utfallsvärde jämförs med ett utfallsvärde som funktionschefen förväntar. Detta förväntade värde avviker ofta från budgetvärden men är samtidigt ofta möjliga att relatera till budgetvärdet. Detta kan illustreras med följande uttalande: "i tre månader har vi legat under budget, varför skulle vi då inte göra det denna månaden också?"

Den rapportanvändning som tolkas i termer av alarmsignaler är mycket ojämnt fördelad bland de studerade funktionscheferna. Vissa funktionschefer uppger att de i varje månadsrapport finner en eller flera signaler som kan karakteriseras som alarmsignal. Andra uppger att de mycket sällan anser sig få alarmsignaler via sina månadsrapporter. Vissa hävdar till och med att de aldrig erhållit någon alarmsignal i samband med rapportanvändning. I några fall visar funktionschefer tecken på irritation över författarens ihärdiga försök att finna exempel där rapporter fungerar som alarmsignaler. Irritationen kan manifesteras med uttalanden av typen "Jag skulle bli förbannad om jag fick veta något via rapporterna". De mest iögonfallande observationerna av alarmsignaler i samband med rapportanvändning görs bland de funktionschefer som uppger att de varje månad ".... väntade ivrigt och kastade sig över rapporterna". Bland de funktionschefer som uppger att rapporterna relativt ofta innehåller tidigare okänd information finns flera som är ansvariga för enheter som sysslar med försäljning av förbrukningsdelar och reservdelar eller med serviceverksamhet. Bland de funktionschefer som uppger att de sällan eller aldrig får alarmsignaler från rapporter är flertalet verksamma med stora komplexa produkter. Den förra typen av verksamhet karakteriseras bland annat av stora transaktionsvolymen och är förhållandevis sparsamt förekommande i de båda fallstudieföretagen. Den senare typen av verksamhet karakteriseras bland annat av små transaktionsvolymen och är vanligt förekommande i fallstudieföretagen.

Några olika läsmönster kommenterades ovan; vissa funktionschefer uppger att de bara "kastar en blick" på rapportens beloppstotaler, andra "bläddrar igenom rapporten" och ytterligare andra läser vissa avsnitt mycket ingående medan de "ögnar igenom" resten av rapporten. De funktionschefer som uppger att de normalt utnyttjar det första läsmönstret påstår att de sällan eller aldrig finner några alarmsignaler. Vid några tillfällen framkommer det under intervjun att även dessa funktionschefers rapporter innehållit signaler som kan tolkas som potentiella alarmsignaler, och som eventuellt

hade identifierats om ett annat läsmönster valts. Denna iakttagelse indikerar att tillgång till alarmsignal kan vara betingad av rapportmottagarens *läsvanor* och graden av *uppmärksamhet*; medan hans *förväntningar* förefaller kunna spela en avgörande roll när det gäller att urskilja alarmsignaler.

Sammanfattningsvis ger insamlade data underlag för följande iakttagelse. Rapporter antas kunna förmedla alarmsignaler; men denna funktion förefaller vara betingad av vissa kontextuella förutsättningar. Stora transaktionsvolymen förefaller vara en betydelsefull förutsättning för att rapportmottagare skall få tillgång till alarmsignaler via rapporter.

Rapporter som stöd i beslutsmodellens övriga steg

Rapportanvändning som kan relateras till beslutsmodellens andra och tredje steg, dvs. då rapporter skall ge stöd för genererandet respektive för utvärderingen av alternativ, observeras endast i mycket begränsad omfattning. Den observerade användningen förefaller vidare vara relativt okomplicerad och innebär t.ex.

- att mycket enkla frågeställningar skall besvaras, t. ex. frågor av typen "hur mycket pengar har jag kvar?" och "vad har jag råd med?" (förekom mest frekvent i slutet av budgetåret), eller
- att rapporten används som uppslagsbok i samband med kostnadsskattningar "vad kostade det förra gången?" eller "hur mycket köpte dom för förra gången?".

I tidigare forskning förekommer påståenden om att det sällan varit möjligt att empiriskt belägga ett samband av typen 1-till-1; dvs. samband mellan ett visst utfallsvärde i en rapport och ett visst beslut. Denna studies datamaterial ger i huvudsak stöd åt detta påstående, dock med viss komplettering. Funktionschefernas agerande präglas av en strävan att beakta såväl den aktuella budgetsituationen som beslutens konsekvenser på framtida budgetutfall. Såväl operativt beslutsfattande (t. ex. val av leverantörer i samband med upphandlingar) som avvägningar i samband med produktionsbeslut förefaller vara genomsyrade av en sådan strävan. Vissa olikheter som snarast framstår som en gradskillnad kan dock urskiljas. I verksamhetsavsnitt där lönsamheten (world-wide!) är oacceptabelt låg karakteriseras funktionschefernas ageranden av en högre grad av restriktivitet när det gäller kostnader; denna iakttagelse tolkas som uttryck för en typ av 1-till-1 samband.

4.2.3 Rapportanvändning och lärande

Lärande genom återkoppling

Flertalet funktionschefer karakteriserar mottagandet av månadsrapporten som en föga dramatisk händelse. Detta motiveras med att de anser sig känna till rapportens utfall i förväg; om inte i detalj så åtminstone i stora drag. Dessa funktionschefer kan ingående beskriva hur de löpande får signaler om viktiga händelser via bl. a. sociala kontakter med personer inom och utom företaget och via operativa dokument. Rapportsystemets periodicitet och den tid som erfordras för framställningen av rapporterna innebär att signaler om viktiga händelser regelmässigt når funktionschefen betydligt snabbare via sådana Alternativa Informationskällor än via rapporter. För ett visst antal

funktionschefer ter sig emellertid rapportmottagandet på ett helt annat och inte sällan betydligt mer dramatiskt sätt; "... väntade alltid ivrigt kastar sig över dem ..." utgör en god illustration av denna dramatik. Hos denna senare grupp av funktionschefer kan ett antal egenskaper urskiljas som inte förekommer i lika stor utsträckning hos majoriteten av de studerade funktionscheferna:

- de anser sig inte känna till rapportinnehållet i förväg, inte ens i dess huvuddrag
- de anser sig inte ha tillgång till s.k. Alternativa Informationskällor som löpande förser dem med information om händelser i verksamheten
- de betonar rapporternas betydelse för att få återkoppling på vidtagna åtgärder "enda sättet jag har för att kunna se effekter av åtgärder". Samtidigt som de sålunda betonar återkopplingens betydelse pekar de på det vanskliga i att tolka rapportdata med avseende på effekter av egna åtgärder: "hur skall man isolera effekten av en egen prissänkning från effekter av en konkurrentåtgärd?"

Det begränsade nyhetsvärde som majoriteten av de studerade funktionscheferna tillskriver rapporter kombinerat med det stora antalet kritiska påpekanden om bristfällig datakvalitet föranleder författaren att ställa en direkt fråga. Kan inte rapporterna slopas? Ett fåtal funktionschefer besvarar denna provocativa propå med ett tvekande ja. En överväldigande majoritet besvarar emellertid frågan med ett eftertryckligt nej, och ackompanjerar inte sällan svaret med livliga protester. Man hävdar att rapporterna är värdefulla men att "det är så svårt att finna ord för att beskriva på vilket sätt de är värdefulla". En bild växer successivt fram under intervjuerna och bilden kan återföras till och diskuteras med cirka hälften av de studerade funktionscheferna. Flertalet bekräftar att bilden relativt väl återger hur de själva uppfattar skeendet

"På basis av din tidigare erfarenheter och de signaler som du löpande får tillgång till, skapar du dig en bild eller mental karta över verksamheten. Med hjälp av denna karta orienterar du dig i sitt dagliga arbete. Kartan förändras successivt med hjälp av den information som du erhåller genom kontakter med andra personer osv. När månadsrapporten kommer jämför du dess innehåll med den mentala kartan och i allmänhet överensstämmer de två. Månadsrapporterna spelar en specifik roll i dessa sammanhang; inte i första hand som förmedlare av ny information om verksamheten, utan mer som en *bekräftelse* av att den mentala kartan i stort är korrekt. Även en översiktlig genomgång av rapporterna t. ex. genom "att ögna igenom rapporten" ger möjlighet till (eller känsla av) en avstämning av den mentala kartan. Genomgången blir ett kvitto på att de informationskällor som används fungerar på ett ändamålsenligt sätt och rapportens funktion kan karakteriseras som en kalibrering av trovärdigheten i de utnyttjade informationskällorna".

Datamaterialet ger antydningar om att rapportanvändning för ett fåtal funktionschefer innebär en möjlighet till lärande genom återkoppling. Detta gäller de funktionschefer som saknar möjlighet till löpande signaler. Datamaterialet ger emellertid också antydningar om att lärande genom återkoppling kan urskiljas bland befattningshavare som via olika informationskällor haft möjlighet att bygga upp en uppfattning om

kommande rapportutfall. De s.k. "bekräftelserna" tolkas som ett moment i en form av lärande genom återkoppling. Det läsmönster som ovan (4.1) karakteriseras med orden "kasta en blick på totalen" tolkades initialt som ett föga meningsfullt beteende men genom att placera in detta observerade läsmönster i en lärandekontext framstår denna initiala tolkning som förhastad.

Lärande via reflektion

Den grad av *uppmärksamhet* (Atkinson et al, 1983; Birnberg, 1984) som ägnas åt en viss uppgift har förts fram som en betydelsefull faktor i samband med lärande i allmänhet men också för lärande i samband med rapportanvändning. För en viss typ av lärande s.k. *automatiskt lärande* ställs mycket små krav på uppmärksamhet, medan andra typer av lärande förutsätter såväl stor uppmärksamhet som hög medvetenhet s.k. *reflektion*. Vissa funktionschefer uppger att de i samband med budgetuppställandet bearbetar och "reflekterar över" rapportdata med syfte att identifiera utrymme för rationaliseringsåtgärder - dessa observationer för tanken till reflektion. Viss redovisad kunskap tolkas som resultat av reflekterande lärandeprocesser:

- "... vid tolkning av en kraftig nedgång i faktureringen under månad x måste man beakta försäljningsbolagens bonusperioder."
- "..... x månader efter en reklamkampanj kan man börja skönja effekter i rapporterad fakturering"

Dessa exempel ger antydningar beträffande den typ av kunskap som står i centrum för intresset. Lärande genom reflektion tenderar att syfta till att utforska tidsmässiga samband enligt typen - när inträffar något i förhållande till något annat?

Kunskap och lärande om rapportsystemet

I de två föregående avsnitten har den verksamhet som respektive funktionschef är ansvarig för utgjort "lärandeobjektet". I tidigare redovisningsforskning har stora olikheter i enskilda individers kunskaper om rapporter och rapportsystemet iakttagits och dessa två företeelser har förts fram som betydelsefulla lärandeobjekt. Under intervjuerna presenterar praktiskt taget samtliga funktionschefer (utan uppmaning) förslag till modifiering av rapporter och rapportsystem. Vissa av förslagen karakteriseras - enligt författarens bedömning - av realism, konkreta detaljer och de avspeglar en klar medvetenhet om ett rapportsystems (= ekonomidatasystems) möjligheter och begränsningar. Andra förslag är uttryckta i svepande ordalag och uppvisar - fortfarande enligt författarens bedömning - stora brister i vad som kan anses vara försvarbart ur teknisk och ekonomisk synvinkel. Dessa förslag till modifieringar utnyttjas som en indikation på funktionschefens kunskap om rapporter och rapportsystem. Den förra typen av förslag tolkas som uttryck för hög och den senare typen som uttryck för låg kunskap. För att skatta de studerade funktionschefernas kunskapsnivå ställs också frågor av direkt kunskapsmätande art t.ex.; "ingår komponent x i redovisningsmättet Y?"

På basis av dessa två empiriska indikatorer ger studiens datamaterial stöd åt påståenden om att stora olikheter kan urskiljas i enskilda funktionscheferns kunskap om

rapporter och rapportssystem. Datamaterialet ger också vissa möjligheter att urskilja några mönster, inte bara med avseende på olikheter i kunskapsnivå utan också med avseende på olikheter i det identifierade kunskapsinnehållet. Tre kunskapsområden kan urskiljas på basis av sådana olikheter i kunskapsinnehåll

- ett kunskapsområde som omfattar kunskap om regler för urval, periodisering och mätning av redovisningsdata och om de principer som utnyttjats för utformning av redovisningsmått i rapportsystemet. T.ex. kunskap om vilka kostnadselement som ingår i den interndeberade lokalhyran; om de fördelningsnycklar som utnyttjas för att belasta operativa enheter med gemensamma kostnader; om kriterier som avgör om den operativa enheten eller finansenheten skall belastas med uppkomna kursdifferenser etc. Kunskapsområdet benämns *rapportsystemets redovisningsprinciper*.
- ett kunskapsområde som omfattar kunskap om administrativa och tekniska detaljer i den process i vilken rapporten framställs och hanteras. T.ex. kunskap om vem som konterar och attesterar en viss verifikation; hur denna kontering kontrolleras; när dataregistreringen görs och av vem; vilken databearbetning utförs; vilken dataintegration förekommer; vilka avstämningar görs; när och av vem etc. Kunskapsområdet benämns *rapportsystemets teknikaliteter*.
- ett kunskapsområde som omfattar kunskap som kretsar runt samband mellan rapportssystem och den bakomliggande verksamheten och samband med andra informationskällor. T.ex. kunskap om (= förståelse för) rapportsystemets möjligheter och begränsningar när det gäller att avspegla den bakomliggande verksamheten, ofullkomligheter hos rapportsystemet som eventuellt kan kompenseras genom att en annan informationskälla utnyttjas, inte sällan i relativt komplexa samspel. Kunskapsområdet benämns *rapportsystemets medieringsförmåga*.

Funktionschefer med en låg användningsfrekvens tenderar att ha en låg kunskapsnivå i samtliga tre kunskapsområden, medan funktionschefer med hög användningsfrekvens tenderar att ha en hög kunskapsnivå i en eller flera kunskapsområden. Detta tolkas som en indikation på ett samband mellan funktionschefens kunskapsnivå och den frekvens med vilken han använder sina rapporter. Denna iakttagelse leder till ett successivt ökat intresse för att penetrera effekter av olikheter i användningsfrekvens i en lärandekontext.

Diskussion

Under de successiva jämförelserna växer funktionschefens förväntningar i samband med ett visst användningstillfälle fram som en betydelsefull förutsättning för lärande. Frågan om ett visst tillfälle av rapportanvändning givit svar på den aktuella frågan eller har givit godtagbar belysning av ett visst förhållande får ökad betydelse - har förväntningen om stöd blivit infriad eller ej? *Lyckad* respektive *misslyckad* rapportanvändning kom att framstå som en betydelsefull distinktion. Funktionschefers beskrivningar av "misslyckade" försök att få stöd genom rapportanvändning förefaller inte sällan kunna förklaras med hänvisning till brister i den aktuella funktionschefens

kunskap om rapportsystemet. Många s.k. "misslyckanden" föreföll sålunda sammanhånga med att det ställts krav på kunskap inom ett visst kunskapsområde. De mest uppenbara och kanske mest förödande exemplen på "misslyckad" rapportanvändning kan anas i samband med brister i kunskap om redovisningsprinciper för interndebiteringar. Inte minst i de fall då direkta styrsignaler finns inbyggda i redovisningsprinciperna t.ex. för att hindra eller främja användning av viss resurs. Ett exempel som kan illustrera detta; "varför minskar inte mina lokalkostnader nu när jag lämnat tillbaka tre rum"? (i det aktuella fallet var korrekt svar på denna fråga att internhyran för lokaler beräknas årsvis och att debiteringen inte förändras under löpande år).

Den bild av lärandeprocessen som en cirkel eller spiral som omnämnts i litteraturoversikten kom successivt att framstå som ett betydelsefullt moment i försöket att penetrera sambandet mellan användning och kunskap. Begreppet *ond spiral* kom att representera ett skeende där en funktionschef gjort ett antal "misslyckade" försök att få stöd eller hjälp genom sin månadsrapport och där "misslyckandet" kunde anses bero på brister i den kunskap som erfordras för att korrekt kunna tolka rapportens innehåll. Att erfarenheter av detta slag påverkar individens benägenhet att göra nya försök i negativ riktning förefaller inte orimligt. Upprepade "misslyckanden" kan antas begränsa - "verkade hindrande" - på funktionschefens möjlighet att bygga erforderlig kunskap. Det kan heller inte uteslutas att den negativa attityd som av vissa funktionschefer sammanfattas med uttryck av typen; "rapporter än värdelösa!" kan tolkas som manifestationer av upprepade "misslyckade" försök att få stöd genom rapportanvändning. De försök att få stöd genom rapportanvändning som av funktionschefen uppfattas som framgångsrika kan däremot antas verka stimulerande och kan öka benägenheten till att göra ytterligare försök genomförda i en positiv anda. Mot bakgrund av ovan redovisad iakttagelse kan sådan upprepad användning antas leda till ökad kunskap om rapportsystemet; vilket i sin tur innebär att sannolikheten ökar för att funktionschefen gör fler lyckade försök att använda rapporterna - sammanfattningsvis kan detta liknas vid en *god spiral*. Analogin med en spiral gav inte bara stöd till en tolkning av studiens observationer utan gav också antydningar om de dynamiska skeenden som skapat förutsättningar för observationerna.

4.2.4 Rapportanvändning och förhandling

Det innehåll som nedan ges till begreppet *förhandling* innebär att ingen av de parter som deltar i förhandlingen förutsätts ha makt att diktera villkoren - alternativt att den part som har tillgång till sådan makt väljer att avstå från att utnyttja den. Momentet *övertyga* kommer härigenom att spela en central roll. Givet detta begrepps innehåll framstår förhandling som ett karakteristiskt inslag i samtliga studerade funktionschefer arbetsuppgift. Det kan dock noteras att begreppet tilldelas ett mer begränsat innehåll i funktionschefernas vokabulär. Begreppet förhandling förefaller vara reserverat för vissa specifika situationer; främst för kontakter med externa parter som kunder och leverantörer samt i samband med interna löneförhandlingar; i någon mån också i samband med den årliga budgetdialogen. En förhandlingssituation som

omfattar två funktionschefer från olika enheter betecknas istället med uttryck som; samplanera, diskutera samman, komma överens om, övertyga om att etc. När det gäller användning av rapporter i samband med förhandling kan stora olikheter observeras och framförallt är användningen mycket ojämnt fördelad bland de studerade funktionscheferna. Redovisningen nedan begränsas till att gälla observationer gjorda i följande sammanhang:

- i budgetdialogen, dvs. där chef och underordnad förhandlar om årets budget
- i samband med löpande samordning av verksamheten under löpande verksamhetsår, t. ex. då två funktionschefer förhandlar om utbyte av viss interntransaktion.
- i samband med kontakter med representanter för externa motparter

Budgetdialogen

Att den överordnade parten väljer att avstå från att utnyttja den formella makt som står till hans förfogande är en förutsättning för att utnyttja begreppet *förhandling* vid budgetdialoger mellan en funktionschef och hans överordnade chef respektive mellan en funktionschef och hans underställda chefer. Den bild av budgetdialogen som förmedlas genom intervjuerna med funktionschefer tyder på att denna förutsättning i allmänhet är för handen i båda dessa processer. Båda parter förefaller sträva efter att undvika en situation där chefen känner sig föranledd att utnyttja sin formella auktoritet - något som dock på intet sätt utesluter att förhandlingarna tenderar att ske på "den överordnades villkor". Det kan synas trivialt att påstå att hög rapportanvändning observeras vid budgetdialoger eftersom resultaten av denna förhandling direkt påverkar innehållet i - och eventuellt också användning av - kommande års rapporter. Med den fokusering på *faktisk* rapportanvändning som görs i denna studie kan två typsituationer av användning urskiljas;

- att jämföra innevarande års utfall och budgetförslaget med avseende på specifika budgetposter, främst på totalnivå men också enskilda objekt eller kostnads- / intäktsslag. Denna typ av rapportanvändning förefaller vara ett mer eller mindre obligatoriskt inslag i varje budgetdialog
- att utnyttja rapporter i det taktiska spel som bland vissa författare (bl.a. Hofstede, 1967) förväntas karakterisera budgetdialoger

Denna senare typen av användning kan illustreras med följande två exempel:

- förslag från den överordnade chefen att göra en reduktion i viss budgetpost kan bemötas antingen med en hänvisning till den bakomliggande aktivitetsplanen; "det innebär att vi inte kan delta i mässan i X"? eller med en hänvisning till det kontoorienterade budgetförslaget; "vilket kostnadskonto måste vi då minska"?
- förslag från överordnade chef att reducera omkostnadsbudgeten kan bemötas med motförslag enligt följande; "Chefen för försäljningsbolag X är mycket angelägen om att vi deltar i mässan i X, om jag inte tar min andel av den kostnaden så finns risk att han vill omförhandla hela sin del av försäljningsbudgeten".

Det första exemplet är ett försök att illustrera hur komplexiteten i det ekonomiska styrsystemet kan utnyttjas i ett förhandlingstaktiskt syfte; mer precist hur den ena parten utnyttjar sin kunskapsöverlägsenhet när det gäller de i siffermassorna väl dolda

sambanden mellan aktivitetsplanen och det detaljerade kontoorienterade budgetförslaget. Det andra exemplet är ett försök att illustrera hur det komplexa nätverk av verksamhetsberoenden utnyttjas i argumentationen; mer precist försöker exemplet belysa en tendens att argumentera utifrån "villkorade" överenskommelser med koncerninterna motparter.

Enligt vissa utsagor kan rapporter också utnyttjas i samband med oriktiga påståenden. Någon förhandlingspart kan uppge att viss uppgift hämtats ur en rapport trots att så inte är fallet. Den som gör påståendet förlitar sig på att motparten inte skall kontrollera påståenden. Flera funktionschefer uppger sig vara medvetna om att underställd personal utnyttjar rapporter - "bluffar" - på detta sätt. De hävdar emellertid också att de anser att sådana förhandlingstaktiska grepp ingår i spelets regler. Någon uppger att han för egen del anser att det mer handlar om att göra en avvägning; "skall jag låta dig vinna eller skall jag visa att jag vet att du bluffar?"

Förhandlingar med interna motparter

Utöver de formellt administrerade årliga och periodiska planeringsprocesserna kan en omfattande löpande anpassning till förändrade förutsättningar noteras (Bilaga 3:5 Produktionsprogram). Majoriteten av de studerade funktionscheferna uppger att de engagerar sig starkt i dessa aktiviteter och att dessa anpassningar tar i anspråk en stor andel av deras arbetstid. De löpande anpassningarna innebär en mängd sociala kontakter med sidoordnade kolleger inte bara i den egna divisionen utan också i andra divisioner och i icke obetydlig grad även med representanter för leverantörer och kunder. Dessa löpande anpassningar framstår snarast som förhandlingar mellan funktionschefer med ansvar för enheter med starka verksamhetssamband; pro- och postaktiviteter i produktionsflödet. I dessa förhandlingsliknande processer kan en betoning av de ekonomiska aspekternas betydelse urskiljas. Funktionscheferna uppger att en sådan betoning inte bara är fullt legitim; den anses dessutom vara en förutsättning för att vederbörande funktionschef skall bli betraktad som en kompetent funktionschef. Vissa olikheter anses dock möjliga att urskilja med avseende på de ekonomiska aspekter som betonas. För flertalet av de studerade funktionscheferna anses legitimiteten i den ekonomiska argumentationen vara knuten (och begränsad) till att gälla ekonomiska effekter för koncernen i sin helhet. Bland dessa funktionschefer anses det vara mindre lämpligt att i förhandlingar med sidoordnade kolleger betona de ekonomiska konsekvenserna för den egna divisionen, för den egna subdivisionen eller för den egna enheten. Att i sådana sammanhang hämta argument ur rapporterna anses vara direkt olämpligt. Flera funktionschefer påpekar att ett agerande som innebär att man börjar betona ekonomiska aspekter för den egna enhetens budget innebär risker för det framtida samarbetet - "så gör man bara inte". På en direkta fråga om hur situationer av detta slag hanteras ges olika svar; att hänvisa till "vad som blir bäst för koncernen totalt sett" förfaller vara det argument som av dessa funktionschefer anses vara socialt mest acceptabelt. I fallstudieföretag Cesar förekommer därutöver i icke obetydlig omfattning ett argument som är relaterat till de fördelar och nackdelar som kan finnas i den s.k. "specifikationen".

En viss andel av de studerade funktionscheferna argumenterar på ett sätt som starkt avviker från vad som beskrivits ovan; dessa funktionschefer uppger att de i mycket stor omfattning hämtar förhandlingsargument från månadsrapporterna. De uppger också att de gör direkta kopplingar till den egna enhetens budget vid förhandlingar med interna motparter. De uppger att de är fullt medvetna om att detta beteende ses med oblidla ögon av vissa kolleger men de hävdar med enfaset att "VD har sagt att vi skall jobba med delegerat ekonomiskt ansvar, då tycker jag att det är tjänstefel att inte ha sin egen budget i tankarna". Denna senare typ av beteende observeras i första hand i fallstudieföretag Bertil; men observeras också i viss omfattning i fallstudieföretag Cesar. De funktionschefer som uppger att frekvent använder rapporter i interna förhandlingar förefaller ha integrerat denna användning i sina arbetsvanor på ett medvetet och systematiskt sätt. De kan på ett övertygande sätt redogöra för de stora förhandlingstaktiska fördelar som är förknippade med förhandlingsargument hämtade ur rapporterna. Fördelarna kan, enligt funktionschefernas uppfattning, förklaras med den legitimitet som tillskrivs sådana argument. Trots den förhandlingstaktiska potential som sålunda förefaller ligga fördold i användning av rapporter kan - som inledningsvis påpekats - denna typ av användning endast observeras hos ett begränsat antal funktionschefer. Samtliga de funktionschefer som ansetts använda rapporter systematiskt vid förhandlingar registreras för såväl hög rapportanvändningsfrekvens som för en stor kunskap om rapportsystemet. Denna iakttagelse tolkas som en antydning om någon form av samband mellan en hög frekvens i rapportanvändningen, hög kunskap om rapportsystemet och utnyttjande av rapporter i interna förhandlingar (det eventuella sambandets riktning kommer att diskuteras i avsnitt 5.2).

Vid förhandlingar med sidoordnade kolleger beaktas regelmässigt ett stort antal parametrar. Priset är en parameter som normalt beaktas i de överenskommelse som förhandlingen resulterar i, därutöver förefaller det vara mer regel än undantag att ytterligare ett antal andra parametrar ingår i förhandlingsresultatet. Dessa parametrar saknar inte sällan direkta samband med den aktuella huvudtransaktionen; det kan illustreras med följande: "jag accepterar ditt pris på produkt A förutsatt att du lånar ut några gubbar som hjälper till vid inventeringen". Förekomsten av "villkorade" överenskommelser av ovan beskrivet slag förefaller vara mycket utbredd. De kan observeras hos praktiskt taget samtliga studerade funktionschefer; hos vissa förefaller dock omfattningen vara klart högre än hos andra. Bland de funktionschefer där sådana överenskommelser är frekvent förekommande kan indikationer på viss typ av social relation urskiljas. De "villkorade" överenskommelserna tolkas som en relation i komplexa nätverk av tjänster och gentjänster. Dessa överenskommelser uppges i allmänhet bli infriade och bland de funktionschefer som ingår i sådana nätverk beskrivs överenskommelserna som grundstenar i långsiktiga förtroendefulla samarbetsrelationer. Relationer med stora inslag av villkorade överenskommelser och långsiktigt förtroendefulla samarbetsrelationer identifieras inte bara inom en viss division utan också mellan divisioner. I några fall görs observationer som tyder på att även vissa externa kunder och vissa externa leverantörer kan fungera som integrerade delar av dessa nätverk av "villkorade" tjänster och gentjänster. De "villkorade"

överenskommelserna förefaller långt ifrån alltid bli registrerade i den ekonomiska redovisningen på ett fullständigt och korrekt sätt. Den registrering som görs i den ekonomiska redovisningen är ofta begränsad till att gälla den aktuella huvudtransaktionen. Övriga villkor förefaller leva kvar som någon slags moralisk förpliktelse som väntar på att infräs i framtiden; inte sällan dokumenteras överenskommelsen endast i form av de anteckningar som vissa funktionschefer gör i sin "svarta bok".

Ovan redovisade observationer av "villkorade" förhandlingsresultat ger utrymme för flera tolkningar. En möjlig tolkning är att vissa funktionschefer är omedvetna och andra medvetna om att åtgärder som berör flera organisatoriska enheter kan lösas på olika sätt, och att olika åtgärder ger olika ekonomiska effekter för de inblandade enheternas budgetutfall. De medvetna funktionschefer kan i denna tolkning antas anpassa sitt beteende i enlighet med t.ex. antaganden om egenintresset stora betydelse. Mot bakgrund av övriga data som insamlats om de funktionschefer som enligt denna tolkning skulle betraktas som "omedvetna" framstår inte som rimlig. En alternativ tolkning är att det ekonomiska styrsystemet ger utrymme för individuella variationer (Steward, 1982). Den organisatoriska differentiering som gjorts och det ekonomiska ansvar som delegerats till funktionschefer förefaller kunna utöva en större påverkan på vissa funktionschefernas beteende än på andras. Observerade olikheter i dessa förhandlingar och rapportanvändning kanske snarare bör tolkas i termer av lojalitet; lojalitet mot den egna organisatoriska enhetens ekonomiska utfall alternativt lojalitet mot det sociala nätverket eller kanske mot produktionsprocessen i termer av mål av typen "produktionen måste löpa" - jämför vertikal och horisontella styrprocesser, Östman, 1994.

Förhandlingar med externa motparter

Den externa upphandlingen av varor och tjänster i fallstudieföretagen Bertil och Cesar är stor och innebär ofta omfattande förhandlingar med leverantörer. Detta motiveras med den betoning av hög kvalitet och avancerad teknologi som bl.a. finns uttryckt i koncernernas affärsstrategier och som förefaller genomsyra funktionschefernas ageranden. Även försäljning av företagets produkter innebär en omfattande förhandlingsverksamhet med externa kunder och andra externa intressenter. Detta motiveras också med den högteknologiska karaktären på företagets produkter. En omfattande personlig medverkan i förhandlingar med externa motparter observeras för samtliga studerade funktionschefer. Medverkan är framförallt omfattande i upphandlingar från externa leverantörer, men även i förhandlingar med externa kunder medverkar funktionschefer oavsett funktionstillhörighet från tid till annan.

Användning av rapporter i samband med förhandlingar med externa motparter kan endast observeras i viss begränsad omfattning. Denna användning är i allmänhet av relativ enkel form och kan illustreras med att funktionschefer hämtar uppgifter direkt ur rapporter för att använda dem som förhandlingsargument:

- en försäljare hänvisar i förhandling med en kund till sin månadsrapport och hävdar att bruttovinsten föregående period inte tillåter honom att ge någon ytterligare rabatt;
- en inköpare hävdar i förhandling med en underleverantör att enligt månadsrapporten har leverantören under föregående år fakturerat för x kr vilket rimligen borde motivera en prisjustering
- en reklamchef hänvisar till sin månadsrapporter för att övertyga en leverantör att han aldrig betalat mer än y kr för viss typ av reklamtjänst.

De ekonomiska aspekterna betonas enligt funktionscheferna vid såväl upphandlings- som försäljningsförhandlingar. Ett ekonomiskt sunt agerande och ett tillvaratagande av koncernens ekonomiska intresse uppges vara betydelsefulla moment i de förväntningar som funktionscheferna anser sig vara utsatta för från såväl överordnade chefer som från sidoordnade kollegor. Vissa observationer framstår som svårtolkade med avseende på den ovan återgivna prioriteringen mellan ekonomiska och andra (t.ex. tekniska och säkerhetsmässiga) aspekter i förhandlingar. Följande beskrivning kan illustrera detta "... först förhandlar vi med leverantören i två månader om hur prylen skall se ut, sedan kör vi igenom prisförhandlingen på två timmar - men under dom två timmarna är vi stentuffa"! Givet det nedlagda arbetet - två månader - och den sannolika förekomsten av tidsmässiga restriktioner kan det finnas anledning att ställa en fråga om vilket utrymmer som återstår för prisförhandlingar och för rapportanvändning? Kanske bör rapportanvändning i dessa sammanhang snarare tolkas i termer av en ritual än som något instrumentellt?

4.2.5 Meningsskapande rapportanvändning

I avsnitten ovan riktas intresset mot användning av rapporters informationsinnehåll; när och hur har rapporten beaktats vid ansvarsmätningen, vid beslutsfattandet, vid lärandet respektive vid förhandlingen? I tidigare forskning har ett betydande intresse också ägnats åt sådan användning av rapporter som anses vara intimt förknippad med och som anses få sin betydelse i det sociala sammanhanget. Rapportens *symboliska* betydelse sätts i centrum för intresset medan intresset för rapportens informationsinnehåll (= redovisningsmått) ges en lägre dignitet. Frågor med rötter i redovisningsteori och psykologisk teoribildning får lämna plats för en ökad influens från socialpsykologisk teoribildning. Föreställningen om en rapportmottagare som sitter ensam på sitt tjänsterum och reflekterar över innehållet i sin månadsrapport får lämna plats för en föreställning där rapportmottagaren befinner sig i sociala interaktion med andra individer då han använder sin rapport.

Tio-i-topp lista

I tidigare forskning förekommer iakttagelser om att det för en viss individ kan upplevas betydelsefullt att kunna visa personer i sin omgivning att man gjort en god prestation (Simon, 1954) och iakttagelser om att rapporter kan vara ett medel för att bygga upp ett gott renommé som kan vara till nytta i framtida interna interaktioner - *goodwill capital*, Mouritsen, 1990. Denna studies datamaterial ger underlag för

liknande iakttagelser. Rapportanvändning i samband med s.k. Tio-i-topp-listor kommenteras i ett antal intervjuer. Flertalet identifierade listor baseras på intäkts- och resultatmått och har följaktligen identifierats i intervjuer med funktionschefer tillhörande försäljningsfunktionen. Likartade listor förekommer också i andra funktioner. I vissa fall är dessa listor direkt baserade på rapportdata i andra fall baseras de på data uttryckta i verksamhetstermer; t.ex. antal olycksfall, upparbetsgrad i timmar. I det senare alternativet är listorna baserade på data från andra informationskällor än rapporter. Datamaterialet ger emellertid också antydningar om att det förekommer stora olikheter mellan enskilda funktionschefer i detta sammanhang. För vissa funktionschefer förefaller det vara mer betydelsefullt än för andra att kunna visa att man t.ex. överträffat sin budget.

Konvergens genom social interaktion - ideologiska kluster

Några av de studerade funktionscheferna har gemensam överordnad chef. Härigenom skapas vissa förutsättningar för jämförelse mellan de beskrivningar som funktionscheferna lämnar om den överordnade chefens arbetsvanor. Beskrivningarna visar sig vara mycket samstämmiga inte minst när det gäller påståendet att den gemensamme chefen är en ovanligt stor användare av rapporter och att han har en ovanligt positiv attityd till rapporter. Av intervjudata framgår det vidare att de två funktionscheferna själva har en rapportanvändningsfrekvens som klart överstiger genomsnittet och att båda likaledes uttalar en klart positiv attityd till rapporter. De två funktionscheferna uppger att de tror sig veta att flertalet övriga funktionschefer i den aktuella enheten inte bara har en positiv attityd till rapporter utan att de också använder rapporterna relativt ofta. En likartad observation med motsatt förtecken görs också. I denna observation uppger de båda funktionscheferna att den överordnade chefen endast använder rapporter i enstaka fall och att han ger uttryck för en direkt negativ attityd till rapporter. De två studerade funktionscheferna uppvisar motsvarande karakteristika som de tillskriver sin överordnade chef.

Flera olika utgångspunkter kan väljas vid tolkning av de två ovan redovisade observationerna. Startpunkten kan tas i antagandet om egenintressets stora betydelse och funktionschefernas beteende kan tolkas som uttryck för en anpassning av beteendet till överordnade chefens beteende. I tidigare forskning förekommer antaganden om att social interaktion tenderar att leda till konvergens i såväl föreställningar som beteende (Thomson, 1967). Liknande antagande görs också i andra sociala sammanhang och i annan teoribildning (Homan, 1961 enligt Roethlisberger, 1977). En alternativ utgångspunkt är att tolka dessa likheter som resultatet av konvergens av föreställningar skapade genom frekvent social interaktion inom en avgränsad del av en organisation. Enligt en sådan tolkning betraktas både användningsfrekvens och attityd till rapporter som uttryck för det normsystem som existerar inom respektive organisationsdel; som indikationer på förekomst av homogena värdesystem eller *ideologiska kluster*.

Utebliven ickeanvändning och gemensamma värderingar

Det framgår av redovisning ovan att viss användning av månadsrapporter observeras hos samtliga de studerade funktionscheferna (*Alla* använder månadsrapporten; 4.1). Inte ens någon av de funktionschefer som vid urvalet av intervjupersoner betraktas som potentiella ickeanvändare klassificeras som ickeanvändare. Denna iakttagelse skall jämföras med den rad av iakttagelser av *ickeanvändning* som finns redovisade i tidigare forskning. Olika förklaringar kan ges till denna "avsaknad" av ickeanvändning. Refererade iakttagelser om ickeanvändning ligger ett antal år tillbaka i tiden och en möjlig tolkning är att den empiriska företeelsen inte längre existerar (= vid tiden för den tredje fallstudiens genomförande, dvs. 1991). Med denna tolkning skulle företeelsen av ena eller andra orsaken ha upphört att existera. Kanske har en ökad förändringstakt, hårdare konkurrensförhållanden, eller större krav från kapitalmarknadens aktörer utplånat möjligheten för en ickeanvändare att överleva som funktionschef? Att lämna denna iakttagelse med en sådan tolkning skulle strida mot den ansats som valts för denna studie; dvs. strävan att låta insamlade data "tala". Den diskussion som förs nedan är ett försök att fullfölja strävan att utnyttja ansatsen med upprepade jämförelser för att försöka generera förklaring till varför någon ickeanvändning inte kunnat observeras.

I anslutning till redovisningen av "avsaknaden" ovan beskrevs de administrativa rutiner som hanterar den fysiska rapportdistributionen. I fallstudieföretaget Bertil innebär distributionen att månadsrapporterna skickas med internpost från dataavdelningen direkt till respektive funktionschef. I Cesar skickas samtliga månadsrapporter först till ekonomichefen på respektive enhet. Ekonomichefen skriver frågor och kommentarer i rapporten och skickar den vidare till respektive rapportmottagare. Funktionscheferna uppger att de anser sig förpliktigade att ta del av och ibland besvara kommentarerna. En alternativ förklaring till "avsaknaden" vore att tillskriva den administrativa rutinens specifika utformning ett avgörande förklaringsvärde. En sådan slutsats skulle söka sina rötter i föreställningen att organisatoriska och administrativa arrangemang kan utöva påverkan på organisationsmedlemmarnas beteende. Någon sådan slutsats formulerades dock inte och det främsta motivet är att det insamlade datamaterialet inte till fullo kan anses vara helt utnyttjat i någon av tolkningarna ovan - datamaterialet anses ha mer att "säga".

Vid de successiva jämförelserna av data insamlade i fallstudieföretagen Bertil och Cesar växer en kategori fram som bedöms kunna medverka till att sprida bättre ljus över frågan om varför inte några ickeanvändare förekommer i studiens datamaterial. I båda företagen genomförs årliga uppföljningsmöten och samtliga funktionschefer deltar i dessa möten. I Cesar finns på dagordningen för dessa möten en obligatorisk punkt som innebär att respektive ansvarig funktionschef förväntas muntligen förklara eventuella avvikelser i föregående års verksamhetsplan och budget; dvs. dagordningspunkten innebär ett förväntat *tillbakablickande*. Denna dagordningspunkt kommenteras av flertalet funktionschefer, inte bara vid intervjuer som genomförs i tidsmässig närhet av den årliga uppföljningen, utan också vid andra tidpunkter på året. Dessa frekventa anspelningar tolkas som ett uttryck för att det

förväntade tillbakablickandet tillskrivs en viss betydelse. Den bild av de årliga uppföljningsmötena i Bertil som förmedlas genom intervjuerna tyder på att dessa möten tenderar att vara inriktade mot det kommande årets verksamhet, dvs. ett *framåtblickande*. En benägenhet att betona ett "framåtblickande" i Bertil stöds också av ett antal andra indikationer. Bland annat finns det i intervjumaterialet från detta fallstudieföretag en rad uttalanden av typen: "Vad som hände förra året är glömt och begravt, nu satsar vi på att nästa år skall bli bra". Detta uttalande kan jämföras med att funktionscheferna (i alla fallstudieföretagen) oupphörligen betonar att de anser sig leva under förväntningen att antingen göra godtagbara prestationer eller att riskera att förlora sin chefsbefattning. Att mot bakgrund av dessa utsagor göra en ordagrann tolkning av uttalandet "glömt och begravt" förefaller inte rimligt; vad som hänt föregående år kan inte förväntas vara varken glömt eller begravt. Det framstår snarare som något som varje funktionschef får bära med sig oavsett om det är något positivt eller något negativt. En rimligare tolkning av uttalandet "glömt och begravt" är istället att lyfta fram uttryckets symboliska innehåll. Uttalandet tolkas som uttryck för en företagsgemensam värdering i Bertil där *framåtblickande* utsagor uppfattas som positivt värdeladdade.

Alternativa tolkningar kan också göras av den iakttagna benägenheten att i respektive fallstudieföretag betrakta *tillbakablickande* alternativt *framåtblickande* som något positivt värdeladdat. Utgångspunkten för tolkningen kan tas i ett antagande där styrsystemets instrumentell roll tillskrivs stor betydelse. Benägenhet till *tillbakablickande* kan då tolkas som resultatet av effektiva tekniska lösningar på ett behov av operativ kontroll. På motsvarande sätt kan en benägenhet till *framåtblickande* tolkas som resultatet av en framgångsrikt implementerad marknadsorienterad affärsstrategi. Givet ställningstagandet att i denna studie prioritera ned intresset för styrsystemets påverkan fokuseras intresset på en tolkning som betonar påverkan genom social interaktion. *Framåtblickande* respektive *tillbakablickande* tolkas som kvalitativa värden av en teoretisk kategori och som uttryck för ett överlagrat system av gemensamma värderingar. Med en sådan tolkning framstår varje enskilt tillfälle av rapportanvändning i Cesar som en bekräftelse och en förstärkning av detta värdesystem och rapportanvändning blir ett inslag i de sociala processer varigenom signaler oupphörligen levereras till funktionschefer. Den administrativa lösning som valts i Cesar när det gäller distributionen av månadsrapporter tolkas på motsvarande sätt som en manifestation av och en förstärkning av denna gemensamma värdering. Det gemensamma - framåtblickande - värdesystem som med denna tolkning tillskrivs fallstudieföretag Bertil saknar motsvarande möjlighet att ge ett symboliskt stöd för användning av rapporter. I datamaterialet förekommer emellertid observationer som indikerar förekomsten av andra gemensamma värdesystem som kan verka främjande / hindrande på rapportanvändning. Det kan inte uteslutas att de positiva värdeladdningar som i Bertil förknippas med delegering av ekonomiskt ansvar respektive i Cesar förknippas med kravet på systematik, noggrannhet och detaljerad planering kan ses som möjliga moment i sådana överlagrade gemensamma värdesystem.

Rapportanvändning som inträdesbiljett

Ett begränsat antal funktionschefer uppger att de "i tid och otid viftar med rapporterna". De motiverar detta agerande med att de vill förmedla tydliga signaler om att de fäster stort avseende vid verksamhetens ekonomiska effekter - "man måste visa chefen att man är intresserad av ekonomisk information". I de fortsatta diskussionerna utvecklar dessa funktionschefer motiven för sitt beteende enligt följande. Valet av kandidater för befordran till företagsledande befattningar antas ske på grundval av en profil som preciserar vissa önskvärda egenskaper. För att komma ifråga för befordran till befattningar på företagsledningsnivå bör potentiella kandidater därför visa att de har de "rätta" intressena och gör de "rätt sakerna" - preciserade genom profilen. Att manifesterar ett intresse för ekonomisk information genom att "vifta" med rapporterna anses av funktionscheferna vara något som av överordnade chefer kan uppfattas som något "riktigt". Flertalet observationer av sådant beteende görs i fallstudie Bertil, och i Cesar görs endast några enstaka observationer som tolkas som uttryck för föreställning att rapportanvändning kan spela rollen av "inträdesbiljett" till företagsledande befattningar. Denna form av rapportanvändning tolkas i termer av symbolik och användningen ses som ett uttryck för grupptillhörighet - eller mer precist en önskan om viss framtida grupptillhörighet.

Språkutveckling i samband med rapportanvändning

Den sociala interaktionens effekter antas vara möjliga att urskilja i utvecklingen av det *språk* som nyttjas i en organisation och det ekonomiska styrsystemet antas kunna spela en viss roll i denna språkutveckling. Under intervjuerna identifieras en rad ord och uttryck vars ursprung kan spåras till rapportanvändning eller mer precist till begreppsapparaten runt det ekonomiska styrsystemet. Traditionella redovisningsbegrepp som resultatansvar, omkostnader, vinstmarginal etc. förefaller vara inkorporerade i funktionschefernas dagliga språkbruk. Utnyttjandet av dessa begrepp tolkas som sediment från skeenden då begreppen introducerats i organisationen och då begreppen (kanske?) medverkade till att synliggöra organisatoriska företeelser. Vissa i tiden mer närliggande skeenden tolkas som uttryck för en språkutveckling i anslutning till rapportanvändning. Något år före studiens genomförande etableras en kvalitetsfunktion i ett av fallstudieföretagen och några av de studerade funktionscheferna är ansvariga för dessa nyligen etablerade kvalitetsenheter. Dessa funktionschefer kan med stor utförlighet beskriva hur olika åtgärder vidtogs vid etableringen. Det framkommer av dessa historieber beskrivningar att behovet av att lyfta fram kvalitetskostnadernas betydelse var ett viktigt motiv för etableringen av funktionen. Det arbete som lett fram till en precisering av begreppet kvalitetskostnad och till införandet av en löpande mätning av kvalitetskostnader nämns som exempel på genomförda etableringsåtgärder. Dessa åtgärder anses ha medverkat till att *synliggöra* vissa organisatoriska skeenden; "nu har kvalitetskostnader blivit något man kan ta på".

Om ägandet av data - något om makt?

I litteraturöversikten kommenteras forskning där organisationen betraktas som en arena där motstridiga intressen hanteras och där förekomsten av maktkamp mellan individer och grupper av individer beaktas. Perioder av maktkamp och förändringar varvas med perioder av jämvikt. Under genomförandet av en av fallstudierna gör koncernchefen ett uttalanden med innebörden att koncernen står inför en ekonomisk kris. Detta uttalande skapar en unik möjlighet att göra observationer av förändringar över tiden; vissa av intervjuerna görs under en period av jämvikt och vissa under en period av förändring.

Funktionscheferna vid en viss subdivision gör upprepade anspelningar om att de anser sig förvägrade tillgång till ett siffermaterial som antas finnas på subdivisionens ekonomiavdelning. En sådan anspelning kan låta på följande sätt; "jag vet att dom (= ekonomiavdelningen) följer upp det här, men när jag vill veta detaljerna så verkar det vara så förfärligt jobbigt att få fram uppgifterna. Jag har fått för mig att dom inte vill ge mig uppgifterna - och det är inte bara jag som har sådana erfarenheter". Detta och liknande uttalanden registreras på den bandspelare som utnyttjas under intervjuerna men författaren fäster inledningsvis inte något avseende vid dem. I en av de intervjuer som genomförs vid denna subdivision efter krissignalerna gör en funktionschef ett uttalande med ungefär följande lydelse "nu har det blivit legitimt att visa intresse för kostnader, nu kan man gå till ekonomiavdelningen och kräva att få veta - nu är det slut på hemlighetsmakeriet". Denna kommentar väcker författarens intresse och initierar en förnyad avlyssning av banden från tidigare intervjuer, och de ovan nämnda anspelningarna kommer därvid att framstå som betydelsefulla. Vid de förnyade bandavlyssningarna framkommer det också att den ekonomiska information som vidarebefordras till övriga anställda vid den aktuella divisionen är starkt begränsad. Informationen är primärt orienterad mot volymuppgifter medan uppgifter uttryckta i ekonomiska termer t.ex. lönsamhet endast delges högre befattningshavare. Att det kan vara motiverat att behandla viss ekonomisk information med stor restriktivitet är helt odiskutabelt. Den interna spridningen av ekonomisk information får därför anses vara en avvägningsfråga bl.a. betingad av kontextuella förutsättningar som konkurrenssituationen etc. Det framstår dock som helt otvetydigt att ekonomichefen i den aktuella subdivisionen är mycket restriktiv när det gäller distribution av ekonomisk information - med eller utan divisionschefens god minne. Denna restriktivitet gäller inte bara spridning av information till anställda i allmänhet utan också spridning av ekonomisk information till ekonomiskt ansvariga funktionschefer. Denna restriktivitet innebär en klar avvikelse i förhållande till informationsspridningen i övriga studerade divisioner.

Utgångspunkten för att tolka denna iakttagelse kan tas i någon kontextuellt betingad förutsättning, t.ex. att den aktuella divisionen arbetar under en pressad konkurrenssituation på produktmarknaden. En sådan utgångspunkt skulle kanske leda fram till en förklaring där den instrumentella funktionen sätts i centrum. En alternativ utgångspunkt vore att fokusera intresset på motstridiga viljor och att tolka koncernchefens hot om en närliggande kris som en faktor som utlöser förändring och

rubbar den relativa jämvikt som råder i fallstudieföretaget. Vid tiden för krissignalerna dominerar i den aktuella subdivisionen ett förhållningssätt beträffande spridning av ekonomisk information som kan betecknas som restriktivt jämfört med andra subdivisioner inom den aktuella koncernen. Krissignalerna antas medverka till att skapa förutsättningar för förändringar i existerande maktstruktur. Den maktbas utifrån vilken subdivisionens ekonomichef antas ha upprätthållit den noterade restriktiviteten blir rubbad. Vissa funktionschefer uppfattar att det blivit legitimt att kräva ökad tillgång till ekonomisk information på detaljnivå. I denna tolkning lyfts mytiska påståenden av typen "kunskap är makt" och tillgången till respektive *ägandet* av information fram som en aspekt av sociala processer. Tolkningen innebär dels att *ägandet* (tillgången) till den ekonomiska informationen kan upplevas som en komponent i en maktbas och dels att ekonomichefen utnyttjat sitt ägande. Kanske i en fast förvisning om att detta förhållningssätt främjar den organisatoriska effektivitet, kanske i termer av egenintresse, anseende och makten att säga "nej" när det gäller att få tillgång till viss information? Tolkningen är spekulativ men den ligger helt i linje med iakttagelser om förekomsten av politiska processer i samband med utformning av rapportsystem. Urvalet av de befattningshavare som skall få tillgång till viss rapport har bl.a. ansetts vara en process med inslag som kan tolkas i termer av makt (Markus & Pfeffer, 1983).

4.3 Hur ofta används rapporterna?

Genom formuleringen "... använder dem mycket ofta sällan aldrig" i den ursprungliga observationen uppmärksammas en dimension av rapportanvändningen som svarar mot frågan *hur ofta*. Denna dimension benämns *användningsfrekvens* och tilldelas genom syftesformuleringen "... hindrar respektive främja ..." en speciell roll i försöket att förklara observerbara olikheter i rapportanvändning. I detta avsnitt redovisas data om de användningsfrekvenser som observeras i intervjuer med de studerade funktionscheferna. I detta avsnitt diskuteras också frågan om den betydelse som respektive funktionschef tillskriver rapporter relativt andra informationskällor. Kan denna betydelse spela någon roll för användningsfrekvensen? Avsnittet inleds med en kort repetition av studiens undersökningsdesign (3.2) och urvalsprocedur (3.3):

- urvalet av funktionschefer i den andra fallstudien (= Bertil) inriktas mot funktionschefer som förväntas ha en hög rapportanvändningsfrekvens; s.k. "potentiella" storanvändare. I det gjorda urvalet eftersträvas en minimering av förväntade olikheter med avseende på användningsfrekvens (Yin, 1984)
- urvalet i den tredje fallstudien inriktas mot funktionschefer som förväntas ha en låg rapportanvändningsfrekvens; s.k. "potentiella" ickeanvändare. Vid urvalet i den tredje fallstudien eftersträvas en maximering av förväntade olikheter med avseende på användningsfrekvens i förhållande till den andra fallstudien (Yin, 1984)
- i den tredje fallstudien görs också ett begränsat urval av "potentiella" storanvändare

- den slutliga klassificeringen av respektive funktionschef baseras på data från de observationer som görs under respektive intervju.

4.3.1 Storanvändare och sällananvändare

Klassificeringen av funktionschefer i termer av storanvändare och sällananvändare baseras på intervjudata (3.3). Intervjun med funktionscheferna är uppbyggd runt tre s.k. användningssituationer (3.6.6) och frågan om *hur ofta* respektive funktionschef använder sin månadsrapport skattas på en tregradig skala i var och en av de tre situationerna. Användningsindex 1 motsvara en låg och index 3 en hög användningsfrekvens. 26 funktionschefer klassificeras som storanvändare - 21 från fallstudie Bertil och 5 från fallstudie Cesar.

Användnings-situation:	Index:			Antal ip
	1	2	3	
Månadskifte	0	1	20	21
Budgetuppställ.	0	0	21	21
Löpande verksamh.	2	4	15	21

Fig 4.2 Användningsindex frekvens per användningssituation
Storanvändare från Bertil

Användnings-situation:	Index			Antal ip
	1	2	3	
Månadskifte	0	2	3	5
Budgetuppställ.	0	0	5	5
Löpande verksamh.	0	2	3	5

Fig 4.3 Användningsindex frekvens per användningssituation
Storanvändare från Cesar

Kommentarer:

- den användningsfrekvens som observeras i användningssituationerna månadsskiften och budgetprocess skattas som hög (= index 3) för praktiskt taget samtliga storanvändare
- en stor spridning förekommer i den användningsfrekvens som observeras i samband med löpande verksamhet - för några storanvändare anses det motiverat med lägsta index.

I figuren nedan redovisas skattningar på basis av intervjudata för de funktionschefer som klassificeras som sällananvändare - alla 18 från fallstudie Cesar.

Användnings-situation:	Index			Antal ip
	1	2	3	
Månadskifte	13	4	1	18
Budgetuppställ.	12	6	0	18
Löpande verksamh.	16	2	0	18

**Fig 4.4 Användningsindex frekvens per användningssituation
Sällananvändare från Cesar**

Kommentar:

- den användningsfrekvens som observeras i de tre användningsituationer skattas (med något undantag) som låg eller normal (= index 1 eller 2)
- vid jämförelse med motsvarande frekvensfördelningar för storanvändare kan viss förskjutning av tyngdpunkten urskiljas
- betydelsen av att baseras klassificeringen på tre index manifesteras i figuren. En av de funktionschefer som anses berättigad till index tre i användning vid månadskiftena blir trots detta slutligen klassificerad som sällananvändare

Den slutliga klassificeringen av funktionschefer i storanvändare respektive sällananvändare görs med hjälp av ett summaindex (= en addering av funktionschefens index i de tre användningsituationerna). Resultaten av denna s.k. slutliga klassificering redovisas i avsnitt 3.4. En jämförelse mellan den klassificering som är baserad på ekonomichefernas kunskap om respektive individ och den klassificering som är baserad på data från intervjun visar att på en total överensstämmelse. Den utnyttjade proceduren för urval och klassificering av funktionschefer har (givet föreliggande studies behov) bedömts som rimligt tillförlitlig.

4.3.2 Är användningsfrekvens ett uttryck för betydelse?

Rangordningsenkäten

En utgångspunkt för denna studie är att rapporter antas vara en betydelsefull komponent i organisationens ekonomisk styrsystem. Det anses därför inte finnas något behov av stöd för detta antagande i mer allmänna termer. Det anses däremot angeläget att undersöka om den betydelse som en funktionschef tillskriver rapporter samvarierar med funktionschefens användningsfrekvens. Behovet kan tydliggöras genom följande frågeformulering: Anser alla storanvändare att rapporter är mycket betydelsefull och anser alla sällananvändare att rapporter är mer eller mindre betydelselösa? Frågan om vilken betydelse som rapportmottagare tillskriver rapporten har ägnats ett visst intresse i tidigare forskning och i en rad studier har olika typer av mätningar redovisats. Någon extern referens förekommer sällan i dessa mätningar - betydelsefull i förhållande till vad? I denna studie har en möjlighet till jämförelser med externa referenser skapats genom det intresse som ägnas åt användning av andra informationskällor. Det genom rangordningsenkäten insamlade datamaterialet förväntas slutligen också ge möjlighet till avstämning av de data som insamlats i intervjuens muntliga del - "a second slice of data" skulle kanske Glaser & Strauss (1967) ha kallat dessa data.

Om studiens datamaterialet skulle ge tydligt stöd för en samvariation enligt ovan skulle det finnas anledning att noga penetrera denna iakttagelse. En sådan iakttagelse skulle sannolikt föranleda en omformulering av undersökningskategorierna och undersökningsmodellen. Syftet med den s.k. rangordningsenkäten (Bilaga 4) är primärt att försöka fånga upp antydningar till förekomsten av ett samband mellan den betydelse som tillskrivs rapporter och användningsfrekvensen. Insamling av rangordningsdata genomförs i slutskedet av intervjun. Respektive funktionschef ombeds att rangordna ett urval av informationskällor med avseende på den betydelse som han anser att informationskällan spelar för honom. För var och en av de tre s.k. användningssituationerna ges sju fasta svarsalternativ samt ett öppet alternativ med möjlighet till komplettering. De fasta svarsalternativen motsvarar de s.k. Alternativa Informationskällorna (3.6.5); dvs. rapporter, överordnad chef, underställda chefer, ekonomiavdelningen, andra avdelningar (= sidoordnade kolleger), externa källor och svarta böcker. Vid insamlingen förekommer det inte något bortfall och redovisningen nedan omfattar således data från 44 enkäter. Alla enkäter är dock inte fullständigt ifyllda; dels anser några få funktionschefer att de inte har underlag för att lämna svar i viss användningssituation, dels anser ganska många funktionschefer att det "räcker" med färre än fyra markeringar på vissa användningssituationer. Endast cirka var fjärde funktionschefer gör sålunda fyra markeringar för varje användningssituation.

Rapporters betydelse relativt andra informationskällor

I figuren nedan sammanfattas enkätsvaren; samtliga svarsmarkeringar (381 stycken) från samtliga accepterade enkäter (44 stycken) har fördelats på de åtta svarsalternativen. Redovisningen görs i absoluta tal.

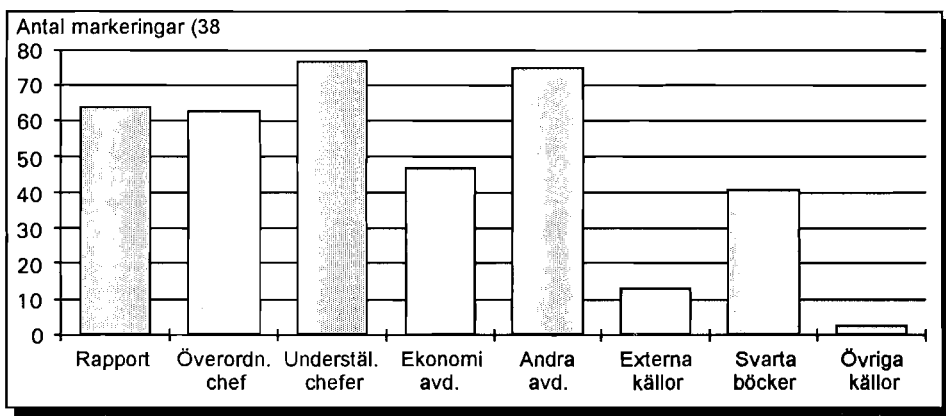


Fig 4:5 Rapporters betydelse relativt vissa andra informationskällor - enligt rangordningsenkäten

Kommentar:

- fyra till sex informationskällor anses av funktionscheferna vara betydelsefulla vid ekonomisk styrning - rapporter förefaller kunna vara en av dessa
- den jämna fördelningen på fyra till sex informationskällor stöder den iakttagelse om mångfald som framkommit i intervjudata
- vid en jämförelse mellan intervjudata och rangordningsdata kan en olikhet urskiljas. I intervjudata framstår s.k. operativa dokument som en mycket betydelsefull informationskälla men den informationskälla saknas helt i resultaten från rangordningsenkäten. Visserligen förekommer inte operativa dokument bland de sju fördefinierade alternativen men å andra sidan ger enkätutformningen möjlighet till komplettering genom det åttonde alternativet. Denna möjlighet till komplettering utnyttjas i några få enkäter men inget av dessa svar har samband med operativa dokument
- motiven till varför en stor betydelse tillskrivs en viss informationskälla beaktas inte i rangordningsenkäten. Mot bakgrund av intervjudata förefaller det rimligt att antaga att det förekommer mycket stora olikheter i de motiv som den enskilda funktionschefen baserat sina markeringar på.

Jämförelser med avseende på användningssituationer

De tre användningssituationerna representerar ett försök att ge en mer nyanserad bild av de skeenden som inkluderas i begreppet ekonomisk styrning. I figuren ovan har svarsmarkeringar från de tre användningssituationerna adderats utan viktning (vilket inte skall tolkas som ett uttryck för föreställningen att de tre situationerna är lika betydelsefulla!). I figuren nedan redovisas samtliga svarsmarkeringar fördelade på respektive användningssituation. Det totala antalet markeringar per användningssituation varierar något: månadsskiftet 125 stycken; budgetprocess 130; löpande verksamhet 126. Redovisning görs i absoluta tal.

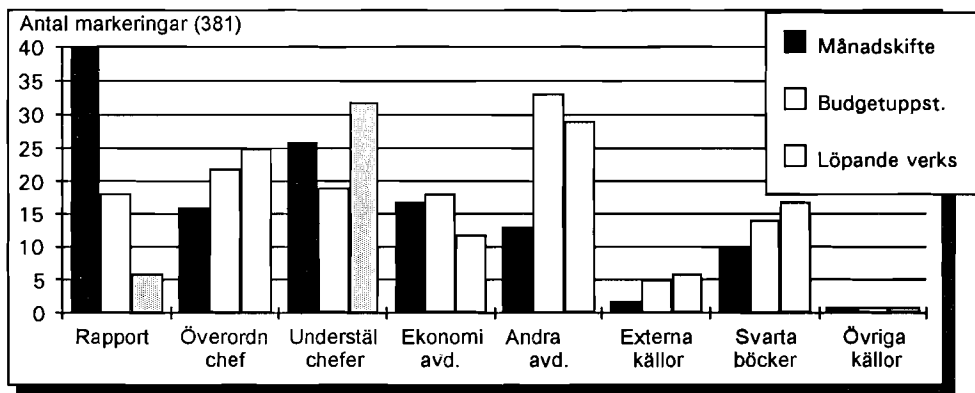


Fig 4:6 Informationskällors betydelse relativt användningssituation - enligt rangordningsenkäten

Kommentar:

- det olikheter med avseende på användningssituationer som framgår av figuren ger visst stöd åt föreställningen att den beskrivningsdimension som svarar mot frågan "när" kan vara av visst intresse
- i förhållande till föregående figur kan vissa olikheter noteras enligt följande
- vid månadsskiftena tillskrivs "rapporter" en dominerande roll, men även "underställda chefer" har markerats av mer än varannan funktionschef. En spekulativ tolkning kan vara att informationskällor som medierar information om det egna ansvarsområdet / verksamheten tenderar att stå i centrum för intresset i denna användningssituation
- vid budgetuppställandet tillskrivs "andra avdelningar" en ökad betydelse relativt figuren ovan. En spekulativ tolkning kan vara att de informationskällor som medierar information om förhållanden i andra delar av koncernen tenderar att stå i fokus i samband med budgetprocessen, kanske ett samband som bör diskuteras i termer av samordning? Det förhållande att koncernens försäljningsbolag inkluderas i kategorin "andra avdelningar" kan medverka till att förklara den förhållandevis låga betydelse som tillskrivs "externa informationskällor"
- i löpande verksamhet tillskrivs en relativt sätt ökad betydelse åt informationskällorna "överordnad chef", "underställda chefer" och "andra avdelningar". Endast ett fåtal funktionschefer tillskriver "rapporter" en stor betydelse. Vad kan förklara dessa funktionschefers specifika intresse - kanske unika arbetsvanor (se avsnitt 6.2)?
- sammanfattningsvis anses de iakttagelser som kan göras på basis av figuren överensstämma relativt väl med de tendenser som kan urskiljas i intervjudata.

Informationskällor och storanvändare / sällananvändare

Den primära frågan som rangordningsenkäten förväntas kunna besvara gäller eventuella antydningar till ett samband mellan användningsfrekvens och den betydelse som tillskrivs rapporter? I figuren nedan redovisas samtliga svarsmarkeringar (381 stycken) från samtliga accepterade enkäter (44 stycken) fördelade på de funktionschefer som klassificerats som sällananvändare respektive storanvändare. På grund av olikhet i samplestorlek (18 sällananvändare och 26 storanvändare) och olikhet i genomsnittligt antal gjorda markeringar (8,3 respektive 8,9) redovisas data i form av relativa frekvenser inom respektive grupp av användare.

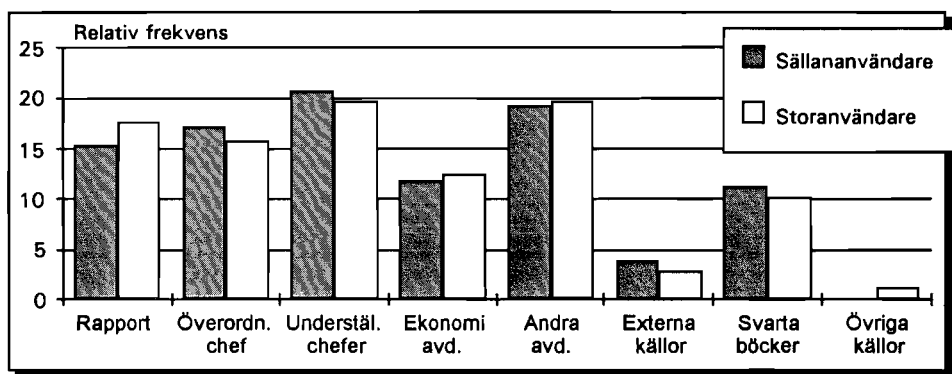


Fig 4:7 Informationskällors betydelse för sällan användare respektive stor användare - enligt rangordningsenkäten

Kommentarer:

- samma mönster med fyra till sex likvärdigt betydelsefull informationskällor som kan urskiljas såväl för stor användare som för sällan användare
- den skillnaden som kan urskiljas med avseende på rapporter betraktas som marginell, rapporter svarar för 15 % av de markeringar som gjorts av sällan användare och motsvarande värde för stor användare är 17 %.
- även för övriga informationskällor betraktas skillnaderna som marginella

Rangordning och stor användare / sällan användare

Vissa funktionschefer kan rangordna informationskällorna utan något besvär; andra uppger att de upplever vissa svårigheter med denna uppgift. Olikheten kan illustreras enligt följande: "Först kommer dessa två sedan kommer ingenting, kan jag inte få lov att sätta två "ettor?" Ett antal sådana kommentarer i kombination med det förhållande att tre av fyra funktionschefer väljer att göra färre än fyra markeringar tolkas som ett stöd åt tidigare redovisade iakttagelser om att många funktionschefer tenderar att endast använda ett begränsat antal informationskällor. Denna fokusering mot ett fåtal informationskällor anses också föranleda behovet av en närmare analys av det sätt på vilket funktionscheferna utnyttjat markeringen "ett", dvs. "mest betydelsefull". I figuren nedan redovisas svaret på frågan om vilken informationskälla som anses vara "mest betydelsefull" fördelat på stor användare och sällan användare.

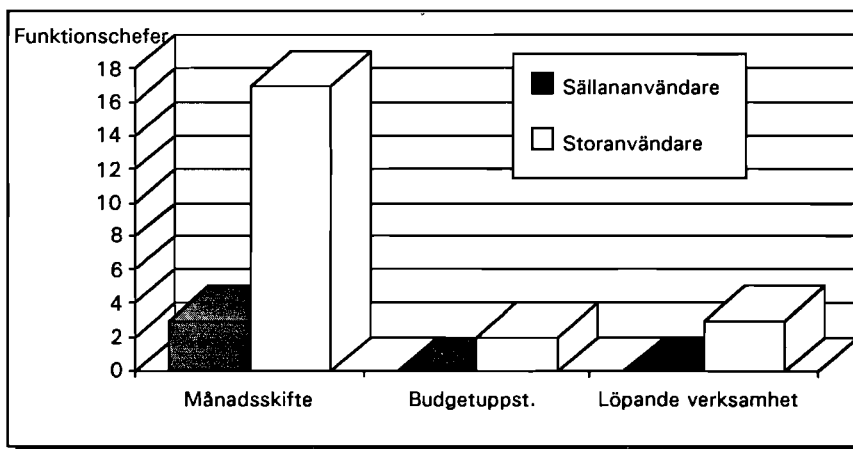


Fig 4:8 Rapporter som "mest betydelsefulla" informationskällan - enligt rangordningsenkäten

Kommentarer

- enligt intervjudata använder samtliga funktionschefer rapporterna i samband med att dessa blir tillgängliga vid månadsskiftena. Praktiskt taget samtliga funktionschefer (40 av 44) uppger enligt rangordningsdata att månadsrapporten är en av de fyra mest betydelsefulla informationskällorna i denna användningssituation. Om intresset fokuseras mot de funktionschefer som uppger att de anser att rapporter är den "mest betydelsefulla" informationskällan kan dock en viss olikhet mellan sällan användare och stor användare urskiljas. 17 % av sällan användarna (3 av 18) uppger att de anser att rapporter är den "mest betydelsefulla" informationskällan, medan motsvarande siffra för stor användare är 65 % (17 av 26).
- enligt intervjudata uppger praktiskt taget samtliga funktionschefer att de använder rapporter i samband med budgetuppställandet. Knappt varannan funktionschef (39 % eller 17 stycken av 44) uppger enligt rangordningsenkäten att de anser att rapporterna är bland de fyra mest betydelsefulla informationskällorna i denna användningssituation. Ingen av sällan användarna och endast två stor användare uppger att de anser att rapporter är den "mest betydelsefulla" informationskällan i denna användningssituation.
- enligt intervjudata är systematisk användning av rapporter i den löpande verksamheten begränsat till ett fåtal funktionschefer varav vissa dock uppger att de utnyttjar dem relativt frekvent. Enligt rangordningsenkäten uppger var sjunde funktionschefer (14 % eller 6 stycken av 44) att de anser att rapporter är bland de fyra "mest betydelsefulla" informationskällorna. Tre stor användare och ingen av sällan användarna uppger att de anser att rapporter är den "mest betydelsefulla" informationskällan i den löpande verksamheten.

4.3.3 Utgör storanvändare och sällananvändare två naturliga klasser?

Frågan om de två grupper som skapats med hjälp av användningsfrekvensen representerar naturliga eller fiktiva grupper introducerades i avsnitt 3.4. De successiva jämförelserna har inneburit ett idogt sökande efter likheter och olikheter mellan de funktionschefer som klassificerats som sällananvändare respektive som storanvändare. Detta sökande har varit inriktat mot egenskaper (eller kvalitativa värden på viss egenskap) som karakteriserar medlemmarna i en grupp, men som samtidigt inte kan identifieras hos medlemmarna i den andra gruppen. Ramen för sökandet bildas av de i undersökningsmodellen avgränsade undersökningskategorierna; verksamhet, styrsystem, sociala kontakter och individegenskaper. Då det insamlade datamaterialet från gruppen storanvändare sammanställs framträder en bild som ger ett mycket splittrat intryck

- vissa funktionschefer använder i första hand rapporter för att få information om vad som hänt inom deras verksamhetsområde; andra betonar snarare rapporternas betydelse för att bekräfta den bild de redan ansåg sig ha över den aktuella situationen
- om sålunda en hög användningsfrekvens observeras för en viss funktionschef i en viss användningssituation eller viss tillvad-kategori så är det långt ifrån säkert att en hög frekvens också observeras för denne funktionschef i en annan användningssituation eller annan till vad-kategori
- vissa använder företrädesvis sina rapporter i dialoger med underställd personal medan andra föredrar att taga med sig rapporten hem för att i lugn och ro kunna sitta och "reflektera" över rapportinnehållet

Den bild som framträder då datamaterialet från sällananvändare sammanställs är minst lika splittrad och olikheter förfaller dominera över likheter vid jämförelser mellan sällananvändare och storanvändare. Det anses inte vara möjligt att i det insamlade datamaterialet urskilja några generellt förekommande mönster på individnivå vare sig med avseende på när, hur eller till vad rapporter används. Några karakteristiska egenskaper vid sidan av användningsfrekvens har inte kunnat identifieras. Bland såväl storanvändarna som sällananvändarna är det dock möjligt att urskilja subgrupper dvs. ett antal gruppmedlemmar föreföll vara homogena med avseende på fler egenskaper än användningsfrekvensen. Dessa antydningar om subgrupper kommer att stå i centrum för intresset i kapitel 5 Den förklarande delen.

Sammanfattningsvis anses analysen av rangordningsdata ovan inte ge stöd för ett antagande att funktionschefer som klassificerats som storanvändare på ett avgörande sätt skiljer sig från sällananvändare. Denna tolkning anses också ligga väl i linje med de iakttagelser som görs på basis av övrig insamlad intervjudata. Den betydelse som funktionschefer tillskriver rapporter antas därför inte spela en betydelsefull roll för att förklara olikheter i användningsfrekvens. Den slutsats som dras på basis härav är att de två grupperna inte representerar naturliga klasser om vilka meningsfulla utsagor kan ges. Grupperna anses utgöra artefakt av den valda undersökningsdesignen. Mot denna bakgrund anses begreppet användningsfrekvensen - med det innehåll som begreppet tilldelats i denna studie - vara av begränsad teoretisk betydelse.

4.4 Användning av Alternativa Informationskällor

4.4.1 En arbetshypotes?

Två a priori antaganden har spelat rollen av arbetshypoteser och har påverkat såväl studiens syftesformuleringar som dess undersökningsdesign. Rapportmottagare antas kunna få tillgång till ekonomisk information via rapporter och via andra informationskällor. Rapportmottagarens användning av rapporter antas kunna bli påverkad genom att han får tillgång till ekonomisk information via andra informationskällor. Antagandena hämtar näring i bl.a. följande iakttagelser som redovisats i tidigare forskning:

- vid prestationsmätning används inte bara information från rapporter utan också information från andra informationskällor (Hopwood, 1973)
- ekonomiskt betydelsefulla händelser är ofta kända av rapportmottagare innan han får den rapport där händelserna är redovisad (Anthony, 1990)

För att kunna penetrera frågeställningar som dessa antaganden aktualiserar har vissa förutsättningar ansetts nödvändiga. Studiens s.k. vidgade informationsbegrepp (2.4) och den föreställningsram där begreppet *informationskälla* introduceras (Den ekonomiska informationens förädlingsflöde, Bilaga 2:2) utgör betydelsefulla sådana förutsättningar. Rapporter definieras (reduceras?) genom dessa förutsättningar till en informationskälla genom vilka ekonomisk information antas kunna bli tillgänglig för rapportmottagare. Vid sidan av rapporter definieras och beaktas följande urval av *Alternativa Informationskällor* (= alternativa i förhållande till rapporter, se 3.6.5):

- *sociala kontakter* med fem kategorier av befattningshavare; överordnad chef, underställda chefer, sidoordnade kolleger (= i rangordningsenkäten har beteckningen "andra avdelningar" utnyttjats) samt representanter för organisationens ekonomifunktion och representanter för externa organisationer
- rapportmottagarens privata informationssystem, s. k. *svarta böcker*
- under studiens genomförande har urvalet utökats med ytterligare en informationskälla; s.k. *operativa dokument*

I detta avsnitt redovisas data som genererats via den centrala frågan "... och varifrån har du fått dessa uppgifter ...". Det finns anledning att speciellt notera att begreppet ekonomisk information knyts till ekonomisk styrning och att ett stort tolkningsansvar läggs på de studerade funktionscheferna i den operationaliserade definitionen (jämför Foster, 1978).

4.4.2 Användning av Alternativa Informationskällor vid månadsskiftena

Månadsmöten

Samtliga funktionschefer uppger att de deltar i regelbundet återkommande ledningsgruppsmöten eller *månadsmöten*. Dessa möten är normalt tidsmässigt samordnade med liknande möten på högre organisatorisk nivå och i många fall också

med distributionen av månadsrapporterna. Månadsmötena genomförs med en fast agenda och en fast krets av deltagare; förutom den överordnade chefen deltar funktionschefen och hans sidoordnade kolleger inom enheten. Månadsmötenas betydelse som källa för ekonomisk information betonas av funktionscheferna. Ett antal funktionschefer påpekar också att månadsmötena är ett av de få tillfällen, då man personligen sammanträffar med sin överordnade chef. Månadsmötena beskrivs vidare som det forum

- där information om aktuell (och prognostiserad) lönsamhetssituation på koncern-, divisions- och produktnivå lämnas av överordnad chef (eller ekonomichefen)
- där information om framtida tilldragelser och nyheter av olika slag lämnas och där aktiviteter som kräver samordning mellan olika enheterna diskuteras
- där direktiv ges om framtida inriktning och där divisionschefen under löpande verksamhetsår tar ut nya mål ; "Nu måste vi få upp försäljning i X"; "Från och med nu skall det inte förekomma några leveransproblem, och hör se'n", "Från och med nu får ingen ny personal anställas utan att jag givit mitt godkännande".

Samtliga studerade funktionschefer genomför också egna månadsmöten med deltagande av de närmast underordnade cheferna på den egna enheten. Dessa möten benämns ofta *avdelningsmöten* och karakteriseras likaledes av stabilitet med avseende på agenda och deltagande. En dagordningspunkt på avdelningsmötena handlar om att vidarebefordra information om aktuell lönsamhetssituation, framtida tilldragelser m.m. Möten på högre organisatorisk nivå genomförs i allmänhet före möten på lägre nivå, dvs. med en ordningsföljd som skapar möjlighet för informationsspridning från företagsledning och ut till befattningshavare på lägre organisatorisk nivå. Ett begränsat antal funktionschefer har valt att lägga sina avdelningsmöten före månadsmötena och motiverar detta med att de vill ha en beredskap för att kunna svara på frågor från den överordnade chefen. Funktionscheferna uppger att avdelningsmötena också är en betydelsefull möjlighet för att få tillgång till information. Ett antal funktionschefer pekar bl.a. på möjligheten att få del av de reaktioner som den vidarebefordrade informationen skapar hos underställda chefer. Det förefaller vara långt ifrån ovanligt att tidigare okända förutsättningar därvid kommer i dagen och att dessa föranleder modifiering av redan gjorda ställningstaganden.

Kontakt med ekonomifunktionen

Ekonomifunktionen betraktas genomgående av funktionscheferna som en komponent i rapportframställningsprocessen; detta oavsett hur den faktiska rapportproduktionen och rapportdistributionen är organiserad. Frågor, klagomål och påpekande om "oriktigheter" i rapporterna riktas primärt till ekonomiavdelningen. I allmänhet föranleder sådana propåer att någon representant för ekonomiavdelningen antingen gör någon korrigering i rapportsystemet eller konstaterar att någon felaktighet inte föreligger. I andra fall utgör en sådan propå inledningen till ett omfattande och resurskrävande utredningsarbete med deltagande av såväl funktionschefen som chefen för ekonomiavdelningen. Dessa utredningar kan i vissa fall leda till att felaktigheter

konstateras och åtgärdas och i andra fall till mer eller mindre långtgående dispyter om vad som är rätt och vad som är fel. Mycket stora olikheter kan observeras mellan de enskilda funktionschefernas engagemang i denna typ av aktiviteter

4.4.3 Användning vid budgetuppställandet

Budgetdirektiv från överordnad chef

Samtliga funktionschefer uppger att de i samband med den årliga budgetprocessen har personlig kontakt med sin överordnade chef. Kontakterna förekommer dels i inledningsfasen då företagsgemensamma och divisionsspecifika budgetdirektiv diskuteras och dels i slutfasen då budgetdialoger (= budgetförhandlingar) genomförs. Stora olikheter kan urskiljas när det gäller funktionscheferns tillgång till budgetdirektiv. Vissa funktionschefer, speciellt de som är engagerade i intäktsbudgetering, uppger att de normalt erhåller omfattande direktiv från sin överordnade chef. Direktiven lämnas vanligtvis muntligt och är i allmänhet uttryckta i termer av omsättning och / eller bruttovinst i produktdimensionen och omfattar delar av produkt / marknadsstrukturen. De funktionschefer som huvudsakligen är engagerade i budgetering av produktion, omkostnader och investeringar uppger att de i allmänhet får budgetdirektiv som är uttryckta i mycket allmänna termer. Flera av dessa funktionschefer uppger att den överordnade chefen hellre utövar sin påverkan i de avslutande budgetförhandlingarna än genom direktiv; eller som en funktionschef uttrycker sig "vi blir dragspelet som får det hela till att gå ihop".

Budgetunderlag från ekonomifunktionen

Ekonomifunktionens roll som informationskälla i samband med budgetprocessen betonas och detta styrks av rangordningsdata. Många funktionschefer uppger att ekonomifunktionen förser dem med väsentligt dataunderlag för budgetuppställandet. I många fall förefaller stora delar av omkostnadsbudgeten vara direkt baserad på sammanställningar som tagits fram av ekonomiavdelningen; ofta är 70 - 90 % av funktionschefens totala omkostnadsbudget de facto "framräknad" av ekonomiavdelningen. Förutom en rad administrativa arbetsuppgifter som t. ex. att producera och distribuera budgetdirektiv, budgetblanketter m.m., tillskrivs ekonomifunktionen också rollen som övervakare av budgetprocessens tidsfrister och som kontrollant av ifyllda budgetblanketter. Ekonomiavdelningen betraktas vidare som den primära uttolkaren av företagsgemensamma budgetdirektiv och -anvisningar.

Planeringsdata

I samband med den årliga planerings- och budgetprocessen genomför flertalet funktionschefer ett antal aktiviteter med speciellt syfte att införskaffa planeringsdata. Dessa datainsamlingsaktiviteter tenderar att vara begränsade till att besvara specifika frågeställningar och förefaller snarast ha karaktären av punktvisa partiella avstämningar. Enligt mycket samstämmiga uppgifter införskaffas huvuddelen av de

planeringsdata som utnyttjas i budgetarbetet i den löpande verksamheten och inte i de insamlingsaktiviteter som genomförs i samband med budgetprocessen.

4.4.4 Användning i den löpande verksamhet

Kontakter med överordnad chef

Ett begränsat antal funktionschefer uppger att de regelbundet har personlig kontakt med sin chef flera gånger i veckan. Flertalet funktionschefer uppger däremot att det kan gå lång tid mellan de tillfällen då de har direkt personlig kontakt med sin chef utanför de regelbundna månadsmötena. Direkta personliga kontakter mellan den överordnad chefen och funktionschefer karakteriseras av att kontakten gäller viss fråga. Det förefaller vara sällsynt att överordnade chefer tar en ad hoc kontakt med en funktionschef för att bli informerad i mera allmänna termer. Bland de mest frekvent förekommande anledningarna för att ha direkt kontakt med en överordnad chef märks - enligt funktionscheferna;

- att chefen överväger att vidtaga viss åtgärd som direkt berör viss funktionschef och därför vill informera vederbörande
- att chefen önskar ha information om hur en specifik situation utvecklas. Vid perioder av kriskaraktär kan mycket frekventa kontakter av denna typ förekomma. Perioder av kriskaraktär förekommer enligt vissa funktionschefer "några gånger per år", medan andra funktionschefer uppskattar frekvensen till "kanske vart femte år"
- att chefen har fått signaler om störningar / problem och önskar få förklaringar. Denna typ av kontakter tillskrivs mycket stor betydelse men uppges förekomma relativt sällan - inte beroende på att störningar och problem inte förekommer utan beroende på att funktionscheferna i allmänhet strävar efter att "förekomma chefen" genom att själva ta initiativ till kontakt.

Kontakter med underställda chefer

Vissa funktionschefer uppger att de lever i daglig kontakt med samtliga eller huvuddelen av sina underställda chefer och att det förekommer ett mycket livligt utbyte av information. Andra funktionschefer hävdar att de medvetet försöker begränsa antalet direkta kontakter med underställda chefer eller att de försöker vara selektiva; exempel på ett antal olika prioriteringsregler nämns. Relativt få funktionschefer anser att de till fullo kan reglera sitt kontaktmönster och ofta anser de sig styrda av yttre omständigheter - "måste leka brandkår". Den helt dominerande formen för kommunikation mellan funktionschefer och underställda chefer består i direkta personliga kontakter. Ad hoc-kontakter i korridoren eller i ett tjänsterum förekommer i stor omfattning. För vissa funktionschefer förefaller att "snacka i korridoren" vara ett karakteristiskt sätt för att ha kontakt med underställda chefer. Vissa andra funktionschefer tycks föredraga kontakter under mer strukturerade former och kontakterna sker då företrädesvis vid möten som i förväg preciserats med avseende på tid, plats och innehåll. Denna senare grupp av funktionschefer betonar fördelarna med strukturerade kontaktformer och de förefaller tillbringa en betydande

del av sin arbetstid i sådana planerade kontakter. Det kan noteras att praktiskt taget samtliga funktionschefer - oavsett vilken kontaktform som vederbörande brukar utnyttja - motiverar sitt val med att kontaktformen är den mest effektiva.

Funktionschefer med underställd personal på skilda geografiskt platser uppger att de föredrar direkta personliga kontakter även om detta medför upprepade resor. Bland de tre mest frekvent förekommande anledningarna för en funktionschef att själv ta kontakt med underordnade chefer märks - enligt funktionscheferna (notera likhet med Kontakter med överordnad chef ovan);

- att funktionschefen överväger viss åtgärd och vill diskutera med en eller flera underordnade. Motivet kan antingen vara att den underordnade är direkt berörd av åtgärden eller att funktionschefen anser sig ha speciellt stort förtroende för den underställda och önskar få tillgång till hans synpunkter
- att funktionschefen vill ha information om ett specifikt ärende
- att funktionschefen önskar förklaringar till inträffade störningar eller problem. Denna punkt anses vara utomordentligt betydelsefull och många funktionschefer uppger att de ålagt sin personal en "informationsplikt". Flera funktionschefer framhåller att de är helt medvetna om att den ovan kommenterade ambitionen "att förekomma chefen" också tillämpas av underställda chefer. Det påpekas också att man gärna själv försöker förekomma sina underställda - "det gäller att visa dem att jag vet vad som händer, annars försöker dom 'blåsa' mig".

Kontakter med ekonomifunktionen

Ekonomifunktionen framstår i funktionschefernas beskrivningar snarast som en enhet som utför en rad operativa arbetsuppgifter av administrativ art; ofta relaterade till det administrativa dokumentflödet. Från ekonomiavdelningen får sålunda funktionschefen en mängd operativa dokument för attest, där sker utskrift av kundfakturer och därifrån sköts kravverksamheten; dit vänder man sig för att få reseförskott och därifrån får man påstötningar då man själv eller någon bland den underställda personalen inte skrivit sin reseräkning inom föreskriven tid eller på korrekt sätt. En icke oväsentlig del av varje funktionschefs inkommande och utgående internpost utgörs av operativa dokument som kommer från och / eller skall returneras till ekonomiavdelningen.

Kommunikationen mellan funktionschefer och ekonomifunktionen sker företrädesvis via företagets internpost. Även telefonsamtal är utomordentligt frekvent förekommande och dessa samtal handlar till relativt stor del om påstötningar från eller klagomål på ekonomiavdelningen. Konventionella kalkylfrågor t.ex. i samband med offertgivning eller vid produktionstekniska förändringar förefaller relativt sällan föranleda kontakter mellan funktionschefen (eller hans medarbetare) och ekonomichefen (eller hans medarbetare) - detta trots att sådana kalkyler utnyttjas i stor omfattning av funktionscheferna. Studiens mottagarperspektiv och inriktningen mot ekonomifunktionens roll som informationskälla antas kunna förklara varför kontakter föranledda av ekonomifunktionens controller-roll får ett mycket litet utrymme i intervjuerna.

Funktionschefernas personliga kontakter med ekonomifunktionen är i huvudsak begränsad till att gälla ekonomichefen (= chefen för den decentraliserade ekonomienheten, ibland benämnd controller), och i viss omfattning också de personer som hanterar den löpande redovisningen respektive som svarar för fakturering och kravverksamhet. Bland de frågor som behandlas i kontakterna med ekonomichefen märks

- att funktionschefen söker svar på frågor som mer eller mindre direkt är beroende av den databas med ekonomiskt information som förvaltas av ekonomiavdelningen (eventuellt fysiskt hanterad av dataavdelningen). Komplexiteten i dessa frågor varierar "Vad kostade den flyttningen som vi gjorde för tre år sedan"? "Hur har kassationskostnaderna i slutmonteringen utvecklats de tre sista åren"?
- att funktionschefen söker hjälp när det gällde bestämmelser i och tolkning av olika typer av regelverk; i första hand koncerninterna policies men också vissa externa regelverk som t. ex. skattelagar och valutabestämmelser
- att funktionschefen söker stöd hos ekonomichefen i frågor som mer tar i anspråk dennes förmodade ekonomikompetens än regelkunskap. "Kan du göra en uppskattning av hur bruttovinsten skulle ha sett ut på USA-marknaden om vi haft en egen organisation istället för en agent?" "Är det ur lönsamhetssynpunkt vettigt att börja sälja produkten A i Japan - jag menar då med hänsyn till logistik och service och allt annat?"

Vid jämförelser av kontakter mellan funktionschefer och ekonomichefer i respektive fallstudieföretag kan mycket tydliga olikheter urskiljas. I fallstudieföretagen Adam och Bertil observeras mycket få kontakter av den mer affärsmässiga typ av frågor som illustreras i den tredje punkten ovan. Frågor av denna typ förefaller primärt bli hanterade i kontakter mellan funktionschef och överordnad chef och ekonomichefens roll begränsas till att fungera som stöd till divisionschefen. I fallstudieföretag Cesar däremot kan frekventa kontakter av den mer affärsmässiga typ observeras. Vidare förefaller kontakter mellan funktionschef och ekonomichef i fallstudieföretagen Adam och Bertil företrädesvis vara initierad av funktionschefen, medan de i fallstudie Cesar i stor omfattning också är initierade av ekonomichefen.

Kontakter med sidoordnade kolleger

Många av funktionscheferna uppger att de dagligen har kontakter med sidoordnade kolleger och att de enligt egna bedömningar regelbundet tillbringar cirka hälften av sin arbetstid i sådana kontakter. Kontakterna kan antingen ske i form av regelbundet genomförda möten, antingen inom ramen för formellt organiserade organ för samordning, eller i form av informella ad hoc kontakter. Direkta personliga kontakter i form av personliga möten och telefonsamtal dominerar helt. Skriftlig information förekommer i viss omfattning t. ex. i form av minnesanteckningar som fungerar som bekräftelse av genomförda muntliga samtal och som distribueras till mötesdeltagarna eller i form av noteringar i funktionschefens "svarta bok". En dominerande fråga vid kontakter med sidoordnade kolleger gäller löpande revideringar och löpande anpassningar av produktionsprogrammet. Samordningsbehovet förefaller ofta vara

föranlett av förändrade förutsättningar - med rötter inom eller utom företaget - som bedömts utgöra potentiella hot mot produktionsprogrammets genomförande. Information om sådana störningar eller hotande störningar hanteras dels i formella samordningsmekanismer t. ex. veckovisa planeringsmöten med obligatoriskt deltagande av berörda funktionschefer, dels genom informella kontakter. Stora olikheter kan urskiljas i funktionscheferns löpande kontakter med sidoordnade kollegor och tre dominerande kontaktmönster anses möjliga att urskilja:

- för vissa av de funktionschefer som är verksamma inom ramen för de hårt integrerade verksamhetsflödena kan en omfattande samverkan med sidoordnade kollegor observeras. Kontakterna tenderar huvudsakligen att följa verksamhetsflödena. Störningsinformation står i centrum för intresset. Denna samverkan baseras företrädesvis på ad hoc-möten, inte sällan med mycket hög kontaktfrekvens. Ett karakteristiskt drag i denna kontaktverksamhet är att den inte beaktar formella organisatoriska gränser. Den kan omfatta sidoordnade kollegor oavsett divisionstillhörighet och i icke obetydlig omfattning även företrädare för externa organisationer t. ex. leverantörer. Det kan också noteras att den omfattande förekomsten av "villkorade" förhandlingar primärt observeras inom ramen för dessa kontaktmönster. Dessa kontaktmönster för närmast tanken till informella *sociala nätverk*.
- för andra funktionschefer som också är verksamma i de hårt integrerade produktionsflödena observeras mer begränsade kontaktmönster. Dessa funktionschefer deltar i den formella planeringsverksamheten men begränsar i övrigt sina kontakter till sidoordnade kollegor inom den egna enheten / divisionen. De förefaller vidare vara engagerade i s.k. "villkorade" förhandlingar i mer begränsad omfattning.
- ytterligare andra funktionschefer deltar varken i de formella eller de informella sammanhangen. Detta kan (sannolikt) förklaras med att de arbetar i verksamheter utan kopplingar till det integrerade verksamhetsflödet och de är därigenom inte påverkade av det löpande samordningsbehovet. Detta kan illustreras med en funktionschef som är ansvarig för en produkt (= en typ av tillsatsmaterial) för vilken fallstudieföretaget är agent och med en funktionschef som arbetar inom utvecklingsfunktionen med en ny produktgeneration baserad på helt ny teknologi.

Funktionscheferna uppger att de i allmänhet är mycket angelägna om att respektera den formella organisationens kommunikationsvägar. De kontaktmönster som observeras följer också relativt väl den formella organisationen. Två tydliga avvikelser noteras dock; den ena avvikelsen gäller de ovannämnda funktionscheferna som är deltagare i de s.k. sociala nätverken. Den andra avvikelsen gäller ett antal funktionschefer som uppger att de regelbundet utnyttjar ett antal informationskällor som inte följer "tjänstevägen". De informationskällor som utnyttjas finns såväl inom företaget som hos externa kunder och utnyttjas företrädesvis för frågor. De verkar snarast vara ett uttryck för funktionschefens problemlösningsförmåga - exempelvis "jag ringer alltid Sven för han kan nästan alltid svara och om inte så tar han reda på rätt svar".

Kontakter med representanter för externa organisationer

Praktiskt taget samtliga funktionschefer uppger att de frekvent medverkar i kontakter med externa kunder. De funktionschefer som verkar inom försäljningsfunktionen förefaller ha de mest frekventa kontakterna med externa kunder men också funktionschefer från produktions- och utvecklingsfunktionerna medverkar regelbundet i kunddemonstrationer, kundseminarier, mässor och olika internationella samarbetsorgan. Den omfattande kontaktverksamheten uppges vara motiverad av formellt uttalade strategier om en stark marknadsorientering. Kontakterna uppges av funktionscheferna vara en mycket väsentlig möjlighet för att få tillgång till ekonomisk information med avgörande betydelse för bl.a. budgetarbetet och löpande anpassningar av verksamheten. Externt köpta tjänster och olika typer av legotillverkning utnyttjas i stor utsträckning i fallstudieföretagen Bertil och Cesar. Kontakter med externa leverantörer är utomordentligt frekvent förekommande bland funktionscheferna och samtliga, oavsett funktionstillhörighet, uppger att de deltar i sådana kontakter. Vidare förefaller vissa av leverantörerna vara integrerade i verksamhetsprocesserna och medverkar i viss omfattning i de ovan diskuterade informella nätverken. De mycket nära samarbetsrelationerna motiveras med de mycket högt ställda kraven på kvalitet som tillämpas i fallstudieföretagen. Även leverantörskontakter anses utgöra en mycket betydelsefull möjlighet för att få tillgång till betydelsefull ekonomisk information inte minst för budgetarbetet och de löpande anpassningarna av verksamheten.

Kommersiella, tekniska, legala och andra faktorer som inte studeras i denna studie förutsätts vara styrande för valet av de kunder / leverantörer som funktionscheferna löpande har kontakt med och de kontaktformer som utnyttjas. Givet den stora betydelse som tillskrivs möjligheten att få tillgång till betydelsefull ekonomisk information från kunder / leverantörer kan det dock var motiverat att notera följande. Funktionscheferna har kontinuerliga personliga kontakter med vissa kunder och vissa leverantörer, medan kontakterna med andra hanteras på ett mer opersonligt sätt. För flertalet funktionschefer förefaller såväl valet av externa informationskällor som valet av kontaktform vara stabilt över tiden och något helt oproblematiskt. Andra funktionschefer uppger att de löpande gör avvägningar om vilka kunder och / eller leverantörer som kan anses ha en potential som informationskälla. Vilka kan anses vara värda att investera personlig tid och resurser i respektive vilka bör hanteras på ett mer opersonligt och mindre resurskrävande sätt. Beträffande sättet att närma sig dessa frågor om urval och kontaktform kan mycket stora olikheter observeras; för vissa innebär det en ständig avvägning, för andra förefaller det finnas en mycket stor obenägenhet att förändra de val som en gång gjorts - en stabilitet.

Användning av svarta böcker

Svarta böcker identifieras hos samtliga funktionschefer i fallstudieföretag Adam, hos praktiskt taget samtliga i fallstudieföretag Bertil och hos ungefär varannan funktionschef i fallstudieföretag Cesar. Beträffande informationsinnehåll, tekniska

lösning m.m. överensstämmer de identifierade svarta böckerna i stort med beskrivningar som lämnats i tidigare forskning (Clancy & Collins, 1977, 1979; Neergaard & Mouritsen, 1984). Det kan också noteras att några mycket avancerade (= datoriserade) svarta böcker identifieras. Några enstaka funktionschefer uppger att de anser att den svarta boken är bland de mest betydelsefulla informationskällorna. De flesta anser emellertid att den mer utgör ett komplement. Dessa intervjudata får stöd i resultaten från rangordningsenkäten. Funktionscheferna motiverar sitt innehav av svarta böcker med att de belyser företeelser som anses vara av avgörande betydelse för möjligheten att "klara sitt jobb". Det kan noteras att den starka knytning som i tidigare forskning görs mellan svarta böcker och ansvarsmätning - i termer av att kunna försvara sig - inte framstår lika tydligt i denna studies datamaterial.

Användning av operativa dokument

Attestreglementena är likartade i de tre fallstudieföretagen och baseras dels på en princip om delegerat ekonomiskt ansvar dels på en delegationsordning där respektive funktionschefs attesträtt specificeras. En princip om att den ekonomiskt ansvarige funktionschefen skall ges möjlighet att granska de transaktioner som belastar respektive gottskrivs hans ansvarsområde tillämpas. För att tillgodose dessa principer finns i samtliga fallstudieföretag formellt fastställda administrativa dokumentflöden där en stor mängd *operativa dokument* t. ex. leverantörsfakturor, genom ekonomiavdelningens försorg distribueras till respektive funktionschef för attest. Hanterandet innebär att funktionschefen dels tar del av dokumentets innehåll, dels att han - i allmänhet - genom sin signatur på dokumentet visar att han formellt godkänner att transaktionen kommer att påverka hans ansvarsområde. Praktiskt taget samtliga funktionschefer hanterar dagligen något eller några operativa dokument som på grund av attestrutinen blir tillgänglig för honom. Operativa dokument representerar (i allmänhet) händelser i relationen en-till-en och tids- och volymmässiga variationer i dokumentflödet tenderar därför att vara direkt relaterade till variationer i verksamheten. I de observerade dokumentflödena förekommer mycket stora variationer.

Flertalet funktionschefer uppger att de genom attesten påtar sig det ekonomiska ansvaret för den bakomliggande händelsen; dvs. en uppfattning som överensstämmer med den bakomliggande principen. Andra funktionschefer karakteriserar snarare attesten som ett uttryck för krav från interna (och/eller externa) regelverk; "utan attest kan transaktionen inte komma in i redovisningen". Den faktiska attesthandlingen beskrivs som någonting mycket rutinmässigt vilket också kan bekräftas genom direkt observation enligt följande; Under några intervjuer ombeds funktionschefen - under pågående intervju - av en sekreterare att attestera dagens skörd av leverantörsfakturor. För den helt övervägande mängden dokument (= 90 %) ägnar funktionschefen endast några sekunder för varje enskilt dokument innan han signerar det. I några fall observeras ett annat beteende; funktionschefen tar emot dokumenten, griper efter sin penna, ögnar genom dokumentet, stoppar upp och vänder sig mot den person som kommit in med dokumentet med orden; "det här måste vi snacka igenom först, kom

igen om en timme". Vid sidan av attestrutinen förekommer ytterligare ett antal administrativa rutiner med operativa dokument som tillkommit genom beslut på företagslednings nivå. Därutöver identifieras ett antal administrativa flöden av operativa dokument som tillkommit på funktionschefens eget initiativ. Vissa funktionschefer har sålunda utfärdat regler om att t. ex. ingen offerter får sändas till en kund utan hans godkännande, att inga externa beställningar får göras utan hans godkännande eller att samtliga beställningar från viss leverantörer eller för viss typ av tjänst skall godkännas av honom innan de skickas iväg.

Det insamlade datamaterialet tyder på att hanterandet av operativa dokument av funktionschefer uppfattas som en mycket betydelsefull möjlighet att löpande få information om händelser av ekonomisk betydelse. Detta hanterande av operativa dokument innebär att de - mycket konkret - får tillgång till information om enskilda händelser och möjlighet till en mycket detaljerad överblick av och insyn i händelser med ekonomiska effekter för den egna enheten. Signalerna blir tillgänglig i ett mycket tidigt skede i händelsekedjan - långt tidigare än signaler om motsvarande händelser blir tillgängliga via företagets rapportsystem. Dessa flöden av operativa dokument skapar vidare en möjlighet för funktionschefen att intervensera i vissa skeenden före åtgärdernas verkställighet.

De operativa dokumentens existens motiveras dels genom att de antas spela en roll i organisationens system för ansvarsfördelning och i organisationens system för intern kontroll dels genom att de utgör underlag för rapportsystemet. Det urval av dokument som förekommer i en viss organisation får delvis antas vara betingat av organisationens verksamhet. Operativa dokument av typen leverantörsfakturer, beställningssedlar, förrädsrekvisitioner, produktionsrapporter förväntas förekomma i flertalet organisationer. I tidigare forskning betonas rapportsystemens karaktär av transaktionsbaserat informationssystem (Langefors, 1970)

"These systems monetarize actions and events by recording costs and then aggregate these costs by jobs, batches, processes or departments" Swieringa & Weick, 1987, sid 294.

Det förefaller dock vara relativt ovanligt att något intresse ägnas åt de bakomliggande transaktionerna och de s.k. operativa dokumenten. Enstaka kommentarer förekommer i anslutning till dokumentens roll som allegat i den ekonomiska redovisning respektive för revisionella aspekter på attest och intern kontroll. Det har inte varit möjligt att identifiera några studier som systematiskt behandlat dessa transaktions- eller dokumentflöden. I någon enstaka studie har dock de operativa dokumentens potentiella betydelse som källa för ekonomisk information kommenterats.

"The General Manager's desk in J was cluttered with a mass of bits and pieces of paper. Which he referred to as his 'intelligence system'. During the course of the day, new ones were continually added....." Hopwood, 1989, sid 30.

Frågan om, i vilken grad och under vilka förutsättningar som dessa operativa dokument kan spela någon roll i ekonomisk styrning kan inte besvaras på basis av sådana kommentarer. Detta begränsade intresse i tidigare forskning får vara förklaringen - ursikten? - till att operativa dokument inte ingår i studiens förståelse

och inte ingår i det urval av Alternativa Informationskällor som preciserades i studiens inledande planering.

4.5 "Their main concerns"

Till varje försök att tillämpa en grounded theory-inspirerade ansats knyts förväntningar att sammanfattande begrepp och kategorier skall växa fram ur data - *emerge*, Glaser & Strauss, 1967. I detta avsnitt diskuteras företeelser som blivit synliggjorda vid de successiva jämförelserna och som tolkas som uttryck för något som upplevs angeläget för de studerade funktionscheferna - *their main concerns*, Glaser, 1978.

4.5.1 Att ha greppet

Att "veta allt" och att "ha greppet"

Under intervjuerna diskuteras de studerade funktionschefernas motiv för att använda rapporter. Praktiskt taget samtliga funktionschefer betonar därvid betydelsen av att *ha greppet* om sin verksamhet i termer av en önskan om att *veta allt*. Det minst sagt oprecisa uttryck "veta allt" och den innebörd som här tillskrivs uttrycket är härlett ur beteenderedovisningar och utsagor från funktionscheferna. Uttrycket "ha greppet" utnyttjas av funktionschefer i såväl fallstudie Adam, som i Bertil och Cesar. Funktionscheferna uppger att de vill ha tillgång till information; inte bara om alla händelser som har inträffat, som håller på att hända, utan också som kan förväntas hända! Frekventa anspelningar till de båda uttrycken - "veta allt" och "ha greppet" - görs av praktiskt taget samtliga funktionschefer och man förefaller koppla en hög angelägenhetsgrad till båda dessa företeelser. Vissa nyansskillnader kan dock noteras; uttrycket "veta allt" utnyttjas både i samband med användning av rapporter och i samband med användning av Alternativa Informationskällor. Uttrycket "ha greppet" utnyttjas av praktiskt taget samtliga funktionschefer vid användning av Alternativa Informationskällor men endast av ett begränsat antal funktionschefer vid användning av rapporter. Denna nyans till trots kommer de två uttrycken att behandlas tillsammans i diskussionen nedan.

Hjälpmedel

För att tillgodose önskan om att *ha greppet* - och att *veta allt* - uppger funktionscheferna att de utnyttjar ett helt sortiment av hjälpmedel. Redovisningen nedan är begränsad till att kommentera hjälpmedel i vilka en komponent av information anses spela en dominerande roll

- Administrativ detaljkontroll

I enlighet med företagets delegationsordning hanterar samtliga funktionschefer löpande (inte sällan dagligen) något eller några operativa dokument. Varje enskilt operativt dokument representerar i allmänhet en viss transaktion ofta i relationen 1-till-1; dvs ett inköp representeras av en faktura. Hanterandet av dessa operativa dokument uppges

skapa möjlighet att få access till en signal om att viss händelse är aktuell och till skattade kostnader eller intäkter för den aktuella händelsen. Signalen blir tillgänglig på ett tidigt skede i en händelsekedja; långt tidigare än motsvarande signaler blir tillgängliga via företagets rapportsystem. Hanterandet av operativa dokument uppges också skapa viss möjlighet att intervensera i en händelsekedja före åtgärdernas verkställighet; t.ex. genom att stoppa en aktivitet som i ett senare skede skall resultera i en affärshändelse. Den form av löpande uppföljning av verksamheten som funktionschefer utövar via hanterandet av operativa dokument kommer att benämnas *administrativ detaljkontroll*. Denna form av uppföljning observeras också i de delar av de studerade organisationerna där en uttalad ledningsstrategi med decentraliserat ekonomiskt ansvar och decentraliserat beslutsfattande tillämpas. Vid administrativ detaljkontroll prioriteras möjlighet till tidiga signaler och till tidiga ingripanden - att "ha greppet" om utgående beställningar anses vara mer betydelsefullt än att övervaka inkommande fakturor. Ett antal kommentarer görs beträffande den vikt som ekonomer (och revisorer) anses fästa vid formell attest av en inkommande faktura (= dvs. det dokument som i normalfallet utgör underlag för den ekonomiska redovisningen) "det ekonomiska ansvar tar jag när jag skriver på beställningen; fakturaattesten är för mig bara en formalitet som ekonomerna kräver".

Det förefaller inte vara ovanligt att funktionschefer utfärdat föreskrifter som kompletterar det formellt fastställda attestreglementet. Enligt insamlade data innebär dessa kompletteringar ofta att en högre kontrollnivå eftersträvas, dvs. en skärpning i förhållande till företagets formella attestreglemente. Det kan illustreras med att endast mycket små belopp inte skall passera funktionschefen för godkännande och / eller granskning. En hel rad varianterna på detta tema kan urskiljas och de motiveringar som ges av funktionscheferna är av högst skiftande karaktär. I några observerade fall är restriktioner knutna till viss person - "jag låter inte honom beställa ens en penna utan att jag skall godkänna inköpet". I några fall identifieras också avvikelser från attestreglementet med motsatt förtecken; dvs funktionschefen gör mer vittomfattande delegering än vad som föreskrivs i det formella attestreglementet. Dessa avvikelser är i vissa fall högst betydande, vilket också bekräftas av de aktuella funktionscheferna. Förtroende är ett ord som nästan undantagslöst nämns i dessa sammanhang

• Rapportskyldighet

Många funktionschefer uppger att de gjort sina underställda chefer medvetna om att de förväntas informera sin chef om "allt" som kan visa sig bli av betydelse. Denna form av *rapportskyldighet* uppges vara ett viktigt hjälpmedel i strävan att kunna ha greppet om verksamheten. Påståendet om förekomst av sådan rapportskyldighet får stöd genom flera typer av indikationer. Sålunda för ett antal funktionscheferna självmant rapportskyldigheten på tal och betonar den stora betydelse som de förknippar med den. Många funktionschefer lämnar vidare - utan uppmaning - ingående redogörelser om enskilda underställda som inte anses vilja eller kunna anpassa sig till den föreskrivna rapportskyldigheten. Dessa redogörelser har ofta karaktären av anekdoter; beskrivningar av enskilda händelser då någon underställd genomfört viss åtgärd under t.ex. funktionschefens semester och sedan underlåtit att rapportera om den.

- Sociala nätverk

Den verbala information som funktionschefer får tillgång till genom sociala kontakter har kommenterats ovan. Detta nät av kontakter med befattningshavare inom och utom den egna organisationen anses också vara ett betydelsefullt hjälpmedel i strävan att försäkra sig om att man har greppet. Sidoordnade kolleger, men också egen underställd personal uppges vara de mest betydelsefulla kategorierna av befattningshavare i detta sammanhang. Många funktionschefer uppger vidare att de är mycket angelägna om att löpande hålla sig à jour med vad som händer hos vissa leverantörer och / eller vissa kunder och de motiverar därigenom varför de inkluderar sådana externa informationskällor i sitt sociala kontaktnät.

- Månadsrapporter

Ett begränsat antal funktionschefer uppger att månadsrapporterna spelar en betydelsefull roll i deras ansträngningar att ha greppet. Det är i allmänhet samma funktionschefer som uppgivit att rapporter ger dem alarmsignaler, att de saknar möjlighet att löpande följa skeenden i verksamheten genom Alternativa Informationskällor samt att de arbetar med stora transaktionsmängder (= många affärer). Majoriteten av de studerade funktionscheferna tillskriver emellertid rapporter en mycket marginell betydelse i detta sammanhang.

Informationsinnehåll

Det informationsinnehåll som funktionscheferna uppger att de får tillgång till via respektive informationskälla är mångskiftande. Diskussionen nedan begränsas till två tendenser som kommer att benämnas *senaste nytt* och *affärshändelser*; en viss signal eller visst informationselement anses kunna tillgodose den ena eller båda dessa tendenser. Det anses vara utomordentligt viktigt att ha tillgång till signaler om den aktuella situationen och signaler med sådant informationsinnehåll kommer att benämnas "senaste nytt". I studiens datamaterial förekommer en mycket stor mängd exempel på företeelser som betecknas som "senaste nytt". De frekventa påpekandena tolkas som en bekräftelse på företeelsens betydelse. Följande frågor kan illustrera innehållet:

- hur många kundorder har inkommit på senaste tiden - fler eller färre än förväntat?
- hur många timmar produktiv tid har det varit möjligt att taga ut ur produktionen under de senaste dagarna - fler eller färre än förväntat?
- hur har färdigställande graden i projektverksamheten förändrats senaste veckan - fler eller färre än förväntat?

Följande karakteristiska drag anses möjligt att urskilja när det gäller "senaste nytt":

- signalen är regelmässigt knuten till viss specifik händelse eller situationen i ett specifikt verksamhetsavsnitt / händelseförlopp
- ett krav på aktualitet; signalen skall gälla situationen under senaste timmen, under de senaste dagarna etc.

- signalen är i allmänhet uttryckt i fysiska termer; antal order, antal timmar. I begränsad omfattning förekommer också information som är uttryckt i ekonomiska termer; omsättning (för exempelvis senaste veckan), kostnader, bruttovinstprocent.
- signalen är i hög grad relaterad till någon form av jämförelse; påfallande ofta i termer av funktionschefens förväntan snarare än i termer av budget
- signalen innebär ofta en kraftfull fokusering mot information om företeelser som kan utgöra hot mot den planerade verksamheten - information om potentiella störningar
- även signaler som indikerar "utfall enligt plan"; dvs. signaler som indikerar frånvaron av störningar, anses vara mycket betydelsefulla
- funktionscheferna är genomgående utomordentligt angelägna om att personligen få tillgång till senaste nytt i de fall som signalerna har ett negativt innehåll - och absolut före sin överordnade chef
- rapportdata utnyttjas endast i undantagsfall (mer precist för ett begränsat antal funktionschefer). Rapportsystemets periodicitet (inklusive framställningstid) kan medverka till att förklara varför rapporter spelar en begränsad roll i detta sammanhang

Med uttrycket *affärshändelse* menas i detta sammanhang information om sådana företeelser som enligt funktionschefens uppfattning (direkt eller indirekt) kommer att påverka utfallet i hans rapporter under framtida perioder. Detta begrepp tilldelas härigenom ett vidare innehåll än motsvarande begrepp i redovisningsforskning. Avvikelsen är motiverad av den vidgade definition för ekonomisk information som utnyttjas i denna studie och kan illustreras med några exempel på händelser som i datamaterialet betecknas som affärshändelse

- ej accepterad offert - vilket enligt funktionschefens tolkning "betyder att jag inte kommer att klara intäktsbudget"
- ett maskinhaveri - vilket enligt funktionschefens tolkning "ger högre andel legoarbeta, vilket kommer att höja produktkosten"
- en modifiering i en teknisk produktspecifikation. Modifieringen förväntas, enligt funktionschefens uppfattning, leda till en lägre bruttovinst - "ökad produktkostnad som inte kommer att kunna kompenseras genom prishöjning".

Funktionschefernas strävan att få tillgång till affärshändelser i ett tidiga skede framstår som mycket påtaglig. Det kan bl.a. noteras att tillgång till information om en affärshändelse i ett tidigt skede prioriteras även om detta innebär en större osäkerhet och en sämre precision i det aktuella redovisningsmålet. Det uppges sålunda vara viktigare att ha kännedom om kundens accept av en offert än om utsändandet av motsvarande faktura; även under beaktande av att det ofta förekommer en viss differens mellan offererat och fakturerat belopp. Några försök att skatta hur stor differensen som kan accepteras har inte gjorts.

Varför anses det vara viktigt att "ha greppet"?

Frågor om behov av uppföljning besvaras i allmänhet i termer av verksamhet; att innehålla leveransplaner, att i detalj följa kassationsprocenten, att garantera tillgången till yrkesutbildad personal. Majoriteten av funktionscheferna ger uttryck för

uppfattningen att uppföljning i verksamhetstermer är en av deras allra viktigaste uppgifter. Man hävdar vidare att det ansvar som man blivit tilldelad är uttryckt i verksamhetstermer; en fungerande produktionsapparat, en effektiv leveransapparat, eller en orderingång enligt budget. Denna benägenhet att ge svar som är formulerade i verksamhetstermer motiveras också med att man anser att man som funktionschef primärt utvärderas i verksamhetstermer. Ett begränsat antal funktionschefer besvarar frågor om uppföljning och ansvar i termer av redovisningsmått och ger därigenom uttryck för en avvikande uppfattning.

Att den överordnade chefen förväntar att man skall "ha greppet" om sin verksamhet uppges vara ytterligare ett motiv för att ägna uppmärksamhet åt den materiella delen av verksamheten. Huvuddelen av funktionscheferna uppger att man anser sig leva under en förväntning om; "... att veta allt som händer ansvarsområde". Ja, förväntningar som rent av innefattar "... både det som kan förutses och det som inte kan förutses". Betydelsen av att ha tillgång till signaler om störning och problem innan dess signaler blir tillgängliga för den överordnade chefen betonas särskilt. Det förefaller vara speciellt betydelsefullt att kunna besvara frågor som aktualiseras via rapportdata. Man uppger att man till varje pris vill undvika en situation där man inte är i stånd att ge trovärdiga förklaringar till ett negativt rapportutfall; oavsett om detta utfall kan anses vara förväntat eller ej. Man konstaterar dock med beklagande att vissa av de förklaringar som på detta sätt "tvingas" fram inte alltid är väl underbyggda.

Funktionscheferna hävdar nästan undantagslöst att de förväntas beakta de ekonomiska effekterna av alla sina åtgärder. I anslutning till diskussioner om denna förväntning påpekas det att man också känner ett behov av att kunna argumentera för sina åtgärder i ekonomiska termer. Detta yttrar sig t.ex. i att man anser sig ha behov av att känna till alla affärshändelser. En funktionschef som ger intryck av att alltid beakta de ekonomiska effekterna och som alltid kan argumentera i ekonomisk termer uppges framstå som *ekonomiskt rationell*. I interaktionen med sidordnade kollegor förefaller det vara viktigt att ha greppet. Detta betraktas som ett tecken på kompetens och framstår som en allmänt förekommande värdering (eller social norm). Flera funktionschefer gör också uttalanden som antyder att greppet kan ha en betydelse för att inte bli "omkullsprungen" av underställd personal. Dessa uttalanden tolkas som indikationer på att vissa funktionschefer anser att de lever i ett konkurrenssystem där deras position är utsatt för angrepp, maktspel och kamp och där det kan handla om att försvara sitt revir och sin befattning. Sammanfattningsvis utkristalliserar sig ett antal motiv för funktionschefers strävan efter att ha greppet;

- det är ett uttryck för den tilldelade uppgiften
- det väger tungt vid ansvarsmätning
- det är ett stöd - men inte en förutsättning - för att kunna besvara frågor när något "gått snett"
- det är en förutsättning för att kunna framstå som ekonomiskt rationell
- det är ett uttryck för en professionell norm (bland funktionschefer)

Det kan mot denna bakgrund inte anses vara överraskande att funktionscheferna, med några få undantag, uppger att de själva anser sig "ha greppet". Ett fåtal avviker från

detta mönster genom att uppge att de inte anser att det har greppet och de uttrycker sitt stora bekymmer över detta.

De motiv som funktionscheferna nämner föder associationer till ansvarsfördelning, uppgiftsformulering, påverkbarhet m.m. i tidigare forskning men vissa nyanser förtjänar att uppmärksammas. Uppgifts- och ansvarsbegreppen formuleras i flertalet intervjuer i breda formuleringar i betydelsen att både verksamhetstermer och redovisningsmått utnyttjas. I ett begränsat antal intervjuer formuleras uppgifts- och ansvarsbegrepp mer specifikt och väl avgränsat till redovisningsmått. Funktionschefens möjlighet att påverka (i termer av tillgängliga åtgärder) anses inte utgöra en begränsning för de förväntningar som funktionschefer upplever att de fungera under - jämföra "... både det som kan förutses och det som inte kan förutses". Redovisade motiv för att vilja ha greppet ligger också i linje med föreställningar om att ekonomiska styrsystem (inklusive rapportsystemet) tenderar att förmedla signaler som kan uppfattas som hotfulla (Argyris, 1952). Rapportsystemens tekniska utformning och sättet att använda rapporter förmedlar ett uttryck för misstroende från överordnade chefer och antas kunna aktivera försvarsmekanismer

"... with issues that are embarrassing and threatening, the player activate their personal-human theory of control to remain *in control*" Argyris, 1990, sid 503.

Diskussion - en dynamisk respektive en statisk komponent?

Det begreppsinnehåll som ovan anses konstituera företeelsen *greppet* har vuxit fram genom successiva jämförelser av händelser som inneburit att information blivit tillgänglig för de studerade funktionscheferna. Detta begreppsinnehåll karakteriseras av en tydlig fokusering på här och nu och det saknas varje tillstymmelse till dynamik. Antydningar om att funktionschefens önskan att ha greppet skulle vara motiverad av visst förestående beslut, att någon viss åtgärd planeras eller att något av organisationens mål skall uppfyllas, lyser helt med sin frånvaro. Denna framtoning av en statisk karaktär motsäger dock inte möjligheten av att urskilja moment av avsikt. Tvärtom, de händelser ur vilka greppet vuxit fram genomsyras av intentioner i termer av att framstå som kompetent funktionschef i kollegernas ögon, kunna informera överordnad chef när något gått snett osv. Dessa avsiktsmoment karakteriseras emellertid av något statiskt, kanske snarare som någon form av *beredskap*.

Begreppet *kontroll* spelar en central roll i redovisningsteori och i en omfattande forskning har en stor mängd dimensioner av detta begrepp ingående penetrerats. Trots den centrala roll som begreppet kontroll sålunda tilldelas i redovisningsteori har begreppet (eller begreppen planering och styrning) inte tilldelats en självständig roll som en till vad-kategori i denna studie. En föreställning om att moment av kontroll och moment av planering ligger inflätade i var och en av till vad-kategorierna (Anthony, 1990) har nämnts bland motiven för detta ställningstagande. Givet studiens syfte ansågs det mer ändamålsenligt att hantera detta inflätade moment av kontroll i direkt anslutning till respektive till vad-kategori än att försöka få underlag för meningsfulla påståenden om rapportanvändning i termer av en renodlade kontroll-kategori. Det förhållande att praktiskt taget all observerad rapportanvändning anses möjlig att tolka

med hjälp av de fem till vad-kategorierna tolkas som något av en bekräftelse på detta ställningstagande att inte definiera planering, styrning och kontroll som separata till vad-kategorier. Beträffande den s. k. "prickningen" (4.2) har dock viss tveksamhet anmälts.

Vid läsning av detta avsnitt om att "ha greppet" är det svårt (för att inte säga omöjligt) att inte få associationer till begreppet kontroll - "fully understood full control" Ackoff, 1967. Frågan om begreppet "kontroll" blivit tillfredsställande behandlad börjar pocka på svar. Har det ur datamaterialet vuxit fram en iakttagelse som föranleder ett ifrågasättande av lämpligheten att inte inkludera kontroll som en sjätte till vad-kategori? Nedan görs en jämförelse mellan den företeelse som ovan benämnts ha greppet och ett av de kontroll-begrepp som förekommer i redovisningsforskning. På grund av den stora omfattningen på den ackumulerade kunskapen om begreppet kontroll begränsas jämförelsen till att endast omfatta en dimension av kontroll-begreppet - förekomsten av en dynamisk respektive av en statisk komponent. Utgångspunkten tas i påståendet att en dynamisk komponent kan urskiljas i det *kontroll* -begrepp som utnyttjas i redovisningsforskning.

Uttrycket "keep on track" (Merchant, 1985) kan illustrera påståendet att kontroll-begreppet i redovisningsteori tenderar att innefatta en dynamisk komponent i form av en implicit föreställning om riktning eller avsikt. Är det en slump att ett bildspråk med ordet "track" (= spår, järnvägsspår) utnyttjas - eller är ordvalet betingat av en önskan att styra läsarens associationer. Syftar ordvalet till att plantera en förväntning i läsarens tankevärld om att det skall finnas ett mål i slutet av spåret? Liknande antydningar om ett dynamiskt moment kan urskiljas i andra författares diskussioner om kontrollbegreppet t.ex.

"... to influence the probability that people will behave in ways which lead to"

Flamholtz, 1983, sid 154.

En förklaring till denna påstådda diskrepansen kan dölja sig i den språkliga dubbeltydighet som ligger i det engelska ordet *control* ? En annan förklaring kan vara att de indikationer som utgör underlag för påståendet om en diskrepans är effekter av det sätt på vilket sambandet rapport och beslut / handling / effekt hanteras i denna studie. Genom att medvetet negligera rapportanvändningens eventuella samband med framtida beslut / handlingar / effekter har måhända en partiell (för att inte säga snedvriden) karaktär på den observerade rapportanvändningen genererats. Om den påstådda diskrepansen kan förklaras med en hänvisning till språklig dubbeltydighet eller till studiens undersökningsdesign bör den ignoreras.

En annan förklaring är att den grounded theory-inspirerade ansatsen givit empiriska data möjlighet "att tala" och att något betydelsefullt blivit sagt. Genom att studera "faktisk" rapportanvändning har det inte funnits något behovet av att söka bekräftelse på ett eventuellt samband mellan rapport och beslut / handling. Analyser och tolkningar har därför heller inte varit styrda av ett sådant behov! Något behov av att ge empiriskt stöd åt hypotesen om ett samband mellan redovisningsdata och effekter i termer av t.ex. organisatorisk effektivitet har heller inte förelegat. Diskrepansen kanske medverkar till att synliggöra att det inom redovisningsforskning finns en tendens att utnyttja ett (eller flera) kontrollbegrepp där enskilda egenskaper

har renodlats. Enligt denna (dessa) idealtyp(er) "bör" kontrollbegreppet innehålla en framåtriktad eller dynamisk komponent. Förekomsten av en sådan s.k. idealtyp kan antas vara betingad av - och medverka till vidmakthållandet av - vissa gemensamma värderingar. En sådan tendens kan ha sina rötter i flera olika teoribildningar t.ex. beslutsteorins orientering mot konsekvenser av framtida beslut respektive implicita antaganden om att en organisation existerar i kraft av sin uppgift och att organisatoriska beteenden därför kan och bör analyseras i ljuset av en strävan att tillgodose organisationens mål. Idealtyp(er) får karaktären av ett filter genom vilket organisatoriska kontrollaktiviteter tolkas, värderas och görs meningsfulla. De tenderar vidare att fungera som mentala tvångströjor, att försvåra möjligheten att synliggöra betydelsefulla dimensioner i empirisk forskning och kan försvåra möjligheten att diskutera brister och utvecklingsmöjligheter. Påståendet att influenser från cybernetik har påverkat tankar om kontroll i redovisningsforskning och medverkat till att förklara varför kontroll företrädesvis betraktas i termer av negativ återkoppling (Otley & Berry, 1980) kan ses som en parallell till en förklaring i termer av idealtyp.

Försök till tolkning

Möjligheten att tolka den redovisade iakttagelsen med dess fokusering på här och nu med hjälp av redovisningsteori begränsas av den påstådda tendensen att ett dynamiskt komponent impliceras i (vissa av) redovisningsteorins kontroll-begrepp. I enlighet med den grounded theory inspirerade ansatsens rekommendationer öppnas då dörren för att utnyttja annan teoribildning (Glaser, 1978) Nedan redovisas ett försök att tolka iakttagelsen med hjälp av en begreppsapparat hämtade från psykologisk teoribildning. Begreppet *kognitiva schema* utnyttjas inom kognitiv psykologi för att beteckna komplexa mentala företeelser som individen utnyttjar för att urskilja, tolka och lagra signaler från omvärlden (Sims & Gioia, 1986). Antaganden om att inkommande signaler aktiverar kognitiva schema, att det förekommer olika typer av schema med skilda funktioner, och att den tolkning som individen gör av inkommande signaler är betingat av vilken typ av schema som aktiveras (Lord & Foti, 1986) kan eventuellt ge stöd för att tolka den redovisade iakttagelsen. Följande skall ses som ett trevande försök till tolkning utefter linjer som hämtat viss inspiration i Laukkanen (1989):

- då en individ mottager en rapport utnyttjas viss(a) typ(er) av kognitiva schema för att urskilja, tolka och lagra den information som blir tillgänglig (= läses). Denna typ av schema karakteriseras av en fokusering mot här och nu, dvs. schemat har en statisk karaktär
- då en individ står i begrepp att fatta ett beslut och / eller att utföra en handling aktiveras andra typer av kognitiva schema. Schema som på ett bättre sätt motsvarar de krav på dynamik som enligt redovisningsteori tillskrivs kontroll-begreppet; kanske handlingsorienterade schema s. k. *script*.

Detta försök att tolka den redovisade iakttagelsen med hjälp av en begreppsapparat hämtad från kognitiv psykologi skapar inte bara en öppning för att tolka den påstådda diskrepansen. Detta försök till tolkning ger också ett ökat berättigande åt studiens ansats att differentiera olika moment i rapportanvändningsprocessen (2.2). Denna

tolkning antyder att det kan finnas goda skäl att beakta såväl betydelsen av det s.k. mottagningsmomentet som betydelsen av moment av beslut / handling / effekter vid studier av rapportanvändning (och rapportutformning?) Rapportmottagandet kan ses som ett moment som karakteriseras av här och nu och som kan betecknas som statiskt. Rapportanvändning kan därutöver ses som moment där beslut / handling och effekter sätts i fokus och där inslag av dynamik kan vara möjliga att urskilja (se vidare 6.1 nedan). Det senare momentet ger den karaktär till rapportanvändningen som dominerar inom redovisningsforskning.

En differentiering i dessa olika moment aktualiserar också tankar om sambandet mellan information och beteende; eller mer precist mellan redovisningsdata och individers beslut / handling. Möjligheten att urskilja flera distinkta moment i sambandet rapport / beslut / handling / effekt antyder ett samband av komplex karaktär. Sambandet mellan processer för användning av rapporter och processer för beslut / handling på individnivå är kanske inte så väl sammankopplade som forskare inom redovisningsområdet ibland förefaller antaga (March, 1987). En tolkning med innebörden att kognitiva schema av olika typ (och olika funktion?) aktiveras på individnivån vid mottagandet av information respektive vid beslut / handling kan formuleras i termer av att de två momenten är löst kopplade till varandra. En sådan förklaring kanske också kan kasta ett visst ljus över de svårigheter som noterats av forskare som empiriskt försökt belägga sambandet mellan rapportanvändning och beslut / handling i det enskilda fallet. Det kan noteras att en parallell formulering förekommer på aggregerad nivå; organisatoriska processer för insamling av information på organisationsnivå respektive processer för användning av information har karakteriserats som *loosly coupled* (Weick, 1979; Feltham & March, 1981; Starbuck, 1982; Brunsson, 1982).

Den ovan redovisade argumentationen för att lyfta fram en egenskap hos rapportanvändning som betecknas med "här och nu" innebär inte ett ifrågasättande eller en trivialisering av antaganden om ett samband mellan rapportanvändning och beslut / handling (eller någon annan av de s.k. till vad-kategorierna). Argumentation syftar endast till att tydliggöra iakttagelsen och till att skapa utrymme för nyanser och att motivera att mottagarmomentet också fortsättningsvis blir en marginaliserad företeelse.

4.5.2 Stabila arbetsvanor

Arbetsvanor i fallstudie Adam

Frågan "... och varifrån får du information för ...?" upprepas ett stort antal gånger under intervjuerna. För att underlätta dokumentationen av de enskilda funktionschefernas svar utnyttjas en bandspelare under intervjun. Efter genomförd intervju registreras svaren på ett formulär som är anpassat till den struktur som gäller för intervjun; dvs. med tre likadana delar för respektive användningssituation. För varje användningssituation finns utrymme för sex (analys)steg och för varje steg finns utrymme för fem stycken informationskällor. Denna dimensionering i steg och informationskällor kan betraktas som ett konkret uttryck för författarens förväntning

med avseende på omfattningen av funktionschefers användning av rapporter och Alternativa Informationskällor.

Av intervjudata från fallstudie Adam framgår det att sju av de åtta funktionscheferna kan redogöra för de olika steg som vederbörande funktionschef brukar genomföra och för de informationskällor som han brukar använda inom respektive användningssituation. Dessa redogörelser präglas av en hög detaljrikedom och lämnas i allmänhet utan synbar tvekan. De sju funktionscheferna uppger vidare att de har arbetat på det beskrivna sättet under en lång följd av år - "så här har jag gjort de senaste 8 - 10 åren" är ett icke ovanligt sätt att uttrycka detta. Dessa utsagor i kombination med den stora detaljrikedom som karakteriserar svaren tolkas som ett uttryck för en stor stabilitet över tiden. En av funktionscheferna i fallstudie Adam ger intervjusvar som avviker från det ovan redovisade mönstret. Denne funktionschef uppger att han endast med möda kan redovisa hur han "brukar" använda rapporter och Alternativa Informationskällor. Han uppger att svårigheten framförallt sammanhänger med att författaren i frågeformuleringen betonat "brukar göra". Han hävdar att såväl de steg som han genomför som de informationskällor som han använder varierade från gång till gång.

Vid genomgång av formulären från fallstudie Adam framgår det att för sju funktionschefer har mellan två och fem analyssteg registrerats inom respektive användningssituation och en till tre informationskällor inom varje analyssteg. Formulärets dimensionering är därför mer än tillräcklig för dessa sju funktionscheferna. För denne åttonde funktionschef är formulärets dimensionering helt otillräcklig; framförallt är utrymmet för antalet informationskällor inte dimensionerat för att rymma alla de informationskällor som han nämner. På basis av intervjudata och de åtta ifyllda formulären från fallstudie Adam skrivs ett *memo* (Glaser & Strauss, 1967) där följande sammanfattning nedtecknas;

- på individnivå kan individuella mönster eller arbetsvanor urskiljas. Dessa mönster inkluderar såväl användning av rapporter och användning av Alternativa Informationskällor som samspelet i användningen av olika informationskällor. Det förefaller vara meningsfullt att tala om att den enskilde funktionschefen har specifika *arbetsvanor* - med avseende på användningen av rapporter och Alternativa Informationskällor
- vissa funktionschefer - huvuddelen? - har *stabila arbetsvanor* i betydelsen att de tenderar att regelmässigt endast genomföra ett begränsat antal analyssteg (i de studerade användningssituationerna) och regelmässigt endast använder ett begränsat urval av informationskällor (i de studerade användningssituationerna)
- andra funktionschefer - enstaka? - har *flexibla arbetsvanor* i betydelsen att de har en större repertoar. De genomför regelmässigt fler och mer omfattande analyser; såväl i termer av ett större antal analyssteg som i användningen av ett större antal informationskällor.

I detta skede av tolkningsprocessen har den sammanfattande företeelsen *arbetsvanor* vuxit fram och två kvalitativa värden av denna kategori anses vara möjliga att urskilja - stabila respektive flexibla arbetsvanor.

Stabila arbetsvanor

I fallstudieföretagen Bertil och Cesar utnyttjas samma procedur för insamling och registrering av enskilda funktionscheferns svar på frågan "... och varifrån får du information för ...". Insamlade data bekräftar både iakttagelsen att individuella mönster kan urskiljas i den enskilde funktionschefens användning av rapporter och Alternativa Informationskällor och antydningarna om ett ömsesidiga samband mellan användning av olika informationskällor. Begreppet *arbetsvanor* ökar möjligheten att tolka den observerade mångfalden i användningen och begreppet tillskrivs därför successivt ett allt större värde. Den olikhet som observeras i Adam kan också observeras i Bertil och Cesar; dvs. vissa funktionschefer tenderar att ha en begränsad, medan andra tenderar att ha en större repertoar. Genom att den empiriska basen successivt ökar synliggörs emellertid ytterligare nyanser i denna olikhet och detta leder till att synen på de ovan redovisade olikheterna förändras. Den initiala tolkningen i termer av stabila kontra flexibla arbetsvanor ersätts av en ny tolkning med innebörden att samtliga funktionschefer har *stabila arbetsvanor*. Hos vissa funktionschefer yttrar sig stabiliteten i att de tenderar att "alltid" utnyttja ett begränsat antal steg och ett begränsat antal informationskällor; för andra yttrar sig stabiliteten i att de tenderar att "alltid" använda ett - relativt sett - större antal steg och fler informationskällor. Exakt hur denna nya tolkning vuxit fram kommer inte att redovisas - skeenden av liknande art finns beskrivna i Glaser & Strauss (1965a).

Det kan noteras att det inte bara är funktionschefernas användning av informationskällor som karakteriseras av stabilitet över tiden. Stabilitet karakteriserar också mer vittomfattande aspekter av funktionscheferns organisatoriska beteende. Det framgår bl.a. (se Bilaga 3)

- att huvuddelen av de studerade funktionscheferna har en lång anställningstid i det aktuella fallstudieföretaget och många har innehaft den aktuella befattningen under lång tid, ofta 10 år eller mer
- att ett fåtal av de studerade funktionscheferna uppger att de haft flera anställningar eller haft ett större antal uppgifter av skilda slag. Dessa funktionscheferns arbetssituationen karakteriseras av att de genomfört tidsbegränsade uppgifter. I något fall talar en funktionschef om sig själv som "förändrare" medan han karakteriserar huvuddelen av sina kollegor som "förvaltare".

En trivial iakttagelse?

För att karakterisera de studerade funktionschefernas användning av informationskällor utnyttjas uttrycket mångfald - mångfald i termer av när, hur, till vad och hur ofta (4.1 - 4.4). Om intresset riktas mot den enskilde funktionschefens sätt att använda informationskällor kan antydningar till individuella mönster urskiljas. Dessa individuella mönster karakteriseras i vissa fall av stor enkelhet, i andra fall av hög komplexitet. Redovisade iakttagelser tyder på att vissa individer söker aktivt och därigenom får tillgång till stora mängder av mångfacetterad information. Andra individer begränsar sig till att använda få informationskällor

"... typically supplemented by, or subordinated to, the following of rules that encode historical lessons learned within a complex ecology of nested organizations" March 1987, sid 157.

Det kan synas trivialt att formulera en iakttagelse om att funktionschefer har stabila arbetsvanor med avseende på användning av rapporter och andra informationskällor; inte minst mot bakgrund av att jämförelse med externa referenser saknas och data emanerar ur tre tvärsnittsstudier. Ett motiv för att lyfta fram begreppet *stabila arbetsvanor* är att detta begrepp bedöms kunna medverka till att skapa en struktur i den mångfald som betonats i redovisningen ovan. Den mångfald som tidigare betonats reduceras högst väsentligt då den enskilde funktionschefens användning granskas isolerat. Det empiriska datamaterialet förmedlar vidare en bild där individens arbetsvanor tenderar att framstå som oförändrad - eller åtminstone trögrörlig - över tiden. Denna specifika egenskap lyfts fram genom prefixet *stabila*. Motivet för att lyfta fram denna specifika egenskap är en önskan att betona den tröghet som genomsyrar de skeenden som kunnat observeras med hjälp av den bakåtblickande intervjutekniken. Denna tröghet kan rimligtvis inte negligeras vid försök att förklara observerade olikheter i rapportanvändning genom hänvisning till påverkansfaktorer. Iakttagelser om stabilitet ligger i linje med väl etablerade föreställningar om upprepningens betydelse i organisatoriska processer. Ett stort förklaringsvärde har tillskrivits *erfarenhet* i termer av ageranden som lett till ett tillfredsställande resultat och därför upprepas när situationer med likartade förutsättningar; jämför *standard operating procedures*, Cyert & March, 1963. Mot bakgrund av denna teoribildning skulle de observerade olikheterna med avseende på antalet steg / informationskällor kunna tolkas med att de studerade funktionscheferna har haft erfarenheter av olika slag eller att de tolkat sina erfarenheter på olika sätt.

Stabilitet kontra förändring är ett betydelsefullt tema inom organisationsteoretisk forskning inte minst genom frågan om vad som är mest angeläget att studera - strävan efter stabilitet och därmed önskan att reducera spänningar (homeostatis) eller strävan efter förändring och tillväxt (heterostatis). Det har presenterats konkurrerande förklaringar när det gäller organisatorisk stabilitet, eller

".... sustained patterns of behaviours and beliefs which characterize an organization and mould its accomplishments". Dermer, 1988, sid 25.

Organisatorisk stabilitet betraktas enligt visst synsätt som ett fenomen som primärt skapats av och som därför bör analyseras i termer av relationen mellan helheten och delen; kanske i ljuset av företagsledningens intentioner om organisationens mål. Detta synsätt öppnar möjligheter för att betona funktionalitet när det gäller användning av rapporter. Den stabilitet över tiden som observeras hos delarna (= rapportmottagarna) antas vara betingad och vidmakthållen av helheten (eller företrädare för helheten). Den osäkerhet som präglar helhetens omvärld antas bli uppfångad av helheten (i form av t.ex. organisatoriska buffertar, Starbuck, 1982) och osäkerheten påverkar därför delarna i begränsad omfattning. Detta synsätt skapar också förutsättningar för att diskutera rapportanvändning i termer av en komponent i organisationens ekonomiska styrning. Givet ett antagande att det informationsbehov som krävs för att tillgodose

krav på effektivitet varierar mellan olika organisationsfunktioner (Daft & Macintosh, 1978) tolkas olikheter i repertoaren med hänvisning till olikheter i verksamheten.

Enligt andra synsätt betraktas organisatorisk stabilitet med utgångspunkt i antaganden om människors behov av viss ordning i sociala sammanhang. För att det sociala livet skall bli begripligt och hanterbart krävs viss stabilitet och denna stabilitet skapas genom social interaktion (Weber, 1983; Berger & Luckman, 1979) och tilltron till betydelsen av en överordnad skapare förkastas. Enligt detta andra synsätt tillskrivs egenskaper hos (och relationer mellan) delarna snarare än egenskaper hos helheten betydelse då det gäller stabilitet. Stabiliteten anses ha vuxit fram som resultatet av ett antal mer eller mindre medvetet gjorda överenskommelser mellan olika aktörer på den organisatoriska arenan, kanske som ett svar på individens aversion mot kaos (Weick, 1979). Med en sådan utgångspunkt hämtas stöd för tolkning av olikheter i repertoaren snarare ur det sociala samspelet än ur kontextuella förutsättningar. Det är en empiriska fråga om de slutsatser om organisatorisk tröghet, "sustained patterns" och andra fenomen med rötter i studier på organisationsnivå kan äga giltighet på individnivå; de iakttagelser som redovisas i denna studie utgör kanske en pusselbit i detta sammanhang.

Enligt ytterligare andra synsätt tas utgångspunkten i ett antagande om att källan till stabilitet ligger i strukturen. Enligt ett sådant synsätt betonas de sociala fenomenens icke-subjektiva egenskaper och individens beteende förklaras i termer av determinism och s.k. direkt påverkan (Durkheim, 1893, enligt Douglas, 1987). De tre ovan omnämnda synsätten kan te sig väsensskilda men de anses också komplettera varandra "samhället definierar oss men samhället definieras i sin tur av oss" Berger, 1963, sid 118.

4.5.3 En kategori i den främmande teorin?

Den ansats som utnyttjats i denna studie syftar till att ".... generate a theory that accounts for a pattern of behaviour which is relevant and problematic for those involved" Glaser, 1978, sid 93. Den antas hämta sin kraft i en fokusering mot "faktiska" skeenden och i ett öppet sinne. En teori som växer fram med hjälp av en grounded theory inspirerad metod ".... must have fit and relevance, and it must work must be readily modifiable" ibid, sid 4. Den skall vidare vara baserad på en och bara en teoretisk kategori; en s.k. *core category*. Kriteriet relevans knyts till det förhållande att teorins "core category" vuxit fram genom successiva jämförelser av händelser "It arrives at relevance, because it allows core problems and processes to emerge" ibid, sid 5.

De organisatoriska processer som ansatsen har applicerats på i denna studie har valts ut på basis av antaganden i redovisningsteori - antaganden om att rapporter med redovisningsmått är betydelsefulla vid ekonomisk styrning. Givet de begränsningar som följer av studiens fokusering mot ett individperspektiv ger studiens data visst stöd för detta antagande.

Studiens s.k. vidgade informationsbegrepp innebär att funktionschefers användning av ekonomisk information från andra informationskällor än rapporter

beaktas. Att inkludera användning av andra informationskällor ses som ett inslag i en strävan att kunna studera "faktisk" rapportanvändning i enlighet med den utnyttjade ansatsens krav på ett öppet sinne. Genom det vidgade informationsbegreppet skapas nya möjligheter att studera frågor om relevans och problem i samband med funktionscheferns användning av ekonomisk information. Det vidgade begreppet leder till att en stor - nästan obegränsad - mängd signaler framstår som potentiellt relevanta och potentiellt problematiska. Den information som blir tillgänglig via rapporter framstår som en delmängd; men en delmängd som förknippas med specifik relevans och specifika problem.

De tolkningar som görs av insamlade data tyder på att processer för att få tillgång till ekonomisk information upplevs som betydelsefulla och i viss mån problematiska bland de studerade funktionscheferna. Dessa tolkningar ligger i linje med antaganden om att medlemmar i en organisation strävar efter att få tillgång till den information som de anser sig behöva för att kunna agera på ett intelligent sätt (Simon, 1957). Observerade beteendemönster genomsyras av intentioner.

Vissa iakttagelser av skeenden som upplevs som relevanta och problematiska för de studerade individerna initierar en tyngdpunktsförskjutning med avseende på studiens "core category". Den kategori av organisatoriskt beteende som ursprungligen stod i centrum för intresset - rapportanvändning (egentligen rapportmottagning) - blir utmanad.

Stabila arbetsvanor och *ha greppet* tolkas som dimensioner av samma teoretiska kategori; en kategori som upplevs som relevant och problematisk bland funktionschefer. Stabila arbetsvanor antas representera en dimension som kan urskiljas då funktionschefer får tillgång till ekonomisk information; variationer i termer av "alltid många" respektive "alltid få". *Ha greppet* antas representera ett av motiven som förklarar varför funktionschefer använder ekonomisk information.

4.6 Sammanfattning och avslutande reflexioner

4.6.1 Sammanfattning av respektive avsnitt

I enlighet med studiens andra syfte har användning av ekonomisk information i samband med ekonomisk styrning stått i centrum för intresset i den deskriptiva studie som redovisas i ovan. Det moment av användningen då informationen blir tillgänglig betonas medan moment av beslut och handling negligeras. Tillgång till ekonomisk information diskuteras i termer av informationskällor; dels månadsrapporter från stora företags ekonomidatasystem (= datoriserade rapportsystem för ekonomisk information) dels andra (s.k. Alternativa) informationskällor. Redovisningen har snarare handlat om att beskriva hur användning sker, än att föra i bevis om den information som blir tillgänglig utövar påverkan på rapportmottagarens beslut och handlingar. Bland de dimensioner av användningen som blivit belysta märks *när*, *hur* och *till vad* samt i viss mån *hur ofta* rapporter används.

När och hur används rapporter (= avsnitt 4.1)

Följande iakttagelser redovisas,

- vid månadsskiftena, dvs. då månadsrapporterna blir tillgängliga för rapportmottagare, är användningen mycket utbredd och samtliga studerade funktionschefer uppger att de regelbundet använder (= läser i) sin månadsrapport. Stora olikheter kan urskiljas i enskilda funktionscheferas sätt att använda rapporterna. Vissa iakttagelser antyder ett behov att nyansera föreställningen att rapportmottagare "alltid" kräver snabb tillgång till redovisningsdata. Praktiskt taget samtliga funktionschefer ger uttryck för uppfattningen att månadsrapporternas datakvalitet är bristfällig; endast i undantagsfall uppges detta vara ett mer påtagligt hinder för rapportanvändning.
- i samband med budgetprocessen är användningen mycket utbredd och samtliga studerade funktionschefer uppger att de regelbundet använder sin rapport; vissa i mycket stor omfattning. Stora olikheter kan observeras med avseende på sättet att använda rapporter i samband med budgetuppställandet i termer av extrapolering respektive reflektion
- i samband med den löpande verksamheten förefaller rapportanvändning vara av begränsad omfattning. Endast ett begränsat antal användningstillfällen har identifierats och dessa observationer har gjorts hos ett begränsat antal rapportanvändare.

Till vad används rapporter? (= avsnitt 4.2)

Insamlade data stöder i allt väsentligt de iakttagelser om användning av rapporter i olika organisatoriska sammanhang som redovisats i tidigare forskning (bl.a. Argyris, 1952; Ridgway, 1956; Dearden, 1969; Hofstede, 1967; Hopwood, 1973; Ijiri, 1975; Östman, 1977; Hayes, 1977; Otley, 1978). Följande iakttagelser redovisas,

- vid ansvarsmätning använder funktionschefer utvärderingssignaler från såväl rapporter som från flera andra informationskällor och månadsrapporten framstår som en bland flera informationskällor. I de fall då kraftfulla sanktioner av typen avsked är aktuella kan rapporten spela en viktig roll för att legitimera åtgärder - "svart på vitt på att han inte skött sig".
- rapporter kan förmedla *alarm*. Alarmsignaler har dock endast observerats under vissa kontextuella förutsättningar; då rapportmottagarens har begränsade möjligheter att löpande få tillgång till signaler om skeenden i verksamheten.
- olika slag av lärande kan aktualiseras vid rapportanvändning. Lärande som tolkas som i termer av återföring, av reflektion, lärande som för tanken till learning-in-action och sådan färdighetsträning som karakteriseras av att den är svår att verbalisera.
- tidigare rapporterade iakttagelser att det förekommer stora olikheter i enskilda rapportanvändares kunskapsnivån får stöd. Olikheterna diskuteras i termer av kunskap om "redovisningsprinciper" respektive kunskap om "framställningsprocessen". Vissa iakttagelser beträffande de processer i vilka kunskap om rapporter och rapportsystem kan antas bli genererad redovisas

- i tidigare forskning om förhandling anses övertyga vara ett nyckelbegrepp och ordet implicerar en föreställning om en maktfördelning mellan förhandlingsparter. I resultatredovisningen fokuseras intresset mot rapportanvändning vid förhandling mellan operativt ansvariga representanter för organisatoriska enheter inom koncerngemenskapen; dvs. med s.k. sidordnade kollegor. En stor komplexitet urskiljs i dessa utbytesrelationer och den bild som växer fram för tanken till två marknadsplatser; en marknad baserad på byteshandel och en marknad där prismekanismen spelar en mer dominerande roll
- systematisk användning av rapporter vid interna förhandlingar kan endast observeras i begränsad omfattning och endast hos ett begränsat antal funktionschefer. Dessa hävdar emellertid att förhandlingsargument hämtade ur rapporter har en mycket stor genomslagskraft.
- ett stort antal observationer tolkas som uttryck för att rapporter kan spela en roll i samband med gemensamma värderingar, gemensam syn på den sociala verkligheten samt på utveckling av gemensamt språk. Alternativa tolkningar där användningen helt eller delvis motiveras utifrån andra grunder och där rapporten instrumentella funktion betonas presenteras i denna del av resultatredovisningen. Detta sökande efter alternativa tolkningar motiveras av studiens gränsöverskridande ambition och kommer att diskuteras mer ingående i studiens avslutande kapitel.

Hur ofta används rapporter? (= avsnitt 4.3)

Kan data om den betydelse som en funktionschef tillskriver månadsrapporten utnyttjas för förutsägelser om hur ofta han använder månadsrapporten? Data för att besvara denna fråga insamlas genom den s.k. rangordningsenkäten (Bilaga 4). Följande iakttagelser redovisas;

- månadsrapporten är (givet studiens mottagarperspektiv och det s.k. vidgade informationsbegreppet) en bland flera betydelsefulla informationskällor genom vilka ekonomisk information blir tillgänglig för funktionschefer
- vissa antydningar till korrelation mellan användningsfrekvens och tillskriven betydelse (eller vice versa!) kan urskiljas
- vid en samlad bedömning av studiens totala datamaterial anses det dock inte finnas underlag för generaliserande utsagor av typen "storanvändare tillskriver stor betydelse till rapporter medan sällananvändare tillskriver rapporter en mer begränsad betydelse" alternativt "om en funktionschef tillskriver månadsrapporten en stor betydelse så kan han förväntas vara storanvändare"

Användning av Alternativa Informationskällor (= avsnitt 4.4)

I enlighet med det andra syftet studeras funktionscheferns användning av informationskällor vid sidan av rapporter; de s.k. Alternativa Informationskällorna (= alternativa i förhållande till rapporter!). Studiens data ger stöd åt iakttagelser i tidigare forskning om att stora mängder information blir tillgängliga via sociala kontakter. Givet studiens definition av ekonomisk information (och med speciellt beaktande av det tolkningsföreträde som tilldelas de intervjuade funktionscheferna) kan en stor

andel av denna information betraktas som ekonomisk information. Den betydelse som de studerade funktionscheferna tillskriver företagets administrativa dokumentflöde motiverar en speciell uppmärksamhet. Signaler som blir tillgängliga via de s.k. operativa dokumenten (bl.a. offerter och fakturor som funktionschefer hanterar i enlighet med företagets formella attestreglemente) förefaller kunna spela en betydelsefull roll i funktionschefers ekonomiska styrning. Intresset i tidigare redovisningsforskning tenderar att vara fokuserat mot aggregerade redovisningsmätt och intresset för transaktionsdata har varit mycket begränsat. Kanske har intresset i tidigare forskning i allt för hög grad ägnats åt organisatoriska processer där fördelarna med ekonomidatasystemens aggregeringsfunktion kommit till sin rätt - medan den betydelse som funktionschefer fäster vid möjligheten att få tillgång till information om enskilda händelser blivit satt på undantag?

"Their main concerns" (= avsnitt 4.5)

En föreställning om att betydelsefulla iakttagelser om sociala sammanhang kan göras på basis av data från observationer av manifesta uttryck som beteenden och utsagor är utgångspunkten för den metod som utnyttjats för insamling och analys av empiriska data. Dessa uttryck antas handla om företeelser som uppfattas som betydelsefulla för de studerade aktörerna - *their main concerns*, Glaser, 1978. Vid de successiva jämförelserna växer två iakttagelser fram

- funktionschefer anser att det är angeläget att *ha greppet* (och att *veta allt*) om sin verksamhet och
- funktionschefer har *stabla arbetsvanor* när det gäller användning av informationskällor genom vilka ekonomisk information blir tillgänglig

I båda dessa iakttagelser beaktas användningen av signaler som blir tillgängliga via såväl rapporter som andra informationskällor. Mot bakgrund av den dominerande betydelse som begreppet kontroll spelar i redovisningsforskning respektive den allmänt accepterad föreställningen att upprepning är ett karakteristiskt drag i organisatoriskt beteende kan iakttagelserna te sig triviala. Utgångspunkten för värdering av iakttagelsernas potentiella betydelse tas emellertid inte i tidigare forskning utan i studiens ambition att studera "faktisk" rapportanvändning och föreställningen om en viss tågordning i teoribildningsprocessen - "att krypa innan man kan gå". De två iakttagelserna betraktas som pusselbitar eller embryo till begreppsmässiga kategorier i en framväxande teori över användning (och utformning) av rapporter.

4.6.2 Några avslutande reflexioner

Om deskriptiva begrepp och dimensioner

"One reason that ethnographers' accounts often appear so rich is precisely because they manage explicitly to weave analysis around the more standard properties, that are conventionally agreed on as worth studying" Glaser & Strauss, 1965b sid 8.

Studiens territorium kommenterades inledningsvis i termer av "vitt fält" och citatet ovan illustrerar en av de svårigheter som utmärker försök att generera kunskap inom föga utforskade forskningsområden. "Vita" forskningsområden är definitionsmässigt områden där det saknas "... properties ... conventionally agreed on as worth studying". Redovisningen av den deskriptiva studien är i hög grad baserad på begrepp och strukturer hämtade från tidigare forskning. De egenskaper i användningssituationen som uppmärksammas betingas i många fall av influenser från andra teoriområden och de dimensioner av fenomenet rapportanvändning som diskuteras söker sina förebilder i tidigare forskning. I redovisningen förekommer också dimensioner av rapportanvändningen och användningssituationerna som sällan ägnats något intresse i tidigare forskning. Motiven för denna strävan emanerar ur studiens explorativa syfte men hämtas också i rekommendationer (Glaser & Strauss, 1965; Roethlisberger, 1977) om att en ansats som baseras på studier av det partikulära i rapportanvändningen kan ge en bra grogrund för att generera en begreppsapparat som kan utnyttjas i analytiskt orienterade studier.

Följande obesvarade frågor om egenskaper med begränsad teoretisk förankring i betydelsen "... properties ... conventionally agreed on as worth studying" kan illustrera de upplevda svårigheterna

- vissa funktionschefer "ögnar genom rapporten" medan andra slår upp vissa avsnitt och läser "sektiv". Är denna iakttagelse en betydelselös detalj i individens perception eller kan iakttagelsen ges en teoretisk betydelse genom att bli infogad som en pusselbit i en sammanhållen föreställningsram?
- vissa funktionschefer sociala kontakter med andra befattningshavare sker på ett ad hoc betonat sätt; medan andra funktionschefer väljer att träffa sidoordnade kolleger under "ordnade former". Är denna iakttagelse teoretiskt betydelsefull eller är det en betydelselös detalj i frågekomplexet "vem-talar-med-vem-hur-ofta-om vad"? (Simon, 1957).

Om bristande precision och fortsatt arbete

I studier med en förklaringsorienterad ansats ses en hög korrelationskoefficient som något eftersträvänsvärt. Om de studerade företeelserna dessutom kan preciseras med stor stringens och preciseringen präglas av en stor sparsamhet vad avser det antal dimensioner som erfordras - ja, då är förutsättningarna goda för att studien skall anses vara av hög kvalitet. En bärande tanke bakom en kvalitativ ansats är att en vidgad mängd data blir tillgängliga för analys, att nya företeelser och nya dimensioner av "gamla" företeelser blir legitima att studera, att nya samband mellan "gamla" begrepp blir synliga samt inte minst att kausalitet ges en förändrad innebörd och att nya värderingskriterier för kausalitet introduceras. I kvalitativt orienterade studier tillskrivs en hög korrelationskoefficient ett mer begränsat värde och en sparsamhet vid preciseringen av de studerade begreppen betraktas snarast som något negativt. En önskan att inte bara undersöka vad som gäller i allmänhet (en hög korrelationskoefficient kan sägas vara ett uttryck för vad som gäller i allmänhet) utan att också undersöka de företeelser som kan ses som avvikelser från huvudregeln och

de förutsättningar under vilka dessa andra företeelser uppträder leder till att multidimensionalitet prioriteras högt bland kriterier för god forskning.

Både den beskrivande delen (kapitel 4) och den förklarande delen (kapitel 5) präglas av en strävan efter multidimensionalitet och resultatredovisningen innehåller en mängd nyanser, dimensioner och egenskaper. Sammantaget skapas en nära nog oöverskådlig mångfald och redovisningen översvämmas av oprecisa mängdangivelser av typen "många", "vissa", "några" etc. Den osäkerhet som formuleringar av typen "några" förmedlar till läsaren är genuin i den mening att det inte med något krav på säkerhet är möjligt att avgöra om "några" är uttryck för en korrekt skattning av en populationsparameter eller är resultatet av en stor slumpmässig påverkan.

Inför den ovan redovisade mångfalden väcks frågan om vad som bör betraktas som teoretiskt betydelsefullt. Den bristande precisionen i de ovan redovisade skattningarna - vissa, några etc. - skulle kunna tas som utgångspunkt för fortsatt arbete; vad är stort och vad är litet? En rimlig ansats vore att eliminera / reducera den osäkerhet som ligger i mångfalden och att fånga det studerade fenomenet i hårda data. Ett väl underbyggt påstående att ett visst beteende kan observeras hos, säg 63.84 %, av funktionscheferna i ett representativt urval skulle kunna vara resultatet av en studie med sådan inriktning. Med en skattning av någon central populationsparameter (med signifikansnivåer och andra accessoarer) skulle det inte bli aktuellt med kritik av den bristande precisionen. Med den nya skattningen i bagaget skulle det sedan vara försvarbart att avföra iakttagelser gjorda hos resterande 36,14 % av funktionscheferna från agendan - och därmed ha genomfört ytterligare en studie enligt en-faktor tendensen. Det hade varit av stort intresse att i denna studie kunna redovisas skattningar av vissa populationsparametrar. Till exempel: hur stor andel av funktionschefer kan förväntas vara storanvändare respektive sällananvändare? hur stor andel av de funktionschefer som tilldelats ett formellt ekonomiskt ansvar prioriterar lojalitet med den egna organisationsenheten respektive lojalitet mot det "sociala nätverket" runt den integrerade produktionsprocessen?

En ansats enligt kan dock ifrågasättas genom frågan "What lies on the other side of the correlation coefficient" Morgan, 1983a, sid 12. En alternativ ansats när det gäller fortsatt arbete vore att med utgångspunkt i mångfalden ställa frågan - Varför? Kanske kan denna mångfald anses vara ett uttryck för en eller flera faktorerers påverkan på rapportanvändningen? Ett sådant forskningsfråga skulle

- (eventuellt) leda till ett försök att identifiera mönster av mer generell art - en ansats som skulle kunna karakteriseras i termer av ett tekniskt kunskapsintresse (Chua, 1986)
- (rimligtvis) motivera att studiens fundamentala (ontologiska och epistemologiska) antaganden valdes bland alternativen: verkligheten som "as a concrete structure", "as a concrete process" eller "as a contextual field of information" (Morgan & Smirich, 1980, sid 492).

Att närma sig mångfalden med utgångspunkt tagen i föreställningen att den är ett uttryck för den innebörd som enskilda funktionschefer tillskriver sin situation och sitt agerande (inkluderande användningen av rapporter och Alternativa Informationskällor) vore en tredje alternativ ansats. Ett sådant kunskapsintresse skulle

- (sannolikt) leda till ett försök att förstå hur den enskilde aktören tolkar sin situation - en ansats som skulle kunna karakteriseras i termer av ett hermeneutiskt kunskapsintresse (Chua, 1986)
- (rimligtvis) motivera att studiens fundamentala (ontologiska och epistemologiska) antaganden valdes bland alternativen: verkligheten "as symbolic discourse", "as social construction" eller "as projection of human imagination" (Morgan & Smirich, 1980, sid 492).

Det fortsatt arbetet i denna studie kommer i enlighet med studiens tredje syfte ".... förklara observerbara olikheter i användningen av rapporter ..." - att ägnas åt det andra av de tre ovan skisserade alternativen. Den dimension av de observerade olikheterna som valts ut för det fortsatta arbetet finns antydd i formuleringen "... vissa använder ofta sällan ... aldrig" i den ursprungliga observationen. Mer precist utnyttjas formuleringen ".. främja resp hindra .." för att precisera den dimension av de observerade olikheterna som står i centrum för intresset det följande kapitlet.

KAPITEL 5

DEN FÖRKLARANDE DELEN

- "OFTA ... SÄLLAN ... ALDRIG"

Föregående kapitel ägnades åt beskrivning; mer precist åt ett försök att ge ett svar på frågan om *vad* som menas med användning av ekonomisk information i samband med ekonomisk styrning. I detta kapitel redovisas försök att ge ett svar på frågan *varför* det förekommer observerbara olikheter i användning av rapporter. Kapitlet ägnas åt förklaring och utgångspunkten tas i ett intuitivt antagande om att faktorer utövar påverkan på rapportanvändningen på individnivå. Innebörden i "förklara" blir därmed att identifiera påverkansfaktorer. Genom formuleringen "... hindra respektive främja" riktas intresset mot den dimension av rapportanvändningen som motsvaras av frågan *hur ofta*. Slutsatser om potentiella påverkansfaktorer förväntas växa fram genom jämförelser av data från observationer av storanvändares användning och av sällananvändares användning (dvs. rapportmottagare som ofta respektive sällan hänvisar till rapporter under intervjun). Det empiriska datamaterialet som utnyttjats i den beskrivande delen utnyttjas också i detta kapitel.

Studiens gränsöverskridande strävan motiverar att ställningstaganden av typen antingen / eller undviks i möjligaste mån. Bland de förutsättningar som redovisades för den empiriska delstudien märks dels en föreställning med innebörden att de tolkningar som en individ gör av sin situation antas kunna påverka hans agerande och dels att kunskap om rapportanvändning genererad inom ramen för antaganden om direkt påverkan från kontextuella och sociala förutsättningar beaktas i denna studie. De analyser som redovisas i detta kapitel är inriktade mot att identifiera mönster i det insamlade datamaterialet och på basis av iakttagelser förväntas det vara möjligt att göra utsagor om den sociala världen; inte minst med avseende på vad som kan antas vara betydelsefulla frågor bland de studerade funktionscheferna. Denna ansats implicerar en ontologi där den sociala världen antas kunna bli betraktad i termer av konkreta processer (Morgan & Smirich, 1980; Tomkins & Groves, 1983). Den typ av exkursioner ut i gränslandet mellan olika ontologiska föreställningar som förekom i föregående kapitel kommer endast att förekomma mycket sparsamt i detta kapitel.

Inledningsvis redovisas resultaten från en analys där insamlade data om rapportanvändning bland storanvändare jämförs med motsvarande data från sällananvändare (5.1 "... hindra / främja ..."). Analysen syftar till att identifiera faktorer som hindrar respektive främjar rapportanvändning (i termer av användningsfrekvens). Resultatet av analysen utgörs av ett antal s.k. samvarierande företeelser som initialt tolkas som potentiella påverkansfaktorer. I det följande avsnittet (5.2 Om de identifierade sambanden) utsätts de initiala tolkningarna för en kritisk granskning med

avseende på teoretisk förankring, riktning, styrka m.m. I tidigare redovisningsforskning har ett antal egenskaper hos rapportsystemet ansetts kunna utöva påverkan; intresset för dessa egenskaper har nedprioriterats. Det ansågs dock motiverat att förvänta att vissa av dessa egenskaperna skulle göra sin röst hörd under studiens genomförande. Några iakttagelser gjorda i anslutning till dessa förväntningar redovisas i ett separat avsnitt (5.3 Några förväntade samband som inte materialiserades).

En rad frågetecken aktualiseras vid den kritiska diskussionen av de initiala tolkningarna bl.a. med avseende på kausalitetsantaganden, eventuell interaktion mellan påverkansfaktorer och eventuella gränsvärden i den utövade påverkan. De två potentiella påverkansfaktorer som på basis av studiens datamaterial tillskrivs störst påverkan - i termer av det s.k. "överensstämelsekriteriet" - tas som utgångspunkt i två s.k. fördjupade analyser - Lönsamhet (5.4) och Antal affärer (eller Användning av "alternativa" informationskällor) (5.5). Kapitlet avslutas (5.6) med ett försök till sammanfattande modell över rapportanvändningens determinanter.

5.1 "..... hindra / främja ..."

I detta avsnitt redovisas resultaten från den komparativa analys som syftar till att identifiera potentiella påverkansfaktorer. I enlighet med studiens undersökningsmodell har sökandet begränsats till fyra områden eller undersökningskategorier som härletts ur tidigare forskning. Vid de successiva jämförelserna identifieras ett tiotal företeelser och dessa s.k. *samvarierande företeelser* har initialt tolkats i termer av de fyra undersökningskategorierna enligt följande:

- företeelserna *antal affärer* och *lönsamhet* har initialt tolkats som dimensioner av kategorien verksamhet (se avsnitt 5.1.1 och 5.1.2)
- företeelserna *styrmedvetenhet*, *rapportkunskap* och *rapportattityd och -kritik* som dimensioner av kategorien styrsystem (se avsnitt 5.1.3, 5.1.4 och 5.1.5)
- företeelserna *interaktionsmönster* och *organisationskultur* som dimensioner av kategorien sociala kontakter (se avsnitt 5.1.6 och 5.1.7)
- företeelserna *särspråk* och *representationspreferenser* som dimensioner av kategorien individegenskaper (se avsnitt 5.1.8 och 5.1.9)
- i detta avsnitt diskuteras också ytterligare några företeelser som identifierats i de successiva jämförelserna men inte via användningsfrekvens - företeelserna *förtroende* (avsnitt 5.1.10) och *handlingsutrymme* (5.1.11).

5.1.1 Antal affärer

Iakttagelse

Vid jämförelser av data från observationer av rapportanvändning bland funktionschefer som klassificeras som storanvändare och funktionschefer som klassificeras som sällananvändare görs följande iakttagelse. Bland de storanvändare som är verksamma inom försäljningsfunktionen är det vanligt att finna funktionschefer

som sysslar med försäljning av produkter och tjänster som säljs i stora mängder, t.ex. artiklar av standardkaraktär. Bland sällananvändarna inom försäljningsfunktionen är det däremot vanligt att finna funktionschefer som sysslar med försäljning av produkter som säljs i små mängder, t. ex. stora komplexa systemprodukter.

Om antalet affärer

Med utgångspunkt i ovannämnda iakttagelse riktas uppmärksamheten i de fortsatta jämförelserna mot karaktären på den verksamhet i vilken funktionschefen verkar. Mer precist riktas intresset mot det *antal affärer* som hanteras inom funktionschefens enhet. Valet av benämningen "antal affärer" motiveras med att de första indikationerna på denna företeelse uppmärksammades vid intervjuer med representanter för försäljningsfunktionen. I data från funktionschefer inom fallstudieföretagens utvecklingsfunktioner kan emellertid en liknande tendens urskiljas. Bland sällananvändarna återfinns funktionschefer som arbetar med ett fåtal affärer (inom utvecklingsfunktionen utnyttjas beteckningen "projekt" i stället för "affär") medan funktionschefer som arbetar med många projekt / affärer per år återfinns bland storanvändarna. Inom utvecklingsfunktionen i fallstudie Bertil förekommer t. ex. en provningsenhet och en konstruktionsenhet som är inriktade på kundanpassning. Verksamheten i dessa två enheter karakteriseras av att de genomför en stor mängd projekt / affärer (inte sällan med en genomloppstid på några få dagar) och funktionscheferna återfinns bland storanvändarna. Data från funktionschefer inom produktionsfunktionerna visar att det också här förekommer olikheter med avseende på antal affärer (inom produktionsfunktionen utnyttjas i allmänhet benämningen "objekt" eller "batch" i stället för "affär"). Projektering, beredning, utförande av en viss affär inom vissa verksamhetsavsnitt kan kräva flera år. Den ansvarige funktionschefen och hans enhet sysslar i dessa fall endast med denna enda affär under ett eller flera år. Å andra sidan förekommer de inom båda fallstudieföretagen viss produktion som närmast har karaktären av massproduktion. Dessa produktionsförutsättningar innebär att funktionschefen och hans enhet hanterar en stor mängd "batchar" / affärer per år - och funktionschefen återfinns ofta bland storanvändarna. Klassificeringen av enskilda funktionschefer med avseende på antal affärer underlättas av en stor spridning i "antal affärer" per år; från en ytterlighet på mindre än en affär per år till en ytterlighet med flera tusen affärer per år. En rimlig klassgräns mellan "få" och "många" anses i det aktuella materialet inte överstiga cirka 20 affärer per år.

Ett samband mellan antal affärer och användningsfrekvens?

Merparten av de studerade funktionscheferna kan sålunda indelas i två grupper med avseende på en aspekt av verksamheten som givits benämning "antal affärer". Klassificeringskriteriet beaktar en specifik egenskap hos funktionschefens verksamhet; det antal transaktioner - *affärer* - som hanteras vid enheten per år. I vissa verksamheter dominerar stora, komplexa produkter som kräver en lång och resurskrävande hantering. De funktionschefer som verkar i sådan verksamhet deltar

ofta bara i ett fåtal "affärer" per år. I andra verksamheter däremot innebär verksamheten att hanteringen per "affär" är obetydlig och de funktionschefer som arbetar i sådan verksamhet medverkar ofta i en stor mängd "affärer" per år, kanske hundratals eller tusentals "affärer" per år. Funktionscheferna i den ena gruppen karakteriseras av att de verkar i en verksamhet med *få affärer* och funktionscheferna i den andra av att de verkar i en verksamhet med *många affärer*. Bland storanvändare är det vanligt att finna funktionschefer som sysslar med många affärer; denna tendens kan urskiljas inom samtliga funktioner. Bland sällananvändare är det vanligt att finna funktionschefer som sysslar med få affärer. Denna iakttagelse anses antyda en samvariation mellan *antal affärer* och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens). Många affärer kanske "främjar" rapportanvändning?

		Rapportanvändnings frekvens	
		Låg dvs. sällan- användare	Hög dvs. stor - användare
Antal affärer	Få affärer	X	
	Många affärer		X

Figur 5:1 Samvariation mellan Antal affärer och användningsfrekvens

Denna iakttagelse betraktas som ett första steg på vägen mot att förklara observerade olikheter i rapportanvändningen. Möjligheten av att tolka "antal affärer" som en potentiell påverkansfaktor och de krav som bör tillgodoses för att antagandet att "antal affärer" är ett begrepp som kan medverka till att förklara observerade olikheter i rapportanvändning kommer att diskuteras senare i detta kapitel (5.2).

5.1.2 Lönsamhet

Iakttagelse

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland storanvändare är vanligt att finna funktionschefer verksamma i organisationsenheter som anses vara *olönsamma*.

Om olikheter i lönsamhetssituationen

Vid inledningen av respektive fallstudie ansågs fallstudieföretagets lönsamhet vara acceptabel på totalnivå. Insamlade data visar dock att en acceptabel lönsamhet på totalnivå inte behöver innebära att samtliga företags delverksamheter också har en acceptabel lönsamhet. Vissa av fallstudieföretagens delverksamheter har sålunda en acceptabel eller mycket hög lönsamhet medan andra uppvisar en otillfredsställande låg lönsamhet. Dessa bedömningar av de olika delverksamheternas lönsamhet baseras på

utsagor från representanterna för företagsledning och ekonomifunktionen samt från den aktuella funktionschefen.

Ett samband mellan lönsamhet och användningsfrekvens?

De studerade funktionscheferna kan delas upp i två grupper; en grupp som omfattar de funktionschefer som arbetar i verksamheter som förknippas med olönsamhet (jämför 5.4 Lönsamhet), och en grupp som omfattar övriga funktionschefer. Bland storanvändarna återfinns praktiskt taget samtliga funktionschefer som arbetar i verksamheter som anses olönsamma. Denna iakttagelse anses ge antydning om en samvariation mellan *lönsamhet* och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens). Olönsamhet kanske "främjar" rapportanvändning?

5.1.3 Styrmedvetenhet

Iakttagelse

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland storanvändare är vanligt att finna funktionschefer som dels betonar betydelsen av styrsignaler från företagsledningen och som dels uppger att de är angelägna om att anpassa sina handlingar till dessa signaler.

Indikationer på styrmedvetenhet

De studerade funktionschefernas benägenhet att betona betydelsen av styrsignaler och anpassa sina handlingar till dessa signaler - hans *styrmedvetenhet* - skattas med hjälp av tre empiriska indikationer:

• Kommentarer om företagsledningens uttalanden och åtgärder

Uttalanden som gjorts av och åtgärder som vidtagits av företagsledningen kommenteras med stor frekvens under flertalet intervjuer. Vissa funktionschefer tenderar att endast göra kommentarer med uppskattande innehåll, medan andra gör såväl kritiska som uppskattande kommentarer. Följande exempel illustrerar kritiska utsagor;

- "Ledningen har sagt att vi skall ha mer skriftlig marknadsbearbetning och mindre personlig försäljning. Jag vet att man inte kan sälja produkt X med hjälp av "papper", man måste vara där personligen om man skall kunna sälja" (ett uttalande gjort av en försäljningschef).
- "Ledningen har sagt att vi skall ha lägga ut konstruktion och tillverkning av komponent X på lego men det finns ingen legotillverkar på marknaden som kan svara upp mot våra tekniska krav" (sagt av en inköpschef)
- "Ledningen har sagt att vi bara skall skeppa ut en gång i veckan, inga rush-order skall vara tillåtna men det kommer kunderna aldrig att acceptera" (sagt av en transportchef).

Vid skattningen beaktas endast kommentarer som direkt berör verksamheten vid den aktuella funktionschefens enhet och där den aktuella funktionschefen själv anses ha ett

urskiljbart alternativ till det som finns uttryckt i företagsledningens uttalanden och åtgärder. Det första kriteriet skall ses som ett försök att begränsa diskussionen till förhållanden där den aktuella funktionschefen kan förväntas ha en relativt god kunskap om de aktuella förutsättningarna. Det andra kriteriet skall göra det möjligt för författaren att urskilja olikheterna mellan funktionschefens och företagsledningens uppfattningar.

- Budgetuppställandets roll

Beträffande funktionschefernas syn på och upplevda betydelse av budgetprocessen och budgetsystemet kan vissa olikheter urskiljas. Några olika frågetekniker utnyttjas i försöken att få tillgång till dessa föreställningar bl.a. gör författaren följande påstående i samband med att budgetuppställandets roll diskuteras "... utgör inte budgetuppställandet snarast en 'halvhalt' i en ständigt pågående planering?" Några skilda reaktioner kan urskiljas på detta - provocativa? - påstående:

- vissa funktionschefer konstaterar att formuleringen överensstämmer väl med deras egen uppfattning
- andra funktionschefer protesterar i skarpa ordalag; och
- ett mycket begränsat antal funktionschefer kommenterar överhuvudtaget inte påståendet och beaktas därför inte i analysen.

De protesterande funktionscheferna hävdar med enfaset att budgeten minsann inte kan karakteriseras som en "halvhalt". Att ifrågasätta betydelsen av detta moment i budgetprocessen - på det sätt som författaren antydde - innebär att "man inte fattat vad ekonomisk styrning handlar om!". Budgetuppställandet är ett "åtagande" och ett "kontrakt" för nästkommande års prestationer. För de protesterande funktionscheferna representerar budgetuppställandet inklusive budgetförhandlingen ett "avstamp" eller ett "åtagande" snarare än en "halvhalt". Denna reaktion tolkas som ett uttryck för en specifik föreställning om budgetuppställandets roll (Samuelson, 1986). De indignerade funktionschefernas reaktion på författarens påstående kontrasterar utomordentligt tydligt mot övriga funktionschefer synbara och hörbara accepterande respektive indifferens inför författarens formulering.

- Rapportanvändning som "inträdesbiljett"

Vissa funktionschefer "viftar med" rapporterna och motiverar sitt beteende med att de härigenom anser sig kunna påverka förutsättningen för en framtida befordran (4.3.5). "Viftandet" uppges vara ett försök att manifesteras ett stort intresse för verksamhetens ekonomiska aspekter och att förmedla signaler om att vederbörande bör ingå i den grupp ur vilka kandidater för företagsledande befattningar hämtas.

Samband mellan styrmedvetenhet och användningsfrekvens?

Huvuddelen av de studerade funktionscheferna kan indelas två grupper där medlemmar i den ena gruppen karakteriseras av

- att de inte gör kritiska uttalanden om företagsledningens uttalanden och åtgärder i frågor som mer direkt berör deras egen verksamhet

- att de ger svar som ger antydningar om att de anser att "åtagande" är ett av budgetuppställandets primära syften och att de själva strävar efter att verka i denna anda
- att de protesterar då författarens liknar budgetuppställandet vid en "halvhalt"
- att några av dem motiverar sin egen rapportanvändningen i termer av "inträdesbiljett"

Funktionscheferna i den andra gruppen karakteriseras av

- att de avger både kritiska och positiva kommentarer till företagsledningens uttalanden och åtgärder i frågor som mer direkt berör deras egen verksamhet
- att de avger svar som antyder att de anser att budgetuppställandets primära syften snarast handlar om samordning och om att tillgodose "ekonomernas behov". Budgetens roll med avseende på målformulering och "åtaganden" anses inte vara betydelselös men av relativt sett lägre angelägenhetsgrad.
- att de uppger att liknelsen vid en "halvhalt" överensstämmer med deras egen uppfattning
- att de ger inte svar som kan tolkas i termer av "inträdesbiljett".

Funktionscheferna i den förra gruppen anses ha en *hög styrmedvetenhet* och funktionschefer i den andra gruppen anses inte ha hög styrmedvetenhet. Bland storanvändarna är det vanligt att finna funktionschefer som anses ha hög styrmedvetenhet. Bland sällananvändare är det ovanligt att finna funktionschefer från denna grupp. Denna iakttagelse anses antyda en samvariation mellan *styrmedvetenhet* och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens). Kanske "främjas" rapportanvändning av hög styrmedvetenhet? (Det kan finnas anledning att upprepa att eventuell förekomst av ett samband mellan styrmedvetenhet och beslut / handling inte studeras i denna studie och att iakttagelsen ovan således inte inkluderar funktionschefens beslut / handlingar).

5.1.4 Rapportkunskap

Iakttagelser

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland storanvändare är vanligt att finna funktionschefer med betydande kunskaper om rapportsystemet och rapporternas innehåll. Bland sällananvändarna är det däremot vanligt att finna funktionschefer med begränsade och ibland mycket begränsade sådana kunskaper.

Indikationer på rapportkunskap

De studerade funktionschefernas kunskap om rapporter och rapportsystemet skattas med hjälp av tre empiriska indikationer i hög respektive låg rapportkunskap:

- svar på frågor som direkt syftar till att fastställa funktionschefens kunskapsnivå
- de förslag till modifieringar av rapportsystemet som funktionschefen lämnar

- uttalanden av mer allmän karaktär om rapportsystemet som görs av funktionschefer under intervjun
- (Den differentiering av kunskap om rapportsystemets teknikaliteter respektive kunskap om redovisningsprinciper som gjorts i avsnittet om Rapportanvändning och lärande (4.2) beaktas inte i diskussionen nedan).

Samband mellan rapportkunskap och användningsfrekvens?

Med hjälp av ovannämnda tre indikationer anses det vara möjligt att dela upp funktionscheferna i två grupper med avseende på rapportkunskap; funktionschefer med hög respektive med låg rapportkunskap. Bland storanvändarna återfinns praktiskt taget samtliga funktionschefer som anses ha hög rapportkunskap, bland sällananvändarna återfinns huvudsakligen funktionschefer som inte anses ha en hög rapportkunskap. Denna iakttagelse anses antyda en samvariation mellan *rapportkunskap* och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens). Kanske låg rapportkunskap "hindrar" rapportanvändning? Eller kanske är hög rapportkunskap en effekt av (eller en förutsättning för) hög rapportanvändning?

5.1.5 Rapportattityder och -kritik

Iakttagelser

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland storanvändare är vanligt att finna funktionschefer som ger uttryck för en positiv attityd till rapporterna. Bland sällananvändarna är det vanligt att finna funktionschefer som ger uttryck för en negativ attityd. Denna iakttagelse kan knappast anses vara överraskande och den hade sannolikt ansetts alltför trivial för att redovisas om inte en annan iakttagelse kompletterar bilden. Kritiska synpunkter på rapporterna framförs i ungefär lika stor omfattning av storanvändare som av sällananvändare; vissa olikheter med avseende på karaktären hos den framförda kritiken kan dock urskiljas.

Attityd till respektive kritik av rapporterna

Behovet av att göra en differentiering mellan "attityd till" respektive "kritik av" rapporter emanerar ur iakttagelsen att vissa funktionschefer framför mycket allvarlig kritik mot rapporter men ger samtidigt uttryck för en klart positiv attityd till rapporterna. Den intuitiva slutsatsen om ett samband mellan rapportattityd och användningsfrekvens förefaller inte längre vara lika självklar och iakttagelsen tolkas som ett uttryck för en komplexitet i de studerade funktionschefernas förhållningssätt till rapporter. Begreppet *attityd* baseras i detta sammanhang på de mer sammanfattande uttalanden om rapporterna som funktionscheferna avger, ofta på ett icke alltför precist sätt. Ett uttalande som "rapporter är helt värdelösa" tolkas som uttryck för en negativ attityd medan ett uttalande som "utan mina rapporter skulle jag inte klara mig" anses vara uttryck för en positiv attityd.

Begreppet *kritik* begränsas till att omfatta följande fyra varianter:

- om beteende vid "oriktighet"

Praktiskt taget samtliga funktionschefer framför kritiska synpunkter på rapporternas datakvalitet. Beteckningen oriktighet skall vara en påminnelse om att insamlade data är baserade på funktionschefernas subjektiva uppfattning. Vid upptäckt av en oriktighet kan vissa olikheter urskiljas i funktionscheferns beteende:

- vissa funktionschefer konstaterar att "visst är det mycket fel, men det får man leva med"
- andra funktionschefer konstaterar att antalet oriktigheter är så överväldigande att "rapporterna är värdelösa" och "det är ingen idé att försöka göra något". Ett konstaterande som inte sällan görs med ett uttryck, som författaren tolkar som en blandning av irritation och uppgivenhet
- en tredje grupp av funktionschefer uppger att de mycket ingående bevakar oriktigheterna och systematiskt gör erforderliga korrigeringar i de fall då oriktigheterna negativt påverkade deras budgetutfall

- om informations- och systemstruktur

Kritiska synpunkter med avseende på rapporternas informationsinnehåll framförs i relativt stor omfattning bl.a. att rapporterna inte tillhandahåller "rätt" information.

Även i detta sammanhang kan några olikheter urskiljas:

- efterfrågad information i termer av de objekt / mått särredovisas inte. (Det kan hävdas att informationen "finns" i rapporten även om den inte är tillgänglig)
- efterfrågad information hör - enligt författarens bedömning - inte hemma i den typ av rapportsystem som diskuteras i denna studie; dvs. i ekonomidatasystem

- om modifieringsförslag

Funktionscheferna lämnar modifieringsförslag som behandlar många olika aspekter av rapportsystemet. Förslagen kan omfatta allt från relativt avgränsade modifieringar av viss rapportlayout eller viss sorteringsordning, till förslag om mer omfattande förändringar i måtts- och objektstrukturen. Förslag om utveckling av helt nya rapportsystem förekommer också. Modifieringsförslagen är i vissa fall relativt detaljerade, i andra fall förefaller förslagen vara uttryck för en mycket oklar uppfattning om vad som kan anses vara tekniskt och kostnadsmässigt möjligt. Med utgångspunkt i dessa olikheter görs följande gruppering:

- vissa funktionschefer ger förslag som - enligt författarens bedömning - är konkreta, välformulerade och fullt realistiska
- andra funktionschefer ger förslag som - enligt författarens bedömning - är svävande formulerade och som är bristfälliga med avseende på ekonomisk och teknisk realiserbarhet.

- "Existensiell vända"

En fjärde typ av kritik är till sin karaktär mindre påtaglig än de tre som kommenteras ovan. Denna typ av kritik kan illustreras med uttalanden av typen "det känns svettigt

när jag vet att rapporten skall komma" eller "storebror ser mig". Formuleringen "existentiell vånda" utnyttjas av en funktionschef för att anspela på denna typ av svårkarakteriserad kritik. För att ge en tillfredsställande tolkning av dessa uttalanden krävs sannolikt såväl en utbyggnad av studiens föreställningsram som kompletteringar av de tekniker för datainsamling som utnyttjas. Att helt negligera dessa observationer och deras potentiella betydelse anses dock inte rimligt. En möjlig tolkning är att vissa funktionschefer associerar rapporterna med hotfulla företeelser. Rapporterna, de sifferuppgifter som redovisas i rapporter och de processer i vilka dessa uppgifter kommer till användning ses som en direkt koppling till en konkret verklighet "därute". Rapportdata anses innebära reella risker för funktionschefen; han kan få sitt handlingsutrymme begränsat, eller gå miste om framtida belöningar. Eftersom rapportdata förmedlar hot mot överlevnad med avseende på produkter och företag kan dessa i värsta fall leda till att han mister sin anställning.

Samband mellan attityd / kritik och användningsfrekvens?

Huvuddelen av de studerade funktionscheferna kan delas upp i tre grupper med hjälp av de fyra ovan redovisade indikatorerna

- en första grupp där medlemmarna
 - karakteriseras av en positiv attityd till rapporter (här ingår också de som "ändrar uppfattning" se punkt (4) nedan)
 - framför välformulerad och mycket negativ kritik beträffande datakvalitet men samtidigt konstaterar att detta är något "man måste leva med",
 - lämnar välformulerade och realistiska modifieringsförslag beträffande rapportsystemets informationsstrukturerna och
 - inte ger uttryck för det som ovan benämnts "existentiell vånda"
- en andra grupp, där medlemmarna
 - karakteriseras av en negativ attityd till rapporter
 - framför negativ svepande kritik beträffande datakvalitet "alltihop är värdelöst"
 - lämnar modifieringsförslag beträffande rapportsystemets informationsstrukturer som av författaren bedöms som föga realistiska och
 - som i enstaka fall ger uttryck för det som ovan benämnts "existentiell vånda"
- en tredje grupp där medlemmarna
 - karakteriseras av en negativ attityd till rapporter
 - framför mycket välformulerad negativ kritik beträffande datakvalitet och
 - som utvecklat egna korrigeringsrutiner ("prickare"),
 - lämnar modifieringsförslag beträffande rapportsystemets informationsstrukturer som av författaren bedöms som föga realistiska och
 - som i flera fall ger uttryck för det som ovan benämnts "existentiell vånda"

Bland storanvändarna återfinns huvuddelen av medlemmarna i den första och i den tredje gruppen, bland sällananvändarna återfinns huvuddelen av medlemmarna i den andra gruppen. Ett fåtal funktionschefer som klassificerats som sällananvändare redovisar modifieringsförslag som (enligt författarens bedömning) är mycket konkreta och väl genomtänkta. Den redovisade iakttagelsen anses antyda en samvariation mellan *attityd till och kritik av rapporter* och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens).

Om förändringar i attityden till rapporten

Funktionscheferns attityd till rapporter kommenteras ovan i termer av positiv respektive negativ attityd. Vissa funktionschefer anses "byta attityd" under intervjuens genomförande. Under den inledande fasen av intervjun avger dessa funktionschefer en rad omdömen om rapporterna som till sin grundkaraktär (av författaren) tolkas som negativa. Längre fram under intervjun kan betydligt mer positiva nyanser urskiljas i de omdömen som lämnas om rapporterna. Denna tendens att "byta attityd", eller mer precist, att ge uttryck för såväl en negativ som en positiv attityd, är i flera fall mycket tydlig. Följande tolkning av dessa skeenden är spekulativ men inte desto mindre ganska rimlig. Intervjuaren (= författaren) är en för funktionscheferna okänd person som enligt ett av företagsledningen underskrivet introduktionsbrev (Bilaga 4) skall ställa frågor om funktionschefens användning av ekonomisk information. Att vissa intervjupersoner under dessa förhållande väljer att inta en avvaktande taktik t.ex. genom att anpassa sina uttalanden så att dessa i möjligaste mån överensstämmer med vad funktionschefen anser vara socialt välanpassat i det aktuella sammanhanget kan inte anses vara osannolikt. Det förefaller heller inte helt orimligt att den avvaktande hållning - för vissa funktionschefer - successivt ersätts med ett mer engagerat och mindre reserverat förhållningssätt. En förändring som - eventuellt - kan innebära att en mer positiv attityd "tillåts" komma till uttryck. De uttalanden som görs i intervjuens senare skede utnyttjas vid tolkningen och denna sammanfattande tolkning av funktionschefens attityd till rapport avviker i några fall väsentligt från den tolkning som gjorts på basis av vad funktionschefen sagt inledningsvis.

5.1.6 Interaktionsmönster

Iakttagelse

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland storanvändare är vanligt att finna funktionschefer som uppger sig ha frekventa personliga kontakter med sin överordnade chef.

Om observerade interaktionsmönster

Att de studerade funktionscheferna har en mängd sociala kontakter med befattningshavare inom och utom företaget har ingående redovisats tidigare (4.4). Påståenden om att kontakterna innebär möjlighet att få tillgång till betydelsefull

ekonomisk information nämns bland motiven för dessa kontakter. Diskussionen nedan begränsas till att kretsa kring den enskilde funktionschefens sociala kontakter med tre typer av befattningshavare

- kontakter med överordnad chef

För majoriteten av funktionscheferna förekommer direkta sociala kontakter med överordnad chef företrädesvis vid de s. k. månadsmötena. Vissa andra funktionschefer förefaller därutöver ha frekventa personliga direktkontakter med sin chef och förefaller inte sällan vara angelägna om att betona detta under intervjun; "...antingen slinker jag in i chefs rum eller också tittar chefen på mitt rum ...". Huvuddelen av funktionscheferna uppger emellertid att de sällan har sådana kontakter och i flera intervjuer framkommer synpunkten att man heller inte har någon önskan om förändring i detta avseende. I några få fall kan antydningar till viss irritation urskiljas över att vissa kollegor anses ha "alltför" frekventa kontakter med en gemensam överordnad chef

- kontakter med underställda chefer

Många funktionschefer uppger att de strävar efter att tillbringa huvuddelen av sin tid tillsammans med sina underställda chefer. Andra funktionschefer beklagar sig däremot över att de anser sig tvingade att tillbringa så mycket tid tillsammans med sina underställda och uppger att de strävar efter att försöka reducera denna tid. Det förekommer också enstaka funktionschefer som uppger att de sällan eller nästan aldrig har direktkontakter med sina underställda. De motiv som respektive funktionschef anför för sitt kontaktmönster är mångskiftande men möjligheten att få tillgång till ekonomisk information är ett av dessa motiv

- kontakter med sidoordnade kolleger

Även beträffande direkta sociala kontakter med sidoordnade kolleger kan mycket stora olikheter observeras. Vissa funktionschefer uppger att de tillbringar huvuddelen av sin arbetstid tillsammans med sidoordnade kolleger, dels inom ramen för formella samordningsorgan men framförallt på tumanhand. Andra funktionschefer uppger att de visserligen träffar sina sidoordnade kollegor relativt ofta men att detta i stort sett endast är i samband med formella samordningsmöten el. dyl. Slutligen identifieras ett fåtal funktionschefer som uppger att de förhållandevis sällan träffar sina sidoordnade kolleger.

Ett samband mellan interaktionsmönster och användningsfrekvens?

Med hjälp av de ovan skisserade interaktionsmönstren - uttryckt i termer av frekvens och andel av arbetstiden - anses det möjligt att dela upp funktionscheferna i tre grupper; en chefsorienterad grupp, en personalorienterad grupp samt en grupp orienterad mot sidoordnade kolleger. Bland storanvändare är det vanligt att finna de funktionschefer som anses ha ett chefsorienterat interaktionsmönster. Denna iakttagelse tolkas som tecken på en samvariation mellan *interaktionsmönster* och

rapportanvändning (= användningsfrekvens). En chefsorientering kanske "främjar" rapportanvändning?

5.1.7 Organisationskultur

Iakttagelse

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland storanvändare förekommer funktionschefer som uppger att de anser att deras överordnade chef dels är en relativt stor användare av rapporter dels har en positiv attityd till rapporter. Bland sällananvändarna återfinns funktionschefer som uppger att de anser att deras överordnade chef är en sällananvändare och har en negativ attityd till rapporter.

Om ideologiska kluster

Funktionscheferna uppger genomgående att de har mycket klara och bestämda uppfattningar om vissa egenskaper hos den överordnade chefen. Ett exempel på en sådan egenskap är chefens attityd till och sätt att använda rapporter. Några av de studerade funktionscheferna har gemensam överordnad chef och de avger samstämmiga uppgifter beträffande den gemensamma chefen med avseende på dessa egenskaper. Chefens användning av rapporterna anses vara ovanligt intensiv och hans attityd till rapporterna anses vara ovanligt positiv. Båda dessa funktionschefer registreras själva för en användningsfrekvens över genomsnittet och båda ger uttryck för en klart positiv attityd till rapporterna. De två funktionscheferna uppger vidare att de tror sig veta att övriga kollegor (= med samma överordnade chef) också har en positiv attityd till rapporter och att de använder dem relativt ofta. Datamaterialet innehåller ytterligare en observation av ovan redovisat slag från en annan del av organisationen - dock med motsatt förtecken. Den överordnade chefen och de studerade funktionscheferna tillskrivs samtliga en negativ attityd och en låg rapportanvändning.

Samband mellan organisationskultur och användningsfrekvens

Iakttagelserna ovan anses indikera att det i vissa delar av organisationen finns grupper av rapportmottagare som karakteriseras av en homogenitet med avseende på attityd till rapporter och användningsfrekvens. Den enskilde individens förhållningssätt till rapporter kan tolkas som ett uttryck för det nät av föreställningar som utvecklats i interaktioner mellan individerna i den specifika gruppen. Dessa konstellationer av individer tolkas som en organisationskultur eller s.k. ideologiska kluster. Vissa kluster karakteriseras av en positiv attityd till rapporter och av hög användningsfrekvens andra kluster av en organisationskultur som karakteriseras av negativ attityd och låg användningsfrekvens. Denna iakttagelse anses antyda en samvariation mellan *organisationskultur* (i termer av attityd till rapporter och användningsfrekvens) och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens). Vissa organisationskulturer kanske verkar "främjande" medan andra kanske verkar "hindrande" på rapportanvändning?

5.1.8 Särspråk

Iakttagelse

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland sällananvändare är vanligt att finna funktionschefer som beskriver sin verksamhet i konkreta termer. Bland storanvändare förefaller det däremot vara vanligare att finna funktionschefer som väljer att utnyttja mer abstrakta termer då de gör motsvarande beskrivningar.

Om särspråk

Med avseende på de dimensioner av verksamheten som respektive funktionschef lyfter fram och karaktären på de begrepp som utnyttjas i beskrivningarna kan två skilda tendenser urskiljas. Vissa väljer att belysa konkreta aspekter av verksamheten; hur används produkten, hur tillverkas produkten, hur många timmar tar det att genomföra operationerna, hur lång tid får denna typ av service lov att ta, vilka tekniska svårigheter brottas man med. Andra utnyttjar en begreppsapparat som till sin karaktär är mer abstrakt. De demonstrerar organisationsschema, presenterar planerings- och budgeterings- och uppföljningsinstrument och belyser enhetens marknads- och lönsamhetsförutsättningar. Skillnaden mellan de två beskrivningssätten - *särspråk* - kan illustreras med att det förra alternativet liknas vid en färgstark och levande bild av den konkreta verksamheten medan det senare alternativet resulterar i en välstrukturerad men mindre livfull presentation baserad på abstrakta begrepp.

Samband särspråk och rapportanvändning

Ungefär hälften av de studerade funktionscheferna utnyttjar en begreppsapparat som baseras på konkreta begrepp och ungefär lika många väljer en mer abstrakt begreppsapparat. I den förra gruppen inkluderas de som skiftar från ett abstrakt till ett konkret språk (se punkt 4 nedan). Bland storanvändare är det betydligt vanligare att finna funktionschefer som utnyttjar ett abstrakt särspråk. Bland sällananvändare är det däremot vanligare att finna funktionschefer som utnyttjar ett mer konkret språkbruk. Denna iakttagelse anses antyda en samvariation mellan *särspråk* och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens). Kanske ett abstrakt särspråk "främjar" alternativt ett konkret särspråk "hindrar" rapportanvändning - eller kanske tenderar hög rapportanvändning att "främja" ett abstrakt särpråk?

Byte av särpråk

De allra flesta funktionscheferna bibehåller det särpråk som han valt i inledningen av intervjun; dvs. de funktionschefer som berättar om sin verksamhet i konkreta termer fortsätter att argumentera och förklara i termer som företrädesvis baseras på konkreta företeelser. I några fall urskiljs ett byte av särpråk under intervjuns gång. och bytena är mycket tydliga. De kan exempelvis markeras med ett uttalande enligt följande; ".....

för att du skall förstå det här måste jag börja från början". I samtliga fall inträffar skiftena i en situation där funktionschefen (enligt författarens tolkning) förefaller uppleva att han har svårigheter med att ge en tillfredsställande förklaring eller motivering. Dessa byten innebär undantagslöst en övergång från ett abstrakt till ett konkret särspråk. En möjlig tolkning är att det konkreta särspråket representerar något mer grundläggande eller genuint för den aktuella funktionschefen.

5.1.9 Representations preferenser

Iakttagelse

Vid jämförelser av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det bland sällananvändare är vanligt att finna funktionschefer som kritiserar månadsrapporternas layout (= siffermatris) och uttalar mycket klara preferenser för grafiska presentationsmetoder.

Om representationspreferenser

Månadsrapportens layout bygger i samtliga fallstudieföretag på en konventionell siffermatris dvs. siffermaterialet presenteras i rader och kolumner. Denna presentationsmetod utnyttjas både i datalistor och i terminalbilder. Vissa funktionschefer kritiserar denna presentationsmetod och uppger att de skulle föredraga grafisk presentation t. ex. diagram, histogram, tidsserier. De motiverar sitt önskemål med att grafiska presentationer ger bättre möjlighet till överblick. Ett typiskt uttalanden kan låta; "jag är inte intresserad av siffran i sig, utan av trenden eller utveckling; vart är vi på väg? Hur har det sett ut senaste de sex månaderna?" Andra funktionschefer uppger att de är anhängare av den konventionella presentationsmetoden med stora siffermatriser. Vissa av dem hävdar med enfass att de absolut kräver att månadsrapportens information presenteras i form av siffror; gärna i form av en siffermatris. Kravet motiveras med uttalanden av typen "jag vill ha exakta uppgifter, diagram ger bara ungefärliga värden".

Samband mellan representationspreferenser och rapportanvändning

Till följd av ofullständigt dataunderlag har en viss andel av funktionscheferna inte kunnat klassificeras med avseende på dessa s.k. *representationspreferenser*. Bland de funktionschefer som kunnat klassificeras är det betydligt vanligare att finna sällananvändare bland dem som uttrycker sig kritiskt om siffermatriser och som uppger att de hellre skulle vilja få månadsrapportens information presenterad i grafisk form. Bland storanvändarna är det vanligare att finna funktionschefer som lovprisar siffermatriser och motiverar detta med att de vill ha "exakta uppgifter". Denna iakttagelse anses antyda en samvariation mellan *representationspreferens* och *rapportanvändning* (= användningsfrekvens). Kanske en preferens för siffermatriser främjar rapportanvändning?

5.1.10 Förtroende

I de föregående avsnitten har redovisningen karakteriserats av en ensidig fokusering på jämförelser mellan storanvändare och sällananvändare och en viss dimension av rapportanvändningen (= användningsfrekvensen) har därmed betonats. Nedan redovisas två iakttagelser som inte synliggjorts via användningsfrekvensen men som ändå kan tolkas som företeelser som samvarierar med viss annan dimension av rapportanvändningen.

Iakttagelse

Vid de successiva jämförelserna av rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare görs iakttagelsen att det såväl bland storanvändare som bland sällananvändare återfinns funktionschefer som mycket noga följer de avsnitt i månadsrapporten som gäller viss underställd chefs ansvarsområde. Rapportavsnitt som gäller andra underställda chefer läses däremot mer översiktligt

Om förtroende / misstroende

I den deskriptiva studien redovisades observationer av *hur* användning av rapporter kan te sig och några olika läsmönster ansågs möjliga att urskilja; formuleringar som "öгна igenom", "lusräsa", "läsa selektivt" förekom i beskrivningen. Någon antydning till samvariation mellan läsmönster och rapportanvändning (= användningsfrekvens) har inte ansetts vara möjlig att urskilja. Fokuseras intresset mot innehållet i de lästa avsnitten av rapporterna kan vissa iakttagelser göras. Stor uppmärksamhet ägnas framförallt åt avsnitt om vissa kostnads- / intäktsslag, vissa objekt (= affär / projekt / order) och viss underställd chefs ansvarsområde. Diskussionen nedan begränsas till att endast omfatta den sista punkten.

I den deskriptiva studien redovisas också iakttagelser rörande funktionschefernas förhållningssätt mot underställda chefer. Bland annat kommenteras vissa olikheter med avseende på det förtroende / misstroende som funktionschefen uppger att han känner för vissa underställda chefer. Det framgår vidare att flera funktionschefer ägnar stort intresse åt de avsnitt i rapporterna som handlar om vissa individer; "hans avsnitt av budgetutfallet 'lusräser' jag extra noga". Dessa kommentarer tolkas som uttryck för misstroende. Å andra sidan uppger flera funktionschefer att de har ett mycket stort förtroende för vissa medarbetare. Förtroendet motiveras med uttalanden av typen "... jag kan lita på att han omedelbart rapporterar för mig om något oförutsett skulle inträffa ...". Det framkommer att funktionschefen ägnar mycket lite tid åt att studera de avsnitt i rapporterna som motsvarar dessa personers ansvarsområde. "det tittar jag aldrig på jag vet att det är OK, annars hade han kommit springande". Funktionschefens agerande gentemot denna senare grupp av individer avviker också i andra avseenden; så t. ex. framkommer det att funktionschefer i stor omfattning ber dessa individer om råd och synpunkter i olika frågor.

Samband mellan förtroende och rapportanvändning

Den observerade olikhet som diskuteras i detta avsnitt handlar inte om användningsfrekvens och har inte identifierats genom jämförelser mellan storanvändare och sällananvändare. Intresset riktas istället mot en dimension av rapportanvändningen som svarar mot frågan "hur" snarare än mot frågan "hur ofta". Indikationer på olikheter i rapportanvändningen uttrycks i termer av karaktären på rapportläsandet; att "lusräsa" respektive att "ögna igenom". Denna iakttagelse anses antyda en samvariation mellan *förtroende / misstroende* och *rapportanvändning* (= hur vissa rapportavsnitt läses). Kanske misstroende främjar rapportanvändning; medan förtroende kanske verkar hindrande?

5.1.11 Handlingsutrymme

Iakttagelse

Iakttagelser om att huvuddelen av funktionschefer dels har stabila vanor när det gäller användning av rapporter och "alternativa" informationskällor och dels att de personkontakter som utnyttjas som informationskällor i huvudsak följer den formella organisationen har redovisats ovan. Vissa avvikelser från detta mönster kommenteras också och i detta avsnitt står en sådan avvikelse i centrum för intresset. Vissa funktionschefer uppger att de från tid till annan tar direktkontakt med personer på underordnade befattningar i andra organisationsenheter (= andra divisioner eller andra avdelningar) (se exemplet "Sven" i avsnitt 4.4). I många fall förefaller innehållet i dessa kontakter vara helt okontroversiellt; i andra fall finns grundad anledning att karakterisera kontakten som potentiellt kontroversiell. Ett exempel: en sidoordnad kollega har lovat internleverans vid en viss tidpunkt men den aktuella funktionschefen känner ett visst tvivel beträffande den utlovade leveranstidpunkten. Han kontakter därför en person på en underordnad befattning i den sidoordnade kollegans enhet och frågar om den utlovade tidpunkten kan anses vara realistisk. Ett sådant agerande fördöms av huvuddelen av de studerade funktionscheferna som ett mycket allvarligt brott mot existerande sociala normer. En annat exempel: en funktionschefen tar direkt personkontakt med en chef högt upp inom den egna koncernen; i detta fall skulle funktionschefen ha låtit sin egen överordnade chef eller dennes chef taga kontakten i fråga. Också sådant agerande anses vara ett brott mot den sociala norm som kan betecknas som med uttrycket "tjänstevägen". Ett antal fall av dessa typer observeras och detta anses tyda på att händelser av detta slag inte är alltför ovanliga. Det kan dock noteras att samtliga dessa händelser observeras hos ett begränsat antal funktionschefer.

Den regelbundna framställningen av periodiska rapporter omfattar dels månadsrapporter dels ett antal rapporter som primärt tillgodoser behov inom ekonomifunktionen. Denna senare typ av rapporter distribueras endast undantagsvis till funktionschefer men de s. k. "prickarna" utgör härvidlag ett undantag. Bland majoriteten av funktionscheferna finns en uppfattning att det är i det närmaste omöjligt att få en begäran om en specialrapport godkänd och förverkligad och ett icke obetydligt antal funktionschefer beklagade sig bittert över detta förhållande. Inte desto

mindre kan det konstateras att ett antal av de studerade funktionscheferna lyckats med det som uppges vara omöjligt dvs. de har fått ett godkännande på framställning av en "specialrapporter" som enkom syftar till att tillgodose den aktuella funktionschefens uppgivna informationsbehov.

Om handlingsutrymme

Bland de funktionschefer som medger att de regelbundet gör avsteg från "tjänstevägen" återfinns flertalet av de funktionschefer som lyckats utverka specialrapporter. De två iakttagelserna tolkas som indikationer på en variabel som benämns *handlingsutrymme*. Ett kvalitativt värde som kan benämnas *stort handlingsutrymme* karakteriseras av

- en benägenhet att nonchalera den bland funktionschefer accepterade "tjänstevägs"-normen och
- en förmåga att få önskemål om specialrapporter tillgodosedda

Samband mellan handlingsutrymme och rapportanvändning

Begreppet rapportanvändning representeras i detta samband inte av dimensionen användningsfrekvens och kommer sålunda inte till uttryck i stor- och sällananvändare. Den manifesteras i stället dels genom olika former av lyckosamt agerande med avseende på sättet att tillgodose specifika behov av rapportdata. Kanske en uppfattning om ett stort handlingsutrymme "främjar" rapportanvändning - eller mer precist viss form av rapportanvändning?

5.2 Om de identifierade samvariationerna

Kan de samvarierande företeelser som presenterats i föregående avsnitt tolkas som påverkansfaktorer som utövar påverkan på och därmed kan medverka till att förklara observerbara olikheter i rapportanvändning? I detta avsnitt diskuteras vissa av de kriterier som bör vara uppfyllda för att denna fråga skall kunna besvaras med ett ja. Vidare genomförs en granskning av i vad mån de samvarierande företeelserna kan anses uppfylla dessa kriterier. Diskussionen / granskningen genomförs i följande steg

- de empiriska indikationer som utnyttjats för att identifiera de samvarierande företeelserna är knapphändigt kommenterade och de samvarierande företeelserna har beskrivits mycket översiktligt. Den initiala tolkning som gjorts i termer av de fyra undersökningskategorier ger bara antydningar om den karaktär som tillskrivits respektive företeelse. Genom att kritisk granska förutsättningarna för denna initiala tolkning och diskuteras alternativa tolkningar, tas ett steg mot ett mer preciserat begrepps innehåll (5.2.1).
- syftesformuleringen "... hindra respektive främja ..." implicerar ett antagande om viss riktning på sambandet mellan respektive företeelse och rapportanvändningen. De antaganden om riktning som gjorts vid den initiala tolkning ifrågasätts genom en granskning av det empiriska dataunderlaget (5.2.2)

- det förhållande att ett antal samvarierande företeelser presenteras implicerar en föreställning om multidimensionella samband; dvs. en föreställning om att flera faktorer samtidigt kan utöva påverkan på rapportanvändningen. Interaktion mellan de samvarierande företeelserna diskuteras kortfattat i termer av styrkan (eller förklaringsvärdet) hos respektive företeelse (5.2.3)
- studiens datainsamling baseras på tillbakablickande frågor (= Retrospective Verbal Protocol Analysis), detta har inte förändrat undersökningens karaktär av tvärsnittsstudie. Förutsättningen för att kunna dra slutsatser om dynamiska effekter diskuteras i termer av sambandens *tidskonstans* (5.2.4).
- samvariationerna har redovisats i form av propositioner med två variabler. Denna typ av formulering ger inte något tillfredsställande och slutgiltigt svar på frågan om de observerade olikheterna. Det anses dock vara ett acceptabelt sätt att närma sig teoriutveckling inom ett område - propositionerna är ett råmaterial som kan vidareutvecklas (Zetterberg, 1965). I ett avslutande avsnitt (5.2.5) diskuteras några olika handlingsalternativ för att vidareförädla dessa propositioner. .

5.2.1 Om teoretisk förankring

I studiens metodkapitel görs vissa ställningstaganden; bl.a. baseras studien på antagandet att teorifria observationer inte anses vara möjliga att göra och att redovisningen av det innehåll som tilldelas begreppet rapportanvändning uppskjuts till studiens avslutande kapitel. Efter inspiration hämtad i Glaser (1978) tilldelades litteraturoversikten (= Bilaga 1) rollen av författarens förförståelse. Denna mångskiftande förförståelse har utgjort det filter genom vilket en oändlig mängd sinnesintryck från intervjuerna har selekterats. Förförståelsen fungerar som en ledstång vid tolkning av dessa sinnesintryck och de alternativa tolkningar som görs av vissa samvarierande företeelser skall förstås mot denna bakgrund. Den initiala tolkningen ovan innebär att karaktären på var och en av de samvarierande företeelser tolkats i termer av någon av de fyra undersökningskategorierna. Denna initiala tolkning ifrågasätts nedan genom diskussion av alternativa tolkningar.

Verksamheten - den första undersökningskategorien

Kategorien *verksamhet* preciseras - liksom samtliga andra undersökningskategorier i ett individperspektiv. Detta innebär att kategorien inte bara inkluderar organisationens interna liv t. ex. dess förädlingsprocess utan också verksamhetens (= fallstudieföretagets) omvärld. De data som utnyttjas för att generera den företeelse som benämns *antal affärer* emanerar ur observationer av skeenden i verksamheten. Att tolka denna företeelse som en aspekt eller precisering av verksamhetskategorin förefaller oproblematiskt. Verksamhetens betydelse för att skapa olika förutsättningar för utnyttjandet av informationskällor framhävs i denna tolkning; ett synsätt där funktionaliteten framhävs. "Antal affärer" saknar inte likhet med den teknologifaktorn som beskrivits i Perrow (1967). Huruvida olikheter med avseende på tvetydighet (*ambiguity* Perrow, 1967) och olikheter i fråga om kunskap om verksamheten spelar en lika dominerande roll i det begreppsinnehåll som vuxit fram som i den traditionella

teknologifaktorn kan dock diskuteras. Eventuella olikheter kan vara betingade av funktionschefs- (mottagar-)perspektivet.

Rapporters - och andra informationskällors - medierande funktion kan också betonas. En sådan tolkning föder associationer till signal- och kommunikationsteori och framstår som förhållandevis neutral med avseende på frågan om rapporter utövar påverkan på organisatoriskt beteende. Iakttagelser om att vissa funktionschefer "kastar sig över" rapporterna, anser sig få alarmsignaler osv. medan andra funktionschefer betonar rapporternas betydelse för att bekräfta redan kända förhållanden kan motivera denna alternativa tolkning. Den modell över den ekonomiska informationens förädlingsflöde som redovisas i den provisoriska föreställningsramen (bilaga 2) ger goda möjligheter att tolka den företeelse som benämnts antal affärer (se den fördjupade analysen av Antal affärer i avsnitt 5.5).

Den initiala tolkningen av *lönsamhet* anses också vara relativt oproblematiske. Utgångspunkten tas i ett synsätt där rapporter betraktas som ett instrument för påverkan av organisatoriskt beteende och i ett antagande om att sådan påverkan faktiskt utövas. Tolkningen innebär att den produkt som är av dominerande betydelse i den aktuella verksamhetsdelen framstår som mer eller mindre effektiv i förhållande till konkurrerande produkter. Betoningen läggs härigenom på överlevnad och lönsamhet ses som en aspekt av verksamheten. I en alternativ tolkning kan betoningen i istället läggas på den ekonomiska modell och de redovisningsmått med vars hjälp lönsamheten synliggörs. En sådan tyngdpunktsförskjutning leder till att lönsamhet istället framstår som en precisering av den kategori som kallas styrsystemet. Tolkningen implicerar ett systemsynsätt där omvärld och användning tonas ner. I den beskrivande delen framgår det att signaler om lönsamhet / olönsamhet inte alltid blir tillgängliga för funktionschefer. En rad antydningar görs också om att de gemensamma föreställningar om lönsamhet som förekommer bland organisationsmedlemmarna bör uppmärksammas. Kanske är det varken den "faktiska" sannolikheten för överlevnaden eller mätteoretiska utgångspunkter som bör betonas utan snarare den gemensam föreställning om lönsamheten, som på ett eller annat sätt vunnit acceptans - kanske genom en legitimeringsprocess? Lönsamhetsbegreppet skulle med en sådan tolkning få sin betydelse i den sociala processen (Lukka, 1990; Mouritsen, 1990) och lönsamheten borde snarare tolkas som en aspekt av den undersökningskategori som benämnts sociala kontakter (se den fördjupade analysen av Lönsamhet i avsnitt 5.4).

Styrsystemet - den andra undersökningskategorien

Givet mottagarperspektivet framstår organisationens styrsystem som en integrerad del av kategorin verksamhet; motivet till en särbehandling tillskrivs studiens redovisningsteoretisk bakgrund. *Styrmedvetenhet* tolkas i den initiala tolkningen som ett uttryck för - en effekt av - styrsystemets påverkan på funktionscheferns beteende; en tolkning helt i linje med grundläggande antaganden i redovisningsteori. Vissa empiriska indikatorer kan emellertid ge impulser för andra tolkningar. Inte minst den iakttagna tendensen att funktionschefer som anses ha hög styrmedvetenhet tenderar att ha fler och till sin karaktär annorlunda sociala kontakter med den överordnade chefen.

Det kan inte uteslutas att denna tendens är en konsekvens av påverkan från någon kontextuell förutsättning som inte har uppmärksammats i studien. Det kan emellertid inte heller anses helt orimligt att iakttagelser om de intensiva kontakterna med överordnad chef synliggör en möjlighet till en viss påverkan; dessa frekventa kontakter tenderar kanske att främja utvecklingen av en ökad styrmedvetenhet? Med en sådan tolkning kan styrmedvetenhet snarare tolkas som en aspekt av sociala kontakter. Det kan heller inte anses orimligt att viss typ av påverkan under unga år tenderar att skapa en personlighet med ökad benägenhet att relatera sig till auktoriteter eller till en benägenhet att fästa stort avseende vid det personliga egenintresset. Båda dessa tolkningsalternativ skulle innebära att en betoning görs av den fjärde undersökningskategorien, dvs. individegenskaper.

Diskussionen om *Rapportkunskap* uppskjuts till följande avsnitt.

Två skilda empiriska indikatorer konstituerar företeelsen *rapportattityd och -kritik*, dels en sammanfattande attityd till rapporten och rapportsystemet dels (företrädesvis negativa) synpunkter på enskilda egenskaper hos rapporter och rapportsystem. Två motiv har anförts för att formulera ett begrepp som innefattar både den sammanfattande attityden och de specifika synpunkterna. Det första motivet är de moment av intuitiv motsägelser som iakttagits; negativa synpunkter förefaller inte kunna fungera som förutsägelser varken för låg rapportanvändning eller för en sammanfattande attityd med negativ grundton. Det andra motivet sammanhänger med den betydelse som tillskrivs rapportanvändares "förhållningssätt" till rapporter och de långtgående slutsatser som dras på basis av enstaka empiriska indikatorer. De ovan redovisade iakttagelserna tyder på att det kan förekomma betydelsefulla nyanser i rapportmottagares "förhållningssätt" till rapporter. En iakttagelse som manar till försiktighet vid tolkning av empiriska observationer. Det kan inte uteslutas att svårintegrerbara iakttagelser som redovisats i tidigare forskning till viss del har sin grund i att komplexiteten i "förhållningssättet" inte penetrerats och att dessa nyanser inte särbehandlats i tillräcklig omfattning. Den initiala tolkningen av denna företeelse baseras på ett perspektiv där rapporter betraktas som ett instrument för påverkan av organisatoriskt beteende. Tyngdpunkten läggs i den valda tolkningen på den sammanfattande föreställningen. Genom att rapportens roll som en komponent i ett system lyfts fram kommer sambandet mellan styrsystemet och rapporter att betonas och den sammanfattande attitydens betydelse ses som en bekräftelse på att rapporten faktiskt utövar påverkan. De kritiska synpunkterna underordnas helheten och tillskrivs endast marginell betydelse. De observerade olikheterna i enskilda funktionschefer sammanfattande attityd kan i en sådan tolkning förklaras i termer av brister i styrsystemets funktionaliteten, brister i utbildning eller som icke avsedda (dysfunktionell) effekter.

I en alternativ tolkning betonas rapporters - och andra informationskällors - medierande funktion. Det kan inte anses uteslutet att kontextuella förutsättningar kan medverka till att förklara olikheter i rapportattityd- och kritik. Ett sådant perspektiv skulle ge rimliga tolkningar till en rad observerade företeelser. Bland annat skulle den observerade variationsrikedomen i förhållningssättet till det stora antalet "oriktigheter" kunna motiveras i termer av att en god eller en dålig medieringsförmåga. Vidare skulle

de informationsstrukturer som hindrar tillgång till vissa signaler framstå som mer betydelsefullt för den funktionschef som på grund av vissa kontextuella förutsättningar saknar "alternativa" informationskällor.

Den benämning som valts för denna samvarierande företeelse implicerar ett antagande om ett samband mellan de två typer av indikatorer som konstituerar företeelsen. Detta implicita antagande hämtar näring från psykologisk teori och individens behov av konsistens mellan olika tankar om och attityder till ett visst objekt (Festinger, 1957). De redovisade indikatorerna emanerar ur funktionschefens utsagor under intervjun och tolkas som uttryck för olika aspekter av funktionschefens "förhållande" till rapporter. Antagandet att en individs enskilda utsagor kan relateras till ett sammanhållet "förhållningssätt" är av central betydelse i denna tolkning. Ett alternativ där dessa utsagor snarare ses som "sociala molekyler" - utbytta i en social interaktion mellan två individer - kan inte uteslutas. Iakttagelserna om att vissa individer gjorde ett "byte av attityd" kan tala till förmån för en sådan tolkning och skulle kunna motivera att tanken på en sammanhållen företeelse bör överges.

Sociala kontakter - den tredje undersökningskategorien

Iakttaga olikheter i sociala kontaktmönster utgör basen för den företeelse som benämnts *interaktionsmönster*; mer precist en tendens att företrädesvis orientera sina sociala kontakter mot vissa grupper av befattningshavare. I den rika mångfalden av observerade sociala kontaktmönster anses det vidare vara möjligt att urskilja ett antal varandra delvis överlappande subgrupper som är homogena med avseende på gemensam överordnad chef samt attityd till rapporter och användningsfrekvens. Dessa tre empiriska indikatorer konstituerar den företeelse som benämnts *organisationskultur* och dessa subgrupper benämns ideologiska *kluster*. Den initiala tolkningen av dessa två företeelser baseras på väl etablerad socialpsykologisk teoribildning och en föreställning om att det på basis av manifesta indikatorer kan dras slutsatser om sociala fenomen. I grupper med hög kontaktfrekvens och varaktighet i de sociala kontakterna tenderar positiva attityder till andra gruppmedlemmar att utvecklas och gruppmedlemmarnas föreställningar tenderar att konvergera (Homan, 1961 enligt Lazarfelt, 1977). Tolkningen av dessa båda företeelser framstår som förhållandevis oproblematiske. Det kan noteras att det centrala sambandet i denna teoribildning har tillämpats på olika sätt vid synliggörandet av de två företeelserna. I det förra fallet är utgångspunkten att storanvändare oftare återfinns bland de funktionschefer som har frekventa kontakter med sin överordnade chef. I det senare fallet tas utgångspunkten i en överensstämmelse vad avser attityd och användningsfrekvens; såväl överordnad chef som funktionschefer återfinns antingen bland storanvändare eller bland sällananvändare. De empiriska indikatorerna ger i det förra fallet direkt vägledning till den teori som utnyttjats för tolkning. I det senare fallet ges indirekt vägledningen; först via indikatorer och sedan antaganden om att det bland funktionschefer som verkar inom samma organisatoriska enheter kan förväntas förekomma sådana sociala kontakter som leder till konvergerande föreställningar.

Tolkningen av båda dessa företeelser har tagit sin utgångspunkt i manifesta yttringar av individers samvaro med andra individer - i tid och frekvens. Med tanke på att intresset i denna studie framförallt knyts till den differentierande effekt som de samvarierande företeelsen förväntas ha - i termer av hindra / främja - kan båda företeelserna ges alternativ förankring. Varför har vissa funktionschefer täta och frekventa kontakter, medan andra har få och korta? Kan det uteslutas att detta inte söker sin förklaring i specifika individegenskaper? Varför har vissa specifika gemensamma föreställningar utvecklats i vissa grupper; kan det uteslutas att detta sammanhänger med påverkan från kontextuella förutsättningar? Vissa kognitiva kartor - recept - kanske är mer anpassade till och ger ökad sannolikhet för överlevnad i vissa kontextuella sammanhang än andra? Den initiala tolkningen kan kanske trots allt ifrågasättas?

Individegenskaper - den fjärde undersökningskategorien

Vid den initiala tolkning av företeelserna *särspråk* och *representationspreferenser* tas utgångspunkten i psykologisk teoribildning. En stor vikt läggs vid individens erfarenheter och individens kognitiva egenskaper. Det förefaller därför rimligt att antaga att ett utnyttjande av en teoribildning grundad i kognitiv psykologi kan ge stöd för att tolka dessa två företeelser. Den senare företeelsen kan eventuellt härledas till medfödda neurofysiologiska olikheter. Några antydningar till samvariation mellan en viss typ av särspråk eller viss typ av representationspreferenser och "gemensamma föreställningar" eller specifika kontextuella förutsättningar har inte kunnat urskiljas. Teorier som betonar symboliska processer t.ex. i termer av språkets funktion för kollektiv sense-making anses därför inte ge något stöd vid tolkning av dessa iakttagelser.

5.2.2 Om sambandens riktning

Formuleringen "Bland storanvändare återfanns de funktionschefer som" spelar en framträdande roll vid synliggörandet av de analysresultat som redovisas ovan. Denna formulering kan skrivas på ett mer generellt sätt - "när X varierar, så varierar också Y ", där Y representerar rapportanvändningen. Denna generella formulering representerar en typ av okvalificerat samband där det inte ställs krav vare sig på kausalitet eller på det eventuella sambandets riktning. Syftesformuleringen "... hindra respektive främja ..." ställer däremot krav på det eventuella sambandets riktning och en generell formulering anpassad till syftesformuleringen blir därför "... om X förändras, så förändras också Y ", där Y representerar rapportanvändning. Den identifierade företeelsen förutsätts kunna spela rollen av determinant (= "modellens oberoende variabel") medan rapportanvändningen förutsätts spela rollen av en effekt av viss påverkan (= "modellens beroende variabel"). Explicita antaganden om det eventuella sambandets riktning har gjorts i redovisningen ovan genom att företeelserna anses "verka hindrande" respektive "verka främjande". Dessa markeringar har haft karaktären av arbetshypoteser. De förhållandevis täta beskrivningarna som lämnats (i

kapitel 4) ger vissa möjligheter att kritiskt granska indikationer för rikttningsbestämmelser.

Verksamheten - den första undersökningskategorien

Genom att initialt ha tolkat *antal affärer* och *lönsamhet* som aspekter av verksamheten ges dessa företeelser en teoretisk förankring som potentiella determinanter för rapportanvändningen. Helheten (= fallstudieföretaget) ges en prioriterad eller överordnad ställning och det organisatoriska beteendet (= rapportanvändningen) relateras till och underordnas denna helhet.

Rapportanvändningens funktionalitet värderas utifrån helhetens premisser och i skenet därav begränsas intresset till den påverkan som företeelserna antas utöva på rapportanvändningen.

Studiens provisoriska föreställningsram - den ekonomiska informationens förädlingsflöde - erbjuder möjlighet att reflektera runt alternativa tolkningar. Benämningen antyder influenser från det systemteoretiska synsättet; helheten representeras dock av något som förenklat kan benämnas informationssystemet. *Meddelandet* (Langefors, 1970) är ett centralt begrepp i denna teoribildning och ett meddelande antas kunna ha en existens oberoende av representationsform. Ett meddelande kan förmedlas till en mottagare via olika informationskällor och en funktionschef kan få tillgång till information om en händelse (= ett budskap om en händelse) såväl via sociala kontakter som via rapporter. I denna teoribildning ges implicita antaganden om organisatorisk påverkan en lägre prioritet. Om sålunda en rapportmottagare verkar under de förutsättningar som representeras av *få affärer* skapas specifika förutsättningar för att få tillgång till information via "alternativa" informationskällor. Mellan kontextuella förutsättningar och rapportanvändningen introduceras en mellanliggande variabel; tillgång till "alternativa" informationskällor. Empiriska data om alternativet "få affärer" ger underlag för en iakttagelse om att tillgång till "alternativa" informationskällor tenderar att verka "hindrande" på användningen av rapporter (= användningsfrekvensen). Empiriska data om alternativet "många affärer" antyder dels att tillgång till information via "alternativa" informationskällor inte alltid förekommer och indikerar dels att brist på sådan alternativ tenderar att verka "främjande" på rapportanvändningen. En tolkning enligt ovan är betingad av den valda definitionen på ekonomisk information och stöder påståendet om att *antal affärer* uppfyller kraven för att kunna spela rollen av determinant för rapportanvändning.

I den beskrivande delen av studien har vissa funktionschefer ansetts vara verksamma i lönsamma och andra i olönsamma enheter. Någon precisering av vad som menas med lönsam respektive olönsam lämnades inte och därigenom skapas möjlighet att i analysen diskutera alternativa begrepps innehåll (se avsnitt 5.4). För de funktionschefer som är verksamma i enheter som anses olönsamma kan ett antal karakteristiska drag urskiljas. Bland dessa märks en ökad benägenhet att sträva efter att få tillgång till "hårda data" och efter information som betecknats som legitim. Vidare förknippas dessa funktionschefer i högre grad än övriga av en förväntning om

att ha en ökad beredskap för att svara på detaljerade frågor om verksamheten och ett ökat krav på att kunna visa att man "har greppet". Dessa data ger underlag för en iakttagelse om att olönsamhet påverkar individens uppfattning om den information som han anser sig behöva ha tillgång till och därmed hans rapportanvändning. Lönsamhet - eller mer precist olönsamhet - anses därigenom kunna spela rollen av determinant för rapportanvändning. Olönsamhet anses verka "främjande" på rapportanvändning (= användningsfrekvensen).

Styrsystemet - den andra undersökningskategorin

Indikationer på en samvariation mellan styrmedvetenhet och rapportanvändning tolkas med hjälp av redovisningsteori. Rapporter eller mer precist de signaler som förmedlas via rapporterna antas kunna utöva påverkan på individens beteende. Individens beteende antas sålunda kunna påverkas med hjälp av det ekonomiska styrsystemet. En sådan tolkning kan också hämta stöd i en stimulus / respons-orienterad föreställning eller i en föreställning influerad av kognitiv psykologi. Styrsystemet antas därför kunna spela rollen av determinant och hög styrmedvetenhet kan antas verka främjande på rapportanvändningen.

Insamlade data om funktionschefers lärandeprocesser ger underlag för en iakttagelse om att flitig rapportanvändning - eventuellt i kombination med ett flitigt utfrågande av representanter för ekonomifunktionen - samvarierar med hög *rapportkunskap*. Med denna tolkning framstår hög rapportkunskap snarare som en effekt av rapportanvändning än som en determinant. Hög rapportanvändning kan således antas "främja" (= leda till?) hög rapportkunskap. Sambandets riktning anses därmed inte vara i överensstämmelse med den riktning som krävs i syftesformuleringen. Det kan möjligen finnas skäl att beteckna sambandet som reciprokt och liknelser vid en *god* respektive *ond cirkel* associerar till kausalitetsantaganden där flera systemnivåer förekommer.

Den företeelse som benämns *rapportattityd* och *-kritik* har initialt tolkats med hjälp av redovisningsteori och ansetts kunna spela rollen av determinant. Eftersom *attityd*-begreppet söker sina rötter i psykologisk forskning och där tilldelas en dubbel roll blir flera alternativa tolkningar möjliga; attityd kan spela rollen av såväl determinant som effekt. En individs attityder antas kunna utöva påverkan på individens beteende och attityd framstår härigenom som en potentiell determinant. Å andra sidan antas uppkomsten av attityder ske som en effekt av viss påverkan. Givet att tyngdpunkten i tolkningen läggs på attityd-komponenten kan således flera tolkningar av denna företeelse framstå som rimligt tänkbara. Om *kritik*-momenten i företeelsen sätts i centrum för intresset aktualiseras funktionschefens perception med avseende på enskilda egenskaper hos rapporter och rapportsystem. Mot bakgrund av att de s.k. "oriktigheterna" i tidigare forskning ansetts kunna verka "hindrande" (Dew & Gee, 1973; Mintzberg, 1975) och därmed har ansetts kunna spela rollen av betydelsefull determinant tilldrar de sig ett speciellt intresse. Vissa iakttagelser (= "prickarna") anses ge stöd för påståenden att denna egenskap kan tillskrivas rollen av determinant - dock inte på det sätt som redovisats i tidigare forskning utan snarare som

genom främjande påverkan. Den indifferens med avseende på oriktigheterna som iakttagits hos majoriteten av de studerade funktionscheferna; "det måste man leva med" ifrågasätter inte antagandet om att riklig förekomst av oriktigheter kan spela rollen av determinant. Däremot aktualiseras en fråga om vilka förutsättningar som betingar en viss utövad påverkan. Kanske är det bara under vissa specifika förutsättningar - kontextuella eller individberoende - som oriktigheter påverkar rapportanvändningen? Kanske kan de iakttagelser om "snabba rapporter", "information overload" etc. som redovisats i den beskrivande studien tyda på att dessa egenskapers påverkan har överskattats i tidigare forskning (se avsnitt 5.4 nedan). Ställningstagande om att nedprioritera intresset för frågor om egenskaper om rapporter och rapportsystem har begränsat möjligheten att göra utsagor i detta avseende.

Sociala kontakter - den tredje undersökningskategorin

I redovisningsteoretisk forskning betonas sociala kontakter i vertikal led, dvs. relationen överordnad / underordnad medan intresset för sociala kontakter i horisontell led har varit begränsat. Det har därför inte ansetts vara möjligt att primärt hämta stöd i redovisningsteori när det gäller tolkning av de samvarierande företeelserna *interaktionsmönster, organisationskultur (och förtroende)*.

Om utgångspunkten för tolkning tas i teorier med socialpsykologisk förankring betonas skilda aspekter av sambandet beroende på vilken teoriinriktning som väljs. Väljs en inriktning där de sociala fenomenens ickesociala egenskaper betonas och där determinismen ges ett stort förklaringsvärde - där individen ses som en "fånge" i den social strukturen - kommer vissa aspekter att betonas. Mer ingående studier av den enskilda funktionschefens kontextuella och social förutsättningar skulle med denna utgångspunkt sannolika kunna ge förklaringar och de identifierade företeelserna skulle anses kunna spela rollen av determinant. Om å andra sidan utgångspunkten tas i någon av de teoribildningar där individens valfrihet ges större utrymme och den social interaktionen tillmäts stor betydelse betonas istället sambandets reciproka karaktär.

Kanske skulle en tolkning med utgångspunkt tagen i en psykoanalytisk teori kunna leda till att de identifierade olikheterna mellan individer med avseende på dessa företeelser tolkas som uttryck för grundläggande personlighetsaspekter t. ex. aspekter av individens förmåga eller oförmåga att relatera sig till andra individer med avseende på *basic trust* Eriksson, 1965. Uppkomsten av olikheterna skulle med en sådan utgångspunkt kunna spåras tillbaka till individens relationer till sin vårdnadsgivare under de första levnadsåren - *good mothering* - eller kanske till övergångsobjektens betydelse (Winnicott, 1971).

Individegenskaper - den fjärde undersökningskategorin

De två företeelserna *representationspreferenser* och *särspråk* har ansetts kunna spela rollen av determinanter - oavsett om de tolkas med utgångspunkt tagen i perceptionspsykologi eller i kognitiv psykologi. Preferenser för matrisrepresentation respektive ett abstrakt särspråk antas sålunda kunna främja rapportanvändningen (= användningsfrekvensen).

5.2.3 Om multidimensionalitet och styrka

En- och multidimensionella samband

Analysresultaten redovisas ovan i endimensionell form; dvs. genom propositioner med två variabler. Samtidigt har analysen innefattat ett antal propositioner med olika påverkansfaktorer vilket leder till att förekomsten av multidimensionella samband bör beaktas. Observerade variationer antas sålunda inte bara kunna vara en effekt av påverkan från t.ex. antal affärer utan också av påverkan från t.ex. lönsamheten. Detta antagande om multidimensionalitet ligger väl i linje med forskning om sociala företeelser. Den redovisade mångfalden av potentiella endimensionella samband skapar ett behov av ordning och följande tre frågor utgör steg på vägen mot en sådan ordning:

- finns det faktorer som är starka i betydelsen att en förändring i determinanten ovillkorligen följs av en förändring i rapportanvändningen, dvs. samband som uppfyller den generella formuleringen "... om .. måste ..." och som snarast har karaktären av lag?
- finns det variationer i den påverkan som respektive påverkansfaktor utövar på rapportanvändning eller kan påverkan antas vara linjär? Förekommer det intervaller inom vilka påverkan är större eller mindre?
- vilka förutsägelser kan göras i en situation då en rapportmottagare samtidigt utsätts för påverkan från mer än en faktor? Blir effekten ackumulativ om faktorerna verkar i samma riktning? Blir effekten neutraliserad om faktorerna verkar i olika riktning?

I detta avsnitt ägnas intresset primärt åt den första frågan och avslutningsvis tangeras den tredje frågan. Den andra frågan penetreras ingående i avsnitt 5.4.

Att skatta styrkan hos påverkansfaktorerna

Möjligheten att göra precisa mätningar av styrkan i ett samband vid kvalitativa analyser är generellt sätt mycket begränsad. Vissa möjligheter till skattning ges dock via graden av överensstämmelse i den observerad samvariation. Om samtliga funktionschefer som registreras för "många affärer" sålunda klassificerats som storanvändare och samtliga funktionschefer som anses ha "få affärer" klassificerats som sällananvändare skulle det vara befogat att tala om stor överensstämmelse. En sådan samvariation (= hög korrelation) skulle kunna tolkas som en indikation på en stark påverkan. Givet vissa andra förutsättningar, hade det då funnits viss grund att hävda att kategorien *antal affärer* enligt studiens empiriska material har ett stort förklaringsvärde med avseende på användningsfrekvens - kanske rent av ett samband av "om ... måste"-karaktär. Den samtidigt i insamling, tolkande och kodifiering som präglad studiens genomförande innebär att empiriska indikationer och begreppsmässiga kategorier synliggörs successivt. Den tolkning som görs av en viss observation i den första intervjun i fallstudie Bertil kan inte förväntas vara identisk med den tolkning som görs av motsvarande observation i den sista intervjun i fallstudie Cesar. "... he is constantly redesigning and reintegrating his theoretical notions as he reviews his material" Glaser & Strauss, 1967 sid 101. Den utnyttjade metoden har sålunda bidragit

till att skapa ett empiriskt datamaterial som totalt sätt är behäftat med brister och som inte lämpar sig för vissa typer av bearbetning

Givet de brister i dataunderlaget som följer av det successiva synliggörandet görs följande sammanfattande bedömning beträffande styrkan i den påverkan (= grad av överensstämmelse) som kan urskiljas i studiens datamaterial:

- några antydningar till perfekt överensstämmelse har inte identifierats i det empiriska materialet; dvs. ingen påverkan av typen "om ... måste"
- den största överensstämmelse förknippas med faktorn *lönsamhet*. Det insamlade datamaterialet ger underlag för en iakttagelse om att den påverkan som utövas av denna faktor i termer av överlevnad på en extern marknad (se 5.4) förefaller vara mycket stark; kanske starkare än vad som rimligtvis kan tänkas vara möjligt att uppnå med administrativa hjälpmedel
- den grad av överensstämmelse som iakttagits för de två faktorerna *antal affärer* och *styrmedvetenhet* anses också motivera en hög placering i en rangordning på basis av skattad överensstämmelse
- en mycket hög överensstämmelse har också iakttagits i sambandet mellan användningsfrekvens och rapportkunskap. Med tanke på den höga grad av överensstämmelse som noterats i detta samband vore inte orimligt att karakterisera denna påverkan med uttrycket "... om ... måste ..". Dvs. om en hög rapportanvändning observeras hos en funktionschef kan (med stor sannolikhet) en hög rapportkunskap förväntas hos denna funktionschef. Också omvändningen av detta påstående förefaller kunna äga giltighet - om en hög rapportkunskap observeras hos en funktionschef kan (med stor sannolikhet) en hög rapportanvändning förväntas hos denna funktionschef. Det kan dock finnas anledning att notera de olika typer av rapportkunskap som anses möjliga att urskilja; olikheter som tenderar att vara betingade av vissa olikheter i de kunskapsgenererande processerna (5.5).

Varför inte en statistisk bearbetning i efterhand?

I det inledande skedet av studien var planeringen inriktad mot en enkätstudie; erfarenheter från fallstudie Adam skulle utnyttjas för planering och genomförande av en eller flera enkätstudier. Med hjälp av ett antal frågor skulle en omfattande egenskapsmängd per individ och företag samlas in. Den insamlade datamängden skulle bearbetas med hjälp av statistiska metoder och potentiella påverkansfaktorer skulle utkristallisera sig och deras styrka skulle bli möjlig att skatta. Tanken på enkätstudie och statistisk bearbetning övergavs, bl.a. beroende på den inledningsvis påtalade fragmenterade i teoribildningen och svårigheter att med stöd från teoribildning inom redovisningsområdet tolka de olikheter i termer av "ofta ... sällan ... aldrig" som observerades i Adam. Den påverkansfaktor som kommenterats under beteckning "rapportsystemets tekniska utformning inklusive måttutformning" ansågs vara den enda faktor som kunde sägas ha godtagbar teoretisk förankring. Bytet av metod var också till viss del betingat av de påtalade riskerna med att arbeta "på armlängds avstånd" (Otley, 1980) vid studier av denna typ av frågor. Det tillvägagångssätt med

successiva jämförelser som slutligen valdes framstod således inte som det självklara alternativet.

Då en ansats med successiva jämförelser valts var alternativet att utnyttja statistiska tekniker för att analysera datamaterialet inte längre lika aktuellt - men nu då? Nu när datamaterialet har samlats in, kodifierats och dessutom ligger lagrat i en dator - kan det då inte vara lämpligt att genomföra en bearbetning med statistiska metoder? Flera skäl talar mot ett sådant förfarande. Detta manifesteras bl.a. genom att studiens syfte har formulerats i termer av en "pusselbit" - inte i termer av ett slutligt svar och detta har satt sin prägel på såväl studiens undersökningsdesign som den valda metoden. Studiens inriktning karakteriseras av en önskan att utforska empiriska fenomen och generera empiriskt förankrade begrepp, snarare än att producera kvantitativa skattningar av parametrar. Den design som valts för datainsamling, inte minst beträffande urvalsprinciperna, innebär vidare att en artefakt har skapats. Studiens datamaterial antas representera en (två?) delmängd(er) med individer som saknar motsvarighet i någon existerande population. Genomförandet baseras vidare på sekvensiella urval och på en samtidig insamling, kodifiering och analys av data, dvs. ett förfarande som leder till det i kvalitativa studier välkända fenomenet att såväl utnyttjade indikationer som begreppsinnehåll successivt har förändrats. Den samlade effekten av ovan angivna skäl blir att en statistisk bearbetning av insamlat material skulle vara direkt olämplig. En sådan bearbetning skulle få karaktären av en preliminär teoriverifiering, baserad på ett datamaterial

- som inte representerar någon faktiskt förekommande population och vars representativitet därför med rätta skulle kunna kritiseras och
- där undersökningsenheterna är ofullständigt kodifierade och
- där kodifieringsstrukturen varierar mellan undersökningsenheterna.

5.2.4 Om tidskonstans

Frågan om de potentiella påverkansfaktorernas påverkan över tiden - faktorernas *tidskonstans* - aktualiseras genom den redovisade iakttagelsen att funktionschefer har stabila arbetsvanor. Såväl de skiftningar som kan relateras till förändrade omvärldsförutsättningar som funktionscheferns rörlighet mellan olika uppgifter och mellan olika organisationsnivåer medverkar till att aktualisera denna fråga. Följande exempel kan illustrera frågeställningen; en funktionschef har under många år arbetat i en verksamhet som karakteriseras av *många affärer*. I enlighet med de ovan redovisade iakttagelserna antas han ha utvecklat arbetsvanor som karakteriserar rapportmottagare i denna kontext; bl. a. "... väntar ivrigt på rapporterna och kastar sig över dem". Vilka förutsägelser kan då - på basis av studiens datamaterial - göras om denna funktionschefs framtida arbetsvanor? Till exempel om han skulle få nya arbetsuppgifter som innebär att han arbetar som funktionschef i en verksamhet som karakteriseras av *få affärer*. Kan han förväntas bygga upp ett informationssystem baserat på "alternativa" informationskällor som löpande ger honom tidiga signaler och kan han förväntas börja läsa sin månadsrapport "vid tillfälle" och då i första hand för att få bekräftelse på sådant som han redan anser sig veta? Eller kommer hans stabila

arbetsvanor att innebära hinder för eller rent av omöjliggöra anpassning till de förändrade kontextuella förutsättningar?

Ytterligare frågeställning: en funktionschef arbetar under många år med en lönsam produkt i en verksamhet som motsvarar karakteristika för *få affärer*. En radikal försämring av produktens lönsamhet inträffar. Kan denna förändrade förutsättning förväntas leda till förändrade arbetsvanor med bl.a. en ökad användningsfrekvens? Mot bakgrund av den styrka som i datamaterialet förknippas med faktorn *lönsamhet* finns skäl att spekulera i att denna fråga bör besvaras med ett ja! Vilka effekter kan förväntas i samband med organisatorisk rörlighet t.ex. befordran till en högre organisationsnivå? I vad mån förändras förutsättningarna för rapportanvändning och vilka förändringar kan förväntas? Tenderar sådana förändringar att leda till de förutsättningar som karakteriserar "*få affärer*" och därmed förknippat beteende? Eller kanske är hög användningsfrekvens en faktor som främjar befordran till högre organisationsnivå - kanske finns det en reell grund för att "*vifta*" med rapporterna? Studien ger impuls för en rad frågor inom detta område (se 6.3).

Gruppen funktionschefer anses vara heterogen med avseende på respektive gruppmedlems framtid. I gruppen finns dels trojänare som uppnått sin "terminal position" dels individer som under några år upprätthåller befattningar på denna nivå för att sedan avancera till befattningar på företagslednings nivå (Carlsson, 1951). De data om de studerade funktionscheferna som redovisas i bilaga 3 Fallstudieföretagen visar att huvuddelen av funktionscheferna har en anställningstid på tio år och däröver. Vidare har praktiskt taget samtliga innehått samma befattning under många år och slutligen förefaller huvuddelen av funktionscheferna ha innehått likartade arbetsuppgifter under huvuddelen av sin anställning som funktionschef. Ett fåtal av de studerade funktionscheferna avviker från detta mönster genom att ha en anställningstid på några få år eller genom att ha erfarenhet av mer en organisationsfunktion (utveckling, produktion respektive försäljning) och endast några enstaka funktionschefer uppger att de har erfarenhet av både verksamhet som karakteriseras av *många affärer* respektive av *få affärer*. Den enskilde funktionschefens situation över tiden förefaller sålunda vara präglad av en viss stabilitet - detta förefaller åtminstone gälla för huvuddelen av de studerade funktionscheferna. En föga upphetsande förklaring för en sådan stabilitet kan vara att individens erfarenheter och kompetens inte bara beaktas vid befordran till funktionschef utan också vid senare förflyttningar mellan arbetsuppgifter. Denna iakttagelse antyder att frågor om förändringar och därmed behovet av anpassning sällan aktualiseras för huvuddelen av de studerade funktionscheferna - möjligen med undantag för lönsamhet? Frågan om tidskonstansens betydelse när det gäller förändringar i funktionschefers uppgifter förefaller därigenom vara begränsad till att gälla ett fåtal individer.

5.2.5 Den komparativa ansatsens resultat

En översikt över de redovisade analysresultaten

Sökandet efter rapportanvändningens påverkansfaktorer har resulterat i ett antal identifierad samvariationer och därmed i ett underlag - arbetshypoteser - för

formulering av tentativa slutsatser om förekomst av kvalitativa samband. Mångfalden ter sig snarare förvirrande än förklarande. Huvuddragen i den genomförda diskussionen sammanfattas i följande tabell.

De samvarierande företeelserna	Initial tolkning	Har alternativ tolkning diskuterats?	Sambandets riktning enl. initial tolkning	Har alternativ riktning diskuterats?	Sambandets styrka:	Försök till sammanfattn. Determinant?
Antal affärer	Verksamhet	Nej	Determinant	Ja	Stark	Ja
Lönsamhet	Verksamhet	Ja	Determinant	Nej	Stark	Ja
Styrmedvetenhet	Styrsystem	Ja	Determinant	Ja	Stark	Ja
Rapportkunskap	Styrsystem	Nej	Effekt	Ja	Stark	Nej
Rapp. -att. o -kritik	Styrsystem	Ja	Determinant	Ja	?	Tveksamt
Interaktionsmönster	Sociala kont.	Nej	Determinant	Ja	?	Tveksamt
Organisationskultur	Sociala kont.	Nej	Determinant	Ja	?	Tveksamt
Särspåk	Individ egensk	Nej	Determinant	Nej	?	Ja
Repres. preferens	Individ egensk	Nej	Determinant	Nej	?	Ja
Förtroende	?	Nej	?	?	?	Tveksamt
Handlingsutrymme	?	Nej	?	?	?	Vet ej

Figur 5.2 De samvarierande företeelserna - en sammanfattning

Om vidareförädling av propositioner

Mot bakgrund av studiens syfte och den fragmenterade bilden ovan kommer analysen av det empiriska datamaterialet att drivas ytterligare ett par steg. Denna gång med en specifik inriktning mot två av de identifierade påverkansfaktorer. Valet att fördjupa analysen genom att försöka integrera olika teorifragment som vuxit fram är påverkat av de diskussioner som Glaser & Strauss (1967) för om teoriintegration. Analysen ovan har givit starka indikationer på att faktorn lönsamhet under vissa betingelser (= olönsamhet) har en mycket stark beteendepåverkan. Under andra betingelser (= lönsamhet) förefaller dock andra faktorer kunna utöva en dominerande påverkan. Den första fördjupade analysen (5.4) inriktas mot faktorn *lönsamhet*. Den andra försöket (5.5) inriktas mot att vinna ökad kunskap om det samband mellan en funktionschefs användning av rapporter och hans användning av andra sätt att få tillgång till ekonomisk information. Valet att i de fördjupade analyserna fokusera intresset på dessa potentiella påverkansfaktorer utesluter inte möjligheten av att ett annat val hade varit mer ändamålsenligt. Även de fördjupade analyserna kan förväntas kräva ytterligare bearbetning ".... the published word is not the final one, but only a pause in the never-ending process of generating theory." Glaser & Strauss, 1967 sid 40.

5.3 Förväntad påverkan som inte materialiserades

Studiens fyra undersökningskategorier betraktas som härledda ur tidigare forskning om faktorer som antas kunna utöva påverkan på rapportanvändning. Denna forskning har också fungerat som impulsgivare vid sökandet efter samvarierande företeelser och har dessutom givit näring åt ett antal förväntningar. Utformning av redovisningsmätt och

andra egenskaper hos rapportsystemet betraktas som en aspekt av den breda undersökningskategorin som benämns Styrsystemet. Denna kategori är väl utforskad och mot denna bakgrund görs inledningsvis ett ställningstagande om att nedprioritera intresset för den påverkan som egenskaper hos rapportsystemet (dvs. informationsinnehåll i form av redovisningsmått samt den tekniska utformningen) utövar på rapportanvändning. Det stora intresse som i tidigare forskning har ägnats åt dessa designaspekter motiverade en förväntning om att indikationer på dessa aspekters stora betydelse skulle materialiseras under studiens genomförande. I detta avsnitt diskuteras ett antal förväntningar om indikationer på påverkan som inte materialiserats. Motivet för att redovisa dessa icke infriade förväntningar eller *misslyckanden* är att vissa av dem får anses ha en omfattande teoretiskt underbyggad och att dessa icke infriade förväntningar därför föder frågor.

5.3.1 Snabba rapporter

Antaganden om rapportmottagares behov av tillgång till *snabba rapporter* framstår inom redovisningsforskning som generellt och ovillkorligt och snarast av axiomatisk karaktär. Den "fördröjning" som följer av rapportsystemets periodicitet och tiden för framställning och distribution har betonats i många studier. Påståenden har till och med gjorts om att denna fördröjning är den viktigaste faktorn för att förklara ickeanvändning "... too late ..." Dew & Gee, 1973, sid 46. Detta argument har bl.a. utnyttjats i argumentation för mer avancerad informationsteknologi. Några antydningar till nyansering har inte varit möjligt att finna i tidigare forskning; t. ex. i termer av att behovet av snabba rapporter är betingat av någon viss förutsättning. Mot denna bakgrund ansågs det rimligt att förvänta att alla eller åtminstone merparten av de studerade funktionscheferna skulle betona behovet av snabb tillgång till rapporter. Vid jämförelser mellan storanvändare och sällananvändare borde det inte vara möjliga att urskilja några antydningar till olikhet vad avser uttalade behov av snabba rapporter. Om sådana antydningar, mot förmodan, skulle förekomma, borde de kunna förklaras av att sällananvändare anser att rapporter kommer för alltför sent; för att t.ex. utnyttjas i operativt beslutsfattande.

Data baserad på såväl utsagor som beteenderapporter stöder ett antagande att funktionschefer upplever sig ha behov av snabb tillgång till ekonomisk information. Denna önskan inkluderar såväl tillgång till sammanfattande översikter av skeenden i stort som tillgång till information om enskilda händelser. Studiens datamaterial ger således stöd åt ett antagande som handlar om behov av snabb tillgång till ekonomisk information i mer allmän bemärkelse. Med avseende på behovet av *snabba rapporter* ger formuleringen "... vissa väntar ivrigt andra ..." i den ursprungliga observationen antydningar om en mer splittrade bild. Denna splittrade bild bekräftas också i det empiriska datamaterialet;. Vissa - ett fåtal - funktionschefer uppger att de bokstavligen kastar sig över rapporterna när dessa blir tillgängliga, medan andra - merparten - avvaktar och läser rapporten vid lämpligt tillfälle. Denna iakttagelsen ger antydningar om ett behov av nyansering när det gäller påståendet om ett generellt behov av snabba rapporter. En nyansering som t.ex. kunde innebära att behovet av snabba rapporter

görs betingat av de kontextuella förutsättningar under vilka rapportmottagaren upplever att han verkar. Kanske skulle det ovan diskuterade begreppet som benämnts "antal affärer" kunna tjäna som en startpunkt för en sådan nyansering?

5.3.2 Information overload

Datoriserade rapportsystem medger att mycket stora volymer information görs tillgängliga för rapportmottagare och dessa stora volymer betraktas som ett betydelsefullt hinder för användning - *information overload* (Mintzberg, 1973, 1975; Shields, 1980; Schick et al. 1990). Det ansågs mot denna bakgrund inte orimligt att kritiska uttalanden om de svårigheter att använda rapporter som följer av de stora volymerna kunde förväntas under intervjuerna. Framförallt borde sådana uttalanden kunna förväntas från sällananvändare.

Studiens datamaterial ger stöd åt den grundläggande förutsättningen för "information overload"; dvs. stora volymer med information blir regelbundet tillgängliga för de studerade rapportmottagare. Ingen av de 52 studerade funktionscheferna (från Adam, Bertil och Cesar) gör emellertid uttalanden som tolkas som uttryck för uppfattningen att de stora volymerna utgör ett hinder för användning av rapporterna.

Det får anses vara anmärkningsvärt att det under 52 intervjuer inte görs ett enda uttalande som författaren tolkar som uttryck för att de stora volymerna uppfattas ett hinder för användningen; inte minst med tanke på att intresset i intervjuerna fokuserats på användning av informationskällor i allmänhet och rapporter i synnerhet. Denna totala avsaknad av kritiska uttalanden står i bjärt kontrast till den stora betydelse som ägnats åt detta fenomen av bl.a. Mintzberg (1973, 1975). Datamaterialet ger därför inte något empiriskt stöd åt antagandet att dessa volymer uppfattas som ett hinder. Denna iakttagelse tyder på att antagandet att de stora rapportvolymerna verkar hindrande på rapportanvändning kräver någon form av nyansering. Påståendet att rapportmottagare genom lärandeprocesser utvecklar arbetsvanor som reducerar (= eliminerar?) volymproblemet framstår som en förklaring värd att beakta (Anthony, 1990).

5.3.3 "Oriktigheter" - datakvalitet

Kvaliteten på rapportens informations innehåll är en egenskap hos rapportsystemet som tillskrivits betydelse i tidigare forskning. (Den sannolikt mest allmänt accepterade definitionen på datakvaliteten tar sin utgångspunkt i det regelsystem som formaliserats i rapportsystemet enligt förebild i Ijiri, 1975). Kravet på hög datakvalitet förefaller vara av axiomatisk karaktär i redovisningsforskning även om vissa iakttagelser tyder på att detta krav inte alltid är uppfyllt (Dew & Gee, 1973; Mintzberg, 1975; Johnson & Kaplan, 1987; Anthony, 1990; Johansson & Östman, 1993). Några studier som empiriskt försökt penetrera datakvalitetens betydelse; t. ex. genom att jämföra användningen av rapportsystem med hög respektive låg datakvalitet har inte varit möjligt att identifiera i litteraturen. Datakvalitet har dock spelat rollen som förklarande variabel i vissa studier; låg datakvalitet har bl.a. utnyttjats i försök att förklara

förekomsten av svarta böcker (Clancy & Collins, 1979; Neergaard & Mouritsen, 1984). Mot bakgrund av den stora betydelse som sålunda tillskrivits datakvaliteten ansågs det rimligt att förvänta att datakvalitet - eller mer precist funktionschefernas upplevelser av datakvalitet - skulle framstå som en potentiell påverkansfaktor i termer av ett hinder för användning. Det kunde t.ex. förväntas vara vanligare att bland sällananvändare finna rapportmottagare som uttalar starkt kritiska synpunkter mot datakvaliteten.

Studiens datamaterial ger stöd åt tidigare iakttagelser om att kravet på hög datakvalitet inte alltid är till fullo infriat. Detta baseras på utsagor från flertalet funktionscheferna om en yppig förekomst av oriktigheter i månadsrapporterna. De av författaren gjorda granskningarna av ett antal oriktigheter stöder också påståendena om att frekvensen av påståenden om oriktigheter är hög och - enligt författarens bedömning - av ungefär samma storleksordning i de tre fallstudieföretagen. Förväntningen att det bland sällananvändare skulle förekomma mer och / eller allvarigare kritik om brister i datakvaliteten får däremot inte något stöd i datamaterialet. Några övertygande indikationer på att frekvent förekomst av oriktigheter spelar rollen av "hinder" för användning har heller inte kunnat urskiljas; jämför reaktioner av typen "något man måste leva med". Det kan inom parentes noteras att det i datamaterialet är möjligt att urskilja stöd för ett påstående om ett samband med omvänt förtecken. Låg datakvalitet förefaller kunna främja rapportanvändning (= rapportanvändningsfrekvens) - jämför iakttagelse om s.k. "prickning". Sammanfattningsvis tyder gjorda iakttagelser på att någon form av nyansering kan vara påkallad beträffande påståenden om datakvaliteten stora betydelse för användning av rapporter. En möjlig sådan nyansering kan t. ex. vara att uppfattningar om låg datakvalitet snarare påverkar användningens karaktär än utgör ett hinder för användning i termer av användningsfrekvens.

5.3.4 Komplementaritet

I studiens inledande skede spelade den företeelse som benämnts "ickeanvändning" en central roll i studien och viss tid ägnades åt spekulationer om de alternativ som kunde anses existera för en ickeanvändare när det gäller att tillgodose sitt informationsbehov. Studiens grundläggande föreställning om att rapportdata är en viktig komponent i ekonomisk styrning var en viktig utgångspunkt vid dessa spekulationer. Studien var vid denna tidpunkt djupt förankrad i beslutsteori och givet antagandet att rapportdata är betydelsefulla för ekonomisk styrning förväntades någon mekanism för eliminering; funktionschefer som lever i ett "informationsvakuum" kan rimligtvis inte förväntas behålla sin befattning. En förväntning att funktionschefer med låg frekvens i rapportanvändning kompenserar sig genom att använda andra informationskällor i större omfattning blev ett resultat av dessa spekulationer. På motsvarande sätt förväntades funktionschefer med hög frekvens i rapportanvändning använda "alternativa" informationskällor i förhållandevis mindre omfattning. Denna förväntning gavs beteckningen *komplementaritet*.

Det insamlade datamaterialet får anses ha givit en mycket god överblick över respektive funktionschefer användningsfrekvens både när det gäller rapporter och när det gäller andra informationskällor; inte minst i termer av användningsfrekvens. Några indikationer på en samvariation av ovan beskrivna typ har emellertid inte kunnat urskiljas. Däremot anses vissa indikationer på ett samband med motsatt förtecken möjliga att urskilja. Vissa funktionschefer med hög frekvens i rapportanvändning har också registrerats för en hög användningsfrekvens av "alternativa" informationskällor. Vissa funktionschefer med låg användningsfrekvens tenderade också att ha låg frekvens i användning av "alternativa" informationskällor - jämför; "alltid många" respektive "alltid få" (4.5).

5.3.5 Diskussion av "misslyckandena"

De tre ovan redovisade iakttagelserna om snabba rapporter, information overload och datakvalitet framstår vid en jämförelse med mer allmänt accepterade antaganden i redovisningsforskning som motsägelsefulla eller åtminstone som impulser för nyanseringar. Eventuellt kan dessa diskrepanser förklaras genom att peka på några moment i den metodologi som utnyttjats i denna studie:

- **undersökningsmodell**

En studie som arbetar med en undersökningsmodell där studiet av påverkan som kan härledas till egenskaper hos rapportsystemet nedprioriterats kan inte förväntas generera samma resultat som en studie där motsatt prioritering görs. I en studie där sociala interaktioner (i vertikal led) och individfaktorer ges ett dominerande inflytande kan inte förväntas ge samma resultat som studier där dessa potentiella påverkans faktorer inte förekommer som modellelement.

- **urval av studerade rapportanvändare.**

Redovisade observationer om att ett begränsat antal funktionschefer "kastar sig över" rapporterna ger visst stöd för det etablerade antagandet om ett behov av snabb tillgång till ekonomisk information genom rapporter. Med tanke på studiens specifika urvalsprocess står möjligheten öppen att ett annat urval t.ex. ett slumpmässigt, skulle ge skattningar av populationsparametrar som kunde förklara detta resultat. Motsvarande hänvisning till urvalssystematiken kan dock knappast vara tillämplar beträffande iakttagelser om bristfällig datakvalitet och information overload.

- **konstruktion av intervjufrågor**

I en studie med explorativa syften anses det vara angeläget att ge utrymme för "oväntade" svar. Frågor som styr intervjupersonen till att välja i en viss uppsättning svarsalternativ har därför i möjligaste mån undvikits. Några frågor om eventuella problem med de stora volymerna har de facto inte ställts. Jämför noteringen om att ingen funktionschef utnyttjat rangordningsenkätens möjlighet att lyfta fram de operativa dokumentens betydelse trots att andra data tyder på att dessa dokument kanske bör betraktas som en betydelsefull informationskälla.

- tolkning av utsagor med avseende på kausalitet

Med den valda ansatsen följer att intervjupersoners utsagor betraktas som data (= *capta*) och de utsagor som ansetts ge uttryck för kausalitet har utsatts för tolkning. Ett sådant förhållningssätt anses vara speciellt angeläget i sammanhang där frågorna handlar om företeelser som "alla redan vet". Intervjupersonens svar bör i sådana sammanhang behandlas med stor försiktighet och skepsis och vidare bör frågorna kompletteras med andra indikationer t.ex. beteenderapporter. Det axiomatiska behovet av snabba rapporter, det förväntade problemet med bristfällig datakvalitet och volymproblem kan alla tolkas som manifestationer av just sådana sammanhang.

5.4 Lönsamhet

5.4.1 Bakgrund

Denna studie syftar till att studera rapportanvändning i "normal"-lönsamma företag och inte att studera rapportanvändning i företag som befinner sig i ekonomisk kris. Detta klarläggande är motiverat utifrån iakttagelser om att beteenden i företag som anses befinna sig i ekonomisk kris skiljer sig från beteenden i företag som inte anses befinna sig i ekonomisk kris (Czarniawska & Hedberg, 1985; Ezzamel & Bourn, 1990). I stora företag som arbetar med ett brett sortiment och på många marknader kan det förväntas förekomma såväl lönsamma som olönsamma delverksamheter. Försök att utnyttja kunskaper av typen portföljteori vid planering av en koncerns verksamhet kan ses som ett uttryck för en strävan att över tiden uppnå acceptabel lönsamhet för helheten (t.ex. på koncernnivå). Föreställningen att lönsamheten inom avgränsade delar av ett företag kan vara mindre god, i vissa fall direkt dålig, även om lönsamheten på företagsnivå anses som acceptabel bekräftas genom de observationer som görs i fallstudie Bertil. Denna iakttagelse i kombination med vissa antydningar om en samvariation mellan lönsamhet och rapportanvändning beaktas i kriterierna för urvalet i enlighet med principen om "theoretical sampling". Vid valet av det tredje fallstudieföretaget (= Cesar) bibehålls sålunda kriteriet med acceptabel lönsamhet på företagsnivå oförändrat, men vid urvalet av funktionschefer vidgas uppsättningen kriterier till att också beakta en lönsamhetsaspekt. I detta avsnitt utsatts de antydningar till ett samband mellan *lönsamhet* och rapportanvändning som redovisats i avsnittet "... hindra / främja ..." (5.1) för en s.k. fördjupad analys. Bland motiven för att välja denna samvarierande företeelse för en fördjupad analys märks

- att faktorn lönsamhet förefaller ha en utomordentligt stor förklaringsseffekt - i termer av överensstämmelsekriteriet
- att den dikotomisering i lönsamhet respektive olönsamhet som utnyttjas i avsnittet "... hindra / främja ..." inte beaktar alla de nyanser av lönsamhet som kan urskiljas i datamaterialet
- att dessa nyanser förefaller skapa förutsättningar för att penetrera frågan om variationer i den påverkan som en faktor utövar på rapportanvändningen och att utforska gränsvärden och intervall i den utövade påverkan.

I denna analys betonas tidsdimensionen, i betydelsen att förändringar över tiden antas kunna förekomma och att dessa förändringar antas kunna skapa betydelsefulla förutsättningar för observerade skeenden. Ansatsen är starkt influerad av The Status Passage Theory (Glaser & Strauss, 1965b) och valda delar av denna teoribildning och dess begreppsapparat kommer att utnyttjas i analysen. Genom att utnyttja nyanser av ovannämnd art anses det vara möjligt att urskilja inte mindre än sex stycken olika *lönsamhetsfall* i datamaterialet från fallstudierna Bertil och Cesar. Dessa sex "lönsamhetsfall" kommer att tolkas som uttryck för skeden i en livscykel och varje skede i livscykeln karakteriseras av skilda förutsättningar vad avser lönsamhet, men antas också kunna skapa skilda förutsättningar för funktionschefer rapportanvändning. Denna fördjupade analys baseras primärt på data från intervjuer med funktionscheferna, men data som insamlats genom intervjuer med representanter för företagsledning och ekonomifunktion samt genom studier av tillgänglig dokumentation utnyttjas också.

Efter en inledande presentation av de sex lönsamhetsfallen (5.4.2) ägnas ett avsnitt (5.4.3) åt att upprepa redovisningen av de informationskällor genom vilka funktionschefer uppger att de får tillgång till signaler om lönsamhetssituationen. Huvuddelen av avsnittet ägnas åt att jämföra de sex lönsamhetsfallen med avseende på ett antal likheter och olikheter (5.4.4). I det avslutande avsnittet utnyttjas dessa likheter och olikheter för att penetrera ett eventuellt samband mellan lönsamhet och rapportanvändning i termer av The Status Passage Theory (5.4.5).

5.4.2 Introduktion av de sex lönsamhetsfallen

Fall 1 - acceptabel lönsamhet

Huvuddelen av de studerade funktionscheferna är verksamma i delar av fallstudieföretagen där lönsamhetssituationen anses vara acceptabel. Detta påstående baseras på samstämmiga uppgifter från representanter för företagsledning och ekonomifunktionen och från de studerade funktionscheferna. Det första lönsamhetsfallet konstitueras av denna majoritet av funktionschefer och benämns *acceptabel lönsamhet*.

Fall 2 - permanent olönsamhet

Ett visst antal av de studerade funktionscheferna är ansvariga för delar av fallstudieföretagen där lönsamheten inte anses vara acceptabel. Denna föreställning om olönsamhet delas av såväl representanter för företagsledning och ekonomifunktionen som de berörda funktionscheferna. Dessa funktionschefer situation karakteriseras (med något enda undantag) av

- att olönsamheten bestått i ett antal år,
- att verksamheten är av strategisk betydelse för koncernen
- att produktutveckling (inte sällan med ny teknologi) pågår inom det aktuella produktområdet.

Detta andra lönsamhetsfall benämns *permanent olönsamhet*.

Fall 3 - mycket god lönsamhet

I avsnittet "... hindra / främja ..." diskuteras begreppet lönsamhet som en dikotom variabel; lönsamhet respektive olönsamhet. I redovisningen återfinns på några ställen antydningar om att ytterligare nyanser kunnat observeras. Det tredje lönsamhetsfallet beaktar en sådan nyans; ett begränsat antal funktionschefer är verksamma i delar av fallstudieföretagen som anses ha *mycket god lönsamhet*.

Fall 4 - legitimerad olönsamhet

Under genomförandet av intervjuerna - vid en tidpunkt då ungefär halva antalet intervjuer i fallstudie Cesar genomförts - nås funktionscheferna av hotfulla signaler. Koncernchefen gör uttalanden om att en lönsamhetskris kan förväntas inom centrala delar av koncernens produktsortiment. Vid jämförelse av data från intervjuer som görs före respektive efter dessa hotfulla signaler kan ett antal olikheter urskiljas. I det andra lönsamhetsfallet görs genom prefixet "permanent" en betoning av att olönsamheten har existerat under viss tid. De observationer som konstituerar det fjärde lönsamhetsfallet karakteriseras av att olönsamheten ännu inte realiserats och detta fall benämns *legitimerad olönsamhet*. Det fjärde fallet omfattar samtliga de funktionschefer som intervjuas efter det att de hotfulla signalerna nått fram till funktionscheferna. Det bör noteras att en "dubbelräkning" införs i datamaterialet genom detta fjärde fall. De funktionschefer som ingår i detta fjärde fall (cirka tio stycken) förekommer också i andra lönsamhetsfall. Detta förfarande rättfärdigas med att funktionschefens beteende i förfluten tid beaktas såväl vid klassificeringen i storanvändare respektive sällananvändare som i övriga data som insamlas under intervjuerna; jämför den retrospektiva orienteringen. I det fjärde fallet sätts däremot fokus på skeenden i aktuell tid. Det kan finnas anledning att upprepa att de antydningar till förändringar i användningsfrekvens som förekommer i samband med det fjärde fallet inte medvetet utnyttjas i eller påverkat klassificeringen i storanvändare och sällananvändare.

Fall 5 - olegitimerad olönsamhet

Data från de observationer som konstituerar fyra av de sex lönsamhetsfallen har tidigare redovisats i den deskriptiva studien. Beträffande de observationer som konstituerar de två resterande fallen (= fall 5 och fall 6) utnyttjas vissa data som inte redovisats tidigare. Motivet är att den empiriska basen för dessa två fall är mycket begränsad - fallen baseras vardera på observation av en enda funktionschef. I den tidigare redovisningen har det inte ansetts motiverat att uppmärksamma specifika data från dessa enstaka observationer så länge som de bara betraktas som isolerade företeelser. Då emellertid dessa två observationer nu placeras in i ett integrerat sammanhang anses de få en betydelse som motiverar att de blir framlyfta.

Det femte lönsamhetsfallet baseras på observation av en funktionschef som anses vara en potentiell ickeanvändare och som också blir klassificerad som sällananvändare. Hans användning av rapporter och andra informationskällor avviker inte från övriga studerade funktionschefer på ett sådant sätt att det anses motivera

någon särredovisning. Den produkt för vilken han är försäljningsansvarig har under en följd av år uppnått en acceptabel lönsamhet. Under innevarande verksamhetsår har produktens lönsamhet dock uppnått budgeterat resultat med knappast möjliga marginal. Funktionschef uppger att han i samband med senaste budgettillfället inte fått godkännande på några marknads- eller stimulansåtgärder. Vidare uppger han att han under senaste året fått avslag på huvuddelen av de förslag till åtgärder för att stimulera till ökad försäljning som han förelagt sin överordnade chef. Funktionschefen uppger sig arbeta "i motvind" och författaren tycker sig kunna förnimma ett visst missmod eller en viss förvirring över tingens ordning hos denne funktionschef. Det kan i sammanhanget vara värt att notera att de studerade funktionscheferna snarare tenderar att betona att deras förslag till åtgärder blir godkända av den överordnade chefen; missmodiga uttalanden enligt ovan är utomordentligt sällsynta. Under intervjun framkommer det vidare att funktionschefen har fått kännedom om att en utländsk konkurrent vidtagit åtgärder inom det aktuella produktområdet bl. a. har konkurrenten lanserat en produkt med ny teknologi.

De data som redovisats i föregående stycke hade med största sannolikhet inte ansetts motiverade att särredovisa om författaren inte haft tillgång till viss bakgrundsinformation från andra datakällor enligt följande. I inledningsskedet till varje fallstudie genomförs ett antal intervjuer med representanter för företagsledning och ekonomifunktion. I det aktuella fallstudieföretaget delges författaren prognoser för vissa delar av produktsortimentet - mot löfte om att inte föra informationen vidare. Prognoserna uppges vara baserade på långsiktiga analyser av respektive produkts position på marknaden, och kompletterad med analyser av teknologiutveckling, konkurrenssituation m.m. och de presenteras i termer av den s.k. Bostonmatrisen. Av presentationen framgår det att vissa produkter i sortimentet betraktas som långsiktigt olönsamma. Vissa av dessa produkter anses vara av strategisk betydelse och arbete för att utveckla ersättningsprodukter pågår eller planeras. För andra produkter diskuteras nedläggning vilket i allmänhet innebär att det aktuella marknadssegmentet skall överges. De funktionschefer som ovan ansetts konstituera fallet "permanent olönsamhet" är i huvudsak verksamma med produkter som i prognoserna karakteriserats som "olönsamma men av strategisk betydelse". Den produkt som den missmodige funktionschefen sysslar med anges i presentationen som "långsiktigt olönsam", men anges inte som strategiskt betydelsefull. Inom företagsledningen diskuteras sedan viss tid en eventuell nedläggning och ett sådant beslut skulle innebära att koncernen lämnar det aktuella marknadssegmentet. Under intervjun med den missmodige funktionschefen framkommer det inte något som - enligt författarens bedömning - tyder på att funktionschefen blivit underrättad om att han arbetar med en produkt som är nedläggningshotad. (På grund av det ovan nämnda tyshetslöftet anser sig författaren förhindrad att genom en direkt fråga till funktionschefen kontrollera detta).

På basis av ovan redovisade data görs följande försök till rekonstruktion. Företagsledningen (inklusive funktionschefens överordnade chef) umgås med planer på att avveckla produkten och att lämna det aktuella marknadssegmentet. Mot denna bakgrund förefaller det inte orimligt att funktionschefens överordnade chef strävar

efter att begränsa de kostnader som investeras i marknadsbearbetning m.m.. Denna strävan kan medverka till att förklara varför funktionschefens förslag på marknadsåtgärder vid budgetuppställandet inte accepterats. Funktionschefen å sin sida är (sannolikt?) inte medveten om att det pågår diskussioner om avveckling. Han strävar efter att göra ett "gott jobb" och medvetet eller omedvetet undviker han att tyda det budskap som kan antas ligga fördolt i den höga frekvensen med avslag. Den fortsatta analysen nedan baseras på förutsättningen

- att information om nedläggningshotet inte explicit delgivits funktionschefen, dvs. ur funktionschefens perspektiv existerar inte några uttalanden om en eventuell förestående avveckling och
- att försöket till rekonstruktion ovan i sina huvuddrag ger en rättvisande beskrivning. Funktionschefen och hans överordnade chef antas sålunda arbeta under skilda förutsättningar. Den osäkerhet som sålunda antas existera utgör det primära motivet för att skapa detta femte lönsamhetsfallet. Detta lönsamhetsfall benämns *olegitimerad olönsamhet*.

Fall 6 - initial olönsamhet

Det sjätte lönsamhetsfallet baseras på observation av en funktionschef som cirka ett år före intervjun blev ansvarig för en produkt som tidigare inte ingått i koncernens produktsortiment. Produkten är utvecklad i ett företag som köpts av koncernen ungefär ett år före intervjun. Någon tidigare koppling mellan fallstudieföretaget och koncernen fanns inte. Det uppköpta företaget var etablerat runt en produktidé och dess verksamhet utgörs av en kombinerad utvecklings- och produktionsanläggning med något dussin anställda. Viss produktion har förekommit under året och produkten har hittills funnit god avsättning på marknaden. Säljarens motiv för affären uppges ha varit bristen på tillräckligt kapital för vidare produkt- och marknadsutveckling.

Funktionschefen anser att hans primära uppgift är att integrera den nya produkten i koncernens produktsortiment. Detta innebär framförallt uppbyggnad av relationer med såväl koncernens produktionsenheter och försäljningsbolag som med produktens slutanvändare över hela världen. I de senaste månadsrapporterna redovisas kostnader som är långt större än redovisade intäkter, dvs. funktionschefens rapport indikerar en utomordentligt dålig lönsamhet. Detta lönsamhetsfall benämns *initial olönsamhet*.

5.4.3 Informationskällor

Det empiriska datamaterialet antyder att funktionschefer får tillgång till ekonomisk information via en rad olika informationskällor - jämför studiens vidgade informationsbegrepp (2.4 och 4.4). Nedan redovisas informationskällor som nämnts i detta sammanhang; redovisningen är starkt präglad av mottagarperspektivet och stor vikt läggs vid funktionschefernas tolkning av sin situation.

Överordnad chef

Enligt samstämmiga uppgifter från funktionscheferna blir information om lönsamhet primärt tillgänglig via den överordnade chefen i samband med månadsmötena. Vid

dess möten lämnas information beträffande lönsamhet i såväl produkt- som ansvarsdimensionerna; historisk och aktuell lönsamhet samt prognoser om framtida lönsamhet. Prognoser om framtida lönsamhet (= olönsamhet) kan också bli tillgänglig via en högre chef (= koncernchef) istället för från direkt överordnad chef - jämför fall 4 (= legitimerad olönsamhet).

Ekonomifunktionen

Beträffande den roll som ekonomifunktionen spelar när det gäller uppbyggnad av funktionschefers föreställning om lönsamhetssituationen kan mycket stora olikheter observeras. De s.k. månadsmötena uppges i båda fallstudieföretagen vara det forum där den överordnad chefen ger information om aktuell och prognostiserad lönsamhet och ekonomichefen involveras genom sitt deltagande vid månadsmötena. I fallstudieföretag Cesar förekommer dessutom frekventa kontakter mellan funktionschefer och respektive subdivisions ekonomichef i frågor som är nära förknippade med lönsamhetssituationen.

Sidoordnade kollegor

Stora olikheter noteras när det gäller funktionschefernas tillgång till information om aktuell och prognostiserad lönsamhet inom angränsande delverksamheter. Bland de funktionschefer som anses ingå i de s.k. sociala nätverken förefaller utbyte av sådan information vara en integrerad del av de sociala kontakterna. De uppgifter som olika funktionschefer inom ramen för ett visst nätverk lämnar överensstämmer relativt väl i detta avseende. Detta tolkas som ett uttryck för att flödet av information inom ett nätverk fungerar utan alltför mycket förvrängning. De funktionschefer som inte anses ingå i något av de sociala nätverken ger inte intryck av att känna till lönsamhetssituationen hos sidoordnade kollegor. Det har inte varit möjligt att på basis av funktionschefsintervjuerna skapa en entydig bild av koncernledningens (-arnas) inställning till frågan om spridning av information om lönsamhet bland sidoordnade kollegor. I vissa delar av fallstudieföretagen förekommer uppfattningen att företagsledningen ser positivt på att viss information skall spridas - "det skapar konkurrens om att vara bäst". I andra delar representeras företagsledningens uppfattning bäst av uttryck av typen: "var och en skall sköta sig själv".

Externa informationskällor

Det vidgade informationsbegreppet skapar möjlighet att också beakta signaler som inte är representerade i monetära termer; bl.a. beaktas information av mer fundamental art om marknadens behov och konkurrenters åtgärder. Funktionscheferna betonar betydelsen av sådan information för bedömning av behov av framtida åtgärder såväl vid det årliga budgetuppställandet som i den löpande verksamheten. Data från beteendebeskrivningarna stöder dessa utsagor om de externa informationskällornas betydelse. Sociala kontakter med representanter för kunder och för konkurrenter, t. ex. i samband med deltagande i internationella mässor och tekniska konferenser samt via internationell fackpress nämns som viktiga informationskällor.

Månadsrapporter

Informationsinnehållet i de rapporter som månadsvis distribueras till de studerade funktionscheferna karakteriseras av

- att informationen i grunden är historisk - redovisade utfall hänför sig till affärshändelser som enligt tillämpade redovisningsprinciper gäller förflutna tidsperioder
- att rapportutformningen primärt baseras på en utformningsprincip där begreppet påverkbarhet betonas. I rapporterna redovisas dels kostnader / intäkter som funktionschefen ålagts att upprätta budget för dels kostnader / intäkter som respektive ekonomiskt ansvarige funktionschef anses vara ansvarig för och anses kunna påverka
- olika redovisningsmått utnyttjas i samband med "lönsamhet". Vissa funktionschefer rapporterar dominerat av redovisningsmått baserade på kostnadsfördelningar och interna avräkningspriser. Både vid formulering av budgetvärden och vid jämförelser av utfall mot budget spelar redovisningsmått baserade på standardpriser och standardkostnader en helt dominerande roll i dessa funktionschefer rapporterar. Lönsamhetsmått som är mer direkt kopplade till konkurrens / överlevnad t.ex. där lönsamhet definieras som konsoliderad lönsamhet world-wide sammanställs företrädesvis på central nivå och blir tillgänglig för dessa funktionschefer via överordnad chef. Många av de studerade funktionscheferna får rapporter där inslaget av redovisningsmått baserade på förkalkyler är betydligt mindre. Månadsrapporter som innehåller lönsamhetsmått som direkt kan förknippas med konkurrens / överlevnad förekommer primärt bland funktionschefer som är verksamma inom koncernens försäljningsbolag och funktionschefer med ansvar för produkter där koncernen fungerar i rollen som agent.

Funktionscheferns egna observationer

I studiens metodkapitel lämnades en explicit redovisning av det urval av potentiella informationskällor som skall beaktas. Detta ställningstagande innebar att funktionschefens egna direkta observationer inte skall beaktas som en kategori av "alternativa" informationskällor. Det motiverades med en förväntning om att funktionscheferns personliga engagemang i operativa skeenden är begränsat. Data från funktionschefernas beteendebeskrivningar antyder att detta ställningstagande sannolikt var olyckligt. I vissa operativa skeenden kan ett intensivt engagemang observeras; framförallt i de s.k. löpande anpassningar som kompletterar de periodiska planerna. Den redovisningen som lämnas nedan är ett avsteg från ställningstagandet att inte beakta funktionscheferns egna direkta observationer. Mot bakgrund av det begränsade intresse som ägnats åt denna aspekt kan redovisningen nedan snarast betecknas som 'axplock'. Några illustrationer:

- att vid en promenad genom verkstaden konstatera att en ovanligt stor andel av personalen ägnar sig åt att måla lokalerna och att städa uppges vara en mycket tillförlitlig indikation på att det för tillfället finns otillräckligt med produktivt arbete.

Denna observation skapar en förväntning på låga produktivitetstal i kommande månadsrapport.

- att dagligen passera förbi färdigvarulagret på väg mellan parkeringsplatsen och tjänsterummet och att därvid kunna se hur antalet ännu ej utskeppade produkter varierar ger en högst påtaglig upplevelse av den fysiska verksamhetsprocessen. Iakttagelser av detta slag uppges kunna utlösa åtgärder; kanske i första omgången i form av ett telefonsamtal till den ansvarige chefen
- att försäljarna sitter ovanligt länge i kafferummet och "fikar" uppges vara en tidig och relativt tillförlitlig indikation på förväntade försämringar i kommande rapporter.

Signaler av ovan illustrerad art upplevs enligt funktionscheferna som konkreta och påtagliga. Signaler av denna typ förefaller - i kombination med annan information som blir tillgänglig via "alternativa" informationskällor - kunna spela en betydelsefull roll för uppbyggnad av förväntningar om hur utfallet i nästa månadsrapport kan se ut och hur lönsamhetssituationen utvecklas. Vissa antydningar om att signalerna kan ha direkt beteendepåverkande effekter anses också möjliga att urskilja. Givet mottagarperspektivet och antagandet att individens tolkningar av sin situation är betydelsefulla för beteendet framstår ställningstagandet att ignorera funktionschefens egna observationer som ett misstag.

Det förefaller inte svårt att acceptera vissa funktionschefers påstående om att signaler enligt ovan kan ha ett visst värde, t.ex. som alarmsignaler med avseende på aktuell verksamhet och för åtgärder på operativ nivå. Det förefaller heller inte uteslutet att dessa signaler - givet vissa kontextuella förutsättningar - kan utgöra goda prognosindikatorer för utfall i nästkommande månadsrapport. Det kan heller inte uteslutas att signaler av detta slag kan ha ett visst prediktionsvärde. Exemplet med variationer i lagermängden kan t.ex. ha ett visst prognosvärde för produkter där koncernen agerar som agent.

Vissa funktionschefers ihärdiga påståenden om att dessa signaler kan tillskrivas betydelse som indikatorer på förändringar i produktlönsamheten i en världsomspännande koncern kan vara värda speciell uppmärksamhet. Det knapphändiga datamaterialet antyder att konkreta signaler av denna typ har en potential för att utöva påverkan på funktionschefers beteende. Inte minst förefaller signalerna kunna medverka till att fördröja och försvåra enskilda individers acceptering av andra signaler som "objektivt" sett kan förväntas ha ett högre prediktionsvärde. I det insamlade materialet finns data som kan tolkas som exempel på sådan fördröjande eller förstärkande påverkan, bl.a. i samband med prognosticerade nedgångar i lönsamhet respektive för att accentuera och förstärka uppfattningar om kriser och problem "Hur kan ledning påstå att denna produkt skall läggas ner, vi får ju lika mycket order idag som för fem år sedan"? Signaler som är konkreta och tillgängliga tenderar att få en större genomslagskraft än diffusa signaler om att t.ex. en konkurrent lanserat en produkt med överlägsen prestanda - kanske en iakttagelse som kan tolkas i termer av *availability*, Tversky & Kahneman, 1974

5.4.4 Några jämförelser mellan de sex lönsamhetsfallen

Vad menas med lönsamhetsobjekt?

Vid presentationen av de sex lönsamhetsfallen lämnades relativt ospecifika uppgifter beträffande objektet för lönsamhet respektive olönsamhet. I detta avsnitt penetreras de företeelser - lönsamhetsobjekt - som lönsamhetsbegreppet kan relateras till i respektive lönsamhetsfall. Flertalet av de studerade funktionschefer anses ingå i lönsamhetsfall 1, dvs. verksamheter där lönsamheten anses ligga på en acceptabel nivå. Detta lönsamhetsfall kommer att betraktas som en norm i den fortsatta diskussionen och intresset kommer företrädesvis att riktas mot övriga fem lönsamhetsfall.

Lönsamhetsfall 2 beskrivs ovan i termer av "..... ansvariga för verksamheter där lönsamheten ansågs vara dålig permanent olönsamhet". Såväl representanter för företagsledning som berörda funktionschefer motiverar den dåliga lönsamheten med att konkurrenterna inom den aktuella produkt / marknadskombinationen förfogar över produkter med modernare teknologi. Detta anses möjliggöra för konkurrenterna att arbeta med lägre försäljningspriser och hindrar fallstudieföretagen från att fullfölja sin högprisstrategi. I en viss verksamhetsdel motiveras den dåliga lönsamheten med konkurrenternas aggressiva prissättning. Konkurrenterna anses inom ett visst geografiskt område bedriva en prissättning över hela sortimentet som karakteriseras som "dumpning". Denna marknad betraktas som strategiskt betydelsefull för fallstudieföretaget. Trots att man anser att det inte är möjligt att bedriva en lönsam verksamhet inom detta geografiska område beroende på konkurrenternas beteende kan denna marknad inte överges. Vissa olikheter vad avser lönsamhetsobjektets karaktär och motivering för olönsamhet kan utläsas ur de två beskrivningarna ovan. I den första beskrivningen är funktionschefens verksamhetsansvar formulerat i produkttermer med globalt ansvar och den bristande lönsamheten förklaras med att konkurrentens produkt är teknologiskt överlägsen. I den senare beskrivningen är funktionschefens verksamhetsansvar formulerat i geografiska termer, dvs. ett regionalt ansvar för försäljning av ett omfattande produktsortiment och den bristande lönsamheten förklaras med konkurrenternas marknadsåtgärder. I den förra beskrivningen relateras - "förklaras" - den bristande lönsamheten via produktdimensionen och i den senare via marknadsdimensionen.

I fall 3 talas det om "... verksamheter som karakteriserades av mycket god lönsamhet". Produkternas överlägsna teknologiska kvalitet uppges vara det helt överskuggande skälet till den mycket goda lönsamhetssituationen. Överlägsenhet i produktkvalitet medger en framgångsrik realisering av koncernens högprisstrategi. I fall 4 talas det om "... hot om en framtida lönsamhetskris inom centrala delar av koncernens produktsortiment". Genom formuleringen "... koncernens produktsortiment ..." gör koncernchefen en direkt anspelning till lönsamhet i en produktdimension; om än i mycket vidsträckt betydelse. Betydelsen av modern teknologi, av ökad konkurrens från visst konkurrentland och vikande totalmarknad betonas också i koncernchefens uttalanden. Likartade motiveringar förekommer i de analyser som redovisas i internationell fackpress. I fall 5 talas det om "... baserade på

långsiktiga analyser av respektive produkts position på marknaden". Även i denna formulering förekommer direkta anspelningar till produktdimensionens betydelse. De förklaringar som lämnas av företagsledningen är uttryckta i termer av "... vikande efterfrågan på marknaden", med referenser till produktens teknologi och konkurrenskraft. Det eventuella nedläggningsbeslutet gäller viss produkt och beslutet innebär att ett marknadssegment överges. I fall 6 talas det om "... ansvar för en produkt" och den bristande lönsamheten som kan utläsas ur funktionschefens månadsrapport kan spåras till produktbegreppet.

En sammanfattande slutsats är att en produkt- eller objektdimension tillskrivs en framträdande roll vid preciseringen av lönsamhetsobjektet i de sex lönsamhetsfallen. Den fortsatta diskussionen begränsas till studiet av lönsamhetsobjekt i termer av produktdimensionen. I konsekvens härmed kommer data från observation av "permanent olönsamhet" i samband med ett geografiskt verksamhetsansvar inte att beaktas.

Produktberoende - vad är det?

Fallstudieföretagens produktsortiment är omfattande och organisationsstrukturen karakteriseras av en långt driven differentiering i såväl produkt- som funktionstermer parad med en stark verksamhetsintegration. Det är förhållandevis enkelt att urskilja det fysiska förädlingsflödet för koncernens huvudprodukter genom koncernens olika enheter. Det framgår med all önskvärd tydlighet att såväl utvecklings-, produktions- och försäljningsfunktionerna i ett flertal divisioner varit engagerade i en stor andel av koncernernas leveransfärdiga produkter.

Om intresset istället riktas mot sambandet mellan produkter och enskilda funktionschefer (och organisatoriska enheters) engagemang i dessa produkter framträder en bild som karakteriseras av stor mångfald. Inom vissa organisatoriska enheter hanteras en mycket stor mängd halvfabrikat och / eller produkter medan endast något enstaka halvfabrikat och / eller produkt hanteras inom andra enheter. Sådana förhållanden karakteriserar inte bara försäljnings- utan också utvecklings- och produktionsfunktionerna. Det förra alternativet kan illustreras med en enhet inom produktionsfunktionen som producerar komponenter som ingår i praktiskt taget varje slutprodukt. Det senare alternativet kan illustreras med en produktspecialist och en enhet som arbetar som agent för externa leverantörer. Den enskilde funktionschefens (= organisatoriska enhetens) engagemang i skilda produkter begränsar möjligheten att göra iakttagelser med avseende på lönsamhet i produktdimensionen. En viss funktionschef kan sålunda vara ansvarig för en enhet där endast en produkt utvecklas, produceras eller säljs. Denna enda produkt och dess lönsamhet / olönsamhet kan då tas som utgångspunkt för studier av lönsamhetens betydelse för den aktuella funktionschefen. En annan funktionschef (= organisatorisk enhet) sysslar med komponenter som förekommer i praktiskt taget varje levererad produkt. Det förefaller rimligt att förvänta att den enskilda (slut)produkts lönsamhet / olönsamhet uppfattas som mindre betydelsefull för denna funktionschef.

Majoriteten av de studerade funktionscheferna tillskriver lönsamhet i produktdimensionen en avgörande betydelse. Vissa funktionschefer ger uttryck för andra föreställningar. Det kanske mest tydliga exemplen kan observeras bland funktionschefer vars ekonomiska ansvar är uttryckt i termer av s.k. fabriksboks slut; i de studerade fallstudieföretagen innebär detta snarast lönsamhet i en organisatorisk dimension. Ytterligare någon funktionschef betonar ett ansvar som är formulerat i termer av en geografisk dimension. Den potentiella betydelsen av dessa tendenser förstärks genom att tendenserna i flera fall förefaller kunna samvariera med en rad andra företeelser bl.a. med deltagande i sociala nätverk över organisatoriska gränser; revirbevakning motiverad av den formella fördelningen av ekonomisk ansvar etc. Dessa tendenser förefaller också kunna ge en ökad vikt åt frågan om funktionschefer lojalitet mot de produkter (den produktionsprocess) som ingår i ansvarsområdet respektive mot den egna organisationstillhörigheten. Redovisade data med avseende på det s.k. produktberoende kan sammanfattas enligt följande

- funktionscheferna i lönsamhetsfall 1 arbetar antingen med någon enstaka produkt som är lönsam, eller med flera produkter där huvuddelen av dem är lönsamma eller med komponenter som ingår i såväl lönsamma som olönsamma produkter. Enstaka olönsamma produkter kan alltså förekomma men dessa spelar endast en marginell roll för enhetens totala verksamhet
- de funktionschefer som ingår i fall 2 och 6 är starkt beroende av någon eller några produkter; och dessa betraktas som olönsamma.
- beträffande fall 3, dvs. "mycket hög lönsamhet" spelar produktberoende också en stor roll även om förtecknen i detta fall är det omvända
- i fall 4 dvs. "olegitimerad lönsamhetskris" och i fall 5 "initial olönsamhet" kan också ett produktberoende urskiljas; även om karaktär här är av något annorlunda art.

Att vara lönsam - vad är det?

Begreppet lönsamhet och dess olika kvalitativa värden utnyttjas ovan på ett tillsynes självklart och oproblematiskt sätt; denna synbara självklarhet är dock skenbar. Stora olikheter kan urskiljas med avseende på det innehåll som tilldelas begreppet lönsamhet i tidigare forskning; inte minst om jämförelsen utsträcks över olika forskningsinriktningar. I viss teoribildning tonas lönsamhetens betydelse för överlevnad fram och utgångspunkten tas i antagandet att företag och produkter måste vara effektiva för att överleva i system som karakteriseras av konkurrens. I annan teoribildning framtonas mätteoretiska aspekter av lönsamheten och intresset riktas snarast mot att åstadkomma begreppsmässig klarhet och konsistens.

I den innebörd som de intervjuade befattningshavarna tilldelar begreppet lönsamhet kan också mycket stora olikheter urskiljas. På vägen mot en precisering av det innehåll i begreppet lönsamhet som kommer att utnyttjas i analysen av de fem lönsamhetsfallen diskuteras två sådana alternativ. Formuleringen "vara lönsam" tenderar i vissa delar av fallstudieföretagen att vara liktydigt med att ha "överträffat budgeterat fabriksresultat" eller liknande. De redovisningsmått som utnyttjas i dessa organisationsdelar är i icke obetydlig omfattning baserade på förkalkyler som

fastställts på koncernnivå. Även i de delar av fallstudieföretagen där interna avräkningspriser fastställs genom förhandling mellan parter kan en tendens att koppla samman begreppet lönsamhet och "budgeterade resultat" urskiljas. Frågor om principer för kostnadsfördelningar och prissättning av internttransaktioner uppges här vara centrala moment i den ekonomiska styrningen. I ytterligare andra delar av fallstudieföretagen utnyttjas uttrycket att "vara lönsam" på ett radikalt annorlunda sätt. Formulering "att vara lönsam" förknippas med möjligheten att på världsmarknaden avsätta tillräckliga kvantiteter till tillräckligt höga priser under beaktande av kostnader och i konkurrens - på ett sätt som osökt för tanken till nedläggning och andra drastiska åtgärder - att överleva.

Bland de funktionschefer som hänförs till lönsamhetsfallen 1 (= normal fallet) och 3 (= mycket god lönsamhet) observeras båda dessa begreppsinnehåll. Vissa av dessa funktionschefer utnyttjar lönsamhetsbegrepp med stora inslag av kalkylerade belopp medan andra nyttjar ett lönsamhetsbegrepp som anspelar på överlevnad. Bland de funktionschefer som hänförs till övriga (fyra) lönsamhetsfall dominerar ett lönsamhetsbegrepp som anspelar på överlevnad.

Sammanfattningsvis ger studiens datamaterial underlag för följande iakttagelser beträffande den innebörd som funktionschefer tilldelar begreppet "lönsamhet" i uttryck av typen "att vara lönsam":

- bland funktionschefer som är beroende av produkter som i nuläget anses ha en acceptabel eller mycket god lönsamhet urskiljs såväl en innebörd som för tanken till kalkylmått som en innebörd som för tanken till överlevnad
- bland funktionschefer som är beroende av produkter som (1) i nuläget inte anses ha en acceptabel lönsamhet eller som (2) förknippas med legitimerade förväntningar om framtida förändringar förekommer företrädesvis ett begreppsinnehåll som för tanken till överlevnad.

Om en tidsdimension i lönsamhetsbegreppet

Är det produktens lönsamhet i förfluten tid, dess lönsamhet i nutid eller dess framtida lönsamhet som funktionscheferna tillskriver betydelse i de sex lönsamhetsfallen? Data baserade på beteendebeskrivningar och andra utsagor ger följande bild. I lönsamhetsfall 1 har den acceptabla lönsamheten existerat under viss förfluten tid och den existerar i nutid (= vid tiden för studiens genomförande). Några direkta utsagor om förväntade förändringar i den framtida lönsamheten har inte kunnat spåras i datamaterialet från de observationer som ingår i detta fall. Den "permanenta" olönsamheten i fall 2 har likaledes existerat i förfluten tid och existerar i nutid. Bland dessa funktionschefer kan en mycket klar medvetenhet om såväl det historiska som det aktuella lönsamhetslägets betydelse urskiljas. Framförallt genomsyras emellertid uttalanden och beteenden bland dessa funktionschefer av förväntningar om en framtida lönsamhet som skall bli möjlig då modernare versioner av "deras" produkter blivit färdigutvecklade. Dessa funktionschefer inställning till den aktuella situationen kan karakteriseras i termer av "övervintra" - i avvaktan på produkter med en teknologi som kommer att ge förutsättningar för att realisera koncernens högprisstrategi och säkra

produktområdets långsiktiga överlevnad. I fall 3 (= mycket god lönsamhet) kan en klar betoning av lönsamhetsläget i nuläget urskiljas. Att syssla med en produkt med utomordentligt hög lönsamhet anses innebära att vederbörande befinner sig i en favoriserad ställning. Genom påpekanden från enskilda sidoordnade kollegor om att lyckan inte består för evigt - "... så länge det varar; en dag har konkurrenterna hunnit ikapp ..." framtonas detta lönsamhetsfall som något högst temporärt. Förfluten tid kommenteras överhuvudtaget inte. I fall 4 (= legitimerad olönsamhet) anses den framtida (o-)lönsamhetens betydelse bli manifesterad genom funktionschefernas utsagor om att de förändrat sina föreställningar och förändrat sitt beteende bl. a. vad avser ett ökat behov av ekonomisk information. I fall 5 (= olegitimerade olönsamhet) är bilden splittrad. De många avslagen tolkas som uttryck för att representanter för företagsledningen i första hand beaktar framtida lönsamhet - eller snarare framtida olönsamhet. Funktionschefen däremot ägnar intresset åt lönsamheten i nutid, och i viss mån i förfluten tid. Hans beskrivning av sin situation och hans beteende förefaller snarast ha släktskap med kollegorna i det första lönsamhetsfallet. I fall 6 (= initial olönsamhet) förefaller den framtida lönsamheten spela en helt dominerande roll. Aktuell lönsamhet dvs. det utomordentligt dåliga ekonomiska resultat som redovisas i månadsrapporterna framstår för den aktuella funktionschefen som något helt betydelselöst. Dessa signaler förefaller inte utöva någon som helst påverkan.

I de lönsamhetsfall då den framtida lönsamhetens betydelse betonas (= fall 2, 4 och 6; om än med skilda förtecken) urskiljs antydningar till en precisering av den tidpunkt då en förändring kan förväntas. I samtliga fall ligger förändringen inom en två årsperiod. Dataunderlaget anses sammanfattningsvis ge underlag för följande iakttagelse:

- den aktuella "lönsamheten" står i "normalfallet" i centrum för intresset bland funktionschefer
- den historiska "lönsamheten" spelar en begränsad roll för funktionschefer; och primärt bara då den historiska lönsamheten varit dålig (= fall 2)
- den framtida "lönsamheten" spelar en dominerande roll för funktionschefer under förutsättning (1) att aktuell lönsamhet anses vara otillfredsställande, eller (2) då legitimerade utsagor om framtida förändringar i lönsamheten existerar (och förändringen förväntas inträffa inom en tvåårsperiod?). Det kan speciellt noteras att förändringens riktning förefaller sakna betydelse i sammanhanget; i fall 2 och fall 6 förväntas en förändring mot förbättrad lönsamhet medan en förändring mot försämrade lönsamhet förväntas i fall 4.

Legitimering av olönsamhet

Få om ens någon funktionschef ger antydningar om att hans överordnade chef skulle ha tillgång till bättre information om fundamentala produkt- och marknadsförutsättningar. I fyra lönsamhetsfall kan antydningar om förväntade förändringar i "lönsamheten" urskiljas; i fall 2 (= permanent olönsamhet); i fall 4 (= legitimerad olönsamhet), i fall 5 (= olegitimerad olönsamhet) och i fall 6 (= initial olönsamhet). I fallen 2, 4 och 6 förefaller det finnas en öppenhet eller samsyn

beträffande såväl aktuella bedömningar av lönsamhetssituationen som tolkning av signaler om eventuella framtida förändringar. I fall 5 uppger både representanter för företagsledning och funktionschefen att de har kännedom om konkurrentens nya produkt och de gör också i huvudsak samma tolkning; nämligen att den nya produkten kan utgöra ett allvarligt framtida hot. Det finns därför inte något skäl att tala om skillnad i tillgång till fundamental information. Däremot finns det skäl att tala om en olikhet i tillgång till signaler om eventuella förändringar (= diskussion om eventuell nedläggning) i fall 5. Visst beteende (= de många avslagen) kan vidare tolkas som ett uttryck för att dessa signaler utövat viss beteendepåverkan; dock enbart vad avser den överordnade chefen. Beteendeeffekter som sådana signaler förväntas framkalla hos den aktuella funktionschefen har emellertid inte varit möjligt att urskilja. Den bristande samsynen beträffande framtida åtgärder som antyds i fall 5 representerar en unik kombination av förutsättningar och ger utrymme för alternativa uttolkningar. En möjlig förklaring kan ligga i brister i studiens datainsamling. Det kan inte uteslutas att den aktuella funktionschefen har fått tillgång till nedläggningsdiskussionen men inte har anpassat sitt beteende till de nya förutsättningarna. Den tolkning som väljs för den fortsatta behandling baseras dock inte på detta alternativ utan på alternativet att det finns hotfulla signaler men att det saknas ett formellt tillkännagivande av den eventuella förändringen i produktens lönsamhet - den förändrade förutsättningen anses inte ha blivit *legitimerad*.

Produktlivscykel-modellen - ett sätt att skapa struktur

Inspirerad av det förklaringsvärde som tidsdimensionen tillskrivs i The Passage Status Theory (Glaser & Strauss, 1965b) görs nedan ett försök att relaterade de sex lönsamhetsfallen till varandra genom att betrakta lönsamhetsfallen som faser i ett skeende. Mot bakgrund av den dominerande roll som tillskrivs produkten i analysen ovan anses det motiverat att pröva en teori över produktlivscykeln (Levitt, 1965; Kotler, 1984). Utgångspunkten för analysen tas i antagandet att lönsamhetsfallen representerar olika faser av en produktlivscykel enligt följande:

- i den inledande fasen av en produktlivscykel ("Introduction") antas lönsamheten vara otillfredsställande. Det beror på låga volymer och att kostnaderna för etablering m.m. överstiger intäkterna. Lönsamhetsfall 6 motsvarar relativt väl dessa karakteristika
- i en senare fas av produktlivscykeln ("Growth" och "Maturity") antas produktens konkurrensfördelar leda till att lönsamheten uppnår en acceptabel nivå. De observationer som konstituerar fall 1 motsvarar relativt väl förhållanden som karakteriserar denna fas av en produkts livscykel
- för vissa produkter leder lyckliga omständigheter, t. ex. en gynnsam konkurrens- och efterfrågesituationen till extraordinära ekonomiska framgångar. De observationer som benämnts "mycket god lönsamhet" (= fall 3) kan antas representera sådan förhållanden
- i senare faser av produktlivscykeln antas lönsamheten successivt sjunka. Nedgången inleds med en period av osäkerhet; vissa befattningshavare anser att nedgången

startat, andra anser att nedgången ännu inte har startat. Det lönsamhetsfall som givits beteckning "olegitimerad olönsamhet" (= fall 5) anses kunna representera en sådan inledande nedgångsfas.

- givet antagandet att osäkerhet och behov av legitimitet tillskrivs stor betydelse kan den observation som benämns "legitimerad olönsamhet" (= fall 4) anses representera ett skede som också ligger i början till slutet av produktlivscykeln. En legitim uttolkare (= koncernchefen) har gjort uttalanden som innebär att det blivit legitimt att öppet tala om att en nedgångsfas har inletts.
- det fall som benämnts "permanent olönsamhet" (= fall 2) kan antas representera en fas ("Decline") som ligger ännu senare i produktlivscykeln. För vissa produkter vidtas åtgärder som kan leda till att en ny livscykel initieras t. ex. genom att produkten ges ett nytt teknologiskt innehåll. För andra produkter väntar en ledläggning.

Det kan finnas anledning att understryka att redovisade data representerar ett antal ögonblicksbilder hämtade ur två separata tvärsnittsstudier och att data baseras på observationer av många produkter i flera företag. Försöket att integrera data från de sex lönsamhetsfallen till en helhet genom att placera in dem i en tänkt produktlivscykel görs med dessa begränsningar i minnet. Försöket syftar därför snarast till att skapa en sammanhållen bakgrund (= föreställningsram?) för en nyanserad diskussion av ett eventuellt samband mellan lönsamhet och rapportanvändning. De data som redovisats ovan är inte hämtade från en specifik produktlivscykel och är heller inte genererade i en longitudinell studie. Möjligheten att dra slutsatser om hur de studerade företagen har formats är mot denna bakgrund högst begränsad.

Lönsamhet och rapportanvändning

• Rapportanvändning vid "acceptabel" respektive vid "permanent olönsamhet". Huvuddelen av de studerade funktionscheferna anses ingå i det första lönsamhetsfallet och i denna grupp återfinns såväl storanvändare som sällananvändare. Den olikhet i rapportanvändning (= användningsfrekvens) som observeras är mycket stor; rimligtvis en konsekvens av att såväl storanvändare som sällananvändare ingår i denna grupp. Bland de funktionschefer som hänförs till fall 2 dominerar storanvändare och den spridning i rapportanvändning (= användningsfrekvens) som observeras i detta fall är också förhållandevis stor. Vid jämförelse av spridningen i de två fallen förefaller dock spridningsintervallet för fall 2 (= permanent olönsamhet) ligga på en betydligt högre nivå. Vid jämförelse mellan dessa två fall kan också vissa andra olikheter med avseende på rapportanvändning urskiljas; så t.ex. hävdar de funktionschefer som anses ingå i fall 2 att de är utomordentligt angelägna om att använda "legitima siffror" och "hårda data". Olikheter kan också urskiljas med avseende på hur funktionscheferna uppges att de agerat i samband med årslutet. I fall 1 förefaller det vara sällsynt att innehållet i en viss aktivitet förändras t.ex. genom att ambitionsnivån sänks enbart med syftet att aktiviteten därigenom skall "få plats i budgeten". Bland funktionschefer i fall 2 däremot förefaller det vara betydligt vanligare att man vid befarade negativa

budgetavvikelser antingen väljer att avstå från planerade åtgärder eller att man sänker ambitionsnivån.

- Rapportanvändning vid "mycket god lönsamhet"

Bland det begränsade antal funktionschefer som är ansvariga för delar av fallstudieföretagen som anses ha mycket god lönsamhet observeras genomgående relativt låga användningsfrekvenser. Vissa av dessa funktionschefer gör i viss omfattning okonventionella val av informationskällor; de avviker medvetet från den s.k. "tjänstevägen".

- Rapportanvändning vid "legitimerad olönsamhet"

Vid jämförelse av data från intervjuer som görs före respektive efter de hotfulla signalerna nått fram till funktionscheferna kan ett antal olikheter urskiljas. Samtliga funktionschefer som intervjuas efter det att signalerna blivit kända, kommenterar utan påstötning hotet om den annalkande lönsamhetskrisen. I flertalet av dessa spontana kommentarer förekommer påpekanden om att funktionschefen

- anser sig använda sina månadsrapporter i en klart ökad omfattning efter det att han mottagit de hotfulla signalerna. Denna typ av utsagor görs av både storanvändare och sällananvändare
- anser sig ha blivit betydligt mer intresserad av att reflektera runt ekonomiska aspekter. En funktionschef uttrycker detta med orden "Att prioritera intresset för kostnader på bekostnad av den tidigare helt dominerade kvalitetsaspekten"
- i några fall görs påpekanden om att det nu anses mer legitimt att kräva tillgång till ekonomisk information från ekonomiavdelningen; att "besvara ekonomerna med frågor" är något som flera funktionschefer uppger att de tidigare ansett sig förhindrade att göra.

Det bör upprepas att klassificeringen av funktionschefer i storanvändare respektive sällananvändare är baserad på data om funktionschefens beteende i förfluten tid; de antydningar till förändringarna i användningsfrekvens som nämns ovan har därför inte utnyttjats i eller påverkat klassificeringen.

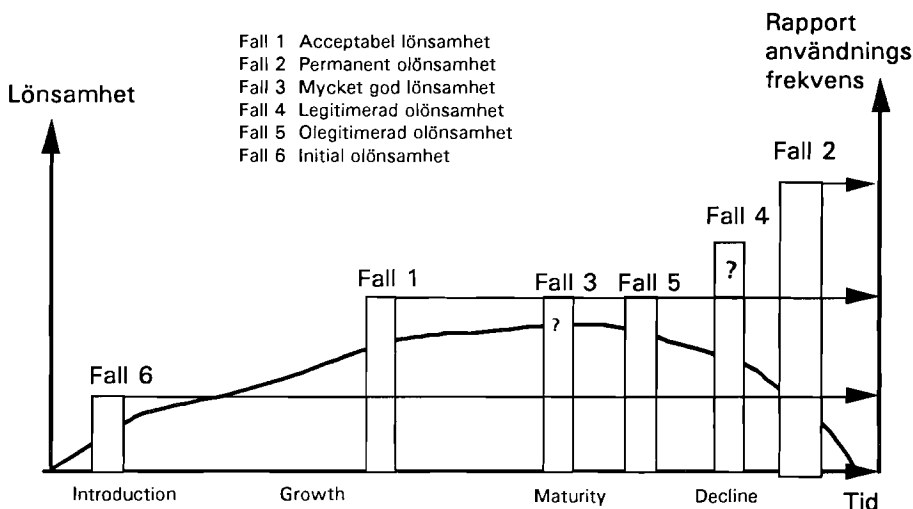
- Rapportanvändning vid "olegitimerad olönsamhet"

Den aktuella funktionschefen klassificeras som sällananvändare. Vid jämförelser med andra funktionschefer kan några avvikelser med avseende på användning av rapporter och "alternativa" informationskällor inte urskiljas; inte heller med avseende på hans interaktion med överordnad chef. Hur skall då denna observation tolkas? Är detta en sällananvändare som arbetar med en produkt som har acceptabel lönsamhet eller en oacceptabel lönsamhet? Att peka på att företagsledningen inte explicit legitimerat den förändrade situationen kan ses som ett försök till förklaring. Signaler om eventuell framtida olönsamhet har visserligen nått den aktuella funktionschefen men då dessa signalers eventuella konsekvenser inte blivit legitimerade utövar de inte någon påverkan på funktionschefens rapportanvändning.

• Rapportanvändning vid "initial olönsamhet"

Den aktuella funktionschefen klassificeras som en sällananvändare. Vid en jämförelse av data från intervjun med denne funktionschef och data från övriga intervjuer framkommer en rad olikheter. Funktionschefen karakteriserar sitt budgetuppställande som ett "avskriftsarbete", såväl intäkter som kostnader för fortsatt produktutveckling, för tillverkningsverksamheten vid det inköpta företaget och för funktionschefens integrationsarbete hämtas direkt ur den investeringskalkyl som framtagits i samband med företagsköpet. Funktionschefen hävdar att han i den löpande verksamheten har mycket frekventa kontakter med sin överordnade chef, som bl.a. successivt godkänner hans förslag till åtgärder. De rapporter som han mottar från fallstudieföretagets rapportsystem innehåller konsoliderat resultat world-wide; dvs ett resultatmått som speglar överlevnad snarare än ett pseudoresultat baserat på standardpriser. Han får också periodrapporter från det inköpta företaget. Han uppger att han bara ägnar ett mycket förstrött intresse åt rapporterna och motiverar detta med att verksamhetens omfattning inte är större än att han "har allt i huvudet". Mer i förbifarten konstaterar han att enligt aktuell månadsrapport är redovisade kostnader långt större än redovisade intäkter. Det ekonomiska mått som förefaller vara av central betydelse för denne funktionschef är hämtat från en investeringskalkyl och dessa ekonomiska mått förekommer inte i någon löpande rapportering. Denna investeringskalkyl innehåller en cash flow analys som pekar mot att produkten skall ge ett betydande underskott under två till tre år men att den från och med det tredje året skall uppvisa ett positivt ekonomiskt resultat.

I figuren nedan illustreras sambandet mellan lönsamhet och rapportanvändning (i termer av användningsfrekvens) så som detta har speglat sig i studiens datamaterial.



Figur 5.3 Produktlivscykel, lönsamhet och rapportanvändning

Ett försök till sammanfattning

I avsnittet "... hindra / främja ..." (5.1) betonas det stora förklaringsvärde som tillskrivs ett samband mellan lönsamhet och rapportanvändning och datamaterialet antyder en mycket kraftig påverkan - i termer av det s.k. överensstämmelsekriteriet. I analysen ovan har detta samband givits en bättre belysning i första hand genom att ett antal nyanser i det redovisade datamaterialet lyfts fram. Jämförelser av data från observerad rapportanvändning inom olika subgrupper - lönsamhetsfall - har gett underlag för följande iakttagelser;

- de preciseringar av "lönsamhetsobjekt" som utnyttjas i analyserna har vuxit fram ur funktionschefernas utsagor. De empiriska indikationer på samvariation mellan lönsamhet och rapportanvändning hämtas i första hand från observationer där lönsamheten / olönsamheten dels varit möjlig att relatera till produktdimension och dels där det föreligger ett stort "produktberoende". En möjlig tolkning av denna iakttagelse är att större beteendeeffekter (i termer av användningsfrekvens) kan förväntas om ett lönsamhetsbegrepp är formulerat i verksamhetstermer (produkt eller geografisk utsträckning?) än om det är formulerat i organisatoriska termer. Det kan dock inte uteslutas att denna iakttagelse med tillhörande tolkning är kontextuellt betingad; den komplexa organisationsstrukturen i fallstudieföretagen med hårt integrerade verksamhet kan vara en betydelsefull förutsättning
- iakttagelser runt formuleringen "att vara lönsam" / "att vara olönsam" har vuxit fram ur funktionschefernas utsagor. Empiriska indikationer på samvariation hämtas i första hand från observationer där innebörden i lönsamhetsbegreppet snarast fört tanken till "överlevnad". En möjlig tolkning av denna iakttagelse är att större beteendeeffekter (i termer av användningsfrekvens) kan förväntas av olönsamhet i termer av ett lönsamhetsbegrepp som för tanken till överlevnad än ett lönsamhetsbegrepp med stora inslag av förkalkylerade kostnader och intäkter.
- datamaterialet ger också visst stöd åt antagandet att organisatoriska och administrativa styrmedel kan utnyttjas för att påverka beteende. Bland de iakttagelser som denna utsaga är baserad på märks bl.a. den roll som legitim uttolkare som tillskrivs företagsledningen och den legitimitet som tillskrivs rapportdata

Sammanfattningsvis ger den fördjupade analysen ytterligare stöd åt påståendet att lönsamhet är en av rapportanvändnings påverkansfaktor och dessutom en faktor som kan antas ha en mycket stor påverkan i det studerade sammanhanget. Vissa iakttagelser tyder dock på att utövandet av denna stora påverkan är begränsat till ett intervall som motsvaras av det kvalitativa värdet "olönsam" (och kanske också "mycket god lönsamhet"). Den fördjupade analysen ger vidare stöd åt antagandet att funktionschefernas perception är betydelsefull och att de tolkningar som funktionschefer gör av sin situation spelar en viktig roll. Användning av alternativa informationskällor - i termer av sociala interaktioner, personliga observationer, rapporter m.m. - tillskrivs därigenom en mycket betydelsefull roll.

Några antydningar om karaktären på de mekanismer genom vilka den eventuella påverkan på rapportanvändningen utövas har analysen inte givit. Försök att t.ex. besvara frågan om varför funktionschefer förefaller använda rapporter mer frekvent i samband med bristande lönsamhet har inte gjorts. Kanske upplevs det som meningsfullt att "titta i backspegeln"? Kanske motiveras den högre frekvensen med att man upplever att ett sådant beteende förväntas. Kanske skapar rapportanvändningen trygghet då överlevnad - i termer av befattning - upplevs vara hotat?

5.4.5 The Status Passage Theory

I inledningen till denna fördjupade analys nämns i förbigående att den valda ansatsen funnit inspiration i The Status Passage Theory (Glaser & Strauss, 1965b). I enlighet med rekommendationer för tillämpning av en grounded theory inspirerad ansats lämnades inte någon mer utförlig teoripresentation. Nedan upprepas delar av den ovan gjorda analysen; denna gång med direkt utnyttjande av teoribildning och begreppsapparat hämtad från The Status Passage Theory.

Författarna redovisar (Glaser & Strauss, 1965a) hur de utvecklat sin metod genom att jämföra händelser i en viss process i olika miljöer (= döende i olika sjukhusmiljöer). De anser sig kunna urskilja olika faser i denna process och genom det namn som de givit sin teori lyfter de fram betydelsen av att urskilja faser i en process. Respektive fas karakteriseras av specifika egenskaper och dessa egenskaper antas skapa specifika förutsättningar för meningsfulla utsagor om såväl skeenden som sambandet mellan olika skeenden. Faserna i en process definieras i termer av *direction* och *temporality* där begreppet "direction" lyfter fram de inblandade individernas föreställningar om vart den enskilda fasen liksom hela processen är på väg.

Den syntetiska "process" som illustreras ovan kretsar runt något slags produktdimension och det antas vara möjligt att urskilja faser av typen introduktion, mognad, avveckling och förnyelse. De olika faserna karakteriseras av egenskaper som produktteknologi, konkurrensförmåga och - som en konsekvens av mottagarperspektivet - produktberoende. En rad andra egenskaper däribland rapportanvändning och vissa andra beteenden kommenteras också. Det begreppsinnehåll som vuxit fram genom de successiva jämförelserna och som tolkas som ett uttryck för "direction" anses handla om lönsamheten eller mer precist respektive funktionschefs föreställning (eller perception) av lönsamheten hos den produkt som han anser sig vara beroende av. (Det kan inom parentes noteras att budgetavvikelser snarare än produktlönsamhet spelade denna roll i författarens förförståelse).

Med begreppet "temporality" åsyftas den utsträckning i tiden som respektive fas och även hela processen antas ha. I den redovisade analysen motsvaras begreppet "temporality" snarast av produktens livscykel. Tidsperspektivet för den enskilda produkten förefaller i det aktuella sammanhanget kunna vara betingad av konkurrenskraften i det teknologiska innehållet - förutsättningen för att förverkliga fallstudieföretagens högrisstrategi. Konkreta tidsuppgifter förekommer sparsamt, endast vid introduktion och vid förnyelse.

Övergången från en fas till en annan kan vara tydlig och framstå som odiskutabel för samtliga parter som deltagar i processen; övergången kan i andra sammanhang vara uppenbar för vissa men fördold för andra (Glaser & Strauss, 1965a, 1965b). I den kontext där teorin skapats spelar denna problematik en central roll och detta motiverar författarna till att utveckla en begreppsapparat genom att tala om att berörda personer är eller inte är medvetna om att de befinner sig i en viss fas; *open awareness context* respektive *closed awareness context*. Denna begreppsapparat utnyttjas vid de spekulativa tolkningar som redovisas med avseende på fall 5. De olikheter som anses möjliga att urskilja mellan företagsledningens och den "missmodige" funktionschefens föreställning om den aktuella produktens framtid motiverar en karakteristik i termer av *a closed awareness context*. Funktionschefens beteende för tanken till ett beteende präglad av acceptabel lönsamhet i förfluten tid och i nutid. Någon påverkan från eventuell framtid olönsamhet kan inte skönjas. Det beteende som observeras hos hans överordnade chef och som bl.a. anses vara manifesterat i en motvilja mot att satsa resurser på marknadsföring av en nedläggningshotad produkt bär däremot en prägel av påverkan från framtida olönsamhet. Huruvida situationen är ett resultat av en medveten strävan från företagsledningens sida att dölja tankarna på en eventuell framtida nedläggning har inte penetrerats. Viss vägledning kan måhända hämtas i författarnas egen karakteristik; "A closed awareness context helps to keep 'things running smoothly'" Glaser & Strauss, 1965b, sid 56. Den samsyn som karakteriserar övriga lönsamhetsfall karakteriseras på ett sätt som snarare för tanken till *open awareness context*.

Övergång från en fas till en annan erfordrar under vissa förutsättningar specifika mekanismer. Författarna diskuterar ingående den roll av legitim uttolkare som en läkare spelar vid behandling av en döende patient (Glaser & Strauss, 1965a). Valet av benämning på fallen 4 (= legitimerad olönsamhet) och 5 (= olegitimerad olönsamhet) är influerat av tankar om dessa mekanismer och betydelsen av *legitimerande uttalanden*. Vid försök att i tidigare forskning förklara lönsamhetens betydelse för beteenden i samband med ekonomisk kris har perceptionen ansetts spela en dominerande roll (Jönson & Lundin, 1975). Det antas sålunda inte vara lönsamheten "i sig" eller dess variationer som utövar påverkan på organisationens medlemmar och som förklarar det observerade beteendet, utan individens(-ernas) perception och subjektiva tolkning av den aktuella situationen. Den redovisade iakttagelsen om betydelsen av legitimering kan ses som en betydelsefull komplettering av detta antagande om sambandet mellan perceptionen (= information) / beteende. En tolkning utefter dessa linjer ger tankeväckande antydningar om att det kanske inte är en helt trivial akt att göra det första explicita uttalandet som ifrågasätter en produkts konkurrenskraft och dess förmåga att långsiktigt uppfylla de uppställda förväntningar på lönsamhet. Denna iakttagelse tolkas som uttryck för en social norm med innebörden att explicita uttalanden om att förändring (= försämring!) i lönsamheten har inträffat eller kan förväntas inträffa kräver en utsaga från en legitim uttolkare. I Glaser & Strauss (1965a) görs en knytning mellan den formella rollen (= ansvarig läkare) och rätten att göra legitimerande utsagor. Studiens datamaterial ger ett mycket begränsat

underlag när det gäller de kriterier som skall vara uppfyllda för att vara legitim uttolkare. Koncernchefen i fall 4 är den enda illustrationen.

Med begreppet *control* åsyftas i Glaser & Strauss (1965b) den grad av påverkan som olika individer eller grupper anser sig ha när det gäller att utöva påverkan på betydelsefulla aspekter av respektive fas. Författarna betonar speciellt att berörda individer sällan eller aldrig tillstår att de inte anser sig vara i besittning av möjligheter till påverkan. Denna tendens försvårar studier av begreppet "control". I det redovisade materialet kan det finnas anledning att reflektera runt de mycket tydliga orsakssammanhang med vilka lönsamhet respektive olönsamhet "förklaras" av funktionscheferna i de båda fallstudierna. Lönsamhet "förklaras" samstämmigt med produktens överlägsna teknologi; den möjliggör en realisering av koncernens högpriisstrategi. Olönsamhet "förklaras" med att produktens teknologiska innehåll inte är konkurrenskraftig. I några andra fall "förklaras" olönsamhet med hänvisning till visst konkurrensbeteende (= dumping på viss geografisk marknad). Det kan finnas anledning att uppmärksamma den stora uppslutning som karakteriserar dessa utsagor. Dessa "förklaringar" kan tolkas som uttryck för en hög tilltro till möjligheten att utöva påverkan - *control* - via teknologiutveckling. Funktionscheferna tillskriver det egna företagets utvecklingskapacitet stor betydelse - "får vi bara pengar så kan vi ta fram teknologiskt överlägsna produkter". Några försök att pröva funktionschefernas "förklaringar" har inte gjorts inom ramen för denna studie.

Begreppet *clarity* utnyttjas av Glaser & Strauss för att beteckna hur tydlig respektive fas framstår i de berörda individernas föreställningsvärld. Givet antagandet att produktteknologins konkurrenskraft och produktlönsamheten spelar dominerande roller för att definiera och avgränsa olika faser utgör iakttagelsen om olikheter i innebörden i formuleringen "vara lönsam" en potentiellt betydelsefull utgångspunkt för fortsatt diskussion. De iakttagna olikheterna i lönsamhetsbegreppets innebörd förefaller kunna var relaterbara till olikheter med avseende på överlevnad respektive på förkalkylerade intäkter och kostnader, förekomsten av olika informationskällor genom vilka signaler om lönsamhet blev tillgängligt och inte minst skilda föreställningar beträffande konsekvenser av negativa budgetavvikelser.

En företagsledning i en organisation på väg mot eller i kris tenderar att förändra organisationens styrmodell (Czarniawska & Hedberg, 1985). På basis av studier av organisationer i kris - *declining organizations* - identifierar författarna fyra faser som var och en karakteriseras av att tyngdpunkten läggs på en viss styrform - *mode of control*, samt en viss tidsmässig ordning mellan faserna. Appliceras denna begreppsapparat på studiens datamaterial förefaller huvuddelen av datamaterialet vara insamlat under en fas då den dominerande styrformen kan karakteriseras i termer av *ideological control*. Tolkningen baseras på att vissa gemensamma värderingar tillskrivs stor betydelse; t.ex. framåtblickande respektive bakåtblickande. De hotfulla uttalandena från koncernchefen som kommenteras i fall 4 kan tolkas som ett medvetet(?) försök att få till stånd ett byte av styrform och att utlösa ett antal önskvärda beteendeeffekter. Det datamaterial som insamlas efter de s.k. krissignalerna respektive inom de permanent olönsamma verksamheterna kan på motsvarande sätt tolkas som indikationer på den styrform som författarna benämner *direct control*. Den

iakttaga benägenheten att i slutet av perioden anpassa aktiviteter till förväntat budgetutfall, tendensen att i högre grad utnyttja "hårda" data och sist men inte minst en högre frekvens i rapportanvändningen tolkas som indikatorer.

5.5 Antal affärer - eller "alternativa" informationskällor

Studiens uppläggning är starkt präglad av ett a priori antagande att rapportanvändning kan påverkas av användning av ekonomisk information som blir tillgänglig via olika "alternativa" informationskällor. Sådan användning tonar därigenom fram som en potentiell påverkansfaktor. Inspiration för detta antagande hämtas ur bl.a. två iakttagelser som redovisats i litteraturoversikten

- att rapportmottagare ofta känner till (= har fått tillgång till information om) viktigare händelser långt innan information om dessa händelser blir tillgänglig via månadsrapporten (Anthony, 1990; Ewing, 1992)
- att inte bara information från månadsrapporter utan också information som blir tillgänglig via andra informationskällor utnyttjas vid ansvarsmätning (Hopwood, 1973).

I denna andra fördjupade analys står detta a priori antagande i centrum för intresset. Vissa iakttagelser som är nära knutna till den samvarierande företeelse som benämns *antal affärer* tolkas som indikationer på att signaler som blir tillgängliga via användning av vissa informationskällor kan utöva påverkan på rapportanvändning. Sådana signaler förefaller dels kunna fungera som en förutsägelse av informationsinnehållet i kommande månadsrapporter - ett *tidsmässigt* samband (5.5.1) dels kunna medverka till att initiera förändringar i rapportmottagarens sätt att använda rapporter - ett *innehållsmässigt* samband (5.5.2)

5.5.1 Om ett tidsmässigt samband

Två fiktiva flöden

Rapportsystem är transaktionsbaserade informationssystem vars grundläggande funktion är att hantera aggregering av *meddelanden* (Langefors, 1970). I redovisningsforskning representeras dessa "meddelanden" av händelser som enligt redovisningskonventioner anses vara betydelsefulla för bedömning av organisationens ekonomiska ställning och utveckling, s.k. *affärshändelser*. I denna studie beaktas ett utvidgat urval av händelser; se "Den ekonomiska informationens förädlingsflöde" som redovisas i bilaga 2:2. Förutsättningar för och eventuella indikationer på ett tidsmässigt samband mellan användning av "alternativa" informationskällor (speciellt operativa dokument) och användning av rapporter diskuteras med utgångspunkt i denna föreställningsram.

De svar som erhålls på frågan "och varifrån får du information för?" karakteriseras av en stor variationsrikedom. Funktionschefer får tillgång till information i samband med bl.a. ad hoc möten med underställd personal, på de s.k. avdelningsmötena och i andra former för sociala kontakter (4.4). I detta avsnitt sätts

fokus på de svar som innebär att funktionschefen får tillgång till information via s.k. operativa dokument.

I enlighet med principerna för en grounded theory-inspirerad ansats har dataredovisning ovan varit präglad av en strävan att återge gjorda observationer med minsta möjliga åverkan. I detta avsnitt görs ett avsteg från denna strävan och diskussionen kommer att kretsa runt två stycken fiktiva händelseförlopp. Avsteget rättfärdigas av att det förväntas ge utrymme för iakttagelser beträffande ett eventuellt samband mellan händelser / operativa dokument / rapporter. Den bakomliggande logiken i de fiktiva händelseförloppen bedömts vara oproblematiske, för att inte säga trivial, vilket också medverkar till att rättfärdiga avsteget. De olika momenten i de två fiktiva händelseförloppen emanerar ur svar på frågan "... och varifrån fick du underlag för ..." och momenten kan därför med viss rätt betecknas som empiriskt baserade. De beskrivna händelseförloppen skulle med samma rätt skulle kunna betecknas som empiriskt baserade. Epitet "fiktiv" motiveras därför av att händelserna presenteras som en sammanhållen händelsekedja som i sin fulla utsträckning inte observerats. Den händelse kring vilka de två förloppen kretsar (= reparation av en svarv) är hämtade ur studiens datamaterial; alla de moment som förekommer i illustrationen är också hämtade ur studiens datamaterial; men momenten har handlat om olika händelser.

Det planerade förloppet eller budgetförloppet

Budgetprocessen i fallstudieföretagen Bertil och Cesar karakteriseras i redovisning som traditionell (4.1 och Bilaga 3) och den första av de två fiktiva händelseförloppen bygger på en budgetprocess av traditionell typ

- funktionschef A får i samband med verksamhetsplaneringen information om att en viss svarv i ett visst produktionsavsnitt sannolikt behöver repareras under det kommande året. Funktionschefen inkluderar den förväntade reparationen i sin verksamhetsplan. Eftersom funktionschefen och hans medarbetare har en viss erfarenhet av den aktuella typen av reparation görs i detta skede endast en mycket grov skattning av den förväntade reparationskostnaden. Intresset ägnas istället åt frågor om de effekter som reparationen kan generera i termer av produktionsbortfall, bemanningsplanering m.m.
- i budgetuppställandefasen - någon månad senare - skaffar sig funktionschefen tillgång till bättre information om kostnaden för den förväntade reparationen (t.ex. genom att använda en tidigare månadsrapport som uppslagsbok). Han inkluderar skattningen i sitt budgetäskande
- under löpande verksamhetsår initierar den ansvarige förmannen en upphandling av reparationstjänsten i enlighet med den planering som gjorts. I samband med att funktionschefen (i enligt med organisationens attestreglemente) godkänner beställningen av reparationstjänsten får han tillgång till information om den planerade reparationen. Beställningen innehåller bl.a. en mer genomarbetad skattning av reparationskostnaden
- viss tid efter det att reparationen genomförts får funktionschefen åter tillgång till information om den genomförda reparationen genom att han (i enlighet med

gällande attestreglemente) attesterar fakturan från det serviceföretag som utfört reparationen

- några veckor in på den följande månaden får funktionschefen åter tillgång till information om den genomförda reparationen. Denna gång via månadsrapporten där fakturabeloppet ingår i det aggregerade belopp som belastat kontot för t.ex.

Reparation av produktionsutrustning

Det ovan skisserade händelseförloppet är uppbyggt av ett antal triviala operativa åtgärder. Givet det stora intresse för enskilda händelser och betydelsen av att kunna påverka operativa skeenden som redovisats ovan (se avsnitt 4.4 och 4.5 om Greppet) ter sig dessa olika moment som betydelsefulla för den enskilde funktionschefens ekonomiska styrning. Enligt illustrationen får funktionschefen tillgång till information vid fyra tillfällen innan information om affärshändelsen (= reparationskostnaderna) blir tillgänglig via månadsrapporten.

Det oplanerade förloppet eller haveriförloppet

Det andra fiktiva händelseförloppet kretsar runt samma fenomen (= reparation av en svarv) men förutsättningen är denna gång att behovet av svarvreparation inte blivit aktualiserat i budgetprocessen och att ett haveri inträffar under löpande verksamhetsår

- funktionschef A blir en dag uppringd av en verkmästare som berättar att svarven x har havererat. Verkmästaren uppger att haveriet är totalt i den mening att svarven är oanvändbar till dess den blivit reparerad. (Denna händelse diskuteras mer ingående i bilaga 2:2. Bland annat utvecklas där motiven för att betrakta innehållet i detta verbalt kommunicerade meddelande som ekonomisk information. Vidare förs en argumentation för att tolka karakteristiken "total" som en kontextuellt betingad skattning av händelsens kostnadskonsekvenser; en skattning som för de inblandade individerna är meningsfull och har tillfredställande precision)
 - funktionschef A ger förmannen i uppdrag att upphandla en reparation från ett externt serviceföretag. Funktionschefen själv engagerar sig i att utvärdera effekterna av haveriet; bl.a. vidarebefordrar han denna "störningsinformation" till sidoordnade kollegor i angränsande delar av verksamhetsflödet. Huruvida funktionschefen finner anledning att skatta övriga kostnader som haveriet kan tänkas medföra (t.ex. kostnadsökningar föranledda av en ökad andel legotillverkning) eller skatta förväntade intäktsbortfall kan lämnas därhän.
 - viss tid senare får funktionschefen (i enlighet med gällande attestreglemente) en beställning på reparation av svarven för godkännande. Beställningen innehåller en skattning av det belopp som serviceföretaget förväntas fakturera
 - viss tid efter det att reparationen genomförts får funktionschefen tillgång till information om den genomförda reparationen genom att han (i enlighet med gällande attestreglemente) attesterar fakturan från serviceföretaget
 - några veckor in på den följande månaden får funktionschefen åter tillgång till information om den genomförda reparationen; denna gång via månadsrapporten. Fakturabeloppet ingår i det aggregerade belopp som belastat kontot för t.ex.
- Reparation av produktionsutrustning

Även detta fiktiva händelseförlopp är uppbyggt av ett antal triviala men fundamentalt betydelsefulla operativa åtgärder. Förloppet initieras genom att en viss händelse (= haveriet) inträffat och information om denna händelse blir tillgänglig för funktionschefen. Det framgår även av denna illustration att funktionschefen får tillgång till information vid flera tillfällen dels om händelsen i sig dels om skattningar av reparationskostnaden.

De båda förloppen baseras på intervjuer med funktionschefer med ansvar för produktionsavsnitt (jämför valet av händelse). Genom att byta ut svarv Reparationen i exemplet mot t.ex. en reklamkampanj eller ett besök hos en potentiell kund blir de principiella förloppen karakteristiska för de studerade funktionschefernas verksamhet oavsett funktionstillhörighet. Enligt studiens datamaterialet är händelsekedjor av ovan beskrivet slag mycket frekvent förekommande i de studerade fallstudieföretagen.

De administrativa rutinernas betydelse

Formellt fastställda administrativa rutiner och attestreglementen förekommer i samtliga studerade fallstudieföretag. Vidare förekommer det administrativa dokumentflöden genom vilka operativa dokument transporteras mellan olika befattningshavare i organisationen. Dessa rutiner utgör en betydelsefull förutsättning för de ovan illustrerade händelsekedjorna. De fiktiva förloppen framstår som principlösningar eller starkt förenklade modeller. De baseras på ett antal implicita förutsättningar och förenklingar med avseende på de observationer som görs av fallstudieföretagens formella och "faktiska" administrativa rutiner. (Det bör i detta sammanhang noteras att den datainsamling som förloppen baseras på är begränsad till att endast beakta funktionscheferns möjlighet att få tillgång till information om enskilda händelser; huruvida dessa signaler kan relateras till eventuella beslut / handlingar har inte studerats).

Jämförelser mellan de formellt fastställda och de faktiskt observerade skeendena tyder på att det kan förekomma avvikelser och kompletteringar, speciellt inom avgränsade delar av ett fallstudieföretag. Det formella systemet för budgetansvar och för delegering av beslutsbefogenheter samt organisationens attestreglementet för externa beställningar av varor och tjänster framstår snarast som en approximation av samspelet mellan funktionschefer och underställda chefer. Utvidgas jämförelsen till att också omfatta samspelet mellan funktionschef och hans sidoordnade kollegor blir denna karakteristik än mer adekvat; inte minst med tanke på de s.k. "villkorade" överenskommelserna.

I beskrivningen av de två fiktiva förloppen läggs tyngdpunkten på administrativa rutiner med flöden av operativa dokument. Den parallella möjligheten att få tillgång till information via sociala kontakter noteras i några moment. Beskrivningen erbjuder en möjlig förklaring till iakttagelsen att funktionschefer kan få tillgång till information om vissa händelser innan han får tillgång till den rapport där information om händelsen presenteras. Denna möjlighet förutsätter administrativa flöden (och/eller sociala interaktionsmönster) och bygger primärt på att denna informationskälla inte förknippas med den "tidsfördröjning" som förknippas med månadsrapporter.

Tidsfördröjning i tillgänglighet

Vissa observerade olikheter i "tidsfördröjning" i samband med operativa dokument (och i viss mån sociala kontakter) kan också noteras. Den minsta "tidsfördröjningen" som observeras förekommer i situationer då funktionschefen får tillgång till verbal information om viss händelse via en social kontakt. Den första punkten i haveriförloppet ovan - "förmannen ringer" - illustrerar en sådan situation. I dessa situationer kan tillgängligheten till information om den inträffade händelsen räknas i minuter. Situationer av detta slag kommenterades ovan i samband med iakttagelsen att funktionschefer strävar efter att "ha greppet" och inte minst i samband med att den s.k. "uppgiftsskyldigheten". (Det kan finnas anledning att upprepa att möjligheten att få tillgång till ekonomisk information genom att vara åsyna vittne till viss händelsen inte beaktas i denna studie).

Det är inte självklart att "förmannen ringer"; även om funktionschefen anser att han borde ha ringt. Bristande benägenhet att informera och att därmed förorsaka "tidsfördröjningar" redovisades ovan i samband med bristande förtroende för vissa underställda chefer. Den stora betydelse som funktionscheferna tillskriver hanterandet av operativa dokument tolkas till viss del som ett uttryck för att "uppgiftsskyldigheten" inte anses vara en garanti för att information skall bli tillgänglig utan "tidsfördröjning". Det framgår också av det empiriska datamaterialet att en hög tillgänglighet upplevs som önskvärd av funktionscheferna även om man inte utnyttjar möjligheten vid varje tillfälle.

Den fortsatta diskussionen nedan är begränsad till att gälla observationer där funktionschefen uppger att han önskat få tillgång till information om viss händelse men då denna önskan inte blivit tillgodosedd. Det inledande momentet i det oplanerade förloppet kan gestalta sig på ett annat sätt än genom att "verkmästaren ringer". Verkmästaren kan välja att skriva en beställning på reparation av svarven för vidarebefordran till ett extern serviceföretag. Beroende på existerande administrativa regelverk och existerande praxis i den aktuella organisationsdelen uppkommer därigenom ett antal olika nivåer av "tillgänglighet". Under förutsättning att en beställning av det aktuella slaget "faktiskt" kräver funktionschefens godkännande kommer beställningsordern att sändas till funktionschefen - i detta fall kan tillgängligheten räknas i dagar. Under förutsättning att verkmästaren har "faktisk" delegation på den aktuella typen av beställningar kan tillgängligheten räknas i veckor. Funktionschefen får då tillgång till information först då han får fakturan från serviceföretaget för attest. Under förutsättning att verkmästaren har delegation på såväl beställning som fakturaattest kan information om haveriet kanske bli tillgänglig för funktionschefen först via månadsrapporten; tillgängligheten räknas då i månader. Slutligen framgår det av datamaterialet att tillgängligheten till information om viss händelse kan vara beroende av slumpen. Detta kan illustreras med en observation där funktionschefen uppger att han fått tillgång till information om (- kännedom om -) ett maskinhaveri först i samband med att han i inledningen av budgetprocessen gör en rekapitulation av årets affärshändelse. Tillgängligheten kan i detta fall räknas i år.

Funktionschefens möjlighet att "faktiskt" få tillgång till information om den specifika händelsen via månadsrapporten framstår slutligen inte som helt oproblematiskt. Rapportens aggregerade data innefattar en transaktion som motsvarar reparationsfakturan på kontot för t.ex. Reparation av produktionsutrustning. Möjligheten att i det enskilda fallet urskilja denna signal är bl.a. betingat av beloppets relativa storlek men även den uppmärksamhet med vilken funktionschefen studerar rapporten är av betydelse (4.1). Alternativa möjligheter att "faktiskt" få tillgång till den aktuella händelsen via månadsrapporten är att funktionschefen uppmärksammar händelsens "indirekta" effekter i termer av produktions- och intäktsbortfall; t.ex. en negativ budgetdifferens på ett intäktskonto.

Ett tidsmässigt samband?

Diskussionen ovan är ett försök att penetrera förutsättningar för ett *tidsmässigt* samband mellan användning av olika "alternativa" informationskällor och användning av rapporter. Den ansats som utnyttjas för tolkning av denna iakttagelse baseras på en föreställning om att händelsekedjor med viss tidsutdräkt kan urskiljas i företag - jämför den ekonomiska informationens förädlingsflöde (Bilaga 2:2). Diskussionen kan sammanfattas i fyra iakttagelser

- tillgång till information om enskilda händelser upplevs som väsentligt för funktionschefer i samband med ekonomisk styrning. Denna önskan förefaller inte bara gälla händelsens ekonomiska konsekvenser (i termer av t.ex. belastning på vissa konto i redovisningen) utan också signaler om att händelsen inträffat (eller inte inträffat). Enskilda funktionschefer uppger bl.a. att de kompletterat de formella rutinerna för att få tillgång till information om "ickehändelser" (t.ex. att en avgiven offert inte accepterats) och information om händelser som inträffat helt enligt plan (dvs. en avsaknad av avvikelser). Denna iakttagelse kompletterar iakttagelser i tidigare forskning om att tillgång till aggregerade data om s.k. affärshändelser upplevs som väsentlig.
- operativa dokument och sociala kontakter är två betydelsefulla former för att få tillgång till information om enskilda händelser. Organisationens administrativa rutiner och framförallt det dokumentflöde som är kopplat till attestreglementet samt individens interaktionsmönster utgör betydelsefulla förutsättningar. Enligt studiens datamaterial är det inte självklart att formellt fastställda rutiner fungerar på det sätt som beskrivs i gällande reglemente.
- de kriterier för urval av de enskilda händelser som en funktionschef är angelägen om att få tillgång till information kommenteras inte. Det förefaller dock inte självklart att storleken på det aktuella beloppet är det mest betydelsefulla kriteriet.
- den "tidsfördröjning" som förknippas med rapportperiodiciteten har kommenterats i tidigare forskning. Större eller mindre "tidsfördröjning" kan vara aktuell även då information förväntas bli tillgänglig via operativa dokument och sociala kontakter; dessa eventuella "fördröjningar" förefaller dock i viss omfattning vara påverkbara.

I tidigare redovisningsforskning förekommer paralleller till de ovan diskuterade fenomenet. Aktörer på finansiella marknader antas sträva efter att få tillgång till information om företag via olika informationskällor och utnyttjar den "tidsfördröjning" som förknippas med företagets redovisning av period- och årsrapporter (Foster, 1978). Iakttagelser som tyder på att information om händelser som berör ett företag kan påverka dess aktiekurs långt innan bokslutsinformation blivit tillgänglig (Ball & Brown, 1986) antyder att detta är möjligt.

5.5.2 Om på ett innehållsmässigt samband

Begreppet ekonomisk information diskuteras i denna studie företrädesvis i termer av den informationskälla ur vilken informationen blivit tillgänglig. Innehållet i informationen kommenteras endast i undantagsfall och endast i ospecifika termer t.ex. av typen "störningsinformation". I redovisningsforskning har frågan om informationsinnehållet i en rapport kan utöva påverkan på rapportanvändarens beteende blivit väl penetrerad och bl.a. antas utformningen av redovisningsmått kunna utlösa beteendeeffekter (Östman, 1980). I detta avsnitt diskuteras en närliggande fråga; kan innehållet i den information som blir tillgänglig via "alternativa" informationskällor utöva påverkan på rapportanvändning? Utgångspunkten tas i iakttagelsen att chefer på mellannivån inte bara använder information från rapporter vid ansvarsmätning (Hopwood, 1973). Diskussionen nedan baseras på en exemplifiering genom fyra iakttagelser som tidigare redovisats i kapitel 4

- signaler som innebär att viss underställd chefs beteende eller prestationer blir ifrågasatta förefaller kunna påverka funktionschefens "läsvanor" inom ramen för processer för ansvarsmätning (4.2)
- budgetdirektivets innehåll förefaller kunna påverka "hur" rapporter används i samband med budgetuppställandet (4.2)
- funktionschefens kunskap om rapportsystemet förefaller kunna spela en avgörande roll för möjligheten att kunna tillgodogöra sig den information som rapporten förmedlar (4.2)
- signaler om försämrad lönsamhet förefaller samvariera med ett ökat intresse för ekonomisk information och rapporter (5.4)

De fyra iakttagelserna anses ha en gemensam nämnare; de tolkas som empiriska indikationer på ett *innehållsmässigt* samband mellan användning av "alternativa" informationskällor och användning av rapporter.

Ansvarsmätning - den första iakttagelsen

En bred ansats har valts med avseende på företeelsen ansvarsmätning (4.2). Intresset begränsas därför inte till skeenden då rapportutfall jämförs med ekonomiska mål uttryckta i t.ex. budgetvärden utan innefattar också "bedömningar" av beteende och prestationer av skilda slag. Givet detta vidgade begrepps innehåll framstår de processer för ansvarsmätning som observeras i denna studie som ständigt pågående skeenden. Funktionscheferna uppger att de anser att de underställda cheferna i allmänhet svarar upp mot förväntningarna och processerna karakteriseras vidare - enligt intervjudata -

av balans och stabilitet. Inslag av mer dramatisk art förefaller vara relativt sällsynta men cirka varannan funktionschef uppger att han vid intervjutillfället har en eller flera underställda chefer som han inte anser uppfyller ställda förväntningarna med avseende på beteende eller prestation. Praktiskt taget samtliga funktionschefer uppger att de vid något tillfälle haft personliga erfarenheter av sådana situationer och flertalet funktionschefer uppger att de har initierat ett avskedande av någon anställd på grund av vederbörande inte svarat upp mot ställda förväntningar.

Med utgångspunkt i en föreställning av ansvarsmätning som en ständigt pågående process diskuteras nedan funktionschefers förhållningssätt gentemot befattningshavare som inte anses uppfylla funktionschefens förväntningar. En bild av ett i tiden långt utdraget förspel framträder härigenom. En bild där vissa återkommande beteendemönster med avseende på såväl tidsutdräkt som observerbara beteendemönster kan urskiljas. Redovisningen ges formen av ett fiktivt flöde från det skede då de första signalerna med negativ innebörd blir tillgängliga fram till dess behovet av mer dramatiska ingripanden anses vara nödvändiga.

- Fas ett - att begära förklaring

Det förefaller vara relativt vanligt att en funktionschef tar direkt kontakt med en underställd chef med anledning av en signal med negativ innebörd. Som exempel på en signal med negativa innebörd nämns muntlig kritik som blivit tillgänglig för funktionschefen vid en social kontakt med en sidoordnad kollega. Ett annat exempel är negativa budgetutfall inom ramen för vederbörandes budgetansvar. Ett obligatoriskt moment i dessa kontakter är att den underställda chefen avkrävs en förklaring till de närmare omständigheterna runt den negativa signalen. Flera funktionschefer betonar att de vid dessa kontakter strävar efter att medvetandegöra för vederbörande att kontakten bör uppfattas som en form av mild sanktion. Tolkad i en ansvarsmätningssammanhang framstår dessa kontakter som en första urskiljbar fas i det ovannämnda förspelet; en fas som fått benämningen *att begära förklaring*.

- Fas två - en förhöjd kontrollnivå

Vissa funktionschefer uppger att de ägnar sig åt en mer intensiv uppföljning av en viss befattningshavares beteende och prestationer. Dessa funktionschefer utnyttjar medvetet en eller flera informationskällor på ett mer aktivt och systematiskt sätt; de kan t. ex. själv ta kontakt med kunder för att få del av deras värdering om den aktuella befattningshavaren. En specifik form av rapportanvändning kan också urskiljas; de avsnitt i rapporten som berör den underställdes granskas mycket noga - "lusräses" (4.1). Dessa beteenden har ansetts konstitueras en andra fas i de ovannämnda förspelet; en fas som fått benämningen *förhöjd kontrollnivå*.

- Fas tre - intervention

De karakteristika konstituerar den tredje fasen framstår som mycket påtagliga. Funktionschefen inför restriktioner i den underställdes handlingsutrymme och återkallar tidigare delegerat ansvar och delegerade beslutsbefogenheter "han får inte köpa ett gem utan att jag har skrivit på". Åtgärder av detta slag innebär ofta radikala

inskränkningar i den underställde chefens möjlighet att påverka det ekonomiska utfallet mätt i redovisningsmått. Omformulering av verksamhetsnära och / eller ekonomiska mål och interventioner i det operativa skeendet på ett sätt som snarast för tanken till detaljstyrning utgör också indikationer på denna tredje fas. Bland de motiv som vederbörande funktionschef redovisar för denna typ av beteendemönster märks påståenden om att den aktuella befattningshavaren under en längre tid uppvisat negativa budgetutfall och inte ansetts ha "kommit över ribban". Även i denna fas ingår det regelmässigt att de avsnitt av rapporten som gäller den aktuella befattningshavaren "lusräses" av funktionschefen. Under intervjuerna görs endast ett mycket begränsat antal observationer av denna tredje typ. En möjlig tolkning är att denna typ av situationer är relativt sällsynt; en annan (och kanske mer rimlig) tolkning är att denna fas i allmänhet har mycket kort varaktighet. Denna fas har benämnts *intervention*.

• Fas fyra - "svart på vitt"

Den avslutande fasen i detta förspel konstitueras av åtgärder av typen förflyttning eller avsked. Drastiska åtgärder av denna typ uppges sällan eller aldrig vara baserade enbart på rapportdata. Flera funktionschefer påtalar dock att det anses vara en fördel om den befattningshavare som skulle förflyttas eller avskedas har haft negativa budgetutfall - "svart på vitt att han inte klarat av jobbet".

Budgetdirektiv - den andra iakttagelsen

Användningen av rapporter i samband med budgetprocessen är omfattande och allmänt utbredd och några olika typer av användningsätt kan urskiljas (4.2). Användning av rapportdata som underlag för extrapolering av kommande års budgetvärden är mycket vanligt förekommande. Sådan användning kan, i större eller mindre omfattning, observeras hos praktiskt taget samtliga funktionschefer. Vid budgetuppställandet observeras också andra former av rapportanvändning bland annat s.k. reflekterande användning. Vid de successiva jämförelserna växer ett mönster fram som avtecknar sig tydligast bland funktionschefer som tillhör försäljningsfunktionen. I de budgetdirektiv som funktionschefen får vid budgetuppställandet förekommer vissa prioriteringar; t.ex. i termer av vissa segment i produkt- / marknadsstrukturen. Vid budgetering av dessa prioriterade segment tenderar funktionschefen att kombinera information från rapporter med information från andra informationskällor enligt ett mer reflekterande förhållningssätt. Den omfattande användningen av rapportdata för extrapolering som redovisas ovan (4.1) förefaller vara begränsad till budgetering av sådana verksamheter som inte prioriteras i budgetdirektivet. Motsvarande iakttagelse kan också göras hos funktionschefer från andra funktionen; prioriteringar i dessa funktioner är företrädesvis uttryckta i kostnadsslag, produktionsavsnitt etc.

Lönsamhetssignaler - den tredje iakttagelsen

Information om lönsamhet (= i termer av överlevnad på en konkurrensutsatt marknad) förekommer endast i undantagsfall i de rapporter som blir tillgängliga för de studerade funktionscheferna. Sådan information blir företrädesvis tillgänglig via överordnad chef;

eventuellt med ekonomichefen som bisittare, i samband med månadsmötena (4.4). En ökad frekvens av rapportanvändning kan urskiljas i de verksamhetsavsnitt som förknippas med bristande lönsamhet (5.4)

Lärande om rapportsystemet - den fjärde iakttagelsen

Praktiskt taget samtliga funktionschefer uppger att de finner "oriktigheter" i rapporterna och att de från tid till annan initierar utredningar med anledning av dessa oriktigheter. Normalt innebär en sådan utredning att funktionschefen tar direktkontakt med någon representant för ekonomi- eller dataavdelningen - företrädesvis ekonomichefen - i och för ett klarläggande och en eventuell korrigering. Det primära intresset i dessa utredningar riktas mot viss specifik uppgift i rapporten eller mer precist mot den eller de transaktioner som genererat "oriktigheten" och utredningen syftar primärt till att fastställa om transaktionen i fråga är felaktig och om eventuella korrigeringar erfordras.

På basis av funktionschefernas beskrivningar av innehållet i interaktionen mellan funktionschef och de engagerade representanterna för ekonomi- och datafunktionerna är vissa olikheter möjliga att urskilja. Vissa funktionschefer tenderar att i första hand rikta intresset mot framställningsprocessens olika bearbetningssteg; var kan felet ha uppstått? Kontakterna med ekonomifunktionen karakteriseras av en strävan att fastställa de konkreta förutsättningar som kan anses ha lett fram till oriktigheten. Det förefaller vara betydelsefullt för dessa funktionschefer att eventuell osäkerhet beträffande de konkreta förutsättningarna elimineras fullt ut. Observationer av ett sådant förhållningssätt kan i första hand urskiljas bland de funktionschefer som anses ha en hög kunskap inom det kunskapsområde som benämnts rapportsystemets *teknikaliteter*. Allra tydligast framträder detta förhållningssätt bland de funktionschefer hos vilka s.k. prickningsbeteende observeras. Hos vissa andra funktionschefer kan ett något annorlunda förhållningssätt urskiljas. Det primära syftet är även i dessa fall att hantera en viss oriktighet men intresset för att i detalj klarlägga de faktiska omständigheterna runt faktiska fel av typen manuella hanteringsfel är mer begränsat. Dessa funktionschefer tenderar istället att rikta intresset mot de dimensioner av oriktigheter som anses ha sin grund i de tolkningar som görs av rapportdata. Dessa funktionschefer kontakter med ekonomifunktionen karakteriseras snarare av att de söker information för (= hjälp med?) tolkning av visst rapportutfall - "varför har inte min hyreskostnad sjunkit? Intresset riktas härigenom mer mot de redovisningsprinciper som rapportsystemet är baserat på och mindre intresse ägnas åt potentiella felkällor i framställningsprocessen. De "oriktigheter" som entydigt kan hänföras till felkällor i framställningsprocessen förefaller inte vara värd någon mer ingående penetration utöver eventuell korrigering. Huvuddelen av de funktionschefer som anses ha en hög kunskap inom det område som handlar om rapportsystemets "redovisningsprinciper" uppger att de i sina kontakter med ekonomifunktionen inte bara ville få till stånd korrigeringar utan också ville ha hjälp med tolkning. I denna grupp ingår också ett begränsat antal funktionschefer som själva aktivt deltagit i utvecklingen av rapportsystemet.

Att tolka de upprepade kontakterna med ekonomifunktionen i samband med oriktigheter som moment i en lärandeprocess ter sig inte orimligt (4.2). Den information (= kunskap om rapportsystemet) som blir tillgänglig för funktionschefen vid dessa sociala kontakter antas medverka till uppbyggnaden av en kompetens om rapportsystemets teknikaliteter respektive dess redovisningsprinciper. Den kunskap som härigenom genereras antas kunna utöva påverkan på respektive funktionschefs fortsatta rapportanvändning i termer av hur, hur ofta och till vad. Några försök att besvara frågan om varför intresset inriktas mot de s.k. teknikaliteterna respektive mot de s.k. redovisningsprinciperna görs inte i denna studie.

Ett innehållsmässigt samband?

Diskussionen ovan är en exemplifiering som baseras på fyra illustrationer och so kan sammanfattas enligt följande

- i samband med ansvarsmätning kan ett antal faser - karakteriserade av specifika beteendemönster - urskiljas. Specifika former av rapportanvändning kan observeras i de olika faserna. Dessa beteendemönstren tolkas som uttryck för den grad av allvar som funktionschefen tillskriver situationen. Signaler som blir tillgängliga via någon eller några informationskällor och som har visst innehåll anses kunna medverka till att påverka funktionschefens rapportanvändning.
- två olika användningsmönster urskiljs när det gäller användning av rapportdata vid budgetuppställandet. Båda dessa mönster förefaller ha samma syfte nämligen att generera en skattning av en viss aspekt av den framtida verksamheten. Ett av mönstren karakteriseras med ord som eftertanke och reflektion, medan det andra mönstret betecknas som mer mekaniskt. I den redovisade tolkningen lyfts olikheter i erforderligt resursbehov och i skattningens precision fram. De två mönstren förefaller samvariera med innehållet i funktionschefens budgetdirektiv. Vissa verksamhetsaspekter skall prioriteras och motsvarande budgetposter skattas med eftertanke. Vid skattning av övriga budgetposter förefaller extrapolering spela en stor roll
- när det gäller användningen av rapporter i situationer med olika lönsamhetssituationer kan ett antal användningsmönster urskiljas. Lönsamhetssituationen anses primärt bli definierad via innehållet i den information som blir tillgänglig via den överordnade chefen - den legitime uttolkaren?
- olikheter i enskilda funktionschefers förutsättning att tolka rapportdata kan urskiljas. Den kunskap om rapportsystemet som byggs upp vid funktionschefens interaktion med representanter för ekonomi- och dataavdelningarna och genom att funktionschefen använder rapporter förefaller kunna spela en betydelsefull roll för att förklara dessa olikheter.

Diskussionen ovan baseras på fyra exempel. Redovisningen inkluderar explicita beskrivningar av det händelseförlopp genom vilket funktionschefen antas få tillgång till signalerna. Det centrala momentet i dessa exempel är att signaler med visst innehåll antas bli tillgänglig för funktionschefen genom användningen av "alternativa"

informationskällor. Det informationsinnehåll som blir tillgänglig förefaller kunna utöva påverkan på rapportanvändning och antas därmed kunna medverka till att förklara observerbara olikheter. I dessa försök till förklaring genom exemplifiering betonas antaganden om att individens perception spelar en betydelsefull roll för att förklara rapportanvändning. Vidare antas individers föreställningar om den sociala världen växa fram i interaktionen mellan individer. Funktionschefens föreställning om den underställde chefens beteende och prestationer tonas fram som en process som inkluderar ett samspel med andra individers föreställningar om den aktuella individen. Motsvarande skeenden kan urskiljas i exemplen om lönsamhet och lärande om rapportsystem. Sammanfattningsvis tolkas dessa fyra iakttagelser som indikationer på ett *innehållsmässigt samband* mellan funktionschefens användning av "alternativa" informationskällor och hans användning av rapporter.

5.6 Sammanfattning och avslutande diskussion

Den förklarande delen av den empiriska studien tar sin utgångspunkt i den intuitiva förklaringen att faktorer utövar påverkan på rapportanvändning och att dessa faktorer därmed antas kunna medverka till att förklara observerbara olikheter (Lazarfelt, 1959). Att "förklara" blir liktydigt med att identifiera potentiella påverkansfaktorer. I detta avsnitt sammanfattas (5.6.1) och diskuteras (5.6.2) resultaten från den förklarande delen.

5.6.1 Sammanfattning av respektive analysavsnitt

"... hindra resp. främja" - avsnitt 5.1 ock 5.2

Första steget i den förklarande delen syftar till att identifiera företeelser som samvarierar med rapportanvändning (= användningsfrekvensen). Analysen baseras på en komparativ ansats med successiva jämförelser av data om rapportanvändning bland storanvändare och sällananvändare. De fyra undersökningskategorier som definieras i studiens undersökningsmodell; dvs. verksamhet, styrsystem, sociala kontakter och individegenskaper, utgör den ram inom vilket sökande sker. Intresset för påverkan som förknippas med egenskaper i rapportsystemet inklusive utformning av redovisningsmått har nedprioriterats. De s.k. samvarierande företeelser som identifieras i detta första steg listas nedan tillsammans med en mycket grov karakteristik i termer av de empiriska indikatorer som spelat en avgörande roll vid identifieringen:

- *antal affärer*; storanvändare förekommer företrädesvis i verksamheter som karakteriseras av att "många affärer" hanteras varje år; sällananvändare förekommer ofta i verksamheter som karakteriseras av att "få affärer" hanteras varje år
- *lönsamhet*; storanvändare förekommer företrädesvis i verksamheter som karakteriseras som olönsamma; sällananvändare i verksamheter som inte karakteriseras som olönsamma
- *styrmedvetenhet*; storanvändare karakteriseras av att de strävar efter att beakta styrsignaler och är angelägna om att undvika negativa budgetavvikelse.

Sällananvändare förefaller inte vara lika angelägna om att till alla delar beakta alla styrsignaler

- *rapportkunskap*; storanvändare har omfattande kunskap om rapporter och rapportsystem medan stora brister med avseende på kunskaper om rapporter kan urskiljas bland sällananvändare
- *rapportattityder och -kritik*; storanvändare uppger att de har en positiv attityd till rapporter och ger uttryck för välformulerad kritik (såväl negativ som positiv) av rapporterna. Sällananvändare uppger sig ha en negativa attityd till rapporter och ger inte på långt när lika välformulerade uttryck för sin (oftast negativa) kritik av rapporterna
- *interaktionsmönster*; storanvändare uppger att de har frekventa kontakter med sin överordnade chef och uppger att den överordnade chefen är en mycket betydelsefull informationskälla. Sällananvändare uppger att de har få kontakter med sin överordnade chef men däremot mycket frekventa kontakter med underställd personal och sidoordnade chefer och uppger att dessa är mycket betydelsefulla informationskällor
- *organisationskultur*; storanvändaren, hans överordnade chef och hans kolleger tenderar att använda rapporter och att ha en positiv attityd till dem. Sällananvändare, hans överordnade chef och hans kolleger använder rapporter sällan och har en negativ attityd till dem.
- *särspråk*; storanvändare beskriver och diskuterar sin verksamhet i abstrakta termer; sällananvändare beskriver och diskuterar sin verksamhet i konkreta termer
- *representationspreferenser*; storanvändare uppger att de föredrar att få rapportdata presenterad i form av siffersammanställningar. Sällananvändare uppger att de snarare skulle föredra grafiska presentationer av rapportdata

Initialt tolkas de identifierade företeelserna som aspekter eller konkretiseringar av de fyra, ur litteraturöversikten, härledda undersökningskategorierna. I syfte att försöka urskilja alternativa tolkningar (= tolkningar baserade på alternativ teoribildning) utsätts de initiala tolkningarna för en kritisk granskning (5.2). Med utgångspunkt tagen i redovisningsteori och på basis av enkla kausalitetsantaganden anses huvuddelen av de identifierade samvarierande företeelserna kunna tolkas som indikationer på potentiella påverkansfaktorer - i termer av att hindra respektive främja. Den företeelse som benämnts rapportkunskap utgör ett undantag och förefaller snarare vara en effekt av än en determinant för rapportanvändning. Den utnyttjade metoden med sekventiella val och en samtidig insamling, kodifiering och tolkning av data begränsar möjligheten till entydiga slutsatser beträffande de potentiella påverkansfaktorernas styrka / förklaringsvärde. Det insamlade datamaterialet anses dock kunna ge underlag för iakttagelsen att *lönsamhet* är en faktor med ett utomordentligt stort förklaringsvärde (i termer av det s.k. överensstämmelsekriteriet) - olönsamhet främjar rapportanvändning (= användningsfrekvens!). De företeelser som benämnts *antal affärer* och *styrmedvetenhet* förefaller också kunna ha ett högt förklaringsvärde när det gäller observerade olikheter i användningsfrekvens.

Lönsamhet - avsnitt 5.4

Den första av studiens två s.k. fördjupade analyser ägnas åt *lönsamhet* - en faktor som dels förefaller ha stort förklaringsvärde och dels förefaller kunna ge kompletterande pusselbitar med avseende på variationer och intervall i den påverkan som utövas. Även denna analys baseras på en komparativ ansats; data om storanvändare och sällananvändare jämförs under beaktande av data om lönsamheten i den verksamhet inom vilken respektive funktionschef är verksam. Resultaten sammanfattas enligt följande:

- även i företag som anses ha en acceptabel lönsamhetsnivå på företagsnivå kan det förekomma avgränsade verksamhetsavsnitt som anses vara olönsamma)
- signaler som funktionschefer tolkar som uttryck för den egna verksamhetens lönsamhet kan bli tillgängliga via olika informationskällor. Via rapporter får funktionschefer tillgång till information om historiska förhållanden, medan överordnad chef förefaller vara den mest betydelsefulla informationskällan för signaler om framtida lönsamhet respektive framtida olönsamhet
- den grad av påverkan som signaler om lönsamhet (egentligen olönsamhet!) antas kunna utöva på en funktionschefs beteende (= rapportanvändning) förefaller vara betingad av funktionschefens beroende av den "olönsamma" produkten. En icke helt orimlig tolkning är att individens framtida trygghet - överlevnad i den egna befattningen - har en viss betydelse i sammanhanget
- att göra det första uttalandet om att en viss produkt kan förväntas bli olönsam framstår som något betydelsefullt bland funktionschefer. Den legitimitet som tillskrivs överordnade chefer förefaller vara av väsentlig betydelse i sådana situationer
- under normala lönsamhetsförhållanden förefaller andra faktorer än lönsamhet utöva en dominerande påverkan på och därmed medverka till att förklara observerade olikheter i rapportanvändning
- i en lönsamhetssituation som inte kan betecknas som "normal" förefaller lönsamheten (= olönsamheten?) utöva en dominerande påverkan på rapportanvändning och därmed medverka till att förklara observerade olikheter i rapportanvändning. I studiens datamaterial urskiljs två situationer som inte anses som normala. Dels en situation då det anses föreligga en lönsamhetskris i den del av organisationens verksamhet där funktionschefen är verksam (jämför produktberoendet!), dels en situation då det föreligger en legitimerad utsaga att en lönsamhetskris förväntas drabba centrala delar av verksamhetens produktsortiment. Dessa två förutsättningar kan förväntas kunna fungera som prognosindikatorer för en hög användningsfrekvens hos flertalet berörda funktionschefer.

Antal affärer - avsnitt 5.5

Den samvarierande företeelse som benämns *antal affärer* står i centrum för intresset i den andra av de fördjupade analyserna. Indikationer på ett samband mellan användningen av andra (= "alternativa") informationskällor och användning av

rapporter analyseras med hjälp av studiens provisoriska föreställningsram. Indikationer på två typer av samband anses möjliga att urskilja:

- ett *tidsmässigt* samband som innebär att signaler som blir tillgängliga via operativa dokument, sociala kontakter m.m. kan utöva påverkan på rapportanvändning; i termer av när, hur, hur ofta och till vad
- ett *innehållsmässigt* samband som innebär att det informationsinnehåll som blir tillgängligt via operativa dokument, sociala kontakter m.m. kan utöva påverkan på rapportanvändning i termer av när, hur, hur ofta och till vad

Den redovisade analysen ger underlag för en preliminär slutsats om förekomsten av ett samband mellan användning av olika informationskällor på individnivå.

Rapportmottagarens användning av andra informationskällor tonar därigenom fram som en potentiell påverkansfaktor; och därmed som en faktor som kan medverka till att förklara observerade olikheter i rapportanvändning på individnivå.

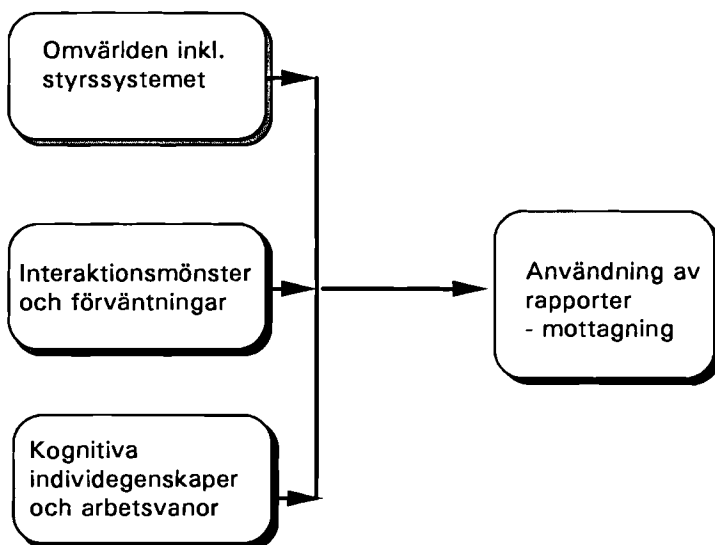
5.6.2 Rapportanvändningens determinanter

Etapper i induktiv forskning

Det forskningsarbete som redovisats hittills i denna studie har inneburit att en stor mängd triviala detaljer granskats ingående, och förhoppningsvis, på ett systematiskt sätt. En ambition att återge observationer med stor trovärdighet har präglat arbetet och inslag baserade på långtgående tolkning är sparsamt förekommande. Ett sådant arbetssätt har liknats vid det sätt på vilket en god detektiv förväntas arbeta med ett brottmål (Mintzberg, 1979). Om rekommendationen att "aldrig generalisera bortom sina data" skulle tillämpas på denna studie, skulle studien avslutas här. Kanske med ett konstaterande att förhållandena vid tre fallstudieföretag har beskrivits, men att det inte presenterats några oemotsägliga bevis för att iakttagelser och analysresultat kan utgöra underlag för slutsatser av mer generell omfattning. De avsnitt som följer nedan skiljer sig från tidigare avsnitt genom att vissa av de krav som präglar gott detektivarbete får stå tillbaka för ett ökat inslag av intuition och kreativitet. Uttrycket *språng* (= "leap") har använts för att beteckna denna övergång mellan olika faser i induktiv forskning (Mintzberg, 1979). "Språnget" innebär ett försök att generalisera bortom studiens datamaterial och syftar till att ge förutsättningar för genererandet av ny kunskap. "Språnget" bygger på sannolikhetsteori och kräver inte någon garanti för att de redovisade iakttagelserna är generellt giltiga; det är snarare ett steg på vägen mot formulering och prövning av hypoteser.

Sammanfattande model över rapportanvändningens determinanter

I denna studie representeras "språnget" av ett försök att sammanfatta resultatet från den empiriska studien i en förklaringsmodell över rapportanvändningens determinanter. Det försök till "förklaring" (i termer av identifierade påverkansfaktorer) av observerbara olikheter i rapportanvändning (= användningsfrekvens) som genererats på basis av studiens empiriska datamaterial sammanfattas i figuren nedan.



Figur 5.4 Faktorer som hindrar och främjar rapportanvändning

Omvärlden inklusive styrssystemet - den första determinanten

Antaganden om att egenskaper i organisationens omvärld, egenskaper i verksamheten samt egenskaper hos styrssystemet kan utöva påverkan på rapportanvändning är väletablerade i tidigare redovisningsforskning. Dessa antaganden får stöd i denna studie. Några skäl för en särbehandling av styr- och kontrollsystemet har inte framkommit under studien. Det innehåll som i denna studie tilldelas begreppen "omvärld" och "verksamhet" överensstämmer inte helt med motsvarande begrepp i tidigare forskning. Detta antas vara en konsekvens av studiens mottagarperspektiv. Genom den gränsöverskridande ambitionen har det skapats utrymme för att acceptera tolkningar baserade på olika antaganden beträffande karaktären på den utövade påverkan. Det huvudalternativ som tillämpats innebär att individens perception av omvärlden tillskrivs en betydelsefull roll för att förklara individens beteende och i vissa tolkningar tillskrivs perceptionen en helt avgörande betydelse. Några försök att precisera innehållet i begreppet "lönsamhet" görs t.ex. inte i diskussionen om lönsamhetens eventuella påverkan (5.4) istället tonas lönsamhet fram som en social konstruktion, kanske något som legitimerats av någon viss individ. I andra avsnitt tas utgångspunkten istället i en diskussion om vissa (mycket påtagliga) olikheter i den enskilda funktionschefens kontextuella förutsättningar för att få tillgång till ekonomisk information från olika informationskällor och ett minimalt intresse ägnas åt perceptionens betydelse; jämför "antal affärer" (5.5).

Interaktionsmönster och förväntningar - den andra determinanten

Ett antagande att egenskaper i relationen underställd och hans chef (eller en representant för den överordnade t.ex. stabsfunktionärer) kan spela rollen av potentiell

påverkansfaktor för rapportanvändning är väl etablerad i tidigare redovisningsforskning. Detta antagande får stöd i denna studie. I denna studie ägnas intresset emellertid primärt åt påverkan som kan tillskrivas relationer i horisontell led inom en koncerngemenskap; primärt sociala kontakter mellan funktionschefer eller vad som i studien benämns "sidoordnade kollegor". På basis av manifesta empiriska indikatorer av typen kontaktfrekvens, kontaktens varaktighet, utsagor om skeenden i kontakten etc. växer en bild av interaktionsmönster med viss stabilitet över tiden fram. I vissa av dessa interaktionsmönster urskiljs en homogenitet med avseende på den enskilde funktionschefens förhållande till rapporter (i termer av användningsfrekvens, attityd, tillskriven betydelse och till vad rapporten används). Antydningar till samband av social art i form av bl.a. gemensamma värderingar, komplexa utbytesrelationer baserad på förtroende, "byteshandel" m.m. urskiljs i flera av dessa interaktionsmönster. Dessa antydningar till samband motiverar utnyttjandet av begreppet *sociala nätverk*. I vissa nätverk betraktas rapporter som ett mycket betydelsefullt hjälpmedel, medan rapporter tillskrivs betydligt mindre betydelse inom andra nätverk. Denna olikhet antas indikera ett samband mellan vissa *gemensamma värderingar* och individens förhållningssätt till månadsrapporten. Medlemskap i ett visst socialt nätverk och det synsätt med avseende på rapporter som dominerar i detta nätverk förefaller kunna påverka funktionschefens rapportanvändning - såväl i hindrande som i främjande riktning. Denna iakttagelse ger stöd åt antaganden i tidigare forskning att gemensamma värderingar med avseende på det organisatoriska styrsystemet kan medverka till att förklara organisationsmedlemmars förhållningssätt; jämför antagandet om olikheter med avseende på budgetstyrning i USA respektive Europa (Otley, 1987).

Studiens data ger inte bara antydning om ett samband mellan interaktionsmönster (= medlemskap i sociala nätverk) och rapportanvändning utan ger också vissa antydningar med avseende på de sociala nätverkens utbredning. Vissa identifierade nätverk tenderar att överensstämma med den formella organisationsstrukturen, andra tenderar att vara gränsöverskridande i den mening att de snarare förefaller vara anpassade till verksamhets- eller produktionsflöden än till fallstudieföretagens differentierade organisationsstruktur. Denna senare tendens framstår som än mer tydlig genom att också koncernexterna kunder och leverantörer förefaller kunna vara komponenter i dessa nätverk. De funktionschefer som anses vara medlemmar i vertikalt orienterade sociala nätverk tenderar att ha betydligt mer frekvent rapportanvändning än funktionschefer i horisontellt orienterade nätverk. Denna iakttagelse förtjänar mer ingående uppmärksamhet; kanske kan iakttagelsen tolkas i termer av s.k. vertikala och horisontella styrprocesser (Östman, 1994).

De formella koncernövergripande planeringsprocesser som karakteriserar fallstudieföretagen uppges bl.a. syfta till att reducera osäkerhet som emanerar i koncernens omvärld och i samspelet mellan olika koncerndelar. Som en konsekvens av mottagarperspektivet framstår inte bara skeenden i koncernens omvärld utan också samspelet inom den egna koncernen; ja, även skeenden i sidoordnade kollegors organisatoriska enheter som delar av den osäkra omvärld som omger de studerade funktionscheferna. De ad hoc kontakter som observeras i nätverk som tenderar att följa förädlingsprocessen handlar i hög grad om ett löpande utbyte av s.k.

störningsinformation (4.2 och 4.4). Vidare hörs ofta uttryck av typen "produktionen måste löpa" bland medlemmar i dessa nätverk. Det informella utbytet av störningsinformation tolkas som uttryck för en önskan bland dessa funktionschefer att löpande försöka hantera osäkerhet med avseende på produktionsprocessen. Uttalanden om att produktionen måste löpa tolkas som uttryck för en gemensam värdering - en reviröverskridande formulering som inte begränsar individens intresse till det egna ansvarsområdet utan vidgar intresset till ett koncernperspektiv. I tidigare forskning har rapporter ansetts kunna fungera som ett hjälpmedel i försök att hantera osäkerhet i verksamhetsprocesser. Studiens datamaterial ger inte stöd åt detta antagande. På funktionschefsnivån förefaller rapporter spela än en mycket marginell roll för att hantera osäkerhet i de formella planeringsprocesserna.

Uttryck som "vill man framstå som en kompetent chef (= funktionschef) så skall man ha greppet" kommenteras i redovisningen. Strävan efter att "ha greppet" - eller ge intrycket av - tillskrivs ett stort förklaringsvärde vid tolkningen av data från observerad användning av rapporter och andra informationskällor. Den observerade strävan tolkas som uttryck för en social norm som kan relateras till rapportanvändningen och anses motiverat uttrycket *their main concern* (Glaser, 1978). De förväntningar som funktionschefer upplever förefaller kunna utöva en betydelsefull påverkan på rapportanvändning.

Kognitiva individegenskaper och arbetsvanor - den tredje determinanten

I tidigare forskning förekommer iakttagelser om att individer tenderar att utnyttja en viss uppsättning av kategorier vid tolkning av rapportdata respektive att teorier om kognitiva schema kan utgöra en betydelsefull utgångspunkt för studier av rapportanvändning. Genom de samvarierande företeelser som benämnts särspråk och representationspreferenser får antaganden om att kognitiva egenskaper kan påverka rapportanvändning visst begränsat stöd i denna studie

Den preferens att beakta teoretisk mångfald som karakteriserar denna studie får en speciell betydelse när det gäller iakttagelsen att individer tenderar att ha stabila arbetsvanor (4.4). Det redovisas några alternativa tolkningar för den observerade benägenheten att "alltid" använda ett fåtal informationskällor och endast göra begränsade analyser respektive att "alltid" använda ett större antal informationskällor och göra mer ingående analyser. Fenomenet har rapporterats tidigare i redovisningsforskning och anses vara möjligt att tolka med hjälp av etablerad psykologisk teori; vissa individer anser sig generellt sätt kräva mer information i en viss situation jämfört med andra individer. Genom att istället fokusera benägenhet att upprepa tidigare beteenden - "alltid" - skapas en alternativ utgångspunkt för tolkning av den observerade stabiliteten över tiden. Stabilitet kan tolkas som en effekt av mer eller mindre medvetna överenskommelser mellan individer i en strävan att undvika kaos i sociala sammanhang (Weick, 1979). Enligt en sådan tolkning accepterar den enskilde individen förväntningar om att han skall bete sig enligt visst mönster över tiden. Han medverkar därigenom till att reducera osäkerheten hos de individer han interagerar med.

Några reflektioner

Viss likhet kan urskiljas mellan studiens undersökningskategorier och modellens determinanter men detta bör knappast ses som något överraskande utan snarare tolkas som ett uttryck för att studiens empiri har givit viss stöd åt de antaganden - den förförståelse - som härletts ur tidigare forskning. Innebörden i det "språng" som görs kan därför snarast betraktas som omformulering av studiens undersökningskategorier.

Det största behovet av omformulering gäller de företeelser som vuxit fram inom ramen för den tredje undersökningskategorin; sociala kontakter. Mot bakgrund av studiens gränsöverskridande ambition har det ansetts mindre lämpligt att utnyttja formuleringar som baseras på ett akademiskt-institutionellt perspektiv; i termer av t.ex. socialpsykologi, psykologi etc. Utgångspunkten för omformuleringen tas istället i de redovisade iakttagelserna där interaktionsmönster och förväntningar förefaller vara betydelsefulla.

Den svårighet att tolka och klassificera enskilda indikationer som hänförliga till "Interaktionsmönster och förväntningar" respektive till "Kognitiva individegenskaper och arbetsvanor" tolkas som effekter av den gränsöverskridande ansatsen. Vid klassificeringen provas ett kriterium som baseras på den utbredning som observeras för företeelsen ifråga enligt följande. Om en viss egenskap eller företeelse endast observeras hos en enskild funktionschef men inte hos de personer med vilka han interagerar har detta föranlett en klassificering som individegenskap. Om egenskapen / företeelsen också observeras hos individer som den aktuelle funktionschefen interagerar med görs ett a priori antagande om den sociala kontaktens betydelse. Genom att studiens iakttagelser vuxit fram ur det empiriska datamaterialet via successiva jämförelser introduceras moment av osäkerhet vars omfattning svårigen kan skattas. Möjligheten att tillämpa detta kriterium påverkas också menligt av den utnyttjade metodiken med medvetet snedvridna urval.

Strävan att acceptera såväl antaganden om direkt påverkan i termer av kausalitet som antaganden där individens perception betonas antas vara en källa till osäkerhet. Den samvarierande företeelse som benämnts "styrmedvetenhet" kan utnyttjas för att illustrera konsekvensen av att utnyttja litteraturöversikten som förförståelse och valet att "relativisera" studiens fundamentala antaganden. Om utgångspunkten för tolkning av denna företeelse tas i det s.k. tekniska kunskapsintresset och efter ett "val" av en konsistent uppsättning fundamentala antaganden (ontologi, epistemologi och metodologi) ter det sig således fullt rimligt att klassificera denna företeelse som en direkt effekt av styrsystemet. Indikationer på en bristande benägenhet att följa styrsignaler tolkas då som något dysfunktionell eller kanske som ett incitament att ytterligare förfinas styrsystemet. Om utgångspunkten för tolkning istället tas i ett hermeneutiskt kunskapsintresse och om ett konsistent "val" av antaganden görs ter det sig dock lika rimligt att tolka denna företeelse i termer av det sociala sammanhanget. Kan medlemskap i ett nätverk diskuteras i termer av enskilda individers benägenhet att prioritera egenintresset? eller att i ovanligt hög grad acceptera auktoriteter? Motsättningar mellan ansatser baserade i det objektiva respektive i det subjektiva

(Morgan & Smirich, 1980) ter sig inte som oöverstigliga då utgångspunkten tas i ett empiriskt fenomen (Boland, 1979; Boland & Pondy, 1983; Dermer, 1988).

Jämförelse med tidigare forskning

Den ackumulerade kunskap om påverkansfaktorer som denna studie baseras på (= Bilaga 1) har till helt övervägande del genererats i studier där intresset i den enskilda studien tendera att vara begränsat till påverkan som utövas av någon viss typ av faktor; dvs. enligt den s.k. en-faktor tendensen. Denna tendens tillskrevs inledningsvis en viss betydelse för den aktuella teorisituationen och blev därmed ett av motiven för studiens gränsöverskridande ambition. Litteraturöversikten omfattar ett begränsat antal studier där påverkansfaktorer av olika karaktär beaktas. Nedan jämförs ett urval av sådana sammanfattande modeller med den ovan presenterade modellen. Jämförelsen är primärt begränsad till att beakta den uppsättning påverkansfaktorer som förekommer i modellen och de selekteringskriterier som utnyttjats vid specificering av modellen. De fyra sammanfattande modellerna som ingår i jämförelsen kan kortfattat introduceras enligt följande:

- Mintzberg (1975) inleds med orden "This paper reviews the literature in the search for answers to the question; 'Why do managers not use information as the apparently should?'" ibid sid 129. Forskningsfrågans formulering antyder likheter med föreliggande studie. Författaren anser att fyra breda kategorier av potentiella påverkansfaktorer kan verka "hindrande" på rapportanvändning.
- I Macintosh (1985) presenteras "a contextual theory of accounting and information systems" ibid sid 217. Författaren lyfter fram de två variabler som han anser vara mest betydelsefulla vid utformning av rapportsystem. I den bakomliggande diskussionen pekar han dessutom med stort eftertryck på den betydelse som antas emanera ur sociala samspel.
- I Otley (1987) diskuteras sambandet mellan information och beteende i en normativ ansats; "determining the most appropriate accounting information system for an organisation" ibid sid 121. Författaren pekar ut tre huvudklasser av förklarande variabler.
- Hopwood (1989) inleds med en argumentation som betonar att redovisningen i en organisation är och bör vara nära knuten till den kontext i vilken den är avsedd att fungera. Författaren räknar upp åtta faktorer som han anser ha "potential to moderate either the form ... or the ways in which it is deployed ... can play in moderating what is seen to be a desirable state for the accounting state" ibid sid 23.

De påverkansfaktorer som nämns i dessa fyra studier har - efter ett visst moment av tolkning - klassificerats med avseende på de tre determinanter som identifierats i föreliggande studie. Vissa av de refererade studierna ger mycket knapphändig underlag för denna tolkning och det moment av osäkerhet som introduceras genom denna tolkning är speciellt stort när det gäller Hopwood (1989). I tabellen nedan jämförs dessa tolkningar av respektive studies påverkansfaktorer med den uppsättning determinanter som vuxit fram i denna studie.

Sammanfattande modeller i tidigare forskning:	Omvärlden inkl. styrsystemet	Interaktions- mönster och förväntningar	Kognitiva individ- egenskaper o. arbetsvanor
1. Mintzberg, 1975			
· environmental variables	1		
· job variables	1		
· person variables			1
· situational variables	1		
2. Macintosh, 1985			
· technology	2		
· decision style			2
3. Otley, 1987			
· environment	3		
· organizational structure	3		
· technology	3		
4. Hopwood, 1989			
· organisational structure	4		
· patterns through which responsibilities and accountabilities are allocated	4		
· modes of organisational integration and coordination	4		
· procedures for employment evaluation and rewards	4		
· task technology	4		
· corporate strategies	4		
· competitive posture	4		
· corporate culture		4	

Figur 5.5 Några sammanfattande modeller - en jämförelse

De fem modellerna skiljer sig åt med avseende på bl.a. syfte, perspektiv, undersökningsobjekt och detta påverkar möjligheten för jämförelser. Med beaktande av dessa olikheter ger jämförelsen dock underlag för vissa reflektioner. Den kanske mest betydelsefulla iakttagelsen är att samtliga modeller ger uttryck för antagandet att en rad faktorer av olika karaktär kan utöva påverkan på rapportanvändning - och därigenom medverka till att förklara observerbara olikheter.

Tabellen ovan förmedlar spontant intrycket att den påverkan som kan härledas till kontextuella förutsättningar (= omvärld inkl. styrsystem) ägnas ett stort utrymme (= detaljerat intresse?) i de fyra jämförelsestudierna - 14 av 17 "markeringar". En sådan slutsats vore kanske förhastad och sannolikt mest baserad på synintryck. I samtliga fyra studier; inte minst i Macintosh (1985) diskuteras ingående den påverkan som tillskrivs företeelser som i denna studie klassificeras som tillhörande det sociala sammanhanget. De bibliografier som redovisas i respektive studie ger också

antydningar om influenser från teoribildning där sociala sammanhang tillskrivs en stor betydelse. Slutligen kan det finnas anledning att påminna om att den påverkan som härleds till det sociala sammanhanget ägnats ett speciellt stort intresse i föreliggande studie, medan intresset för rapportsystemets påverkan nedprioriterats. Den olikhet som kommer till synes bör kanske därför snarare tolkas som en gradskillnad än som uttryck för en teoretiskt betydelsefull olikhet.

Osäkerhet är ett tema som genomsyrar tidigare forskning om rapportanvändning och osäkerhetens betydelse är snarast av axiomatisk karaktär. Det innehåll som tilldelas begreppet varierar dock; från beslutsteoretiska formuleringar i sannolikhetstermer, via konkreta verksamhetskaraktistika (Perrow, 1967) till osäkerhet uttryckt i tolkning av signaler via perception (Lawrence & Lorsch, 1967). Osäkerheten ägnas ett betydande intresse i samtliga fyra refererade studier; i första hand i anslutning till osäkerhet i (= organisationens!) omvärld och i termer av något situationsspecifikt. I föreliggande studie tillskrivs en potentiell påverkansfaktor som benämns "lönsamhet" ett stort förklaringsvärde och den tilldelas ett stort utrymme. Lönsamhet tonas fram som en specifik yttring av en specifik kategori av osäkerhet och en yttring som uttryckligen anses vara värd ytterligare uppmärksamhet. Någon direkt motsvarighet till denna specifika yttring av osäkerhet kan inte urskiljas i någon av de fyra studierna. En möjlig förklaring kan eventuellt sökas i det förhållande att ett s.k. uppifrån-perspektiv tillämpas i de fyra studierna. Intresset för organisatorisk effektivitet i termer av lönsamhet knyts snarare till helhetens överlevnad än till den enskilde rapportmottagarens trygghet i den aktuella befattningen. En alternativ förklaring kan vara att de faktorer som specificeras i de fyra studierna kan "uppsluka" den specifika yttring av osäkerhet som lyfts fram i mottagarperspektivet.

En betydelsefull aspekt av frågan om jämförbarhet aktualiseras genom det spontana intryck som ovan betecknas som förhastat. Modeller i allmänhet och sammanfattande modeller i synnerhet förutsätter förenklingar. Intressanta frågor i detta sammanhang är (1) vilka selekteringskriterier utnyttjas "vid förenklingen" och (2) vilket underlag appliceras dessa kriterier på.

De korta introduktionerna ovan kan ge vissa antydningar till svar beträffande den första frågan. De kriterier som utnyttjats vid modellspecificeringen redovisas mest explicit i Otley (1987); formuleringen "the most appropriate" antas innebära att författaren värderat ett antal faktorer med avseende på deras betydelse för organisationen (-s effektivitet?). Specificeringen av modellen antas vara baserad på denna värdering. De kriterier som utnyttjas i Mintzberg (1975) och Macintosh (1985) är inte lika tydligt uttryckta men det förefaller rimligt att antaga att någon form av "betydelse för helheten" varit vägledande även i dessa studier. Uttrycket "potential to moderate" (Hopwood, 1989) framstår i detta sammanhang som mindre anspråksfullt och företer viss likhet med det s.k. överensstämmelsekriteriet som utnyttjas i denna studie. I denna studie utnyttjas en mycket primitiv skattning av samvariation i en multidimensionell ansats. Den betydelse som i denna studie tillskrivs påverkansfaktorn lönsamhet bygger på att denna faktor vuxit fram ur datamaterialet i konkurrens med andra faktorer.

När det gäller att redovisa det underlag som kriterierna har applicerats på framstår Mintzberg (1975) genom formuleringen "reviews the literature" som mest explicit. I Macintosh (1985) och Otley (1987) lämnas en omfattande redovisning av tidigare forskning och i den löpande texten gör författarna successiva antydningar om vad respektive författare uppfattar som betydelsefullt med avseende på den sammanfattande modellen. Exakt hur de fyra författarna gått till väga för att väga samman iakttagelser hämtade från andra författares empiriska studier framgår inte i någon av dessa studier. I denna studie utgör den komparativa ansatsen det sammanhållande momentet mellan det empiriska underlaget som insamlats och den sammanfattande uppsättning faktorer som redovisas. Förutsättningarna för jämförelser påverkas av den undersökningsansats som utnyttjas. Genom att i denna studie acceptera en grundläggande föreställning om multidimensionalitet har frågan om interaktion mellan faktorer aktualiserats. Kan påverkansfaktorerna antas förstärka, motverka eller kanske neutralisera varandra? Då det gäller att mer i detalj penetrera likheter och olikheter mellan de fem ovan diskuterade modellerna över rapportanvändningens determinanter framstår frågor om kriterier och kopplingen mellan underlag och slutsatser som betydelsefulla. Det vore speciellt intressant att få möjlighet att värdera fördelar och nackdelar med att specificera en modell med sammanfattande ambitioner utifrån en sammanhållen studie respektive utifrån ett antal separat studier företrädesvis genomförda enligt den s.k. en-faktor tendensen. I en studie med gränsöverskridande ambition blir frågor av detta slag av avgörande betydelse. Det är beklagligt att de fyra jämförelsestudierna inte explicit redovisar svar på denna fråga.

KAPITEL 6

MOT ETT VIDGAT INFORMATIONSBEGREPP

Mot bakgrund av studiens litteraturoversikt (Bilaga 1) och den empiriska studien (kapitel 4 och 5) redovisas i detta kapitel en diskussion om

- en mer heltäckande bild av användning av rapporter på individnivå - den uppskjutna begreppsanalysen
- förutsättningar för forskning om användning av ekonomisk information för ekonomisk styrning - ett förslag
- några uppslag för framtida forskning

Kapitlet inleds (6.1) med den tidigare annonserade men hittills uppskjutna analysen av begreppet rapportanvändning. Analysen baseras på observerad rapportanvändning som redovisats i den beskrivande delen (kapitel 4) och tolkningar som gjorts med hjälp av teorifragment från litteraturoversikten (Bilaga 1). Analysen sammanfattas i ett embryo till taxonomi och en rekommendation om explicita positioneringar av begreppet rapportanvändning i framtida forskning. Huvuddelen av detta kapitel ägnas åt frågan om utgångspunkten för forskning om rapportanvändning (6.2). På basis av slutsatser härledda ur litteraturoversikten och iakttagelser från den empiriska studien ifrågasätts valet av utgångspunkt för denna studie. De redovisade indikationerna på ett samband mellan en funktionschefs användning av rapporter och hans användning av information som blir tillgänglig via andra ("alternativa") informationskällor lyfts fram och ett utkast till alternativ utgångspunkt för framtida teoribildning lanseras; de s.k. *stabla arbetsvanorna*. Detta utkast till alternativ utgångspunkt för framtida forskning sätter - naturligtvis - sin prägel på de avslutande kommentarer som lämnas med avseende på framtida forskning (6.3).

6.1 Ett embryo till sammanhållen föreställningsram?

6.1.1 Att utnyttja mångfalden

Mångfald är ett ord som förekommer frekvent i denna studie. Det förekommer i litteraturoversikten, inte minst i det avsnitt där kunskap om olika ansatser för utformning av rapportsystem och kunskap om rapportanvändningens samband med olika organisatoriska processer refereras (Bilaga 1:1). Vidare i avsnittet om olika faktorer som i tidigare forskning ansetts kunna utöva påverkan på rapportanvändning (Bilaga 1:2). Ordet mångfald förekommer också frekvent i resultatredovisningen i den beskrivande delen (kapitel 4) och en mångfald med faktorer anses kunna påverka rapportanvändningen (5.1). Denna betoning av mångfald motiveras av den

gränsöverskridande ambitionen och valet att ge studien en explorativa karaktär. Det anses vara mer angeläget med iakttagelser i kvalitativa än i kvantitativa termer och mer angeläget att identifiera kvalitativa värden av de studerade dimensionerna än att skatta populationsparametrar. Den frekventa förekomsten av ordet mångfald skulle kunna tolkas som uttryck för en otillräcklighet. En oförmåga att urskilja och ge utrymme för meningsfulla strukturer och bristande beslutsamhet att förvisa trivialiteternas mångfald till den undanskymda plats där de rätteligen hör hemma. Den uppskjutna analysen av begreppet rapportanvändning kommer att ta sin utgångspunkt i den redovisade mångfalden. Analysen präglas av en strävan att explicit nyttiggöra den mångfald av tolkningar som redovisas i litteraturöversikten och i den empiriska studien. Analysen syftar till att pröva möjligheten att lägga grunden för en bild av rapportanvändningen som är mer sammanhållen i bemärkelsen att mångfalden ges ett explicit utrymme - ett embryo till föreställningsram?

Rätten att välja karaktär på den studerade företeelsen är en av forskarens prerogativ och den valda karaktären ger vägledning vid valet av den teoribildning som skall utnyttjas. Detta påstående av vetenskapsteoretisk art tillskrivs Raditsky (i *Contemporary Schools of Metascience*, 1973 enligt Lindholm, 1979) och denna utsaga tolkas enligt följande. Vad forskaren anser att han *ser* då han ser en funktionschef använda en rapport är oupplösligt förknippat med och en manifestation av forskarens kunskapsintresse i den aktuella studien. Förespråkare av deduktivt orienterad forskning skulle kanske uttrycka detta med orden; forskaren preciserar "the basic conception of the dependant variable". Som en inledning till en diskussion av vad författaren till denna studie *såg* i de cirka femtio intervjuerna i fallstudieföretagen Adam, Bertil och Cesar kan det finnas anledning att upprepa något om studiens grundläggande föreställning om empiriska data. Empiriska data antas vara tolkningar, och tolkningarna är betingade och beroende av viss teoribildning. Någon form av teoribildning antas bli aktiverad vid och antas vara en förutsättning för tolkningen av varje enskild observation. Denna grundläggande föreställning utesluter bl.a. möjligheten av att samla in teoriberoende data och att tala i termer av ett generellt observationsspråk, dvs. att beskriva "verkligheten som den verkligen är". Vid tolkning av de observationer som görs i samband med intervjuer med funktionschefer utnyttjas de teorier och teorifragment som redovisats i litteraturöversikten. Begreppet rapportanvändning har knutits till processer i samband med mottagningsmomentet men begreppet har i övrigt inte blivit fastlåst i ett begrepps innehåll härlett ur viss teoribildning. Denna ansats förväntas skapa handlingsutrymme vid tolkningen och det blir möjligt att göra flera (konkurrerande?) tolkningar av samma observation. En strävan att undvika ett antingen/eller och ett ställningstagande att olika synsätt betraktas som kompletterande snarare än varandra uteslutande, är en nödvändig förutsättning för detta förhållningssätt.

6.1.2 Alternativa tolkningar av rapportanvändning

Vad "såg" författaren till denna studie då han "såg" en funktionschef använda sin rapport i samband med mottagningsmomentet? Nedan redovisas ett antal tolkningar (=

71 stycken) hämtade ur datamaterialet från den empiriska studien. Redovisningen följer den avsnittsstruktur som utnyttjats i kapitel 4.

4.1.1 Användning av rapporter i samband med månadskiftena

(3) Ny information och överraskning

- att få signal om att viss(a) händelse(r) inträffat
- att få tillgång till "ny" information om ekonomiska konsekvenser av viss(a) händelse(r)

(4) Agerande vid upptäckt av "oriktigheter"

- att identifiera brister i rapportsystemets datakvalitet
- att få bekräftelse på en föreställning om att rapportsystemets kvalitet är bristfällig

(5) Prickning - ytterligare en tillvad-kategori?

- att få tillgång till information för att kunna "kontrollera" rapportsystemet
- att få tillgång till information för att kunna förbereda ett försvar mot eventuell framtida kritik

4.1.2 Användning av rapporter vid budgetprocessen

(1) Som en dagbok

- få underlag för att kunna göra en rekapitulation av årets händelser - fräscha upp minnet som en förberedelse för budgetarbetet

(2) Skattning av budgetposter

- få underlag för "reflekterande" (intäkts-)budgetering
- få underlag för budgetering (av intäkter och vissa typer av kostnader) genom extrapolering
- få underlag för att söka efter områden / budgetposter med rationaliseringspotential - att identifiera "organizational slack"
- identifiera de budgetposter som förändrats av experterna på ekonomifunktionen i förhållande till föregående period
- underlag för en konvertering av budgetutfall till skattningar av föregående års omfattning i verksamhetstermer - hur många kampanjer gjorde vi?
- förberedelse av argumentation för budgetdialog - samla ammunition
- samordning (= konvertering) mellan två formella informationsstrukturer - t.ex. projektkalkyl och rapportstruktur (bl.a. periodisering av intäkts- och kostnadsslag)
- samordning (= konvertering mellan formell och mental informationsstruktur - rapportstruktur och "min föreställning om verksamheten"
- att söka tillgång till information om kostnadsutfall på "småprojekt" typ kampanjer
- att få tillgång till information för samordning av verksamhetsdelar ??

4.1.3 Användning av rapporter i den löpande verksamheten

(1) Begränsad omfattning!

- underlag för beslutsfattande - reflektera runt handlingsalternativ
- underlag för beslutsfattande - bedöma tillgängligt handlingsutrymme
- argument i förhandling

(3) vid slutet av året / perioden

- en förstärkt känsla av osäkerhet på grund av att rapporter uteblir
- underlag för beslutsfattande vid större åtgärd och vid periodens slutskede - bedöma tillgängligt handlingsutrymme
- en provokation mot det ekonomiska styrsystemet - budgetöverdrag betydelselösa om chefen bara sagt OK

4.2.1 Rapportanvändning och ansvarsmätning

- ett moment i en värdering av en enhets eller en befattningshavares prestation uttryckt i dess ekonomiska konsekvenser
- en ansvarsmätning i termer av gränsvärden; komma över ribba respektive hålla sig inom ramen
- en legitimering av kritik mot underställda befattningshavare
- en legitimering av drastiska åtgärder gentemot viss underställd befattningshavare - svart på vitt
- ett hjälpmedel för påverkan av underställdas attityd till bl.a. ekonomisk effektivitet
- värdering på basis av ett utfall som är opåverkbart - "De starka verksamhetssambanden ansågs begränsa enskilda befattningshavares möjlighet att påverka utfall ..."
- en avstämning / bekräftelse av en förväntning baserad på bl.a. granskning av operativa dokument

4.2.2 Rapportanvändning och beslutsfattande

- få kännedom om en avvikelse i förhållande till plan - alarmsignal
- få kännedom om en avvikelse i förhållande till förväntning - alarmsignal
- få underlag för värdering av handlingsalternativ - uppslagsbok
- få kännedom om handlingsutrymme

4.2.3 Rapportanvändning och lärande

- lärande genom återkoppling - jämförelse mellan plan och utfall
- lärande genom bekräftelse - bekräfta förväntning baserad på bl.a. operativa dokument
- lärande genom learning-in-action
- lärande om tids-(och orsaks-)samband
- lärande om rapportsystemets "teknikaliteter"
- lärande om rapportsystemets "redovisningsprinciper"
- lärande om rapportsystemets "medieringsförmåga"

4.2.4 Rapportanvändning och förhandling

- kommunicerandet av en plan - "att gå igenom budgetförslaget med chefen"
- samordnandet av ett antal verksamheter
- ett åläggande av visst ansvar i ekonomiska termer
- ett åtagande - "avstamp inte en halvhalt
- försökt till attitydpåverkan genom budgetmedverkan
- försök till attitydpåverkan genom manipulation - "på överordnades villkor"

- ett moment i maktutövning
- ett moment i ett förhandlingstaktiskt spel - att "bluffa"
- ett medel för att tillgodose egenintresset och revirbevakning
- manifestation av en social norm - en kompetent funktionschef beaktar ekonomisk konsekvenser
- en ritual - inte bara tekniska utan också ekonomiska aspekter skall beaktas
- ett medvetet / omedvetet kringgående av det ekonomiska styrsystemet - "villkorade" förhandlingsresultat

4.2.5 Meningsskapande rapportanvändning

- ett moment i uppbyggnaden av en personlig goodwill - Tio-i-topp
- ett sätt att tillgodose ett personligt behov av självhävdelse
- manifestation av en social norm - med avseende på attityd till rapporter och användningsfrekvens; ofta eller sällan
- uttryck för en gemensam överordnad föreställning framåt- respektive bakåtblickande
- försök att förändra den egna gruppstillhörigheten - "vifta med rapporten"
- ett exempel på en språkutveckling - att synliggöra kvalitetskostnader
- ett moment i en politisk process - att disponera över och därigenom styra tillgången till en efterfrågad resurs

4.3 Hur ofta används rapporten?

- ett val mellan informationskällor - av jämbördig betydelse

4.4 Användning av Alternativa Informationskällor

- ett samspel mellan informationskällor av olika typ

4.5 "Their main concerns"

4.5.1 Att "ha greppet"

- få signaler om det aktuella läget i verksamheten - senaste nytt
- få tillgång till information om händelser med potentiell betydelse för framtida budgetutfall - "affärshändelser"
- försök att tillgodose förväntningar från överordnad chef om att en funktionschef skall "veta allt" och "ha greppet"
- försök att tillgodose förväntningar från bl.a. sidoordnade kollegor om att en kompetent funktionschef skall "veta allt" och "ha greppet"
- en social norm om att funktionschefer förväntas beakta ekonomiska konsekvenser av alla sina åtgärder - att vara "ekonomiskt rationell"
- övervakning av skeenden i det egna ansvarsområdet - "kontroll"
- försvar av den egna befattningen och det egna reviret
- ett moment i en aktiv sökprocess
- ett moment i en slentrianmässig arbetsvana

6.1.3 Fyra "karaktärer"

Några sammanfattande huvudgrupper - eller fyra karaktärer - kan urskiljas i listningen ovan;

- rapportanvändning som tolkas i relation till den organisatoriska effektiviteten. I denna karaktär betonas användningens samband med organisatoriska processer, t.ex. som moment i en ansvarsmättningsprocess, eller i en problemlösningsprocess. Denna karaktär spelar en helt dominerande roll i tidigare forskning om ekonomisk styrning
- rapportanvändning som tolkas i termer av en mediering av signaler om händelser i den verksamhet som beskrivs i rapporten. Denna karaktär skiljer sig från föregående genom att implicita antaganden med avseende på den organisatoriska effektiviteten tonas ner, ges en starkt schematiserad form eller kanske helt eliminerats. Denna karaktär framstår därigenom som mer värdemässigt neutral. Rapporter som förmedlare av alarmsignaler kan ses som en illustration av denna karaktär. Den Provisoriska Föreställningsram som redovisas i bilaga 2 är till viss del influerad av denna karaktär. Effektivitetskriterierna inom denna karaktär handlar om effektivitet i medieringen; "snabba rapporter", hög datakvalitet etc. I litteraturoversikten har denna karaktär företrädesvis identifierats i forskning med inriktning mot informationsteknologi och i viss mån forskning med rötter i mätteoretiskt orientera redovisningsforskning.
- rapportanvändning som tolkas i termer av den sociala processen. I denna karaktär står frågor om bl.a. förväntningar, sociala normer, gemensamma värderingar, språkutveckling i centrum. Karaktären framstår som gränsöverskridande i betydelsen att den i sig inkluderar och ger utrymme för ett brett spektrum av fundamentala antaganden, perspektiv och synsätt. Forskning där denna karaktär kan urskiljas har med eller mindre explicit uttalade rötter i socialpsykologisk teoribildning
- rapportanvändning som tolkas i termer av individegenskaper. Inom ramen för denna karaktär beaktas ett helt spektrum av teoribildningar; om perception, motivation, behov att tillgodose egenintresset, för lärande, för försvar, om möjligheten att avbilda mentala processer i form av kognitiva schema, den innebörd som den enskilde aktören tillskriver sin användning, individens tvångsmässiga kontroll- och upprepningsbehov etc. Karaktären framstår som minst lika gränsöverskridande som föregående. Den forskning där denna karaktär kan urskiljas har med eller mindre explicit uttalade rötter i någon av många psykologiska forskningsinriktningar.

De fyra karaktärerna ger inte en heltäckande bild av rapportanvändningen - inte ens inom ramen för synen på rapportanvändning som en kategori av organisatoriskt beteende. Detta motiveras bl.a. av de avgränsningar som skapats genom fokusering mot mottagningsmomentet och mottagarperspektivet. De fyra karaktärerna är inte ömsesidigt uteslutande i bemärkelsen att en viss empirisk observation entydigt kan klassificeras till en och bara en av de fyra karaktärerna. Tvärtom förväntas flertalet potentiellt möjliga observationer av rapportanvändning vara möjliga att tolka med

hjälp av samtliga fyra karaktärer - jämför förväntningarna om att mottagningsmomentet skall kunna spela rollen av "brygga". Valet att formulera just fyra stycken karaktärer kan kritiserar för godtycke i bemärkelsen att de kriterier som utnyttjas vid urvalet av de egenskaper / dimensioner som beaktas för respektive karaktär inte kan redovisas i detalj. Valet har gjorts med utgångspunkt i det förhållande att var och en av karaktärerna attraherar forskare och att detta intresse manifesterar och står som garant för att karaktären har en potentiell teoretisk betydelse. De klassificeringskriterier som konstituerar kopplingen mellan underlaget (= litteraturöversiktens teorifragment och listningen med 71 tolkningar) och respektive karaktär kan inte redovisas i detalj. Karaktärerna anses ha vuxit fram i ett samspel mellan en förståelse (baserad på teorifragment från tidigare forskning) och empiriska observationer inom ramen för en grounded theory-inspirerad ansats. Kopplingen kan ses som ett försök att tillgodose krav från motstridiga föreställningar; att det inte existerar teorioberoende data respektive att "tabula rasa" är en orealistisk förutsättning för tolkning. De fyra karaktärerna representerar i sitt nuvarande skick ett ofullkomligt försök att tillgodose den önskan om en mer heltäckande bild av rapportanvändningen som uttryckts i studiens inledning. Karaktärerna kan i enlighet med föreställningen om forskningen som en "never-ending process" (Glaser & Strauss, 1967) betraktas om ett embryo som är öppet för modifiering i framtida forskning.

Studiens gränsöverskridande ambition tog sin utgångspunkt i vissa tendenser som karakteriserar tidigare forskning om rapportanvändning

- en situation med fragmentiserad teoribildning - kanske en konsekvens av den s.k. en-faktor tendensen
- en tendens till motsättning (= konfrontation?) i termer av begreppspar som objektiv / subjektiv, uppifrån / nerifrån, nomothetic / idiographic

De fyra karaktärerna erbjuder en plattform för att överbrygga olikheter med avseende på dessa tendenser. De fyra karaktärerna kan - givet prognosen att forskning om rapportanvändning under överskådlig tid kommer att domineras av studier bedrivna enligt en-faktor tendensen (Dermer, 1988) - fungera som ett hjälpmedel för att tydliggöra de antaganden som görs vid studier av rapportanvändning. De stringenta begreppsanalyser som är en självklar förutsättning i sådana studier kan kompletteras med en explicit positionering med avseende på de fyra karaktärerna. Av denna positionering skulle det förslagsvis framgå

- vilka antaganden som görs om de informella sociala processernas betydelse då rapportanvändning vid organisatoriska processer studeras
- vilka antaganden som görs om tillgång till signaler från andra informationskällor då användning av ekonomisk information studeras i termer av redovisningsmätt
- vilka antaganden som görs beträffande organisatorisk effektivitet då fokus sätts på effektivitet i mediering av signaler (= en "renodlad" IT-ansats)
- vilka antaganden som görs beträffande intrapsykiska processer, i studier då betydelsen av interpersonella processer sätts i centrum för intresset
- vilka antaganden som görs om individens behov av att vara interaktiv och sammansatt, då intresset fokuseras på egenintressets betydelse

- vilka antaganden som görs om eventuella konsekvenser av att tolka de studerade företeelserna med ett idiografiskt synsätt i de fall så forskaren väljer ett vetenskapssynsätt med rötter i naturvetenskaplig kausalitet utnyttjas

Mot bakgrund av de tolkningar som redovisats i denna studie finns det anledning att speciellt betona betydelsen av att redovisa de antaganden som görs med avseende på betydelsen av interpersonella processer. Iakttagelser i denna studie antyder att de företeelser som i denna studie betecknats som sociala kontakter med sidoordnade kollegor är väl värda en ingående penetration speciellt vid studier av styrsystemets påverkan på funktionschefers beteende.

Hur förhåller sig de fyra karaktärerna till idétraditioner och andra fundamentala antaganden? Något slutgiltigt svar ges naturligtvis inte i denna studie. Frågan om det kan antas finnas samband mellan fundamentala samband och i så fall vilken karaktär dessa samband kan antas ha kräver en fördjupad penetration - och sannolikt en föreställningsram av metavetenskaplig art. I den forskning som refereras i litteraturoversikten dominerar ett antagande om ett hierarkiskt samband och s.k. fundamentala antaganden (ontologiska, epistemologiska etc.) betraktas som "överordnade" forskarens kunskapsintresse. Kanske bör forskarens kunskapsintresse tillskrivas en större betydelse? De iakttagelser som redovisats i denna studie kan utgöra en pusselbit i ett sådant ifrågasättande. Givet föreställningen att kunskapsintresset kan ges en överordnad roll framstår andra antaganden som "relativiserade" och de tilldelas snarast rollen av undersökningsparametrar - enligt den modell som prövats i denna studie. Var och en av de fyra karaktärerna skulle då vara möjlig att utnyttja under och i kombination med olika idétraditioner och andra fundamentala antaganden och med olika perspektiv.

6.2 Rapportanvändning - ett specialfall?

6.2.1 Behov av omformulering?

Vid den tidpunkt då uppgiften för en explorativ studie formuleras, kan de slutsatser som studien kommer att leda fram till inte vara kända i detalj. Denna studies uppgift formulerades ursprungligen i termer av ett empiriskt skeende (= användning av rapporter för ekonomisk styrning) och en specifik dimension av detta skeende (= "ofta ... sällan ... aldrig använda rapporterna"). Studiens två huvudaktiviteter förväntades samverka genom att kunskap från tidigare forskning kombinerat med iakttagelser gjorda i en empiriska studie skulle ge förutsättningar för studiens gränsöverskridande ambition. Har denna förväntning infriats och har någon vägledning - någon pusselbit - för utveckling av teori för rapportanvändning genererats? Den diskussion som redovisas nedan leder inte fram till ett svar på denna fråga utan formar sig snarare till en kritisk betraktelse av studiens ursprungliga uppgift och till ett förslag till omformulering av uppgiften.

Genom det intresse som riktades mot mottagningsmomentet blev frågan om innehållet i begreppet ekonomisk information aktualiserad. Ett antal motiv för ett

vidgat informationsbegrepp ansågs möjliga att härleda ur litteraturöversikten (och den empiriska studien) enligt följande

- studier av redovisningen i dess naturliga miljö har givit antydning om brister i redovisningsmåttens sätt att fungera. Redovisningsmått anses inte kunna ge stöd för en rad betydelsefull beslut på grund av att viss betydelsefull information normalt inte hanteras i redovisningen (Otley, 1989; Ewing, 1992). Vidare tenderar redovisningsmått (under vissa förutsättningar) ge missriktad vägledning (Johnson & Kaplan, 1987, March, 1987, Swieringa & Weick, 1987)
- existerande redovisningsmått tenderar att vara en manifestation av ett informationsflöde i vertikal riktning i en organisation; mellan chef och underställd. Betydelsen av detta samband får naturligtvis inte underskattas men i skenet av iakttagelser om betydelsen av horisontella informationsflöden och av företeelser som språkutveckling, synliggöranden etc. finns det anledning att ifrågasätta ett ensidigt fokuserande av detta flöde
- vissa synsätt och vissa influenser anses kunna fungera som mentala fångelser som hindrar tanken från att finna nya banor (Otley & Berry, 1980). Påståendet exemplifieras genom att författarna pekar på hur begreppet kontroll tenderar att associera till negativ feedback och förfäktar att detta kan vara en effekt av influenser från cybernetiken. Är det helt orimligt att en fokusering av sambandet rapport och beslut / handling fungerar som ett sådant fångelse? Även diskussionen om ett dynamiskt moment i redovisningsforskningens kontrollbegrepp (4.5) kan illustrera påståendet att förnyelse av redovisningsforskningen kan diskuteras utifrån detta som har kallats mentala låsningar; eventuellt i form av implicita idealtyper.
- rekommendationer att inkludera "non-accounting data" i ekonomidatasystem (Gordon & Miller, 1976) och att bygga upp parallella rapportsystem för att tillgodose vissa behov kan till viss del ses som överspelade av den tekniska utveckling och existerande praxis vid utformning av rapportsystem. Dagens ekonomidatasystem utgör integrerade delar av organisationens datoriserade informationssystem (Langefors, 1986; Samuelsson, 1990). Att utnyttja beteckningen redovisningsrapporter på de rapporter som produceras i ekonomidatasystem kan mot denna bakgrund te sig något missvisande - jämför motivering för att i denna studie arbeta med begreppet rapport istället för redovisningsdata
- att rapportmottagare i samband med ekonomisk styrning använder signaler som blir tillgänglig via olika informationskällor ("Alternativa" i förhållande till rapporter) är en empirisk företeelse vars existens är allmänt accepterad (Hopwood, 1973 m.fl.) men sällan explicit beaktad i tidigare redovisningsforskning. Denna ur litteraturöversikten härledda iakttagelse har spelat roll av arbetshypotes för denna studie. Studiens data ger stöd inte bara åt antagandet att signaler från olika informationskällor används i samband med ekonomisk styrning utan också att denna användning kompletterar och påverkar användning av rapporter.

I den disparata mängd iakttagelser om rapportanvändning som redovisats i litteraturöversikten finns vissa inslag som i kombination med iakttagelser som redovisas i den empiriska studien innebär ett ifrågasättande av rapportanvändningens

helt central roll i teoribildningen. Rapportanvändning framstår inte längre som något "naturligt"; något som det går att göra meningsfulla utsagor om - åtminstone inte ur mottagarperspektivet. De tolkningar som görs av observationer av rapportmottagares användning av rapporter framstår i skenet av det gränsöverskridande synsätt snarast som ett specialfall; en delmängd av en begreppskategori på en högre abstraktionsnivå? Den fundamentala frågan om vilka förutsättningar som bör vara uppfyllda för att rapportanvändning skall anses vara den "bästa" utgångspunkten för teoribildning vid forskning om ekonomisk styrning tilltvingar sig en plats på agendan. Användning av ekonomisk information i enlighet med ett vidgat informationsbegrepp börjar framstå som en allvarlig konkurrent om rollen som centralt begrepp - *core category*, Glaser & Strauss, 1967 - i teoribildning runt ekonomisk styrning.

Det stöd för denna utsaga som kan ges i denna studie är begränsat men diskussionen ovan antyder att studier av sambandet mellan information och beteende - enbart - i termer av redovisningsmått framstår som partiellt och ofullgånget. Givet de begränsningar som följer av bl.a. valet av mottagningsmomentet (och därmed negligerandet av ett eventuella samband med beslut / handling och effekter) och valet att primärt beakta manifesta beteenden (och därmed att negligera betydelsen av den innebörd som rapportmottagaren tillskriver signalerna) kan två alternativa utvecklingsvägar urskiljas. En väg som inriktas mot studier

- av samband mellan rapporter (= redovisningsmått) och beteende (inte bara i termer av mottagning utan kanske i första hand i termer av beslut / handling / effekter)
- av samband mellan ekonomisk information (= i termer av ett vidgat informationsbegrepp) och beteende (inte bara i termer av mottagning utan kanske i första hand i termer av beslut / handling / effekter).

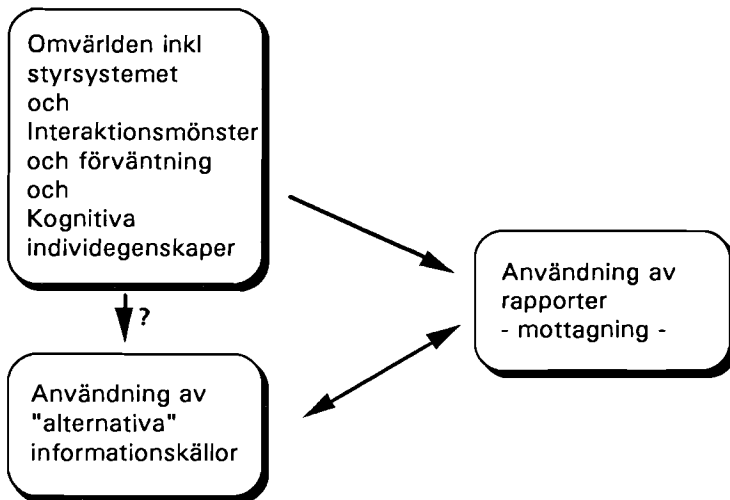
Det senare alternativet kan karakteriseras som en "öppen" inriktning och det representerar ett steg mot en utvidgning av det område som redovisningsforskning förväntas syssla med. Det förra alternativet kan enligt motsvarande argumentation karakteriseras som en "sluten" inriktning; ett status quo.

6.2.2 Stabila arbetsvanor

Ett stort utrymme har ägnats åt observation av rapportmottagares möjlighet att få tillgång till ekonomisk information för ekonomisk styrning via andra informationskällor än rapporter. I studiens beskrivande (4.5.2 Stabila arbetsvanor) redovisas en iakttagelse som innebär att varje studerad funktionschef tenderar att ha ett (och bara ett?) sätt att förhålla sig till informationskällor, och att detta mönster tenderar att vara stabilt över tiden. Denna iakttagelse gjordes på ett mycket tidigt skede av studien (= fallstudie Adam) och har sedan uppmärksamts beaktats under det fortsatta arbetet. Iakttagelser som tolkas som empiriska indikationer på starka inbördes samband mellan användning av rapporter respektive andra informationskällor redovisas i detalj (4.4; 4.5; 5.4 och 5.5). Dessa iakttagelser motiverar en preliminära slutsats om ett ömsesidigt samband mellan en individs användning av (ekonomisk) information från olika informationskällor. Användningen av olika informationskällor förefaller flyta in i och komplettera varandra på ett sådant sätt att det inte förefaller

rimligt att sträva efter en differentiering. Detta samband antas spela en roll för att förklara observerade olikheter i användningen av rapporter.

Den modell över rapportanvändningens determinanter som presenterats ovan (Figur 5:4) har vidarebearbetats och i figuren nedan har den potentiella påverkansfaktorn som benämns "användning av 'alternativa' informationskällor" tilldelats ett större utrymme. Det kan noteras att denna typ av omformulering av begreppskategorier på basis av ytterligare empiriska data ligger väl i linje med den grounded theory-inspirerade ansatsen; begreppskategorier skall "växa fram" och kategorin "stabla arbetsvanor" är en kategori som vuxit fram i de successiva jämförelserna.



Figur 6:1 Behov av reviderad forskningsansats?

Figuren försöker visa

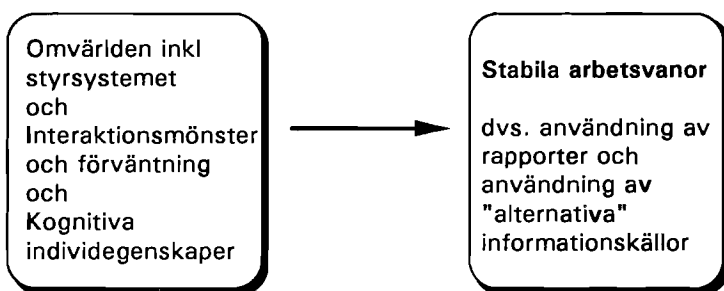
- att rapportanvändningen kan antas vara påverkad av ett antal påverkansfaktorer. Användningen av andra ("alternativa") informationskällor antas vara en av dessa påverkansfaktorer
- att de två kategorier av informationsanvändning som benämns "användning av rapporter" och "användning av alternativa informationskällor" förefaller vara intimt invävd i varandra. Iakttagelser på ett samband mellan dessa två kategorier har redovisats i tidigare forskning (Hopwood, 1973; Anthony, 1990) och i denna studie redovisas likartade iakttagelser (5.5). I studiens datamaterial förekommer också antydningar om att sambandet på individnivå kan vara dubbelriktat. Denna iakttagelse är preliminär i den mening att det handlar om jungfrulig mark och det har inte varit möjligt att finna något direkt stöd för denna iakttagelse i tidigare redovisningsforskning
- att ett samband mellan modellens två exogena variabler inte kan uteslutas. Förekomst av ett sådant samband har inte studerats i denna studie. Det empiriska underlaget för

det samband som i figuren markerats med ett frågetecken är därför bristfälligt. Det kan dock inte anses orimligt att vissa av de faktorer som kan utöva påverkan på rapportanvändning också kan utöva påverkan på användning av andra informationskällor. Jämför iakttagelsen att hot om försämrad lönsamhet antas utöva påverkan på användning av såväl rapporter som andra informationskällor (5.4).

Den begreppskategori som här benämns *stabila arbetsvanor* lyfter fram och betonar antagandet om ett ömsesidigt samband. Denna kategori kan också beskrivas i termer av en utvidgning av studiens "beroende" variabel (= rapportanvändning); en utvidgning som innebär att användningen av andra informationskällor inkorporeras. Bland motiven för att lyfta fram denna kategori märks

- att begreppet lyfter fram kvalitativa olikheter i det beteende som individer uppvisar när det gäller att få tillgång till information i samband med ekonomisk styrning. Vissa individer tenderar att aktivt använda informationskällor av olika slag för att få tillgång till ekonomisk information. Andra individer tenderar att ha en betydligt mer begränsad repertoar när det gäller använda informationskällor. Dessa två beteendemönster tolkas som kvalitativa värden på en dimension av individers användning av ekonomisk information. De kvalitativa värdena baseras primärt på rudimentära kvantitativa empiriska indikatorer av typen antalet informationskällor och antalet accesser till dessa källor. Kunskapen om övriga kvalitativa egenskaper som kan knytas till dessa värden är på nuvarande stadium begränsad. Vilket informationsinnehåll blir tillgängligt? Vilket informationsinnehåll efterfrågas? Efterfrågas "egentligen" någon information? Vilken innebörd tillskriver individen sin användning? Hur förklarar individen för sig själv att han använder informationskällan? Det kan inte uteslutas att de två kvalitativa värdena bör tolkas som en komplettering och konkretisering av påståendet att vissa individer anser sig behöva mer information än andra (Driver & Mock, 1975). Det kan också noteras att det förra beteendeanalternativet för tanken till den idealbild av en rationell beslutsfattare som förekommer i beslutsteori medan det senare alternativet snarare leder tanken till den bild på en individs informationsanvändning som återfinns i Simon (1977) och Cyert & March (1963).
- genom att betona *stabilitet* introduceras ett moment av tröghet. Det kan möjligen verka förvånande och omotiverat att på detta sätt betona en trivialitet av typen "vanans makt är stor". Detta medvetna betonade av en tröghet bör ses som en komplettering av - och en restriktion för - föreställningar om individens villighet och förmåga till anpassning. Detta moment av tröghet förväntas kunna ge viss ytterligare belysning av de förutsättningar som kan förväntas gälla vid organisatoriska förändringsprocesser. Möjligheten att åstadkomma förändring i beteende på individnivå genom förändrade kontextuella förutsättningar; t.ex. genom nya rapportsystem, problematiseras genom denna betoning. Studiens datamaterial ger visst underlag när det gäller förutsättningar för förändringar i en individs arbetsvanor till följd av förändringar i de kontextuella förutsättningarna - jämför förändrade lönsamhetsförutsättningar.

Vissa argument talar mot en omformulering genom integration av väletablerade kategorier som rapportanvändning och så oprecisa företeelser som utbyte av verbal information, svarta böcker och operativa dokument (kanske också egna observationer). En sådan integration innebär bland annat ett markant avsteg relativt de begreppsinnehåll som är väl etablerade inom redovisningsforskning. Detta argument skall dock vägas mot den i litteraturöversikten kommenterade tendensen att sträva mot ett vidgat informationsbegrepp (Bilaga 1.4). Den redovisade iakttagelsen att rapportmottagare i samband med ansvarsmätning och olönsamhet tillskriver redovisningsdata vissa unika egenskaper (= legitimitet) kan nämnas som ytterligare ett argument mot en integration. I figuren nedan sammanfattas förslaget till reviderad ansats.



Figur 6:2 Stabila arbetsvanor - förslag till ny ansats

Den ovan redovisade diskussionen leder sammanfattningsvis fram till följande rekommendation för forskning om ekonomisk styrning på individnivå

- lyft fram betydelsen av det ömsesidiga sambandet mellan användning av ekonomisk information från olika informationskällor
- basera denna ansats på *ett vidgat informationsbegrepp* - där ekonomisk information inte motsvaras av redovisningsmått och där användning av redovisningsmått betraktas som ett specialfall av en begreppskategori på en högre abstraktionsnivå
- placera kategorin *stabila arbetsvanor* i centrum för teoribildningen

Rekommendationen representerar en strävan att skapa förutsättningar för en teoriutveckling där användning av ekonomisk information som blir tillgänglig via andra informationskällor inte negligeras och där innehållet i begreppet ekonomisk information inte förutsätts vara synonymt med redovisningsdata. Rekommendationen kan ses som ett försök att - i efterhand - omformulera denna studies uppgift.

Antagandet att begreppet stabila arbetsvanor kan spela en betydelsefull roll för att förklara observerade olikheter i rapportanvändning föder naturligtvis en fråga om hur en individs arbetsvanor ursprungligen skapats. Vilka faktorer påverkar uppkomsten av en viss typ av arbetsvana (= ett visst kvalitativt värde på variabeln) istället för en annan? Hur kan man förklara att vissa av de studerade individerna utvecklat

arbetsvanor som innebär att de blivit klassificerade som storanvändare och andra som sällananvändare?

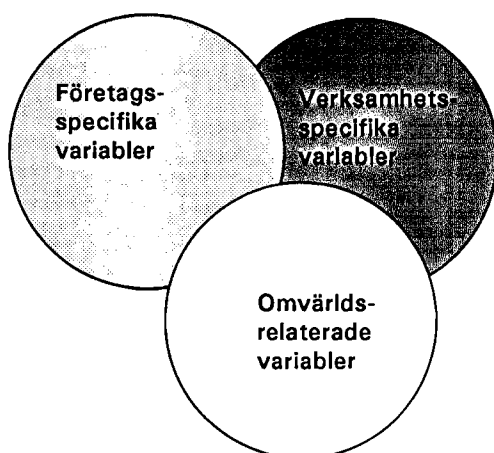
6.3 Förslag till framtida forskning

Studiens överordnade syfte är formulerat i termer av bidrag till teoriutvecklingen inom området användning (och utformning) av rapporter från ekonomidatasystem för ekonomisk styrning. De resultat som redovisas i studien - litteraturöversikt och empiri - sammanfattades i föregående avsnitt i ett förslag till omformulering eller utvidgning av den företeelse som bör stå i centrum för teoribildningen. De förslag som redovisas nedan baseras på förslaget att stabila arbetsvanor snarare än rapportanvändning bör stå i centrum för intresset; bör utgöra en "core category" vid forskning om ekonomisk styrning. Givet den nuvarande teorisituationen - jämför "att krypa innan man kan gå" - rekommenderas ett vidare utforskande av dessa arbetsvanor "i sig" snarare än mot deras samband till och eventuella effekter på den organisatoriska effektiviteten.

6.3.1 Om mottagningsmomentet

Förslag till urvalskategorier

Bakom frågan om varför det förekommer observerbara olikheter skymtar den centrala forskningsfrågan om generaliserbarhet. Finns det något generellt i det samband mellan påverkansfaktorer och användning av rapporter respektive användning av andra informationskällor som ansetts möjligt att urskilja i studiens empiriska datamaterial? Eller är de förutsättningar som föranlett förslaget om utvidgning unika för de studerade undersökningslokalerna? Frågor om vad som varierar och vad som inte varierar och under vilka förutsättningar som variationer förekommer pockar därmed på svar. Systematiska förändringar av förutsättningarna antas kunna ge underlag för antaganden om den framväxta teorins giltighetsområde (Glaser & Strauss, 1967). Nedan redovisade förslag för fortsatt forskning handlar om att fullfölja den valda grounded theory-inspirerade ansatsen och undersöka om de redovisade iakttagelserna också kan göras i undersökningslokaler med andra kontextuella, sociala och personella förutsättningar. På basis av ett antal sådana studier förväntas det bli möjligt att urskilja återkommande mönster som eventuellt kan bilda basen för generaliserande slutsatser; kanske till hypotesprövning eller formulering av en s.k. "formal theory" (Glaser & Strauss, 1967). I figuren nedan illustreras tre möjliga inriktningar eller typer av variabler som härletts ur denna studies datamaterial



Figur 6:3 Fortsatt forskning - förslag till urvalskategorier

Företagsspecifika variabler

Vid valet av det tredje fallstudieföretaget eftersträvades en minimering av förväntade olikheter med avseende på vissa verksamhetskaraktistisk. Att i efterhand entydigt översätta detta val i termer av de tre urvalskategorierna ovan är en grannliga uppgift. Sannolikt innebar försöket att olikheter med avseende på kategorierna verksamhetsspecifika och omvärldsrelaterade variabler beaktades (= minimerades?). Givet en sådan tolkning skulle iakttagelser som redovisas i kapitel 4 och 5 primärt representera påverkan från företagsspecifika variabler.

Några försök att skatta respektive potentiell påverkansfaktors betydelse har inte redovisats. Faktorer förklaringsvärde kommenteras endast i form av svävande utsagor; möjligen undantaget lönsamhetsfaktorn. I det avslutande avsnitt där rekommendationer för framtida forskning redovisas lämnas av tradition en ökad frihet beträffande de utsagor som anses vara tillåtna. Givet dessa frihetsgrader och under beaktande av de brister som ligger i studiens uppläggning bedöms värderingar som är mer allmänt förekommande i ett företag vara en potentiell påverkansfaktor som är värd ytterligare penetration. Att i framtida forskning fokusera intresset mot s.k. *företagsgemensamma värderingar* rekommenderas därför som en givande ansats. De iakttagelser som benämns "bakåtseendet" respektive "framåtseendet" (4.2.5) tolkas som uttryck för företagsgemensamma värderingar. Vid en sådan ansats framstår valet av undersökningslokal som ett uppenbart problem - hur skall forskaren "i förväg" kunna göra en bedömning av egenskaper hos företagsgemensamma värderingar i ett visst företag? För att hantera denna typ av problem valde Glaser & Strauss (1965b) att med mycket givande resultat välja en annan kulturell miljö för fortsatta studier. Författarna valde att studera omhändertagandet av döende patienter på bl.a. sjukhus i Japan. Ett möjligt alternativ skulle enligt denna förebild vara att studera stabila arbetsvanor bland funktionschefer vid ett multinationellt företag med högteknologiska

produkter beläget i Tyskland eller i England eller varför inte i något före detta kommunistiskt land?

Verksamhetsspecifika variabler

I det insamlade datamaterialet urskiljs två alternativa inriktningar med potential att kunna ge bidrag till den framväxande teoribildningen med avseende på verksamheten

- studier av rapportmottagandet bland befattningshavare på företagsledande befattningar bedöms vara ett potentiellt intressant uppslag. Mot bakgrund av denna studies datamaterial kan det finnas anledning att speciellt beakta graden av (och möjligheten för) personligt engagemang i den operativa verksamheten (jämför få respektive många "affärer") samt företagsledningens förhållningssätt till formellt ekonomiska ansvar (jämför lojalitet mot organisationer eller mot verksamhetsflöde).
- redovisningsteoretiska modeller anses av tradition prioritera behov som förekommer i stora företag inom tillverkningsindustri (Johnson & Caplan, 1987) medan de behov som anses karakterisera serviceföretag negligeras (Otley, 1989). I denna studie tolkas faktorn "antal affärer" som ett kraftfullt uttryck för olikheter i verksamheten. Eftersom likhet eftersträvades vid valet av den tredje fallstudien kan verksamhet / bransch med en annan struktur leda till att de stabila arbetsvanorna bland chefer på mellannivån skiljer sig från de som rapporterats i föreliggande studie?

Omvärldsrelaterade variabler

Iakttagelser om faktorn "lönsamhet" diskuteras i termer av perception och överlevnad och relateras till företagets interaktion med sin omvärld. Samtliga studerade fallstudieföretag är marknadskopplade och därigenom utsatta för risken att inte överleva. Den redovisade diskussionen om innebörden i uttrycket "vara lönsam" indikerar att vissa funktionschefer förknippar lönsamhet med överlevnad på en konkurrensutsatt marknad. Andra funktionschefer förknippar lönsamhet med kostnadsfördelningar, opåverkbara kalkylmässig transaktioner. Kan enskilda individers föreställningar variera även inom marknadskopplade företag; kan en verksamhet uppfattas som mer eller mindre marknadskopplad? I vad mån påverkas de stabila arbetsvanorna av organisationens övergripande ekonomisk målsättning? Vad upplevs som betydelsefullt bland chefer på mellannivån i anslagsfinansierad verksamhet?

6.3.2 Om att nyansera antaganden

Diskussioner om fundamentala antaganden förs företrädesvis i termer av antingen / eller - "... to pose a dichotomy between the two", Boland, 1989, sid 591. För diskussioner om sambandet mellan information och beteende gäller motsvarande karakteristik; antingen förfäktas ett antagande om en stark koppling eller också förfäktas ett antagande om en lös koppling och då med ett överdrivet intresse för situationer då antaganden om direkt koppling kan ifrågasättas (Starbuck, 1982; Brunsson, 1982). Intresset i denna studie begränsas till det moment av användningen

då information blir tillgänglig och moment som handlar om beslut / handling och om effekter av beslut / handling negligeras. Denna avgränsning till mottagningsmomentet motiverades dels av en önskan att skapa utrymme för att studera eventuellt samband mellan användning av olika informationskällor, dels av vissa ifrågasättande iakttagelser beträffande sambandets riktning (mer precist om moment av mottagning av information alltid tidsmässigt föregår ett visst beteende, se bilaga 2:3). Ett mer nyanserat synsätt beträffande sambandet mellan information / beteende framstår som önskvärt. Kanske ett synsätt som karakteriseras av ett både / och snarare än ett antingen / eller. En sådan ansats skulle ge förutsättningar för att utforska gränser mellan de två sysäten och skulle kanske överbrygga gapet - eller avslöja att det existerar ytterligare alternativ. Iakttagelser redovisade i de fördjupade analyserna (5.4 och 5.5) tolkas som uppmuntrande stöd för ett sådant förhållningssätt. En ökad kunskap i detta avseende (plus den kunskap som diskuterats i föregående stycke) skulle utgöra pusselbitar i en strävan att utforska sambandet mellan information och beteende i termer av beslut / handling. Och kanske ge svar på frågan om de betingelser under vilka antaganden om ett samband i termer av direkt påverkan ger de "bästa" förutsättningarna för tolkning och under vilka betingelser andra antaganden är "bäst".

6.3.3 Om att redovisa antaganden?

I redovisningsforskning saknas ofta explicita redovisningar av fundamentala antaganden. Påståenden om att en studies bibliografi under vissa betingelser kan ge viss vägledning om vilka fundamentala antaganden som utnyttjats har gjorts. Denna indirekta väg är inte bara mödosam, den får också betraktas som mycket osäker. Möjligheten att en författare inkluderar ett visst lösryckt kunskapselement utan att beakta de fundamentala antaganden som gällt för genererandet av detta element kan inte uteslutas. (Denna studie kan ses som en illustration av detta - dock med reservationen att det eklektiska förhållningssättet i denna studie tjänat ett specifikt syfte och explicit redovisats).

Det förslag med avseende på en sammanhållen föreställningsram som redovisats ovan (6.1) är mycket begränsat; det är begränsat till att vara en rekommendation om ett ökat explicitgörande (Lindholm, 1979). Förslaget är formulerat under antagandet att fortsatt forskning inom redovisningsområdet under överskådlig tid kommer att karakteriseras av en-faktor tendensen - ett sammanhang, en person och en period. Förslaget innebär en rekommendation att forskning om användning av rapporter med redovisningsdata i högre grad bör redovisa de förutsättningar på vilka studien är baserad. En sådan positionering kan göras mer eller mindre ambitiöst och strukturen med rapportanvändningens fyra "karaktärer" kan ses som ett minimivärde. Positioneringen innebär att de antaganden som görs med avseende på var och en av de fyra karaktärerna redovisas - därutöver förutsätts en redovisning av fundamentala antaganden om ontologi och epistemologi. Tre motiv kan anföras för detta förslag

- studiens författare skall "tvingas" ta ställning
- läsaren skall kunna lokalisera sig
- en ökad förutsättning för framtida gränsöverskridande forskning skulle skapas

6.3.4 Om utformning av rapportssystem - designaspekten

Iakttagelser om att de redovisningsmått som produceras av ekonomidatasystemet tillskrivs en specifik egenskap - legitimitet - som skiljer den från annan information har redovisats både i litteraturoversikten och i denna studie. Legitimiteten tillskrivs betydelse för vissa observerade beteenden och legitimiteten framstår som ett kraftfullt medel för påverkan.

I fallstudieföretagen Bertil och Cesar finns det en mycket stor mängd datorbaserad information. Bearbetningen av denna information är fördelad dels på ett antal applikationer (inkluderande ekonomidatasystemet) och dels på ett antal datorer; stora och små, sammankopplade och fristående. Någonstans i detta komplexa nätverk finns det ekonomidatasystemet som producerar rapporter med redovisningsmått. Det mottar och lämnar information till en rad andra tillämpningar via en rad sinnrika mekanismer för dataintegration (dock inte mer sinnrika än att ett antal av de studerade "oriktigheterna" kunde spåras till dessa integrationsmekanismer).

Förekomsten av "oriktigheter" är allmänt accepterad bland såväl de intervjuade funktionscheferna som bland representanter för ekonomi- och datafunktionerna. Intervjupersonerna tillskriver det komplexa nätverket av datorer och applikationer en stor betydelse då de försöker förklara den frekventa förekomsten av "oriktigheter". Det komplexa nätverket tillskrivs också en stor betydelse genom att det anses begränsa möjligheten att skilja ut redovisningsmått från andra dataelement. För vissa funktionschefer förefaller det till och med finnas svårigheter att avgöra vilka rapporter som baseras på redovisningsmått från ekonomidatasystemet respektive produceras i operativt orienterade bassystem.

Frågan om redovisningsmåttets legitimitet och förhållanden som kan utgöra hinder för legitimiteten kommenteras i många intervjuer. Bland representanter för ekonomi- och datafunktionerna tenderar den höga frekvensen "oriktigheter" att framstå som det dominerande hotet mot legitimiteten medan man tenderar att bagatellisera påståenden om att det kan upplevas svårt att urskilja redovisningsmått. Majoriteten av de studerade funktionscheferna förefaller göra en annan rangordning. En hög frekvens med "oriktigheter" anses vara ett problem eller kanske snarare en olägenhet; men "något man måste leva med". Ett begränsat antal funktionschefer - inte minst de s.k. "prickarna" - ger dock uttryck för en helt annan uppfattning. De upplevda svårigheterna med att skilja ut vilka rapportdata som innehåller redovisningsmått - och därmed bör tillskrivas en större legitimitet - uppges vara ett problem av högre dignitet. Den ovan redovisade diskrepansen mellan olika aktörers rangordning kanske kan tas som utgångspunkt för ett behov att nyansera den allt överskuggande betydelse som tillskrivs redovisningsmåttens korrekthet med bl.a. rötter i Ijiri (1975)?

Att utforma ett ekonomidatasystem på ett sådant sätt att varje enskild funktionschef kan förväntas anse att information från detta system är "korrektare" än t.ex. informationen i funktionschefens egenhändigt hanterade svarta bok kan knappast vara ekonomiskt eller praktiskt försvarbart. Att med tillhjälp av medvetna åtgärder, lämpliga utsagor, meningsskapande åtgärder och specifika överväganden tydliggöra

ekonomidatasystemet framstår som mer eftersträvaransvärt och kanske med realistiskt. Helt i enlighet med det förhållningssätt som präglat denna studie handlar inte denna rekommendation i termer av antingen / eller utan både / och. Både hög frekvens av "oriktigheter" och bristande tydlighet antas kunna utgöra ett hot mot redovisningsmåttens legitimitet. Givet legitimitetens betydelse handlar denna rekommendation snarast om en förskjutning av tyngdpunkten mot en prioritering av medvetna åtgärder för att tydliggöra legitimitet vid utformning av rapportsystem. En rekommendation som inte minst motiveras av vissa iakttagelser i samband med de nya informationsteknologiska förutsättningar som ställts till förfogande.

KAPITEL 7

SUMMARY

7.1 Background

What can be said about the moment when a Middle Manager receives the monthly report from the Accounting Information System?

Frequent statements urge that most Middle Managers are eager to get their hands on the monthly reports. Reported observations indicate that a certain amount of Middle Managers does not use the reports at all, or at least only seldom. Besides these somewhat inconsistent observations, the knowledge of the processes in connection with this receiving moment is scarce.

In a Management Accounting context the use of accounting reports among Middle Managers is a key issue. The use- (and the design-) aspect has been covered by an impressive amount of studies. A number of different approaches has been used and different dimensions of the use-aspect have been focused on. These studies have been based on various concepts like decision-making, control, benefit, and performance evaluation etc. The overall knowledge has been characterized as fragmented, and it seems to be no general accepted theory. A number of research schools are flourishing side by side and it seems to be of minimal interest to try to cross the borders between different schools. The situation may be described as a truce between the research schools.

However, some common denominators may be discerned: a narrow conception of information, a propensity to generate analytical knowledge, a tendency to primarily rely on the Systems Approach, and a fundamental assumption that there is a concrete world "out there".

In most accounting research, the conception of information is synonymous to accounting data and accounting data is expected to conform to a number of accounting principles (with regard to selection, valuation etc.). Numerous reported observations indicate that Middle Managers receive - and make use of? - informative signals from different information sources when making decision, evaluating performance, and monitoring the operational processes etc. In the process of generating knowledge about the use-aspect, signals received from other information sources than the accounting report has been neglected.

Researchers in Management Accounting have proved to have an open mind to accept influences from other disciplines throughout the decades. In the 1950's the Decision Theory was introduced and the influence has had a tremendous impact on accounting research. During the 1960's-70's an increasing interest in the use-aspect initiated a search for theories covering the relation between information and behavior;

more precisely between accounting data and decision/action. Theories and methods borrowed from the psychological research were used to generate most valuable knowledge about certain dimensions of the use-aspect. In the 1980's influences from social-psychology became apparent. An increased possibility to interpret empirical phenomena is contributed to these influences.

7.2 Research Questions

The fact that the moment of receiving has been neglected is not regarded as a proof that this territory of research is of no theoretical interest - that has to be proved. In this study the scarce knowledge is rather looked upon as a manifestation for the need of a description. Observed variations in the use-aspect are regarded as a challenge; they need to be "explained".

No one has claimed this territory of research before, which means that the choice of framework is an open question. The multitude of frameworks and approaches used within Management Accounting Research make a wide variety of options available. What will happen if these processes are approached

- with a wide conception of information
- without a set of well-defined stringent concepts generated in the search for analytical knowledge, and
- without most of the other common denominators within Mainstream Accounting Research?

An approach where the interpretations of the observations and the attempt to "explain" the variations are governed, not by one, but by several different frameworks. An approach that would represent an attempt to transcend a number of borders and go beyond existing patterns of research schools, and beyond a tendency of isolation (in Swedish - en gränsöverskridande ansats). Such an approach may generate multi-dimensional insights of the receiving moment.

7.3 The Study

The study covers two activities.

- a review of research literature about the use-aspect and about the factors that might have an impact on the use-aspect, and thereby, "explaining" variations in use-frequency.
- an empirical study where the processes of receiving information from different sources is described, and variations in terms of frequency are "explained".

Due to the scarce knowledge within the territory, a context of discovery seemed to be the most appropriate choice for the empirical study. An exploratory search for clinical knowledge using a grounded theory-inspired method with a minimum of assumptions. The ambition to generate knowledge about skill, creates a need for a perspective where the individual reigns supreme.

To disregard observations about the use of different information sources when exploring the receiving moment, seems to be a violation of the meaning of exploration. Therefore, the question of the conception of information became important. A widespread concept of information is chosen and the report with accounting data is regarded as one of many available information sources. The receiving processes include receiving signals via accounting reports and receiving signals via verbal communication and private/personal information systems. (During the course of the study the predetermined set of observed information sources is expanded by something called "operational documents").

The significance of the second research question as to the design and the expected results can not be underestimated. The explicit use of a multitude of frameworks has affected almost every aspect of this study.

Data about behavioral patterns were collected through detailed descriptions of the process of receiving information. This data was complemented by narratives given by the individuals about their perceptual impressions, and their own interpretations in connection with the receiving process. Middle Managers responsible for sales, production, and R/D. (in Swedish: funktionschefer) were used as the main datacollection source. Approximately 50 Middle Managers in three companies located in Sweden were interviewed.

7.4 The result

Receiving information, what's that?

From the descriptive part of the study the following observations may be noticed.

- the accounting report was used by all Middle Managers. (note, however, the restrictive meaning of use - "he opened the report and he read" - moments of decision and moments of action were neglected).
- large variations were observed. Some were more eager to get their hands on the report, while other postponed the use for a week or two. Some threw a glance at the bottom line, and other read intensively more or less every single piece of data.
- the use of accounting reports were observed in a multitude of organizational processes; for performance evaluation, for decision-making, for bargaining, and for learning. The use of the report seems to play a part in the creation of social meaning. These observations are in line with the observations mentioned in the literature survey.
- the aggregated empirical database form a most heterogeneous picture. The complexity is considerably reduced when a one-person perspective is applied. Every single manager tend to have a stable and unique pattern when it concerns the receiving process; some "always" use many sources - other "always" use a limited number of sources.

- some preliminary insights emerged as to the concerns of the Middle Managers. The receiving process seems to be "uncoupled" with the moment of decision and the moment of action.

The observations indicate that the *receiving processes* deserve space on the research agenda. The urgent need for timely reports or the non-use might not be reason for this (- the non-use might even be a myth or maybe a phenomena that have been eliminated over time). These neglected processes constitute an integrated part of the use-aspect and at the same time constitute a moment that is well differentiated. These neglected processes have their own unique features. In the future they may be found to be a prerequisite for moment of decision / action as well as an intervening variable in the relation between information and behavior.

"... often... seldom... never"

Data about variations in the use-frequency were collected during the interviews. The variations were approached from a causal perspective and the analysis was based on a constant comparative method. Middle Managers that use report often respectively seldom were compared. One or more factors were assumed to have an impact on this dimension of the receiving process, and to "explain" means to identify determinants. In an attempt to use an eclectic approach a multitude of theories and theory-fragments were applied. Interpretations based on different frameworks were regarded as supplements rather than competitors.

From the "explaining" part of the study the following observations may be noticed.

- a number of phenomena seems to be related to the receiving processes in terms of "often... seldom... never". These variations were interpreted as indicators of potential relations. This observation is in line with research commented in the literature review.
- to interpret these indicators a multitude of approaches based on different theories, perspectives and fundamental assumptions was used. Most of the indicators could be assumed to indicate a factor with impact as a determinant.
- the indicators have emerged as a coherent set and interaction between assumed factors can be discussed. According to this analysis, one factor can interact with another factor. The impact from one factor might not be linear. One factor may have a strong impact in a certain interval, but no impact at all in another interval.
- one assumed factor appears to have an outstanding impact. In a product-life-cycle framework, the perceived uncertainty regarding "survival" of a pertinent product seems to affect different dimensions of the use-aspect.

These observations indicate the existence of complex relations between factors affecting the moment when Middle Managers receive reports with accounting data. The importance of accepting an assumption of multidimensional impact when studying organizational behavior is stressed. The point is not the need for a specification of the

model used. Rather the need for explicit positioning as to assumptions about the character of factors not included in the model.

The scope of information.

In this study a wide conception of information is used and information from different information sources are accepted as integral parts of Management Accounting Research. The report with accounting data is regarded as one of many available information sources. However, the observations are generated by observing behavior in a very limited sense and with a minimum of the set of assumptions that dominate within accounting research. The following observations may be noticed.

- signals from other sources than accounting reports are used in organizational processes, like performance evaluation, decision-making, and learning etc. This observation is in line with the anecdotal observations presented in the literature
- the use of (receiving of/search for) signals from other information sources seems to be tightly coupled to the use of (receiving of/search for) signals via reports. At the individual level these two processes might be inseparable.

The need for explicit assumptions as to character of an assumed relation between use of different information sources is stressed by this observation. What kind of assumptions regarding the impact of signals via e.g. verbal communication, "black books" and "operative documents" are implicit when investigating relations between accounting data and decision / actions?

The choice of the core category for accounting research is also stressed. Under what specific conditions and assumptions is a narrow conception of information (e.g. accounting data) superior to a wide conception as a basis for meaningful propositions within Management Accounting Research? Maybe there is a case for a modified scope of what counts as information?

BILAGA 1 LITTERATURÖVERSIKT -

RAPPORTANVÄNDNING OCH PÅVERKANSFAKTORER

I en uppslagsbok under rubriken *rapport* finner man ".... meddelande; särskilt om skriftlig el. muntlig militär redogörelse för vad som hänt, uträttat uppdrag o. s. v." Nordisk familjebok, 1928, och i en uppslagsbok av senare datum finner man "..... redogörelse, berättelse, anmälan" SAOL, 1986. Det är tveksamt om någon av dessa ordboksdefinitioner lyckas fånga det sätt på vilket begreppet rapport idag (= 1995) används i vardagligt tal. Ordboksförklaringarna ger definitivt inte någon vägledning när det gäller den företeelse som i denna studie betecknas som rapport. I denna studie är rapport intimt knuten till datoriserade ekonomidatasystem och till en specifik framställningsprocess: "... förlopp bestående av datafångst, registrering och bearbetning/rapportering." Östman, 1973, sid 11. Genom knytningen mellan rapport och rapportsystem antas utformningen av rapporter bli intimt förknippad med utformningen av rapportsystem.

I denna bilaga redovisas studiens litteraturöversikt; dess innehåll sammanfattas i avsnitt 2.1 "Rapporter och rapportanvändning - en sammanfattning". I det inledande avsnittet nedan (Bilaga 1:1) diskuteras rapportanvändning i termer av organisatoriska processer. I avsnittet refereras forskning om en handfull olika sammanhang i vilka rapportanvändning studerats; de s.k. "till vad"-kategorierna. Den kunskap (= de teorifragment) som redovisas i detta avsnitt kommer att utnyttjas som en form av förförståelse vid tolkningen av de empiriska observationer som görs inom ramen för empiriska studien. Forskning om faktorer som i tidigare forskning ansetts kunna påverka rapportanvändningen - och därigenom antas kunna medverka till att förklara observerbara olikheter - refereras i kapitlets andra huvudavsnitt (Bilaga 1:2). Innehållet i detta avsnitt utnyttjas vid specificering av den undersökningsmodell som kommer att vägleda arbetet i den empiriska studien; de s.k. undersökningskategorierna.

I enlighet med formuleringen "information blir tillgänglig via rapporter och via andra informationskällor" i studiens andra syfte refereras också forskning som belyser rapportmottagares användning av information som blir tillgänglig via andra informationskanaler än rapporter (Bilaga 1:3). Innehållet i detta avsnitt plus studiens s.k. provisoriska föreställningsram (Bilaga 2) utnyttjas vid formulering av studiens s.k. vidgade informationsbegreppet (se avsnitt 2.4). Genom valet att betrakta rapportanvändning som en kategori av organisatoriskt beteende aktualiseras sambandet information / beteende; eller mer precist sambandet mellan mottagning av information och beslut / handlingar inom ramen för ekonomisk styrning. I Bilaga 1:4 refereras ett antal "konkurrerande" synsätt och ett antal andra iakttagelser med avseende på detta samband. Denna kunskap utnyttjas vid avgränsning av begreppet rapportanvändning för den empiriska studien bl.a. hämtas här motiv för att ignorera moment av beslut / handling.

Litteraturöversikten omfattar kunskap som genererats i studier med vitt skilda utgångspunkter vad avser fundamentala antaganden och perspektiv. Denna eklektiska ansats utgör ett betydelsefullt moment i strävan att realisera studiens gränsöverskridande ambition; en prioritering av både / och snarare än av antingen / eller. Denna typ av olikheter har ignorerats i översikten tidigare avsnitt och vissa avslutningsvis kommenteras vissa implikationer för studiens två forskningsfrågor (Bilaga 1:5).

Bil 1:1 Till vad används rapporter?

I detta avsnitt görs ett försök att illustrera den mångfald som karakteriserar tidigare forskning om rapportanvändning. Utgångspunkten i redovisningen tas i de olika sammanhang där rapportanvändning antas förekomma och avsnittets olika delar hålls samman genom frågan; till vad används rapporter? Vissa försök att extrahera en struktur i syfte att ge en mer "heltäckande" bild av rapportanvändning förekommer i tidigare forskning; följande är det kanske mest uppmärksammade försöket:

"What questions is this information supposed to answer?

..... it serves as a crude score card of corporate well-being.

..... to call attention to problems ...

..... to understand the structure of the company ...

..... to ascertain the present state of the system in order to plan for its future ...

Information has as least potentially, these four broad classes of uses...." Simon, 1977, sid 125

I redovisningen nedan har tidigare forskning grupperats i fem sammanhang eller s.k. *till vad* -kategorier; rapportanvändning för ansvarsmätning, för beslutsfattande, för lärande, för förhandling samt s.k. meningsskapande användning. Detta urval av till vad-kategorier har gjorts med hjälp av det selekteringskriterium som ovan kommenterats under formuleringen "ägnats intresse".

Bil 1:1.1 Rapportanvändning och ansvarsmätning

Att använda rapporter; eller mer precist rapporters informationsinnehåll, för mätning av prestationer, resultat och ekonomiskt ansvar är en företeelse som under beteckningar som ansvarsmätning (accountability, performance evaluation) anses ha månghundraåriga anor. Sådan rapportanvändning omnämns i redovisningslitteraturen redan år 1912 (Chua et al, 1989) och dess betydelse har framhävts genom ett stort antal auktoritativa uttalanden bl.a. Ijiri (1975); Danielsson (1989). Bland motiven för detta stora intresse märks dels att enskilda individer tilldelas *ansvar* för organisationens resurser (accountability), och dels att redovisningsmått anses vara uttryck för en utbytbar resurs som därför är ett lämpligt hjälpmedel för att sammanfatta olika aspekter av ett tilldelat ekonomiskt ansvar (Ijiri, 1975). Ansvarsmätningens betydelse för *motivation* och *riskfördelning* har betonats (Baiman, 1982). Relationen mellan överordnad chef och underställd (principal och agent - Ijiri, 1975) blir i dessa sammanhang av central betydelse och i organisationer med flera organisationsnivåer

skapas kedjor av sådana vertikala relationer. Chefer på mellannivån blir härigenom engagerade i två delprocesser; dels som utvärderare dels som den som blir utvärderad

- "Uppdragsfunktionen innebär att dokumentet tjänar som underlag vid diskussioner mellan aktören och de uppdragsgivare han har, t ex de överordnade i en hierarkisk organisation...
- Administrativa funktionen innebär att dokumentet kan vara ett mer eller mindre direkt medel att påverka de olika medarbetarna för vilka aktören är uppdragsgivare...." Östman, 1980, sid 21.

Antagandet att ansvarsmätning uppfattas som en viktig företeelse bland befattningshavare på såväl företagslednings- som mellannivåerna har fått empiriskt stöd i många studier. Vissa iakttagelser som tyder på att ansvarsmätning på basis av redovisningsmått kan medföra *oönskade* eller *dysfunktionella effekter* har också redovisats (Argyris, 1952; Ridgway, 1956, Dearden, 1969). Förekomsten av oönskade effekterna har ansetts vara mer framträdande i USA än i Europa. En delvis annorlunda syn på ansvarsmätning i europeiska företag har ansetts kunna förklara denna olikhet (Hofstede, 1967; Hopwood, 1973; Östman, 1977; Otley, 1978). De rapportdata (= redovisningsmått) som utnyttjas vid ansvarsmätning bör vara producerade i tillförlitliga rapportsystem så att entydiga data och *hög datakvalitet* kan garanteras (Ijiri, 1975).

Kritiska röster har höjts mot den utbredda användningen av redovisningsmått för ansvarsmätning; bl.a. har risker för konflikter mellan över- och underordnade betonats (Argyris, 1952). Det har också riktats kritik mot föreställningen att "performance can be summarized and captured by a dollar number" Hayes, 1977, sid 22. Kritiken motiveras enligt följande;

"The research results indicate that the traditional managerial accounting tools were relatively poor explanators of effectiveness In fact in most instances, environmental and interdependency factors were generally more important than financial data. The implication is that budgets which are essentially surrogates for the entire set of factors which influence performance do not perform the surrogate function well". Hayes, 1977, sid 36.

I vissa studier kan mer nyanserade ansatser urskiljas; t.ex. genom att användning av redovisningsmått begränsas till att handla om mätning av *ekonomisk ansvar* medan andra signaler används för mätning av ansvar i en vidare mening (Hopwood, 1973; Östman, 1980). En taxonomi över de sätt på vilket rapporter används vid ansvarsmätning s.k. *Leadership Style*, Hopwood, 1973 utnyttjas flitigt i forskning om ansvarsmätning. Det användningsmönster som var mest frekvent förekommande i Hopwood (1973), det s.k. *Non Accounting Style* uppmärksammas dock sällan i denna forskning.

Bil 1:1.2 Rapportanvändning och beslutsfattande

Beslutsfattande är en central kategori inom managementforskning. Kunskap som genererats inom ramen för forskning om beslutsfattande anses ha haft ett avgörande inflytande på innehållet i den utbildning som allt framgent ges i skolor i Västvärlden - *conventional wisdom*, Scapens, 1985.

"Beslutsfattandet har kommit att bli ett av de viktigaste begreppen i hela företagsekonomin, ja, så viktigt att beslutsfattandet styr själva uppfattningen av verkligheten: verksamheten i företag avbildas bäst genom ett antal beslutsmodeller" Danielsson, 1977 sid 262.

Forskning om beslutsfattande anses i hög grad vara influerad av beslutsteori - *the Decision Theory Approach* - med rötter i teoretisk analys av spelteoretiska problem (Simon, 1971). Osäkerhetens betydelse för beslutsfattandet lyfts fram liksom antagandet om ett behov av information om konsekvenser av framtida beslut (March & Simon, 1958; Cyert & March, 1963). Vid forskning om organisatoriskt beslutsfattande har olika ansatser utnyttjats; en av dessa tar sin utgångspunkt i antagandet att en stegvis informationsbearbetning ökar sannolikheten för rationella beslut. Samspelet mellan information och beslutsfattande anses vara möjligt att beskriva med hjälp av en processmodell uppbyggd av ett antal väl identifierbara steg. En sådan s.k. rationell beslutsprocess kan omfatta t.ex. följande steg;

"... finding occasions for making a decision, finding possible courses of action, choosing among courses of action, and evaluating past choices." Simon, 1977, sid 40.

Empiriskt baserade iakttagelser tyder på att rapporter kan ge stöd för att identifiera problem, vid värdering av handlingsalternativ och vid utvärdering i efterhand (Johansson & Östman, 1992). Rimligheten i att tillämpa beslutsteorin i organisatoriska sammanhang diskuteras i Simon (1971) och författaren påpekar

- att i ett administrativt beslut är det korrekta något relativt; det är bl.a. en fråga om att välja lämpliga medel (ibid, sid 112)
- att beslutet kan beskrivas i en uppsättning alternativ; vilka var och en leder fram till en viss uppsättning konsekvenser (ibid, sid 128)
- att rationalitetens gränser hänger samman med människans begränsade förmåga att använda tillgänglig information på ett enskilt beslut. Det mänskliga beslutet kan ofta karakteriseras i termer av stimulus / svar snarare än ett val mellan alternativ. Det individuella beteende är vidare ofta underordnat socialt dikterade stimulus-mönster (ibid, sid 161).

Antaganden om ett rationellt beslutsfattande och om tillämpningen av den rationella beslutsprocessen har ifrågasatts (Simon, 1971; March & Olsen, 1976; Hedberg & Jönson, 1978). Förekomsten av den rationella beslutsprocessen har karakteriserats med orden "... only sometimes - so infrequent that it can be considered abnormal." Starbuck, 1982 sid 16. Det har framförts synpunkter om att komplexa beslut snarast bör hanteras genom mindre väl strukturerade problemlösningsprocesser (Lindblom, 1959). Ifrågasättandet av begreppet beslutsfattandet har drivits ännu längre genom påståenden om att "... managers seldom make discrete decisions .." Isenberg, 1985, sid 24. Enligt denna författare bör begreppet beslut snarare ses som en konstruktion av observatören än som en avbildning av verkligheten.

"Making a decision" then becomes a term of convenience for simplifying a complex, relatively undifferentiated mass of actions. In other words, the fallacy serves more of a function for the observer of managers and organizations, and less of a function for managers themselves." (ibid. sid 25)

I en alternativ ansats tonas betydelsen av de stegvisa skeendena ner och istället lyfts beslutsfattandes effekter fram. Informationens relativa betydelse nedprioriteras i denna s.k. *effekt* -inriktade forskning och beslutsfattande antas inte kunna tolkas enbart i termer av information. Härigenom skapas utrymme för att i högre grad beakta andra faktorer och bl.a. anses det motiverat att beakta betydelsen av individfaktorer och betydelsen av sociala faktorer av den typ som studeras i socialpsykologisk teoribildning (Simon, 1971). Iakttagelsen att beteenden i organisationer karakteriseras av stabilitet över tiden betraktas som en faktor med potentiell relevans (Cyert & March, 1963). Antagandet om rapportanvändning betydelse för beslutsfattande har bekräftats (Östman, 1977) men en rad påpekanden har gjorts om att det endast i undantagsfall varit möjligt att empiriskt påvisa ett samband mellan ett visst rapportinnehåll och ett visst beslut (Östman, 1977).

Individens roll i beslutsfattandet har ägnats stor uppmärksamhet och speciellt har gränssnitt mellan beslutsunderlag och beslutsfattarens perception och individens mentala processer studerats. Jämförelser mellan idealt och faktiskt beslutsfattande har gjorts bl.a. med hjälp av teoribildning och metoder hämtade från individualpsykologisk forskning. (Jämför referat i Bilaga 1:2.5 Individegenskaper). Olika former av användning av redovisningsmått vid beslutsfattande kan urskiljas; bl.a. genom att analysera organisatoriskt beslutsfattande med hjälp av begreppen osäkerhet (eller motstridiga uppfattningar) om mål och om kausalitet (Thomsen & Tuden, 1959 enligt Burchell et al., 1980). Att ge svar, att ge ammunition, att ge stöd för lärande och för utnyttjande vid "efterhandskonstruktioner" - "... a need for retrospective understanding of the emergence of action" Burchell et al., 1980 sid 18.

Bil 1:1.3 Rapportanvändning och lärande

Rapportanvändning antas kunna ge möjlighet för lärande via *återkoppling* - rapportens utfallsdata jämförs med förväntat utfall i form av budgetdata. I tidigare redovisningsforskning betonas återkopplingens betydelse för uppföljning och kontroll i samband med rapportanvändning, men det påpekas inte alltid att återkoppling också kan ses som en form av lärande (Argyris, 1977a, 1977b, 1990). Via en föreställning om en koppling mellan handlingar och lärande skapas förutsättning för *learning-in-action* (Argyris & Schön, 1978; Schön, 1983). Vissa aktörer antas skapa egna förutsättningar för jämförelser genom att medvetet vidtaga handlingar i syfte att kunna studera handlingarnas effekter på basis av bl.a. information som blir tillgänglig via rapporter. Därigenom skapas förutsättningar för att kunna dra slutsatser om en viss åtgärd eller visst skeende har lett till förväntat resultat; denna återföring anses snarast ha karaktären av hypotesprövning (Swieringa & Weick, 1987). I en föreställning där handlandet ges stor betydelse för lärandet betonas också tänkandets betydelse; moment av s.k. *reflektion*, Weick, 1979. Lärande genom *återkoppling* och lärande genom *reflektion* har också kopplats samman i en s.k. *lärandespiral*.

En beskrivning av en träsnidares lärande har illustrerat en form av lärande som genereras i direkt samband med handlandet (Roethlisberger, 1977). Ett karakteristiskt drag i sådant lärande är att den som lär ofta endast är delvis medveten om att lärande

pågår; lärandet ses som något passivt eller *automatiskt*. Kunskap som genererats på detta sätt är ofta svår att verbalisera och det anses vara lättare att manifestera kunskapen genom handling än genom ord. Benämningen *färdighet* (= *skill*) har utnyttjats för kunskap växer fram genom dessa händelseförlopp.

"Skill, conceived in this way from the point of view of a practitioner, has three characteristics from which in time systematic knowledge about the nature of the phenomena may develop.

- The first characteristic is the organic character of the skilled response. There is a balanced development between the outward and inward aspects of what is being learned. These two processes go hand-in-hand.
- The second characteristic of this organized system of a capacity for response in skillful behavior is that it improves slowly and gradually, step by step, through time.
- The third characteristic of skill is that it develops through attention to the phenomena at the point of interaction with them". Roethlisberger, 1977, sid 350.

Fenomen med motsvarande karakteristika förekommer i beskrivningar av s.k. *tacit knowledge*, Polyani, 1967, och i samband med s.k. förtrogenhets- eller färdighetskunskap som genereras automatiskt i många yrkesroller

"Vi tolkar teorier, metoder, föreskrifter genom den förtrogenhet och färdighet vi har förvärvat genom att delta i en praxis, Dialogen mellan dem som ingår i en praxis innehåller inslag av friktion mellan olika uppfattningar som bygger på skilda erfarenheter och exempel i förtrogenhet och färdighet. För att fördjupa sitt yrkeskunnande är det nödvändigt att föra en fortlöpande dialog. Att vara professionell innebär att utvidga sitt perspektiv mot en större överblick än den egna färdigheten." Göranson, 1990, sid 139.

Vissa former av lärande anses kunna leda till förnyelse, medan andra former av lärande snarast kan liknas vid bekräftelse av redan etablerad kunskap enligt följande

"Without assimilation, the organism or subject would be like soft wax, as in the reproached leveled against empiricism, ceaselessly modified by chance encounters or changes in the environment. Without accommodation, the organism or the subject would be withdrawn within itself and beyond the reach of any external action" Piaget, 1958 sid 837 enligt Hindmar & Reickers, 1987, sid 2

Inom ramen för managementforskning har iakttagelser av likartat slag lett till slutsatsen att lärande kan differentieras i termer av *single-loop* respektive *double-loop learning* (Argyris, 1977b; Argyris & Schön, 1978; Schön, 1983).

De former av lärande som diskuterats ovan förknippas företrädesvis med genererandet av kunskap om verksamhet och skeenden i verksamheten. I en rapportanvändningskontext kanske detta lärande kan illustreras av försök att "verifiera" hypotesen att en marknadsföringskampanj "leder till" en ökad försäljning? eller kanske i "generering" av en hypotes om vilka faktorer (cost-drivers?) som utövar påverkan på och därmed bidrar till att förklara verksamhetens totalkostnad. Frågan om det föreligger ett behov av kunskap om styrsystemet och dess komponenter hos enskilda befattningshavare har diskuterats. En ökad komplexitet i (och möjligen också

en ökade betydelsen av) organisatoriska styrsystem (inkluderande rapportssystem och rapporters informationsinnehåll) anses ha påverkat dessa förutsättningar. Empiriska iakttagelser tyder på att kunskap om rapportsystemen varierar mellan enskilda aktörer (Dew & Gee, 1973; Östman 1973, 1980).

".... många arbetsledare hade mycket bristfälliga kunskaper om rapportsystemen" Östman, 1973, sid 230.

I vissa fall har så allvarliga brister iakttagits i enskilda aktörers kunskaper att det ansetts inverka menligt på användarens möjlighet att korrekt kunna tolka rapporterna och deras innehåll (Östman 1977, 1980). Den kunskapsmassa som genom lärande skapas och finns "lagrad i huvudet" på en enskild aktör kan antas vara av betydelse för aktörens handlande; inte minst för hans möjlighet att tolka rapportdata (Birnberg & Shields, 1984). Dessa författare hävdar att minne och kunskap trots detta är ett negligerat område inom redovisningsforskning och att den inledningsvis påtalade en-faktor tendensen kan medverka till att förklara detta förhållande.

Lärande i en en-persons kontext har stått i centrum för intresset i avsnitten ovan; kanske går tankarna till den enskilde aktören som sitter ensam på sin kammare böjd över sin månadsrapport och reflekterar över rapportens siffror; som kanske får sina förväntningar bekräftade eller som får signaler som aktualiserar viss fråga. Den sociala interaktionens betydelse för lärande påpekades tidigt (Simon, 1971) och kanske går tankarna då istället till en grupp interagerande individer som utbyter synpunkter om rapportinnehållet - lärande i en fler-persons kontext. Sådan gemensam rapportanvändning anses kunna skapa förutsättningar för kollektivt lärande; för *sense-making*, för ett *synliggörande* av företeelser i det sociala sammanhanget och till en *språkutveckling* (Goia, 1986).

Bil 1:1.4 Rapportanvändning och förhandling

I det sätt på vilket begreppet förhandling utnyttjas nedan blir momentet *övertyga* av central betydelse. Relationen mellan de i förhandlingen deltagande parterna antas vara karakteriserad av (1) att ingen av parterna har de maktbefogenheter som krävs för att diktera villkoren eller (2) att den som har maktbefogenheter avstår från att utnyttja dem. Med denna formulering tenderar rapportanvändning i samband med förhandling att framstå som en frekvent förekommande företeelse i tidigare forskning.

"Förhandlingsfunktion innebär att dokument spelar roll för en aktör vid förhandlingar med parter som varken är uppdragsgivare eller medarbetare, t ex fackorganisationer, myndigheter, kund,- och leverantörsföretag och banker. För en viss aktör är ett viktigt problem hur olika berörda parter skall övertygas. Redovisningsmått och måttbärande dokument kan därvid spela en central roll" Östman, 1977, sid 22.

I det moment av budgetuppställandet där årets budget arbetas fram har inslag av förhandling ansetts möjliga att urskilja; speciellt i de fall då fastställandet sker i en s.k. budgetdialog eller budgetförhandling mellan överordnad chef och underställd. För att dessa skeenden skall motsvara beteckningen förhandlingar förutsätts att den överordnade chefen inte utnyttjar sin formella rätt att fatta budgetbeslutet - han accepterar den underställdes medverkan eller *participation*, Argyris, 1952. Principen

med budgetdialog är allmänt förekommande men iakttagelser som tyder på att processen tenderar att ske "på den överordnades villkor" har redovisats (Östman, 1977). Det har också påtalats att förhandlingsmomentet tenderar att vara begränsat till budgetuppställandet; i den löpande verksamhet där realiserandet förväntas ske anses motsvarande moment av förhandling inte vara lika tydligt (Mouritsen, 1990).

Förhandling mellan över- och underordnade anses i agentteoretisk forskning vara en central mekanism för fördelning av risk och av överskott (Baiman, 1982; Tiessen & Waterhouse, 1983). En rad begrepp som möjliggör analys av förutsättningar sådana förhandlingar har genererats inom ramen för sådan forskning t.ex. *moral hazard*, *adverse selection*. Processer med inslag av förhandling har studerats i flera grenar av samhällsvetenskaplig forskning och inom sociologisk teoribildning har kunskap om processen och om parter beteende s.k. *tactics*, Glaser & Strauss, 1965b genererats.

Rapporter anses kunna spela en betydelsefull roll som en mekanism i förhandlingar som syftar till samordning av de olika delarna av en organisation (Galbraith, 1973, 1977). Förhandlingsparterna utgörs i dessa sammanhang av representanter för organisatoriska enheter med verksamhetssamband samt eventuellt också representanter för företagsledning. Moment av förhandling blir speciellt tydliga då vissa delar av denna samordningsfunktion fullgörs via förhandlingssystem för prissättning av interna prestationer. Formuleringar av typen - *ammunition*, Burchell et al., 1980, har utnyttjats för att karakterisera den roll som tilldelas rapportdata. Rapporter spelar också en viss roll i förhandlingar med externa motparter (Östman, 1980) men denna roll har endast ägnats ett begränsat intresse inom redovisningsforskningen.

Bil 1:1.5 Meningsskapande användning av rapporter

I den inledande listningen över de funktioner som rapporter anses kunna fylla (Simon, 1971) förekommer den s.k. score-card funktionen. Detta anses vara en av de tidigast redovisade iakttagelserna där användning av rapporter tilldelas en symbolisk eller meningsskapande snarare än instrumentell roll. Score-card funktionen anses kunna vara av betydelse på individnivå genom att bekräfta enskilda individers självkänsla (Johansson & Östman, 1992) och på aggregerad nivå; t.ex. i termer av organisationens strävan att bygga upp en viss relation till sin sociala omvärld - *goodwill capital*, Mouritsen, 1990.

Det skall vara ekonomiskt försvarbart att utveckla redovisningsmätt som beskriver prestationer och de redovisningsmätt som utnyttjas till ansvarsmätning skall vara "hard and identifiable" (Ijiri, 1975). Enligt empiriska iakttagelser förekommer emellertid ansvarsmätning baserad på redovisningsmätt även i kontexter där dessa två förutsättningar inte är för handen. De inblandade parterna ansågs trots detta uppfatta ansvarsmätningen som meningsfull. Sådana iakttagelser har bl.a. gjorts vid studier av forsknings- och utvecklingsfunktioner. Denna användning tolkas som uttryck för ett ceremoniellt beteende i ansvarsmätning; allt medan den faktiska styrningen antas ske via *rekrytering* och *socialisering* (Ouchi, 1977). Det centrala momentet i denna rapportanvändning antas bli skapat i den social processen medan rapporternas

informationsinnehåll spelar en underordnad roll; rapportanvändningen tolkas i rituella eller symboliska termer (Ijiri, 1975).

I organisationer insamlas stora mängder information allt medan kopplingen mellan den insamlade informationen och beslut / handling visar sig vara svag (Feltham & March, 1981). De inblandade parterna ansåg ändå att insamlingen av information var meningsfull. Den tolkning som redovisas av författarna innebär att det i organisationer kan förekomma sociala normer med innebörden att insamling och användning av information (t.ex. genom rapportanvändning) betraktas som tecken på kompetens och professionellt beteende. Förekomsten av sådana normer har förknippats med vissa förutsättningar; bland exemplen märks situationer där effekter av beslut och handlingar är svåra att värdera i efterhand

"Thus the gathering and use of information in an organization is part of the performance of a decision maker or an organization trying to make decisions intelligently in a situation in which the verification of intelligence is heavily procedural and normative" Feltham & March, 1981, sid 178.

De ovan redovisade iakttagelserna har ansetts svåra att tolka i termer av ett perspektiv där enbart rapportanvändningens instrumentella funktion beaktas. De redovisade tolkningarna är uttryck för ett perspektiv där rapporter snarare betraktas som symboler och rapportanvändningen som ett moment i s.k. meningsskapande processer.

En grundläggande föreställning för de iakttagelser som redovisats i detta avsnitt är att symboler kan spela en betydelsefull roll för att förmedla budskap mellan individer i ett socialt sammanhang. Innehållet i begreppet symbol knyts till denna medieringsfunktion. Tyngdpunkten i ett sådant perspektiv läggs på bl.a. uppbyggnad av gemensamma värderingar och på språkutveckling (Pettigrew, 1979; Dandridge et al., 1980; Smirich, 1983a, 1983b). Symboler (och därmed också rapporter!) antas kunna fullgöra en rad funktioner, inte minst genom att medverka till att hålla samman organisationen och stimulera dess medlemmar - s.k. *system maintenance* respektive *energy controlling*, Dandridge, 1983. Intresset i forskning genomförd inom ramen för detta perspektiv tenderar att vara begränsat till enbart symboliska aspekter; förekomsten av ickesymboliska (instrumentella) aspekter av rapportanvändning negligeras eller förnekas. Påpekande om betydelsen av att beakta såväl symbolers instrumentella funktion - "help organisation do its work" (Daft, 1983, sid 311) - som symbolers meningsskapande funktion - "meet emotional need .." (ibid. sid 311) förekommer dock i vissa studier. Påpekandet kan tolkas som en uttrycklig strävan mot en föreställningsram i termer av både / och snarare än antingen/eller.

Såväl redovisnings- som organisationsforskning genomsyras av en tendens att betraktas organisationen som ett system (Alvesson, 1993a, 1993b). Inom ramen för detta systemsynsätt kan dock en rad nyanser urskiljas; bl.a. med avseende på antaganden om systemets relation till sin omvärld (Thomson, 1967) och med avseende på val av metafor; maskin, organism etc.(Alvesson, 1993a, 1993b). Det dominerande systemsynsättet har ansetts vara en faktor som kan försvåra möjligheten att tolka empiriska iakttagelser, inte minst i samband med studier av s.k. meningsskapande processer (Silverman, 1972). Vid sidan av föreställningen om organisationen som ett

system har det lanserats alternativa föreställningar bl.a. baserat på föreställningen att den social världen skapas i interaktionen mellan individer i s.k. *sense-making processes*, Berger & Luckman, 1966. Sådana kompletterande föreställningar har ansetts skapa utrymme för att studera den roll som rapportanvändning kan spela för att synliggöra organisatoriska företeelser och vid språkutveckling (March, 1987; Swieringa & Weick, 1987).

Bil 1:1.6 Rapportanvändning för planering, styrning och kontroll?

I föregående avsnitt har frågan om vad rapporter används till besvarats i en struktur med fem s.k. till vad-kategorier. Denna struktur är härledd ur tidigare forskning. men avviker i viss mån från strukturer som ofta återfinns i redovisningsteoretiska sammanhang. Bland annat saknas kategorier som *planering*, *styrning* och *kontroll* vilka alltsedan Fayol (1916) haft sina givna platser i sådana sammanhang.

Ett av motiven för att inte låta kategorierna planering, styrning och kontroll spela rollen av självständiga kategorier ligger i det förhållande att dessa kategorier kan anses bygga på vissa antaganden och vissa specifika perspektiv. Givet studiens gränsöverskridande ambition och strävan att skapa förutsättningar för att kunna studera "faktisk" rapportanvändning framstår dessa kategorier därför som problematiska.

"Organizational Order is thus seen as the creation of management, strategy and cybernetics as the tools it uses" Dermer, 1988, sid 25.

Med dessa ord försöker författaren lyfta fram en av de fundamentala föreställningar som han anser karakteriserar redovisningsforskning. Företagsledningen antas kunna påverka skeenden i organisationen och organisatoriska skeenden tenderar att bli betraktade ur företagsledningens perspektiv; ett s.k. uppifrån-perspektiv (Silverman, 1972; Perrow, 1979). Denna föreställning skapar också en måttstock för vad som är viktigt att studera. Företeelser som organisationens mål och den organisatoriska effektiviteten tillskrivs sålunda en dominerande betydelse - inte minst med avseende på kategorierna planering, styrning och kontroll. Enligt detta s.k. uppifrån-perspektiv antas organisationens mål i huvudsak vara fastlagda och styrning syftar primärt "to keep things on track" (Merchant, 1985) för att undvika "major unpleasant surprises" (ibid.). Kontroll antas företrädesvis ske i termer av jämförelser mellan observerat och önskvärt beteenden och kan bl.a. riktas mot prestationer och beteende (Ouchi, 1979; Merchant, 1985). Negativa avvikelser tolkas i termer av i individens uppfattning om organisationens mål eller i individens motivation. Begreppet kontroll tenderar att ensidigt bli associerat med *negativ feedback* och den organisatoriska effektiviteten utgör det primära riktmärket (Otley & Berry, 1980).

Genom att undvika och kanske också ifrågasätta det s.k. uppifrån-perspektivet anses det vara möjligt att urskilja förekomsten av andra typer av aktiviteter i en organisation s.k. *autonoma processer*, Dermer, 1988 (jämför s.k. self-organizing, Hedberg et al, 1976; respektive s.k. politiska, Pfeffer & Salancik, 1974). Enligt dessa författare kan sådana aktiviteter inte tolkas på ett meningsfullt sätt i ett uppifrån-perspektiv. Författarna hävdar vidare att dessa aktiviteter är alltför betydelsefulla för att bli marginaliserade som dysfunktionella företeelser. Enligt detta synsätt kan s.k.

Organizational Order inte förklaras med hänvisning till företagslednings intentioner eller åtgärder; istället antas en stor mängd olika företagsledare kunna utöva påverkan på organisatoriskt beteende. "Controlling, in essence, is causing to happen" Boland, 1979, sid 267.

Vid studier av den *innebörd*, Weber, 1983, som individer tillskriver kategorier som styrning och kontroll kan stora olikheter urskiljas. En individ kan uppfatta en kontroll som *legitim* om den, enligt individens uppfattning, har rättslig förankring. Men samma individ kan också uppfatta en kontroll som ett uttryck för *makt*, eller för ett *särintresse*. Begrepp som *social kontroll* och *legitimitet* kan i detta sammanhang ses som komplement. Social kontroll handlar om i vilken grad individerna är lydiga, dvs anpassar sig till kontrollen och de olika åtgärder som är tillgängliga medan legitimiteten handlar om i vilken grad individen godtar kontrollen (Weick, 1979). Ovan redovisade iakttagelser antyder att kategorier som planering, styrning och kontroll dels implicerar specifika föreställningar om och dels är förknippade med varierande innebörd.

Vid urvalet av de fem till vad-kategorierna eftersträvades en viss grad av homogenitet; kategorierna skulle skapa förutsättningar för meningsfulla generaliserande utsagor om rapportanvändning. Ett ytterligare motiv för att inte låta någon av de tre kategorierna figurera som självständigt element är att de inte anses uppfylla ett kravet på homogenitet (Anthony, 1990). Strukturerna överlappar varandra och moment av kontroll, av planering och av styrning anses förekomma i och utgöra en integrerad del av var och en av de fem till vad-kategorierna. Det kan inte anses meningsfullt att tala om planering och beslutsfattande eller om styrning och ansvarsmätning som separata företagsledare. I denna studie ses det som mer angeläget att skapa förutsättningar för att referera tidigare forskning och göra meningsfulla utsagor om rapportanvändning och ansvarsmätning, beslutsfattande osv. än att kunna göra utsagor om rapportanvändning i termer av t.ex. renodlad planering.

Bil 1:1.7 Icke användning av rapporter

Befattningshavare som tilldelats ekonomiskt ansvar och som är mottagare av rapporter förväntas använda dessa rapporter som stöd i sin ekonomiska styrning. Detta är en, inom redovisningsforskning, allmänt accepterad men sällan explicit uttalad föreställning. Iakttagelser som problematiserar denna förväntan genom att antyda förekomsten av s.k. icke användning har redovisats i en rad studier (Clancy & Collins, 1972, 1977; Dew & Gee, 1973; Mintzberg, 1973, 1975; Hopwood, 1973; Macintosh & Daft, 1978). Detta empiriska fenomen kommenteras snarast som ett slags kuriositet i flertalet av dessa studier och trots det stora antalet redovisade iakttagelser kan intresset för icke användning med fog anses ha varit begränsat. Kommentarna begränsas primärt till skeenden i direkt anslutning till moment då rapporten blir tillgänglig för rapportmottagaren. Icke användningens potentiella betydelse för beslut/handling kommenteras inte i nämnvärd omfattning i någon studie. Det begränsade intresset till trots redovisas en rad mer eller mindre väl underbyggda försök att förklara fenomenets förekomst. I studier där rapportsystemet står i centrum för intresset förekommer bl.a. förklaringar i termer av egenskaper hos rapportsystemet;

t.ex. att rapporternas fysiska omfattning är så stor att mottagaren inte "hinner" läsa dem s.k. *information overload*, Mintzberg, 1973 I studier där intresset primärt ägnats åt karaktären på relationerna mellan chefer och underordnad personal förekommer förklaringar som hämtat näring i socialpsykologisk begreppsbildning t.ex. *defensive mechanisms*, Argyris, 1952; Hofstede, 1967.

Fyra studier har kunnat identifieras där det empiriska fenomenet ägnats ett mer systematiskt intresse. I Hopwood (1973) identifieras bl.a. en ledningsstil som karakteriseras enligt följande

"... accounting information plays a relatively unimportant part in the evaluation of the manager's performance" *ibid*, sid 19.

I den aktuella studien tillämpades denna s.k. *Non Accounting Style* av en mycket stor andel av de studerade mellancheferna (cirka varannan eller 74 stycken av 170).

Intresset i Hopwood (1973) var begränsat till att handla om rapporters betydelse vid ansvarsmätning och det lämnas inte något svar på frågan om dessa mellanchefers rapportanvändning var begränsad eller obefintlig också i andra s.k. till vad-kategorier. Den frekventa förekomsten av denna ledningsstil motiverar författaren att explicit peka på behovet av ett mer systematiskt studium av denna empiriska företeelse;

"With the benefit of hindsight, the failure to investigate the full nature and scope of the Non-Accounting Style was most likely a mistake. It may well conclude the most interesting approaches to the use of accounting information and some of the more promising means for improving practise." *ibid*, sid 20.

I den forskningsfråga som formuleras i Dew & Gee (1973) görs en direkt referens till ickeanvändningen

"...is it possible ... the wide range of formally presented information produced in many companies ..., in practice, to be ignored by the managers - and if so, why?" *ibid*, sid 2.

De data som redovisas i denna studie ger empiriskt stöd åt antagandet att ickeanvändning är frekvent förekommande. Den viktigaste faktorn för att förklara förekomsten av ickeanvändningen anses vara att rapporter *kommer för sent* för att kunna utnyttjas i operativt verksamhet; "it was not longer a guide to effective actions" *ibid*. sid 46. Ytterligare ett antal mindre betydelsefull faktorer identifieras; bl.a. bristande påverkbarhet, för hög aggregeringsgrad, otillräcklig datakvalitet och att informationen presenteras på ett sätt som gör den svår att förstå (Dew & Gee, 1973). I den tredje av de fyra identifierade studierna står privata informationssystem; s.k. svarta böcker, i centrum för intresset (Clancy & Collins, 1977, 1979). Utgångspunkten tas i en hypotes om ett samband mellan rapportsystems funktionsduglighet och förekomst av svarta böcker och ickeanvändning tilldelas rollen av indikator på ett dåligt fungerande rapportsystem. En gemensam nämnare i de två senast kommenterade studierna är att de faktorer som antas kunna förklara förekomsten av ickeanvändning söks i rapportsystemet. Specifika egenskaper eller brist på egenskaper hos rapportsystemet antas kunna verka hindrande på rapportanvändning. Den sista av de fyra studierna är baserad på en genomgång av tidigare forskning om faktorer som kan antas verka "hindrande" på rapportanvändning och även här betonas egenskaper som rapportsystemet. Förutom rapportsystemet (= "the information made available")

kommenteras ytterligare två typer av faktorer som kan utgöra potentiella hinder (= impediments) för användning av rapporter.

"... The basic premise of this paper is that the use of management information is determined by the complex relationships between the information made available to the manager, the pressures imposed upon him by the organization in which he works, and the ways in which his brain receives and processes the information available" Mintzberg, 1975 sid 1.

Det kan noteras att Mintzberg i sin syftesformulering lovar att han skall förklara "the use of". Denna formulering borde rimligen innebära att han inte skulle ha begränsat sig till att tala om faktorer som verkar hindrande utan också faktorer som kan verka "främjande".

Den empiriska företeelse som ovan benämnts ickeanvändning framstår i den refererade litteraturen närmaste som en anomali, dvs. en företeelse som inte kan förklaras med tillgänglig teoribildning. Begreppsparet normal/anomali tillskrivs en särställning i samband med teoriutveckling;

"What happens on the average only covers the average case..... The average is intellectual uninteresting...it is almost sterile" Chambers, 1980 sid 172.

Anomalier däremot tillskrivs en potential för att generera ny kunskap "It is the anomalies that constitute a challenge to prevalent beliefs" Kuhn, 1962

Bil 1:2 Påverkansfaktorer

Bil 1:2.1 Inledning

Genom skrivningen "... vissa använder rapporter ofta sällan ... aldrig" i den ursprungliga observationen synliggörs en olikhet i en viss dimension av rapportanvändningen. Utgångspunkten för att förklara denna variabla dimension av rapportanvändning tas i denna studie i det intuitiva antagandet (Lazarfeld, 1959) att en eller flera företeelser utövar påverkan på rapportanvändningen; direkt eller indirekt. Dessa företeelser eller s.k. potentiella påverkansfaktorer antas kunna medverka till att förklara observerbara olikheter. Syftet med detta avsnitt är att ge en bred översikt över tidigare forskning om företeelser som ansetts kunna spela rollen av potentiella påverkansfaktorer för rapportanvändning. Urvalet av redovisad kunskap är starkt präglad av studiens gränsöverskridande ambition och den breda ansatsen motiveras av en föreställning att kunskapselement och teorifragment om en viss empirisk företeelse kompletterar snarare än konkurrerar; ett både/och snarare än antingen/eller. Bredd prioriteras på bekostnad av djup och i valet mellan att översiktligt orientera om en mångfald av potentiella påverkansfaktorer eller att ge en fördjupad redovisning inom ett fåtal områden, har det förra alternativet bedömts som mest ändamålsenligt. Med en strävan efter bredd i framställningen menas i detta sammanhang att så många olika typer av infallsvinklar som möjligt kommer att belysas. Ambitionen är att "ösa ur många källor" medan däremot förhållandevis lite kunskap kommer att "ösas upp" ur den enskilda källan. Med "källor" menas i detta sammanhang forskningsinriktningar baserade på skilda antaganden med avseende på ontologi och epistemologi. Studiens

explorativa karaktär och den eklektiska ansatsen får utgöra ursäkten för de brister i stringens som förekommer i såväl urval som den klassificering som görs i redovisningen nedan. Såväl struktur som urval är en preliminär karaktär - strukturen kommer i viss utsträckning att prövas i den empiriska studien.

I de tre inledande avsnitten fokuseras intresset mot forskning om påverkansfaktorer som kan ses som externa i förhållande till den enskilde rapportanvändaren. I det första avsnittet behandlas egenskaper hos den verksamhet i vilken aktören verkar och mot frågan i vad mån dessa egenskaper kan antas utgöra förutsättningar som utövar påverkan. I det andra avsnittet kommenteras egenskaper i organisationens styr- och kontrollsystem som ansetts utöva påverkan på utformning av rapportsystem och rapporter. Det tredje avsnittet ägnas åt påverkan som individer kan antas bli utsatta för genom sociala kontakter med andra organisationsmedlemmar. I det fjärde och avslutande avsnittet redovisas resultat från forskning som lyfter fram individegenskaper som betydelsefulla påverkansfaktorer. Mångfalden vad avser fundamentala utgångspunkter är minst lika stor i det avslutande som i de inledande avsnitten.

Bil 1:2.2 Verksamhet, omvärld mm

Verksamheten och dess teknologi

Verksamhetens *teknologi* (production technology) anses vara en faktor med stort förklaringsvärde när det gäller bl.a. utformning av rapportsystem (Woodward, 1965; Bruns & Waterhouse, 1975; Waterhouse & Tiessen, 1978; Macintosh, 1981). Teknologifaktorn har tilldelats skilda begreppsmässiga innehåll; ett alternativ baseras på "the resource conversion process" (Perrow, 1967) uttryckt enligt följande

".... the action that an individual performs on an object with or without the aid of tools or mechanical devices in order to make some change in that object" *ibid*, sid 195.

En teknologifaktor med detta innehåll anses kunna vara utgångspunkt för att identifiera behovet av information i en organisation. Med hjälp av formuleringen "...the number of exceptional cases search processes" *ibid*, sid 195f skapas förutsättningar för att härleda den mängd information som erfordras och behovet av tolkning eller graden av tvetydighet. Olika teknologier antas kunna existera sida vid sida i en organisation (Perrow, 1967). Med denna utgångspunkt har informationsbehovet i olika delar av en organisation studerats och bl.a. har olikheter mellan produktions- och marknadsavdelningarna med avseende på teknologi-förutsättningar ansetts leda till skilda krav på rapportsystemet:

"There is a strong relationship between the technology of a work unit and the amount and type of information participants require to perform effectively. Two aspects of departmental technologies are especially important Task variety is the frequency of unexpected and novel events The other dimension of technology concerns how individuals respond to problems that arise in the course of the day" Daft & Macintosh, 1978, sid 83f.

Teknologifaktorn anse också kunna utöva påverkan via verksamhetens karaktär i termer av

"...i.e. the orientation to decisions versus procedures and the degree of interdependence (till andra organisationsenheter, förf. anm.)" Ginzburg, 1980, sid 369 - 382.

Teknologifaktorn anses också kunna förklara olikheter i informationsbehov i termer av organisationshierarki; enheter som sysslar mer operativa frågor antas bäst kunna förstås med hjälp av teknologifaktorn medan enheter som sysslar med ledningsfrågor s.k. "managerial functions" bäst kan förstås med hjälp av andra omvärldsfaktorer (Hayes, 1977)

Omvärld och osäkerhet i omvärlden

Förutom organisationens verksamhet och teknologi antas också egenskaper i organisationens *omvärld* kunna utöva påverkan på utformning och användning av rapportsystem (Gordon & Miller, 1976; Waterhouse & Tiessen, 1978). Vid studier av omvärldsfaktorer tilldelas kravet på överensstämmelse - *the congruence hypothesis*, Mintzberg, 1979, en betydelsefull roll. Kriteriet innebär att det ställs krav på överensstämmelse mellan organisationens *situationsvariabler* och dess rapportsystem respektive användningen av rapporter från rapportsystemet

".... identify *specific aspects* of an accounting system which are associated with certain *defined circumstances* and demonstrate an *appropriate matching*" Otley, 1980, sid 413.

En lång rad olika aspekter anses kunna vara betydelsefulla för att uppnå den eftersträlvade överensstämmelsen. Vidare har vissa aktiviteter ansetts nödvändiga för att skapa de rimliga förutsättningarna. En översyn av organisationens struktur och system för ekonomiskt ansvar bör föregå utformningen av rapportsystemet (Vancil, 1973). På motsvarande sätt antas en översyn av organisationens finansiella strategi (Mouritsen, 1990) och företagets affärsstrategi (Porter, 1980 enligt Simons, 1990 sid 129) föregå utformningen. Bland övriga omvärldsfaktorer som ansetts kunna utöva påverkan på utformningen av rapportsystemet märks organisationens *konkurrenssituation* (Khandwalla, 1972), interna enheters möjlighet att visa lönsamhet (Otley, 1978); organisationens *resurs- och produktmarknad* (Östman, 1980) och dess *affärsstrategi* (Simons, 1987). Kritik har framförts mot detta synsätt (Otley, 1980) men den potential som kan anses ligga i synsättet har också betonats (Hopwood, 1989).

Osäkerhet i omvärlden antas spela en betydelsefull roll för val av organisationsstruktur. Möjligheten att hantera osäkerhet på marknaden antas öka om delar av marknaden genom vertikal integration inkorporeras i organisationen (Williamson, 1975). Den osäkerhet som chefer upplever att de möter i omvärlden anses direkt kunna påverka chefers beteende (Govindarajan, 1984) och antas också direkt kunna utöva påverkan på användningen av rapporter vid ansvarsmätning (Hayes, 1977). Denne författare anser sig vidare ha fått stöd för hypotesen att chefer som upplever sig möta stor osäkerhet i sin omvärld tenderar att i högre grad komplettera ansvarsmätning baserad på rapportdata med subjektiva värderingar.

Chefer som upplever sin omvärld som säker tenderar däremot att i högre grad förlita sig på formella rapportdata vid ansvarsmätningar. Dessa iakttagelser har också fått stöd av Hirst (1981) som pekar på att graden av osäkerhet förefaller vara avgörande för möjligheten att utnyttja rapportdata för bedömning och belöning av personal i samband med ansvarsmätning. En överensstämmelse mellan upplevd osäkerhet i omvärlden och bedömningsstil vid ansvarsmätning anses vara en betydelsefull förutsättning för hög organisatorisk effektivitet (Hopwood, 1973; Otley, 1978). Genom ett resonemang baserat på "uncertainty in environment and technology" och "impacted and asymmetrically distributed information" tillskrivs rapportsystemet en samordnande roll i kontexter som karakteriseras av osäkerhet (Tiessen & Waterhouse, 1983). Dessa författare uppmärksammar vidare att rapportsystem kan ha en stabiliserande roll i en organisation; en roll som tenderar att få en konserverande effekt. Denna tendens antas kunna medverka till att förklara varför rapportsystem tenderar att motstå förändringar i såväl omvärld som i teknologi och tenderar att motverka organisatorisk anpassning till en föränderlig omvärld (Hedberg & Jönson, 1978).

Osäkerheten har utpekats som den mest betydelsefulla omvärldsfaktorn och dess betydelse vid utformning av rapportsystemet anses inte kunna underskattas

"It is noteworthy that, of all the contingent variables proposed, one in particular stands out, namely unpredictability (variously referred to as uncertainty, non-routiness, dynamism etc.)" Otley 1980 sid 423.

Bland de många källor till osäkerhet i omvärlden som blivit uppmärksammade märks skeenden på organisationens resurs- och produktmarknader, inom teknologiutvecklingen och inom de andra dimensioner hos omvärlden som kan innebära potentiella hot mot företagets överlevnad:

"... it is the unpredictability of those factors that are important in determining organisational success that is crucial and these factors may well differ from organisation to organisation. Thus a general theoretical framework must identify the major factors causally related to organisational effectiveness and use the unpredictability as such factors as major contingent variables" Otley, 1980, sid 423.

Gränssnitt mellan organisation och omvärld

Begreppet organisation har i avsnitten ovan framstått som något förhållandevis oproblematiskt i betydelsen att organisationen ansetts vara väl avgränsad relativt sin omvärld. Kanske i termer av att bevaka gränsen för resurser (Pfeffer & Salancik, 1978) eller i termer av lagstiftarens företagsbegrepp (Westerlund & Sjöstrand, 1975). Föreställningen om ett oproblematiskt gränssnitt mellan organisation och omvärld har ifrågasatts via empiriska studier av begreppsparet köpare / säljare inom ramen för distributionsekonomisk teoribildning. Tvärtemot gängse antaganden har relationen mellan dessa parter i många fall kunnat karakteriseras som långsiktiga samarbetsrelationer med stora inslag av ömsesidigt förtroende (Johansson & Mattson, 1987). Dessa långsiktiga förtroendefulla relationer mellan köpare och säljare har

framstått som betydelsefulla för att förklara observerade skeenden inom detta teoriområde. Iakttagelserna har medverkat till uppkomsten av ett synsätt där organisationer "ses" i termer av nätverk t.ex. som industriella system (Johannison, 1988). Förekomsten av relationer av denna typ har förklarats i termer av ett ökat beroende mellan organisation och omvärld t.ex. via produktkomplexitet och den differentiering och specialisering (t.ex. genom legoarbeten) som differentieringen kan leda till. Transaktionskostnader och interpersonella relationer har också som nämnts som betydelsefulla faktorer. Genom att problematisera gränssnittet mellan en organisation och dess omvärld aktualiseras en rad föreställningar. Bland annat föreställningen att priset på en vara eller tjänst har ett högt signalvärde när det gäller transaktioner mellan organisation och omvärld respektive mellan enheter inom en organisation och att priset sammanfattar en mängd information (Lindkvist, 1993). Nätverkssynsättet har utövat visst inflytande på studiet av redovisningsteoretiska frågor. Bland annat har sociala nätverk baserade på långsiktiga förtroendefulla relationer identifierats i system som förväntats vara karakteriserade av konkurrens. Detta anses kunna påverka de antaganden på vilka studier av ansvarsmätning baseras (Swieringa & Weick, 1987). Influens från nätverkssynsättet kan också spåras i försök att komplettera traditionellt hierarkiskt inriktade i frågor om fördelning av ekonomiskt ansvar och utformning av rapporter (Hayes, 1977; Östman, 1980, 1993; Johansson & Östman, 1992)

Inom ramen för institutionell organisationsteori aktualiserar frågor om gränssnittet mellan organisationer / organisationsdelar och omvärlden och möjligheter till påverkan i form av reviröverskridande normer och värderingar. Extern användning av redovisningsdata och krav med utgångspunkt från det finansiella perspektivet anses skapa ett behov av långtgående överensstämmelse mellan externa regelsystem och rapportsystem (Johnson & Kaplan, 1987; Mellemvik et al., 1988). Denna påverkan tenderar snarare att vara orienterad mot hantering av ekonomiska överskott/underskott än mot den interna styrningens behov. Influenser från dessa regelverk har ansetts kunna utöva en negativ påverkan på rapportsystemens användbarhet i samband med intern ekonomisk styrning (Johnson & Kaplan, 1987). Normgivande organ på nationell eller internationell nivå (t.ex. FASB) har också nämnts som en betydelsefull extern influens med avseende på utformningen av rapportsystem. De processer i vilka normer skapas karakteriseras av motstridiga intressen; principerna tenderar härigenom att få karaktären av kompromisser (Watts & Zimmerman, 1978, 1979). Även praxis bland revisorer har (via t.ex. FAR och dess internationella motsvarigheter) ansetts kunna utöva inflytande på utformningen av rapportinnehåll (Mellemvik et al., 1988) även om karaktären på denna påverkan till viss del kan antas vara nationellt betingad (Brunsson & Olsen, 1990). Professionaliseringen av vissa yrkeskårer har också nämnts som en faktor som kan medverka i gränsöverskridande påverkan. Bland annat genom sociala normer och gemensamma värderingar som förmedlas via utbildning och inom ramen för sociala nätverk. Den professionalisering som sker bland ekonomer verksamma inom redovisningsområdet och bland personer som arbetar med utformning av rapportsystem s.k. systemdesigners anses också kunna medverka till att skapa viss konvergens (Boland, 1979; Burchell et al., 1980, Sjöholm, 1994)

Skilda kausalitetsantaganden

Vissa olikheter kan urskiljas i ovan kommenterad forskning med avseende på karaktären på den påverkan som impliceras. De redovisade iakttagelserna förefaller i vissa studier vara baserade på en föreställning om en direkt påverkan; en viss företeelse i omvärlden eller en egenskap i verksamheten antas utöva direkt påverkan på visst beteende (Hannan & Friedman, 1978; Aldrich, 1979). Denna föreställning söker sina teoretiska rötter i sociologisk teori där determinismen tillskrivs en helt överskuggande betydelse; kanske influerad av Durkheims studie av självmordets logik (Berger, 1963). I annan forskning förefaller iakttagelser vara baserade på ett antagande om indirekt påverkan. I ett första steg sker påverkan via individens perceptionsorgan och i ett andra steg sker påverkan genom den tolkning som individen gör av mottagna sinnesintryck. Olikheten mellan dessa två föreställningar uppmärksammas genom prefixet *perceived*; den studerade osäkerheten kvalificeras "perceived environmental uncertainty" (Lawrence & Lorsch, 1967, Perrow, 1967, Chenhall & Morris, 1986). I ytterligare annan forskning förefaller det varken vara fråga om en direkt påverkan eller en påverkan via den enskilde individens perception. Istället förefaller påverkan komma till stånd inom ramen för en föreställning där verkligheten bäst kan förstås i termer av en social konstruktion. I en strävan att förstå det sociala sammanhangen antas individer träffa "överenskommelser" t.ex. om en viss faktor utövar påverkan eller inte utövar påverkan. Förklaringar till organisationsmedlemmarnas uppfattning om påverkansfaktor bör enligt anhängare av denna föreställning sökas i dessa överenskommelser (Berger & Luckman, 1966; Weick, 1979; Smirich & Stubbart, 1985).

Frågan om individens frihet att handla har diskuterats ingående i tidigare forskning. Enligt ett (extrem-) alternativ antas individens handlande vara helt betingat av de sociala förutsättningar under vilka individen lever. Durkheims studie av självmord anses vara en typisk representant för detta betraktelsesätt (Berger, 1963). Intresset för kausalitet i termer av kontextuell och social påverkan dominerar i forskning där den sociala verklighetens karaktär av "fängelse" betonas. enligt andra synsätt antas individen ha en mer eller mindre oinskränkt makt över sina egna handlingar. Då individen antas ha ett stort mått av handlingsfrihet riktas intresset mot individens intentioner. Explicita redovisningar beträffande kausalitetsantaganden förekommer sällan i den ovan redovisade redovisningsforskning. I vissa studier med nära koppling till hermeneutisk forskning förekommer dock utsagor av typen "trosbekännelser".

Bil 1:2.3 Styr- o kontrollsystem

Organisatoriska processer och organisatoriska strukturer

En rad egenskaper hos organisationens styr- och kontrollsystem anses kunna utöva påverkan på utformningen av rapportsystemet och på användningen av rapporter (Bruns & Waterhouse, 1975; Hayes, 1977; Waterhouse & Tiessen, 1978; Macintosh,

1981; Macintosh & Daft, 1987). I redovisningen nedan görs en uppdelning i påverkan som emanerar ur organisatoriska processer respektive ur organisatoriska strukturer:

"A management control system consists of a process and a structure. The process is the set of actions that takes place, and the structure is the organizational arrangements and informations constructs that facilitate this process." Anthony & Dearden, 1976, sid 8.

Bland de organisatoriska processer som antas utöva påverkan på rapportanvändning spelar den årliga planerings- och uppföljningsprocessen en dominerande roll - budgetprocessen. Denna process anses i allmänhet vara uppbyggd av tre huvudmoment (Anthony, 1990); en inledande omvärldsorientering, (verksamhetsplanering) som följs av en detaljplanering i ekonomiska termer (budgetuppställandet). Under den följande genomförandeperioden görs ett antal periodiska uppföljningar (= budgetuppföljning), som tidsmässigt förväntas vara kopplade till distributionen av rapporter från ekonomidatasystemet (budgetuppföljningsrapporter). Formaliserade budgetprocesser utnyttjas allmänt som ett hjälpmedel i stora decentraliserade och teknologiskt avancerade företag (Bruns & Waterhouse, 1975). Budgetprocessen antas ge förutsättningar för påverkan av organisationsmedlemmars beteende i allmänhet och på rapportanvändningen i synnerhet (Merchant, 1985). Bland de motiv som nämnts märks

- att det i budgetuppställandet förekommer mer eller mindre tydliga moment av *målformulering*. De former under vilka dessa mål utarbetas antas också kunna vara betydelsefulla; bl.a. har begreppet *participation* (Argyris, 1952) betonats liksom förekomsten av moment av förhandling (Mouritsen, 1990)
- att budgeten kan fungera som ett hjälpmedel för att skapa uppslutning runt gemensamma mål (Burchell et al., 1980; Johansson & Östman, 1992)
- att budgetprocessen utnyttjas för resursfördelning; vilket antas skapa dynamik men också är en potentiell källa till konflikter (Birnberg & Nath, 1967)
- att det förekommer moment av samordning mellan organisationens olika delar (Galbraith, 1973, 1977)
- det förekommer också kritiska utsagor där budgetens betydelse med avseende på beteendeeffekter blivit starkt ifrågasatt (Wallander, 1979).

Vid sidan av budgetprocessen existerar en rad andra organisatoriska processer som ägnats intresse i tidigare forskning; bland dessa märks processer för *ansvarsmätning* (Hopwood, 1973; Otley, 1978); processer för *löpande samordning* genom bl.a. hantering av *interntransaktioner* (Williamson 1975); processer för genomförandet av den planerade verksamheten s.k. operativ verksamhet (Anthony, 1965 / 1990); samt processer som är avsedda att hantera organisationens relationer till omvärlden (Williamson 1975). De två förstnämnda processerna anses kunna utöva en mycket stor påverkan på rapportanvändningen, medan de två senare ansetts ha en mer begränsad betydelse (Östman, 1973, 1977; Simons, 1990). Ansvarsmätning har nämnts som den mest betydelsefulla processen för att åstadkomma en effektiv ekonomisk styrning (Ijiri, 1975, Vancil, 1979) och användningen av rapporter i samband med ansvarsmätning har penetrerats ingående. Begreppet *ledningsstil* har lanserats (Hopwood, 1973) och denne författare argumenterar för behovet av en djupare

förståelse för rapportanvändning i samband med ansvarsmätning. Han hävdar vidare att empiriska data tyder på att ansvarsmätning inte bara omfattar mätning av ekonomiskt ansvar i termer av redovisningsmått. Vid ansvarsmätning beaktas både beteende och prestationer av olika slag och ansvarsmätningen tenderar därmed att få karaktären av en ständigt pågående process där signaler av olika slag utnyttjas (Hayes, 1977; Ouchi, 1977, 1979; Otley, 1987; Anthony, 1990)

Förbättrade förutsättningar för interna informationsflöden har ansetts vara ett motiv för att välja en organisationsstruktur med differentiering och specialisering av verksamheten (Williamson, 1975). Beroenden mellan olika enheter i en organisation skapas genom differentiering / specialisering - *interdependencies*, Thomson, 1967. Dessa beroenden och de former för samordning som utnyttjas - *modes of organisational integration and coordination*, Hopwood, 1979, anses vara betydelsefulla förutsättningarna för informationsflödet mellan enheterna och antas kunna fungera som faktorer som påverkar såväl utformning av rapportsystem som rapportanvändning (Galbraith, 1973; Otley, 1978; Vancil, 1979; Hopwood, 1979; Ewing, 1992).

En differentiering av organisationsstruktur i horisontell led en *funktionsindelning* skapar olikheter i karaktären inom respektive delverksamhet och kan utöva påverkan på rapportanvändning. Denna påverkan härleds dels till informationsbehov i funktionsspecifika termer (Gordon & Miller, 1976; Macintosh, 1981; Macintosh & Daft, 1987) dels till olikheter i funktioners beroende av kontakter med omvärlden (Hayes, 1977). Användning av rapportsystem för ekonomisk styrning antas primärt förekomma i stora företag (Merchant, 1981) därför har även *företagets storlek* (räknat i antal anställda) nämnts i detta sammanhang (Burns & Waterhouse, 1976). Den *hierarkiska* strukturens betydelse för rapportanvändningen har tidigare påpekats (Östman, 1973; Hopwood, 1979) och baserat på empiriska studier där rapportanvändning på olika organisationsnivåer jämförts har bl.a. följande iakttagelser gjorts

- chefer på mellannivån är sannolikt de största användarna av rapporter (Simon, 1977)
- rapportanvändningen är högre bland chefer på mellannivån än bland chefer på företagsledningsnivå (Simon, 1977)
- rapportanvändning är högre bland chefer på mellannivån än bland chefer på låg nivå (Östman, 1973)
- i viss omfattning är organisationsmedlemmarna själva medvetna om dessa olikheter i användningsfrekvens (Otley, 1987)

De administrativa rutinerna i en organisation anses vara ett uttryck för ett samband mellan maktfördelningen i organisationen och rapportsystemet "makt lagras i rutinerna" Sjöstrand, 1985, sid 262. Utformningen av ett nytt rapportsystem antas kunna förändra existerande maktfördelningen och varje försök att förändra en rutin kan väcka upp den konflikt som bilagts i rutinen (Nelson & Winter, 1982). Rapportsystemet antas under vissa betingelser få karaktären av en kompromiss i makttermer (Markus & Pfeffer, 1983). Enligt ett synsätt där maktens betydelse betonas anses blir det angeläget med en överensstämmelse mellan å ena sidan organisationens system för fördelningen av *ansvar och makt* och formerna för

samordning av verksamhet och rapportsystemet å andra sidan (Waterhouse & Tiessen, 1978; Macintosh & Daft, 1987). Samband av detta slag har pekats ut som en av förklaringarna till att rapportsystem tenderar att vara förhållandevis stabila över tiden (Tiessen & Waterhouse, 1983).

Ekonomidatasystemets uppgifter och några skolbildningar

Den primära uppgiften för ekonomidatasystem anses ursprungligen ha varit begränsad till bearbetning av redovisningsdata i syfte att tillgodose företagets externa uppgiftsskyldighet; idag är emellertid uppgiftsstrukturen utvidgad (Samuelson, 1990). Förändringar i rapportsystems uppgiftsstruktur kan diskuteras i termer av delsystem och den första utvidgningen innebar en differentiering i delsystem för extern respektive intern redovisning. Ett successivt ökat intresse för användning av redovisningsdata i den interna verksamheten har motiverat ytterligare utvidgning genom bl.a. delsystem för budget, för produktkostnadsredovisning och för redovisning (Samuelson, 1990). Diskussioner om rapportsystemets uppgift har tydliggjort dess uppgift som en komponent i ett integrerat system för företagets styrning och kontroll

"Thus the AIS (ekonomidatasystemet, förf. anm.) must be seen as part of a wider management information system itself part of a management planning and control system and all of which are but part of an overall organisation control package." Otley 1980, sid 421.

Begrepps- och teoribildning runt rapporter och rapportsystem har över tiden utvecklats i några olika riktningar och en tendens att diskutera rapportsystemens uppgift i termer av delsystem kan ses som ett inslag i denna differentiering. Differentieringen kan illustreras med begreppspar som extern redovisning (financial accounting) respektive intern redovisning (ekonomisk styrning; management accounting) och mätorienterad respektive beteendeorienterad. Differentieringen har också medverkat till uppkomsten av mer eller mindre avgränsade forskningsinriktningar. Detta är speciellt tydlig när det gäller forskning med inriktning mot extern användning respektive intern användning där en distansering av teoribildningen successivt åstadkommits. Enstaka försök har gjorts för att integrera de två områdena till en sammanhållen teoribildning (Johansson & Östman, 1992). Teoribildning runt företagens lokal ekonomi (Gröjer, 1980; Grönlund & Jönsson, 1989; Solli, 1991) kan ses som ett annat exempel på sådan differentiering. Dynamiken bakom denna tendens till differentiering har förklarats på olika sätt; en ökad medvetenhet om den betydelse som kan tillskrivas redovisningen med avseende på organisatoriska och social sammanhang har nämnts (Hopwood, 1989).

Den totala kunskapen om den s.k. design-aspekten är betydande. Mångfalden av antaganden, synsätt och utgångspunkter har emellertid medverkat till att kunskapen snarast har karaktären av teorifragment och någon sammanhållen teori beträffande utformning av rapporter och rapportsystem anses inte existera (Östman, 1980; Burchell, et al., 1980) Några olika synsätt kan urskiljas när det gäller utformning av rapportsystem. Enligt ett synsätt anses rapportsystemets primära uppgift vara att på ett korrekt sätt avbilda den bakomliggande verksamheten. Vid utformning av

rapportsystem (och därmed av rapporter) skall någon hänsyn inte tas till rapportanvändning och dess eventuella effekter. Effektivitetskriteriet vid utformning är uttryckta i termer av informationshantering (Simon, 1977), t.ex. i termer av att reportsystemet betraktas som effektivt då enhetens "information processing capacity" matchar enhetens "information processing requirements" (Galbraith, 1973, 1977). En rad schema över reportsystem har utvecklats inom ramen för denna inriktning. Ett av dessa (Galbraith, 1973) bygger på dimensionerna *Scope* och *Timing*. Dimensionen "Scope" beaktar om informationen är *global* dvs. "collected by some formalized and central collection at a centralized decision point or at dispersed decision points" (ibid, sid 36) medan *local* beaktar om informationen skapas genom "informal data collection at dispersed points in the organization and then used at these points" (ibid. sid 36). I ett annat schema (Ginzberg, 1980) betonas sambandet mellan reportsystemets utformning och de organisatoriska processer som reportsystemet avser att stödja. Reportsystem som primärt syftar till att stödja etablerade organisatoriska procedurer som t.ex. budgetuppföljning benämns *procedural* informationssystem och reportsystem som är konstruerade för att stödja beslutsfattande i mindre välstrukturerade sammanhang benämns *decisional* informationssystem. (Om de två ovan kommenterade schema utnyttjas för de reportsystem som studeras i denna studie skulle de kunna karakteriseras som *global* och som *procedural*).

Enligt ett annat synsätt skall rapportanvändningens effekter stå i centrum för intresset vid utformning av reportsystem och rapporter. Den påverkan som rapportens informationsinnehåll förväntas kunna utöva på rapportanvändarens beteende bör betonas. Ett reportsystems effektiviteten värderas mot bakgrund av de effekter som erhålls och rapportinnehållet skall väljas på ett sådant sätt att det medverkar till ökad organisatorisk effektivitet (Östman, 1980).

Kan rapporters informationsinnehåll antas vara värdemässigt neutral? Det finns olika uppfattningar i denna fråga (Mouritsen, 1990) och enligt ett synsätt som benämns "Critical Accounting Theory" tillskrivs frågan om objektivitet i redovisningsdata en central betydelse (Chua, 1986a; Chua et al, 1989). Kritik riktas mot att reportsystemens informationsinnehåll utnyttjas för att genom manipulation uppnå specifika syften (Hunt & Hogler, 1990). Företagsledningen anses utnyttja dessa möjligheter till manipulation och som exempel anförs bl.a. "the income smoothing hypothesis" Gordon, 1964. Det effektivitetsbegrepp som enligt detta synsätt bör prioriteras vid utformning av reportsystem är förknippat med emancipatoriska strävanden.

Ekonomidatasystemets informationsinnehåll

Organisationens reportsystem för ekonomisk redovisning (= ekonomidatasystemet) står i centrum för intresse inom redovisningsforskning "... själva basen i" Östman, 1980, sid 20. Egenskaper hos reportsystemet som anses kunna utöva påverkan på användningen av rapporter har förts samman till två huvudgrupper; rapporternas informationsinnehåll (= redovisningsmått) och den tekniska lösning som valts för insamling, bearbetning och presentation av informationen.

Ekonomidatasystemens informationsinnehåll syftar till att avbilda "... kvantifierade inre effekter av ett företags verksamhet" Östman, 1980, sid 20 och utformningen är bl.a. styrd genom regler för datafångst, kodifiering etc.". Den ekonomiska redovisningen sker i termer av aktiviteter och/eller objekt och informationsinnehållet görs tillgängligt för användning i monetära termer (Samuelson, 1990). Följande femton år gamla karakteristik av ett ekonomidatasystem framstår fortfarande som relativt aktuell:

"A traditional type of MAS (= ekonomidatasystem, förf. anm.) information is generally historical, quantitative, expressed mostly in monetary terms, and this type of information is narrow in scope. Moreover, such information is generally supplied by the system at fixed intervals as monthly or quarterly. ..." Amey, 1979, sid 247

Bland de förutsättningar och syften som ansetts betydelsefulla att beakta vid utformning av ett rapportsystems informationsinnehåll märks:

- att informationsinnehållet skall utformas utan hänsyn till användningsaspekten (Galbraith, 1973)
- att informationsinnehållet primärt skall stödja framtida beslutsfattande (Simon, 1977; Baiman, 1982)
- att informationsinnehållet primärt skall vara anpassat till en effektiv ansvarsmätning (Ijiri, 1975; Tiessen & Waterhouse, 1983)
- att informationsinnehållet primärt skall vara anpassat till rapportanvändarens uppgift (Östman, 1980)
- att informationsinnehållet primärt skall vara anpassat till den situation i vilken användningen är tänkt att ske (Daft & Macintosh, 1978)
- att informationsinnehållet primärt skall stödja effektivt lärande (Argyris, 1989)
- att informationsinnehållet primärt skall vara anpassat till den enskilde rapportanvändarens sätt att använda information - *beslutsstil*, Driver & Mock. 1975; Boland, 1979.

Dessa i någon mån motstridiga utsagor stöder påståenden om det inte existerar någon allmänt accepterad teori för utformning av rapporter, i termer av det urval av redovisningsmått som en rapport till viss befattningshavare bör innehålla (Östman, 1980).

Det tidigare omnämnda överensstämmelse- eller matchingskriteriet anses via begreppet *påverkbarhet*, Shillinglaw, 1972 spela en dominerande roll vid utformning av innehållet av en viss rapport avsedd för viss rapportanvändare.

Påverkbarhetskriteriet innebär att rapportmottagarens ansvar tas som utgångspunkt för utformningen av rapportens innehåll; rapportinnehållet skall motsvara den verksamhet som han enligt gällande ansvarsfördelning skall kunna påverka (Vancil, 1973).

Empiriskt baserade iakttagelser tyder på att avsteg från påverkbarhetsprincipen tenderar att leda till att rapportmottagaren fäster mindre betydelse vid rapporten och att rapportanvändningen tenderar att minska. Det starka betonandet av påverkbarhetskriteriet har ifrågasatts och ett behov av att styra rapportmottagarens uppmärksamhet mot samverkande organisationsenheter i produktionsflödet har lyfts fram (Östman, 1980, Ewing, 1992). Restriktioner i tillgänglighet till information som

följer med tillämpning av påverkbarhetskriteriet kan verka hindrande på möjligheten till lärande i samband med rapportanvändning (Argyris, 1990). Alternativa kriterier har diskuterats och bl.a. har förslag presenterats där befattningens *uppgift* ansetts kunna vara en bättre utgångspunkt vid utformningen av rapporter (Östman, 1980; Sjöholm, 1994).

Mot bakgrund av den skisserade mångfalden förefaller det rimligt att förvänta att stora olikheter skall träda fram vid jämförelser mellan enskilda organisationers rapportsystem. Resultat från ett flertal empiriska studier tyder emellertid på att förvånansvärt få och små olikheter kan urskiljas vid sådana jämförelser; inte minst vad gäller systemens informationsinnehåll (Daft & Macintosh, 1978; Tiessen & Waterhouse, 1983, Johnson & Kaplan, 1987) även benägenheten att göra förändringar förefaller vara begränsad

"... there are many similarities in the content and use of MAS across organisations and that MAS are relatively stable through time rather than highly changeable" Tiessen & Waterhouse, 1983 sid 254.

Det har också framförts förslag om att utvidga informationsinnehållet i ekonomidatasystem; bl.a. att rapportsystemen borde inkludera "non-financial data" (Gordon & Miller, 1976). Förslag om att organisationer borde överväga möjligheten av arbeta med parallella system anpassade till de skilda uppgifterna förekommer (Hedberg & Jönsson, 1978; Johnson & Kaplan, 1987). I detta sammanhang betonas ekonomidatasystemet roll som en komponent i ett tänkt mer allomfattande informationssystem. Ett sådant tänkt informationssystem inkluderar all information som hanteras i ett visst företag, dvs. såväl information som bearbetas i företagets datoriserade rapportsystem som information som existerar i former som inte kan hanteras av datorer - *Theory of Information Systems*, Langefors, 1963. Följande formulering kan tjäna som illustration av denna typ av synsätt:

"In this study, a dynamic type of MAS (Management Information Systems, förf. anm.) information... such information possesses four basic characteristics which are; broadness in scope, availability on time, aggregation and integration MAS information which may be economic or noneconomic, quantitative or nonquantitative; which may provide estimates of the likelihood of future events occurring, and which may relate to an organization's internal and external environment" Mia, 1989, sid 3.

Ekonomidatasystemets tekniska lösning

Tekniska lösningar för rapportsystemet diskuteras nedan i termer av *lokalisering, tillgänglighet* och *applikationsprogram*. Ursprungligen var organisationers ekonomidatasystem lokaliserade till en centralt placerad s.k. stordator och i de flesta fall baserades organisationens hela databehandling på denna dator. Successivt förändrades detta mönster (åtminstone i större företag) genom att den teknologiska utvecklingen gjorde det möjligt att utlokalisera datorkraft till olika delar av organisationen. Genom lansering av persondatorer fick denna utlokalisering en nästan explosionsartad karaktär runt 1990. Ursprungligen var tillgången till rapportsystemets

informationsinnehåll begränsad till utskrift på papper, s.k. datalistor. Successivt skapades nya möjligheter för snabb tillgång till information genom terminaler. Ekonomidatasystemet var ursprungligen en sammanhållen applikation och indata till systemet hanterades i en separat registreringsrutin. En utvidgad datorisering av organisationens administrativa rutiner leder till gemensamma behov av viss data och därmed ett behov av att undvika dubbelregistrering av data. Den tekniska utvecklingen har möjliggjort att organisationens olika rapportsystem kan integreras i komplexa nätverk där data utväxlas mellan rapportsystem. Ekonomidatasystemet har härigenom blivit sammanfogat med för- och eftersystem i ett mer eller mindre svårtillgängligt nätverk; inte sällan utspritt över ett antal fysiskt åtskilda datorer. Förändringar i termer av lokalisering och tillgänglighet motiveras i hög grad med kostnadsskäl men de förändrade förutsättningarna förväntas också kunna ha en positiv påverkan på användningen.

Utformningsprocessen, dvs. de skeenden i vilka rapportsystem skapas, har ansetts vara värda att penetrera, inte minst med avseende på vem som formulerar kraven på datorsystemets funktionsätt, hur inflytandet i processen utövas, hur de olika parterna samverkar (Östman, 1973). Processen får sin karaktär genom att olika intressentgrupper är engagerade. Bland dessa märks representanter för företagsledning, de befattningshavare på olika nivåer i organisationen som förväntas bli de framtida användarna av rapporterna (Östman, 1973) samt *systemutformare* (systems designers) dvs. den grupp informations- och datorexpert som utför det konkreta utformningsarbetet. Dessa systemutformare har tillskrivits en central roll (Brunsson & Olsen, 1993) bl.a. med avseende på den människouppfattning som de ger uttryck för (Caplan, 1966) och det sätt på vilket de ser på kausalitet och tvetydighet (Boland, 1979).

Gränsen för rapporternas informationsinnehåll sätts av den datafångst på vilken rapportsystemet baseras (Burchell et al, 1980). En viss inflexibilitet präglar benägenheten att göra förändringar i organisationens system med avseende på datafångst (Östman, 1973). Företeelser som utsätts för regelbunden mätning tenderar att bli speciellt uppmärksammade. Detta iakttagelser i kombination med den ovan påtalade stabiliteten medverkar till att uppmärksamma frågor runt *valet av mätpunkter* (Östman, 1973; Burchell et al, 1980; Otley, 1987).

Den tidsmässiga eftersläpning som förknippas med tillgänglighet hos rapportdata anses vara en följd av bl.a. rapportperiodiciteten. Denna faktor anses vara en utformningsparameter som kan spela rollen av potentiell påverkansfaktor och betydelsen av att reducera rapportperiodiciteten betonas (Shillinglaw, 1967; Dearden, 1972). Den tidsmässiga eftersläpningen har pekats ut som den främsta anledningen till ickeanvändning av rapporter (Dew & Gee, 1973). En tendens att anta att det generellt föreligger ett behov av *snabba rapporter* kan urskiljas i tidigare forskning. Den dominerande betydelse som tillskrivits behovet av snabba rapporter har emellertid inte stått oemotsagt. Det har sålunda hävdats att andra informationskanaler än rapporter står till rapportmottagares förfogande och att rapportmottagares ofta förefaller ha fått tillgång till information om - åtminstone vissa - händelser långt före rapporten blir tillgänglig (Anthony, 1990). De datoriserade rapportsystemen producerar stora

mängder information; så stora mängder att rapportmottagare inte alltid anses kunna hantera dem; *information overload*, Mintzberg, 1973. Detta antagande har fått visst empirisk stöd; mycket detaljer och aggregeringar i rapporterna tenderar att göra informationen mer svårtillgänglig (Östman, 1973; Dew & Gee, 1973; Mintzberg, 1975). Betydelsen av att den information som redovisas i rapporterna skall vara korrekt och att rapporterna skall ha *hög datakvalitet* har betonats. Kravet anses framförallt betydelsefullt då rapportdata används i samband med ansvarsmätning (Ijiri, 1975). Med "korrekt" menas i allmänhet att data är i överensstämmelse med de regler som organisationens redovisningsmodell föreskriver (Ijiri, 1975). Empiriska iakttagelser antyder dels att de högt ställda kraven på datakvalitet i rapportsystem långt ifrån alltid är uppfyllda och dels att rapportmottagarna i allmänhet är fullt medvetna om detta. (Dew & Gee, 1973; Mintzberg, 1975; Johnson & Kaplan; 1987; Anthony, 1990) "... The information was considered to be inaccurate..." Dew & Gee, 1973, sid 47. Antagandet att brister i datakvaliteten kan utöva direkt påverkan på rapportmottagares beteende har fått visst empiriskt stöd och förekomsten av svarta böcker har förknippats med låg datakvalitet (Neergaard & Mouritsen, 1984).

Antaganden om organisatorisk effektivitet

De forskningsresultat som redovisats ovan har till helt övervägande del genererats inom ramen för ett synsätt där den organisatoriska effektiviteten står i centrum för intresset, *the Managerial Perspective*. Organisationer och organisationsmedlemmar antas enligt detta synsätt vara påverkbara och företrädare för organisationens ledning antas genom olika åtgärder och med utnyttjande av olika hjälpmedel kunna styra de skeenden som konstituerar organisationens verksamhet. "A perspective of managerial choice" Child, 1972. Ett viktigt motiv för forskning är att generera kunskap som kan utnyttjas för att göra företag effektivare och lönsammare (Chua, 1986). De antaganden som görs med avseende på den organisatoriska effektiviteten (i termer av t.ex. lönsamhet eller till något annan uttryck för den organisatoriska effektiviteten) och beträffande sambandet mellan den studerade företeelsen och den organisatoriska effektiviteten presenteras långt ifrån alltid. Den organisatoriska effektiviteten tenderar snarast att framstå som en ledstjärna i ett fjärran töcken (Otley, 1980; 1987). En möjlig förklaring är att forskningen implicerar en tvåstegshypotes och att intresset begränsas till det första steget i denna hypotes. En alternativ, eller kanske kompletterande, förklaring är att rapportsystemet och de övriga komponenterna i organisationens styr- och kontrollsystem kompletterar varandra. De utgör tillsammans en integrerad helhet och svårigheten att isolera effekten av ett enskilt hjälpmedel är stor (Otley, 1980; Tiessen & Waterhouse, 1983).

Svårigheterna att precisera en modell över sambandet mellan utformning av rapportsystem och organisatorisk effektivitet har motiverat att en rad alternativa effektivitetskriterier (= substitut?) lanserats. Ett exempel är att de vinster som rapportsystemet förväntas möjliggöra skall vara större än de kostnader som investeras (Demski, 1980). Möjligheten att i praktisk verksamhet utnyttja detta kriterium anses vara begränsad (Samuelson, 1990). De kriterier som kommer till användning i praktisk

verksamhet har sammanfattats enligt följande; effektkriteriet, utbildningskriterier, mätsystemkriteriet och brukarkriteriet (Johansson & Östman, 1992).

Bil 1:2.4 Sociala kontakter

Sociala kontakter i vertikal och horisontell riktning

Relationen mellan chef och underställd står i centrum för intresset inom redovisningsforskning och de sociala kontakter som förekommer i denna relation har studerats ingående; inte minst i anslutning till användningen av rapporter (Argyris, 1952; Hofstede, 1967; Hopwood, 1973; Hayes, 1977; Otley, 1978). De två förstnämnda författarnas studier baseras på en hypotes om ett samband i två steg mellan *participation* och *organisatorisk effektivitet*. Participation i budgetprocessen antas leda till bättre social miljö och detta antas i sin tur leda till högre organisatorisk effektivitet. De två andra författarna arbetar också med en hypotes om ett samband i två steg mellan *ledningsstil* och *organisatorisk effektivitet*. Vissa typer av ledningsstil antas - givet vissa förutsättningar - kunna leda till bättre social miljö och detta antas i sin tur leda till högre organisatorisk effektivitet. Det första steget i dessa två hypoteser anses ha fått stöd i ett stort antal studier, men det har visat sig vara svårt att finna empiriskt stöd för det andra steget (Mouritsen, 1990). Intresset för vertikala relationer och tendensen att i redovisningsforskning företrädesvis fokusera hierarkiska modeller kan antas emanera ur associationsrättsliga behov av att kunna isolera de ekonomiska effekter som skall relateras till viss organisationsenhet (och i förlängningen vad som skall beaktas respektive inte beaktas i organisationens resultat- och balansräkning). Även det frekvent utnyttjade s.k. påverkbarhetskriteriet antas söka sina rötter i detta behov.

Sociala kontakter i horisontell riktning; mellan t.ex. operativa chefer och ekonomerna vid organisationens ekonomifunktion har ansetts värda att studera i viss begränsad omfattning. Bl.a. har betydelsen av *analyshjälp* därvid betonats

"..... Assistance to the operating departments in current analyses of accounting information for score-card and attention-directing purposes. Participation in the use of accounting information for problem solving on a special-studies basis."

Simon, et al, 1954, sid 5.

Författarna manifesterar den stora betydelse som de tillskriver dessa sociala kontakter genom att lämna rekommendationer om formella organisatoriska lösningar som underlättar sådana kontakter

"Critical to the whole process of attention-directing is the centralization and decentralization of communications - the channels through which accounting information flows. In particular, there must be both *horizontal* channels through which accounting contacts are made, permitting a flow between the controller's department and Through careful attention to the design and operation of these channels, the controller's department can take steps to secure effective utilization of its services". *ibid*, sid 47f.

Ekonomichefens roll när det gäller att konstruera en sociala verklighet i en organisation har diskuterats (Morgan, 1988). Förvånansvärt liten uppmärksamhet har i

övrigt ägnats denna typ av kontakter och de potentiellt betydelsefulla möjligheter till påverkan som kan antas ligga fördold i sådana sociala kontakter (Mouritsen, 1990).

En organisationsstruktur där verksamhetsflöden delas upp i skilda ansvarsområden skapar behov av avvägningar mellan olika grader av *autonomi* men det skapas också behov av *samordning*. Verksamhetssamband mellan interna organisatoriska enheter kan vara av olika karaktär (Thomson, 1967); dessa olikheter i karaktären har ansetts vara av betydelse vid ansvarsmätning (Otley, 1978). Vid etableringen av ändamålsenliga organisatoriska *samordningsmekanismer* har det ansetts möjligt att lägga tyngdpunkten på olika sätt; på central samordning (vilket antas leda till att rapportsystemet tilldelas en betydelsefull roll) eller på direkta sociala kontakter mellan operativa chefer (Galbraith, 1973, 1977; Vancil, 1979). Det senare alternativet kan baseras på lösningar med större eller mindre inslag av *förhandling* (Watson & Baumler, 1968; Williamson, 1975). De lösningar som valts för planering och samordning mellan enheter och för resursfördelning mellan enheter utgör också förutsättningar för sociala kontakter mellan operativt ansvariga chefer (Steward, 1967, 1976, 1982). Behovet av att samtidigt beakta autonomi och samordning vid utformning av redovisningsmått har diskuterats i termer av pre- och postaktiviteter (Östman, 1980). Vid utformning av resultatmodeller för organisationer där fysiska verksamhets- och resursflöden delats upp i organisatoriska enheter med viss autonomi aktualiseras svårigheter (Ewing, 1992). Organisationsmodeller som bygger på delat ekonomiska ansvaret av typen matrisorganisation tenderar att bli svåra att realisera; mätning av delat ekonomiskt ansvar är kanske bland de eviga frågorna inom redovisningsområdet (Edgren et al., 1983). De konkreta förutsättningarna för sociala kontakter sällan ägnas något intresse. Vilken betydelse spelar t.ex. de konkreta förutsättningarna med avseende på när, var och hur kontakterna kommer till stånd? Hur ter sig struktur och innehåll i ledningsgruppsmöten? Detta är exempel på frågor som ansetts vara motiverade att ställa - men som inte anses ha blivit besvarade (Boland, 1979)

Roller, förväntningar, nätverk m.m.

Fysisk närhet och de ökade möjligheter till sociala kontakter som därigenom skapas anses kunna medverka till att förklara uppkomsten av informella organisationer; i termer av t.ex. kåranda, Simon, 1971. Tåta kontakter mellan medlemmar i en arbetsgrupp tenderar att leda till att medlemmarnas värderingar konvergerar och till uppkomsten av gemensamma värderingar; *shared beliefs*, Thomson, 1967. Gemensamma föreställningar och gemensamma värderingar antas vara en förutsättning för *sociala nätverk* (Carlson, 1951; Mintzberg, 1973; Steward, 1967, 1976) och karaktären på samspelet mellan individerna i en organisation anses kunna spela rollen som bestämningsfaktor för användningen av redovisningsdata; *corporate culture*, Hopwood, 1979.

Att individer genom sociala kontakter med andra individer utsätts för påverkan är en inom socialpsykologisk teoribildning allmänt accepterad föreställning. Flertal centrala begrepp i sådan forskning t.ex. *sociala normer*, *social ordning*, *social handling* baseras på antagandet att en ömsesidig påverkan mellan individer är en

fundamental förutsättning för all organiserad verksamhet (Österberg, 1978). *Roll-*begreppet är en mångfacetterat företeelse och det innehåll som tilldelas begreppet tenderar att vara influerat av respektive forskares föreställningsram. Vissa författare betraktar rollen som en koppling mellan struktur och beteende - "... make it tick ..." Simon et al., 1954. I annan teoribildning lyfts de förväntningar fram som riktas mot en individ i en viss befattning och förmedlandet av *förväntningar* tillskrivits stor betydelse. Vid löpande sociala kontakter antas ömsesidiga förväntningar bli utvecklade och förväntningarna antas leda till att parternas beteende till viss del blir möjligt att förutse. Vissa förväntningar tenderar att bli sociala normer; ju mer väsentlig som kontakten uppfattas desto mer tvingande antas den sociala normen bli. Förväntningsbegreppet anses representera såväl "föreställningar om interaktion mellan individer" som "individens upplevelse av den egna situationen" och "individens beteende i en viss situation" (Sjöstrand, 1973, sid 82). De tre momenten antas kunna bli integrerade genom distinktionen latent / manifest och det observerbara roll-beteendet framstår härigenom som en manifestation av såväl egna och andras förväntningar som egna upplevelser (Sjöstrand, 1973). De sociala kontakternas betydelse antas inte vara begränsat till uppkomsten av likartade beteenden och gemensamma värderingar; kontakterna antas också kunna medverka till konvergens med avseende på sociala innebörder (Weber, 1922; Berger & Luckman, 1966). Begreppet *sense-making*, Weick, 1979 ges ett centralt utrymme i dessa diskussioner.

Enligt attributionsteorin (Heider, 1958) tenderar individer att göra tolkningar av andra individers beteende i termer av intentionalitet. Man tillskriver syften till andra individers beteende och försöka frilägga dessa syften. Teorin syftar enligt sin upphovsman till att

".. discover the rules we use the errors we make when we attempt to interpret behavior ..." Heider, 1958

Denna tendens att "konstruera" kausalitet i sociala sammanhang antas botten i individens försök att eliminera osäkerhet i interpersonella sammanhang.

".... we interpret the events as being caused by particular parts of the relatively stable environment" Heider, 1958, sid 297.

Enligt empiriska studier tenderar individer att underskatta situationsfaktorernas betydelse och alltför lätt tillskriver ageranden till individfaktorer. Användning av rapporter har studerats med hjälp av attributionsteori och utgångspunkten har tagits i föreställningen att individen vid tolkning av rapportdata gör antaganden om den kausalitet som lett fram till ett visst utfall *causal attribution*, Birnberg et al, 1977; Shields, Birnberg & Frieze, 1981.

I sociala system där det kunde förväntas förekomma element av konkurrens om belöningar, karriär m.m. har s.k. sociala nätverken identifierats. Enligt empiriska iakttagelser förekommer det att konkurrensmomentet tonats ner till förmån för samverkan där ömsesidigt *förtroende* förefaller spela en betydelsefull roll (Swieringa & Weick, 1987). Begreppet förtroende anses även utifrån moralfilosofiska grunder kunna medverka till att skapa förutsättningar för att upprätthålla systematisk långvarig interaktion och gynna långt drivet samarbete. Tillförlitlig kommunikation och

uppfyllandet av givna löften antas vara en förutsättning för samarbete och antas medverka till att skapa en viss grad av förutsägbarhet rörande individers beteende "ur de sociala relevanta handlingarnas kaotiska möjlighet utkristalliseras ett socialt mönster, en ordning" Gustafsson, 1988, sid 68.

Begreppet förtroende diskuteras också som ett betydelsefullt inslag i relationen chef och underordnad i agentteoretiska sammanhang; inte minst i anslutning till behovet av kontrollmekanismer "... annars utlöses en rad tidsödande och energikrävande processer" Johansson & Östman, 1992, sid 44. Författarna pekar speciellt på sambandet mellan användningen av rapportdata och förtroende över tiden; och de noterar att övergången från ett tillstånd till ett annat ibland kan te sig dramatiskt.

Frekventa sociala kontakter anses kunna få konvergerande effekter med avseende på det *språk* som utnyttjas i de sociala kontakterna. Den mest lätt-identifierbara effekten av sådan språkutveckling kan urskiljas i vissa gemensamma termer. Redovisningsteoretisk begreppsbildning har lämnat bidrag till språkutvecklingen i kommersiella organisationer "... accounting referred to as the language of business...." Tomkins & Groves, 1983, sid 369. Effekter av mer långtgående slag anses också möjliga att urskilja; kanske främst representerat av ett gemensamt sätt att uppfatta vissa företeelser i den sociala världen; *visibility*, March, 1987. Sociala kontakter i samband med rapportanvändning förknippas inte bara med viss enhetlighet i ett språkbruk med bidrag från rapportsystemets termer, utan också med viss enhetlighet i mentala processer t.ex. genom att "*tala och tänka*" i termer av den kausalitet som impliceras i rapportsystemet (Morgan, 1988)

Begreppen makt och konflikt fick aktualitet genom att förekomsten av grupper med motstridiga intressen; *coalitions*, March, 1962 påvisades. Enligt synsätt där makt betonas tenderar organisationen att liknas vid en arena för maktutövning (Pfeffer, 1981; Pfeffer & Salancik, 1974). Betydelsen av att beakta sådana aspekter vid utformning av administrativa styr- och informationssystem betonades tidigt, men svårigheterna med att hantera dem har kommenterats (Watson & Baumler, 1968; Barif & Gailbraith, 1978).

"The obvious implication is that we need to know something about the conflict resolution process. In particular we would like to know how accounting data are or can be used in conflicting situation. It may be for example that accounting data are completely irrelevant or unimportant in the more difficult integrating situations. Alternatively we may find some accounting data useful and other less useful " Watson & Baumler, 1968, sid 472.

Bil 1:2.5 Individegenskaper

Några huvudinriktningar

Ovan kommenterade faktorer anses kunna spela rollen av potentiella påverkansfaktorer relativt rapportmottagares användning av rapporter. Givet det valda mottagarperspektivet (eller individ-) betraktas faktorerna som uttryck för kontextuell påverkan. I avsnittet nedan riktas intresset mot potentiella påverkansfaktorer som ansetts relaterbara till rapportmottagaren som individ. (Den osäkerhet som följer av

den eklektiska ansatsen med avseende på frågan om att relatera en viss faktor till individ eller till individens kontext kommer att diskuteras mer utförligt i avsnitt 5.2).

Det inledande avsnittet ägnas åt en introduktion av chefer på mellannivån; s.k. funktionschefer. När det gäller forskning om chefsarbete kan två huvudinriktningar urskiljas; *outward behaviour* respektive *inside view* (Isenberg, 1985). Den ackumulerade kunskapen inom den förra huvudinriktningen anses vara stor men helt otillräcklig när det gäller den senare (Isenberg, 1985). Forskning inom den förra huvudinriktningen baseras företrädesvis på studier av manifesta aspekter av chefers konkreta vardagliga sysselsättning; Carlson (1951) nämns ofta som förebild. Karakteristiska iakttagelser handlar bl.a. om den korta tid som avsätts till varje enskild aktivitet, den stora mängden sociala kontakter, och inte minst att muntlig kommunikation ofta föredras framför skriftlig (Mintzberg, 1973). Forskning bedriven inom den andra huvudinriktningen - "inside view" - karakteriseras av att intresset för manifesta aspekter av beteendet tonas ner till förmån för företeelser som inte är direkt observerbara

".. what senior managers spend their thinking time about, and how this resource allocation compares with the observations of discontinuous, spontaneous, and even frenetic behavior that have appeared in the literature" Isenberg, 1985, sid 4.

Den ackumulerade kunskapen om mentala processer hos chefer har successivt fördjupats inte minst via kognitivt orienterad forskning och bl.a. har sambandet information / beteende blivit belyst. Den nedan referade forskningen omfattar huvudsakligen studier av chefer; såväl på företagsledningsnivå som på mellannivån. Redovisade iakttagelser antyder att det kan urskiljas såväl stora likheter som stora olikheter (Kelsey, 1976; Shrivastva, 1983).

Chefer på mellannivån - s.k. funktionschefer

De *arbetsuppgifter* som kopplas till en viss befattning tillskrivs en central betydelse i Anthony's klassisk definition av begreppet Management Control. Arbetsuppgifter som antas vara karakteristiska för chefer på mellannivån ("Middle Management") skiljs ut från de arbetsuppgifter som antas vara karakteristiska för företagsledningen ("Top Management") respektive för arbetsledare ("Low Management") (Anthony, 1965). Rapportmottagarens användning av rapporter antas vara påverkad av rapportmottagarens befattning i organisationshierarkien och chefer på mellannivån antas vara de primära användarna av rapporter.

"There is no single, definite description of just what a management information system (= rapportsystem förf. anm.) is. The phrase has to be understood sociologically rather than technically..... The reports produced by such systems were frequently found useful by some executives in middle-management positions, but were of much less interest to top managers." Simon, 1977, sid 126 ff.

Antydningar om organisationsnivåns betydelse kan också hämtas ur följande

".... de ekonomiska rapporterna spelade en mycket liten roll för många sådana mottagare (= mottagare på låg nivå i företaget, förf. anm.) Östman, 1973, sid 228.

En differentiering av organisationsstrukturen i termer av funktioner skapar förutsättningar för de arbetsuppgifter som åvilar chefer på mellannivån. Funktionsindelning på nivå närmast under en företagsledning kan exempelvis klassificeras i:

"... dels några huvudområden för driftsaktiviteter som tillverkning och försäljning, dels centrala eller gemensamma aktiviteter som syftar till att stödja och styra driftsaktiviteterna genom planering och uppföljning från helhetens utgångspunkt." Östman, 1980 sid 17.

En differentiering i termer av funktioner har ansetts kunna påverka behovet av information och olika funktioner har ansetts kunna ställa olika krav på rapportsystemet (Daft & Macintosh, 1978).

Chefer på mellannivån bildar en ur många aspekter ytterst heterogen grupp. Bland annat kan stora olikheter urskiljas när det gäller de uppfattningar och förväntningar som den enskilde mellanchefer har om sin personliga framtid.

"The middle management group is the least homogeneous of the three (= tre stycken kategorier av befattningshavare, förf. anm.). It is composed of people of different backgrounds and social standing and with different past careers and future prospects. Some of its members are university graduates and other people with a good training on their way up to the top-management group, others are faithful old servants who have reached their present position in their firms after long an able service in some minor posts" Carlson, 1951, sid 58.

En organisation avbildas i vissa sammanhang som en pyramid, där pyramidens topp representerar företagsledningen med ett fåtal individer medan pyramidens bas representerar den stora mängden anställda. Mellancheferna antas förekomma strax under pyramidens topp (Simon, 1977). En fråga som väckt visst intresse gäller pyramidens framtida form. Frågan var speciellt aktuell i slutet av 1950-talet då den begynnande datoriseringens framtida konsekvenser diskuterades livligt; skulle antalet chefer på mellannivån minska eller öka? Följande citat kan ses som representativt för den tidens förväntningar.

"There will be many fewer middle managers, and most of those who remain are likely to be routine technicians rather than thinkers" Leavitt - Whisler, 1958, sid 44

Denna cirka 40 år gamla spådom förefaller inte ha infriats vare sig vad avser antal eller arbetsuppgifter. Enligt vissa (cirka femton år gamla) iakttagelser har andelen befattningshavare på mellanchefernivån inte förändrats och arbetsuppgifterna förefaller innehålla stora moment av ledarskap och snarare mer av "tänkare" än av "rutintekniker" (Simon, 1977; Steward, 1982).

Arbetsvanor

Carlson (1951) inleds med konstaterandet att management forskningen är omfattande men att kunskapen om vad en företagsledare "faktiskt" gör är begränsad. På basis av denna problembeskrivning studerar författaren ett antal företagsledare med avseende på fem manifesta dimensioner; (1) Place of work, (2) Contacts with persons and

institutions, (3) Techniques of communications, (4) Nature of question handled och (5) Kind of action. Denna studie betraktas som klassisk i den mening att den ses som inledningen på en forskningsinriktning som karakteriseras av att den utgår från ett individperspektiv och att den i hög utsträckning baseras på manifesta dimensioner av individens arbetsvanor (Carlsson, 1991).

Den genererade kunskapen ger en utförlig belysning av observerbara dimensioner av chefers arbetsvanor. Frekventa hänvisningar till dessa iakttagelser återfinns i senare forskning och det förefaller vara en allmänt accepterad föreställning att företagsledares arbetsvanor karakteriseras av frenetiskt arbetstakt, direkta sociala kontakter och preferenser för verbal kommunikation. Kunskapen om chefers arbetsvanor har successivt kompletterats genom omfattande empiriska studier (Steward, 1967, 1976, 1982; Forsblad, 1980). Stora likheter men också stora olikheter i enskilda chefers arbetsvanor har noterats. Bland förklaringarna till olikheter märks bl.a. antagandet att enskilda chefer ofta har ett förhållandevis stort handlingsutrymme och att de utnyttjar detta utrymme i enlighet med tolkningar som de gör av sin situation (Steward, 1982). En övergripande hypotes har formulerats med innebörden att variationer i chefsarbetet kan förklaras genom en:

"... contingency theory comprising four sets of variables - environmental variables, including characteristics of the milieu, the industry, and the organization; job variables, including the level in the organization and the function supervised; person variables including the personality and style of the incumbents; and situational variables, including a host of time-related factors".

Mintzberg, 1973, sid 129.

De sätt på vilka information blir tillgänglig för den studerade individen har tilldelats en central roll i dessa studier av chefers arbetsvanor; jämför punkterna (2) och (3) i det frågebatteri som utnyttjas i Carlsons (1951). Begreppet arbetsvanor tenderar i denna forskning att bli synonymt med processer för att få tillgång till information.

Human Information Processing Approach

I de följande tre avsnitten redovisas kunskap som genererats i psykologisk teoribildning eller genom att sådan teoribildning applicerats på redovisningsteoretiska frågeställningar (Libby & Lewis, 1977). Den kunskap som redovisas i det första avsnittet baseras i huvudsak på resultat från en forskningsinriktning benämnd Human Information Processing

".... information-processing approach, which analyzes cognitive processes into a sequence of ordered *stages*. Each stage reflects an important step in the processing of cognitive information". Anderson, 1985, sid 1.

Egenskaper (och begränsningar!!) som karakteriserar den mänskliga förmågan att "taga emot", bearbeta och tolka tillgänglig information - och som därmed utgör potentiella förutsättningar (och begränsningar) för rapportanvändning står i centrum för intresset. Kunskapen har i icke obetydlig omfattning genererats genom laboriestudier, dvs. under förutsättningar som karakteriseras av att vissa variabler kan konstanthållas respektive systematiskt varieras. De fördelar som tillskrivs

laboratoriestudier har ifrågasatts när det gäller tillämpningar där det kan antas förekomma komplexa beroendeförhållanden (Swieringa & Weick, 1987). Bland annat har försök att generalisera iakttagelser med redovisningsanknytning utifrån experiment med studenter blivit kritiserat; speciellt med avseende på påverkansfaktorer med kopplingar över tiden i termer av t.ex. erfarenhet och förväntningar (Birnberg & Shields, 1984).

Redovisningen nedan inleds med ett antal iakttagelser som ansetts kunna vara av potentiell betydelse för användningen av rapporter - i termer av hindra / främja. Därefter redovisas mer utförligt några specifika teorier som utövat visst inflytande på redovisningsforskning. I situationer då informationen blir tillgänglig för en individ har följande iakttagelser ansetts kunna vara värda att beakta

- om alltför mycket information blir tillgänglig för en individ så ger detta ett sämre utfall än om "lagom" mycket information blir tillgänglig; *information overload*, Mintzberg, 1973; Shields, 1980, Schick, Gordon & Haka, 1990
- en individs *uppmärksamhet* varierar medan han tar del av (= läser) innehållet i en rapport (Birnberg & Shields, 1984; Anderson, 1985)
- en individ tenderar att i högre grad beakta sådan information som han upplever som konkret och tillgänglig - även om denna information inte nödvändigtvis anses vara den för sammanhanget (= aktuellt beslut) mest relevant; *availability*, Tversky & Kahneman, 1974
- en individ tenderar att utnyttja en viss specifik uppsättning av tolkningskategorier vid tolkning av information i en rapport (Birnberg & Shields, 1984)
- en individ tenderar att göra en och bara en tolkning av den information som blir tillgänglig för honom; *functional fixation*, Wilner & Birnberg, 1986
- representationsformen - i termer av siffror respektive ord / figurer ("numerical and non-numerical") - förefaller kunna utöva påverkan på den tolkning som en individ gör av informationen (Svensson, 1977, 1979, 1984, 1986; Davis, 1989)
- individer fattar beslut på inkompleta underlag (Svensson, 1979)
- individer har en begränsade kapacitet vad avser möjlighet att hantera information - *bounded rationality*, Simon, 1971; March & Simon, 1958.
- individers beslutsfattande är influerat av tumregler (Tversky & Kahneman, 1974)
- individers preferenser är motstridiga och föränderliga över tiden (March & Simon, 1958; Cyert & March, 1963)
- beslut leder inte alltid till handling (Starbuck, 1982; Brunsson 1982, Swieringa & Weick, 1987)
- informationens betydelse för beslutsfattande kan snarast betecknas som indirekt. Informationen kan antas utöva påverkan på beslutsfattarens attityd (t.ex. i termer av beslutsfattarens *ekonomisk inriktning*) vilket i sin tur kan antas påverka beslutsfattarens beslut och handlingar (Östman, 1980)
- då information upplevs som osäker förefaller individer göra systematiska felbedömningar (Tversky & Kahneman, 1974)
- information lagras tillfälligt i individens korttidsminne. Visst bortfall kan förekomma då denna information skall överföras till individens långtidsminne; en form av "glömska" (Atkinson et al., 1983)

- vid lagring av information i långtidsminnet förekommer några principiellt olika lagringsformer; baserad på den mening som tillskrivits viss företeelser respektive i form av en avbildning - *meaning-based* respektive *perception-based*, Anderson, 1985
- individens tidigare kunskaper och erfarenheter antas påverka hans beslutsfattande; trots detta har betydelsen av individens "minne" ansetts vara negligerad i redovisningsforskning (Birnborg & Shields, 1984)
- en individ tenderar att upprepa visst mönster vid beslutsfattande - *decision-making styles*, Driver & Mock, 1975
- efter många års erfarenhet av problemlösning inom ett visst område tenderar kvalitativa förändringar att utvecklas såväl med avseende på individens perception som tolkning - *expertise*, Andersson, 1985

The Expectancy Theory (Vroom 1964) försöker förklara hur individer väljer mellan olika handlingsalternativ. Valet antas bli påverkat av individens bedömning av attraktiviteten hos vissa handlingar eller visst typ av uppträdande (the valence model) samt av styrkan i den motivation som han upplever sig ha i förhållande till handlingsalternativen (the force model). Teorin har ansetts implicera ett antagande om att högmotiverade individer bidrar till organisationens mål mer än andra och detta anses motivera varför denna teori har rönt intresse inom Management forskning (Harrell, 1988).

Olika steg i en individs valbeteende kan urskiljas enligt The Prospect Theory (Kahneman & Tversky, 1979, 1984; Tversky & Kahneman, 1986). I ett första steg antas individen göra en tankemässig analys av alternativa handlingar, utfall och restriktioner. Analysen innebär ofta starka förenklingar och/eller förvrängningar. Bland annat tenderar individer att uppfatta alternativen i termer av vinster eller förluster relativt någon viss jämförelsepunkt - inte sällan nuläget. Det sätt på vilket valsituationen uppfattas i detta inledande steg - "how the individual frame the prospects" Kahneman & Tversky, 1984, sid 343 - tillskrivs en stor betydelse i det andra steget då individen antas göra en värdering av alternativen. Vid denna värdering tenderar förändringar snarare än alternativens totala betydelse (i termer av t.ex. expected utility) spela en dominerande betydelse ".... the carrier of value are changes in wealth and welfare rather than the final state." Kahneman & Tversky, 1979, sid 277. Förändringar som av individen uppfattas som förluster ("losses") tillskrivs en relativt sett större betydelse än vinster ("gains") "A salient characteristic of attitude to change in welfare is that losses loom larger than gains" ibid, sid 279. Inom managementforskning har ett förhållandevis stort intresset ägnats åt The Prospect Theory. Dels genom att vissa influenser från mikroteori ifrågasätts; bl.a. expected utility och beaktandet av *sunk cost*, Thaler, 1980. Dels genom att begreppet *framing* anses kunna ge ett potentiellt utrymme för påverkan t.ex. genom att betona positiva eller negativa aspekter i termer av belöning eller av straff. Detta utrymme har också ägnats ett visst intresse i samband med utformning av rapportsystem och användning av en rapporter.

Kognitiv schemateori

En grundläggande fråga inom kognitiv schemateori gäller tänkandets förutsättningar; kan tänkandet antas ske i termer av stimulus / respons eller stegvis eller i enligt med s.k. schematic thinking? Den kunskap som redovisas nedan har genererats inom ramen för forskning som tagit sin utgångspunkten i det senare alternativet

"In a variety of situation, it will be demonstrated that individuals do operate in accordance with the laws of the cognitive maps - individuals express choices, predictions and explanations that are consistent with the functioning of cognitive map corresponding to their assertions about their beliefs" Axelrod, 1976, sid 57

Kognitiva schemata antas vara mentala strukturer som individen utnyttjar för att sortera, kodifiera och utvärdera de signaler som han kommer i kontakt med. Schema antas påverka (= styra) perceptionen och genom att införliva schema i det egna tänkandet antas individens förmåga till informationsbearbetning öka; de antas också underlätta individens tänkande genom att tillhandahålla givna sorterings- och tolkningskategorier (Lord & Foti, 1986). När individen står inför en situation som är rik på stimuli görs inte bara en registrering av situationen, utan också en bearbetning, kodifiering, tolkning och lagring i termer av en helhet.

".... a schema begins as a collection of individual components or features, and through experience, associations among related components are strengthened until the entire schema can be activated in an all-or-none fashion.". Lord & Foti, 1986, sid 33

Den betoning av urskiljbara steg som ansetts karakterisera "the information-processing approach" (Andersson, 1985) saknar motsvarighet inom kognitiva schemateorin.

Det har ansetts möjligt att urskilja några olika typer av kognitiva schema (Lord & Foti, 1986). En hel rad speciella egenskaper har identifierats hos den typ av schema som handlar om individen själv (Goia, 1986). Cause maps är en typ av schema som anses vara i bruk då en person försöker förstå meningen i respektive tolka ett visst händelseförlopp (Axelrod, 1976; Weick & Bougon, 1986). En person antas kunna ha flera schema som är applicerbara på en viss situation och en rad olika faktorer antas kunna påverka definitionen av situationen och valet av schema

"Choice of schema is a joint function of the target (either the person or the situation) and the perceiver, it is affected by the perceiver's goal, recently used information, salient aspects of the target and differences among perceivers". Lord & Foti, 1986, sid 34.

Effekterna av att utgå från visst schema och inte från ett annat i en viss situation antas kunna vara avsevärda

"Since goal relationship are integral parts of script or event schemas, it seems quite likely that qualitatively different types of information will be noticed when script as compared to person schemas are guiding perception. For example managers implementing MBO programs will "see" things differently than managers concerned with performance appraisal, the former using scripts and the latter emphasizing person schemas". Lord & Foti, 1986, sid 35.

En viss uppsättning kategorier tenderar att alltid stå till förfogande för tolkning och ett objekt tilldelas bara en möjlig funktion. Sådan tankemässig låsning - funktionell fixering - kan verka hämmande på problemlösningens förmåga. Individer tenderar vidare att snedvrider information så att den passar in i befintliga kognitiva schemata genom en s.k. *gap-filling* funktion.

"Successful members of organizations are typically proficient processors of information and creative architects of meaningful experience. They engage in active attempts to make sense of the myriad of information cues that surround them. They forge understanding out of some very limited and ambiguous cues, and on the basis of that understanding, they act." Sims & Gioia, 1986, sid 2

Kognitiva schema utmärks av en viss stabilitet över tiden (Douglas, 1987) och flera konkurrerande förklaringar har lämnats. En förklaring tar sin utgångspunkt i den uppsättning med kognitiva schema vars yttersta begynnelse kan vara svår att urskilja "... a schema never has an absolute beginning that go back to reflexes or spontaneous initial movements". Piaget. Dessa ursprungliga schema antas vara skapade i interaktionen med föräldrar och nära anhöriga; i s.k. primärsocialisering och anses vara svåra att förändra (Beck, 1979; Perris, 1986). Stabilitet över tiden har också förklarats med att stabilitet är en nödvändig förutsättning för att kunna förutse händelsers regelbundenhet och därmed för att göra meningsfulla tolkningar av observerade skeenden. Kognitiva schema antas vara uppbyggda på basis av individens erfarenhet och antas kunna förändras genom att individen gör ytterligare erfarenheter (= får tillgång till information) (Piaget, 1967; Argyris, 1977a; Argyris & Schön, 1978; Hindman & Reichers, 1987). Då en individ uppfattar att han utan svårigheter kan tolka en viss erfarenhet / information antas han - enligt kognitiv teori - ha ett schema som "matchar" denna specifika erfarenhet. En sådant situation antas innebära att information och erfarenhet integreras i existerande schema. Tidigare gjorda erfarenheter bekräftas och styrkan hos det aktuella schemat antas öka genom träning, och ju mer intränat ett schema blir desto lättare aktiveras det. Denna form av förändring genom förstärkning har benämnts *assimilering* "Assimilation refers to the incorporation of experience into existing schemata" Hindman & Reichers, 1987, sid 2. Vissa sätt att tolka och vissa beteendemönster tenderar att bli nästan automatiska och därigenom svåra att ändra.

"The capacity to incorporate experience into existing schemata is selfconforming and reinforcing of the integrated wholeness of one's knowledge" Hindman & Reichers, 1987, sid 4.

Ny information antas också kunna förändra kognitiva schema; dvs en situation då individen gör en erfarenhet eller får tillgång till information som han inte anser passa de existerande strukturerna. De fall då en sådan situation leder till förändringar / anpassningar av strukturerna benämnts *ackommodation*. "Ackommodation refers to the construction or alteration of schemata in the face of experience" Hindman & Reichers, 1987, sid 2. Detta innebär att den nya informationen eller de nya erfarenheterna i något avseende inte stämmer (= av individen uppfattas som om den inte stämmer) med schemat; det kan exempelvis gälla förändrade eller nya samband. Denna typ av

förändring förknippas med viss mental ansträngning och förändringen kräver reflektion. Ackomodation anses vara en förutsättning för lärande och mot denna bakgrund har det hävdats att med lärande menas förändrat tänkande och att lärandet innebär en utveckling av kunskapsstrukturerna (Björkegren, 1986, 1988). De två typer av förändringar som diskuterats ovan har också diskuterats i termer av *single-respektive double-loop learning* (Argyris & Schön, 1978)

Schema antas vara uppbyggda på likartat sätt, men schema antas också ha vissa specifika egenskaper som är anpassade för användning inom en viss domän. Studier av schema inom vissa domäner - "non-managerial professions" Isenberg, 1985, sid. 5 - har lett till vissa iakttagelser som tyder på att olikheter i schema kan medverka till att förklara "expertskap". En s.k. expert karakteriseras av att han har transformerat sin allmänna problemlösningskunskap till en domänspecifik kunskap, som finns lagrad i form av schema. Experten har mer komplexa kognitiva schemata för den aktuella domänen vilket gör att han lättare kan känna igen mönster inom domänen. Han har vidare en specifik procedurkunskap för att lösa problem inom den aktuella domänen (Isenberg, 1985). Studier av schackspel har gett underlag för hypoteser om att utvecklingen av ett schema inom en viss domän sker i vissa steg; från novis till expert:

- (1) ett kognitivt stadium där man lär in en beskrivning av den aktuella processen och området
- (2) ett associativt stadium där man utformar en utförande metod för den aktuella processen
- (3) ett automatiskt stadium där den inlärda färdigheten övergår från en kontrollerad till en automatisk process (Björkegren, 1988)

Det har knutits stora förhoppningarna till kognitiv schemateori när det gäller möjligheten att få stöd vid utformning av rapportsystem (Laukkanen, 1989); dessa förhoppningar anses dock ännu inte ha infriats (Ferguson, 1988).

Omedveten påverkan

I detta avsnitt redovisas kunskap som har sina teoretiska rötter i insikter som gjordes vid sekelskiftet och som resulterade i den av Freud lanserade psykoanalytiska teoribildningen. Denna teoribildning gör anspråk på att vara en generell teori för att förstå det mänskliga psyket och erbjuder därigenom ett stöd för att tolka mänskligt beteende. (Detta påpekande är främst motiverat av att psykoanalytisk teori i klinisk bruk företrädesvis associeras med medicinsk behandling av personer med störd personlighetsutveckling eller annan psykisk ohälsa). Teorin tar sin utgångspunkt i föreställningen att varje individ har en egen utvecklingshistoria och att denna historia leder till att individen bör betraktas som till vissa delar unik. Forskning bedriven enligt ett psykoanalytiskt synsätt skiljer sig från ovan redovisad psykologisk forskning genom att inte primärt syfta till att frilägga generaliserande sanningar om t.ex. människans perception. Det antas förekomma mentala processer på ett omedvetet plan; processer som har stor betydelse för individens beteende men som inte är tillgängliga för individens medvetna tänkande (Täkha, 1987). Individens tidiga

erfarenheter från i första hand relationen mellan det lilla barnet och modern antas spela en avgörande roll för utveckling av individens personlighetsstruktur (Igra, 1983) och för uppbyggnad av *basic trust* (Eriksson, 1986) och det *omedvetna jaget*, Rosén, 1979.

Varför uppträder individer inte alltid rationellt? Med utgångspunkt i antagandet att individen har behov, önskningar och motiv på omedveten nivå, men att individen inte är medveten om dessas existens, erbjuder psykoanalytisk teori en begreppsapparat med vars hjälp frågan om bristande rationalitet kan analyseras och förstås. Mentala mekanismer s.k. *försvar*, spelar en central roll i detta sammanhang. Individen antas ha utvecklat försvar som håller oönskade tankar och känslor borta från det medvetna planet. De psykiska försvaren antas emellertid inte kunna hindra behoven från att komma till uttryck; försvaren snarare förvränger än hindrar och de förvrängda behoven antas påverka individens beteende. Psykoanalytisk teori förefaller ha en potentiell betydelse för tillämpning i redovisningsammanhang. Antaganden om processer på omedveten nivå och om psykiska försvar borde med viss framgång kunna appliceras på iakttagelser om att en individ endast kan tillgodogöra sig en begränsad del av de signaler som når honom (via t.ex. rapporter) eller att han gör tolkningar av dessa signaler som framstår som irrationella - önsketankar. Det kan noteras att de förklaringar till bristande rationalitet som redovisats i avsnitten ovan har gjorts i termer av bristande mental kapacitet (Simon, 1957), brister i perception (Anderson, 1985) och otillräckliga schema (Sims & Gioia, 1986). I alla dessa tre försök till förklaring är inresset begränsat till skeenden på medveten nivå och antagandet om processer på omedveten nivå innebär att en ny spännande dimension förs in i diskussionen.

Att *kontrollera* är ett beteende som antas utgöra en integrerad komponent i ekonomisk styrning. Ett visst ifrågasättande av innehållet i och det stora intresse för kontroll-moment kan spåras i den refererade litteraturen (Otley & Berry, 1980; Chua, 1986a). Dessa ifrågasättanden görs i termer av mentala fångelser respektive människans natur. Det vore kanske inte orimligt att i en psykoanalytisk kontext diskutera dessa beteenden i termer av en tvångsmässig personlighet med stort kontrollbehov. Kanske ett resultat av störningar i utveckling av individens objekt-relation; i termer av *good-enough mothering* (Winnicott, 1971).

Vissa försök har gjorts med att tillämpa den psykoanalytiska idetraditionen på organisationsteoretiska frågeställningar; bl.a. på grupp-processer i organisationer (de Board, 1978). Det har inte varit möjligt att finna någon motsvarighet inom redovisningsforskning.

Antaganden om den mänskliga naturen - över tiden

Den forskning som referas i denna översikt spänner över en tidsperiod på cirka fyra årtionden. Att vissa trender eller förskjutningar kan urskiljas i de företeelser som ägnats uppmärksamhet och de synsätt som redovisas kan därför inte anses vara förvånande; den s.k. forskningsfronten har flyttats. Nedan redovisas ett antal påpekanden med avseende på de antaganden om den *mänskliga naturen* (Burell & Morgan, 1979) som dominerat under olika tidsperioder. I den tidiga managementforskningen - illustrerad

med Barnard (1938) - beaktas företrädesvis styrningens instrumentella aspekter vid forskning. Detta förhållningssätt kan till viss del förklaras med att teoribildningen vid denna tidpunkt domineras av antaganden om enhetlighet och antaganden om att organisationens medlemmar i huvudsak är lojala mot de mål som formuleras av organisationens ledning (Chua, 1986). Avvikande beteende tolkas i denna teoribildning antingen som dysfunktionellt beteende (Ridgway, 1956; Dearden, 1969) eller som uttryck för bristfällig funktionalitet hos de verktyg som utnyttjas för styrning och kontroll; en tolkning som tenderade att motivera en strävan efter ytterligare förfining av verktygen (Chua, 1986). De modeller för utformning av rapportsystem som utnyttjas inom ramen för detta synsätt innehåller i allmänhet inte någon s.k. *användarkomponent*, Demski, 1980. I vissa fall redovisas en komponent baserad på en idealiserad människouppfattning; rapportmottagaren förväntas i princip motsvara mikroteorins människouppfattning (Caplan, 1966, Boland, 1979). Vid denna tidpunkt finns det inte någon anledning att problematisera användningen av rapporter - annat än möjligen med avseende på s.k. ickeanvändning.

Genom iakttagelsen att det bland en organisations medlemmar kan finnas grupper vars mål och värderingar i större eller mindre grad avviker från företagsledningens värderingar och mål; *coalitions*, Simon, 1954 aktualiseras ett ifrågasättande av detta förhållningssätt. Flera olika huvudinriktningar kan därefter urskiljas i den fortsatta teoribildningen. I vissa inriktningar tillskrivs individens *egenintresse* en helt dominerande roll (Watts & Zimmerman, 1978; Tiessen & Waterhouse, 1983) "... individuals act to maximize their own utility." Watts & Zimmerman, 1978, sid 113. Observationer av individers beteende tolkas med utgångspunkt i denna föreställning och intresset ägnas företrädesvis åt förfinad utformning av styrning- och kontroll. Det intresse som inom ramen för agentteoretisk orienterad forskning ägnas åt olika egenskaper hos styr- och rapportsystem kan ses som en illustration av denna huvudinriktning (Baiman, 1982). Egenintressets betydelse spelar en stor roll i de flesta forskningsinriktningar men det skapas också utrymme för att beakta andra aspekter av den mänskliga naturen; individen antas t.ex. vara interaktiv och sammansatt (Sjöstrand, 1985). Dessa olikheter i synen på människans natur återspeglas i mer aktuell forskning; inte minst genom att den s.k. användarkomponenten ägnas ett större intresse i modeller för rapportutformning

"... to design systems for information support to people involves not only computer technology but also knowledge of the people involved as well as the work to be supported." Langefors, 1986, sid 63.

Bil 1:3 Om information och ekonomisk styrning

Bil 1:3.1 Behov av kompletterande informationskällor?

Antydningar om att rapportmottagare använder annan information än den som medieras via redovisningsrapporter och att de dessutom betraktar sådan information som betydelsefull förekommer förhållandevis frekvent i empiriskt baserade studier.

"Managers must in practice still largely depend on information outside this conventional system (= ekonomidatasystem, förf. anm.)" Dew & Gee, 1973, sid 36.

Dessa anspelningar görs i ospecifika termer som knappast är tänkta för mer systematisk behandling:

"... managers spend a great deal of their time collecting grapevine information - gossip, hearsay, speculations .." Mintzberg, 1973, sid 38

Vid en genomgång av tidigare redovisningsforskning har det endast varit möjligt att identifiera någon enstaka studie som på ett systematiskt sätt beaktar användning av information från "andra" informationskällor än rapporter; Preston (1986) är ett av dessa undantag. En möjlig förklaring är att begreppet information - med eller utan prefixet "ekonomisk" - tillskrivs ett snävt innehåll i redovisningsforskning. Begreppet information tenderar att vara begränsat till att motsvara resultatet av en starkt formaliserad framställningsprocess där strikta mättekniska regler (= redovisningskonventioner) tillämpats; ofta utförd i ett datoriserat rapportsystem. Begrepp som redovisningsdata, redovisningsmått och information utnyttjas utan att explicita definitioner av begreppen redovisas. Följande kan ses som ett exempel på en explicit redovisad definition:

"... jag har valt att låta två kriterier vara avgörande:

- Att måttet bygger på variabler för vilka utfallsdata insamlas och lagras systematiskt.....
- Att måttet uttrycker prestationer och / eller resurser i monetära termer. Därmed utesluts andra kvantitativa data, t ex volymsuppgifter beträffande försäljning och tillverkning" Östman, 1980, sid 20.

Mot bakgrund av den informationsteknologiska utveckling som kommenterades ovan i termer av delsystem och decentralisering av rapportsystem kan detta te sig förvånande. Denna tendens att begränsa begreppet ekonomisk information till att vara synonymt med redovisningsmått har kritiserats

- information uttryckt i ekonomiska termer (= redovisningsmått) medger inte bedömningar av vissa viktiga aspekter (Ijiri, 1975; Anthony, 1990)
- användningen av redovisningsmått försvåras eller omöjliggörs av mindre ändamålsenligt informationsinnehåll i rapporter (Mintzberg, 1975)
- redovisningsmått kan vara olämplig att basera verksamhetsbeslut på och kan i vissa fall leda till direkt felaktiga beslut (Johnson & Kaplan, 1988)
- vissa betydelsefulla aktiviteter i ett företag blir svåra eller omöjliga att leda och kontrollera med redovisningsmått eftersom dessa begränsar möjligheten att avgöra om en viss aktiviteten leder fram till de resultat som den var avsedd att producera (Otley, 1989)
- kvalitativa faktorer som t.ex. service är svåra att representera i kvantitativa termer; detta begränsar möjligheten till att stimulera och genomföra effektiva åtgärder beträffande tjänster (Otley, 1989).

Konkreta försök att inom redovisningsforskning lansera ett vidgat informationsbegrepp saknas inte. "So the scope as what counts as information has been broadened." Otley, 1989, sid 3. Detta kan illustreras med följande exempel där författaren diskuterar den

information om företaget som företagets externa intressenter inklusive aktiemarknadens aktörer har tillgång:

"One approach is to define *available information* as only that information which has been formally placed in the 'public domain,' e.g., in the *Wall Street Journal*. This definition, however, would exclude many items of information which may be impounded into security prices and yet have not been formally placed in the 'public domain'. For instance, it would exclude the potentially rich informal information flows between market participants and corporate officials, e.g., a telephone call from a broker to a corporate vice-president to confirm or disconfirm a possible merger rumor. The available evidence, although not extensive, suggests that such informal flows of information are considerable." Foster, 1978, sid 213

Författaren lyfter vidare fram betydelsen av olikheter i aktörers tillgång till informationskällor genom att tillägga att "insiders" har tillgång till betydligt mer information eftersom de dels kan observera händelseförlopp och dels kan delta i interna möten där vissa frågor behandlas och slutligen att de har tillgång till interna rapporter och PM. Man kan notera att aktörerna ges ett tolkningsföreträde i detta försök till vidgat informationsbegrepp; det som aktören betraktar som "ekonomisk information" anses vara "ekonomisk information".

En rad klassificeringssystem har presenterats och merparten av dessa baseras på informationens karaktär eller innehåll (Eilon, 1966). Begreppet *informationskälla* representerar en annorlunda utgångspunkt för klassificering av information. Begreppet informationskälla är hämtat från en studie av de olika sätt på vilka strategisk information från omvärlden kommer in i ett företag

"...the objective of the research was to study what information managers obtain about the outside environment for purpose of determining strategy, the source they use to get this information..." Aguilar, 1967, sid 209.

Nedan diskuteras några informationskällor genom vilka rapportmottagare ansetts kunna få tillgång till betydelsefull ekonomisk information.

Bil 1:3.2 Information via verbal kommunikation

Den verbal kommunikations betydelse som informationskälla har betonats (Carlson, 1951; Steward, 1967, 1976, 1982; Mintzberg, 1973). Dessa författar påpekar vidare att det förekommer olikheter mellan enskilda individers sätt att utnyttja verbal kommunikation. Detta görs bl.a. genom de suggestiva benämningar som utnyttjas för beteckna olika interaktionsmönster som identifierats; t.ex. nerv-centrum. Interesse ägnas i första hand åt kontakter mellan överordnad chef och underordnad och empiriskt baserad kunskap om utbyte av verbal kommunikation i horisontell led är begränsad (Preston, 1986). Kontakter med sidoordnade kollegor kan emellertid vara av betydande omfattning (Steward, 1982). Författarinnan baserar en taxonomi på kontaktmönster och väljer benämningen *Peer Dependant* för en av kategorierna.

Betydelsen av att utnyttja externa informationskällor uppmärksammades tidigt och behovet av att hantera extern information ansågs utgöra en betydelsefull faktor i

den process som benämns Strategic Planning (Anthony, 1965, 1990). Betydelsen av att få tillgång till information om bl.a. leverantörer, arbetsmarknad, kapitalmarknad etc har betonats av många författare (Perrow, 1967; Aguilar, 1967; Östman, 1980). Kunskapen om de konkreta formerna under vilka denna information blir tillgänglig är dock begränsad.

Bil 1:3.3 Information via svarta böcker

I redovisningsforskning betonas ekonomidatasystemets roll som ett formellt informationssystem; prefixet antas innebära att rapportsystemet är utvecklat på uppdrag av företagsledningen - och kanske primärt för att tillgodose företagsledningens behov. En rad studie har visat att det också förekommer privata informationssystem eller s.k. *svarta böcker*:

- "Almost every company had some colourful term to describe the unofficial reports kept by operating executives - black books, bootleg report, butcher books". Simon, et al., 1954, sid 34.
- "... continuing emphasis on recently outdated performance measures by top management leads lower levels of management to develop small information subsystems that are not integrated with the new responsibility accounting measurement system. These small subsystems of data collection are developed by managers in an attempt to ..." Myers, 1970
- "They (kostnadställeansvariga, förf. anm.) designed and operated independent informations system which provided timely and parsimonious information relevant to their own personal needs" Hopwood, 1973, sid 123.

Kunskapen om svarta böcker är relativt begränsad. Endast tre studier har identifierats varav två är genomförda i USA (Clancy & Collins, 1977, 1979) och en i Danmark (Neergaard & Mouritsen, 1984). De amerikanska studierna omfattar flera tusen och den danska ett trettio-tal befattningshavare. Samtliga tre studier ger stöd åt antagandet om en utbredd förekomst; svarta böcker (en eller flera) identifieras hos cirka 80 % av de studerade befattningshavarna. De svarta böckerna existerar i en mångfald former, t.ex. anteckningsböcker. Informationsinnehållet är företrädesvis uttryckt i kvantitativa mått men skiljer sig från innehållet i rapportsystemet (Clancy & Collins, 1977, 1979). Olika hetererna konkretiseras inte men måtten i de svarta böcker förefaller ofta vara uttryckta i fysiska mått; styck, kg etc. Informationen i de svarta böckerna emanerar ur olika informationskällor

"The most common was personal observation of events or people. The second most common source was from the formal system reports (certain formal data was selected for historical summaries). The third most important source of data was verbal and written communications from other people (excluding the formal reports)." Clancy & Collins, 1977, sid 5.

De svarta böckerna kommer till användning i flera sammanhang, bl.a.

- "... to control the formal system ..."
- "... to treat further the output of the formal system ... to improve the reports of the formal system ..."

- "... a planning purpose ... to assist him in his planning and day-to-day decisions ...". Neergaard & Mouritsen, 1984, sid 3f.

Beträffande den första punkten ovan ges vissa kompletterande uppgifter; datakvaliteten i det studerade rapportsystemet ansågs vara bristfällig och som konkreta illustrationer angavs felstansningar, lång tid mellan en händelse och rapporteringen av händelsen etc. I det konkreta fallet ansågs den svarta boken ge innehavaren möjlighet att försäkra sig om att den information som via rapporten delgavs hans uppdragsgivare var korrekt. Under den andra punkten nämns olika typer av vidareförädling av rapportsystemets information; som exempel överföringar av rapporternas siffervärden till grafisk beskrivningar. Den tredje punkten tolkas snarast som en restpost.

Såväl mycket positiva som mycket negativa attityder till förekomsten av svarta böcker identifierades bland befattningshavare i företagsledande befattningar. Bland representanter för ekonomi- och datafunktionerna dominerade starkt negativa attityder (Clancy & Collins, 1979). Författarna noterar också att vissa intervjupersoner visar tecken på en viss tveksamhet då de skall besvara frågan om de har svarta böcker. Denna tveksamhet tolkas som uttryck för en föreställning att det inte anses vara legitimt att ha en svart bok. Sambandet mellan företagets formella rapportsystem och de svarta böckerna diskuteras enligt formuleringen: är den svarta boken ett komplement eller en konkurrent till rapportsystemet? Författarna anser sig kunna ge ett entydigt svar:

"Perhaps the most important implication of this study is that the informal information accounting system should be considered a useful and a necessary adjunct to the formal system rather than an unnecessary dissipation of resources an informal system supplements rather than replaces a formal system." Clancy & Collins, 1979, sid 29.

Bil 1:4 Om sambandet information / beteende

Bil 1:4.1 Några konkurrerande förklaringar

Sambandet information / beteende är av centralt intresse i denna studie; mer precist ägnas ett stort intresset åt sambandet mellan ekonomisk information från organisationens rapportsystem (= redovisningsmått) och organisatoriska beslut/handlingar inom ramen för ekonomisk styrning. Formuleringen information / beteende skapar inte bara förväntningar om ett samband utan implicerar också en viss riktning på sambandet; först förväntas informationen bli tillgänglig, sedan kan den användas för beslut/handling. Den redovisade forskningen baseras till helt övervägande del på antagandet om dels ett samband mellan information och beteende och dels att sambandets riktning är enligt ovan.

Detta avsnitt inleds med korta presentationer av fyra väletablerade teorier som var och en ger alternativa förklaringar av de mekanismer som antas komma till uttryck i sambandet information / beteende. Presentationen görs i form av en historisk tillbakablick, dock utan alltför högt ställda krav på precision i den tidsmässiga inplaceringen. Motivet för att utforma presentationen som en tillbakablick skall ses

som ett försök att tydliggöra att de fyra teorierna har utövat influens på redovisningsteori under olika långa tidsperioder (Hopper & Powell, 1985). I flera av de studier på vilka denna redovisning baseras kan en tendens till polarisering urskiljas. Detta har tolkats som "totaliserings"-anspråk (Lindholm, 1979) och teorierna har därigenom kommit att framstå som konkurrerande. Mot bakgrund av denna studies gränsoverskridande ambition kommer några preferenser för viss teori inte att uttalas; istället kommer ett pragmatiskt förhållningssätt att intagas. Valet av teori för att tolka en viss observation görs inte med utgångspunkt i de fundamentala antaganden som utnyttjas utan med utgångspunkt i en värdering av de bidrag som respektive tolkning kan ge. Diskussionen i detta avsnitt är begränsad till att handla om ifrågasättanden av sambandets karaktär och riktning; diskussionen utgör således inte ett ifrågasättande av antagandet att rapporter är betydelsefulla för ekonomisk styrning.

Stimulus / respons (= S/R) eller Behaviorism

Inom psykologisk forskning uppstod i början av 1900-talet en forskningsinriktning som byggde på föreställningen att psykologisk forskning borde baseras på studier av manifesta observerbara aspekter av mänskligt beteende. Uppkomsten av detta synsätt betraktas till viss del som en reaktion mot de introspektiva ansatser som vid denna tidpunkt dominerade psykologisk forskning (Gardner, 1985). En stark fokusering mot beteende har medverkat till benämningen *behaviorism* på denna inriktning. Ett av behaviorismens mest fundamentala antagande gäller sambandet mellan information och beteende och innebär att det antas existera ett direkt samband mellan de signaler som en individ mottager och de beteenden som dessa stimuli ger upphov till. Dess andliga fader ger följande sammanfattning med avseende på antagandet om sambandet karaktär:

"Just as mechanics had explained the laws of the physical world, mechanistic models built on the reflex arc could explain human activity" Skinner, 1953

Antagandet handlar om sambandet mellan *stimulus* och *respons*; där stimulus betecknar en retning eller signal som är extern i förhållande till individen (t.ex. information) och respons betecknar individens beteende (= reaktion). Det anses inom ramen för denna teoribildning vara möjligt att genom detaljerade studier av stimulus och respons kartlägga och dra slutsatser om sambandet. Som en konsekvens av att sambandet antas vara direkt framstår eventuell förekomst av mentala begrepp som *tänkande*, *föreställning*, *intentioner* som något ovidkommande (Gardner 1985). Behaviorismens bestående bidrag till senare tiders forskning utgörs främst av begreppsparet *stimulus / respons*; ett begreppspar som olika sammanhang utnyttjas för att implicera samband med en viss karaktär. Behaviorismen spelade under första hälften av detta sekel en helt dominerande roll inom psykologisk forskning. Den har bibehållit sin inflytelserika ställning dels i vissa delar av USA och dels i vissa former av beteendeterapi (Perris, 1986). Det behavioristiska synsättet med dess fokusering på det manifesta och dess medvetna negligerande av mentala processer har ansetts utöva en stark och mångårig influens på redovisningsteoretisk och i viss omfattning också socialpsykologisk forskning (Hopper & Powell, 1985).

Kognitiv teori eller Stimulus / organism / respons (= SOR)

Mot mitten av seklet blev behaviourismens ensidiga betoning av det manifesta och dess ihärdiga ignorering av mentala processer alltmer ifrågasatt inom psykologisk forskning. Genombrottet för ett alternativt synsätt brukar dateras till den 11 september 1956 då ett antal studier presenteras vid ett symposium om Information Theory vid MIT. Det gemensamma budskapet i dessa presentationer var att enkla associationskedjor mellan stimulus och respons omöjligen kan förklara de komplexa beteendekedjor som krävs för aktiviteter som tennisspel, instrumental musik s.k. serial ordered behavior. Bland föredragshållarna märks Allen Newell och Herbert Simon som presenterar "The Logic Theory Machine", Noam Chomsky med ett föredrag om "Three Models of Language" och George Miller som hävdar att människans korttidsminne är begränsat till cirka sju enheter (Gardner, 1985).

Antagandet om ett direkt samband mellan information (= signaler / stimulus) och beteende (= respons) ifrågasätts och starkt schematiserat kan skillnaden mellan behaviorism och det alternativa synsättet illustreras genom en omformulering av begreppsparet S / R till SOR. "O" (= organism) spelar rollen av mellanliggande variabel och organismens mentala processer s.k. kognitiva processer antas vara en betydelsefull mekanism i sambandet information / beteende. Kognitiva processer antas vara betydelsefulla såväl då information blir tillgänglig för individen; som vid bearbetning och lagring av information och de antas ha en avgörande betydelse för individens beteende. Bland de betydelsefulla skillnaderna mellan behaviorism och kognitivt inriktad forskning märks antaganden beträffande karaktären på sambandet mellan information och beteende - är det eller är det inte möjligt att restlöst förklara beteende genom att enbart studera den information som en individ mottager?

Inom ramen för antaganden om kognitioners betydelse har en rad olika synsätt utvecklats; tre av dessa kommenteras nedan. Enligt *Information Processing Approach*, Anderson, 1985 är det möjligt att urskilja ett stegvis skeende i en individs mentala processer. Det stegvisa skeendet spelar rollen av en betydelsefull utgångspunkt och de frågor som anses betydelsefulla inom denna forskningsgren handlar bl.a. om perception, problemlösning, uppmärksamhet (*attention*), minne mm. Inom en annan gren av den kognitiva forskningen spelar s.k. kognitiva schema snarare än en stegvis informationsbearbetning den betydelsefulla utgångspunkten. Dessa mentala strukturer antas vara aktiva vid såväl tolkning av inkommande signaler som vid lagring av tolkade intryck och i samband med handlandet. Frågor om schema kan avbildas (Löwstedt, 1989; Laukkanen, 1989), hur schema uppkommer (Björkegren, 1986), vilka olika typer av schema som förekommer (Lord & Foti, 1986) m.m. står på dagordning. Individens föreställningar står i centrum för intresset i en teoribildning som söker sina rötter till sekelskiftet; som andliga fader nämns inte sällan Max Weber (1983) och hans s.k. kunskapssociologi. Den sociala interaktionens betydelse lyfts fram och intresset knyts i första hand de tolkningar som individer gör av mottagna signaler och den betydelse som individens diskussioner med andra individer. Intresset är riktat mot den innebörd - *social meaning*, Weber, 1983, som individer knyter till sin sociala

verklighet och det sätt på vilket denna innebörd skapas. Hur människor i interaktion skapar en social verklighet och den påverkan som dessa tolkningar har på individens beteende (Berger & Luckman, 1976).

Det inledningsvis gjorda påståendet att de kommenterade synsätten erbjuder konkurrerande förklaringar på sambandet information / beteende motiveras enligt följande

- en gemensam utgångspunkt för de tre senast kommenterade synsätten är att individens mentala processer spelar en central roll i sambandet mellan information och beteende.
- behaviorismen står i ensam i sitt antagande om ett direkt samband och genom negligierandet av eventuella mentala processer
- fokuseringen mot en-personskontexten utgör en gemensam utgångspunkt för såväl behaviorism som för det andra och det tredje synsättet
- i det sista av de fyra synsätten läggs tyngdpunkten på en fler-personskontext
- samtliga dessa fyra synsätt anse ha influerat forskning om rapportanvändning - och givit skilda förutsättningar för tolkning av empiriska iakttagelser

Bil 1:4.2 Influens som en funktion av tiden

Traditionell redovisningsteoretisk forskning karakteriseras av ett intresse för frågor om redovisningspostulat, mättekniska frågor m.m. Behovet av explicita redovisningar med avseende på kopplingar till användning av redovisningsdata är litet i samband med dessa frågor och behovet kan tillgodoses genom mycket schematiserade antaganden (Hopwood, 1989). De ovan kommenterade olikheterna spelar en förhållandevis marginell roll i sådan redovisningsforskning.

I redovisningsforskning baserad på tidiga versioner av *Management Control*-synsättet (Anthony, 1965) dominerar en föreställning om att organisationsmedlemmarnas beteende kan påverkas med hjälp av styrimpulser. Antagandet om ett samband mellan information / beteende betonas i denna forskning och den anses i allt väsentligt vara influerad av ett S / R -synsätt (Hopper & Powell, 1985). Antagandet om kognitioners betydelse för tänkande och handlande har successivt (sedan 1952) kommit att utöva ett allt större inflytande på forskning inom en rad olika grenar av redovisningsforskning. Genom en jämförelse över tiden av R. N. Anthonys författarskap har denna förändring studerats (Hopper & Powell, 1985). Från att ursprungligen ha givit uttryck för influenser av S/R-synsättet ges successivt ett ökat utrymme åt s.k. sociala aspekter. Motsvarande glidning kan urskiljas med avseende på antaganden om sambandet mellan information / beteende och i senare versioner t.ex. Anthony, 1990 (1988) urskiljs föreställningar som snarast för tanken till ett kognitivt synsätt (Hopper & Powell, 1985).

Att begreppsparet stimulus / respons haft - och sannolikt i vissa sammanhang fortfarande har - ett stort inflytande i redovisningsteoretisk forskning ter sig kanske inte förvånande med tanke på ovan illustrerade tidsförhållanden. Det var endast cirka 20 år sedan (1972) som Newell-Simon's banbrytande verk "Human Problem Solving" publicerades. Ett inte helt orimligt antagande är därför att en stor andel av dagens

forskare inom redovisningsområdet i sin grundutbildning endast stiftat bekantskap med stimulus / respons-synsättet. Eventuell förtrolighet med de alternativa synsätten kan antas vara avhängigt den enskilde forskarens intresseinriktning. Det kan heller inte anses uteslutet att dessa tidsförhållanden kan medverka till att förklara varför explicita redovisningar med avseende på de antaganden som görs om karaktären på sambandet redovisningsmått / beteende sällan förekommer i redovisningsforskning (Hopper & Powell, 1985).

Det synsätt som ovan karakteriserats i termer av ett stegvis skeende utövade under en viss tidsperiod en kraftfull influens på redovisningsforskning. Teoribildning och undersökningsmetoder som utvecklats inom psykologisk forskning utnyttjades i stor omfattning för studier av individers användning av information; s.k. Human Information Processing (= HIP) (Libby & Lewis, 1977). Det har också förekommit försök att skapa en djupare förståelse av de mekanismer som kan antas vara aktiva vid användning av rapporter med redovisningsmått. Med teoretiska rötter i forskning om ekonomisk psykologi har bl.a. en hypotes om ett samband mellan individens attityd och beteende i två steg formulerats.

"En av de väsentligaste effekterna av redovisningsmått är deras inverkan på aktörernas attityder till sin verksamhet. Det har ofta förbisetts i redovisningslitteraturen. I mina empiriska studier gjorde jag erfarenheten att redovisningsmåttens användning ingår i en process, där det enskilda mät-värdet och det enskilda budget- eller rapportdokumentet ofta spelar en svåridentifierbar roll. Det är i dessa fall inte möjligt att se ett påtagligt samband mellan måttets värde vid ett enskilt tillfälle och ett visst beslut. Ändå är det tydligt att redovisningsmått har betydelse. Denna betydelse kan snarast beskrivas i termer av att måtten påverkar aktörens attityd till ekonomisk effektivitet, den ekonomiska inriktningen. Detta spelar i sin tur roll för aktörens beteende och beslut" Östman, 1980, sid 25

Bil 1:4.3 Några problematiserande iakttagelser

Olikheter i informationens relativa betydelse

Kategorin information (stimuli, signal etc.) spelar en central roll såväl inom behaviorism som inom de två synsätt där antaganden om stegvisa skeenden respektive kognitiva schemata dominerar. Praktiskt taget varje iakttagelse och praktiskt taget varje antagande som diskuteras inom ramen för dessa tre synsätt cirklar runt denna kategori. Inom det fjärde av de ovan kommenterade synsätten spelar denna kategorin inte en lika dominerande roll. Iakttagelser och antaganden domineras av andra kategorier och informationens relativa betydelse kan därför anses ha blivit nedprioriterad. Inom ramen för detta senare synsätt har en rad empiriskt baserade iakttagelser gjorts som ansetts svåra att tolka i termer av de antaganden om sambandet information / beteende som redovisades inledningsvis. Det kan inte uteslutas att den nedprioritering som görs av informationens betydelse möjliggjort dessa iakttagelser genom att skapa utrymme för i viss mån motsägelsefulla iakttagelser.

Om "lösa" kopplingar mellan användning och beslut / handling

Enligt antaganden hämtat ur beslutsteorin syftar användning av information till att eliminera osäkerhet om konsekvenser av framtida beslut. Detta antagande spelar rollen av ett grundläggande postulat inom redovisningsforskning (Mellemvik et al., 1988). Empiriska baserade iakttagelser har emellertid ifrågasatt om beslutsteorin ger möjlighet att tolka vissa observerade beteenden i samband med användningen av information (Feltham & March, 1981). Med utgångspunkt i ett normativt betraktelsesätt borde en stark koppling eftersträvas mellan insamling och användning av information på organisationsnivå. Det borde bl.a. ställas krav på koppling mellan informationshanterandet (inklusive insamlandet), förväntad användning av information för beslutsfattande, och faktisk användning av informationen (Brunsson, 1982, 1985). Empiriska iakttagelse tyder emellertid på att insamling av information snarare kan karakteriseras som osystematisk än systematisk (Pfeffer & Salancik, 1978, sid 268), att insamling av information förefaller vara relativt oberoende av de beslut som förväntas och förefaller inte ske med direkt tanke på informationens betydelse för specifika beslut

"Information seems to be gathered and processed with scant regards for its relevance for specific decisions" March, 1987, sid 157.

Organisatoriska processer för såväl insamling av information som för beslutsfattande förefaller vara mindre väl sammanhållet än vad som antagits i beslutsteorin och problem, lösningar och handlingar förefaller - åtminstone i komplexa beslutsprocesser - endast vara "löst" kopplade till varandra (Olsen et al., 1972). Sambandet mellan dem förefaller vara mer av tidsmässig än logisk karaktär

"In a garbage can decision process, the explicit intentions of actors and the consequential coherence of choices are often lost in context dependent flows of problems, solutions, people, and choices" March, 1987, sid 158.

Ibland kan det finnas motiv för en medveten separation mellan processer för insamling och användning av information; t.ex. en strävan att absorbera osäkerhet och att reducera informationsproducenternas möjlighet att manipulera beslutsfattare (Feltham & March, 1981; March, 1987). Sådan separation kan åstadkommas genom att organisatoriska buffertar byggs upp "... organizations buffer processes of thought from processes of action ..." Brunsson, 1982, 1985 eller genom att professionella standards och professionell legitimitet utvecklas inom subkulturer t.ex. bland ekonomer och systemutformare (Boland, 1979; March, 1987).

Den rationella beslutsprocessen

Empiriskt baserade studier med avseende på begreppsparet "decision-making" och "action-generating" har givit vid handen att processer som förväntas kunna leda till rationella beslut istället tenderar att skapa överdriven försiktighet, tveksamhet, konservatism och inkrementalitet och därigenom motverka handling (Starbuck, 1982, Brunsson, 1982). Att ensidigt betona sambandet tanke / handling i termer av information tenderar vidare att negligera sambandets betydelse för motivation och "commitment" (Hedberg et al, 1976). Steget mellan beslut och handling är inte trivialt.

Ett val (= beslut) kan betraktas som ett uttryck för förväntningar, och kan demonstrera ett "commitment" för att genomföra de handlingar som krävs

"The processes of choices in organizations are also processes through which participants become committed to action" March, 1987, sid 161.

Steget mellan beslut och handling kompliceras om genomförandet skall ske av andra personer än de som fattade beslutet (Feltham & March, 1981; Swieringa & Weick, 1987). Vid studier av nyckeltalet ROI (= Return on Investment) har intresset i allmänhet begränsats till att gälla nyckeltalets roll som stöd för beslutsfattande. ROI har analyserats utifrån teoretiska grunder och har då karakteriserats som ett analytiskt imperfekt och snedvridet redovisningsmått. På basis av dessa analyser har det höjts kritiska röster mot det omfattande utnyttjandet av detta mått. Andra analyser tyder på att ROI - även om det alltså kan ses som direkt missledande som underlag till beslut - har en potential för att skapa kraftfulla självvaliderande handlingar (Swieringa & Weick, 1987, s 294). Det omfattande utnyttjandet anses snarare vara motiverat av dess direkta effekt på handling, motivation och åtagande än på dess analytiska pregnans. Beslutsprocesser som kan karakteriseras som effektiva med avseende på genererandet av handlingar tenderar att bryta mot många av de regler som på basis av beslutsteori formulerats som krav för rationellt beslutsfattande ".... break all the rules" Brunsson, 1982, sid 33. Författaren ifrågasätter om mål verkligen skall formuleras i förväg eftersom sådana tenderar att vara motstridiga. Kanske bör istället alternativen utvärderas, troliga resultat fastställas och målen sedan formuleras i termer av dessa resultat; de kan då uppfattas som en drivkraft.

"Organizations do act where they expect to succeed and they act more forcefully where they have stronger expectations of success" Starbuck, 1982 sid 12.

Vissa redovisningsmått anses sålunda kunna ge goda förutsättningar för att initiera och stödja handlingar; de kan sägas innehålla varierande moment av s.k. beteendeorientering

"ROI may help people perceive situations similarly and share expectations and values, thereby making it easier for them to agree on what objectives to pursue, on what action alternatives hold promise, and on what outcomes are probable" Swieringa & Weick, 1987, sid 306

Att synliggöra och för erfarenhetsutbyte

Processer för insamling av information i en organisation bör inte betecknas som betydelselösa även om de inte förefaller vara integrerade med processer för beslutsfattande. Processerna kan, oberoende av varandra, ge bidrag till utveckling av en *context of meaning*, March, 1987. Insamlingen av information kan således vara uttryck för en önskan att få ett hjälpmedel för att kunna kommunicera om den organisatoriska verkligheten i termer av t.ex. vilka alternativ som finns och hur dessa alternativ kan relateras till historier som organisationens medlemmar anser att de förstår (Feltham & March, 1981). Iakttagelser av detta slag anses också kunna omfatta den insamling av information som sker inom ramen för redovisningssystemet (Burchell et al, 1985; Hopwood, 1987; March, 1987).

"Standard accounts are part of the social language by which organizations comprehend what they are doing, why they are doing it, and how they might do it better. New accounting instructions stimulate interest in new dimensions of organizational description and redefine decision alternatives" March, 1987, sid 160

Informationens värde anses enligt detta synsätt inte vara begränsat till att reducera osäkerhet, utan ligger också i att den insamlade informationen skapar en kontext av kunskap och *meaning* för okända handlingar och en möjlighet att tala om erfarenheter (Berger & Luckman, 1966; Weick, 1979). Insamlingen kan karakteriseras som en
".. investment in an inventory of knowledge and as an aid to defining preferences and alternatives as well as choosing among them .." och "... information strategies are as much strategies for managing interpretations and creating visions as they are strategies for clarifying decisions" March, 1987 sid 161

Sambandets riktning - en anledning till ifrågasättande?

I den referade forskningen ovan urskiljs tre olika organisatoriska processer eller moment; insamling av information (= mottagandet), beslutsfattande och handling. Några alternativa konkurrerande förklaringar till sambandet mellan processerna redovisades i det inledande avsnittet och i föregående avsnitt kommenterades frågan om vilka antaganden som kan göras med avseende på karaktären på sambanden. Tyngdpunkten har omväxlande lagts på individnivån och på organisatorisk (= aggregerad) nivå.

Formuleringen information / beteende påstods inledningsvis innehålla ett implicit antagande med avseende på tid; först rapportanvändning sedan beteende. Detta till synes triviala påpekande var motiverat av empiriska iakttagelser där detta tidsmässiga samband blivit ifrågasatt

"The extensive post-decision elaboration of the reasons for action already chosen, including the development of information to support it (Feltman & March, 1981), and the avoidance of post-decision evaluation (ccc) can be seen as part of this process of commitment" March, 1987 s 160.

Handlandets betydelse för att få kunskap om verkligheten; *enactment*, Weick, 1979 medverkar till att ifrågasätta det implicita tidssambandet - kanske handling föregår mottagandet av information?

Bil 1:5 Något om fundamentala antaganden m.m.

Den kunskap som refereras i denna litteraturoversikt har genererats i forskningsprocesser som varit baserade på fundamentalt olika utgångspunkter med avseende på ontologi, epistemologi, metodologi och antaganden om den mänskliga naturen (Burrell & Morgan, 1979). I den löpande texten har dessa olikheter inte uppmärksamrats, istället har diskussionen uppskjutits till detta avsnitt där ett urval av sådana olikheter av fundamental karaktär kommenteras enligt följande

- två s.k. idétraditioner kan urskiljas i den refererade litteraturen. Idétraditionerna baseras på skilda antaganden om den sociala verklighet och om den kunskap som kan vinnas (Bil 1:5.1)
- två perspektiv (eller metodsynsätt) kan urskiljas. Perspektiven ger olika förutsättningar för tolkningar - "vad man ser beror på perspektivet" (Bil 1:5.2)
- två olika förutsättningar för kunskapsproduktion diskuteras; och dessa förutsättningar kan kopplas till skilda typer av kriterier för värdering av forskning (Bil 1:5.3)

De tre punkterna kommer att diskuteras var för sig, men det betyder inte att de frågeställningar som punkterna representerar antas vara oberoende av varandra. De olika alternativ som kommer att kommenteras under respektive punkt tenderar att uppträda i vissa kombinationer - paradigm är ett mångtydigt begrepp som utnyttjats i detta sammanhang (Kuhn, 1962; Burell & Morgan, 1979)

Bil 1:5.1 Om två idétraditioner

Att förklara och förutse respektive att förstå

Formuleringarna att förklara och att förutse respektive att förstå implicerar en vetenskapsteoretisk diskussion, vars rötter kan spåras till antikens historia. Formuleringarna representerar två skilda idétraditioner baserade på fundamentalt olika antaganden om vår sociala verklighet och om den kunskap som kan vinnas om denna verklighet (Lindholm, 1979). *Att förklara* och *att förutse* förknippas med en idétradition vars andlig fader anses vara Galilei. Vid studier av sociala företeelser riktas intresset mot att identifiera och avtäcka generella mönster i termer av konkreta företeelser. Vetenskapliga förklaringar baseras på en kausalitet med förankring i mekanikens naturlagar. Det innehåll som tillskrivs ett begrepp antas vara oberoende av situationen. Det metodologiska idealet söks inom naturvetenskaplig forskning. Tanken på en metodologisk enhetlighet dominerar oavsett vilket område som beforskas (= en metodologisk monism). Det idémässiga innehållet i denna idétradition har varierat över tiden och olika beteckningar har utnyttjats; positivism, neopositivism, logisk empirism, realism, "scientific" m.m. Den *förståelse*-orienterade idétraditionens rötter anses vara möjlig att spåra till Aristoteles. Denna idétradition karakteriseras av en strävan att lyfta fram innebördens betydelse, en aspekt av den sociala verkligheten som saknar egentlig motsvarighet i de mekanistiska kausalitetsantagandena. Ett stort intresse ägnas åt individuella och unika drag (= ideografisk) och traditionen utmärks av en metodologisk heterogenitet - en pluralism förespråkas. Innehållet i denna idétradition har också varierat över tiden och den har - helt eller delvis - lystrat till beteckningar som; antipositivism, idealism, hermeneutik, relativism, "naturalistic" m.m.

Aldrig mötas de två?

Dessa idétraditioners varierande framtoning över tiden har förklarats på några principiellt olika sätt. En förklaring bygger på att teoribildningens otillräcklighet initierar förändringar. En idétradition / teoribildning antas under viss tid ge ett acceptabelt stöd för framgångsrikt forskning inom ett visst territorium. Successivt uppmärksammas emellertid företeelser som inte kan förklaras på ett tillfredsställande

sätt. Vid en viss tidpunkt initieras förändringar som (i bästa fall) leder till att företeelserna blir möjliga att förklara inom ramen för den reviderade idétraditionen / teoribildningen. Förändringarna antas kunna vara stora eller små och antas kunna ske stegvis eller genom revolutionerande språng (Kuhn, 1962). I en konkurrerande förklaring betonas samspelet mellan forskarsamhället och det samhälle som hårbärgerar forskarsamhället; enligt detta alternativ är förändringarna snarare återspeglings av tendenser i det omgivande samhället än responser på icke-förklarade företeelser (Lindholm, 1979).

Mot bakgrund av studiens gränsöverskridande ambition knyts ett speciellt intresse till frågan om de två idétraditionernas utvecklingsbanor är parallella, om de konvergerar, eller om de aldrig kommer mötas - om de för evigt är oförenliga? Denna fråga kan diskuteras i termer av kunskapsintresse och den hermeneutiska spiralen (Lindholm, 1979). I Habermas (1972; 1978 enligt Chua, 1986) identifieras tre olika slag av forskningsmotiverande kunskapsintressen

- det *tekniska* kunskapsintresset innebär att studier företrädesvis ägnas åt skapandet av "information" och att det sker med hjälp av metodologi som med fördel hämtar inspiration från naturvetenskaplig forskning: "An interest in technical control and administration gives rise to an empirical, analytical science which relies on hypothetico-deductivism in its research for lawlike regularities and prediction" Chua, 1986, sid 586
- i det *hermeneutiska* kunskapsintresset dominerar intresset för tolkningskunskap. Genom forskning bedriven med hermeneutisk orientering manifesteras "A practical interest in human interaction initiates a desire to understand how meanings and interpretations of reality are constructed and changed through language and negotiation" Chua, 1986, sid 586
- i det *kritiska* kunskapsintresset: "Finally, an emancipatory interest seeks knowledge, which frees people from express and latent forms of domination, suffering and "distorted communication" Chua, 1986, sid 586

Med utgångspunkt i kunskapsintressen och i Apels psykoanalytiska förståelsemodell hävdar Lindholm (1979) att han kan skönja tecken på att två av kunskapsintressena kompletterar varandra. Den kunskap som genereras inom ramen för en viss typ av kunskapsintresse skulle då inte för evigt var helt oförenlig med kunskap som genereras inom ramen för andra kunskapsintressen. Författaren hävdar vidare att ett tekniskt kunskapsintresse förefaller kunna vara mest ändamålsenligt i vissa skeden av en process för kunskapsgenerering. I andra skeden av processen förefaller fördelarna med en hermeneutisk inriktning vara värda att överväga. Han skisserar en process för kunskapsgenerering där det tekniska och det hermeneutiska kunskapsintresset omväxlande dominerar enligt följande. I ett inledande skede dominerar - ofta - det hermeneutiska kunskapsintresset symboliserat av ett *vad* och med syfte att skapa en förförståelse. Med denna förförståelse som bas har (nödvändiga?) förutsättningar skapats för att med hjälp av en förklaringinriktad studie tillgodose ett tekniskt kunskapsintresse; symboliserat av ett *varför*. I ett tredje skede kan det (ibland) finnas anledning att fördjupa förståelsen av den studerade företeelsen. Det hermeneutiska kunskapsintresset kan då åter få dominera genom att en förståelseorienterad inriktning

ånyo väljs; symboliserad av ett nytt vad. Författaren hävdar att bilden av en hermeneutisk cirkel ter sig mindre lämplig och väljer istället (influerad av Radnitzky, 1970) att tala om den *hermeneutiska spiralen*. Författaren preciserar inte de tidsperspektiv som antas gälla för respektive skede i spiralen och de två exempel ger antydningar om att mycket varierande tidsperspektiv kan vara tillämpliga. I en terapisisituation (baserad på psykoanalytisk teoribildning) växlar analysanden mellan faser med olika karaktär. Dels faser som karakteriseras av försök att genom ett empatiskt förhållningssätt bli delaktig i den innebörd som patienten tillskriver vissa företeelser dels faser där denna innebörd "förklaras" i termer av psykoanalytisk teoribildning. I sitt andra exempel diskuterar författaren hur ett tekniskt kunskapsintresse präglad västerländsk forskning under första delen av detta århundrade och att detta kan antas ha utgjort en förutsättning för den utveckling som senare kommit till stånd. Denna utveckling har i sin tur varit en förutsättning för det hermeneutiska kunskapsintresse som vuxit fram under andra delen av detta århundrade.

Flera författare har pekat på att isolationistiska tendenser för att inte säga rent av direkt motsättningar förekommer mellan anhängare av olika forskningsskolor baserade på olika idétraditioner (Kaplan, 1964; Glaser & Strauss, 1967; Lindholm, 1979). Ett karakteristiskt inslag i sådana konfrontatoriska utspel består av beskyllningar om att "motståndarna" inte i tillräcklig omfattning beaktar verkligheten sådan som den "faktiskt" är enligt empirisk forskning. Kritik av den metodologiska monismen och tendenser till totalisering är andra återkommande tema. Företrädare för mer konsilienta uppfattningar saknas dock inte; författare som pekar på de ökade möjligheter som ligger i att kombinera istället för att söka konfrontation - dvs. ett både/och istället för ett antingen/eller (Lindholm, 1979; Boland & Pondy, 1983; Ansari & Euske, 1987; Dermer, 1988). All forskning låter sig inte enkelt kategoriseras i termer av de två idétraditionerna; detta kan illustreras med forskning som baseras på Giddens s.k. strukturalism; inom redovisningsforskning företrädde av bl.a. Mouritsen (1990) och Macintosh & Scapens (1990).

Idétraditioner och empirisk forskning

De två idétraditionerna utgör inte bara objekt i en vetenskapsteoretisk diskurs fjärran från empirisk forskning. De medverkar också till att skapa en högst påtaglig bakgrund för all den samhällsvetenskapliga forskning som refereras i litteraturöversikten. De utgör inte bara inspirationskälla för val av de företeelser som är intressanta - och meningsfulla - att studera; de utövar också påverkan på enskilda forskares val av de företeelser som kan och skall studeras. Ur dem emanerar också värderingskriterier för vad som menas med legitima metodologier och inte minst vad som menas med termen *data*.

Inte mindre än sex olika uppsättningar med s.k. fundamentala antagandena om en sociala värld har ansetts möjliga att urskilja (Morgan & Smirich, 1980). Var och en med påtagliga konsekvenser för empirisk forskning. I några av de sex uppsättningarna

dominerar föreställningen att verkligheten (= den sociala världen) bör ses som en konkret struktur eller konkret process där det existerar vissa stabila sammanhang.

"Reality as a concrete structure assumes ... is viewed as a network of determined relationships ... can be used for accurate predictions" Tomkins & Groves, 1983, sid 367 respektive

"Reality as a concrete process ... there are such stable key formulations when everything interacts with everything else ... can be used for predictions" ibid sid 368.

Dessa uppsättningar av antaganden tillskrivs epistemologiska och metodologiska implikationer och givet antagandet att den sociala världen existerar som något konkret "out there" framstår en positivistiskt orienterad forskningsansats med syfte att generera generaliserbar kunskap om stabila samband som rimlig. Exempelvis via studier av manifesta dimensioner av organisationsstruktur och organisatoriska processer. Ett försök att "förklara" observerbara olikheter i rapportanvändning genom att identifiera faktorer som utövar påverkan kan ses som en illustration av en rimlig koppling mellan ontologi, epistemologi och valet av företeelser som ter sig lämplig för en empirisk studie med förklarande inriktning.

En annan uppsättning av ontologiska antaganden innebär att verkligheten (= den sociala världen) antas representera resultatet av enskilda individers agerande. En föreställning om att individer skapar sina egna föreställningar om verkligheten genom egna tolkningar av sin omvärld - *outcome*, Silverman, 1972 och genom att interagera (och förhandla) med andra individer (Weick, 1979) skapar helt andra förutsättningar för empirisk forskning. En önskan att generera kunskap om konkreta stabila samband får stå tillbaka för en önskan att vinna förståelse om den innebörd som de studerade individerna tillskriver olika företeelser. De epistemologiska och metodologiska implikationer av en sådan utgångspunkt kan ta sig uttryck i ett uttalat intresse att starta i specifika skeenden i syfte att förstå den "faktiska" arbetssituationen

"... one must, ... commence from *specific*, real-world situations; the main intention is to answer the question 'what is going on here?' " Tomkins & Groves 1983, sid 370.

De två metodsynsätten framställs inte sällan som varandra motsatser. I Silverman (1972) görs något som kan liknas vid en attack mot det vid den tidpunkten dominerande systemsynsättet. Liknande tendenser till polarisation och försök till konfrontation gentemot dominerande idéer har noterats i anslutning till andra försök att etablera nya idéer bl.a. med avseende på maktens betydelse (Perrow, 1979) och behovet av kritisk (= emancipatorisk) redovisningsforskning (Chua, 1986).

Frågan om vad som är legitimt att betrakta som data går som en röd tråd genom de senaste decenniernas metodologiska diskussion och diskussionen förs företrädesvis i termer av ontologiska och epistemologiska antaganden (Zetterberg, 1965). En föreställning om att vetenskap skall begränsas till att behandla företeelser om vilka direkta observationer kan göras dominerar i de forskningsinriktningar där ett naturvetenskapligt föredöme bejakas. Starkt förenklat innebär detta att det i första hand är observerbara dimensioner av den studerade företeelsen som får status av

legitima data. Något direkt förnekande av att ickeobserverbara företeelser existerar innebär inte denna föreställning; snarare som ett ställningstagande för att sådana företeelser inte utgör legitima objekt för vetenskapligt arbete. Objektiva (= värderingsfria) observationer anses vara möjliga att göra eftersom studerade variabler är situationsoberoende och data är det primära i begreppsparet data / teori - beroende på att dessa är fria från varje moment av tolkning medan teorier däremot är härledda. Ett generellt observationsspråk ligger inom möjligheternas ram.

Utgångspunkten för förståelse-orienterad forskning däremot är att ickeobserverbara företeelser inte bara är legitima att studera utan att sådana företeelser utgör den samhällsvetenskapliga forskningen primära studieobjekt; själva grunden för en uppdelning i samhällsvetenskap och naturvetenskap. Det anses möjligt att tolka empiriska observationer med hjälp av flera uppsättningar av observationskategorier och data anses därmed vara betingad av viss teoribildning; *capta* är en mer adekvat benämning än *data*. Den metodologiska monismen förnekas och pluralism är ett honnörsord.

Det existerar olikheter mellan de företeelser som studeras "i forskningen" och de företeelser som bedöms betydelsefull "i praktiken" (Burchell et al., 1980). Dessa författare betonar att företeelser som "accounting in action" och "the social significans of accounting" sällan studeras i redovisningsforskning och pekar på att sådan forskning skulle ställa nya krav och

"Appeals ... to very different frames of reference and bodies of knowledge ... and ... would produce very different insights, problems and leads." Burchell et al., 1980, sid 23.

Under det senaste decenniet kan en tendens till ökade differentiering i termer av kategorierna 4-6 enligt klassificeringen i Morgan & Smirich (1980) urskiljas inom redovisningsforskning. Burchell et al. (1980) anses ha bidragit med inspiration för denna differentiering (Macintosh & Scapens, 1990) och samtliga redovisningsorienterade studier med explicita vetenskaps-teoretiska positionering som förekommer i litteraturoversikten är också daterade efter denna artikel bl.a. Hopper & Powell, 1985; Chua, 1986, 1989; Dent, 1987; Morgan, 1988; Lukka, 1990.

Vetenskaps-teoretisk positionering

Diskussioner och ställningstaganden med avseende på ontologi, etc. har medverkat till att synliggöra förekomsten av ett antal olika forskningsinriktningar. Dessa inriktningar antas hålla ihop genom att medlemmarna bekänner sig till likartade uppsättningar antaganden (= paradigm?) och varje inriktning har övertygande meriter utifrån de valda utgångspunkterna (Burell & Morgan, 1979). Mellan enskilda inriktning förekommer, som noterat ovan, meningsskiljaktigheter men en gemensam nämnare kan dock urskiljas i samtliga dessa forskningsinriktningar. Betydelsen av att ställningstaganden med avseende på ontologi, epistemologi, metodologi etc. står i samklang i det specifika forskningsprojektet betonas i samtliga inriktningar.

I den forskning som refereras i litteraturoversikten förekommer endast sporadiskt explicita ställningstaganden med avseende på vetenskaps-teoretiska positioneringar.

Vissa möjligheter att indirekt dra slutsatser om de fundamentala antaganden om den sociala verkligheten och möjligheten att vinna kunskap på vilka antaganden en enskild studie baseras finns dock. Den bibliografi som redovisas i respektive studie anses inte bara vara ett uttryck för den kunskapsmassa på vilken studien baseras, mot vilken den vill bli värderad och till vilken den vill ge ett bidrag - den anses också kunna ge antydningar om studiens fundamentala antaganden. På basis av ett sådant tillvägagångssätt har det ansetts möjligt påstå att det tekniska kunskapsintresset är helt dominerande bland studier med hemvist i redovisningsforskning (Chua, 1986).

Bil 1:5.2 Två metodsynsätt

Vad man "ser" beror på vilket perspektiv man valt

Påståendet att en viss företeelse kan betraktas ur olika perspektiv och att valet av perspektiv innebär att skilda aspekter av företeelsen kommer att betonas eller bli "sedda" har upprepats flera gånger i litteraturöversikten. Perspektiv baserade på det systemteoretiska metodsynsättet söker sina rötter i *General Systems Theory* (Boulding, 1956; Churchman, 1973). Det studerade fenomenet betraktas som en komponent i ett större system och dess komponenter kan i sin tur ses som system. Antagandet att "allt hänger ihop" är av fundamental betydelse och den kunskap som genereras inom ramen för systemsynsättet anses vara systemberoende. Systemsynsättet

"... antar att verkligheten är arrangerad på ett sådant sätt, att helheten avviker från summan av delarna. Detta för med sig att relationerna mellan helhetens delar blir väsentliga, då dessa ger dylika plus- eller minus effekter (synergi)" Arbnor & Bjerke, 1977, sid 4.

Det systemteoretiska metodsynsättet har haft ett utomordentligt dominerande inflytande på samhällsvetenskaplig forskning och inom redovisningsforskning har synsättet tidigare varit i det närmaste allenarådande. Den stora benägenheten att utnyttja systemsynsättet inom redovisningsforskning har bland annat förklarats med att systemsynsättet stämmer väl överens med *The Managerial Perspective*, dvs att den typ av kunskap om rapportinnehåll, om rapportsystem och om processer för användning av rapporter som primärt eftersträvas skall vara möjlig att relatera till organisatorisk effektivitet och skall förväntas kunna ge stöd till praktisk verksamhet (Chua, 1986).

Studier baserade på det s.k. aktörssynsättet väljer att ställa delen snarare än helheten i centrum för intresset. Enligt detta synsätt förklaras inte organisationsmedlemmars agerande som responser på externa stimuli t.ex. i form av egenskaper i det "system" i vilket aktören verkar. I stället ses organisationer som resultatet av enskilda individers agerande (Silverman, 1972). Individens handlande antas vara beroende av individens perception och av de tolkningar som individen gör av sin situation; tolkningar som i sin tur är en produkt av individens tidigare erfarenheter.

"... explanations of human actions must take account of the meanings which those concerned assign to their acts; the manner in which the everyday world is socially

constructed yet perceived as real and routine becomes a crucial concerns of sociological analysis." Silverman, 1972, sid 127.

Den kunskap som genereras i ett aktörssynsätt är lokal och det betonas också att "Verkligheten antages därför vara en social konstruktion....." Arbnor & Bjerke, 1977, sid 5.

Flera författare konkurrerar om att stå som fader till aktörssynsättet, bl.a. Weber (1983/1922) och Berger & Luckman (1966). I en version av detta synsätt (Silverman, 1972) betonas individens perception och sambandet mellan perception och handlingar. Aktörssynsättet har primärt ha sina rötter i socialpsykologisk forskning och det kan därför inte anses vara självklart att detta synsätt kan utnyttjas i redovisningsforskning. Mot bakgrund av att synsättet vuxit fram vid studier av *social action* har det dock ansetts vara rimligt att förutsätta att aktörssynsättet åtminstone borde vara användbart vid studier (1) av användning av redovisningsdata, (2) av den påverkan som rapporter utövar på individers beteende och (3) av de syften som individer har för att använda redovisningsdata (Tomkins & Grover, 1983).

Två sidor av samma mynt?

Valet av metodsynsätt är ett ställningstagande att "se" vissa aspekter av det undersökta fenomenet och samtidigt ett ställningstagande att avstå från att "se" andra aspekter. Det är med andra ord inte bara ett ställningstagande om av vad forskaren kommer att "se" utan samtidigt också ett ställningstagande av vad han inte kommer att "se". Styrkan hos det systemteoretiska metodsynsättet anse ligga i de möjligheter som erbjuds för att studera och *förklara* samband av orsaks-karaktär (= kvasi-kausaltitet) inom en helhet; t.ex. en organisation. Detta synsätt anses däremot vara mindre väl lämpat då det gäller att *förstå* agerandet hos de i systemet ingående komponenternas t.ex. de studerade organisationsmedlemmarnas agerande. Aktörssynsättets styrka anses ligga i de ge goda möjligheter som erbjuds för att förstå komponenters agerande i ett visst system - medan däremot föga stöd ges för förklaring av systemets samband (Silverman, 1972). Samtidigt som det går att lyfta fram dessa olikheter finns det anledning att också betona en gemensam nämnare. Båda synsätten har med framgång utnyttjats för att generera värdefull kunskap om organisatoriska företeelser - var och en utifrån sina utgångspunkter. Denna gemensamma nämnare har föranlett formuleringen "två sidor av samma mynt".

Bil 1:5.3 Kunskapsproduktion

Vissa organisatoriska företeelser har beforskats ingående medan andra företeelser framstår som mer jungfrulig mark; de utgör s.k. vita fält. Mot bakgrund av påståendet ovan att idétraditioner tenderar att påverka valet av de företeelser som väljs för empirisk forskning framstår detta förhållande som högst rimligt. Att göra en värdering av den kunskapsmassa som existerar inom ett visst territorium eller om en viss empirisk företeelse är en undersökningsparameter med flera implikationer.

Clinical och analytical knowledge

Roethlisberger (1977) hävdar att den mest grundläggande typen av kunskap inom det samhällsvetenskapliga forskningsområdet handlar om utövandet av färdigheter. Denna grundläggande typ av kunskap handlar om konkret beteende i förhållande till konkreta fysiska eller sociala objekt och den genereras genom direkt handlande mot objektet. Sådan kunskap antas endast existera hos praktiker och benämns färdighet; *skill*, Roethlisberger, 1977. Kunskap på nästa nivå i denne författars hierarkiska modell genereras genom studier av praktikerns färdighetskunskaper

"At the clinical stage of the knowledge enterprise, as I see it, first-hand observation reign supreme. Rigorous definitionens, measurement, hypotheses and propositions are not the first order of the day. Findings are not strict propositions about how x varies with y. Rather they are of the character that under certain conditions x and y seem to appear together. ... stating the obvious precisely" Roethlisberger, 1977, sid 368.

Forskning som syftar till att generera kunskap om färdighet; *clinical knowledge*, Roethlisberger, 1977, inriktas mot att fånga upp detaljer och nyanser i de studerade företeelserna och strävar efter att generera data ur vilka väsentligheter i företeelsen kan urskiljas. Forskning som syftar till denna typ av kunskapsproduktion karakteriseras av detaljerade metodredovisningar som bl.a. syftar till att ge läsaren ökade möjligheter att validera studiens forskningsresultat (Mintzberg, 1979). Det kan noteras att termer som "klinisk kunskap" och "kliniska studier" i vissa sammanhang ges en helt annan innebörd och snarast utnyttjas för att karakterisera en viss forskarroll (Norman, 1980; Björkegren, 1986). Kunskap på den tredje och högsta kunskapsnivån i Roethlisbergers modell genereras med hjälp av analytiska metoder. Forskaren prövar hypoteser om samband med statistiska hjälpmedel och gör generaliserande utsagor om undersökningsfenomenet i form av deduktiva system. Forskningsprocesser som syftar till att generera analytisk kunskap; *analytical knowledge*, Roethlisberger, 1977, karakteriseras bl.a. av högt ställda krav på systematik, stringens, operationaliserade begrepp, förfinade mätskalor, och ofta förutsätts utnyttjandet av avancerade statistiska metoder.

Ett alternativt sätt att betrakta olikheter i kunskapsnivå baseras på ett tidsperspektiv och kunskapsproduktions karaktär av "never ending process" (Glaser & Strauss, 1967). Enligt dessa författare förutsätts de inledande faserna av forskning inom ett territorium ske i form av *substantive research* och med hjälp av *grounded theory* ansatser. Den genererade kunskapen karakteriseras som *grounded*. Under vissa förutsättningar kan karaktären på forskningen förändras och den kan istället ske i form av *formal research* som så småningom kan generera *formal theory*.

"If individual definitions of situations and responses do prove to be widespread across locations and time, then general formal theories *may* be formulated"

Glaser & Strauss, 1967, sid 93.

Att krypa innan man kan gå

En framgångsrik teoriutveckling inom ett visst territorium förutsätter att begreppsbildningen är baserad på kunskap om färdigheter (Roethlisberger, 1977). Forskning som syftar till att generera analytisk kunskap skall enligt denna författare föregås av färdighetsinriktad kunskapsgenerering. Ett likartat synsätt beträffande turordningen förfäktas i Glaser & Strauss (1967) men dessa författare uttrycker sig i termer av att framgångsrik teoriutveckling förutsätter att det aktuella området inledningsvis har beforskats enligt en grounded theory-inspirerad ansats.

Inom vissa forskningsområden kan en tendens urskiljas som innebär att forskare företrädesvis väljer att genomföra studier på den analytiska kunskapsnivån. Detta oavsett om det finns grundläggande färdighetskunskap - eller kunskap som kan betecknas som grounded - inom området. Risken att härigenom förlora kontakten med de partikulära har påtalats (Roethlisberger, 1977) och författaren pekar varnande på det begrepps-kaos som detta arbetssätt lett till inom vissa forskningsområden. Glaser & Strauss (1967) påtalar på likartat sätt riskerna med att teoribildningen blir tunn - *ungrounded* - och att det uppkommer svårigheter när det gäller att övertyga. Författarna ger också rader av varnande exempel på forskning där dessa förutsättningar inte accepterats och på forskning som baseras på tidigare forskning som i sin tur varit "ungrounded".

Ett sätt att hantera en situation där forskare valt att inte acceptera principen om att "krypa innan man kan gå" kan vara att "starta om" (Glaser & Strauss, 1967; Roethlisberger, 1977). En framkomlig väg kan vara att genomföra sådana detaljerade studier av jordnära detaljer som anses karakterisera de inledande etapper av en process för kunskapsbildning och forskning med en uttalad strävan att generera kunskap som är "clinical" respektive "grounded" kan betraktas som ett sätt att "starta om". Inom territorier där forskningen karakteriseras av en tendens att generera analytical knowledge - trots att clinical knowledge / grounded knowledge saknas - kan det finnas motiv för att påbörja uppbyggnaden av en integrerad begreppsapparat som ett steg mot en sammanhållen föreställningsram och eventuellt en enhetlig teoribildning.

Rapportanvändning - ett vitt fält?

Endast ett begränsat antal av de i litteraturoversikten förekommande studierna kan enligt Roethlisbergers terminologi anses ha studerat "färdighet". Carlson (1951) inleder sin studie med att konstatera att han är intresserad av att veta vad företagsledare "faktiskt" gör och han redovisar sedan en studie som kan anses generera kunskap om färdighet - på företagsledarnivå. Mintzberg (1973) kompletterar denna ansats med att studera innehållet i företagsledares arbete; en ansats som kommenteras av Weick (1979) med orden "... bland counting can be conceptually rich". Traditionen med färdighetsorienterade studier av chefsarbete förs vidare genom Steward (1967, 1976, 1982). Produktionen av kunskap inom detta område kan fungera som en illustration av Roethlisbergers kunskapsmodell - från Carlsons studie med

primitiva begrepp, via Mintzbergs konkreta räkneövningar till Stewards utveckling av mer analytiskt orienterad begreppsapparat.

Ett fåtal studier om rapportanvändning kan anses motsvara de krav som ställs för att forskning skall betecknas som "grounded". Simon et al. (1954) där mycket detaljrika beskrivningar lämnas av informationsflöden runt organisationens ekonomifunktion är en studie som nämns i sådana sammanhang. Argyris (1952) och Hofstede (1967) ger detaljerade redovisningar av rapportanvändning i samband med ansvarsmätning. Hägg et al. (1982) beskriver ingående hur rapportanvändning i samband med budgetprocessen ter sig i tre svenska företag. Dent (1987) redovisar skeenden i samband med anpassning av ett rapportsystem. Hopwood (1989) beskriver ingående hur information blir tillgänglig via andra informationskällor än rapporter och hur denna information utnyttjas för att företagsledaren skall anse sig ha ett fast grepp om aktuella skeenden i verksamheten.

Den helt övervägande delen av de studier som ingår i översikten kan anses vara inriktade mot genererandet av "analytical knowledge". Denna tendens är speciellt tydlig inom det redovisnings-teoretiska forskningsområdet. Det har också producerats forskningsresultat inom detta område som framstår som svåra att integrera och det kan också vara motiverat att tala om antydningar till begreppskaos. Denna teoretiska mångfald har ovan kommenterats i termer av och tillskrivits den s.k. en-faktor tendensen. En alternativ förklaring kan vara att peka på att teorisituationen uppvisar flera av de kännetecken som Roethlisberger (1977) och Glaser & Strauss (1967) anser vara utmärkande för ett område där det finns ett behov av den typ av forskning som karakteriseras kunskapsgenererandets inledande faser. Mot bakgrund av den stora omfattningen på den ackumulerade kunskapen inom redovisningsområdet kan det te sig mindre välbetänkt att tala om rapportanvändning som ett "vitt fält" - att påstå att produktionen av färdighetsorienterad kunskap varit ytterst begränsad är mer riskfritt (Boland, 1979; Burchell et al., 1980; Dent, 1987).

Context of discovery respektive Context of justification

Valet att genomföra en empirisk studie inom ramen för en *context of discovery* eller en *context of justification* (Kaplan, 1964) antas vara betingat av karaktären på den kunskap som finns tillgänglig inom det aktuella territorium / om det aktuella empiriska fenomenet. Båda kontexterna anses vara av likvärdig betydelse för kunskapsproduktionen (Glaser & Strauss, 1967); livliga diskussioner förs dock om olika aspekter t.ex. om verifiering och falsifiering (Lakatos, 1970) och om den betydelse som ordens mening spelar (eller inte spelar!) i teoribildning

"..... this should be sufficient to establish the fact that 'unambiguous' concepts, concepts with 'sharp boundary lines', do not exist", Popper, 1986, sid 29.

I metodböckernas vägledning för val mellan de två alternativen förmedlas en bedräglig frånvaro på komplexitet. Vägledningen kan sammanfattas enligt följande: om det existerar en teoribildning som möjliggör formulering av hypoteser skall en teoriverifierande ansats väljas; om teoribildningen är ofullständig kan en teorigenererande ansats (eventuellt) övervägas. Valet innebär inte bara att kriterier för

värdering av forskningsresultat definieras, valet ger också helt olika förutsättningar vad avser den metodarsenal som blir tillgänglig. (se avsnitt om "Clinical och analytical knowledge" ovan). Metodologiska förutsättningar för forskning inom respektive kontext har utvecklats inom ramen för metodologisk forskning under beaktande av den aktuella uppgiften, dvs. att utveckla respektive att pröva teorier. Samtidigt förekommer processer som tenderar att luckra upp gränsen mellan de två ursprungligen väl åtskilda kontexterna. Flertalet empiriska studier med uttalat teoriverifierande syfte tenderar att generera två forskningsresultat; svaret på frågan om den prövade hypotesen får stöd eller inte, samt förslag till modifiering av visst begrepps innehåll, vissa empiriska indikationer på ett tidigare inte uppmärksammat samband etc. Denna senare typ av "små" forskningsresultat har snarast karaktären av genererade teorifragment - pusselbitar vore kanske en mer adekvat benämning. En mycket stor andel av den ackumulerade kunskapen om rapportanvändning som refereras i litteraturöversikten utgörs av teorifragment med de ovan skisserade metodologiska förutsättningarna. De studier som avviker från detta mönster genom att generera forskningsresultat som har en genuin prägel av "nyhet" får anses vara förhållandevis sällsynta.

BILAGA 2 EN PROVISORISK FÖRESTÄLLNINGSRAM

Bil. 2:1 Behov av en provisorisk föreställningsram?

Den ackumulerade kunskapen om rapporter och rapportsystem är mycket omfattande men kunskapen är splittrad och ibland motsägelsefull - detta påstående utgör en av denna studies utgångspunkter. Två tendenser inom redovisningsteoretisk forskning antas kunna medverka till att förklara detta förhållande:

- de ansatser som utnyttjas i tidigare forskning har företrädesvis genererat kunskap om rapportanvändning av en viss karaktär - *analytical knowledge*, Roethlisberger, 1977
- begreppet *ekonomisk information* tilldelas ett begränsat innehåll; i princip liktydigt med de redovisningsdata som presenteras i rapporter från ekonomidatasystemet.

Denna bilaga är föranledd av de i studiens inledning antydda svårigheterna att ur tidigare forskning härleda en sammanhållen föreställningsram för studera observerbara olikheter i rapportanvändningen i termer av - "... ofta ... sällan ... aldrig". Den s.k. *provisorisk föreställningsram* som redovisas i denna bilaga syftar till att vara ett stöd för att hantera de två ovan nämnda tendenserna vid genomförandet av den empiriska studien. Den provisoriska föreställningsram tydliggör vissa moment i den förförståelse som varit vägledande vid studiens genomförande och den blir därigenom den ledstång med vars hjälp vissa empiriska data insamlas, tolkas och analyseras. Syftet med denna föreställningsram är begränsat; prefixet *provisorisk* är ett uttryck för dess karaktär av provisorium. Den skall uppfattas ett hjälpmedel för precisering av de företeelser som studeras i denna studie och för studiens genomförande

I det inledande avsnittet (Bil 2:2) skapas vissa förutsättningar för att studera mottagningsprocesser; dvs. det moment då ekonomisk information blir tillgänglig för rapportmottagare. Utgångspunkten tas i en fråga: vad är rapportanvändning ett specialfall av? Det andra avsnittet (Bil 2:3) ägnas åt sambandet information / beteende, mer precist åt sambandet mellan information som blir tillgänglig via rapport och beslut / handling. Syftet är att skapa förutsättningar för att kunna studera *faktisk* rapportanvändning utan att behöva göra långtgående preciseringar beträffande antagandet om samband information / beteende. Diskussionen är främst motiverad av de oklarheter som kommenterats i ovan (Bil 1:5).

Bilaga 2:2 Den ekonomiska informationens förädlingsflöde

Den teoretiska förebilden

I denna studie utnyttjas en vid definition av begreppet ekonomisk information (2:5) och den nära koppling mellan redovisningsmått och ekonomisk information som dominerar inom redovisningsforskning görs inte. Ekonomisk information som utnyttjas för ekonomisk styrning antas bli tillgänglig via en rad olika informationskällor. Rapporter betraktas som en bland flera informationskällor och rapportanvändning blir härigenom ett specialfall - ett bland flera möjliga sätt att få tillgång till ekonomisk information. Rapportanvändning betraktas som en kategori av organisatoriskt

beteende; mer precist som mottagandet av ekonomisk information ur en viss informationskälla.

Inspiration för det ovan skisserade synsättet har hämtats från en diskussion som ursprungligen redovisades i AAA Committee on Foundation of Accounting Measurement (1971) och som vidareutvecklas i Ijiri (1975). Den ursprungliga diskussionen handlade om möjligheten att mäta ekonomiskt ansvar i samband med ansvarsmätning. Kan ekonomisk information i form av redovisningsmått ge en sammanfattande bild av en organisations ekonomiska aktiviteter och därmed vara ett ändamålsenligt hjälpmedel vid ansvarsmätning? I Ijiri (1975) diskuteras sambandet mellan de händelser om vilka redovisningsmått handlar och de redovisningsmått som presenteras i rapporten i termer av

- de *händelser* som skall beaktas, och
- de *bearbetningssteg* i vilka information om dessa händelser förädlas på sin väg mot presentation i en rapport

Denna begreppsapparat - händelser och bearbetningssteg - kommer i diskussionen nedan att utvidgas i tre avseenden, för att slutligen sammanfattas i en modell som benämns *den ekonomiska informationens förädlingsflöde*

Enligt Ijiri, 1975 antas ett mycket stort antal händelser ha potentiell betydelse för en organisations ekonomiska situation. En första selektering bland dessa händelser kan åstadkommas genom att någon form av mätskala appliceras på ett visst urval av händelserna; de blir utsatta för mätning. Det urval av händelser som skall mätas, de mätskalor som skall utnyttjas, den precision med vilken mätningen skall göras, de former under vilka mätningen skall utföras, de tidpunkter då mätningar skall göras etc. förutsätts vara preciserat i regelverk. Det regelverk som står i centrum för intresset i redovisningsteoretisk forskning behandlar frågor om bl.a. redovisningsprinciper och redovisningskonventioner. Resultatet av en mätning utgörs av ett *primärt meddelande* som förutsätts innehålla följande dataelement (Langefors, 1970)

- identifikation av den händelse som meddelandet gäller
- tidpunkt eller -period för händelsen / mätningen
- mätvärdet

De ursprungliga mätvärdena är i allmänhet uttryckta i kvantitativa termer och ett av bearbetningsstegen innebär att mätvärdena blir uttryckta i finansiella termer genom en transformering där vissa bearbetningsregler appliceras på mätvärdena

"... mathematically transforming primary measures ..." Ijiri, 1975, sid 56. Begreppet *affärshändelse* är vägledande för urvalet av händelser och för att beteckna resultatet av förädlingsprocessen utnyttjas termer som *redovisningsmått*.

Om urval och skattning - den första utvidgningen

Antagandet att andra händelser än de s.k. affärshändelserna kan vara betydelsefulla för den ekonomiska styrningen är en utgångspunkt för den provisoriska föreställningsramen. Det urval av händelser som beaktas i denna studie har utvidgats i förhållande till de händelser som i enlighet med redovisningsprinciper och postulat beaktas i den ekonomiska redovisningen. Härmed luckras kravet på en nära koppling

till ett regelverk av typen redovisningsprinciper upp. Det utvidgade urvalet kan illustreras med en signal om att en avlämnad offert inte blivit antagen av en viss kund.

Den första utvidgningen handlar också om "mätning" och sättet att generera s.k. primära meddelanden. För att en händelse (enligt den teoretiska förebilden) skall ge upphov till ekonomisk information förutsätts en mätning och en varaktig registrering av mätdata. Mer precist uttryckt; ett visst regelverk blir aktiverat, en fastställd mätskala blir applicerad och mätvärdet registreras i en administrativ rutin (Ijiri, 1975). Utvidgningen innebär att ekonomisk information antas kunna bli genererad på annat sätt än genom att ett regelverk aktiveras. Händelser som innebär att en individ är åsyna vittne till en viss händelse och genom sina sinnesorgan upplever en händelse inkluderas. Kravet på "mätning genom att en mätskala appliceras" ersätts med ett krav på att en individ gör en "skattning" av händelsens ekonomiska effekter - och kravet på precision i denna skattning anses vara betingat av de kontextuella förutsättningarna.

En situation då en funktionschef per telefon får ett besked från en verkställare om att "svarven X har totalhavererat" kan illustrera utvidgning med avseende på mätning genom skattning. Innehållet i detta muntliga budskap uppfattas av funktionschefen som betydelsefullt för den ekonomiska styrningen och kanske som en impuls för vissa åtgärder. Budskapets innehåll anses därmed uppfylla de kriterier som preciseras i studiens definition av begreppet ekonomisk information dvs. "faktiskt fungera som stöd i arbetet med frågor som anses ha betydelse för företagets ekonomiska effektivitet". Kravet på skattning av händelsens ekonomiska konsekvenser anses ligga förborgat i den beskrivande termen "totalhavererat". Precisionen i denna skattning kan för en utomstående bedömare framstå som oacceptabelt låg. Det mottagarperspektiv som valts i denna studie antas emellertid skapa specifika förutsättningar för tolkning av budskapet. Det kan till exempel inte anses vara helt orimligt att både funktionschefen och verkställaren har kännedom om vad som döljer sig under beteckningen "svarven X". Båda dessa individer kan bl.a. antas ha relativt klara uppfattningar om det handlar om en maskin som kostar 50.000 SEK eller fem millioner SEK? om vilken roll denna maskin spelar i produktionsprocessen, om hur stor produktionsstörning som ett totalt bortfall innebär på kort och på lång sikt och de kanske till och med har erfarenheter av kostnader för en totalrenovering. Mottagarperspektivet motiverar att de specifika förutsättningarna för att tolka budskapet blir beaktade och de kriterier enligt vilka skattningens precision bör bedömas blir därmed kontextuellt betingade. Valet av kriterier för en bedömning av vad som kan anses vara oacceptabelt låg precision blir därmed i behov av nyansering. Den specifika händelse som valts för att illustrera utvidgningen med avseende på mätning genom skattning illustrerar inte den ovan kommenterade utvidgningen med avseende på urval. Den specifika händelsen förväntas generera ekonomisk information även i enlighet med regelverk baserade på redovisningskonventioner. Händelsen kan sålunda antas generera en kostnad som motsvaras av det reparerande serviceföretagets fakturabelopp och vidare kan händelsen (under vissa omständigheter) leda till en intäktsbortfall eller en negativ budgetavvikelse på ett intäktskonto (5.5)

Tillgång till information - den andra utvidgningen

Tillgång till ekonomisk information diskuteras i Ijiri (1975) endast i termer av rapportinnehåll och författaren betonar betydelsen av att informationen skall ha förädlats i ett rapportsystem med väldefinierade regler. Författaren förefaller vara direkt avvisande när det gäller möjlighet att få tillgång till informationen i tidigare bearbetningssteg, dvs. innan den presenteras i rapporten. Denna uppfattning skall dock ses i belysningen av att den teoretiska förebilden är fokuserad på frågor om ansvarsmätning. Den andra utvidgningen innebär att möjligheten att få tillgång till ekonomisk information utvidgas och information antas kunna bli tillgänglig i tidigare bearbetningssteg. Dessa olika möjligheter kommenteras nedan under benämning *informationskällor*.

Att befattningshavare i en organisation har täta *sociala kontakter* med andra befattningshavare och att verbal information utbyts i dessa kontakter är allmänt accepterat (Carlson, 1951; Mintzberg, 1973; Steward, 1976). Den andra utvidgningen tar sin utgångspunkt i föreställningen att viss del av den verbala kommunikation som utbyts vid dessa sociala kontakter uppfyller studiens definition på ekonomisk information. Sociala kontakter kan därmed betraktas som en möjlighet att få tillgång till ekonomisk information. Några preciserade krav beträffande den individ som fungerar som informationskälla eller beträffande de sätt på vilka individen själv fått tillgång till informationen ställs inte i den provisoriska föreställningsramen. Detta ger utrymme för en rad alternativ; personen i fråga kan ha varit åsyna vittne till händelsen, han kan själv ha mottagit verbal information eller han kanske har använt (= läst i) en månadsrapport. I illustrationen med den "havererade svarven" ovan spelar verkmästaren således rollen av informationskälla och den ekonomiska informationen medieras i en social kontakt.

Enligt de regelverk som diskuteras i Ijiri (1975) förutsätts mätvärden bli insamlade med en viss regelbundenhet och bli registrerade på ett varaktigt sätt på ett dokument - företrädesvis på papper. I de flesta stora organisationer transporteras dokument med information om en mångfald av händelser via administrativa dokumentflöden till befattningshavare för bl.a. granskning och godkännande (= attestering). Dessa dokument med mätvärde förser vidare organisationens rapportsystem med indata och i denna studie utnyttjas benämningen *operativa dokument*. I studiens inledande fas ansåg författaren inte att det fanns någon anledning att beakta dessa operativa dokument. De tolkningar som görs av studiens empiriska observationer tyder emellertid på att funktionschefens granskning av operativa dokument uppfattas som en betydelsefull möjlighet att få tillgång till ekonomisk information. Under studiens genomförande har successivt ett allt större intresse ägnats åt dessa operativa dokument. Den provisoriska föreställningsramen och urvalet av s.k. Alternativa Informationskällor (3.6) har därför - under studiens genomförande - reviderats och som informationskällor för ekonomisk information beaktas inte bara rapporter, sociala kontakter och svarta böcker utan också operativa dokument.

De operativa dokumenten och den eventuella roll som de spelar i organisationers styr- och kontrollsystem får anses utgöra ytterligare en av redovisningsforskningens

"vita fläckar". Det saknas t.ex. forskning om de operativa dokumentens eventuella roll som informationskälla vid ekonomisk styrning. Den informationsteknologiska utvecklingen har successivt skapat nya förutsättningar för registrering av data och tekniken ger möjlighet att registrera mätvärden från den ursprungliga mätningen på terminaler i omedelbar anslutning till händelsen. Den redovisade begreppsapparatsens principiella uppbyggnad antas inte vara påverkad av denna utveckling.

Ett flerperiodsperspektiv - den tredje utvidgningen

Förändringen mellan periodens startpunkt och slutpunkt bildar utgångspunkten vid mätning av ansvar enligt Ijiri (1975). Härigenom riktas intresset mot ekonomisk information som avser en begränsad tidsperiod; t.ex. det aktuella budgetåret. Rimligheten i denna tidsmässiga begränsning har ifrågasatts; både i forskning om ansvarsmätning och forskning om rapportmottagares lärande. Kan det vara helt orimligt att olikheter i rapportmottagares beteende till viss del kan förklaras med hänvisningar till ekonomisk information som gäller förhållanden i tidigare eller senare perioder

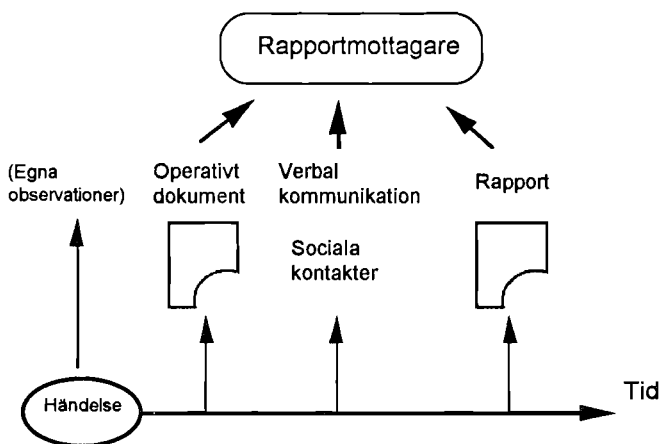
" ... last period's performance may be stored in long term memory and (hopefully) retrieved as needed when an evaluation is being made in the present period."

Birnberg et al., 1984, sid 377

Den tredje utvidgningen innebär att den begränsning till aktuell period som görs i den teoretiska förebilden elimineras. Utvidgningen möjliggör ett explicit beaktande av såväl rapportmottagarens erfarenheter från tidigare perioder som hans förväntningar för kommande perioder. Det enskilda rapportanvändningstillfället blir härigenom inbäddat i en kedja av "informationsanvändnings händelser" i ett förlopp där såväl början som slutet är fördolt i ett töcken (Steward, 1967, 1982)

Sammanfattning av den ekonomiska informationens förädlingsflöde

Den begreppsapparat som redovisats ovan syftar till att ge stöd för tolkning av observationer av händelser då ekonomisk information blir tillgänglig för rapportmottagare. Den kan ses som en vidareutveckling av Ijiri (1975) och har benämnts den *ekonomiska informationens förädlingsflöde*. I figuren nedan illustreras ett antal av de bearbetningssteg (= de informationskällor) där ekonomisk information antas kunna bli tillgänglig för rapportmottagare.



Figur Bilaga 2.1 Den ekonomiska informationens förädlingsflöde

Figuren försöker illustrera ett principiellt synsätt inom ett territorium som kan betecknas som ett "vitt fält" och det bakomliggande synsättet kan i konsekvens därmed betecknas som provisoriskt. Genom att fokusera intresset på händelser och bearbetningssteg görs ett stort antal förenklingar. Modellens möjlighet att återge skeenden skulle öka om komplexiteten ökades, sannolikt skulle då överskådligheten reduceras. Några kompletterande anmärkningar kan dock vara motiverade:

- möjligheten att få tillgång till ekonomisk information genom att en rapportmottagare personligen medverkar i skeendet och själv är "åsyna" vittne har inte diskuterats. Det ursprungliga motivet för att inte beakta denna möjlighet att få tillgång till ekonomisk information är att studien inriktats mot funktionschefer. Dessa befattningshavare förväntades visserligen vara operativt ansvariga men förväntades mera sällan agera i det operativa skeendet; jämför *Management Control*, Anthony, 1965. De tolkningar som görs av studiens empiriska data antyder emellertid att de studerade funktionscheferna deltar i operativa skeenden i betydligt större omfattning än vad som förväntats. Av det insamlade datamaterialet framgår det att de studerade funktionscheferna engagerar sig kraftigt i sådana skeenden som i denna studie betecknas som "störningar i verksamheten" och hot om framtida störningar. Mot denna bakgrund framstår ställningstagandet att negligera funktionscheferns möjlighet till att få tillgång till information genom "egna observationer" som olyckligt. Det insamlade datamaterialet anses inte i tillräcklig omfattning belysa denna kategori av informationskälla och det har därför inte ansetts rimligt att utöka uppsättningen informationskällor. Som antyds i figur Bilaga 2:1 finns det inte några principiella hinder för att utvidga modellen till att omfatta en informationskälla med t.ex. beteckningen "egen observation". En sådan modifiering skulle innebära att mottagningsmoment som kan framstå som självklara blir explicit beaktade t.ex. att en funktionschef med ansvar för försäljningsfunktionen får tillgång till ekonomisk

- information om en affärsuppgörelse genom att själv delta i uppgörelsen och genom att göra en skattning av dess ekonomiska konsekvenser
- en viss betoning har i modellen lagts på händelser som är observerbara. Denna betoning är primärt föranledd av den första utvidgningen, dvs. "åsyna vittne". Några principiella hinder finns dock inte för att modellen också skall kunna tillämpas på händelser som endast med svårighet kan observeras. De successiva skeenden som motsvaras av redovisningens värdeminskningsavdrag kan ses som ett sådant exempel

Bilaga 2:3 Om mottagning av information respektive beslut / handling

Bakgrund

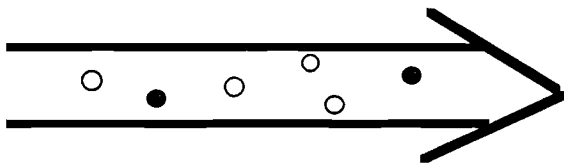
Inom vissa grenar av redovisningsforskningen dominerar en föreställning om att redovisningsmått bör studeras utan att måttens användning eller användningens effekter beaktas. Inom andra grenar dominerar en föreställning att vid forskning om redovisningsmått bör en kraftsamling göras på de effekter som rapportanvändningen kan leda till. Antaganden om sambandet mellan mottagning av information och beslut / handling spelar en marginell roll i den förra grenen av forskning medan sådana antaganden spelar en avgörande roll för den forskning som bedrivs i den senare grenen. I litteraturöversikten kommenteras några "konkurrerande" synsätt med avseende på sambandet information / beteende och i anslutning därtill vissa iakttagelser som ansågs problematisera grundläggande antaganden om såväl sambandets karaktär som dess riktning (Weick, 1979; Feltman & March, 1981; March, 1987).

I detta avsnitt redovisas en föreställning med avseende på sambandet mellan information och beslut / handling - ett moment i en provisorisk föreställningsram. Den karakteriseras av en strävan att minimera den uppsättning antaganden som studien baseras på. Det anses speciellt angeläget att eftersträva en minimering av antaganden med avseende på de "konkurrerande" synsätten beträffande sambandet mellan information och beteende. Föreställningen tar sin utgångspunkt i en händelseorientering i enlighet med en grounded theory-inspirerad ansats och syftar till att skapa förutsättningar för att studera "faktisk" rapportanvändning.

Ekonomisk styrning som ett flöde av händelser

Ekonomiska styrning betraktas i den provisoriska föreställningsramen som ett flöde uppbyggd av ett stort antal händelser. Flera olika kategorier av händelser är möjliga att urskilja men i den fortsatta diskussionen begränsas intresset till två kategorier av händelser; *mottagande* och *beslut / handling*. Till den senare kategorin hänförs händelser som innebär att enskilda organisationsmedlemmar fattar beslut och / eller vidtager handlingar i avsikt att påverka organisationens ekonomiska situation. Denna kategori står i centrum för intresset i en stor del av redovisningsforskningen och det ekonomiska styrsystemet antas vara utformat för och syftar till att påverka just denna kategori av händelser. Den förra kategorin av händelser - mottagandet - ges ett mycket begränsat innehåll i denna provisoriska föreställningsram. Till denna kategori hänförs

endast sådana händelser som innebär att ekonomisk information blir tillgänglig för enskilda organisationsmedlemmar. Dessa mottagnings- (eller användnings-) processer har rönt ett mycket litet intresse i tidigare forskning. Vid litteraturgenomgången har inte någon tydlig teoretisk förebild för denna differentiering mellan dessa två typer av händelser kunnat identifieras.



Figur Bilaga 2.2 Ekonomisk styrning som ett flöde av händelser

Varje ring i figuren ovan illustrerar en händelse av någon av de två ovan diskuterade kategorierna. Den pil som kringgärdar händelserna avser att illustrera ett antal betydelsefulla samband:

- händelserna i pilen kan särskiljas från andra händelser genom att de är relaterade till en viss befattningshavare (= rapportmottagare) i en viss organisation. Denna differentiering syftar till att skapa en korrespondens med studiens mottagarperspektiv
- varje enskild händelse är relaterad till övriga händelser som uttryck för en gemensam färdriktning. Existerande teoribildningar erbjuder flera alternativa tolkningar när det gäller karaktären på denna gemensamma färdriktning. Enligt vissa teorier läggs tyngdpunkten på försök att tillgodose organisationens överordnade mål, enligt andra teorier att garantera organisationens långsiktiga överlevnad. Enligt ett tredje alternativ bör det gemensamma momentet endast ses som uttryck för den enskilde rapportmottagarens egenintresse. I den provisoriska föreställningsramen görs inte några preciserade ställningstaganden med avseende på den gemensamma färdriktningens karaktär - modellen strävar efter att vara neutral i detta avseende. För studiens syfte är det tillräckligt med ett antagande om att det existerar någon slags gemensam färdriktning och att händelserna därför inte uppträder slumpmässigt.

Om sambandet mellan mottagning och beslut / handling

Den begreppsapparat som skapas ovan syftar till att möjliggöra studier av "faktisk" rapportanvändning i enlighet med de grounded theory-inspirerade ansatsen, dvs. med ett minimum av antaganden och speciellt implicita antaganden om sambandet information / beteende. Differentieringen av rapportanvändning i två skilda moment kan också motiveras utifrån iakttagelser i tidigare forskning om att det endast i undantagsfall varit möjligt att empiriskt belägga antagandet om ett starkt samband mellan användning av redovisningsdata och beslut / handling. Empiriska iakttagelser inom främst organisationsteoretisk forskning har vidare lett till ifrågasättanden av

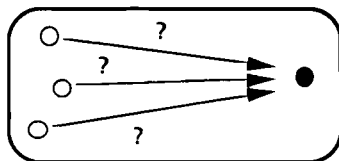
antaganden om ett starkt samband mellan information och beteende; uttryck som "loosly coupled" (Weick, 1979) förekommer frekvent i dessa iakttagelser.

I den provisoriska föreställningsramen - och i den aktuella studien - riktas således intresset mot händelser då ekonomisk information blir tillgänglig via rapport eller via andra informationskällor. Moment av beslut / handling som eventuellt observeras före eller efter sådana händelser är exkluderade ur studiens intresseområde. Behovet av preciserade antaganden med avseende på karaktären på de mekanismer som (eventuellt?) medverkar i "konverteringen" av mottagna signaler till beslut / handlingar reduceras genom detta ställningstagande. Behovet av preciserade antaganden med avseende på sambandets riktning undviks också; t.ex. om att beslut / handling (generellt eller under vissa förutsättningar?) tidsmässigt föregår "användning" av information. Den föreslagna differentieringen förväntas resultera i att färre restriktioner skymmer sikten och att fältet lämnas fritt för att låta empiriska data ge underlag för slutsatser - "att låta data tala".

Nedan görs ett försök att illustrera karaktären på den aspekt av sambandet information / beteende som blivit aktualiserad genom studiens forskningsfråga.

Illustrationens utgångspunkt är att empiriska observationer givit vid handen

- att en funktionschef fått tillgång till information om en viss händelse (t.ex. ett svarshaveri) via tre informationskällor; (1) han har muntligen blivit informerad av en medarbetare om händelsen, (2) han har mottagit ett operativt dokument (t.ex. en extern beställning av en reparation av en svarv) och (3) han har i sin månadsrapport fått tillgång till information om händelsen genom att vissa ekonomiska effekter av händelsen rapporterats (t.ex. en belastning på ett konto för reparationskostnader)
- att rapportmottagaren vid ett senare tillfälle vidtagit en handling med stark koppling till den aktuella händelsen (= svarshaveriet).



Figur Bilaga 2:3 Samband mellan "mottagande" och "beslut/ handling"?

Vilka utsagor är möjliga att göra med avseende på ett eventuellt samband mellan information och beteende på basis av de data som redovisas i illustrationen?

- är det möjligt att med säkerhet avgöra vilken (eller vilka) av de tre händelserna som varit av betydelse för rapportmottagarens handling?
- är det överhuvudtaget möjligt att med säkerhet påstå att tillgång till information från någon av de tre informationskällorna har haft betydelse för att rapportmottagarens handlingen fick sitt aktuella innehåll eller blev genomförd? Kan handlingen inte vara initierad av och fått sitt innehåll genom helt andra företeelser än den händelse som lyfts fram i modellen?

Det tidsmässiga samband som tydliggörs i illustrationen är en nödvändning men inte tillräcklig förutsättning för kausalitet (Asher, 1983). Samband uttryckta med formuleringen "vid ett senare tillfälle" riskerar få karaktären ett s.k. nonsenssamband - *spurious*, Simon, 1954; eller mer precist uttryckt - tidssambandet är empiriskt belagt men tolkning av sambandet i termer av kausalitet kan karakteriseras som "spurious" (Chou, 1984).

BILAGA 3 FALLSTUDIEFÖRETAGEN

I detta bilaga redovisas vissa bakgrundsdata från de tre fallstudieföretagen Adam, Bertil och Cesar. Som framgått ovan har urvalet av fallstudieföretag gjorts successivt och urvalskriterierna har växlat (3.2) bl.a. karakteriseras valet av fallstudieföretaget Adam med orden "det råkade bli ett handelsföretag". Valet av fallstudieföretag Bertil präglas av större medvetenhet vad avser urvalskriterier. Det inriktas mot en urvalsram bestående av stora multinationella verkstadsföretag verksamma i Sverige. Valet av fallstudieföretaget Cesar är inriktat mot att "konstanthålla" vissa förutsättningar och syftar till att åstadkomma en replikation.

De redovisningar som lämnas inledningsvis kan ses som en fördjupning av de två undersökningskategorierna "Verksamhet och omvärld" respektive "Styrsystem". Under rubriken "Produktionsprogrammet" beskrivs ett antal aspekter av en långtgående organisatorisk differentiering parad med en långtgående samordning. I ett separat avsnitt lämnas en mer ingående redovisning av de rapporter som producerades fallstudieföretagens ekonomidatasystem. De tre fallstudierna genomförs 1985, 1987 och 1990/1991; att beskrivningarna genomgående lämnas i presens skall ses som en påminnelse om att vissa förändringar över tiden kan ha betydelse då data från de tre fallstudieföretagen jämförs.

Bil. 3.1 Fallstudieföretag Adam

Verksamheten och omvärld

Fallstudieföretaget Adam är ett företag verksamt inom grossistbranschen. Varuinköpen görs från ett begränsat antal leverantörer och varuförsäljningen riktas mot detaljister och ett antal stora konsumenter, som alla är stora tillverkande företag. De fysiska varuleveranserna görs antingen direkt från leverantör till kund eller via något av de lager som finns utspridda över Sverige. Viss vidareförädling av lagerfört material utförs också på beställning. Den bransch inom vilken företag Adam är verksam arbetar endast på den svenska marknaden och totalmarknaden anses vara stagnerande och såväl resurs- som produktmarknaden är relativt stabila. Adam är ett helägt dotterbolag till en av sina största leverantörer. Branschen bestod cirka 20 år tidigare av ett relativt stort antal fristående grossister, men genom en rad fusioner har antalet fristående företag reducerats kraftigt. Vid undersökningstillfället finns en rik ryktesflora om förestående fusioner.

Adam har en handfull konkurrenter på den svenska marknaden och de är alla organiserade på ungefär samma sätt som Adam. Långt driven samverkan förekommer mellan Adam och dess konkurrenter, dels i form av skriftliga överenskommelser (bl.a. pris- och rabattvillkor) dels i form av ett antal "gentlemens agreements". Att öka sin marknadsandel genom att "stjäla" kunder från en konkurrent betraktas snarast som en oetisk handling. Ett sådant beteende anses endast acceptabelt då initiativet kommer från kunden; t.ex. som en reaktion på missnöje med erhållen service. Den tekniska utrustningen för transport och lagerhållning är förhållandevis kapitalkrävande. Investeringar i sådan utrustning motiveras främst med argument av typen; förbättrad kundservice, minskad kapitalbindning och mindre kostnadskrävande hantering. Den

tekniska utrustningen för vidareförädling är också förhållandevis kapitalkrävande. Investeringar i denna utrustning motiveras med konkurrenssynpunkter eller att de antas leda till högre bruttovinst. Företagets lönsamhetssituation anses vid intervju tillfället vara tillfredsställande.

Styrsystemet

Företag Adam har organiserat sin verksamhet i ett antal geografiskt definierade divisioner som tillsammans täcker Sverige. En rad organisationsfunktioner har samlats till ett huvudkontor, som förutom övergripande frågor också sysslar med viss rent operativ verksamhet, bl.a. är i princip all inköpsverksamhet samlad här. Divisionernas försäljningsfunktioner sysslar med konventionell marknadsbearbetning av kunder, ofta med ett stort inslag av personlig försäljning. Produktionsfunktionens verksamhet utgörs av lagerhållning, distribution och viss begränsad bearbetning. Divisionsledningen utgörs av en intern styrelse och en divisionschef; dess ekonomiska ansvar är uttryckt i räntabilitet på sysselsatt kapital. Den årliga budgetprocessen vid divisionerna inleds med att de erhåller budgetdirektiv från koncernledningen med resultatkrav och med en prognos över vissa nationellt giltiga ekonomiska parametrar framtagna inom huvudkontoret. Direktiven innehåller inte några föreskrifter för budgetarbetets bedrivande men budgetuppställandet inom divisionerna styrs de facto hårt genom en tids- och aktivitetsplan från huvudkontoret och en mycket omfattande företagsgemensam blankettflora (= indata för det centrala rapportsystemet).

Divisionernas intäktsbudgetering sker primärt i volymtermer och de prognosparametrar som ingår i koncerndirektiven och som omfattar prognosticerad ökning av anskaffningskostnaden uppdelad på vissa varugrupper är ett betydelsefullt hjälpmedel. Anskaffningskostnad för sålda respektive lagerförda varor budgeteras inte på divisionen utan av inköpsenheten inom huvudkontoret. Den resultatmodell som utnyttjas uppges vara mycket vanlig i handelsföretag. Representanter för företagsledning och ekonomifunktion betonar att budgetering i ekonomiska termer är en relativt sen företeelse, tidigare har kvantitetsmått (orderrader, vikt etc) dominerat budgeteringen. Det centrala datorbaserade rapportsystemet har vissa funktioner för stöd i budgetuppställandeprocessen; dels prognosticeras innevarande års omsättning till årets slut genom en extrapolering dels görs sammanräkning av olika delbudgets och revidering av försäljningsbudget.

Budgetutfallet rapporteras genom vissa fasta månadsrapporter som av de studerade funktionscheferna anses mycket svåra att använda; främst på grund av att det är mycket komprimerade. Därutöver existerar en flora av rapporter med stora möjlighet till selektering. Flertalet funktionschefer använder rapporterna i begränsad omfattning - undantag kan dock observeras. Funktionscheferna uppges att de anser att rapporteringssystemet har "låg" aktualitet och är "tung bearbetat" och rapporterna kritiserar kraftigt. Rapporterna anses - såväl tids- som innehållsmässigt - primärt vara anpassade för divisionschefens och internstyrelsens behov. Företagets rapporteringssystem anses vara ett "hopplock" från de olika fusionerade företagen. Ett nytt terminalbaserat, decentraliserat rapportsystem är under införande i koncernen.

Införandet har blivit försenat i flera omgångar. De divisioner som studerats i fallstudie Adam har ännu inte infört det nya rapportsystemet. Funktionscheferna uttrycker stora förväntningar på det nya rapportsystemet bl.a. förväntas det ha högre aktualitet och även innehålla viss ny information.

Bil. 3.3 Fallstudieföretag Bertil

Verksamhet och omvärld

Fallstudieföretaget Bertil är dotterbolag i en koncern som är verksam inom högteknologisk verkstadsindustri. Koncernen utvecklar, tillverkar och säljer produkter på en producentvarumarknad. Koncernens produktidéer baseras på högt teknologiskt kunnande och prispolitiken är av uttalad högpriskaraktär. Koncernen är verksam över hela världen och har organiserat sin verksamhet i divisioner med starka, i vissa fall mycket starka, verksamhetssamband.

Bertil är en produktdivision och dess produktsortimentet är begränsat till ett fåtal produkter. På grund av långt driven kundanpassning är emellertid antalet produktvarianter relativt stort. Försäljningspriset på divisionens huvudprodukter ligger i miljonklassen och har en avsevärd eftermarknad. Dessutom förekommer en icke obetydlig försäljning av stödprodukter där divisionens snarast fungerar som återförsäljare. Representanter för Bertils företagsledning uppger att företaget har konkurrens dels från ett fåtal internationellt verkande företag med likartade kompletta produktsortiment, dels från ett relativt stort antal företag som säljer förbruknings- och reservdelsmaterial. Divisionens lönsamhetssituation anses vid intervju tillfället vara tillfredsställande.

Styrsystemet

Verksamheten i Bertil är organiserad i några produktorienterade subdivisioner, en divisionsgemensam ekonomifunktion samt ett antal stabsenheter. Subdivisionerna är utrustade med funktioner för försäljning, produktion och har viss begränsad administration och viss utvecklingskapacitet (främst för kundanpassat konstruktionsarbete). I en centralt placerad stabsenhet bedrivs en relativt omfattande forskning och utveckling. Försäljningen sker via försäljningsbolag över hela världen; dessa bolag ingår inte i Bertil. Försäljningsfunktionerna i Bertil arbetar med produktfrågor samt med försäljning till vissa externa kunder. Produktionsfunktionen arbetar med tillverkning och montering. Monteringens baseras på halvfabrikat från den egna produktionen och från andra koncernbolag samt från externa leverantörer. Leverantörer av externt inköpta komponenterna har olika grader av bindning till Bertil; vissa har ett direkt ägarsamband med Bertil, andra har bindningar via långtgående samarbetsavtal inom olika områden. Det material som upphandlas under renodlad konkurrens är, totalt sett, av begränsad omfattning. Monteringsverksamheten har stora inslag av kundanpassning. I enlighet med den uttalade HiTech inriktningen tillskrivs den centralt placerade FoU-enheten en strategiskt betydelse. Dess verksamhet är inriktad mot ett fåtal komponenter, vars tekniska kvalitet anses vara av strategisk betydelse. Divisionschefen för Bertil har tilldelats ett uttalat resultatansvar; konsoliderad lönsamhet

world-wide. Cheferna för subdivisionerna har också tilldelats ett konsoliderat resultatansvar uttryckt i lönsamhetstermer, dock med en rad inskränkningar med hänsyn till relativt omfattande åtaganden av divisionsgemensam natur. Enligt officiella uttalanden från såväl koncern- som divisionsledning skall verksamheten bedrivas med stor delegering av beslutsbefogenheter och med ett delegerat resultatansvar.

Enligt de beskrivningar som ges av representanter för divisionens ledning och dess ekonomifunktion kretsar den ekonomiska styrning i Bertil runt en detaljrik planerings- och budgetprocess. Dess inledande skede (= verksamhetsplaneringen) inleds vid halvårsskiftet och engagerar i första hand försäljningsfunktionen. Den leder fram till formulering av verksamhetsmässiga och ekonomiska mål samt precisering av aktiviteter / åtgärder som erfordras för att uppnå dessa mål. Det andra skedet (= budgetuppställandet) engagerar samtliga funktionschefer och är mycket omfattande och resurskrävande. Detta framgår bl.a. av den mängd budgetblanketter som skall fyllas i och registreras centralt. Officiellt anges de starka verksamhetssambanden mellan koncernenheterna som motiv för behovet av en så detaljrik budgetprocess. Rapportsystemet i Bertil påminner tekniskt sätt om rapportsystemet i fallstudieföretag Adam. Ett centralt placerat batch-orienterat stordatorsystem med månadsrapportering och med en mycket omfattande rapportflora. Redovisningsmodell och informationsinnehåll är anpassad till industriell verkstadsindustri och skiljer sig därför i hög grad från sina motsvarigheter i Adam.

Bil. 3.4 Fallstudieföretag Cesar

Verksamhet och omvärld

Vid valet av fallstudieföretaget Cesar eftersträvas likhet i ett antal dimensioner (3.2) och Cesar är - liksom Bertil - dotterbolag i en koncern verksam inom högteknologisk tillverkningsindustri. Även denna koncern utvecklar, tillverkar och säljer produkter på en producentvarumarknad och produkterna baseras på högt teknologiskt kunnande och en uttalad högpriisstrategi. Även denna koncern är verksam över hela världen och har organiserat sin verksamhet i divisioner med starka, i vissa fall mycket starka, verksamhetssamband. Fallstudieföretag Cesar är en produktdivision och dess produktsortimentet är begränsat, även antalet produktvarianter är begränsat. Den aktuella branschen karakteriseras av ett långt drivet produktansvar som övervakas av nationella och internationella kontrollorgan. Divisionens huvudprodukter betingar relativt höga försäljningspris; de billigaste huvudprodukterna har ett försäljningspris på några hundratusen kronor. Flera av produkterna säljs enbart som komponenter i system, där övriga komponenter levereras från andra koncernbolag; dessa systemprodukter betingar ett försäljningspris på flera miljoner svenska kronor. För vissa huvudprodukter existerar inte någon egentlig eftermarknad, för andra huvudprodukter finns en betydande eftermarknad med stor betydelse för produktens totala lönsamhet. Eftermarknaden omfattar såväl reservdelsförsörjning som olika typer av underhålls- och servicetjänster. Marknaden för Cesars huvudprodukter utgörs huvudsakligen av stora organisationer som samtidigt är slutanvändare av produkten, vissa huvudprodukter säljs också till mindre slutanvändare. Såväl kvalitets- som HiTech-inriktningen och prisläget innebär att

kunderna i första hand finns i länder med hög industriell utvecklingsnivå och god ekonomi. Konkurrensen inom det egentliga produktområdena består dels av ett fåtal internationellt verkande mycket stora företag med likartade kompletta produktsortiment, dels ett relativt stort antal företag som utvecklar och säljer produkter inom avgränsade nischer samt förbruknings- och reservdelsmaterial.

Vid intervjueriens inledning anses divisionens lönsamhetssituation vara tillfredsställande. Någon subdivision hade dock under en följd av år haft en lönsamhet som inte anses vara acceptabel (dessa subdivisioners huvudprodukter anses traditionellt utgöra strategiska delar i koncernens produktsortiment). Under genomförandet av intervjuundersökningen; närmare bestämt vid en tidpunkt då cirka hälften av intervjuerna i denna fallstudie genomförts, gör koncernchefen ett antal uttalande som handlar om ett överhängande hot om en framtida lönsamhetskris inom centrala delar av koncernens produktsortiment. Enligt uppgifter från funktionschefer med lång anställningstid i koncernen, gör koncernchefen hotfulla uttalanden av detta slag med jämna mellanrum. Så kraftfulla uttalanden som detta, anses dock inte ha förekommit i minnen. De hotfulla uttalandena får ytterligare näring genom att det samtidigt i internationell massmedia lämnas ingående beskrivningar om hur en av koncernens viktigaste konkurrenter tvingas agera med anledning av en akuta lönsamhetskris. Dess koncernledning avskedas, flera produktionsanläggningar runt om i världen läggs ner och tusentals anställda blir friställda. Enligt samstämmiga analyser i massmedia är konkurrentens kris orsakad av den ökande konkurrensen från Japan i kombination med en försämrad världskonjunktur. Bland intervjupersonerna finns en utbredd uppfattning om att det existerar stora likheter mellan den krisdrabbade konkurrenten och fallstudieföretaget; såväl vad avser affärsidé och produktsortiment som beträffande kundsegmentsanpassning, utnyttjad teknologi och konkurrens med japanska produkter. De signaler om en förändrad lönsamhetssituation som koncernchefen sänder ut ger vissa möjligheter till jämförelser av rapportanvändning före och efter signalerna om lönsamhetskris mottagits, detta diskuteras ingående på flera ställen i redovisningen av den empiriska delstudien.

Styrsystemet

Fallstudieföretaget Cesar har organiserat sin verksamhet i ett antal subdivisioner och några divisionsgemensamma stabsenheter. Cesar befinner sig sedan några år i en successiv omvandling från en funktionellt orienterad organisation till en mer renodlad divisionsorganisation, vissa organisatoriska förändringar av detta slag genomfördes under intervjuperioden. Flertalet subdivisioner är produktorienterade och är utrustade med funktioner för FoU, försäljning och ekonomi samt delar av tillverkningen. Försäljningen sker via separata försäljningsbolag över hela världen, och en av subdivisionerna i Cesar är ett sådant försäljningsbolag. Försäljningsfunktioner vid övriga subdivisioner arbetar med produktfrågor men medverkar också i viss omfattning i direkt försäljningsarbete. En betydelsefull del av försäljningsfunktionens arbete handlar om att tillgodose de högt ställda krav på dokumentation som krävs av kunder och externa kontrollmyndigheter. Produktionsprocessen består dels av tillverkning av komponenter som anses vara av

strategisk betydelse dels av slutmontering. I monteringsprocessen ingår halvfabrikat från egen produktion, från andra koncernbolag samt externa inköp. Relativt stora delar av produktinnehållet upphandlas externt, men långt drivna kvalitetskrav begränsar handlingsutrymmet. Montering har relativt begränsade inslag av kundanpassning. Produktdivisionernas FoU resurser är inriktad mot komponenter, vars tekniska kvalitet anses vara av strategisk betydelse. Forskning och utveckling anses vara mycket väsentligt, detta understryks bl.a. av att teknologiska innovationer beskrivs utförligt i koncernens årsredovisning.

Divisionschefen för Cesar har ett uttalat resultatansvar, konsoliderad lönsamhet world-wide. Cheferna för subdivisionerna har också ett resultatansvar uttryckt i lönsamhetstermer, dock med vissa begränsningar bl.a. med avseende på koncern- och divisionsgemensam verksamhet. Koncernledningen anses ha utövat ett betydande inflytande på styrsystemets utformning och tillämpning; en rad indikationer stöder detta påstående. Den skriftliga dokumentation av styrsystemet och de muntliga beskrivningar som ges av representanter för divisionsledning och ekonomifunktionen kretsar runt koncernens/divisionens planerings- och budgetprocess; likheten med Bertil är härvidlag mycket stor. I fallstudieföretag Bertil påträffades ofta såväl officiella som informella uttalanden om att verksamheten i organisationen skulle bedrivas med ett delegerat ekonomiskt ansvar och med stor delegering av beslutsbefogenheter. Motsvarande uttalanden hördes betydligt mera sällan i fallstudieföretag Cesar. Data från intervjuerna med funktionschefer antyder att engagemanget i verksamhetsplaneringen i allmänhet är större i Cesar än i Bertil. Däremot förefaller engagemanget i budgetuppställandet vara mindre i Cesar än i Bertil.

Fallstudieföretagen har valt olika sätt att organisera ekonomifunktionen; i Bertil är ekonomifunktionen sammanhållen på divisionsnivå och subdivisionerna är helt hänvisade till den divisionsgemensamma ekonomifunktionen. Ekonomifunktionen i Cesar är decentraliserad; dels finns en divisionsgemensam ekonomifunktion med ansvar för bl.a. koncernrapportering, finansiella frågor, bevakning av redovisningsstandards mm; dels finns ekonomifunktioner inom respektive subdivision. Dessa leds av en kvalificerad ekonomichef och där utförs de operativa delarna av ekonomifunktionens verksamhet. Ekonomichefer, såväl på divisions- som subdivisionsnivå, spelar en betydligt aktivare roll i de operativa skeendena i Cesar, än vad som var fallet i Bertil. Subdivisionernas ekonomichefer förefaller utöva en mycket tydlig och aktiv controllerroll. I deras uppgift ingår därutöver en viss form av självständigt ekonomiskt ansvar för subdivisionens verksamhet; något som markant skiljer dem från kollegorna i fallstudieföretag Bertil.

I tekniskt avseende är rapporteringssystemet i Cesar av samma karaktär som rapportsystemen i fallstudieföretagen Adam och Bertil. Ett batch-orienterat stordatorsystem med månadsrapportering; rapportfloran i Cesar är dock betydligt mindre omfattande än i Bertil. Redovisningsmodellen och informationsinnehållet i rapporterna är anpassat till en koncernstandard. I sin principiella uppbyggnad överensstämmer den väl med Bertils, men på detaljnivå finns vissa olikheter. Flera subdivisioner har utvecklat och infört kompletterande rapportsystem - "för att fylla de specifika verksamhetsbehoven".

Bil 3.5 Produktionsprogram

I fallstudieföretagen Bertil och Cesar innebär den valda organisationsstruktur en långt driven differentiering av verksamheten i ett antal organisatoriska enheter (benämnda divisioner) med formellt ekonomiskt resultatansvar och relativt stor operativ självständighet. Denna struktur i kombination med hårt integrerade fysiska verksamhetsflöden skapar ett stort behov av fungerande samordning inom respektive koncern. Från och med fallstudie Bertil var det en uttalad önskan i denna studie att granska rapportanvändning i organisationer som karakteriseras av just dessa egenskaper. Vid urvalet av fallstudieföretagen Bertil och Cesar var förväntningar om sådana egenskaperna vägledande. I detta avsnitt lämnas en bakgrundsredovisning av vissa mekanismer som uppges syfta till att samordna fallstudieföretagens hårt integrerade verksamhetsflöden. Redovisningen baseras primärt på data från intervjuer med funktionschefer. Datainsamlingen har därutöver kompletterats med beskrivningar hämtade ur formella dokument och intervjuer med representanter för företagsledning och ekonomifunktion. Vid utformningen av beskrivningen har det dock varit en strävan att bibehålla ett utpräglat funktionschefsperspektiv. Beskrivningen inleds med ett avsnitt om det *produktionsprogram* som utarbetas i samband med den årliga budget processen och som formellt revideras ett antal gånger på år. I ett följande avsnitt diskuteras de motiv som enligt funktionscheferna föranleder såväl de formella som de informella programrevideringarna; s.k. *störningar*. Avslutningsvis redovisas observationer av den omfattande revidering som hanteras informellt i ett samspel mellan enskilda funktionschefer.

Det årliga produktionsprogrammet

Det årliga planeringsarbetet inleds i båda fallstudieföretagen med en verksamhetsplanering som bl.a. resulterar i en plan för verksamheten under påföljande år. Årets prognosticerade försäljning utgör den primära utgångspunkten för verksamhetsplaneringsarbetet. Den verksamhet där huvuddelen av de studerade funktionscheferna är verksamma karakteriseras av en långt driven integration. Funktionscheferna är chefer för enheter som fungerar i ett nät av verksamhetsberoenden uppbyggt runt det fysiska flödet av varor och tjänster. Funktionschefer anser att produktionsprogrammet är ett av de mest betydelsefulla instrumenten för att samordna verksamheterna runt produktionsflödet. Planeringsarbetet framstår som ett försök att resurs- och tidssamordna organisationens olika enheter för att försäljningsbudgeten skulle kunna realiseras. Enligt en sammanfattande tolkning förefaller det existera en grundläggande och självklar om än inte alltid tydligt uttalad princip att varje enskild enhet i koncernen förväntas inrätta sin verksamhet för genomförandet av sin del av programmet; bl.a. med avseenden på utrustning, arbetskraft, råvaror, orderanskaffning mm.

Begreppet produktionsprogram ges ett förhållandevis brett innehåll; begreppet betecknar sålunda inte bara produktionsfunktionens utan också försäljnings- och utvecklingsfunktionernas planer för det kommande året och

- funktionschefer inom FoU-funktionen förväntas sålunda medverka i utarbetandet av ett produktionsprogram för genomförandet av produktmodifieringar och för utveckling av nya produkter
- funktionschefer inom produktionsfunktionen förväntas medverka i utarbetandet av ett produktionsprogram för tillverkning av produkter enligt viss specifikation och efter vissa produktkalkyler och
- funktionschefer inom försäljningsfunktionen förväntas medverka i utarbetandet av ett produktionsprogram för genomförandet av vissa marknadsåtgärder och för att "producera" kundorder.
- även de funktionschefer som är ansvariga för stabs- och specialistenheter förväntas utarbeta produktionsprogram. Så förväntades t.ex. kvalitetschefen medverka i utarbetandet av ett kvalitetsprogram med angivande av vilka aktiviteter som skulle genomföras under det kommande året.

Två motiv talar för att tillskriva *produktionsprogrammet* detta breda innehåll. Dels en önskan att bibehålla det begrepp som funktionscheferna själva utnyttjade. Dels en önskan att framhäva en tydligt observerbar strävan hos de flesta funktionschefer att explicit ange och dokumentera inte bara kvantitativa planer för t.ex. tillverkning av produkter, volymer med tillhörande tidsperioder utan också olika typer av aktiviteter såsom t.ex. underhållsprojekt, marknadskampanjer mm. med avseende på innehåll och kostnader samt tidsmässiga förutsättningar. Med avseende på de tekniska hjälpmedel som utnyttjas för att bygga upp ett produktionsprogram kan vissa olikheter observeras. I fallstudieföretag Adam görs arbetet i huvudsak manuellt och datorstöd utnyttjas enbart för sammanställningar. I fallstudieföretagen Bertil och Cesar utnyttjas avancerade datorprogram med vars hjälp försäljningsbudgets blir nedbrutna och produktionsprogram, inköpsplaner m.m. produceras.

Programrevideringar och deras motiv

Anpassningar och revideringar av produktionsprogrammen pågår ständigt; normalt vidtas programrevideringar redan innan programmet formellt tagits i bruk. Förändrade externa och interna förutsättningar; t.ex. att orderingången inte följer den uppgjorda planen, att förändringar på resursmarknaderna försvårar anskaffningen av råvaror, att tekniska kvalitetsproblem uppdagas, att maskinhaverier inträffar i produktionen, uppges vara de primära motiven för programrevideringar. Bland de förändringar som emanerar i koncernens omvärlden märks framförallt variationer i kundorderingången såväl vad avser volym som struktur. Stort intresse ägnas sålunda åt såväl faktisk som prognosticerad orderingång och åt förändringar i omvärlden som kan förväntas medföra förändringar i de planeringsförutsättningar på vilka årsprogrammet baseras. Indikationer på förändringar i kunders behov, konkurrenters åtgärder etc beaktas och stort intresse ägnas också åt förändringar på resursmarknader, såväl i förhållande till planeringsförutsättningarna som företeelser som på annat sätt t.ex. kan antas försvåra anskaffningen av råvaror, halvfabrikat, personal mm. I fallstudieföretag Cesar ägnas dessutom ett mycket ingående intresse åt indikationer på förändringar i de internationella eller nationella regelsystem som omgärdar huvuddelen av företagets

produkter. När det gäller störningar som har sina rötter inom organisationen kan inte någon enskild företeelse identifieras med riktigt stor betydelse. Här nämns istället en stor mängd företeelser av varierande art; t.ex. tekniska problem av typen maskinhaverier, kassationer förorsakade av kvalitetsproblem; organisatoriska konflikter och arbetskonflikter.

Fallstudieföretagen har valt olika organisatoriska arrangemang för att handlägga revideringar av programmet; i fallstudieföretagen Adam och Bertil finns divisionsgemensamma planeringsavdelningar som har i uppgift att i samarbete med berörda befattningshavare utarbeta årsprogrammet och att periodvis utarbeta reviderade program. I fallstudieföretag Cesar saknas motsvarande gemensamma planeringsenheter och såväl årsprogrammet som de periodiska och löpande revideringarna utarbetas genom direkta kontakter mellan representanter för berörda enheterna. Oavsett formella arrangemang uppger majoriteten av de studerade funktionschefer att de mycket aktivt medverkar i planeringsarbetet. Det ingår inte i studiens syfte att studera organisatoriska arrangemang för planering och samordning men det kan vara värt att notera att det i fallstudieföretag Bertil finns en formellt uttalad styrstrategi som betonar delegerat beslutsfattande och funktionscheferna gör en mängd anspelningar på denna styrstrategi; detta tolkas som uttryck för att styrstrategin spelar en betydelsefull roll i funktionschefernas föreställningsvärld. I fallstudieföretag Cesar observeras endast enstaka formella uttalanden om delegerat beslutsfattande och de antal anspelningar som görs av funktionscheferna är också betydligt färre. En rad observationer antyder istället förekomst av en social norm med innebörden att funktionschefer inom fallstudieföretag Cesar förväntas samarbeta med varandra på ett sätt vars motsvarighet inte kan urskiljas i Bertil.

Varje enskild funktionschef i koncernen förväntas planera sin verksamhet för genomförandet av sin del av programmet; bl.a. med avseenden på utrustning, arbetskraft, råvaror, orderanskäffning mm. Olikheter i det sätt på vilket detta görs är svåra att observera. Den idealbilden som urskiljs i de engagerade aktörernas tänkande kan sammanfattas i ordet "balans" - en strävan att alla prestationer skall effektueras med ett minimum av utnyttjad kapacitet; t.ex. att alla kundorder som förväntas inkomma skall effektueras men att samtidigt alla produktionsresurser skall utnyttjas effektivt. De handlingsparametrar som står till buds omfattar en provkarta på normala affärsmässiga handlingar; intensifierade marknadsföringsåtgärder, produktmodifieringar, förändringar i resursanskaffningsplanerna, ökad upphandling av andelen legoarbeten och främmande tjänster etc. En sammanfattande tolkning är att dessa åtgärder representerar funktionschefers försök att återskapa "balans" mellan den enskilda enhetens resurser och prestationer.

Hantering av störningar genom informella processer

Information om *senaste nytt* anses vara något utomordentligt betydelsefullt (5.4); speciellt betonas vikten av information om företeelser som - vare sig de redan inträffat eller förväntas inträffa - kan utgöra hot mot produktionsprogrammet och verksamhetens programmässiga bedrivande; s.k. störningar. Flera olika faktorer antas

kunna medverka till att förklara det påtagliga intresset från funktionscheferns sida som riktas mot störningar och tyngdpunkten i den fortsatta diskussionen läggs på de processer som ingår i mediering av s.k. störningsinformation och hanterandet av dessa störningar.

Bland de åtgärder som vidtas av funktionschefer för att löpande hantera störningar och för att återskapa den eftersträvade balansen ingår en provkarta på normala affärsmässiga handlingar. Intresset ägnas här inte åt dessa handlingar i sig utan istället mot hanterandet av störningssignaler som berör samordningsaspekter; och då framförallt på hur störningar integreras i programrevideringar och hur de hanteras i de s.k. sociala nätverken (se avsnitt 4.4).

Enligt studiens data görs löpande avvägningar för att lösa uppkomna samordningsproblem i dessa sociala nätverk. Dessa avvägningar karakteriseras av en klar fokusering på ett samordningsbehov som snarare kan karakteriseras med uttrycket *produktionen måste löpa* än med uttrycket balans. Kontakterna kan vidare karakteriseras som ett ständigt förhandlande där en gemensam värdering om att produktionen måste löpa förefaller vara ett honnörsord. Ett deltagande i dessa informella nätverk förefaller kunna innebära vissa "kostnader" för funktionscheferna. Det förutsätts sålunda att deltagarna i nätverket accepterar värderingen om att produktionen måste löpa som ett överordnat mål och att divisionsspecifika särintressen understundom får stå tillbaka.

Kriterier för anpassning?

Anpassning till förändrade förutsättningar, t.ex. i form av en föränderlig omvärld anses enligt det öppna systemsynsättet vara en avgörande faktor för en organisations överlevande - organisationens varor och tjänster måste vad avser pris, kvalitet m.m. vara anpassade till marknad och till konkurrenter. Ett övergripande ansvar för att denna anpassning kommer till stånd antas ligga hos företagsledningen. Företagsledningen antas sålunda ha ett övergripande ansvar för samordningen mellan organisationens olika delar - divisioner, funktioner osv, t.ex. genom att etablera olika typer av samordningsmekanismer (Galbraith, 1973, 1977). Det produktionsprogram som utarbetas inom fallstudieföretagen kan ses som en sådan samordningsmekanism och likaså de organisatoriska lösningar som valts för övervakning av samordningen dvs med separata planeringsenheter (som i Bertil) eller genom att planeringsuppgifterna integrerats i linjechefernas uppgifter (som i Cesar).

Anpassning till omvärlden förefaller vara en ständigt pågående process även för funktionschefer. Den information om interna och externa händelser som funktionschefen får tillgång till analyseras i termer av ett eventuellt behov av anpassningar i produktionsprogrammet. En karakteristisk egenskap i funktionscheferns hanterande av sådana potentiella "störningssignaler" är att de bör åtgärdas snabbt. Detta motiveras med att störningar under vissa betingelser kan ge omfattande effekter och att de kan vara svåra att fånga upp; inte minst i organisationer med uttalat delegerad ledningsmönster.

Studiens observationer ger indikationer om att vissa olikheter kan urskiljas när det gäller anpassning till förändrade förutsättningar (i form av en föränderlig omvärld) på funktionschefsnivå och på företagsledningsnivå. Den anpassning som för en organisation antas vara livsviktig för överlevnad framstår som sekundär när det gäller funktionschefer. I planeringsskedet tenderar istället begreppet "balansen" att framstå som det centrala för funktionschefer; dvs. en kortsiktig avvägning mellan prestation och kapacitet. Under genomförandeskedet tenderar nyckelorden att vara "balans" eller "produktionen måste löpa" och enskilda funktionscheferns strävande kan antingen innebära en anpassning till sidoordnade enheter eller en anpassning till den egna divisionens förutsättningar.

Bil. 3.6 Månadsrapporter - vad är det?

Vid valet av det tredje fallstudieföretaget eftersträvas likhet i ett antal dimensioner och detta motiveras av en önskan att i möjligaste mån konstanthålla de kontextuella förhållanden under vilka de studerade rapportmottagarna verkar. Vid en jämförelse av data om månadsrapporter (och rapportsystem) från fallstudieföretagen förefaller likheterna vara mycket stora; så stora att följande beskrivning gäller för både Bertil och Cesar (och i stora delar också för Adam).

Studien är begränsad till att studera en delmängd av de rapporter som produceras i fallstudieföretagens datoriserade ekonomidatasystem; de s.k. *månadsrapporterna*.

Bland de kriterier som karakteriserar denna delmängd märks

- att rapporterna produceras regelbundet (= månadsvis)
- att rapportinnehållet - primärt - utgörs av ekonomisk information i form av redovisningsmått
- att rapporterna distribueras till befattningshavare med ekonomiskt ansvar för viss del av organisationens verksamhet.

Nedan lämnas en kort beskrivning av de månadsrapporter som förekommer i de tre fallstudieföretagen. Med utgångspunkt i rapporternas informationsinnehåll kan en underindelning göras i fyra typer av månadsrapporter som samtliga förekom i de tre fallstudieföretagen;

- *driftrapporter* omfattar de ekonomiska transaktioner som registrerats på en funktion (= försäljning-, produktions- resp utvecklingsfunktionen) eller en delfunktion t.ex. ett produktionsavsnitt, transportfunktionen etc. Drifrapporten för en försäljningsenhet innehåller intäkter, kostnader och någon form av resultatbegrepp. En drifrapport för ett produktionsavsnitt innehåller kostnadsdata med bl.a. faktiska kostnader och / eller standardkostnader. En drifrapport för kvalitetsfunktionen innehåller kostnader som definierats som kvalitetskostnader.
- *projektrapporter* omfattar kostnader (och i något fall intäkter) som belastat respektive gottskrivits viss verksamhet som i organisationens rapportsystem definierats som projekt; t.ex. ett utvecklingsprojekt, ett investeringsprojekt
- *omkostnadsrapporter*, omfattar de omkostnader som belastat en viss omkostnadsansvarig enhet

- *transaktionslistor* ; innehåller en specifikation (= en listning) av samtliga transaktioner som redovisas i någon av de tre typerna av rapporter ovan

Samtliga studerade funktionschefer är mottagare av omkostnadsrapporter. Därutöver är cirka 75 % av funktionscheferna regelbunden mottagare av minst en rapport av typen drift rapport eller projektrapport. Transaktionslistor distribueras endast till ett begränsat antal av de studerade funktionscheferna.

I månadsrapporterna redovisas dels utfall (i allmänhet senaste månadens utfall och ackumulerat utfall från årets början) dels ett antal jämförelsetal (i allmänhet aktuell budget och föregående års utfall för motsvarande period). Såväl utfalls- som jämförelsevärdena är specificerade på ett antal kontobegrepp och / eller objekt - i många fall ett mycket stort antal. Kostnadsmått spelar en mycket dominerande roll i rapporterna och intäkts- och resultatmått förekommer i rapporter till rapportmottagare inom försäljningsfunktionen. Intäkts- och resultatmått baserade på internavräkning; s.k. fabrikspris förekommer i rapporter till mottagare med ansvar för vissa produktionsavsnitt. Den helt dominerande rapportlayouten baseras på en fast radstruktur; en siffermatris. Detta leder till att sidantalet i flertalet rapporten är ungefär lika stort varje månad hela året; ett undantag är transaktionsrapporten vars omfattning varierade med aktiviteten. Papper är helt dominerande som media - *datalista* - och en månadsrapport omfattar i genomsnitt cirka 10 sidor, i enstaka fall mindre (dock aldrig mindre än 3 sidor) och i vissa fall betydligt mer (upp till 40 sidor). Den tidsmässiga fördröjning som åstadkoms av periodicitet och rapportframställning och -distribution är av ungefär samma storlek i de tre fallstudieföretagen. De datoriserade rapportsystem som observeras är utformade under 1970-talet, är gemensamma för hela fallstudieföretaget, och är baserade på centralt placerade stordator och batch-orienterat. Rapportutformning är formellt baserad på principen om *påverkan*; dvs. en månadsrapport skall innehålla ekonomisk information om den verksamhet för vilken rapportmottagaren är ekonomiskt ansvarig och som rapportmottagaren anses kunna påverka. Principen förefaller i allmänhet vara realiserad i rapportutformningen men den ansvarige rapportmottagarens reella möjlighet att faktiskt utöva påverkan kan i många fall ifrågasättas

De tre fallstudierna genomförs under den tidsperiod då tillgången på bildskärmsterminaler och persondatorer blev mer allmänt spridd. I fallstudie Adam (genomförd 1985) förekommer inte någon form av terminaler hos de studerade rapportmottagarna. I fallstudie Bertil (genomförd 1987) och i fallstudie Cesar (genomförd 1990/91) har praktiskt taget samtliga rapportmottagare en bildskärmsterminal eller persondator på sitt skrivbord. I Bertil uppger flertalet rapportmottagare att de visserligen vet att terminalen kan användas för att få tillgång till större delen av månadsrapportens innehåll, men endast några få uppger att de utnyttjar denna möjlighet. I Cesar utnyttjar samtliga funktionschefer den distribuerade datalistan i samband med månadsskiftet. En viss andel av funktionscheferna utnyttjat också möjligheten att via persondator få tillgång till delar av månadsrapportens informationsinnehåll i den löpande verksamheten.

Sammanfattningsvis kan mycket stora likheter noteras med avseende på rapportutformning, rapportdistribution m.m. i de tre fallstudieföretagen. En av de få

olikheter som framträder tydligt gäller strukturen i det som ovan kallas driftrapport; olikheten gällde å ena sidan fallstudieföretag Adam och å andra sidan fallstudieföretagen Bertil och Cesar. Det förefaller rimligt att antaga att denna olikhet kan förklaras av olikheter i branschtillhörighet; Adam är ett handelsföretag medan Bertil och Cesar kan karakteriseras som tillverkande verkstadsföretag.

Uppgift;

Vilka av följande "informations-källor" har varit betydelsefulla för dig under senaste året?

Välj ut de fyra som du anser har varit mest betydelsefull - och rangordna dem, enligt följande

Mest betydelsefull	= 1
Näst mest betydelsefull	= 2
Tredje mest betydelsefull	= 3
Fjärde mest betydelsefull	= 4

A. I samband med det årliga budgetuppställandet:

1. Personal, som du är chef för	=
2. Din chef	=
3. Ekonomiavdelning och staber, (divisionen och centralt)	=
4. Andra avdelningar inom divisionen och koncernen, inkl _____ och försäljningsbolagen	=
5. Externa källor - kunder, leverantörer etc	=
6. Företagets rapportsystem (= datalistor o terminaler)	=
7. Information från egna (=privata) rapportsystem (= svarta böcker)	=
8. Annat, ange vad	=

B. I samband med perioduppföljningar (= när datalistorna kommer):

1. Personal, som du är chef för	=
2. Din chef	=
3. Ekonomiavdelning och staber, (divisionen och centralt)	=
4. Andra avdelningar inom divisionen och koncernen, inkl _____ och försäljningsbolagen	=
5. Externa källor - kunder, leverantörer etc	=
6. Företagets rapportsystem (= datalistor o terminaler)	=
7. Information från egna (=privata) rapportsystem (= svarta böcker)	=
8. Annat, ange vad	=

C. Mellan perioduppföljningar:

1. Personal, som du är chef för	=
2. Din chef	=
3. Ekonomiavdelning och staber, (divisionen och centralt)	=
4. Andra avdelningar inom divisionen och koncernen, inkl _____ och försäljningsbolagen	=
5. Externa källor - kunder, leverantörer etc	=
6. Företagets rapportsystem (= datalistor o terminaler)	=
7. Information från egna (=privata) rapportsystem (= svarta böcker)	=
8. Annat, ange vad	=

HANDELSHÖGSKOLAN I STOCKHOLM

STOCKHOLM SCHOOL OF ECONOMICS

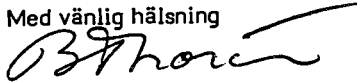
Vid Handelshögskolan i Stockholm bedrivs sedan några år ett antal forskningsprojekt som behandlar ekonomi styrning. Prof Lars Östmans bok om divisionaliserade företag (Styrning med redovisnings mått) är ett resultat av denna forskning. Ytterligare ett projekt inom detta område har satts igång med undertecknad som projektledare och med prof Lars Östman som handledare.

är ett av de företag som deltagar i detta projekt. Ett antal enheter inom har valts ut och däribland den enhet som du arbetar på.

Jag skulle vara tacksam om jag fick tillfälle att intervju dig under ca 1.5 tim. Frågorna kommer att handla om budgetering och uppföljning. Intervjun kräver inga förberedelser från din sida.

Jag kommer att söka dig per telefon för att komma överens om tid och plats.

Med vänlig hälsning



Bertil Thorén

Vårt företag har accepterat att deltaga i denna undersökning. Vi gjorde det bla därför att ett sådant deltagande kan ge en del impulser och uppslag. Därför vore jag mycket tacksam om du ville ställa dig till förfogande.

Dina svar kommer att behandlas konfidentiellt. Detta hindrar inte att det material som kommer fram vid undersökningen kan vara av värde för vårt företag.

Tillförlitligheten och värdet av undersökningen är givetvis helt beroende av att var och en som intervjuas avger uppriktiga svar och ger uttryck för sin verkliga uppfattning.

Det är företagets förhoppning att undersökningen skall ge ett värdefullt resultat.

Litteraturförteckning

AAA Committee on Foundation of Accounting Measurement 1971

Abdel-khalik, R, & B B Ajinkya, 1979

Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint (Sarasota: American Accounting Association)

Abdel-khalik, R & B B Ajinkya, 1983

An Evaluation of The Everyday Accountant and researching his Reality, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1983) sid 375-384

Ackoff, R, 1967

Management Misinformation System, *Management Science* (No 4, 1967) sid 147-156

Aguilar, F J, 1967

Scanning the Business Environment (New York: The MacMillan)

Aldrich, H E, 1979

Organizations and Environments (Englewood Cliff: Prentice-Hall)

Alter, S, 1980

Decision Support System: Current Practice and Continuing Challenges (Reading: Wesley-Addison)

Alvesson, M, 1993a

Cultural Perspectives on Organisations (Cambridge: University Press)

Alvesson, M, 1993b

Postmodernism and Organization (Sage Publ.)

Amey, L, 1979

Budget Planning and Control Systems (London: Pitman)

Amey, L, 1979

Towards a New Perspective on Accounting Control, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1979) sid 247-258

Anderson, C R, 1985

Cognitive Psychology and Its Implications (New York: Freeman and Company)

Angelmar, R, & S C Schneider, 1988

Issues in the study of organizational cognition (Fontainbleau: Insead, Working Paper)

Ansari, E, & K J Euske, 1987

Rational, Rationalizing, and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations, *Accounting, Organizations and Society* (No 6, 1987) sid 549-570

Anthony, R N, 1965

Planning and Control System: A Framework for Analysis (Boston: Harvard University Press)

- Anthony, R N, 1990 (1988)
Administrativ styrning (Lund: Studentlitteratur; originalets titel; The Management Control Function, 1988)
- Anthony, R N, & J Dearden, 1976
Management Control Systems (Homewood)
- Arbner, I, & B Bjerke, 1977
Företagsekonomisk metodlära (Lund: Studentlitteratur)
- Argyle, M, 1975
Bodily Communication (London: Methuen)
- Argyris, C, 1952
The Impact of Budgets on People (New York: The Controllershship Foundation)
- Argyris, C, 1953
Human problems with Budgets, *Harvard Business Review* (Jan-Feb, 1953) sid 97-110
- Argyris, C, 1977a
Double Loop Learning in Organizations, *Harvard Business Review* (Sept - Oct, 1977) sid 115-125
- Argyris, C, 1977b
Organizational Learning and Management Information, *Accounting, Organizations and Society* (No 2, 1977) sid 113-123
- Argyris, C, 1986
Bridging Economics and Psychology: The Case of Economic Theory and the Firm, *American Psychologist* (1986)
- Argyris, C, 1988
Producing knowledge that is generalizable and usable for practice: a review, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1988) sid 101-106
- Argyris, C, 1990
The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 6, 1990) sid 501-511
- Argyris, C, & D Schön, 1974
Theory in Practise (San Fransico: Josse-Bass)
- Argyris, C, & D Schön, 1978
Organizational Learning (Reading: Addison-Wesley)
- Armstrong, J S, 1970
How to avoid exploratory research, *Journal of Advertising Research* (Aug, 1970) sid 27-30
- Arvidsson, G, 1971
Internpriser (Stockholm: EFI)

- Asher, H B, 1983
Causal Modeling (London: Sage University Paper Series on Quantitative Applications in the Social Sciences 3)
- Asplund, J, 1971
Om undran inför samhället (Lund: Argos)
- Atkinson, R, R Atkinson, & E Hilgard, 1983
Introduction to Psychology (New York: Jovanovich)
- Axelrod, R, 1976
 The Cognitive Map of Political Elites i Axelrod (red) *Structure of Decisions* (Princeton: Princeton University Press)
- Bacharach, S B, & E J Lawler, 1980
Power and Politics in Organizations (San Fransisco: Jossey-Bass)
- Baiman, S, 1982
 Agency Research in Managerial Accounting: A Survey, *Journal of Accounting Literature* (Spring, 1982) sid 154-213
- Ball, R, & P Brown, 1968
 An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers, *Journal of Accounting Research* (Autumn, 1968) sid 159-178
- Barif, M L, & J R Galbraith, 1978
 Intraorganizational Power Considerations for Designing Information Systems, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1978) sid 15-27
- Barnard, C J, 1938
The Functions of the Executives (Cambridge: Harvard University Press)
- Baumler, J V, 1971
 Defined Criteria of Performance in Organizational Control, *Administrative Science Quaterly* (Sept, 1971) sid 340-349
- Benbasat, I, & A S Dexter, 1979
 Value and Events Approaches to Accounting: An Experiment Evaluation, *The Accounting Review* (1979) sid 735-49
- Belkaoui, A, 1985
Accounting Theory (San Diego: Jovanovich)
- Belkaoui, A, 1989
Behavioral Accounting (Westport: Quorum Books)
- Berger, P L, 1969 (1963)
Introduktion till sociologi (Stockholm: Raben & Sjögren; originalets titel, Invitation to Sociology, 1963)

- Berger, P L, & T Luckman, 1979 (1966)
Kunskapssociologi; Hur individen uppfattar och formar sin sociala verklighet (Stockholm; Wahlström & Widstrand; originalets titel, *The Social Construction of Reality*, 1966)
- Bergstrand, J, 1985
Det nya ekonomisystemet (Malmö: Liber)
- Bernstein, R, 1983
Beyond Objectivism and Relativism: Science, Hermeneutics and Praxis (Philadelphia: University of Pennsylvania Press)
- Bhimani, A, 1989
Toward Explaining Accounting Change in Advanced Manufacturing Environments (Paper presented at 12th European Accounting Association in Stuttgart, 1989)
- Birnberg, J G, & R Nath, 1967
Implications of Behavioral Science for Managerial Accounting, *The Accounting Review* (July, 1967) sid 468-479
- Birnberg, J G, I H Frieze, & M D Shields, 1977
The Role of Attribution Theory in Control Systems, *Accounting, Organizations and Society* (No 3, 1977) sid 189-200
- Birnberg, J G, L Turpolec & S M Young, 1983
The Organizational Context of Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 2/3, 1983) sid 111-129
- Birnberg, J G, & M D Shields, 1984
The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, *Accounting, Organizations and Society* (No 3/4, 1984) sid 365-382
- Björkegren, D, 1986
Företagsledarutbildning - en fallstudie (Stockholm: EFI)
- Björkegren, D, 1988
Hur organisationer lär (Stockholm: Stockholm School of Economics, Working Paper)
- Björkegren, D, 1991
The Business of Art (Stockholm: Stockholm School of Economics, Working Paper)
- Blalock, H M, & A B Blalock, 1968
Methodology in Social Research (New York: McGraw-Hill)
- de Board, R, 1978
The Psychoanalysis of Organizations (London: Tavistock)
- Boland, R, 1979
Control, Causality and Information System Requirements, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1979) sid 259-272

Boland, R, & L R Pondy, 1983

Accounting in Organizations: A union of natural and rational perspective, *Accounting, Organizations and Society* (No 2/3, 1983) sid 223-234

Bonana, T V, 1985

The Marketing Edge (New York: The Free Press)

Bougon, M, 1983

Uncovering Cognitive maps: The Self-Q Technique, i Morgan (red) *Beyond Method* (Beverly Hills: Sage)

Bougon, M, K E Weick, & D Bringhorst, 1977

Cognition in Organization; An analysis of the Utrecht Jazz Orchestra, *Administrative Science Quaterly* (Vol 22, 1977) sid 606-639

Boulding, K E, 1956

General Systems Theory - the Skeleton of Science, *Management Science* (April, 1956) sid 197-203

Bouwman, x, 1982

The Use of Accounting Information, i Ungson & Braunsteig (red) *Decision-Making; An Interdisciplinary Inquiry* (Boston) sid 134-167

Briers, M, & M Hirst, 1990

The Role of Budgetary Information in Performance Evaluation, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1990) sid 373-398

Broms, H, & H Gamberg, 1983

Communication to self in Organizations and Cultures, *Administrative Science Quaterly* (Vol 28, 1983) sid 482-495

Brooke, M Z, 1984

Centralization and Autonomy; A Study in Organizational Behavior (London: Holt, Rinehart and Winston)

Brownell, P, 1981

Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness, *The Accounting Review* (Oct, 1981) sid 844-60

Brownell, P, 1982

The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness, *Journal of Accounting Research* (Spring, 1982) sid 12-26

Bruns, W J, 1987

A Field Study of an Attempt to Change an Embedded Cost Accounting System, i Bruns & Kaplan (red) *Accounting & Management; Field Study Perspectives* (Boston: Harvard Business School Press)

Bruns, W J, & J H Waterhouse, 1975

Budgetary Control and Organizational Structure, *Journal of Accounting Research* (Autumn, 1975) sid 177-203

Bruns, W J, & R S Kaplan, 1987

Field Studies in Management Accounting, i Bruns & Kaplan (red) *Accounting & Management; Field Study Perspectives* (Boston: Harvard Business School Press)

Brunsson, N, 1982

The Irrationality of Action and Action Rationality: Decisions, Ideologies and Organizational Actions, *Journal of Management Studies* (No 1, 1982) sid 29-44

Brunsson, N, 1985

The Irrational Organization: Irrationality as a Basis for Organizational Action and Change (New York: Wiley)

Brunsson, N, 1990

Deciding for Responsibility and Legitimation: Alternative Interpretations of Organizational Decision-Making, *Accounting, Organizations and Society* (No 1/2, 1990) sid 47-59

Brunsson, N, & J Olsen, 1993

The Reforming Organization (London: Routledge)

Brytting, T, 1991

Organizing the Small Growing Firm (Stockholm: EFI)

Bråten, S, 1982

Kognitiv kartlegging og gyldiggjøring, i Holter & Kalleberg (red) *Kvalitative Metoder i Samfunnsforskning* (Oslo: Universitetsforlag)

Burchell, S, C Clubb, A G Hopwood, J Hughes, & J Nahapiet, 1980

The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1980) sid 5-27

Burchell, S, C Clubb, & A G Hopwood, 1985

Accounting in its Social Context; towards a history of Value Added in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1985) sid 381-414

Burell, G, & Morgan G, 1979

Sociological Paradigms and Organizational Analysis (London: Heinemann)

Burns, T J, 1971

Behavioral Experiments in Accounting (Columbus: Ohio State University)

Burns, J & G M Stalker, 1966

The Management of Innovation (London: Tavistock)

Caplan, E H, 1966

Behavioural Assumptions of Management Accounting, *The Accounting Review* (July, 1966) sid 496-509

Carlson, S, 1991 (1951)

Executive Behavior, Reprinted with contributions by Henry Mintzberg and Rosemary Steward (Uppsala: Acta Universitatis Upsaliensis) (Orginalets titel: Executive Behavior, 1951)

- Chambers, R J, 1980
The Myths and the Science of Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1980) sid 167-180
- Chandler, A, 1962
Strategy and Structure (Boston: MIT Press)
- Charpentier, C, 1992
Ekonomisk styrning av statliga affärsverk (Stockholm: EFI)
- Chenhall, R H, & D Morris, 1986
The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, *The Accounting Review* (1986) sid 16-35
- Child, J, 1972
Organization Structure, Environment and Performance: The Role of Strategic Choice, *Sociology* (Jan, 1972) sid 2 - 22
- Child, J, 1973
Strategy for Control on Organizational Behaviour, *Administrative Science Quarterly* (1973) sid 1-17
- Chow, C W, K Hadad, & M D Shields, 1986
The Impact of Technology on Management Accounting Problems: A Survey of Manufacturing Firms (Paper presented at EIASM 1986)
- Chou, Y-I, 1975
Statistical Analysis (New York: Holt, Rinehart & Winston)
- Chua, W F, 1986a
Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review* (Oct, 1986) sid 601-632
- Chua, W F, 1986b
Theoretical Constructions of and by the Real, *Accounting, Organizations and Society* (No 6, 1986) sid 583-598
- Chua, W F, T Lowe, & T Puxty, 1989
Introduction i Chua et al (red) *Critical Perspectives in Management Control* (London: Macmillan)
- Churchman, C W, 1973 (1968)
Systemanalys (Stockholm: Ronzo; originalets titel: The Systems Approach, 1968)
- Claesson, K, & P Hiller, 1983
Investeringsprocessen i några svenska verkstadsföretag (Stockholm: EFI, Working Paper)
- Clancy, D K, & R Collins, 1977
Informal Information: An Exploratory Study (Proceedings of Southwest Regional Meeting of American Accounting Association, Denton: North Texas State University, sid 158-169)
- Clancy, D K, & R Collins, 1979
Informal Accounting Information Systems: some tentative findings, *Accounting, Organizations and Society* (No 1/2, 1979) sid 21-30

Cohen, M D, J G March, & J P Olsen, 1972

A Garbage Can Model of Organizational Choice, *Administrative Science Quarterly* (March, 1972) sid 1-25

Cooper, R, & R S Kaplan, 1988

Measure Costs Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review* (No 5, 1988) sid 96-103

Cyert, R M, & J G March, 1963

A Behavioral Theory of the Firm (Englewood Cliffs: Prentice Hall)

Czarniawska, B, 1988

Rationality as an Organizational Product (Stockholm: Stockholm School of Economics, Working Paper)

Czarniawska, B, & B Hedberg, 1985

Control Cycle Responses to Decline, *Scandinavian Journal of Management Studies* (Aug, 1985) sid 19-39

Daft, R L, 1983

Symbols in Organizations: A Dual Content Framework of Analysis, i Pondy et al. (red), *Organizational Symbolism* (Greenwich: JAI Press)

Daft, R L, & N B MacIntosh, 1978

A New Approach to Design and Use of Management Information, *California Management Review* (Fall, 1978) sid 82 -92

Daft, R L, & K Weick, 1984

Towards a Model of Organizations as Interpretation Systems, *Academy of Management Review* (No 2, 1984) sid 284-295

Dahlström, E, 1975

Intervju- och enkät teknik (Stockholm: Natur och Kultur)

Dandridge, T C, I Mitroff, & F J Joyce, 1980

Organizational Symbolism: A Topic to expand Organizational Analysis, *Academy of Management Review* (No 1, 1980) sid 77-82

Danielsson, A, 1977

Företagsekonomi - en översikt (Lund: Studentlitteratur)

Danielsson, A, 1989

On Accounting and Management Information, i Fridman & Östman (red) *Accounting Developments - some Perspective* (Stockholm : EFI)

Davis, L R, 1989

Report format and the Decision Makers's Task: an experimental design, *Accounting, Organizations and Society* (No 5/6, 1989) sid 495-508

Dearden, J, 1965

How to Organize Information Systems, *Harvard Business Review* (March-April, 1965) sid 65-73

- Dearden, J, 1968
Appraising profit center managers, *Harvard Business Review* (May-June, 1968) sid 80-87
- Dearden, J, 1969
The Case against ROI Control, *Harvard Business Review* (May-June, 1969) sid 124-135
- Dearden, J, 1972
MIS is a Mirage, *Harvard Business Review* (Jan-Feb, 1972) sid 90-99
- Demski, J, 1980
Information Analysis (Reading: Addison Wesley)
- Demski, J, & G A Feltham, 1976
Cost determination: a conceptual approach (Ames, Iowa: Iowa State University)
- Dent, J F, 1987
Tensions in the Design of Formal Control Systems, i Bruns & Kaplan (red) *Accounting and Management: Field Study Perspectives* (Boston: Harvard Business School Press)
- Dermer, J, 1988
Control and Organizational Order, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1988) sid 25-36
- Denzin, N K, 1983
Interpretative Interactionism, i Morgan (red) *Beyond Method - Strategies for Social Research* (Newbury Park, Calif: Sage Publications)
- Dew, R D, & K P Gee, 1973
Management Control and Information (London: Macmillan)
- Dillard, J F, 1984
Cognitive Science and Decision Making Research in Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 9, 1984) sid 343-354
- Donaldson, G, & Lorsch J, 1983
Decision Making at the Top (New York)
- Douglas, M, 1987
How Institutions think (London: Routledge)
- Driver, M J, & T J Mock, 1975
Human Information Processing: Decison Style Theory, and Accounting Information Systems, *The Accounting Review* (July, 1975) sid 490-508
- Durkheim, E, 1897
Le Suicide , (se Berger, 1969)
- Dutton, J, 1986
Understanding Strategic Agenda Building and its Implications in Managing Change, *Scandinavian Journal of Management Studies* (Aug, 1986) sid 3-24

- Dwyer, F R, P H Schurr, & O Sejo, 1987
Developing Buyer-Seller Relationships, *Journal of Marketing* (April, 1987) sid 11 - 27
- Earl, M J, & A G Hopwood, 1981
From Management Information to Information Management, i Lucas, et al (red) *The Information Systems Environment* (Amsterdam: North Holland)
- Edgren, G, E Rehnman, & P-H Skärvad, 1983
Divisionalisering - och därefter (Stockholm: Management Media)
- Edwards, E O, & P W Bell, 1961
The Theory and Measurement of Business Income (Berkley: University of California Press)
- Eilon, S, 1966
A Classification of Administrative Control Systems, *Journal of Management Studies* (Feb, 1966) sid 36- 48
- Eilon, S, 1969
Prescription in Management Decisions, *Journal of Management Studies* (May, 1969) sid 182-197
- Eklund, L, & S-E Sjöstrand, 1977
Inlärningsorganisation (Stockholm: EFI)
- Eneroth, B, 1979
Kvalitativ metod för samhällsvetenskaplig forskning (Stockholm: Akademilitteratur)
- Eneroth, B, 1984
Hur mäter man "vackert"? (Stockholm: Akademilitteratur)
- Eneroth, B, 1990
Att handla på känn: om intuition i professionell verksamhet (Stockholm: Natur och Kultur)
- Ericsson, K A, & H A Simon, 1984
Verbal Protocool Analysis & Verbal Reported Data, *Psychology Review* (May, 1980) sid 215 - 251
- Eriksson, E H, 1965 (1963)
Barnet och samhället (Stockholm: Natur och kultur; originalets titel, Childhood and Society, New York, 1963)
- Etzioni, A, 1986
The Case for a Multiple-Utility Conception, *Economics and Philosophy* (Vol 2, 1986) sid 159-183
- Ewing, P, 1992
Ekonomisk styrning av enheter med inbördes verksamhetssamband (Stockholm: EFI)
- Ezzamel, M, & M Bourn, 1990
The Roles of Accounting Information in an Organization Experiencing Financial Crisis, *Accounting, Organizations and Society* (No 5, 1990) sid 399-424
- FASB Concept No 1, 1978
Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises

- Fast, J, 1978 (1970)
Kroppsspråket (Lund: Berlings; originalets titel: Body Language, 1970)
- Fayol, H, 1965 (1916)
Industriell och allmän administration (Norstedt: Stockholm; originalets titel: Administration industrielle et générale, 1916)
- Feltham, G A, 1968
The Value of Information, *The Accounting Review* (Oct, 1968) sid 684 - 696
- Feltham, G A, & J S Demski, 1970
The Use of Models in Information Evaluation, *The Accounting Review* (Oct, 1970) sid 623-640
- Feltham, M S, & J G March, 1981
Information in Organization as Signal and Symbol, *Administrative Science Quarterly* (June, 1981) sid 171-186
- Ferguson, P, 1988
The Contribution of Cognitive Psychology to the Design of Accounting Information Systems, *British Accounting Review* (No 20, 1988) sid 5-20
- Festinger, L, 1957
A Theory of Cognitive Dissonance (Evanston, Ill: Row)
- Feuerabend, P, 1975
Against Method (London: New Left Book)
- Flamholz, E G, 1983
Accounting, Budgeting and Control in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives, *Accounting, Organizations and Society* (No 2/3, 1983) sid 153-169
- Forsblad, P, 1980
Företagsledares beslutsinflytande: några försök till identifikation och beskrivning (Stockholm: EFI)
- Foster, G, 1978
Financial Statement Analysis (Englewood Cliffs: Prentice Hall)
- Galbraith, J R, 1973
Designing Complex Organizations (Reading: Addison-Wesley)
- Galbraith, J R, 1977
Organization Design (Reading: Addison-Wesley)
- Gardner, H, 1985
Frames of Mind (New York: Basic Books)
- Geertz, C, 1973
The Interpretation of Cultures (New York: Basic Books)

Ginzberg, M J, 1980

An Organizational Contingencies View of Accounting and Information Systems Implementation, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1980) sid 369-382

Gioia, D A, 1986

Symbols, Scripts and Sensemaking, i Sims & Gioia (red) *The Thinking Organization* (San Fransisco: Jossey-Bass)

Gioia, D A, & A Sims, 1986

Social Cognitions in Organizations, i Sims & Gioia (red) *The Thinking Organization* (San Fransisco: Jossey-Bass)

Gioia, D A, & C C Manz, 1985

Linking Cognition and Behavior: A Script Processing Interpretation of Vicarious Learning, *Academy of Management Review* (Vol 10, 1985) sid 527-539

Glaser, B, 1978

Theoretical Sensitivity (Mill Valley: The Sociology Press)

Glaser, B, & A Strauss, 1965a

The Awareness of Dying (Chicago: Aldine Publ Company)

Glaser, B, & A Strauss, 1965b

Temporal Aspects of Dying as a Non-scheduled Status Passage, *American Journal of Sociology* (July, 1965) sid 48-59

Glaser, B, & A Strauss, 1967

The Discovery of Grounded Theory (Chicago: Aldine Publ Company)

Glaser, B, & A Strauss, 1971

Status Passage (Chicago: Aldine Publ Company)

Gordon, M J, 1964

Postulates, Principles and Research in Accounting, *The Accounting Review* (April, 1964) sid 251-263

Gordon, L A, & D Miller, 1976

A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1976) sid 59-70

Gordon, L A, & V K Narayanan, 1984

Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: an Empirical Investigation, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1984) sid 33-47

Govindarajan, V, 1984

Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation; An Empirical Evaluation of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable, *Accounting, Organizations and Society* (No 2, 1984) sid 125-135

- Gröjer, J-E, 1980
Fackliga ekonomisystem i företag - förutsättningar och möjligheter (Stockholm: Arbetslivscenter, Working Paper)
- Grönlund, A, 1989
Lokal ekonomi (Göteborg: BAS 1989)
- Grönlund, A, & S Jönsson, 1989
Managing for Cost Improvement in Automated Production (Göteborg: Handelshögskolan)
- Guetzkow, H, & H A Simon, 1955
 The Impact of certain communications nets, *Management Science* (Apr-July, 1955) sid 233-250
- Gul, F A, 1984
 An Empirical Study of the Usefulness of Human Resources Turnover Costs in Australian Accounting Firms, *Accounting, Organizations and Society* (No 3/4, 1984) sid 233-239
- Gul, F A, 1985
 Category Width Cognitive Style as a Factor in Accountants' Perceptions of Accounting Information, *Decision Sciences* (Vol 16, 1985) sid 428-434
- Gummesson, E, 1977
 Marknadsföring och inköp av konsulttjänster (Stockholm: Stockholms universitet)
- Gummesson, E, 1985
Forskare och konsult - om aktionsforskning och fallstudier i företagsekonomi (Lund: Studentlitteratur)
- Gustafsson, C, 1988
Om företag, moral och handling (Lund: Studentlitteratur)
- Gustafsson, C, 1990
 Intentionality and normativity in managerial reasoning, i Gustafsson & Hassel (red), *Accounting and Organizational Action* (Åbo: Åbo Akademi Press)
- Göranzon et al., 1990
De framtida yrkeskunskaperna (Stockholm, RFV)
- Hannan, M T, & J Friedman, 1977
 The Population Ecology of Organizations, *American Journal of Sociology* (No 82, 1977) sid 929-964
- Harrel, A, 1988
Cognitive Framing and Individual Control System Response Behavior (University of South Carolina, Working paper)
- Hayes, D C, 1977
 The Contingency Theory on Managerial Accounting, *The Accounting Review* (January, 1977) sid 22-39

- Hedberg, B, P C Nyström, & W H Starbuck, 1976
 Camping on seesaws: Prescription for selfdesigning organizations, *Administrative Science Quarterly* (March, 1976)
- Hedberg, B, & S Jönsson, 1978
 Designing Semi-Confusing Information Systems for Organizations in Changing Environments, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1978) sid 47-64
- Henderson, B D, & J Dearden, 1966
 New Systems for Divisional Control, *Harvard Business Review* (Sept / Oct, 1966) sid 144-160
- Heider, F, 1946
 Attitude and Cognitive Organisation, *Journal of Psychology* (No 21, 1946) sid 107-112
- Heider, F, 1958
The Psychology of Interpersonal Relations (New York: Wiley)
- Hendriksen, E S, 1982 (1977)
Accounting Theory (Homewood, Ill: Irwin)
- Hindman, H, & A Reichers, 1987
Assimilation and Accomodation in Organization Theory (Ohio State University, Working paper)
- Hirst, M K, 1981
 Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach, *The Accounting Review* (Oct, 1981) sid 771-784
- Hofstede, G H, 1967
The Game of Budget Control (Assen: Van Gorcum)
- Hofstedt, T R, & J C Kinard, 1970
 A Strategy for Behavioral Accounting Research, *Accounting Review* (Januari, 1970) sid 38-54
- Homans, G C, 1961
Social Behaviour; Its elementary forms (New York: Brace & World)
- Hopper, T, & A Powell, 1985
 Making Sense of Research into Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions, *Journal of Management Studies* (Sept, 1985) sid 429- 465
- Hopwood, A G, 1973
An Accounting System and Managerial Behaviour (Hants: Saxon House)
- Hopwood, A G, 1974
Accounting and Human Behaviour (Englewood Cliffs: Prentice Hall)
- Hopwood, A G, 1978
 Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems, *Accounting , Organizations and Society* (1978) sid 3-13

- Hopwood, A G, 1983
On trying to study accounting in the contexts in which it operates, *Accounting , Organizations and Society* (No 2/3, 1983) sid 287-305
- Hopwood, A G, 1987
The Archeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society* (No 3, 1987) sid 207-234
- Hopwood, A G, 1989
Organisational Contingencies and Accounting Configurations, i Fridman & Östman (red) *Accounting Development - some perspectives* (Stockholm: EFI)
- Hopwood, A G, & Schreuder H, 1984
European Contributions to Accounting Research (Amsterdam: Free Press)
- Horngren, C T, 1972
Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Englewoods Cliffs: Prentice-Hall)
- Hunt H G, & R L Hogler, 1990
Corporate Ownership and Accounting Choice: A Critical Analysis, *Critical Perspectives on Accounting* (March, 1990) sid 53-67
- Hägg, I, & G Hedlund, 1979
"Case Studies" in Accounting Research, *Accounting, Organizations and Society* (No 1/2, 1979) sid 135-143
- Hägg, I, Å Magnusson, & L A Samuelsson, 1982
Budgetary Control - Design and Use (Stockholm: EFI)
- Hägg, I, Å Magnusson, & L A Samuelsson, 1988
Research in budgetary control in the Nordic countries - a survey, *Accounting, Organizations and Society* (No 5, 1988) sid 535-547
- Igra, L, 1983
Objektrelationer och psykoterapi (Malmö: Natur och Kultur)
- Ijiri, Y, 1975
Theory of Accounting Measurement (Sarasota, FL: AAA Studies in Accounting Research No 10)
- Isenberg, D J, 1984
How senior managers think, *Harvard Business Review* (Nov-Dec, 1984) sid 80-90
- Isenberg, D J, 1985
Inside the Mind of the Senior Manager, i Bishop, et al (red) *Thinking*
- Isenberg, D J, 1986
The Structure and Process of Understanding: Implications for Managerial Actions, i Sims & Gioia (red) *The Thinking Organization* (San Fransisco: Jossey-Bass)

- Isenberg, D J, 1986
Thinking and Management: A Verbal Protocol Analysis of Managerial Problem Solving, *Academy of Management Journal* (1986) sid 775-786
- Izard, C, J Kagan, & R Zajonc, 1984
Emotions, Cognition, and Behaviour (New York: Cambridge Press)
- Jacobson, B, 1984
Hur styrs förvaltningen? (Stockholm: Studentlitteratur)
- Jaques, E, 1961
Equitable Payment (London: Heineman)
- Jensen, C M, & W H Meckling, 1976
Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics* (Vol 3, 1976) sid 305-360
- Jick, T D, 1979
Mixing Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action, *Administrative Science Quarterly* (Dec. 1979) sid 602-611
- Johannisson, B, 1988
Business Formation - A Network Approach, *Scandinavian Journal of Management* (No 3/4, 1988) sid 83-99
- Johansson, J, & L-G Mattsson, 1987
Intrororganizational Relations in Industrial Systems, *International Studies of Management & Organization* (No 1, 1987) sid 34-48
- Johansson - Lindfors, M-B, 1989
Organisationers ideologiska ansikten: om grundläggande föreställningar i mindre företag (Umeå: Umeå universitet)
- Johansson, S-E, & L Samuelson, 1986
Industriell kalkylering och redovisning (Stockholm: Norstedts)
- Johansson, S-E, & L Östman, 1992
Lönsamhetskrav, redovisningsmått och styrning (Stockholm: Studentlitteratur)
- Johnson, H T, & R S Kaplan, 1987
Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting (Boston: Harvard Business School Press)
- Josefson, I, 1991
Kuskapens former; Det reflekterande yrkeskunnandet (Carlsson)
- Jönson, S, 1973
Decentralisering och utveckling: en fältstudie av utvecklingsbolagens planeringsproblem (Göteborg: Bas 1973:21)

- Jönson, S, 1980
Om behovet av hårda data (Göteborg: FE-rapport 1980)
- Jönson, S, 1982
 Budgetary Behaviour in Local Government, *Accounting, Organizations and Society* (No 3, 1982) sid 287-304
- Jönson, S, & R A Lundin, 1975
Methodological Problems in the study of Organizational Behavior in Crisis (Göteborg: FE-rapport 1975)
- Jönson, S, & R A Lundin, 1977
 Myths and wishful thinking as Management tool, *Studies in the Management Sciences* (Vol 5, 1977) sid 157-170
- Jönson, S, & A Grönlund, 1986
Life with a subcontractor - new technology and management accounting (Paper presented at EIASM 1986)
- Kahnemann, D, & A Tversky, 1979
 Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk, *Econometrica* (March, 1979) sid 263-291
- Kahnemann, D, & A Tversky, 1984
 Choices, Values and Frames, *American Psychologist* (April, 1984) sid 341-350
- Kalleberg, R, 1982
 Kvalitative metoder i sosiologisk forskning, i Holter & Kalleberg (red) *Kvalitative metoder i samfunnsforskning* (Drammen: Universitetsforlaget)
- Khandwalla, P N, 1972
 The Effects of Different Types of Competition in the Use of Management Controls, *Journal of Accounting Research* (Autumn, 1972) sid 275-285
- Khandwalla, P N, 1973
 Effect of Competition on the Structure of Top Management Control, *Academy of Management Journal* (1973) sid 285-295
- Kaplan, A, 1964
The Conduct of Inquiry (San Fransisco: Chandler)
- Kaplan, R S, 1986
 The Role for Empirical Research in Management Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 11, 1986) sid 429-452
- Katz, D, & R L Kahn, 1966
The Social Psychology of Organisations (New York: Wiley)
- Kelsey, H F, 1976
The Impact of Personal Value Structure (Indiana University)

Kish, L, 1959

Some statistical problems in research design, *American Sociological Review* (No 24, 1959) sid 328-338

Kotler, P, 1984 (1967)

Marketing Management (Englewood Cliffs: Prentice Hall)

Kuhn, T S, 1981 (1962)

Den vetenskapliga revolutionens struktur (Karlshamn: Doxa, originalets titel: The Structure of the Scientific Revolution, 1962)

Lacombe, Sarrazin & Alain, 1986.

Decision-Making in sport; An Information Processing Experimental paradigm, i Uneståhl (red) *Sport Psychology*

Lakatos, I, 1970

Falsification and the Methodology of Scientific Research Programs, i Lakatos & Musgrave (red) *Criticism and the Growth of Knowledge* (London: Cambridge University Press) sid 91-196

Langefors, B, 1970

Theoretical Analysis of Information Systems (Lund: Studentlitteratur)

Langefors, B, 1986

Utvikling, Ledelse, Kommunikation, *Erhvervsøkonomisk Tidsskrift* (No 2, 1986) sid 63-76

Laukkanen, M, 1989

Understanding the Formation of Manager's Cognitive Maps (Helsinki: ACTA Academiae Oeconomicae Helsingiensis: Series A:65)

Lawrence, P R, & J W Lorsch, 1967,

Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration (Boston: Harvard University Press)

Lazarsfeld, P F, 1959

i Merton et al (red) *Sociology Today - Problems and Prospects* (New York: Basic Books)

Leavitt, H J, & T L Whisler, 1958

Management in the 80's, *Harvard Business Review* (No 6, 1958) sid 41-48

Levitt, T, 1965

Exploit the Product Life Cycle, *Harvard Business Review* (Nov/Dec, 1965) sid 81-94

Levitt, B, & J G March, 1988

Organizational Learning, *Annual Review of Sociology* (1988) sid 319-340

Lewin, K, 1951 (1935?)

Field Theory in Social Science (New York: Harper)

Libby, R, & B L Lewis, 1977

Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art, *Accounting, Organizations and Society* (No 3, 1977) sid 245-268

- Likert, R, 1961
New Patterns of Management (New York: McGraw-Hill)
- Likert, R, 1967
The Human Organization (New York: McGraw-Hill)
- Liljeqvist, L-E, 1977
Samtal utan misstag (Eskilstuna: Psykologiförlaget)
- Lincoln, Y S, & E S Guba, 1985
Naturalistic Inquiry (Beverly Hills: Sage Publ)
- Lindblom, C E, 1959
The science of 'muddling through', *Public Administration Review* (Spring, 1959) sid 79-88
- Lindholm, S, 1979
Vetenskap, verklighet och paradigm (Stockholm: Almqvist & Wiksell)
- Lindholm, S, 1980
Kunskap - från fragment till helhetsyn (Stockholm: Liber)
- Lindkvist, L, 1993
Accounting in hierarchies: a TCA interpretation of internal reporting, *Scandinavian Journal of Management* (No 1, 1993) sid 45-66
- Lord, R, & R Foti, 1986
Schema Theories, Information Processing and Organizational Behaviour, i Sims & Gioia (red) *The Thinking Organization* (San Fransisco: Jossey-Bass)
- Lowe, E A, & R W Shaw, 1968
An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's Budgeting Process, *Journal of Management Studies* (1968) sid 304-315
- Lowe, T, & T Puxty, 1989
The Problems of a Paradigm, i Chua et al (red) *Critical Perspectives in Management Control* (London: Macmillan)
- Lukka, K, 1990
Ontology and Accounting; The concept of profit, *Critical Perspectives on Accounting* (Vol 1, 1990) sid 239-261
- Löwstedt, J, 1989
Föreställningar, ny teknik och förändringar (Lund: Doxa)
- Macintosh, N B, 1981
A Contextual Model of Information Systems, *Accounting, Organizations and Society* (No 6, 1981) sid 39-53
- Macintosh, N B, 1985
The Social Software of Accounting and Information Systems (New York: Wiley)

- Macintosh, N B, & R L Daft, 1987
Management Control Systems and Departmental Interdependencies: An Empirical study, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1987) sid 49-61
- Macintosh, N B, & R W Scapens, 1990
Structuration Theory in Management Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 5, 1990) sid 455-477
- McKenney, J L, & P G W Keen, 1974
How Manager's minds work, *Harvard Business Review* (May-June, 1974) sid 79-90
- Madison, R L, 1979
Responsibility Accounting and Transfer Pricing: Approach with Caution, *Management Accounting* (Jan, 1979) sid 25- 29
- Madsen, V, 1970 (1969)
Redovisningens roll i 70-talets styrsystem (Surte: Bonnier) (originalets titel, *Regnsabsvaesenets opgaver of problemer i ny belysning*, 1969)
- Madsen, V, & S Asztély, 1973
Budgetering (Stockholm: Norstedt, originalets titel: Budgettering)
- March, J G, 1962
The business firm as a political coalition, *Journal of Politics* (1962) sid 662-678
- March, J G, 1987
Ambiguity and Accounting: The Elusive Link between Information and Decision Making, *Accounting, Organizations and Society* (No 2, 1987) sid 153-168
- March, J G, & H A Simon, 1958,
Organizations (New York: Wiley)
- March, J G, & J P Olsen, 1976
Ambiguity and Choice in Organizations (Bergen: Universitetsförlaget)
- Markus, M L, & J Pfeffer, 1983
Power and the design and implementation of accounting and control systems, *Accounting, Organizations and Society* (No 2, 1983) sid 205-218
- Martin, P Y, & B A Turner, 1986
Grounded Theory and Organizational Research, *The Journal of Applied Behavioural Science* (No 2, 1986) sid 141-157
- Mattesich, R, 1972
Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting, *The Accounting Review* (July, 1972) sid 469-487
- Mellemvik, F, N Monsen, & O Olson, 1988
Functions of Accounting - A Discussion, *Scandinavian Journal of Management* (No 3/4, 1988) sid 101-119

Merchant, K A, 1981

The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance, *The Accounting Review* (Oct, 1981) sid 813-829

Merchant, K A, 1985

Control in Business Organizations (Marschfield; Pitman)

Merchant, K A, 1987

"How and Why, Firms Disregard the Controllability Principle", i Bruns & Kaplan (red) *Accounting & Management; Field Study Perspectives* (Boston: Harvard Business School Press)

Merchant, K A, & R Simons, 1986

Research on Control in Complex Organizations: An Overview, *Journal of Accounting Literature* (1986) sid 183-203

Merton, R K, 1957

Social Theory and Social Structure (Chicago: Free Press)

Mia, L, 1989

The Impact of MAS Information and perceived environmental uncertainty on Managerial Performance and Job Satisfaction (Paper presented at London Business School, 1989)

Miller, D, & H Mintzberg, 1983

The Case for Configuration, i Morgan (red) *Beyond Methods - Strategies for Social Research* (Beverly Hills: Sage Publications)

Miller, P, & T O'Leary, 1987

Accounting and the Construction of the Governable Person, *Accounting, Organisations and Society* (No 3, 1987) sid 235-265

Mintzberg, H, 1970

Structured Observation as a Method of Study Managerial Work, *The Journal of Management Studies* (Feb, 1970) sid 87-104

Mintzberg, H, 1971

Managerial Work; Analysis from Observation, *Management Science* (Oct, 1971) sid B97-B110

Mintzberg, H, 1973

The Nature of Managerial Work (New York: Harper & Row)

Mintzberg, H, 1975

Impediments to the Use of Management Information (New York: National Association of Accountants)

Mintzberg, H, 1979

An Emergent Strategy of "Direct" Research, *Administrative Science Quarterly* (Dec, 1979) sid 582-589

Morgan, G, 1980

Paradigms, Metaphors and Puzzle Solving in Organization Theory, *Administrative Science Quarterly* (Dec, 1980) sid 605 -621

- Morgan, G, 1983a
Introduction, i Morgan, (red) *Beyond Method - Strategies for Social Research* (Newbury Park, Calif: Sage Publications)
- Morgan, G, 1983b
Research as Engagement, i Morgan (red), *Beyond Method - Strategies for Social Research* (Newbury Park, Calif: Sage Publications)
- Morgan, G, 1986
Images of Organizations (Beverly Hills: Sage)
- Morgan, G, 1988
Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice, *Accounting, Organizations and Society* (No 5, 1988) sid 477-486
- Morgan, G, & L Smirich, 1980
The Case for Qualitative Research, *Academy of Management Review* (No 4, 1980) sid 491-500
- Morgan, G, P J Frost, & L R Pondy, 1983
Organizational Symbolism i Pondy et al (red) *Metaphor and Thought* (Cambridge: Cambridge University Press)
- Mouritsen, J, 1989
Accounting, Culture and Accounting Culture, *Scandinavian Journal of Management* (No 1, 1989) sid 21-47
- Mouritsen, J, 1990
The Social Significance of Accounts (Köpenhamn: Handelshögskolen)
- Mouritsen, J, 1991
Accounting in Time-Space Settings (Köpenhamn: Copenhagen Business School, Working Paper)
- Månsson, P, & K Sköldberg, 1983
Symboliska Organisationsmönster (Umeå: Tid-tryck)
- Myers, 1972
The behavioural aspects of accounting data for performance evaluation at Spectra-Physics Inc. i Burns (red) *Behavioral Experiments in Accounting* (The Ohio State University)
- Neergaard, P, & J Mouritsen, 1984
Informal Information Systems; Purpose and Causes (Paper presented at EAA, 1984)
- Neimark, M, 1990
The King is dead, long live the king, *Critical Perspective on Accounting* (March, 1990) sid 103-114
- Norén, L, 1990
Fallstudiens trovärdighet (Göteborg: Göteborgs universitet, Working paper)
- Norman, R, 1975
Skapande företagsledning (Lund: Aldus)

- Norman, R, 1980
På spaning efter en metodologi (Stockholm: SIAR)
- Olofsson, T, 1976
Konstruktion av ekonomisystem (Lund: Studentlitteratur).
- Olsson, O, 1983
Ansvar och ändamål (Lund: Doxa)
- Olsson, O, 1990
Redovisningsreformer som lärande, i Brunsson (red) *Makten att reformera* (Carlssons)
- Otley, D T, 1978
Budget Use and Managerial Performance, *Journal of Accounting Research* (Spring, 1978) sid 122-149
- Otley, D T, 1980
The Contingency Theory of Management Accounting; Achievement and Prognosis, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1980) sid 413-428
- Otley, D T, 1987
Accounting Control and Organizational Behaviour (London: Heineman)
- Otley, D T, 1989a
Some Issues in Management Control, (Paper presented at Conference on Research i Management Control Systems at London Business School, 1989)
- Otley, D T, 1989b
A Strategy for the Development of Theories in Management Control i Chua et al (red) *Critical Perspectives in Management Control* (London: Macmillan)
- Otley, D T, & A J Berry, 1980
Control, Organizations and Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 2, 1980) sid 231-244
- Ouchi, W G, 1977
The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control, *Administrative Science Quaterly* (March, 1977) sid 95-113
- Ouchi, W G, 1979
A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms, *Management Science* (No 9, 1979) sid 833-848
- Parson, T, 1949
The Structure of Social Action (Chicago: Free Press)
- Parson, T, 1951
The Social System (Chicago: Free Press)
- Perris, C, 1986
Kognitiv terapi i teori och praktik (Lund: Natur och Kultur)

Perrow, A, 1967

A Framework for the comparative analysis of organizations, *American Sociology Review* (No 2, 1967) sid 194 -208

Perrow, A, 1979

Complex Organizations: A Critical Essay (Glenview: Foresman)

Peters, T J, & R H Waterman, 1982

In Search of Excellence (New York: Harper & Row)

Pettigrew, A, 1973

The Politics of Organizational Decision-making (London: Tavistock)

Pettigrew, A, 1979

On Studying Organizational Cultures, *Administrative Science Quarterly* (Dec, 1979) sid 570-581

Pfeffer, J, 1981

Power in Organizations (Marshfield: Pitman)

Pfeffer, J, & G R Salancik, 1974

Organizational Decision-Making as a Political Process, *Administrative Science Quarterly* (June, 1974) sid 135-151

Pfeffer, J, & G R Salancik, 1978,

The External Control of Organizations (New York: Harper & Row Publ)

Piaget, J, 1958

Equilibration Processes in the Psychobiological Development of the Child. I Gruber & Voneche (red) *The Essential Piaget* (New York: Basic Books)

Pimm, D, 1986

Management Accounting in High-Technology Business: A Preliminary Survey (Paper presented at EIASM 1986)

Pirsig, R M, 1977

Livet, Kärleken och Konsten att sköta en Motorcykel (Malmö: Hemmets Journal, originalets titel: Zen and the Art of Motorcycle Maintenance)

Polanyi, M, 1967

The Tacit Dimension (Garden City, NY: Doubleday)

Polesi, T, 1981

Action and Reaction: Decisive Factors in Developing Accounting Practice, *Accounting, Organisation and Society* (No 2, 1981) sid 167-174

Polesi, T, 1987

Uncertainty as a basic factor in the design of accounting systems (Paper presented at the European Accounting Association, March, 1987)

- Polesi, T, 1989
How Accounting Systems take shape (Paper presented for the 12th EAA Conference in Stuttgart, April, 1989)
- Popper, K, 1959
The Logic of Scientific Discovery (London: Hutchinson)
- Popper, K, 1985
Unended Questions (Glasgow: Flamingo)
- Preston, A, 1986
 Interactions and Arrangements in the Process of Informing, *Accounting, Organizations and Society* (No 6, 1986) sid 521-540
- Prakash, P, & A Rappaport, 1977
 Information Inductance and its Significance for Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1977) sid 29-38
- Pugh, D S, 1990
 Studying Organizational Structure and Process, i Morgan (red) *Beyond Method - Strategies for Social Research* (Newbury Park, Calif: Sage)
- Ramström, D, 1967
The Efficiency of Control Strategies (Stockholm: Almqvist & Wiksell)
- Redding, S G, 1992
The Comparative Management Theory Zoo (Hongkong: University of Hongkong, Working Paper)
- Ridgway, V F, 1956
 Dysfunctional Consequences of Performance Measurement, *Administrative Science Quarterly* (Sept, 1956) sid 240-247 /259-268???
- Roethlisberger, F J, 1977
The Elusive Phenomena (Cambridge: Harvard University Press)
- Rogers, C R, 1951,
Client-centered Therapy (Cambridge: Houghton Mifflin C)
- Rogers, C R, 1959
 A Theory of Therapy, Personality, and Interpersonal Relationship, as developed in the Client-Centered Framework, i Kock (red), *Psychology*,
- Rogers, C R, 1969
Freedom to Learn (Ohio)
- Roberts, J, 1989
 Authority or Domination; Alternative Possibilities for the Practice of Control i Chua et al (red) *Critical Perspectives in Management Control* (London: Macmillan)

- Ronen, J, & G McKinney, 1970
Transfer Pricing for Divisional Autonomy, *Journal of Accounting Research* (Spring, 1970) sid 99-112
- Rosén, P, 1979
Objekt-relationer (Stockholm: St Lukasstiftelsen)
- Ruist, E, 1990
Modellbygge för empirisk analys (Lund: Studentlitteratur)
- SAOL, 1986
Svenska Akademiens ordlista över svenska språket (Stockholm: Nordstedt)
- Samuelson, L A, 1973
Effektiv Budgettering (Stockholm: EFI)
- Samuelson, L A, 1986
Discrepancies between the roles of budgeting, *Accounting, Organizations and Society* (No 1, 1986) sid 35-45
- Samuelson, L A, 1990,
Models of Accounting Information Systems (Lund: Studentlitteratur)
- Samuelson, L A, 1994,
Används ekonomisystemen i företagen? (Stockholm: Handelshögskolan, Research Paper)
- Sanday, P R, 1979
The Ethnographic Paradigm(s), *Administrative Science Quarterly* (Dec, 1979) sid 527-538
- SAOL, 1986
Svenska Akademiens Ordlista (Stockholm: Nordstedt)
- Sathe, V, 1978
The relevance of Modern Organization Theory for Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (1978) sid 89-92
- Scapens, R W, 1985
Management Accounting, A Review of Recent Developments (London: Macmillan)
- Schick, A G, L A Gordon, & S Haka, 1990
Information Overload: A Temporal Approach, *Accounting, Organizations and Society* (1990) sid 199-220
- Schiller, S, 1987
Redovisningssystem - användning och utveckling (Göteborg: BAS)
- Schiller, S, 1989
Are Management Accounting Reports Useful? *Scandinavian Journal of Management* (No 1, 1989) sid 63-80

Schreuder, H, 1987

Organization, Information and People: A Participant Observation of a Mis-Carriage, i Bruns & Kaplan (red) *Accounting & Management; Field Study Perspectives* (Boston: Harvard Business School Press).

Schön, D A, 1983

The Reflective Practitioner (New York: Basic Books)

Sevon, G, 1983

Causal Maps of Past and Future (Helsingfors: Meddelande från svenska handelshögskolan. Institutionen för företagsadministration och handelsrätt)

Shields, M D, 1980

Some Effects of Information Load on Search Patterns used to analyze Performance Reports, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1980) sid 429-442

Shields, M D, 1984

A Predecisional Approach to the Measurement of the Demand for Information in a Performance Report, *Accounting, Organizations and Society* (1984) sid 355-363

Shields, M D, J G Birnberg, & I H Frieze, 1981

Attributions, Cognitive Processes and Control Systems, *Accounting, Organizations and Society*. (No 1, 1981) sid 69-93

Shillinglaw G, 1972

Cost Accounting - Analysis and Control (Homewood: Irwin)

Shillinglaw G, 1982

Managerial Cost Accounting (Homewood: Irwin)

Shrivastava, P, 1983

A Typology of Organizational Learning Systems, *Journal of Management Studies* (No 1, 1983) sid 7-28

Silverman, D, 1972

The Theory of Organisations (London: Heineman)

Silverman, D, 1975

Accounts of Organizations, i McKinlay (red) *Processing People - cases in organizational behaviour* (London: Holt, Rinehart and Winston)

Silverman, D, 1989

Six Rules of Qualitative Research, *Symbolic Interaction* (No 2, 1989) sid 25-40

Simmons, J, & M Barrett, 1972

A Behavioral and Technical Investigation into the Utilization of Accounting Reports by Middle Managers, i Burns (red) *Behavioral Experiments in Accounting* (The Ohio State University)

Simon, H A, 1955

A Behavioral Model of Rational Choices, *Quarterly Journal of Economics* (1955) sid 99-118

- Simon, H A, 1957
Models of Man (New York: John Wiley)
- Simon, H A, 1971 (1947, 1957)
Administrativt beteende (Stockholm: Prisma, originalets titel: Administrative Behaviour, 1947, 1957)
- Simon, H A, 1977 (1960, 1965)
The New Science of Management Decision (Englewoods Cliffs: Prentice Hall)
- Simon, H A, 1978
 Rationality as Process and as a Product of Thought, *American Economic Review* (Vol 68, 1978) sid 1-16
- Simon, H A, 1979
 Information processing models of cognition, *Annual Review of Psychology* (Vol 30, 1979) sid 363-396
- Simon, H A, H Guetzkow, G Kozmetsky, & G Tyndall, 1954
Centralization vs Decentralization in Organizing the Controller's Department (New York: The Controllershship Foundation).
- Simons, R, 1987a
 Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1987) sid 357-374
- Simons, R, 1987b
 Planning, Control, and Uncertainty: A Process View, i Bruns & Kaplan, (red) *Accounting and Management; Field Study Perspectives* (Boston: Harvard Business School Press)
- Simons, R, 1989
Rethinking the Role of Systems in Controlling Strategy (Paper presented at London Business School 1989)
- Simons, R, 1990
 The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives, *Accounting, Organizations and Society* (1990) sid 127-143
- Sjöberg, L, 1978
Beslutsfattande - Psykologiska studier av valsituationer (Stockholm: Engvall & Krantz)
- Sjöberg, L, 1982a
 Aided and Unaided Decision Making, *Journal of Forecasting* (No 4, Oct/Dec, 1982) sid 349-363
- Sjöberg, L, 1982b
Upplevelse och prestation (Karlshamn: Doxa)
- Sjöberg, L, 1986
 Den kognitiva revolutionen i psykologin, *Tvärnsnitt* (Vol. 8, 1986) sid 21 - 47

- Sjöstrand, S-E, 1973
Företagsorganisation - en taxomisk ansats (Stockholm: EFI)
- Sjöstrand, S-E, 1979
Organisationsteori (Lund: Studentlitteratur)
- Sjöstrand, S-E, 1985
Samhällsorganisation (Lund: Doxa)
- Skinner, B, 1953
Science and Human Behavior (New York)
- Smirich, L, 1983a
 Concepts of Culture and Organizational Analysis, *Administrative Science Quarterly* (Vol 28, 1983) sid 339-358
- Smirich, L, 1983b
 Studying Organizations as Cultures, i Morgan (red) *Beyond Methods: Social Research Strategies* (Beverly Hills: Sage)
- Smirich, L, & Morgan, 1982
 Leadership; The management of meaning, *The Journal of Applied Behavioral Studies* (No 18, 1982) sid 257-273
- Smirich, L, & C Stubbart, 1985
 Strategic Management in an Enacted World, *Academy of Management Review* (1985) sid 724-736
- Solli, R, 1991
Ekonomi för dem som gör något (Lund: Studentlitteratur)
- Solomons, D, 1965
Divisional Performance; Mesurement and Control (Homewood: Irwin)
- Starbuck, W H, 1982
 Congealing Oil: Inventing Ideologies to justify Acting Ideologies out, *Journal of Managment Studies* (No 1, 1982) sid 3-27
- Starbuck, W H, 1983
 Organizations as Action Generators, *American Sociology Review* (Feb, 1983) sid 91-102
- Stedry, A C, 1960
Budget Control and Cost Behavior (Englewoods Cliffs: Prentice Hall)
- Steinbruner, J D, 1974
The Cybernetic Theory of Decision (Princeton: Princeton University Press)
- Steward, R, 1967,
Managers and their Jobs (London: Macmillan)
- Steward, R, 1976
Contrasts in management (Maidenhead: McGraw-Hill)

- Steward, R, 1982
Choices for the Manager (Englewood Cliffs: Prentice Hall)
- Stinchcombe, A L, 1968
Constructing Social Theories (New York: Harcourt)
- Stubbart, C I, & A Ramprasad, 1988
 Probing Two Chief Executives' Schematic Knowledge of the U.S. Steel industry Using Cognitive Maps, *Advances in Strategic Management* (Vol 5, 1988) sid 139-164
- Stymne, B, 1970
Values and Processes (Lund: Studentlitteratur)
- Svensson, O, 1977
 Intuitive extrapolation of growth function, *Scandinavian Journal of Psychology* (Vol 18, 1977) sid 339-344
- Svensson, O, 1979
 Process description of decision making, *Organizational Behavior and Human Performance* (Vol 23, 1979) sid 86-112
- Svensson, O, 1984
 Time perception and Long-term Risk, *Canadian Journal of Operational Research and Information Processing* (Vol 22, 1984) sid 196-214
- Svensson, O, 1986
 Attractiveness of decision alternatives characterized by numerical and non-numerical information, *Scandinavian Journal of Psychology* (Vol 27, 1986) sid 74-84
- Swieringa, R J, & K E Weick, 1987
 Management Accounting and Action, *Accounting, Organizations and Society* (No 3, 1987) sid 293-308
- Södergren, B, 1992
Decentralisering: Förändring i företag och arbetsliv (Stockholm: EFI)
- Tannenbaum, A S, 1968
Control in Organizations (New York: Mc Graw-Hill)
- Taylor, F M, 1913
The Principles of Scientific Management (New York; Harper and Brothers)
- Taylor, J S, & R Bogdan, 1975
Introduction to Qualitative Research Methods (New York: John Wiley)
- Thaler, R, 1980
 Towards a Positive Theory of Consumer Choice, *Journal of Economic Behaviour and Organization* (Vol 1, 1980)
- Thompson, J D, 1967
Organizations in Action (New York: McGraw-Hill)

- Thorén, B, 1993
Om olikheter i användning av månadsrapporter, i Samuelson & Östman (red) *Redovisningens roller* (Stockholm: EFI)
- Tiessen, P, & J H Waterhouse, 1983
Towards a Descriptive Theory of Management Accounting, *Accounting, Organizations and Society* (No 2/3, 1983) sid 251-267
- Tomkins, C & R Groves, 1983
The everyday accountant and researching his reality, *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1983) sid 361-374
- Trice, H M, J Belasco, & J A Alutto, 1969
The Role of Ceremonials in Organizational Behaviour, *Industrial and Labor Relations Review* (Oct, 1969) sid 40-51
- Tricker, R I, 1971
Ten Myths of Management Information, *Management Accounting* (Aug, 1971) sid 231-233
- Troberg, P, 1986
Existing Cost and Performance Measurement Systems and High Technology - A Mis-Marriage (Paper presented at EIASM 1986)
- Tversky, A, & D Kahneman, 1974
Judgement under Uncertainty: heuristics and biases, *Science* (1974) sid 1124-1131
- Tversky, A & D Kahneman, 1981
The Framing of Decisions and the Psychology of Choice, *Science* (No 211, 1981) sid 453-458
- Tversky, A & D Kahneman, 1986
Rational Choice and the Framing of Decisions, *Journal of Business*. (Oct, 1986) sid S251-S278
- Tähkä, V, 1987
Psykoanalytisk psykoterapi (Natur och Kultur)
- Törnebohm, H, 1983
Studier av kunskapsutveckling (Karlshamn: Doxa)
- Valdelin, J, 1974
Produktutveckling och marknadsföring (Stockholm: EFI)
- Wallander, J, 1979
Om prognoser, budgetar och långtidsplaner (Stockholm: Handelsbankens småskriftserie nr 15)
- Vancil, R F, 1973
What kind of management control do you need? *Harvard Business Review* (March-April, 1973) sid 75-86
- Vancil, R F, 1979
Decentralization: Managerial Ambiguity by Design (Homewood: Irwin)

Waterhouse, J H, & P Tiessen, 1978

A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research, *Accounting, Organizations and Society* (Augusti, 1978) sid 65-76

Watson, D J H, & J V Baumler, 1968

Transfer pricing; A Behavioral Context, *The Accounting Review* (July, 1968) sid 466-474

Watts, R L, & J L Zimmerman, 1978

Towards a Positive Accounting Theory of the Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review* (Jan, 1978) sid 112-134

Watts, R L, & J L Zimmerman, 1979

The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *The Accounting Review* (April, 1979) sid 273-305

Webb, E, & K E Weick, 1979

Unobtrusive Measures in Organizational Theory: A Reminder, *Administrative Science Quarterly* (Dec, 1979) sid 650 - 659

Weber, M, 1983 (1922)

Ekonomi och samhälle: Förståelsesociologiens grunder (Lund: Argos, originalets titel; Wirtschaft und Gesellschaft. Grundriss der verstehenden Soziologie, 1922)

Weick, K E, 1979

The Social Psychology of Organizing (Reading: Addison-Wesley).

Weick, K E, 1988

Enacted Sensemaking in Crisis Situations, *Journal of Management Studies* (No 4, 1988) sid 305-317

Weick, K E, & M G Bougon, 1986

Organizations as Cognitive Maps: Charting Ways to Success and Failure, i Sims, et al (red), *The Thinking Organisation* (San Fransisco: Jossey-Bass)

Westerlund, G, & S-E Sjöstrand, 1975

Organisationsmyter (Stockholm: Norstedt)

Wiener, N, 1961 (1948)

Cybernetics (Cambridge: MIT Press)

Wigblad, R, 1992

Karta över vetenskapliga samband (Linköping: Working Paper)

Williamson, O E, 1975

Markets and Hierarchies; Analysis and Anti-trust Implications (New York: Free press)

Willmott, H C, 1983

Paradigms for Accounting Research: Critical Reflections on Tomkins and Groves' "The everyday accountant and researching his reality", *Accounting, Organizations and Society* (No 4, 1983) sid 389-405

- Wilner, N, & J Birnberg, 1986
 Methodological Problems in Functional Fixation Research: Critism and Suggestions, *Accounting, Organizations and Society* (1986) sid 71-80
- Winnicott, D W, 1971
Playing and Reality (Aylesbury: Watson & Viney)
- Winograd, T, & F Flores, 1986
Understanding Computers and Cognition: A New Foundation for Design (Norwood, New Jersey: Ablex Publishing Company)
- Woodward, J, 1958
Management and Technology (London: Heineman)
- Woodward, J, 1965
Industrial Organization: Theory and Practice (Oxford: United Press)
- Vroom, H, 1964
Work and Motivation (New York: Wiley)
- Yin, R K, 1984
Case Study Research - Design and Methods (Beverly Hills: Sage)
- Zajonc, R B, 1960
 The Process of Cognitive Tuning in Communication, *Journal of Abnormal and Social Psychology* (No 2, 1969) sid 159-167
- Zajonc, R B, & D M Wolfe, 1966
 Cognitive Consequences of a Person's Position in a Formal Organization *Human Relations* (Vol 9, 1966) sid 139-150
- Zalenzik, A, 1977
 Managers and Leaders: Are they different? *Harvard Business Review* (May-June, 1977) sid 67-78
- Zalenzik, A, & M F R Kets de Vries, 1984
Leadership as a Text: An Essay on Interpretation (Harvard Business School, Working paper)
- Zetterberg, H, 1962
Social Theory and Social Practice (New York: The Bedminster Press)
- Zetterberg, H, 1965
On Teory and Verification in Sociology (New York: The Bedminster Press)
- Ödman, P-J, 1979
Tolkning, förståelse och vetande; hermeneutik i teori och praktik (Stockholm: Almqvist & Wiksell)
- Österberg, D, 1978
Socisologiens nöckelbegreper (Surte: Minab)
- Östman, L, 1973
Utveckling av ekonomiska rapporter (Stockholm: EFI)

Östman, L, 1977

Styrning med redovisningsmått (Stockholm: EFI)

Östman, L, 1980

Beteendeorienterad redovisning (Stockholm: EFI)

Östman, L, 1994

Om de vertikala och horisontella styrprocessernas betydelse för den ekonomiska effektiviteten, i Samuelson & Östman (red) *Redovisningens roller* (Stockholm: EFI)

EFI

Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm

Böcker sedan 1991

1991

Bergholm, M., Hemdistribution med hjälp av datorkommunikation. Research Report.

Bojö, J., The Economics of Land Degradation. Theory and Application to Lesotho.

Brytting, T., Organizing in the Small Growing Firm.

Edlund, P-O., Søgaaard, H.T., Business Cycle Forecasting: Tracking Time-Varying Transfer Functions. Research Report.

Ericson, M., Iggesundsaaffären. Rationaliteter i en strategisk förvärvsprocess.

Horn af Rantzen, M., Endogenous Fertility and Old-Age Security. Research Report.

Jennergren, L.P., Näslund, B., Options with Stochastic Lives. Research Report.

Jonung, L., Gunnarsson, E., Economics the Swedish Way 1889-1989. Research Report.

Jungenfelt, K., An Analysis of Pay-as-You-Go Pension Systems as Dynastic Clubs. Research Report.

Lundgren, A., Technological Innovation and Industrial Evolution - The Emergence of Industrial Networks.

Nilsson, A.G., Anskaffning av standardsystem för att utveckla verksamheter. Utveckling och prövning av SIV-metoden.

Nilsson, J., Ekonomisk styrning i ett multinationellt företag. Research Report.

Normark, P., Swartz, E., Bolagisering av ekonomiska föreningar. Research Report.

Rutström, E., The Political Economy of Protectionism in Indonesia. A Computable General Equilibrium Analysis.

Sjöstrand, S-E., Institutions as Infrastructures of Human Interaction. Research Report.

Söderqvist, T., Measuring the Value of Reduced Health Risks: The Hedonic Price Technique Applied on the Case of Radon Radiation. Research Report.

Wahlund, R., Skatter och ekonomiska beteenden. En studie i ekonomisk psykologi om främst skattefusk och sparande utifrån 1982 års skatteomläggning.

Wahlund, R., Studenternas betalningsvilja för studier vid Handelshögskolan i Stockholm. Research Report.

Westelius, A., Westelius, A-S., Decentraliserade informationssystem. Två fallstudier inom ekonomistyrning. Research Report.

Westlund, K., Affärsetik. En studie av etiska bedömningar. Research Report.

Wirsäll, N-E., Julander, C-R., Den lätttrörliga detaljhandeln.

1992

Charpentier, C., Ekonomisk styrning av statliga affärsverk.

Edlund, P-O., Karlsson, S., Forecasting the Swedish Unemployment Rate: VAR vs. Transfer Function Modelling. Research Report.

Eklöf, J.A., Varying Data Quality and Effects in Economic Analysis and Planning.

Eliasson, M., Julander, C-R., Productivity in Swedish Grocery Retailing. - changes over time and a causal model.

Ewing, P., Ekonomisk styrning av enheter med inbördes verksamhetssamband.

Fredriksson, O., Datorkommunikation i Distributionssystem. Erfarenheter och effekter vid införandet av två multilaterala interorganisatoriska informations-system - exemplet BASCET Infolink AB. Research Report.

Fredriksson, T., Policies Towards Small and Medium Enterprises in Japan and Sweden. Research Report.

Företagsledning bortom etablerad teori, red. Sjöstrand, S-E., Holmberg, I., *EFI/Studentlitteratur*.

Gerdtham, U., Jönsson, B., Sjukvårdskostnader i de nordiska länderna. Research Report.

Hedvall, M., Produktkvalitet som konkurrensmedel i producentvaruproducerande industri. Research Report.

Holmberg, C., Effects of Feature Advertising and Other Promotions Research Report.

Jansson, D., Spelet kring investeringskalkyler. Om den strategiska användningen av det för-givet-tagna. *Norstedts Förlag/EFI*.

Jennergren, L.P., Näslund, B., Valuation of Executive Stock Options. Research Report.

Kokko, A., Foreign Direct Investment Host Country Characteristics and Spillovers.

Ljung, A., Intressentstrategier.

- En longitudinell studie av utvecklingen i två svenska företag.

Mårtensson, P., Mähring, M., Information Support From Staff to Executives. - An Explorative Study. Research Report.

Rabiee, M., A Review of Demand for Telecommunication: An Analytical Approach. Research Report.

Paalzow, A., Public Debt Management. Research Report.

Persson, P-G., Basket Analysis.

A New Way of Studying Short Term Effects of Promotions in Grocery Retailing. Research Report.

Sjöstrand, S-E., On Institutions and Institutional Change. Research Report.

Södergren, B., Decentralisering. Förändring i företag och arbetsliv.

Thodenius, B., Användningen av ledningsinformationssystem i Sverige: Lägesbild 1991. Research Report.

Tollgerdt-Andersson, I., Sjöberg, L., Intresse och kreativitet inom tjänsteproducerande företag. Research Report.

Wahl, A., Könnsstrukturer i organisationer. Kvinnliga civilekonomers och civilingenjörers karriärutveckling.

1993

Ekvall, N., Studies in Complex Financial Instruments and their Valuation.

Flink, T., The Development of High-Speed Trains - An Industrial Dynamics Approach. Research Report.

Gerdtham, U-G., Hertzman, P., Boman, G., Jönsson, B., Impact of Inhaled Corticosteroids on Asthma Hospitalization in Sweden: A Pooled Regression Analysis. Research Report.

Gun-Ho Cha, Reappraisal of Market Efficiency Tests Arising from Nonlinear Dependence, Fractals, and Dynamical Systems Theory.

Hertz, S., The Internationalization Processes of Freight Transport Companies.

Nilsson, K., Förhållanden som påverkar rapporteringstiden - En studie i tre koncerner. Research Report.

Redovisningens roller, red. Samuelson, L.A., Östman, L.

Ruist, E., Sambandsanalys med ordinalskalevariabler. Vilka statistiska metoder kan användas? Research Report.

Skogsvik, K., Accounting for Pension Obligations. Research Report.

Sjöstrand, S-E., Om företagsformer.

Stein, J., Strategy Formation and Managerial Agency. A Socio-Cognitive Perspective.

Söderlund, M., Omvärldsmodeller hos beslutsfattare i industriföretag - en studie av svenska leverantörer till fordonsindustrin.

Sörensson, T., Swedish Convertible Bonds and their Valuation.

Tyrstrup, M., Företagsledares arbete. En longitudinell studie av arbetet i en företagsledning.

Uddén-Jondal, E., Wage Formation in a Unionized Economy.

Whitelegg, J., Hultén, S., Flink, T., High Speed Trains. Fast Tracks to the Future.

1994

Andersson, H., Ett industriföretags omvandling. En studie av Hägglunds förändringsprocess 1922-81 med bas i företagets produkter, relationer och resurser.

Andersson, H., En produkthistoria. (*separat publicerad bilaga till ovanstående*)

Cowan, R., Hultén, S., Escaping Lock-in: The Case of the Electric Vehicle. Research Report.

Dahlfors, G., Jansson, P., Essays in Financial Guarantees and Risky Debt.

Företag och marknader i förändring - dynamik i nätverk,

red. Mattsson, L-G., Hultén, S.

EFI/Nerenius & Santérus Förlag.

Helgesson, C-F., Coordination and Change in Telecommunications. Research Report.

Lundström, T., Wijkström, F., The Swedish Nonprofit Sector. Research Report.

Nessén, M., Essays on Exchange Rates and International Finance.

Niemeyer, J., Essays on Market Microstructure -Empirical Evidence from Some Nordic Exchanges.

Nilsson, K., Rapportering i svenska storföretag 1993. Delrapport 1.

Faktiska tider och påverkande faktorer för månatligresultatrapportering. Research Report.

Nilsson, K., Rapportering i svenska storföretag 1993. Delrapport 2.

Rapporteringstider för kvartals/tertiärsrapporter. Research Report.

Nordenlöv, L., Entreprenörskap i industriella nätverk. Research Report.

Norén, N-E., Om Flexibilitetspåverkande beslut. Research Report.

Normark, P., Medlemsägda företag. Organisering av strategiska förändringar.

Nyman, K., Studier av inkomstfördelningar med hjälp av mikrosimuleringsmodeller. Research Report.

Thodenius, B., Användningen av ledningsinformationssystem i Sverige: Lägesbild 1993. Research Report.

Sjöholm, G., Redovisningsmått vid bolagisering. Utformning och effekter.

Wijkström, F., Det organiserade ideella arbetet i Sverige. Research Report.

Wirsäll, N-E., Holmlöv, P.G., Den nyckfulle Svensson. Reflektioner efter ett seminarium om strategier för handeln. *Fonden för Handels- och Distributionsforskning vid EFI.*

1995

Becker, T., Essays on Stochastic Fiscal Policy, Public Debt and Private Consumption.

Gunnarsson, J., Wahlund, R., Hushållens finansiella strategier. En explorativ studie. *Fonden för Handels- och Distributionsforskning, EFI.*

Höök, P., Chefsutveckling ur könsperspektiv - Mentorskap och nätverk på Vattenfall - Research Report.

Persson, P-G., Modeling the Impact of Sales Promotion on Store Profits.

Sandberg, J., Statistisk metod - dess vetenskapliga hemvist, grundläggande principer och möjligheter inom samhällsvetenskapen. Research Report.

Söderberg, K., Farmartjänsten - Ny kooperation inom lantbruket. Research Report

Söderqvist, T., Benefit Estimation in the Case of Nonmarket Goods. Four Essays on Reductions of Health Risks Due to Residential Radon Radiation.

